

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de L'enseignement Supérieur et de La Recherche Scientifique

جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت

Université Ain T'émouchent-Belhadj Bouchaib



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر: الأسواق، التشغيل، التشريع والمحاكاة

في الدول المغاربية



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)

ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف: الدكتورة. هوارية مبسوط

من إعداد الطالب: تخرين وليد

المحاسبة البيئية ودورها في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية
الجزائرية - دراسة ميدانية -

نقشت علنا، بتاريخ 18 / جوان / 2023، أمام أعضاء لجنة المناقشة المكون من:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
- بن سليمان نجيب	أستاذ محاضر	رئيسا	جامعة عين تموشنت
- هوارية مبسوط	أستاذة محاضر	مقرا	جامعة عين تموشنت
- جعفري عمر	أستاذ محاضر	ممتحنا	جامعة عين تموشنت
- حمادي مليكة	أستاذة محاضر	ممتحنا	جامعة سيدي بلعباس
- لعلمي فاطمة	أستاذة التعليم العالي	ممتحنا	جامعة مستغانم
- بوغازي إسماعيل	أستاذ محاضر	ممتحنا	جامعة عين تموشنت

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله العلي القدير

الذي تعجز الكلمات عن حمده وشكره والذي وفقنا

وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع عملا بقوله "وإن شكرتم لأزيدنكم"

وإلى من هو قدوتنا في كل حين، إلى من أوصانا بطلب العلم، إلى سيدنا وحبينا
ورسولنا الكريم، الصادق الأمين، محمد صلى الله عليه وسلم وعلى أهل الطيبين
وأصحابه الطاهرين صلاة وسلام دائمين إلى يوم الدين انطلاقا من العرفان بالجميل فإنه
ليسرني أن أرفع أسمى آيات الشكر والامتنان إلى أساتذة الافاضل، والأستاذة المشرفة
"مبسوط هوارية" التي مدتني من منابع علمها بالكثير، وساعدتني ومنحتني من جهدها
ووقتها على إنجاز هذا العمل، وحمدا لله بأن يسرها في دربنا، ونسأل الله أن يطيل عمرها
لتبقى في طريق العلم والعلماء .

فالكي يا أستاذتي.....شكرني وتقديري واحترامي.

كما لا ننسى شكر وتقدير إلى جميع أساتذتنا الذين رافقونا طيلة إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لما سيبدونه من مقترحات
قيمة على هذا العمل بغية الارتقاء به.

وبالغ الشكر وفائق التقدير إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارة

الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم لنا.

إهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا بفضلته وكرمه
وأزعم علينا بالتصديق برسالة محمد عليه
الصلاة وسلام خاتم الأنبياء.

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع الى أعز الناس
إلى الصدر العنون والقلب الرفيق أعز ما أملك أمي الغالية
إلى من أحمل اسمه بافتخار الى قدوتي أبي الغالي
إلى من منحني الحياة أختي وأخي
وإلى أصدقائي وكل من سار معي في دربي
إلى بلخرسة، بوخرص، أمين، رياض، بوخاتم، بن يمينة، ياسين،
ومرابط

إلى كل من ذكرهم في قلبي ولم يستطع كتابتهم قلبي
إلى كل من ساعدني ولو بنصيحة
إلى كل هؤلاء أهدي عملي.

المخلص باللغة العربية: ❖

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا العقبات والتحديات التي تواجه تطبيقها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي نظرا لمناسبته لأغراض الدراسة، كما قد تم تصميم استبيان وفق ما تقتضيه أهداف الدراسة، تم توزيعه على عينة من مدراء مصلحة المالية والمحاسبة والمحاسبين واعوان المحاسبين على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة 60 استمارة.

وقد توصلت الدراسة إلى ان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوجه نحو تطبيق المحاسبة البيئية إضافة الى وجود إدراك لأهمية المحاسبة البيئية من قبل الأفراد عينة الدراسة، الا أنه لا يزال الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في مراحله الاولى وذلك لوجود عدة صعوبات ومعوقات تعيق عملية تطبيق المحاسبة البيئية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة البيئية، تكاليف البيئية، إفصاح البيئي، قياس البيئي.

المخلص باللغة الفرنسية: ❖

Résumé :

Cette étude visait à mettre en évidence dans quelle mesure la comptabilité environnementale contribue à améliorer la divulgation de l'information financière pour les institutions économiques algériennes, ainsi que les obstacles et les défis auxquels se heurte son application. L'étude s'est appuyée sur les approches descriptives en raison de leur adéquation à Il a été distribué à un échantillon de directeurs de la Direction Financière et Comptable, de comptables et d'assistants comptables au niveau des institutions économiques algériennes, le nombre de questionnaires valides pour l'étude étant de 60 sur le total des questionnaires.

L'étude a conclu que les institutions économiques algériennes s'orientent vers l'application de la comptabilité environnementale en plus de l'existence d'une prise de conscience de l'importance de la comptabilité environnementale par les individus de l'échantillon d'étude, mais la divulgation comptable des activités environnementales est encore à ses débuts en raison à la présence de plusieurs difficultés et obstacles qui entravent le processus d'application de la comptabilité environnementale.

Mots-clés : Comptabilité Environnementale, Coûts Environnementaux, Divulgation Environnementale, Mesure Environnementale.

المخلص باللغة الإنجليزية: ❖

Abstract :

This study aimed to shed light on the extent to which environmental accounting contributes to enhancing the disclosure of financial information for Algerian economic institutions, as well as the obstacles and challenges facing their application. It was distributed to a sample of directors of the Finance and Accounting Department, accountants and accountants' assistants at the level of Algerian economic institutions. The number of valid questionnaires for the study amounted to 60.

The study concluded that the Algerian economic institutions are moving towards the application of environmental accounting in addition to the existence of an awareness of the importance of environmental accounting by the study sample individuals, but the accounting disclosure of environmental activities is still in its early stages due to the presence of several difficulties and obstacles that hinder the process of applying environmental accounting.

Key Words: Environmental accounting, environmental costs, environmental disclosure, environmental measurement.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الشكر
II	الإهداء
7	الملخص بالعربية
7	الملخص بالإنجليزية
7	قائمة المحتويات
7	قائمة الجداول
7	قائمة الأشكال
7	قائمة الملاحق
7	قائمة المختصرات
مقدمة	
ب	توطئة
ج	إشكالية الدراسة
ج	الأسئلة الفرعية
ج	فرضيات الدراسة
ج	أهمية الدراسة
د	أهداف الدراسة
د	مبررات اختيار الموضوع
هـ	منهج الدراسة
هـ	حدود الدراسة
هـ	الدراسات السابقة
س	هيكلية الدراسة وتقسيماتها

الفصل الأول: التأصيل النظري للقياس والافصاح والمعلومات المالية

02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للقياس المحاسبي
03	المطلب الأول: ماهية عملية القياس المحاسبي.
04	المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي
06	المطلب الثالث: أركان واساليب عملية القياس المحاسبي
09	المطلب الرابع: اليات وأنواع القياس المحاسبي
12	المبحث الثاني: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي
12	المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي (الجدور التاريخية، مفهوم، المقومات الأساسية)
16	المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي
17	المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه
19	المطلب الرابع: أسباب الزيادة في متطلبات الإفصاح وتكاليفه
20	المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية
21	المطلب الأول: أساسيات حول نظم المعلومات المالية.
24	المطلب الثاني: ماهية المعلومات المالية.
27	المطلب الثالث: تصنيف المعلومات المالية
29	المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المالية
38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: عموميات حول البيئة
41	المطلب الأول: مفاهيم حيوية للبيئة
44	المطلب الثاني: الوعي البيئي والثقافة البيئية.
49	المطلب الثالث: الثقافة البيئية كأهم استراتيجية لمعالجة المشكلات البيئية

54	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة البيئية
54	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة البيئية ومراحل تطورها وأهميتها
60	المطلب الثاني: مفاهيم ذات علاقة بمحاسبة البيئية ومستويات تطبيقها
68	المطلب الثالث: أهم إصدارات الدولية الداعمة للمحاسبة البيئية
75	المبحث الثالث: طبيعة ومكونات تكاليف البيئية
75	المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية
80	المطلب الثاني: دوافع ومبررات دراسة المؤسسات للتكاليف البيئية.
84	المطلب الثالث: أنواع التكاليف البيئية.
89	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن معلومات المالية	
91	تمهيد
92	المبحث الأول: منهج القياس والافصاح عن التكاليف البيئية.
92	المطلب الأول: القياس المحاسبي البيئي
95	المطلب الثاني: أهمية قياس التكاليف البيئية وصعوبات التي يواجهها
98	المطلب الثالث: أساليب وطرق قياس التكاليف والعوائد البيئية
103	المبحث الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية
103	المطلب الأول: ماهية الإفصاح البيئي
106	المطلب الثاني: كيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية
108	المطلب الثالث: أساليب ومتطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية
111	المبحث الثالث: سبل مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح المالي
111	المطلب الأول: منهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.
124	المطلب الثاني: نماذج قياس وإفصاح محاسبي البيئي.
134	المطلب الثالث: تقييم منهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.
137	خلاصة الفصل

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

140	تمهيد
141	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
141	المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية
142	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وعينتها
147	المطلب الثالث: عرض أداة الدراسة (الاستبيان)
151	المبحث الثاني: الاختبارات المرتبطة بأداة الدراسة وتوزيع البيانات
151	المطلب الأول: اختبار ثبات الاستبيان
152	المطلب الثاني: اختبار صدق الاستبيان
155	المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة
156	المبحث الثالث: نتائج الدراسة، تفسيرها ومناقشتها
156	المطلب الأول: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة
161	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
170	خلاصة الفصل
خاتمة	
172	خلاصة الدراسة
172	النتائج العامة للدراسة
173	نتائج اختبار فرضيات الدراسة
174	التوصيات والاقتراحات
174	أفاق الدراسة
المراجع	
الملاحق	

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
05	أسس قياس الأصول والالتزامات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية	(1-1)
136	قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي.	(1-3)
138	قائمة المركز المالي الاقتصادي والبيئي	(2-3)
141	تقرير تكلفة الأضرار البيئية	(3-3)
142	قائمة نتائج القياسات البيئية	(4-3)
143	نموذج SMFC	(5-3)
145	نموذج Linowes	(6-3)
148	نموذج Estes	(7-3)
151	نموذج تقرير النشاط الاقتصادي-الاجتماعي	(8-3)
162	عدد الاستثمارات الموزعة والمعتمدة	(1-4)
163	توزيع عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي	(2-4)
164	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(3-4)
165	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	(4-4)
166	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(5-4)
169	محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور	(6-4)
170	جدول تقسيم إجابات عينة الدراسة وفق مقياس "ليكرت Likert الخماسي"	(7-4)
170	جدول درجات الموافقة	(8-4)
171	معاملات الثبات لأداة الدراسة	(9-4)
172	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	(10-4)
173	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	(11-4)
174	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	(12-4)
175	صدق الاتساق البنائي للاستبيان	(13-4)

176	نتائج اختبار (One Sample K-S)	(14-4)
177	اتجاه أفراد العينة حول فقرات المحور الأول	(15-4)
180	اتجاه أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني	(16-4)
183	اتجاه أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث	(17-4)
186	تحليل فقرات المحور الأول: مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية	(18-4)
187	تحليل فقرات المحور الثاني: يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية	(19-4)
188	تحليل فقرات المحور الثالث: معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية	(20-4)
189	تأكيد صحة الفرض أو نفيه من خلال مستوى الدلالة sig	(21-4)
189	نتائج تحليل التباين One Way ANOVA لاختبار الفرضية الأولى	(22-4)
190	اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير التخصص العلمي	(23-4)
191	نتائج تحليل التباين One Way ANOVA لاختبار الفرضية الثانية	(24-4)
193	نتائج تحليل التباين One Way ANOVA لاختبار الفرضية الثالثة	(25-4)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
28	عناصر نظم المعلومات المالية	(1-1)
73	المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي	(2-1)
95	محددات التكاليف البيئية	(2-2)
96	دوافع الاهتمام بالتكاليف البيئية	(3-2)
163	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المجال الوظيفي	(1-4)
164	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(2-4)
165	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	(3-4)
166	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(4-4)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
189	استمارة الاستبيان	01
192	قائمة الأساتذة محكمي الاستبيان	02
193	مخرجات برنامج SPSS	03

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي)
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
ISO	Organization international de normalization	منظمة التوحيد القياسي للمنتجات
FAS	Financial Accounting Standards	معايير المحاسبة المالية (الأمريكية)
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية
IFAC	International federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين



لقد أصبح موضوع البيئة أحد الاتجاهات المهمة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول، ويعود السبب في ذلك إلى تزايد الأضرار التي تلحق بالبيئة، وتعد مشكلة التلوث البيئي مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية في أنحاء العالم، لهذا تم وضع تشريعات قانونية تلزم المؤسسات أحيانا باستخدام وسائل وأساليب لضمان حماية البيئة، وهذا ما تولد عنه ظهور مفهوم التكاليف البيئية، وهي تكاليف إضافية تتحملها المؤسسات استجابة لتلك الضغوطات للحد من الضرر الذي تلحقه بالبيئة.

مما أضفى بعدا جديدا ومتطورا لمهنة المحاسبة التي كانت تقتصر في الماضي على الجانب المالي والاقتصادي فقط، لهذا أصبح التوجه نحو تبني المحاسبة البيئية أمرا ضروريا لما لها من أهمية في تحديد وقياس التكاليف البيئية، فعلى المؤسسات أن تهتم بتوصيل معلومات ملائمة وكافية عن أدائها البيئي مثلما تهتم بتوصيل معلومات ملائمة وكافية عن أدائها المالي والاقتصادي، وذلك بالإفصاح عن التكاليف البيئية مما يؤدي إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية.

فالمحاسبة بوصفها نظاما للمعلومات لا تتأثر بالبيئة فقط وإنما تؤثر فيها أيضا من خلال دورها الفعال في اتخاذ وتنفيذ القرارات على جميع الأصعدة خاصة منها الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع ويتحقق هذا الدور المهم من خلال المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تؤديها المؤسسات والواردة في قوائمها المالية بوصفها الوسيلة وأداة المناسبة في وضع الخطط، صنع القرارات، رسم السياسات الهادفة إلى الوقاية أو الحد من التأثيرات البيئية، وذلك من خلال اعتماد المحاسبة في أداء دورها على ركيزتين أساسيتين هما القياس والإفصاح المحاسبي.

يعتبر القياس المحاسبي عن الأداء البيئي مؤشرا ذو اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت المؤسسات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة، ويمثل مقياسا لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.

مقدمة

بينما الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يضيف الثقة على المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم خاصة منها المتعلقة بالاستثمار في الأصول وقرارات التسعير، كما أنهم يجدون فيها أهمية بالغة في تقييم موقف المؤسسة، نتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية.

2. الإشكالية الدراسة:

بناء على ما قد تم طرحه تتضح لنا إشكالية الدراسة، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

3. الأسئلة الفرعية:

ويتفرع من الإشكالية الرئيسية الأسئلة التالية:

- ❖ ما هو واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ❖ هل يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية؟
- ❖ هل توجد معوقات تحد المؤسسات الاقتصادية من قيام بالإفصاح عن التكاليف البيئية؟

4. فرضيات الدراسة:

لتحليل الموضوع والإجابة على التساؤل الرئيسي والأسئلة الفرعية المطروحة نعتد على الفرضيات التالية:

أ. الفرضية الرئيسية الأولى: تقوم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتطبيق معايير وقواعد وإجراءات المحاسبة البيئية.

ب. الفرضية الرئيسية الثانية: يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية.

ج. الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد معوقات تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية.

5. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة في محاولة توضيح مدى أهمية القياس للتكاليف والمنافع البيئية والإفصاح عما تقوم به المؤسسات من أداء بيئي في تقاريرها المالية أو المستقلة لتستفيد منها مختلف الجهات المعنية وأصحاب المصلحة، فالاهتمام بالبيئة بشكل عام لم يعد مجرد مطلب عادي بل أصبح من مظاهر الرقي والتقدم الاقتصادي بالدول

مقدمة

وتستمد هذه الدراسة أهميتها كذلك من المساعي والجهود المبذولة من قبل المنظمات الدولية من أجل حماية البيئة عن طريق تطبيق المحاسبة البيئية.

كما أن الدراسة مهمة أيضا للمؤسسات على اختلاف أشكالها، لتفعيل البعد البيئي والاجتماعي في برامجها المستقبلية، مما يساعدها على تحقيق أهدافها وأهداف المجتمع في التنمية المستدامة، ويضمن استمرارها وإمكانية التقييم الموضوعي لأدائها ومقارنته بأداء المؤسسات الأخرى، وتحقيقها ميزة تنافسية على اعتبار أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي هي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا في المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها.

6. أهداف الدراسة:

تسعى دراستنا الى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ تشخيص نظام المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها.
- ❖ التعرف على محاسبة التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية.
- ❖ التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- ❖ دراسة أهمية تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة وأثره على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- ❖ التعرف على طرق وبدائل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية.
- ❖ تحديد المشاكل والصعوبات التي تقف في وجه تطبيق المحاسبة البيئية على صعيد الواقع.

7. مبررات اختيار الموضوع:

إن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب ودوافع معينة، ويرجع اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

أ. أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية للباحث في تناول هذا الموضوع؛
- تماشي الموضوع مع تخصص الباحث (محاسبة وجباية).

ب. أسباب موضوعية:

- إمكانية مواصلة البحث في الموضوع لأنه جديد من حيث الطرح والدراسة، كما أن المحاسبة البيئية في تطور وتعديل مستمر تماشيا مع تطور المؤسسات.

مقدمة

■ الدور الذي تلعبه المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن معلومات المالية والتي بدورها تساعد في ترشيد القرارات وتحسين جودة القوائم المالية، وكذا تأثيرها المباشر على المركز المالي للمؤسسة على اعتبار أنها معلومات ذات طبيعة مالية وكمية.

8. منهج الدراسة:

تتألف الدراسة من جانبين أولهما نظري وثانيهما تطبيقي، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الشق النظري من اجل الإلمام بالمفاهيم المختلفة المرتبطة بكل من المحاسبة البيئية والقياس والإفصاح المحاسبي، أما في الشق التطبيقي فسوف يعتمد المنهج التحليلي، من أجل دراسة البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من اجل اختبار صحة فرضيات الدراسة وبيان نتائج الدراسة.

9. حدود الدراسة:

أ. الحدود المكانية:

تتعمق هذه الدراسة بتحديد مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبالتالي فإن الحدود المكانية للدراسة الميدانية تتمثل في دولة الجزائر بالأخص المؤسسات الاقتصادية بولاية تيارت.

ب. الحدود الزمانية:

نقصد بالحدود الزمنية هنا، تلك الفترة الزمنية التي استغرقها الباحث في إجراء الدراسة الميدانية، حيث قمنا كمرحلة أولية بتصميم أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان وتحكيمه، ومن ثم توزيعه على العينة المستهدفة، وتلا ذلك عملية صب البيانات المحصل عليها في برنامج (SPSS)، وكمرحلة أخيرة قمنا بتحليل البيانات وإخضاعها للاختبارات الإحصائية المناسبة ومن ثم تحرير الفصل التطبيقي من الأطروحة، وقد تم ذلك كله في الفترة الممتدة من ماي إلى سبتمبر 2021.

10. الدراسات السابقة:

بعد اطلاعنا عن الدراسات السابقة لهذا الموضوع حسب استطاعتنا وما أمكن التوصل إليه وما سجلناه من صعوبة لحداثة الموضوع فإنه تم التركيز على الدراسات الأكثر قربا والأشد علاقة بموضوعنا من أطروحات الدكتوراه

مقدمة

أو رسائل الماجستير أو مقالات منشورة في مجلات علمية محكمة على مستوى بعض الجامعات وهي مرتبة حسب الحد الزمني كالتالي:

أ. الدراسات العربية:

❖ **ناصرى ايمان، الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء، أطروحة دكتوراه في عوم المالية ومحاسبة، جامعة جيلالي لياس، سيدي بلعباس، 2021.**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية في الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في ظل تبني المحاسبة الخضراء، حيث تبين مدى وعي وأدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي، وقيامه بالإفصاح المالي عن ادائها البيئي، بالإضافة إلى إبراز وجود معوقات تعيق تبني وتطبيق المحاسبة الخضراء، وكذا مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لا استيعابها، ولوصول إلى أهداف الدراسة تم إعداد وتوزيع استبان على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث شملت عينة الدراسة 10 مؤسسات ناشطة في قطاعات لها تأثير على البيئة، وتم استخدام السلوب الاحصائي في معالجة البيانات المتحصل عليها.

جاءت نتائج الدراسة بجانبها النظري والميداني لتوضح على أنه يوجد وعي وإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات لصناعية الجزائرية، وهذا راجع إلى محاولة تبنيها للمعايير الجودة العالمية ولتحملها لجمال من التكاليف في سبيل الحفاظ على البيئة، بالإضافة إلى وجود إفصاح مالي عن المعلومات البيئة من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، وهذا راجع إلى قدرة المؤسسات على الإفصاح عن معلوماتها وادائها البيئي سواء في شكل نقد في القوائم المالية أو في شكل وصفي في تقرير الحفاظ على البيئة، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى وجود عوائق تعيق تبني وتطبيق المحاسبة الخضراء من طرف المؤسسات وهذا راجع إلى إدراكهم بوجود ضعف في التشريعات ونماذج الصادرة عن هيئات مسؤولة حتى يتسنى للمؤسسات الصناعية الجزائرية تبني وتطبيق المحاسبة الخضراء .

❖ **علي عبد الله ميله، أثر الإفصاح البيئي على الأداء الاقتصادي للشركات الصناعية الليبية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 01، 2021.**

كان الدافع وراء هذه الدراسة من خلال المقترحات الأخيرة لمهنة المحاسبة لقياس والإبلاغ عن أداء المؤسسات فيما يتعلق بالقضايا ذات الاهتمام البيئي مثل حماية البيئة والتلوث وبالتالي هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من

مقدمة

تأثير الإفصاح البيئي للشركات على الأداء الاقتصادي، ولتحقيق أهداف الدراسة، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أنه هناك تأثيرا كبيرا للإفصاح البيئي للشركات على الأداء الاقتصادي، مما يظهر بأنه كلما كان الأداء الاقتصادي للشركة أفضل كلما زادت مسؤوليتها الاجتماعية، وقد أظهرت المؤسسات الصناعية اهتماما متزايدا في مجال المحاسبة البيئية والإفصاح عن المعلومات في السنوات الأخيرة على الرغم من أن مستوى الإفصاح البيئي للشركات في ليبيا لا يزال منخفضا، و قد يكون هذا بسبب غياب المعايير المهنية والإرشادات وبيانات السياسة الحكومية ؛ ونقص البحوث في هذا المجال، والإفصاح البيئي للشركات قد يكون غير مطلوب بموجب القانون ومتطلبات عامة محدودة للتقارير البيئية.

❖ عمامرة ياسمين، ملاح وئام، تحليل وتقييم واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية-دراسة حالة للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات-تبسة-مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 01، 2020.

يهدف البحث الى محاولة تحليل وتقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية القائمة على الصناعة الاستخراجية التحويلية، ونتيجة للأضرار والملوثات البيئية التي تسببها تم استحداث تطبيق المحاسبة البيئية للمحافظة على البيئة، وذلك في ظل المعايير المحاسبية للنشاط البيئي من خلال الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

وتوصل الباحث الى ان هناك تكاليف التلوث البيئية التي تتحملها مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة، الا انه لا يزال الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في مراحله الأولية وذلك لعدم توفر بيانات مالية وفنية خاصة بالتلوث، وكذلك وجود صعوبات في طرق قياس الأداء البيئي لمؤسسة فوسفات، وأكدت الدراسة على وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الاضرار والمساهمات البيئية للمؤسسة وتحقيق نقاط الضعف عن الأداء البيئي، مما يساهم أيضا على استخدام الإفصاح البيئي والتحليل المناسب للفصل ما بين التكاليف التي تخص البيئة والتي لا تخصها وهذا ما يزيد في فعالية المعلومة المحاسبية البيئية.

❖ بلحياني خديجة، قياس ومستوى الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة صيدال فرع انتيبوتيكال وحدة المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 01، العدد 05، 2018.

تهدف هذه الدراسة الى تقصي مدى تجاوب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بصفة عامة والمؤسسات الصناعية بصفة خاصة مثال في مؤسسة صيدال فرع انتيبوتيكال، وذلك من خلال ضبط مفهومهما والتعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بهما، وقياس ما يجب ان تدفع هذه الأخيرة إلى المؤسسات والمنظمات المسؤولة عن حماية البيئية وكيفية الإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث البيئي في التقارير المالية بشكل يسهل فهمها لغرض الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.

وتوصلت الدراسة إلى ان المؤسسة تقوم بقياس بعض التكاليف البيئية والإفصاح عنها ولكن بشكل غير منفصل عن الباقي التكاليف الأخرى وان الإفصاح البيئي يقتصر على الضرائب والرسوم التي تدفعها في شكل قيم ثابتة، فهذا ما ندى إلى صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الاجمالية للنشاط لأنها غير مصنفة في حسابات خاصة بها وكذا صعوبة الإفصاح عن التكاليف البيئية لغياب نصوص قانونية تلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث في القوائم المالية.

❖ رسل عادل ناجي، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25، 2017.

يهدف الباحث في هذه الدراسة الى تحديد مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية للأساليب المحاسبة الإدارية البيئية والإفادة منها في توفير المعلومات الملائمة اللازمة لدعم القرارات التي تساعد في المحافظة على البيئة، فضلا عن تقديم النموذج المقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية الاقتصادية الصناعية العراقية.

وتوصل الباحث الى ان نطاق معلومات متعلق بالوحدة الاقتصادية التي تشملها المحاسبة الإدارية البيئية أوسع بكثير من المعلومات التي تشملها المحاسبة الإدارية، اذ انها تشمل كلا من المعلومات الملائمة المالية والمادية، فضلا عن تقديمها معلومات عن التكاليف البيئية، كما ان هناك أهمية كبيرة للمحاسبة الادارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، الامر الذي يعد محفزا للكثير من الوحدات الاقتصادية ان تتبناها وتعمل بها، وكذلك إمكانية

استعمال نموذج المقترح في دعم القارات البيئية لمصنع نسيج وحياسة واسط لما بوفره من معلومات مادية ومالية تساعد بشكل فعال ف اختيار القرارات المحافظة على البيئة.

❖ **مهاوات لعبيدي، "القياس الحاسبي لتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015:**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة القياس الحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، وبغية تحقيق هذا الهدف تم القيام بدراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصناعية المختصة في الاسمنت ومشتقاته في الجزائر، بالإضافة الى أطراف أخرى مختصة في المجال الحاسبي متمثلين في المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والمؤسسات المالية وإدارة الضرائب، حيث بلغ حجم عينة الدراسة 163 استبيان، حيث تم استخدام في تحليل البيانات الأساليب الإحصائية.

من بين ما توصل إليه الباحث أنه بالرغم من تأثير القياس والإفصاح الحاسبي للتكاليف في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر المؤسسات على تطبيق عملية القياس الحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، وكذلك ان المعلومات الحاسبية والمالية المفصحة عنها في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية في الجزائر لم تشر لأي من الآثار المالية نتيجة لأدائها أنشطة أو عمليات بيئية، ولو في شكل تقارير مفصلة. وكذلك المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي، من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد بدقتها مما يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح.

• **موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح الحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة الجنان، طرابلس-لبنان، 2015.**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مستوى الوعي البيئي لدى ادارة المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، ودوره في تطبيق الإفصاح الحاسبي البيئي، وبيان مدى تأثير القرارات الاستثمارية بالإفصاح الحاسبي البيئي، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة تكونت من فئتين: فئة إدارة المؤسسات الصناعية المساهمة العامة، وتكونت من ٧٤ مديرا ماليا ومحاسبا رئيسيا في تلك المؤسسات ، وفئة المستثمرين في هذه المؤسسات الصناعية وتكونت من ١٨٦ مستثمرا تم اختيارهم عشوائيا.

وقد بينت الدراسة إلى أن هناك مستوى جيداً من الإدراك لدى إدارة المؤسسات بالأمور البيئية، ولكن هناك تحوفاً من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي لدى العديد من تلك المؤسسات ، ويعزى ذلك إلى عدم التأكد من أهمية التطبيق والمنافع المترتبة عليه، وأيضاً عدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، كما بينت الدراسة ان هناك وجوداً حقيقياً للتشريعات البيئية، ولكن هناك قصوراً كبيراً في تفعيل تلك التشريعات، كما أن تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي سيؤدي إلى تحقيق أرباح على المدى الطويل للمنشأة، وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للطاقة ومدخلات الإنتاج، ووجد الباحث من خلال الدراسة أن هناك عدم اهتمام كاف من قبل البنوك في مستوى الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الصناعية، حيث إن منح الائتمان لا يرتبط بالوضع البيئي للمنشأة، كما أن المنشآت التي تفصح عن بياناتها البيئية قد تتمتع بميزة تنافسية تميزها عن بقية المؤسسات ، ويساهم الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الصناعية بتحسين تسعير المنتجات ورفع كفاءة نظام التكاليف المتبع في تلك المؤسسات.

- دراسة سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حامة بوزيان، قسنطينة (الجزائر)، 2014.

هدفت هذه الدراسة الى تعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس التأثيرات البيئية والافصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي تماشياً مع المنهج دراسة حالة لمؤسسة الاسمنت كونها من بين أكثر المؤسسات الجزائرية تأثيراً على البيئة والمتمثلة في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة.

جاءت نتائج الدراسة بجانبها النظري والميداني لتبين التلوث البيئي من اهم التأثيرات البيئية، وان لهذا الأثر البيئي الأهمية الكافية من الدراسة والبحث يؤدي بالنتيجة الى احتواء تأثيرات الجوانب الأخرى المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية ومالية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً على المركز المالي للمؤسسة وفي نتيجة نشاطها، اما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فهي لا تلتزم بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والافصاح عنها في قوائمها المالية، وذلك راجع لعدة معوقات تحد من قيامها بذلك، التي تتوزع بين المعوقات التنظيمية والتشريعية والمتمثلة في ضعف في التشريعات والقوانين المتعلقة بالبيئية وضعف في الرقابة عليها، معوقات المهنية وعلمية ومن ابرزها عدم وجود طريقة معتمدة او صادرة عن جهة رسمية للقياس والافصاح عن الاداء البيئي

مقدمة

للمؤسسات, وأخرى ذات الصلة بالجانب الإداري والمالي والمتمثلة أساسا في ارتفاع التكاليف ما ينتج عنه ارتفاع في أسعار الوحدة الواحدة مما يؤدي الى انخفاض في المبيعات وبالتالي تدهور الوضع المالي للمؤسسة.

- وليد محمادي، اليات القياس والافصاح للمحاسبة البيئية في ظل ضوابط التنمية المستدامة-دراسة حالة المؤسسة الاسمنت بعين الكبيرة SCAEK -، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف (الجزائر), 2012.

هدفت هذه الدراسة الى تقييم أثر التلوث البيئي تقييما محاسبيا وتأكد ضرورة احتساب التكاليف البيئية على أساس ان التلوث البيئي يسبب نقصا في الموارد البشرية والمادية للمروع ويؤثر على البيئة المحيطة، ويوصي الباحث بأهمية قياس التكاليف البيئية لان نتائج القياس المحاسبي لهذه التكاليف سيساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يمكن الإدارة والمستندفين من المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات المتعلقة بالاستثمار في الأصول وقرارات التسعير, كما ان الإفصاح عن الالتزامات البيئية, سوف يؤدي الى زيادة الشفافية في القوائم المالية وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

وأهم ما اوصت به الدراسة هو ضرورة العمل على اخضاع التكاليف البيئية الملوثة للبيئة لقياس المحاسب واعتبارها من ضمن تكاليف الإنتاج حتى يمكن الوقوف على الاثار الاجتماعية والاقتصادية لأي قرار اداري يؤثر على البيئية، وبالتالي يمكن عكس الاثار البيئية لعوامل الإنتاج في المساهمة بنشاط الوحدة الاقتصادية بما حقق الهدف الاجتماعي من وجودها بجانب الهدف الاقتصادي وبالأخص بالربحية.

- دراسة عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن, 2011.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبة، حيث تم جمع البيانات الدراسة الميدانية من خلال استبانة موزعة على العاملين في مكاتب والاقسام المحاسبة في المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

وأشارت نتائج الدراسة ان دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد المؤسسة على الاستجابة للقوانين الحالية خاصة بحماية البيئة وكذلك في تقليل الالتزامات (التعويضات والغرامات) الي قد تنشأ بسبب عدم التزام بحماية

البيئية، بالإضافة الى ان هناك تأثيرا لإجراءات تبويب للتكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك اذ وجد ان التصنيف السليم للتكاليف البيئية يتوقف على نوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة ومدى ارتباط التكلفة بالمنتج او الخدمة المقدمة ويتم التعبير عن التكاليف البيئية بحسابات الختامية و المتمثلة بحسابات الدخل والميزانية العمومية, كما تبين ان وجود نظام محاسبي بالمؤسسة يساعد على عملية انتاج البيانات الازمة عن التكاليف البيئية, وكذلك في احتساب وتسجيل اهتلاك أصول معالجة التلوث بصورة منفصلة عن باقي أصول المؤسسة, وفي تصنيف التكاليف البيئية من حيث كونها ثابتة او متغيرة.

أ. الدراسات الاجنبية:

❖ **Jyoti Vidhani, Environmental Reporting in India : An Empirical analysis,** Journal of modern Management & Entrepreneurship, Vol 08, No 02, 2018.

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل إفصاح المؤسسات فيما يتعلق بآثارها على البيئة في الهند، كما تسعى لتحليل الممارسات الحالية للمحاسبة الخضراء وممارسات إعداد التقارير الاستدامة المؤسسات لمعرفة المتغيرات الرئيسية للتقارير البيئية من قبل المؤسسات.

لهذا الغرض تكونت عينة الدراسة من 179 مستجيبا من 10 مديريات للشركات في قطاع الصلب، تم اختيار محاسبين لعرض وجهات نظرهم، تم إجراء التحليل باستخدام برنامج SPSS باستخدام عينة واحدة وطريقة الانحدار المتعدد .

توصلت الدراسة إلى ان المستجيبين قد أظهروا معقولا من الاتفاق على الحاجة إلى تقليل استهلاك الطاقة، وقد لوحظت فجوة إيجابية كبيرة بين ممارسات المؤسسات وتأثيرها على الإفصاح البيئية.

❖ **Justyna Dyduch, Financial Environmental Disclosure in the Annual Reports of listed Companies in Poland,** International Journal of Trade, Vol 8, No 3, 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى جودة الإفصاح المالي البيئي في التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة وارسو، وتمثل ثلاثة عشر قطاعا تؤثر بشكل كبير على بيئة. استخدمت الدراسة تحليل محتوى سنوي تقارير من إنتاج 148 شركة لعام 2015، شملت الدراسة جميع المؤسسات المدرجة في بورصة وارسو (WSE) اعتبار

مقدمة

25 أغسطس 2016، وتصنف في واحدة من ثلاثة عشر القطاعات، التي تتميز بممارسة تأثير كبير على البيئة، أي قطاعات الطاقة والصناعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن حوالي 60٪ من المؤسسات تفصح عن المعلومات البيئية المالية، ما يمكن تقييم متوسط مستوى الإفصاح على أنه منخفض، ولذلك لوحظ أن لديها تنوع في القطاعات الصناعية من حيث عدد المؤسسات المفصح عنها والكشف عن مدى جودتها. عادة ما تقدم المؤسسات المعلومات بشأن الإنفاق الاستثماري لحماية البيئة. كان هناك اعتماد إيجابي، ولكن معتدل بين مستوى الإفصاح جمالي الأصول، وعدم وجود تأثير الربحية ووجود حصة مسيطرة من رأس المال الأجنبي وفترة إدراج المؤسسة في البورصة على مستوى الإفصاح.

❖ Omar Juhmani, **Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure On Websites :The case Of Bahrain**, Universl Journal of Accounting and Finance, Vol 02, No 04, 2014

الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من مستوى ممارسات الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية على المواقع الإلكترونية للشركات المدرجة في بورصة البحرين، وكذلك إلى تحديد تأثير حجم المؤسسة والربحية وعمر المؤسسة وحجم شركة التدقيق على المستوى الاجتماعي والإفصاح عن المعلومات البيئية بموجب نظرية الشرعية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تحليل المحتوى وذلك بتوزيع استبانة على عينة من المؤسسات المدرجة في السوق المالي في دولة البحرين، باستخدام التحليل الإحصائي لتحديد المستوى الاجتماعي والإفصاح البيئي على المواقع الإلكترونية البحرينية للشركات، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي تفسر مستوى الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، من خلال الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدارات المتعددة.

تشير النتائج إلى أن 57.57٪ من العينة المذكورة، قدمت المؤسسات معلومات اجتماعية وبيئية في تقاريرها السنوية لعام 2012 على مواقعهم الإلكترونية. كما حققت البنوك التجارية وشركات التأمين أكبر قدر من الإفصاح عن معلوماتها الاجتماعية والبيئية، بينما أقلها تم الإفصاح من قبل المؤسسات في الفنادق والسياحة والقطاع الصناعي. كما كشف تحليل الانحدار المتعدد أن الرافعة المالية وحجم شركة التدقيق كان لهما عالقة كبيرة مع المستوى الاجتماعي والإفصاح عن المعلومات البيئية.

مقدمة

ب. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

الجدول التالي يوضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة:

جدول: الاسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسات الحالية
الهدف	هدفت الدراسات السابقة الى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتحليل مدى جودة الإفصاح المالي البيئي.	هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور واهمية المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
بيئة الدراسة	أجريت في دول مثل: الهند، البحرين وكذلك العراق، اما بالنسبة للدراسات في جزائر أجريت على المؤسسات الصناعية في تبسة، مديّة، بسكرة...	تم اجراء هذه الدراسة على مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ولاية تيارت.
المجال	تنوعت مجالات الدراسات السابقة بين ممارسات الإفصاح والقياس وتقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية.	مجال هذي دراسة دور المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبالأخص الصعوبات والمعوقات التي تحد من ممارسة المحاسبة البيئية.

مقدمة

<p>يتكون مجتمع الدراسة من مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومن بين المؤسسات التي استهدفناها: المؤسسة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE Sonalgaz، المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC Sonalgaz، شركة نפטال فرع وقود بالإضافة لفرع غار، وشركة سوناطراك، المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني.</p>	<p>تنوعت مجتمعات البحث من الدراسة الى أخرى فبعض الدراسات كان المجتمع فيها المؤسسات المدرجة في بورصات مختلفة، وكذلك المؤسسات الصناعية (صناعة الفوسفات، الاسمنت... الخ)</p>	<p>المجتمع</p>
<p>تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الشق النظري، أما في الشق التطبيقي تم الاعتماد المنهج التحليلي.</p>	<p>استخدمت الدراسات السابقة كل من منهجية البحث الاستنتاجي والوصفي.</p>	<p>المنهجية</p>
<p>اعتمدت الدراسة الحالية على البيانات التي تم جمعها بواسطة استمارة استبيان التي تم توزيعها على مؤسسات محل الدراسة و تم دراستها من اجل اختبار صحة فرضيات الدراسة.</p>	<p>استخدمت الدراسات السابقة في معظمها طرق التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض منها كان دراسة ميدانية.</p>	<p>أسلوب التحليل</p>

11. هيكل الدراسة وتقسيماتها:

من أجل الخروج بحل للإشكالية الدراسة والتساؤلات المطروحة قسمنا موضوع بحثنا كالآتي:

● مقدمة:

وتعتبر أهم جزء في الأطروحة، حيث تشكل الإطار العام للدراسة من خلال التعريف بالإشكالية التي يسعى الباحث للإجابة عنها، وكذا الافتراضات التي تقوم عليها الدراسة، إضافة إلى تحديد أهميتها، أهدافها، دوافعها، حدودها... الخ؛

❖ الفصل الأول: التأصيل النظري للقياس والافصاح والمعلومات المالية

سوف يتم التطرق فيه إلى التأصيل النظري للقياس والافصاح والمعلومات المالية، حيث تطرقنا من خلال المبحث الأول إلى مختلف الجوانب المفاهيمية للقياس المحاسبي (مفهومه، المفاهيم المرتبطة به، أسس ومعايير القياس، أركان واساليب عملية القياس... الخ)، كما تطرقنا أيضا من خلال المبحث الثاني إلى عدد من الجوانب الفنية للإفصاح المحاسبي، مفهومه، أنواعه، أساليبه، أسباب الزيادة في متطلبات الإفصاح وتكاليفه، أما المبحث الثالث فقد سلطنا الضوء من خلاله على مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية وخصائصها... الخ.

❖ الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية

سوف يتم التطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية، حيث تطرقنا من خلال المبحث الأول إلى عموميات حول البيئة (مفاهيم حيوية البيئة، للوعي البيئي والثقافة البيئية... الخ)، كما تطرقنا أيضا من خلال المبحث الثاني إلى المحاسبة البيئية (من مفاهيم، ومراحل تطورها، مفاهيم ذات علاقة بمحاسبة البيئية... الخ)، بينما جاء المبحث الثالث لتحديد طبيعة ومكونات تكاليف البيئية.

❖ الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن معلومات المالية

يمثل هذا الفصل لب موضوع دراستنا وتمهيدا للفصل الرابع الخاص بالدراسة الميدانية، حيث قمنا من خلال المبحث الأول بتسليط الضوء على منهج القياس والافصاح عن التكاليف البيئية، بينما قمنا في المبحث الثاني بتشخيص الإفصاح عن التكاليف البيئية، فيما جاء المبحث الثالث للوقوف على سبل مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح المالي، من خلال التعرف على مناهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ونماذج قياس وإفصاح محاسبي البيئي، وفي الأخير تقييم مناهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

❖ الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

خصصنا هذا الفصل للجانب الميداني أو التطبيقي من الدراسة، حيث تطرقنا من خلال المبحث الأول إلى منهجية الدراسة الميدانية، من خلال استعراض مجتمع الدراسة وعينتها، إجراءات تصميم وتطوير أداة الدراسة من جهة، واختبار ثباتها وصدقها من جهة أخرى، إلى جانب استعراض مصادر جمع البيانات والأساليب والمعالجات

مقدمة

الإحصائية المعتمدة لتحقيق أهداف الدراسة، بينما تناول المبحث الثاني نتائج الدراسة الميدانية، وذلك من خلال عرضها والتعليق عليها، ومن ثم تفسيرها ومناقشتها.

● الخاتمة:

تعتبر الخاتمة المحصلة النهائية للدراسة، حيث قدمنا من خلالها خلاصة لما تطرقنا إليه في دراستنا، إضافة إلى ذكر النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة بشقيها النظري والميداني، كما قمنا بوضع عدد من المقترحات والتوصيات في ضوء النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى اقتراح آفاق مستقبلية للدراسة.

الفصل الأول:

التأصيل النظري

للقياس والأفصاح

والمعلومات المالية

تمهيد

تعتبر المحاسبة نشاط خدمي يهتم بترجمة الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية تساعد كافة الأطراف المهتمة بنتائج أعمال المؤسسة في اتخاذ قرارات مفيدة، وتستند في ذلك على وظيفتين أساسيتين، تتمثل الوظيفة الأولى في القياس المحاسبي للأحداث والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، حيث تعتبر عملية القياس المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، والتي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحصل فيها، وتزداد أهمية القياس من خلال الأهمية البالغة له في أي نظام محاسبي، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموها.

في حين تتمثل الوظيفة الثانية في الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تساهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، وكذلك على مستوى الاقتصاد بشكل عام وعلى هذا الأساس ولأهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية ظهرت مطالب تنادي بمزيد من الإفصاح والشفافية عن معلومات أخرى بخلاف التنبؤات المالية حيث أن متخذي القرار في المؤسسة يعانون دائما من عدم تماثل المعلومات، ويقصد بالتنبؤات المالية والمعلومات المالية المستقبلية على أساس أحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها، وتشمل هذه المعلومات المالية المستقبلية الكشوف المالية وبنودها.

وعلى هذا الأساس فإن المؤسسة الاقتصادية مطالبة بتقديم معلومات وبيانات تساعد في اتخاذ القرار ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة حيث يتم الحصول على هذه المعلومات من مصادر متعددة.

لذلك سيتم استعراض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للقياس المحاسبي

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للقياس المحاسبي

إن من أبرز أهداف المحاسبة بصفة عامة هو توفير المعلومات المحاسبية حول الأحداث الاقتصادية، فجوهر العملية المحاسبية هو قياس هذه الأحداث بشكل دقيق وموضوعي والتعبير عنها بشكل نقدي؛ لكي تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية عملية القياس المحاسبي.

من خلال هذا المطلب سوف يتم تناول القياس المحاسبي من مفهوم وأركان ومعايير، وأهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي

عرف القياس المحاسبي بعدة تعاريف أهمها ما يلي:

يعرف القياس المحاسبي: على أنه مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي.¹

القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة".²

كما عرف القياس المحاسبي على أنه: "قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".³

¹ سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية المالية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص18.

² عفاف إسحاق، أبو زر، "المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 31. العدد 02، جامعة المنصورة، مصر، 2007، ص04.

³ حسين عبد الجليل آل غزاوي، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص

ويُعرف أيضا القياس المحاسبي على أنه تخصيص قيمة رقمية لحدث أو عُنصر معين مرتبط بالمؤسسة، على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث أو العنصر.¹

كما تعرف جمعية المحاسبين الامريكية (AAA) عام 1966 وهو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بالأبحاث الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية او جارية وبموجب قواعد محددة".²

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي:

عندما يتم تجريد الامور والاحداث من صفاتها الحقيقية الى الارقام، فان هذا الامر يقود مستخدمي معلومات النظام المحاسبي (الذي هو عبارة عن أداة محاسبة في ترجمة الانشطة والعمليات التي تتم في المؤسسة إلى معلومات رقمية، والذين يختلفون في تفسيرهم للواقع بشكله الحالي) إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قامت بها المؤسسة وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدائها أكثر وضوحا، ومنه تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية، وتصبح المعلومات أكثر ملاءمة في الحكم على أداء المؤسسة وادارتها وبالتالي قدرة أكبر على اصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الاطراف، على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم لمعنى الاهداف والعمليات التي تتم في المؤسسة.

كما ان ضرورة القياس المحاسبي في نظره النقدي، يظهر بوضوح عندما تكون هنالك رغبة في إجراء مقارنة بين بدائل استثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط، ولكن عندما تكون جميعها معبر عنها بالصور العددية تصبح عملية المقارنة أكثر وضوحا وسهولة، كما ان المقارنة تصبح ممكنة لنفس المؤسسة ولكن في أوقات مختلفة وبالرغم من اختلاف الأنشطة في هذه المدة لكون جميع هذه العمليات (الأنشطة) على تعدادها يعبر

¹ عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت-لبنان، 1998، ص 34.

² محمد مطر، موسى سويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في المجالات: القياس، العرض، الافصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 130.

عنها بنفس القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس المحاسبي تتبع من أنها لغة تخاطب المشتركة التي يتم التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات.¹

من هذا كله نستنتج أن أهمية القياس المحاسبي تتجسد في ترجمة كل عملية التي تقوم بها المؤسسة الى أرقام يتم الافصاح عنها في شكل تقارير مالية، لفائدة المستخدمين وتكون ملاءمة لترشيدهم في اتخاذ قرار سليم وإمكانية إجراء المقارنة بين فترات مختلفة لتقييم أداء المؤسسة أكثر واتخاذ القرار الانسب.

المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي

الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي حسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB:

لقد أظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية انه يستخدم العديد من الاسس المختلفة للقياس تتمثل في الجدول الاتي:

الجدول رقم (01-01): أسس قياس الأصول والالتزامات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية

أسس القياس	الأصول	الالتزامات
التكلفة التاريخية	تسجل الاصول بالمبلغ النقدي الذي دفع او ما يعادله أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ الحصول عليها.	تسجل بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين او الدين أو في بعض الظروف مثل: (ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادله المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن سياق عادي.
التكلفة الجارية	تسجلها بمبلغ النقد أو ما يعادله الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي.	تسجلها بالمبلغ غير المخصوم من النقد، وما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

¹ حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الكوابر بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2017، ص 59.

<p>وتقيدها يقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة للنقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لوفاء بالالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.</p>	<p>تقيدها بالمبلغ النقد أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الاصل بطريقة منظمة.</p>	<p>القيمة القابلة لتحقيق (القابلة لتسديد)</p>
<p>تقيدها بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية التي من المتوقع ان يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.</p>	<p>تسجلها بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الاصل ضمن السياق العادي للنشاط.</p>	<p>القيمة الحالية</p>

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2001، ص80.

الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي

تعتبر المعايير الأساس الذي يتم الرجوع إليه، للتعرف على مدى سلامة إجراء محاسبي معين أو مدى ملاءمته، بهدف تحسين هذا الإجراء، وتتجلى هذه المعايير صراحة أو ضمناً في جميع النشاطات المهنية التي يحدث فيها تبادل أفكار بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين العملاء.¹

وقد حدّدت جمعية المحاسبة الأمريكية أربعة معايير للقياس المحاسبي هي:

أ. الموضوعية: تُعتبر الموضوعية مطلباً أساسياً في القياس المحاسبي، لأنها تُضف صفة الثقة على المعلومات المحاسبية، والتي يستفيد منها العديد من الأطراف في اتخاذ القرارات المختلفة، خاصة في ظل تعارض مصالح تلك لأطراف، وتعني الموضوعية عدم الخضوع للتقديرات الشخصية البحتة، واستقلال القياس عن التصور الذهني للمحاسب.²

¹ وليد محمادي، آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل ضوابط التنمية المستدامة-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 68.

² فؤاد محمد الليثي، النظرية المحاسبية مدخل معاصر، دار النهضة العربية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 118.

ب. الملاءمة: وتعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تتصف بالخصائص التالية: التوقيت المناسب، القيمة التنبؤية، قيمة التدفق العكسي أو التغذية العكسية.¹

ج. القابلية للتحقيق: حتى يكون القياس قابلاً للتطبيق العملي يجب أن تتوفر فيه العوامل التالية:²

- توفر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس.
- أن يُصاحب تطبيق النموذج تحمل المؤسسة لتكلفة مناسبة ومعقولة.
- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

د. القابلية للقياس الكمي: ويُقصد به تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها، بحيث يُمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، لكن نظراً لتعدد المقاييس الكمية وتنوعها وتعدد العناصر موضع القياس، دعت الحاجة إلى مقياس كمي عام موحد يمكن استخدامه على كل من هذه العناصر المختلفة، وتعد النقود المقياس العام والوحيد في العصر الحديث.

المطلب الثالث: أركان واساليب عملية القياس المحاسبي

أثر الفكر المحاسبي عن ظهور العديد من الأساليب المحاسبية المختلفة الهادفة إلى التعبير عن الأحداث، العمليات والظروف الناشئة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المتعددة، والتي تعد بمثابة مرشد أو دليل للعمل المحاسبي، ويرتبط الاختيار بين هذه الأساليب بالغرض من عملية القياس المحاسبي، وأيا كان الأسلوب المستخدم في عملية القياس ينبغي أن يكون موضوعياً وله القدرة على إقناع مستخدمي المعلومات المحاسبية وخدمة مصالحهم.³

¹ عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، المرجع سابق ذكره، ص 34.

² وليد محمادي، مرجع سابق، ص 70.

³ علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية وافصاح عنها-بحث تطبيقي في إحدى المؤسسات الصناعية العراقية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 2، العدد 8، ص 9.

الفرع الأول: اركان القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها، وذلك تبعاً لاختلاف الأغراض والخواص محل القياس وذلك تبعاً لتغيير القواعد المستخدمة فيه، الشخص والقائم به، وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي:¹

أ. الخاصية محل القياس:

تنصب عملية القياس بشكل عام وإن اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون ذات طبيعة كمية وتعبّر عن حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصة بالتعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران مخزونه السلعي.

ب. مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس، فإذا كانت ذات طبيعة كمية، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فيكون عندئذ مقياس الطاقة هو المقياس المستخدم، كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلاً أو عدد ساعات العمل المباشر.

ج. وحدة القياس للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية ما لشيء معين، حينئذ لا يبقى فقط تحديد نوع المقياس لمن لعملية القياس، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس. فإذا كانت قيمة الربح هي محل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، لا بد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة.

¹ وليد ناجي الحياي، "نظرية المحاسبة"، منشورات الأكاديمية العربية الممنوحة في الدنمارك، 2007، ص 101.

د. الشخص القائم بعملية القياس:

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. يؤدي الشخص القائم بعملية القياس وهو المحاسب دورا أساسيا لا يقتصر على تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل يتعدى إلى تحديد نتائجها.

الفرع الثاني: أساليب قياس المحاسبي

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أساليب هي:¹

● أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبينة أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه ييوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أو في فئة المصروفات المتغيرة.

● أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد له من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، نتيجة اعتمادها إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة.

¹ سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 182.

بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما.

● أساليب القياس التحكمية:

تشبيه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ويطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في، وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكمية فهي تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فلقياس قيمة أصل معين من أصول المؤسسة يجد المحاسب نفسه أمام مجموعة بدائل مختلفة للقياس كأسلوب القياس على أساس التكلفة التاريخية للأصل، التكلفة الاستبدالية أو بناء على صافي القيمة الحالية للأصل المراد قياس قيمتها، وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها في البديلين الآخرين.

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس، ما يؤدي إليه من نتائج، وكذا الأهداف المرغوب تحقيقها من وراء عملية القياس المحاسبي، وهذه المعايير يمكن تلخيصها في الآتي:¹

- الموضوعية.
- الملائمة.
- القابلية للتحقق.
- القابلية للقياس.
- معيار الفائدة.

¹ رولا كاسر لايقة، "القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشارين، سورية، 2008. ص 43.

المطلب الرابع: اليات وأنواع القياس المحاسبي

الفرع الأول: اليات القياس المحاسبي

إن تعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها، حيث أن البعض حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية، أما البعض الآخر أضاف إلى تلك الخطوات، عملية تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية.¹

يمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي وخطواته، التي تبدا بتجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية الناتجة عن عمليات المشروع والتي تتجلى في خصائص المعاملات المختلفة، وتسجيل هذه لعمليات محاسبياً.²

والتي يمكن تحديدها كما يلي: ³

أولاً: يجري القياس لحظة حدوث الواقعة، لتحديد قيمتها اقتصادياً، ومن ثم يتم تسجيلها في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدا.

ثانياً: يجري القياس في مرحلة التخليص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده.

ثالثاً: يجري القياس في مرحلة التشغيل (إعداد المعلومات)، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث نفسها، سواء كانت منفردة ومجمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية على أعمال المؤسسات وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس الوضع المالي للمؤسسات، وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليه.

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، 2009، ص 11-12.

² Pingyang GAO, "ATwo –step Representation of Accounting Measurement, » The university of Chicago Booth School of Business, November 27, 2012, p 2.

³ محمد مطر، موسى السويطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات -القياس العرض والإفصاح"، دار وائل للنشر، ط 2، عمان، 2008، ص 130.

الفرع الثاني: أنواع القياس المحاسبي:

يتفرع القياس المحاسبي إلى عدة أنواع هي:¹

أ. **القياس الكمي:** وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر والطن والكلغ للتعبير عن بعض الاحداث، يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف، كأن تقاس كمية المواد المشتراة بالكيلوغرام وعدد الوحدات المنتجة، ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الافراد المتدربين في مؤسسة ما.

ب. **القياس الزمني:** يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل: يوم، شهر، ساعة، كأداة للقياس المحاسبي وتستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام، وايضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل: نسب معدل فترة الائتمان، ومعدل فترة التخزين التي تقاس أيضا بالأيام.

ج. **القياس النقدي:** حيث يتم قياس الاحداث الاقتصادية بالنقد حيث يعتبر النقد الوسيلة الاساسية لقياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى.

د. **المؤشرات والنسب المالية:** ويتم استخدام المؤشرات كأداة لقياس الاحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية، كأن تستخرج نسب معدل دوران الاصول ومعدل دوران رأس المال العامل أو نسبة التداول الى آخره من النسب....

الفرع الثالث: محددات القياس المحاسبي

هناك صعوبات ومشاكل عديدة تقف أمام القيام بعملية القياس المحاسبي، تحد من فائدة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين والمستفيدين منها في عملية اتخاذ القرار، ولا يمكن تجاوز هذه الصعوبات إلا من خلال تطوير نموذج نظري لهذه المشاكل والصعوبات، وكل هذا يتم ضمن المحاسبة في إطار عملية القياس المحاسبي.

ومن أهم المحددات التي تواجه عملية القياس المحاسبي، نذكر ما يلي:²

1. **مجال عملية القياس المحاسبي:**

يستلزم هذا المجال حصرا وتحديدًا للإطار الذي تنصب عليه عملية القياس، وهذا الإطار يشمل الأحداث والمعاملات المالية، وقياس القيم الاقتصادية بوحدة نقدية ثابتة، وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة ولإجراء

¹ ابراهيم خليل حيدر السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² نوفان حامد محمد العليمات، "القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية اجتماعية وافصاح عنها في القوائم المالية الختامية-حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة-"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010، ص 43.

العمليات الحسابية بصورة موضوعية، مع شريطة ألا تتغير بمرور الزمن أو بتغير الأوضاع الاقتصادية، والتي يمكن التعبير عنها بأوجه الإنفاق المختلفة وبنود الإيرادات للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال الوحدة المحاسبية عن الفترة المالية المعتمدة.

2. تطبيق عملية القياس المحاسبي:

إن النظرة الشاملة للقياس وفق المنظور الاقتصادي والمحاسبي نابعة من تحقيق هدفين أساسيين أحدهما أو كلاهما هما كالآتي: ¹

أ. قياس الموارد التي تحقق الدخل: إن موضوع القياس ذاته يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل، لذلك لا بد من زيادة الاهتمام بتلك الثروة وضمان تدفقها والحفاظ عليها، الأمر الذي يستلزم مواكبة عملية القياس المحاسبية لها وباستمرار للوقوف على التغيرات التي يمكن أن تلحق بها.

ب. تأثير الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: بعد أن تتم عملية قياس الطاقات الإنتاجية، التسويقية والمادية المتاحة، بالإمكان تحقيق هدف آخر وهو دراسة الفرص البديلة، قصد توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالاً عقلانياً ورشيداً، للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق، ولذلك لا بد من إجراء عملية القياس المحاسبي للقيم الاقتصادية في لحظة زمنية معينة معبرا عنها بوحدة نقدية.

ج. عدم ثبات أسعار السوق محل القياس: إن قياس الطاقات المتاحة في إطار القياس المحاسبي، يواجه عديد الصعوبات من بينها عدم ثبات أسعار السوق لهذه الموارد محل القياس، وعدم وجود معدلات تسعير ملائمة لها، والتي تختلف من مورد إلى آخر.

¹ Mark A. Cohen, Scott A. Fenn ,Shammek Konar, «Environmental and Financial Performance: Are they Related», may1997, p06.

المبحث الثاني: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

يرتبط تزايد أهمية معيار الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية من التركيز على إمساك الدفاتر وحماية مصالح الملاك، إلى التركيز على دورها كنظام معلومات، هدفه الأساسي توفير المعلومة المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي (الجدور التاريخية، مفهوم، المقومات الأساسية).

الفرع الأول: الجدور التاريخية للإفصاح المحاسبي

تعود الجدور التاريخية لمفهوم الإفصاح إلى بدايات تأسيس شركات المساهمة وكان ذلك في القرن 19 وما نتج عنها من انفصال الملكية عن الإدارة والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء مما تطلب حينذاك سن تشريعات وقوانين لهذه المؤسسات وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايِد ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية.

لقد كان قانون المؤسسات الإنجليزية الذي صدر عام 1844 الأسبق من حيث فرض التدقيق الخارجي فلقد أورد نصاً ألزم بمقتضاه مديري المؤسسات بإعداد ميزانية والتوقيع عليها بحيث تكون عادلة وشاملة على أن يتم التحقق من صحتها وصدقها من قبل مراجع خارجي وبالرغم من إلزام المؤسسات الإنجليزية بهذا القانون إلا أنه لم يكن فعالاً وذلك لعدم وجود رقابة مهنية تحدد شكل ومضمون الميزانية.

وهذا ما جعل الإفصاح خاضعاً لرغبات الإدارة التي كانت تفصح عن المعلومات التي تنتقيها والتي قد تتجاهل نشر معلومات هامة، بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالحها بالإضافة إلى عدم اعتماد هذه المؤسسات على التمويل الخارجي من جمهور المستثمرين ونتيجة لذلك كان الإفصاح في هذه الفترة اختيارياً يهدف إلى تقني العلاقة بين الملاك والمدريين ومن جانب آخر كانت المراجعة تسعى إلى التحقق من صحة الأرقام المحاسبية دون البحث في مضمونها أما في سنة 1907 أصبح الإفصاح إجبارياً نتيجة تزايد اعتماد شركات المساهمة على التمويل الخارجي.¹

وجاء ذلك لحماية جمهور المستثمرين وتحقيق المصلحة العامة، كما أصبح المراجع يهدف إلى البحث فيما وراء الأرقام للكشف عن الحقائق الجوهرية غير الواضحة في الميزانية، على العكس من إنجلترا لم تكن لقوانين المؤسسات الأمريكية دوراً ملحوظاً في التأثير على الممارسات المحاسبية، بل يرجع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 35.

المتحدة الأمريكية إلى جهود مهنة المراجعة ممثلة في معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ففي سنة 1933 أكد على ضرورة التقيد بمبدأ الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية وهذا ما فرضته هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) على مجمع المؤسسات المقيدة في البورصة سنة 1934.

نتيجة مطالبة المجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف المؤسسات بالتقيد بها لحماية المحاسبين والمدققين من ضغوط الإدارة بسبب ترك الحريات لها في اختيار بدائل محاسبية تراها مناسبة مما أدى ذلك إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة فكانت النتيجة حدوث أزمة اقتصادية عالمية (1929-1939).¹ إن المتتبع لتاريخ الإفصاح يشير إلى أن المدخل المهني هو الذي عمل على صياغته كما هو في الوقت الحاضر هذا المدخل الذي تمثل في إصرار المنظمات المهنية وأهمها AICPA على إلزام المؤسسات على إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمحافظة على حربة الإدارة في المناورة تحت مظلة هذه المبادئ.² ولقد كانت أول محاولة للتنظير المحاسبي تناول مصطلح الإفصاح المحاسبي صراحة هي دراسة أعدها Moonitz في عام 1961 تحت رعاية AICPA، وقد أشار في هذه الدراسة على أن تفصح التقارير المحاسبية عن كل ما هو ضروري حتى لا تكون مضللة.

من زاوية أخرى يرتبط تزايد أهمية الإفصاح بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة وذلك عندما تحولت من مدخل الملكية إلى ما يعرف مدخل المستخدمين أي تحولت وظفتها من نظام لمسك الدفاتر غايتها حماية مصالح الملاك إلى نظام للمعلومات غايتها توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرار كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات هذه الأخيرة قدمت للمحاسبين الكثير

من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهمية ودور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم المحتوى المعلوماتي للتقرير المالي والدالة اللوغاريتمية التي تعرف باسم واضعها (Shannon) وقد استخدمت في قياس المحتوى المعلوماتي وفي قياس تكلفة المعلومات ومن جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا اهتماماً خاصاً للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 36.

² مأمون حمدان، حسني القاضي، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2007، ص 240.

وآليات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ وهذا ما أكد مرة أخرى على أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم والتقارير المالية هذه الأخيرة أصبحت مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية.¹

الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يلعب مفهوم الإفصاح المناسب، دورا مركزيا هاما سواء في نظرية المحاسبية أو في الممارسات المحاسبية، لأن المحاسب يستطيع من خلاله التعبير عن جهوده في توفير المعلومات المحاسبية وعرضها بصورة ملائمة، كما أنه يشكل أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية، التي تساعد مستخدميه على اتخاذ قرارات سليمة في ضوء المعلومات التي يتم الحصول عليها من تلك القوائم.

هناك تعريفات متعددة للإفصاح المحاسبي، هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، نورد منها الآتي:

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها، وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية"².

كما يعرف الإفصاح بأنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات المؤسسة"³.

كان Moonitz في عام 1691 من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الإفصاح في دراسة صدرت له عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بين فيها أن معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية،

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في المنتدى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي 17 و 18 نوفمبر 2013، ص 04.

³ خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة، الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي scf وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مداخلة ضمن المنتدى الدولي حول: الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 3.

يجب أن يكون مرنا في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، ثم الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، وصولا إلى توقيت الإفصاح عن تلك المعلومات.¹ ولخص مفهومه للإفصاح المحاسبي بأنه: "يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة يجعلها غير مضللة للمستفيدين منها، خدمة لمتخذي القرار".²

الفرع الثالث: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي

تتمثل المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي في النقاط التالية:

أ. تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:

ان تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين طرق استخدامها لها، جعل من الضرورة تحديد الاطراف المستخدمة للإفصاح من اجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة، كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات لان شكل ونوعية الإيضاحات يجب ان تتلاءم مع تطلعات المستخدم.³

ب. تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتوات في القوائم المالية التقليدية وهي:

قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا إضافة الى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعد في واقع الامر بموجب مجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ او الأصول المحاسبية المتعارف عليها لذا يترتب على ذلك نشؤ مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية من المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.⁴

د. تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

¹ MOONTIZ M. "The Basic Postulates of Accounting ", Research study, N°1, AICPA, 1961.

² محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 344.

³ صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (scf) على سياسات الإفصاح في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 06/05 ماي 2013، ص 04.

⁴ عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية - دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة -، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، 2015، ص 25.

من متطلبات الإفصاح المناسب ان يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، ويتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها وفهمها بسهولة، وهناك عدة طرق مختلفة ممكنة للإفصاح، وان اختيار أفضل طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، ويمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على نحو التالي:¹

● الإفصاح في صلب القوائم المالية:

يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والخصوم والنتيجة والأموال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية وبدرجة عالية من الدقة، حيث أنّ لطريقة عرض المعلومات دورا في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلية، فعلى سبيل المثال فان تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة في حساب النتيجة قد يساعد مستخدم القوائم المالية على التنبؤ بحجم تلك الأعباء تبعا للتغير في حجم المبيعات.

● استخدام المصطلحات والعرض المفصل:

تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية ودرجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح، حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة وعنونة العناصر في تلك القوائم على زيادة فهم القارئ لتلك القوائم وإزالة الغموض فيها.

● الإفصاح عن الملاحظات والهوامش:

لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح العناصر الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، إلا أنّ الاستخدام المفرط للهوامش أو الإيضاحات قد يعوق دون تطور القوائم المالية نفسها، لأنّ ذلك سيؤدي إلى إحلال الإيضاحات الواردة في الهوامش بحث تتضمن المعلومات الأكثر أهمية ويتم استعمالها كمبرر لعدم الإفصاح الكامل في صلب القوائم المالية.

● استخدام الجداول والملاحق الإضافية:

يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات حيث تعتبر المعلومات المتواجدة فيها أقل أهمية من تلك الوارد في صلب القوائم المالية والإيضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.

¹ صيف الله محمد الهادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر، 2014، ص. 106.

- استخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية، المعلومات المعترضة أو بين قوسين: في حالة ما إذا كانت عناوين العناصر المدرجة في القوائم المالية لا تعبر بشكل واضح عن تلك العناصر دون الحاجة إلى إطالة، فإن تفسير أو تعريف إضافي لتلك العناصر يمكن أن يتم بوضعها كملاحظة بين أقواس، بحيث تتبع عنوان تلك العناصر في القوائم المالية.
 - أساليب مختلفة أخرى: هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، بحيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية.
- هـ. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعالاً لا بدّ من مراعاة توقيته، بحيث أنّه يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في وقت مبكر وذلك إذا أمكن لأن أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكننا أن نلخص أنواع الإفصاح كما يلي:¹

أ. الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

ب. الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

¹ عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسب في دعم نظام الرقابة والمساءلة في المؤسسات المساهمة العامة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص 26، 27.

ج. الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

د. الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

هـ. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

و. الإفصاح الوقائي: هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بالأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية.

المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

الفرع الأول: الأساليب العامة للإفصاح المحاسبي:

يوجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض، حيث هناك معلومات تعتبر أساسية وينبغي إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية، يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش. وهناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها:¹

¹ بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية IFRS/IAS على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013، ص 50.

1. إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفقاً للمعايير المحاسبية بما يسهل عملية قراءتها وفهما وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين.

2. الملاحظات الهامشية: وتستخدم لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية.

3. الملاحق: وتشتمل على قوائم إضافية، تُرفق مع القوائم المالية الأصلية، لإعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية.

4. المعلومات الموجودة داخل الأقواس: تُستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بتلك القوائم والتي يصعب فهم طرق احتسابها من قبل المستخدمين غير الملمين بالحاسبة.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح، ومن أهم المحددات الرئيسة لنوع وحجم الإفصاح ما يلي:¹

أ. نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: لا بد أن يعطي الكيان اهتماما خاصا في قوائمه المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل بلد.

ب. الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد في كل بلد.

ج. المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تلعب المنظمات والمؤسسات الدولية دورها في التأثير على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يحاول تحسين جودة المعلومات المفصحة عنها على المستوى العالمي، من خلال إصداره لمجموعة من المعايير المحاسبية.

يمكن القول بأن دور الإفصاح المحاسبي هو إضفاء مزيدا من المصداقية والموثوقية على المخرجات المحاسبية حتى يتم تحقق الأهداف المرجوة، ولهذا تعتبر القوائم المالية هي بمثابة المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة الأمر الذي يؤدي

¹ زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)، مجلة الباحث، العدد 7، ورقلة، 2010، ص84.

بالمؤسسات إلى الإفصاح عن بياناتها المالية، وكان هذا المبحث مبحثاً تمهيدياً للمبحث الموالي ألا وهو الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي.

المطلب الرابع: أسباب الزيادة في متطلبات الإفصاح وتكاليفه

الفرع الأول: أسباب الزيادة في متطلبات الإفصاح

وتتمثل أهم تلك الأسباب في الآتي:¹

أ. **تعقد بيئة الأعمال:** مع زيادة تعقيد وتعاضم العمليات والأحداث الاقتصادية في بيئة الأعمال وصعوبة تلخيص هذه الأحداث في تقرير مختصر ومن هذه الأحداث الاستئجار واندماج الأعمال، المعاشات، الاعتراف بالإيراد والضرائب المؤجلة ونتيجة ذلك تستخدم الملاحظات بصورة مكثفة في شرح هذه الصفقات وآثارها المستقبلية.

ب. **الحاجة لمعلومات فورية:** فهناك طلب الآن أكثر من أي وقت مضى من قبل المستخدمين لمعلومات تتعلق بالبيانات الفترة ومعلومات حالية وتنبؤية كما أن هيئة سوق المال أصبحت توصي بنشر التنبؤات المالية التي تجنبها بعض المحاسبين.

ج. **المحاسبة كأداة للإشراف والرقابة:** حيث تعتقد الجهات الحكومية إن تقديم المزيد من المعلومات والإفصاح العام عن منشآت الأعمال من الأمور الجوهرية لضبط حركة النشاط الاقتصادي تجنب حدوث أزمات مالية مثل: أزمة شركة الطاقة الأمريكية (انرون).

الفرع الثاني: تكاليف الإفصاح المحاسبي

إن قرارات الإفصاح تتأثر بالتكاليف المرتبطة بالإفصاح وهي كالتالي:²

1. **تكاليف التجميع والتشغيل:** هي التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من شركة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر وتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح.

¹ كمال الدين سعيد، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر والتوزيع، 2000 ص 128.

² السيد أحمد، مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة البحوث التجارية، حزيران، 1993، ص 40.

2. التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية: إذا ما قامت شركة بالإفصاح اختياريًا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك المؤسسة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة، ولا شك أن هذا النوع من التهديدات قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح.

3. التكاليف السياسية: تلعب الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية التقليدية للشركات دوراً هاماً في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ إما في صالح هذه المؤسسات أو غير صالحها، فالمؤسسات التي تظهر قوائمها المالية أرباحاً خيالية غالباً ما تكون محط أنظار واهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام، وتعرض للنقد من هذه الجهات وغالباً ما ينتهي الأمر إلى تعرض هذه المؤسسات لإجراءات سياسية من شأنها الحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها مثل فرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها بمعرفة الأجهزة الحكومية، وتسمى تلك الإجراءات وما يترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية.

4. التكاليف المترتبة على التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للشركة: يعتقد الكثير من المدراء أن التوسع في الإفصاح يؤثر على الموقف التنافسي للشركة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت المؤسسات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها، ومن الأمور الحساسة في مجال الإفصاح تلك المعلومات المتعلقة بالبحوث والتطوير وكذا المنتجات الجديدة.

ولا شك أن المؤسسة التي تتفوق على منافسيها في هذين المجالين تواجه أصعب القرارات عندما ترغب في زيادة رأسمالها، فمن ناحية لا يقبل المستثمرين على المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت المؤسسة بتقديم المعلومات التفصيلية الخاصة بالبحث والتطوير أو بالمنتجات الجديدة، ومن ناحية أخرى فإن توفير تلك المعلومات قد يخدم المنافسين حيث يساعدهم على مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل.

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول المعلومات المالية

تعتبر المعلومات المالية في عصرنا الحاضر موردا هاما وذو قيمة كبيرة، لا يقل أهمية عن أي مورد آخر في المنظمة الاقتصادية، فهي عنصر حاكمي يؤثر في جميع مفاصل المنظمة، ويساهم بشكل أساسي في عملية اتخاذ القرارات في المنظمة الاقتصادية بشكل خاص، فيما يتعلق بكيفية استثمار مواردها وتخصيصها بالشكل الأمثل وتحقيق قيمة اقتصادية مضافة، وبالتالي تحقيق الربح الذي تسعى إليه المنظمات الاقتصادية بشكل عام.

فالمعلومات المالية اليوم في ظل عصر التطور التكنولوجي والمعرفي الهائل وكذلك الثورة الهائلة في وسائل الاتصال، تشكل حجر الزاوية في تحقيق الجدارة التنافسية للمنظمة الاقتصادية وبالتالي إمكانية بقائها في المنافسة. ونتيجة للكم الهائل من البيانات والمعلومات التي يمكن الحصول عليها وإمكانية عدم الاستفادة منها أو أن تتسبب في تضليل متخذ القرار، نشأت الحاجة إلى تحديد خصائص نوعية للمعلومات المالية ولاسيما المستقبلية منها نتيجة أثرها الفعال في تسهيل عملية اتخاذ القرار وتخفيف حالة عدم التأكد المصاحبة له.

وسوف نتناول في هذا السياق أهم النقاط التي توضح ماهية المعلومات المالية وخصائصها النوعية.

المطلب الأول: أساسيات حول نظم المعلومات المالية

حضي موضوع نظم المعلومات المالية باهتمام كبير لدى الباحثين، حيث تم التطرق إليه بوجهات نظر مختلفة، وذلك من اجل تقديم صورة كاملة عن المعلومات المالية وسوف نوضح من خلال هذا المطلب تعريف لنظام المعلومات المالية وعناصره.

الفرع الأول: تعريف نظم المعلومات المالية

تعددت تعريف نظم المعلومات المالية من باحث إلى آخر، واتفقت هذه التعاريف في المفهوم الأساسي للموضوع إلا أنها اختلفت في بعض الجزئيات وذلك حسب نظر كل باحث.

أشار عبد الناصر إلى نظم المعلومات المالية " عبارة عن قواعد بيانات تضم معلومات متكاملة عن المتغيرات كافة ذات علاقة بالمواضيع المالية ومن مصادر مختلفة (الداخلية والخارجية) والمستخدمه لمساعدة متخذ القرار على اتخاذ القرارات الفاعلة والكفؤة"¹

يلاحظ في هذا التعريف تأييد للمفاهيم المشار إليها في التعاريف السابقة، مبينا الدور الأساسي لنظم المعلومات بالنسب لاتخاذ القرار.

جاء عن البنك الامريكى " يشير النظام المالى FMIS بشكل عام إلى التشغيل الآلي للعمليات المالية لكل من الميزانية ووحدات الخزينه. يتتبع النظام الأحداث المالية وسجلات جميع المعاملات ويلخص المعلومات ويدعم التقارير والقرارات المالية؛ ويتضمن عناصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والموظفين والإجراءات والضوابط والبيانات".²

وقد عرفت صباح رحيمة محسن أن نظم المعلومات المالية مبرزا عناصر نظم المعلومات المالية ودورها في المؤسسة، " نظام يرعى داخ المؤسسة يتضمن مجموعة من الموارد البشرية التي تتفاعل داخل إطار محدد، وتكون مهمة تجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات طبقا للقواعد واجراءات محددة بهدف انتاج وتوصيل معلومات تفيد الادارة وفئات أخرى خارجية في اتخاذ القرارات".³

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن نظم المعلومات المالية يعم على جمع وتبويب البيانات المتعلقة بالنشاط المالى ومعالجتها وتحليلها للحصو على معلومات مالية، لكي يتم إيصالها للأطراف التي تحتاجها، سواء كانت داخ المؤسسة (مراكز صنع القرار بالمؤسسة) أو خارجها (الجهات الحكومية، الدائنين والمستثمرين وإدارة المؤسسة) كما تساعد مدير المؤسسة في اتخاذ القرارات المالية وتفسير النتائج المالية لعملية صنع القرار التشغيلية ويسمح للمشرفين بمقارنة عملياتهم بعمليات مماثلة.

¹ عبد الناصر علك وآخرون، نظم المعلومات المالية ودورها في توجيه القرارات المالية، مجلة دراسات ادارية، المجلد الرابع، العدد 08، العراق 2012، ص 07.

² Cem Dener, Joanna Alexandra Watkins, illiam Leslie Dorotinsky, **Financial Management Information Systems**, 25 Years of World Bank Experience on What Works and What Doesn't, W O R L D B A N K S T U D Y, WACHINGTON 2011, p03.

³ صباح رحيمة محسن، عبد الفتاح ابراهيم زربية، فتحي أحمد الشيباني، نظم المعلومات المالية أساسها النظرية وبناء قواعد بياناتها، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 179.

الفرع الثاني: عناصر نظم المعلومات المالية

من خلال التعاريف السابقة لنظام المعلومات المالية يمكن أن نستخلص مجموعة من العناصر التي تتفاعل فيما بينها لأجل تحقيق أهداف النظام المشتركة وتتمثل فيما يلي:

1. المدخلات: عبارة عن المعلومات المالية المستقاة من المصادر المالية الداخلية والمصادر الخارجية للمؤسسة:¹

أ. المصادر الداخلية: وهي مصادر للمعلومات من داخل المؤسسة كنظم معالجة المعاملات والتدقيق المالي والاستثمارات المالية، بيانات الاصول المالية ووضع المالي للمؤسسة؛ بيانات تدفقات المالية القوائم المالية الدورية؛ تفاصيل العقود والقروض؛ مصادر التمويل وبدائل الاستثمار؛ قواعد بيانات نظم دعم القرارات التمويل، نظم أخرى للتمويل.

ب. المصادر الخارجية: وهي مصادر من خارج المؤسسة كمعلومات الأسواق والمؤشرات الوظيفية العالمية أسعار الفائدة والخصم وغيرها من المعلومات المتاحة من خارج المؤسسة.

2. العمليات: حسب حمودي فان العميات "تمثل الجانب الفني من النظام وهي عبارة عن مجموعة من العمليات الحسابية، وعمليات المقارنة المنطقية، والتلخيص، والتصنيف، والفرز، التي تجرى على البيانات المدخلة بغرض تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي."²

3. المخرجات: "هي الأشكال المختلفة للمعلومات التي يعالجها النظام ويقدمها على شكل مخططات ورسومات ووثائق ومؤشرات عن الأوضاع المالية والأسواق العالمية، ومعالجة القوائم المالية والتفاعل مع استفسارات المستخدمين لمساعدتهم على اتخاذ القرار المالية بكفاءة وفعالية"

تتمثل المخرجات الرئيسية لنظم المعلومات في ثلاثة قوائم مالية هي قائمة الدخل والميزانية العمومية، وقائمة تدفقات النقدية.³

● قائمة الدخل: يمثل جدول حسابات النتائج.

● الميزانية العمومية: تتمثل الميزانية.

¹ إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر، عمان، الاردن، 2011، ص 103.

² دلا حمودي، تقييم أداء نظم المعلومات المالية والمحاسبية المعتمدة على الحاسوب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص 06.

³ صباح رحيمة محسن وآخرون، نظم المعلومات المالية، أساسها النظرية وبناء قواعد بياناتها، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 186.

● قائمة التدفقات النقدية: جدو تدفقات الخزينة.

● جدول تغيرات رأس المال.

● الملاحق.

● تقرير محافظ الحسابات.

4. الرقابة: "يتطلب الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وجود رقابة على عمليات الإدخال والمخرجات

للتأكد من أن النظام ينتج ويقدم معلومات وفق ما هو مخطط عند تصميمه، أن النظام يحتوي على

الإجراءات الرقابية، التي تتضمن صحة المدخلات وعمليات المعالجة والمخرجات"¹

حيث يتم مراجعة نتائج نظام المعلومات وتقييم النظام، لأجل القيام بالتغذية العكسية.

5. التغذية العكسية: "هي المعلومات المرتدة من البيئة الخارجية والتي تؤثر على مدى ملائمة النظام وصلاحيته

في إنجاز الأهداف المطلوبة وتلبية حاجات المستفيد ومن خلال المعلومات المرتدة التي توضح أوجه القصور أو

العجز عن تطبيق النظام، يتمكن القائمون على إدارة النظام من إصلاحها وتلافي حدوثها في المستقبل،

وحسب دلال حمودي "تهدف التغذية العكسية إلى توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام، وتعمل على تقويم

نتائج عمله وتصحيح أهداف إذا كانت هناك عيوب فيها، فمثلا قد يقوم مصمم النظام بتصميم تقرير مالي

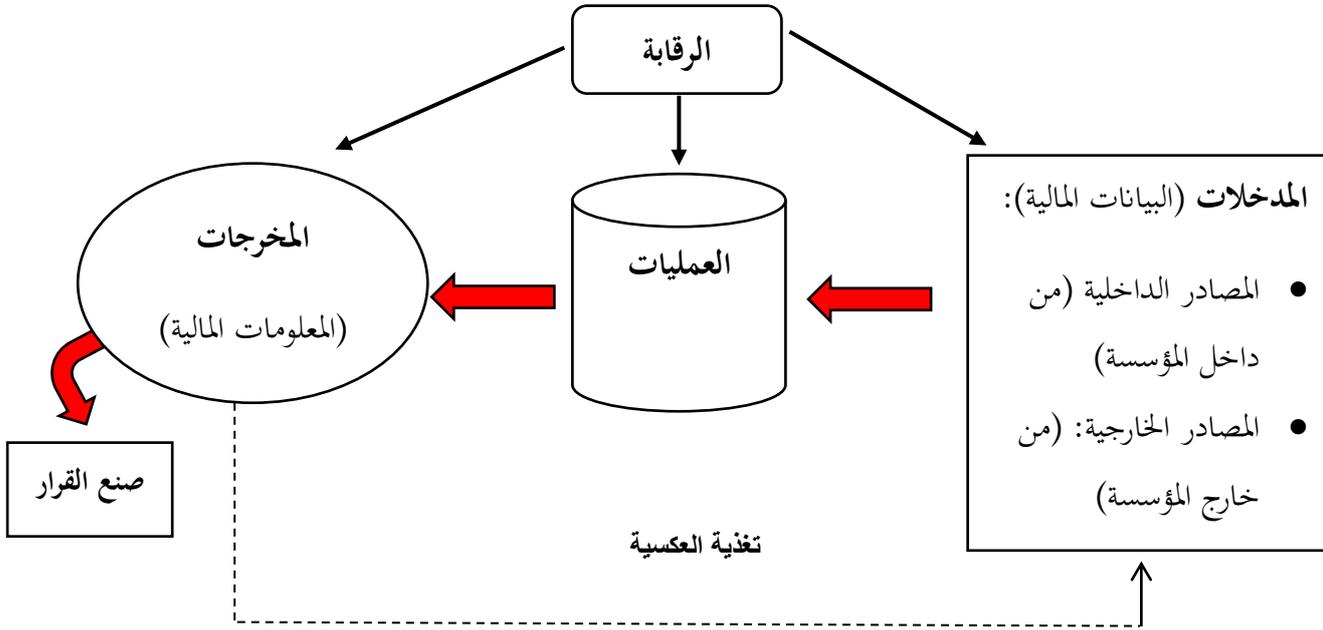
في جدول ، ولكن المستفيدين يحتاجون إلى هذا التقرير في شكل بياني لمعرفة النسب.² والشكل التالي يوضح

عناصر نظام المعلومات المالية:

¹ محمود جمام وآخرون، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية، دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، الجزائر، 2015، ص06.

² عبد الناصر علك وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 80.

الشكل رقم (01-01): عناصر نظم المعلومات المالية



المصدر: نبيل حليمي، نظم المعلومات المالية ودورها في عملية صناعة القرارات المالية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، جامعة غرداية، 2020، ص 16.

المطلب الثاني: ماهية المعلومات المالية

تعد المعلومات العنصر الأساسي في مختلف الأنشطة التي تمارسها الإدارة سواء كانت تخطيطاً، أو تنظيمياً، أو توجيهياً، أو رقابة، وهي أيضاً ذات أهمية وحيوية في عملية الاتصال وعملية اتخاذ القرارات. إن مصطلح المعلومات رغم شيوعه يتصف بالغموض والتباين، وهذا يبدو إلى حد ما طبيعياً بسبب حداثة الإطار، إذ لا يزال الاختلاف في الرأي حول المفهوم العلمي لهذا المصطلح وعلاقته بمدخلات نظام المعلومات قائماً، وتبعاً لذلك تعددت التعريفات الخاصة بالمعلومات.

الفرع الأول: تعريف المعلومات

ففي المعجم الموسوعي لمصطلحات المكتبات والمعلومات جاء أن المعلومات هي: "البيانات التي تمت معالجتها لتحقيق هدف معين أو لاستعمال محدد لأغراض اتخاذ القرارات، أي البيانات التي أصبح لها قيمة بعد تحليلها أو

تفسيرها أو تجميعها في شكل ذي معنى، والتي يمكن تداولها وتسجيلها ونشرها وتوزيعها في صورة رسمية أو غير رسمية أو في أي شكل".¹

وتعرف أيضا المعلومات على أنها البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كامل يمكن من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.

وتعرف المعلومات المحاسبية بأنها نتاج نظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفر هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة.²

الفرع الثاني: مفهوم المعلومات المالية

وتعرف المعلومات المالية هي البيانات التي يكون لها صدى لدى مستقبلها، وتؤدي إلى تخفيض عدم التأكد، وتوصل رسالة إلى متخذ القرار تكون قيمتها أعلى من تكلفتها، ومن المحتمل أنها تستدعي استجابة متخذ القرار.³ وتعرف أيضا معلومات مالية هي بيانات مثل التصنيفات الائتمانية وأرصدة الحسابات والبيانات النقدية الأخرى حول شخص أو مؤسسة، والتي تُستخدم في إعداد الفواتير وتقييم الائتمان ومعاملات القروض والأنشطة المالية الأخرى.⁴

كما تعرف المعلومات المالية: على أنها تبرز العمليات والأحداث المتعلقة بالمجالات المالية والمحاسبية كإعداد الميزانيات المختلفة، إعداد القوائم المالية، تقدير التكاليف وكيفية توزيعها، عرض المركز المالي الصافي، تحديد مستوى السيولة وقدرة المؤسسة على السداد.⁵

¹ محمد قاسم، نظم المعلومات الإدارية وعلاقتها بوظائف العملية الإدارية وتطبيقاتها التربوية، عالم الكتب الحديث، الطبعة الأولى، الأردن، عام 2004، ص 09.

² قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 13.

³ هندريكسون، الدونس، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الأولى، المؤلف، عام 1990، ص 123.

⁴ <https://ar.warbletoncouncil.org/informacion-financiera-2791>, 2021/06/09

⁵ علاء السالمي، وآخرون، أساسيات نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 15.

الفرع الثالث: المصطلحات المتعلقة بمفهوم المعلومات المالية

يختلف مفهوم البيانات عن المعلومات برغم العلاقة الوثيقة بينهما، ويخلط البعض بين مفهوم هذين المصطلحين، ويقوم البعض الآخر باستخدامهما على أساس أنهما مترادفين لمعنى واحد، لذلك لابد من توضيح معنى هذين المفهومين:

1. البيانات المالية:

البيانات (DATA) مصطلح شاع استخدامه بصيغة الجمع، مفرده بيان (Datum)، وهي المادة الخام التي تشتق منها المعلومات، وهي تمثل الأشياء والحقائق والأفكار والآراء والأحداث والعمليات التي تعبر عن مواقف وأفعال أو توصف هدفاً أو ظاهرة أو واقعا معينا (ماضيا، أو حاضرا، أو مستقبلا) دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة يتم التعبير عنها (تمثيلها) بكلمات أو أرقام أو رموز أو أشكال.¹

وتعرف البيانات بأنها رموز مجردة من المعنى الظاهر وتعتبر المادة الخام التي يمكن أن تكون كمية يمكن قياسها وحسابها رياضيا أو أن تكون غير كمية (وصفية) مثل العادات والتقاليد... الخ وتتطلب إجراء معالجات معينة من أجل تحويلها إلى نتائج (معلومات) بالإمكان الاستفادة منها بشكل أفضل.²

2. البيانات المحاسبية:

أما البيانات المحاسبية فتعرف بأنها المادة الخام التي يتم تجميعها ومراجعتها لأجل إنتاج المعلومات. وتمثل المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي، وتعبر عن أحداث وتدفقات مادية للعمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية، وقد يتم التعبير عنها إما في شكل أرقام أو حقائق أو أوزان أو أشكال.³

3. المعلومات المالية: أما المعلومات المالية فتعرف بأنها المعلومات التي تتعلق بالوضع المالي للمنظمات.⁴

¹ الحسنية، سليم، نظم المعلومات الإدارية، إدارة المعلومات في عصر المنظمات الرقمية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عام 2006، ص 24.

² الكيلاني، عثمان وآخرون، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، عام 2000، ص 15.

³ مطيع، ياسر صادق وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007، ص 16.

⁴ ملكاوي، نازم محمود وحماندة، عبد الرؤوف، دور المعلومات المالية في الحد من آثار الأزمة المالية العالمية على الأسواق المالية للدول النامية "دراسة في سوق عمان المالي"، بحث مقدم لمؤتمر الأزمة العالمية، جامعة الإرساء، عام 1990، ص 07.

ويرى هندريكسن أن المعلومات المالية هي البيانات التي يكون لها صدى لدى مستقبلها، وتؤدي إلى تخفيض عدم التأكد، وتوصل رسالة إلى متخذ القرار تكون قيمتها أعلى من تكلفتها، ومن المحتمل أنها تستدعي استجابة متخذ القرار.¹

4. المعرفة المالية:

المعرفة تتمثل في القيمة الاقتصادية للمعلومات من وجهة نظر مستخدميها، ويمكن قياسها بالفرق بين عوائد القرارات قبل وبعد استلام المعلومات، كما يمكن قياسها أيضا بقدر الزيادة في مخرجات المعرفة لدى مستخدمي المعلومات. ومعنى ذلك أنه إذا لم تغير المعلومات المستلمة في مخزن المعرفة لدى متخذي القرارات، فإن قيمتها بالنسبة لها ستكون مساوية للصفر.²

والمعرفة المالية هي التصور المبدع في ذهن المحلل المالي الناتجة عن التراكم الفكري والمعرفي في حدود خبرته التي تهيئ له فرصة تقدير الأحداث والوقائع دون أن يتحمل مخاطر كبيرة.³

مما سبق عرضه يتضح لنا أن العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة هي علاقة تكاملية، تساهم في تعزيز الرصيد المعرفي لمتخذي القرارات، لأنه بمجرد الحصول على البيانات يتم معالجتها للحصول على المعلومات المالية التي بدورها تزيد من رصيد المعرفة لمستخدميها لاتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: تصنيف المعلومات المالية

يختلف تصنيف المعلومات المالية وتبويبها تبعاً لاعتبارات عديدة، ويمكن تصنيف المعلومات المالية كما يلي:

1. من حيث دلالتها:⁴

أ. معلومات مالية تاريخية: وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل... الخ)، وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنظمة في تحقيق

¹ هندريكسون، مرجع سبق ذكره، ص 123.

² مرعي عبد الحي، عطية عبد الحي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 161.

³ جمعة، السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 161.

⁴ حسنين، عمر، تصميم النظام المحاسبي مع دراسة تطبيقية على البنوك التجارية وشركات التأمين، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 25.

أهدافها، وبيان حقيقة المركز المالي للمنظمة، وكذلك تستخدم للأغراض الضريبية، وعلى الرغم من أهميتها في معرفة وقياس الأداء فإنها لا تصلح كأداة للرقابة على الأداء الجاري واتخاذ القرارات المستقبلية.

ب. معلومات مالية حالية: وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية، وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنظمة، وتتوفر فيها الميزات التالية:

- تتعلق بالنشاط الجاري فقط.
- يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة.
- يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب.
- ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.

ج. معلومات مالية مستقبلية: وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار البدائل المتاحة، وبحيث تصبح هذه المعلومات معياراً وأساساً للحكم على الأداء في المستقبل، وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

2. من حيث درجة تكرارها:

✓ **معلومات دورية:** وهي معلومات يتم إعدادها وتقديمها لمحتاجيها على فترات دورية منتظمة (سنويا، شهريا، أسبوعيا).

✓ **معلومات غير دورية:** وتتمثل في المعلومات التي تستخدم لأغراض خاصة وتكون الحاجة إليها محددة كدراسات الجدوى الاقتصادية.

3. من حيث مصدرها: ¹

✓ **معلومات مالية داخلية:** وهي معلومات تعبر عن أحداث ووقائع تمت داخل المنظمة، ويتم الحصول عليها من الأفراد والأقسام الداخلية، وتتمثل هذه المعلومات في التقارير والكشوفات اليومية والموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية للمنظمة.

✓ **معلومات مالية خارجية:** وهي معلومات يتم الحصول عليها من مصادر خارجية كالعملاء والممولين والجهات الحكومية والمنظمات المهنية وغيرها، وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق، وتحتوي على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة والتخطيط لمواجهة الأحداث قبل

¹ الصبان سمير، وجمعة إسماعيل، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، عام 1997، ص 7-8.

وقوعها، وغالبا ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات إحصائية تفسر الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للبيئة المحيطة.

4. من حيث توقيت الحصول عليها:

✓ **معلومات مالية متوفرة (جاهزة):** وهي تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة إليها، وتكون معدة ومجهزة مسبقا، وهي بالتالي مفيدة وبدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات التشغيلية.

✓ **معلومات مالية غير متوفرة (غير جاهزة):** وهي معلومات غير متوفرة عند الحاجة إليها، مما يتطلب وقتا أطول في إعدادها وتجهيزها، وترتبط عادة بالقرارات الاستراتيجية للمنظمة.

5. من حيث ارتباطها بالعملية الإدارية:

✓ **معلومات مالية خاصة بالتخطيط:** وهي المعلومات التي تساهم في دراسة وتحليل البدائل المختلفة لمجموع الأهداف المراد تحقيقها، والمفاضلة بينها في صورة مالية كمية ووصفية.

✓ **معلومات مالية خاصة بالرقابة:** وهي معلومات تتعلق بمتابعة التنفيذ الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط، للتأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقا للخطة المرسومة والسياسات والمعايير الموضوعية واكتشاف الانحرافات وتحليلها، للتعرف على الأسباب التي أدت لحدوثها، وأرسال التقارير حولها للمستويات الإدارية المعنية لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها.

✓ **معلومات خاصة باتخاذ القرارات:** وهي المعلومات المالية المتعلقة بترشيد ومساندة القرارات الإدارية، من حيث تحديد البدائل المقترحة للقرار وتقييمها.

6. من حيث ارتباطها بالزمن:¹

✓ **معلومات مالية جامدة:** هي المعلومات المالية التي تعبر عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية محددة.

✓ **معلومات مالية ديناميكية:** وهي المعلومات التي تعبر عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث خلال فترة زمنية.

7. من حيث متطلباتها العملية:

✓ **معلومات مالية إجرائية:** وهي معلومات تتطلب من متلقيها إجراءات معينة على الفور أو في وقت لاحق.

¹ مطر، محمد عطية وآخرون، "التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 127.

✓ معلومات مالية غير إجرائية: وهي معلومات خبرية توضح أحداث وعمليات تمت في وقت سابق ولا يتطلب من متلقيها اتخاذ أي إجراء.

المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

إن أبرز أهداف التقارير المالية هو توفير المعلومات المفيدة التي تلي مختلف احتياجات مستخدمي تلك التقارير سواء كان ذلك داخل المنشأة أو خارجها، ولكي تكون المعلومات المالية ذات كفاءة وفاعلية في تحقيق أهدافها، لا بد أن تتوفر فيها الخصائص النوعية للمعلومات المالية، التي تشكل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في اتخاذ القرارات.

وحتى يتم اختيار الطريقة والأسلوب والمعيار المحاسبي المقبول قبولاً عاماً لمعالجة وعرض المعلومات المحاسبية، وتحديد نوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والصيغة التي يتم عرض المعلومات بواسطتها فإن الأمر يلزم دائماً تحديد واختيار البدائل المحاسبية التي تقدم المعلومات الأكثر إفادة لأغراض اتخاذ القرار.¹

ولما كانت الاختيارات بين البدائل المحاسبية الخاصة بالطرق التي تتبع وأسلوب المعالجة، تتم على مستويين:²

- **المستوى الأول:** الهيئة أو الجهة المنوط بها وضع معايير المحاسبة، حيث يكون بإمكانها إلزام منظمات الأعمال بإعداد تقاريرها المالية بصورة محددة، أو تمنع استخدام طريقة يمكن أن تعتبر غير مرغوب فيها.
- **المستوى الثاني:** منظمات الأعمال التي تعد التقارير المالية.

كان من الضروري وجود الخصائص النوعية للمعلومات المالية، التي تعنى بتحديد وتعريف الخصائص التي تجعل المعلومات المالية مفيدة، عن طريق توصيف عدد من التعميمات والخطوط المرشدة لإجراء الاختيار بين البدائل المحاسبية على المستويين، مستوى الهيئة المنوط بها وضع معايير للمحاسبة، ومستوى منظمة الأعمال التي تقوم بإعداد التقارير المالية.

¹ كيسو، دونالد، ووجانن جيري، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص 68.

² حجازي، محمد عباس، نظرية المحاسبة، مطابع الدار الهندسية، مصر، 2000، ص 31.

بناء على ذلك، نستطيع القول بأن الخصائص النوعية للمعلومات المالية هي التي تميز المعلومات الأفضل والأكثر نفعاً وفائدة، عن تلك المعلومات الأقل نفعاً لغرض اتخاذ البيان (FASB) القرارات، وتأكيداً لهذا المفهوم فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (2) لمفاهيم معايير جودة المعلومات المالية يحدد فيه الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وعلاوة على ذلك فقد وضع المجلس عدة محددات للخصائص النوعية للمعلومات المالية تتمثل في التكلفة: المنفعة، والأهمية النسبية كجزء من الإطار النظري. وفيما يلي عرض لهذه الخصائص:

الفرع الأول: الخصائص الأساسية للمعلومات المالية:

إن خاصية الفائدة في اتخاذ القرارات تأتي على قائمة الخصائص النوعية للمعلومات المالية، باعتبارها القاعدة العامة، وأن تحقيق ذلك يتطلب توافر خاصيتين أساسيتين هما: خاصية الملائمة وخاصية الموثوقية حتى يتسنى لمتخذ القرار الاعتماد على المعلومات، فإذا فقدت المعلومات المالية أي من الخاصيتين الرئيسيتين تكون غير مفيدة بالنسبة لمستخدميها الرئيسيين.¹

ويشير مجلس معايير المحاسبة المالي (FASB) إلى أن الملائمة والموثوقية هما: الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات مفيدة لاتخاذ القرار، حيث ورد في قائمة المفاهيم رقم (2) أن "الخواص التي تفرق المعلومات الأفضل (الأكثر فائدة) عن المعلومات الأدنى (الأقل فائدة) هما الملائمة والموثوقية، إضافة إلى بعض الخواص الأخرى المتفرعة منها".²

1. **خاصية الملائمة:** تعرف الملائمة على أنها القدرة على إحداث اختلاف في القرار سواء بالمساعدة على تكوين التنبؤ أو تأكيد التوقعات الصحيحة.³

وعرفها حسين بأنها تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار، وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار، الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات.⁴

1 الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 196.

2 كيسو دونالد، وويجانت جيري، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص 68.

3 الناعني، محمود السيد، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، عام 2007، ص 89.

4 حسين، أحمد حسين علي، نظم المعلومات المحاسبية - الإطار الفكري والنظم التطبيقية، القاهرة، مصر، 1997، ص 26.

وعرفها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث فروق في القرارات من خلال مساعدة المستخدمين للمعلومات على تكوين تنبؤات عن النتائج المستقبلية أو تغيير التنبؤات السابقة وتصحيحها.¹

ويرى عاشور أن الملائمة تعبر عن مدى قدرة المعلومات على خدمة اتخاذ قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذي القرار أو زيادة المعرفة لدى متخذي القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه.²

يستنبط الباحث أن المعلومات الملائمة هي المعلومات التي تكون لها قيمة تنبؤية، تؤثر في اتجاه سلوك متخذي القرار، وتؤثر فيه لتغير القرار نحو الموقف الذي يتخذ بشأنه عند تقديمها في الوقت الملائم له، من قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في ذلك القرار.

فخاصية الملائمة بناء على ما تقدم ذكره تعتمد على كل من:

- مستخدم المعلومات المالية وقدرته على التعامل مع تلك المعلومات.
- الأثر الذي يمكن أن تحدثه تلك المعلومات على اتخاذ القرار عند المقارنة بين البدائل.
- الإدراك المتكامل لمعدي المعلومات المالية لطبيعة احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات.

وحتى تكون المعلومات المالية ملائمة يلزم توفر ثلاث خصائص فرعية هي:

- خاصية القيمة التنبؤية.
- خاصية القيمة الاسترجاعية.
- التوقيت المناسب.

وفيما يلي عرضاً لهذه الخصائص النوعية الفرعية لخاصية الملائمة:

أ. خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات المالية: إن مقدرة المعلومات المالية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر هي أحد الخصائص الفرعية للمعلومات

¹ FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.2 (SFAC No.2), "Quantitative Characteristic of Accounting Information", 1980

² عاشور، عصفت سيد أحمد، دراسات في نظم المعلومات المحاسبية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، 1996. ص 11.

الملائمة. فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف.¹

ب. **خاصية القيمة الاستراتيجية (القدرة على إمكانية التحقق من صحة التنبؤات):** تمتلك المعلومات المالية قيمة استراتيجية عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، ويطلق على خاصية القيمة الاستراتيجية للمعلومات أيضاً التغذيةى الاستراتيجية، وهي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.²

وعادة ما تقوم هذه المعلومات بهذا الدور المزدوج – القيمة الاستراتيجية والقيمة التنبؤية– في نفس الوقت، ذلك لأنه بدون معرفة نتائج الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سوف يكون عليه المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث التي تمت في الماضي دون أن يكون هناك اهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف. أي أنه لا يكفي لكي تكون المعلومات ملائمة أن يكون لها قدرة تنبؤية لعمل اختيارات مستقبلية، بل يستحسن أن يكون لها أيضاً القدرة على تقييم نتائج الاختيارات السابقة. ومن أمثلة المعلومات المالية التي تتميز بالقدرة على التقييم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية وفي نفس الوقت لها قدرة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل، نجدتها في التقارير المرحلية والتقارير القطاعية.³

ج. **خاصية التوقيت المناسب (التزامن):** إن حصول متخذ القرار على المعلومات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرارات، يعد جانباً مساعداً في زيادة الملائمة. فإذا لم تكن المعلومات متاحة عند الحاجة إليها، أو أصبحت متاحة بعد فترة طويلة من الأحداث المقرر عنها، بحيث يكون لا قيمة لها مستقبلاً، عندئذ تكون غير ملائمة.⁴

¹ الصبح، عبد الحميد مانع، أهمية الملائمة والثقة في التقارير المالية المنشورة لأغراض اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصر، بغداد، العراق، 1995، ص 56.

² الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 201.

³ مرجع سابق، ص 201.

⁴ شرويدر، ريتشارد، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد كاجيجي و ابراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 87.

فخاصية الملائمة تعتمد على توفير المعلومات المالية في الوقت المناسب لمتخذي القرارات لاستخدامها قبل أن تفقد أهميتها في اتخاذ القرار. وينبغي الإشارة إلى أنه لا يمكن للتوقيت المناسب للمعلومات في حد ذاته أن يجعل المعلومات ملائمة، ولكن افتقاد التوقيت المناسب قد يسلب المعلومات ملاءمتها التي كان من الممكن أن تتوفر في المعلومات لو تم مراعاة التوقيت الصحيح.¹

فتوفير المعلومات في الوقت المناسب يساعد على معالجة الخلل وأوجه القصور في الوقت المناسب، ويعزز من إمكانية اتخاذ القرارات الصحيحة بأقل جهد وأدنى مستوى من التكاليف والخسائر التي يمكن أن تنجم جراء عدم اتخاذ القرار المناسب.

2. خاصية الموثوقية:

تعتبر خاصية الموثوقية أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات، وتتوافر هذه الخاصية في المعلومات عندما تكون خالية من الأخطاء وحيادية وتصف بأمانة التعبير، أي أنها خاصية تتعلق بأمانة المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.²

فالموثوقية حسب قائمة المفاهيم رقم (2) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هي " خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله.³

فحتى تكون المعلومات مفيدة لا يكفي أن تكون ملائمة فقط، وإنما يجب أن تتمتع بالموثوقية، وحتى تكون كذلك يجب أن تتوافر فيها خاصيتي القابلية للتحقق ومصداقية التعبير. وينبغي الاعتراف بوجود تفاوتات بدرجات الموثوقية، فليست المسألة مسألة أبيض أو أسود، بل هي مسألة ما هو أكثر أو أقل موثوقية، كما أن حياد المعلومات تتفاعل مع هذين المكونين (القابلية للتحقق والصدق في التعبير)، للتأثير على فائدة المعلومات.

إذا من أجل تحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات، لا بد من توافر الخصائص الفرعية التالية:

- الصدق في التعبير.
- القابلية للتحقق.

¹ حجازي، محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 201.

³ FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.2 (SFAC No.2), "Quantitative Characteristic of Accounting Information", 1980.

• الحياد.

أ. **خاصية الصدق في التعبير:** يقصد بخاصية الصدق في التعبير وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات)، وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والعبارة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر، وليس مجرد الشكل.¹

حيث تعبر خاصية الصدق في التعبير عن ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية، والموارد والأحداث التي تنتجها هذه الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية أخرى، بمعنى آخر تمثل الأرقام ما حدث بالفعل، فعندما تبين التقارير المالية الواقع الاقتصادي للمؤسسة نتيجة المعاملات والأحداث الفعلية فإن هذه التقارير تكون صادقة في التعبير.

وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز، وهما:²

• التحيز في عملية القياس.

• التحيز من قبل القائم بعملية القياس.

ويمكن القول إن عدم التوافق بين الموارد أو الأحداث التي يعبر عنها القياس والعرض المحاسبي، يؤدي إلى معلومات مضللة أو معلومات لا يمكن الاعتماد عليها، لأنها لا تعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضع القائم.

ب. **خاصية القابلية للتحقق:** إن خاصية القابلية للتحقق تتجلى عند حدوث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقيام، والذين يستخدمون نفس طرق القياس، كأن يتوصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتائج بخصوص فحص القوائم المالية. وإذا توصلت أطراف خارجية تستخدم نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق، ولا يمكن للمراجع إبداء رأي فيها.³

وبالتالي فإن خاصية القابلية للتحقق تمثل أحد الأسس المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في الاختيار بين الطرق المحاسبية المختلفة كونها تزيد من الثقة في المعلومات المالية المقدمة الواردة في التقارير المالية.

¹ مصطفى يوسف سبسي، دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاذ القرارات (دراسة ميدانية على عدد من شركات القطاع الخاص)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، 2011، ص 16.

² مصطفى يوسف سبسي، مرجع سبق ذكره، ص 16

³ كيسو، دونالد، وويجانت، جيرى، مرجع سبق ذكره، ص 70.

ج. خاصية الحياد: يقصد بحياد المعلومات بشكل عام تجنب ذلك العمل المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، فعندما لا تتوفر في المعلومات خاصية الحياد، لا يمكن اعتبارها معلومات آمنة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات. ويمكن القول بأن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيادية هذه المعلومات. إلا أنه لا يمكن القول إن العكس دائما صحيح، ذلك لأن المعلومات قد تأتي منحازة نحو اتجاه معين دون أن يكون ذلك مقصودا من قبل القائم بعملية القياس. وبالتالي فإن حسن النوايا لا يعتبر كافيا لضمان حيده المعلومات، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها.¹

الفرع الثاني: الخصائص الثانوية للمعلومات المالية

بالإضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية يوجد خصائص أخرى ذات أهمية كبيرة لا تقل عن سابقتها، أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بضرورة توافرها في المعلومات المالية إلى جانب الخصائص النوعية الرئيسية، والتي تتمثل في الخصائص النوعية الثانوية كالقابلية للمقارنة والثبات، والتي تساهم بالتوازي مع الخصائص النوعية الأساسية في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

1. خاصية القابلية للمقارنة:

تعتبر المعلومات التي يتم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المنظمات الاقتصادية المختلفة قابلة للمقارنة، حيث تمكن خاصية القابلية للمقارنة المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية، طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية متماثلة.²

فمن البديهي القول إن استخدام أساليب محاسبية مختلفة، يجعل القوائم المالية التي تصدرها المنظمات الاقتصادية غير قابلة للمقارنة، فالمعلومات المالية الخاصة بمنظمة اقتصادية معينة تكون مفيدة، إذا أمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بالمنظمات الأخرى، ولذلك فإن خاصية القابلية للمقارنة تعني أن المعلومات المالية تصبح أكثر

¹ الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² مصطفى يوسف سبسي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

فائدة لمستخدميها، عندما يتم عرضها بالشكل الذي سيجعلها قابلة للمقارنة مع المنظمات الاقتصادية المماثلة، أو ما بين الفترات المالية المختلفة لنفس المنظمة.¹

ويرى الباحث أن فاعلية المعلومات المالية وإمكانية استخدامها في عقد المقاربات والمقارنات يعتبر أمراً حيوياً، وذلك نظراً لعدم توفر مقياس مطلق لتقييم الأداء، وبالتالي تعتبر المدخل الأساسي والمنهج العملي لإجراء التحليل المالي. فالهدف من إجراء المقارنات هو تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف في المعلومات المالية، وذلك عن طريق إيجاد علاقة بين نوعين أو أكثر من المعلومات أو الأرقام.

ولكي تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة يجب أن تتوفر فيها الشرطان التاليين:²

- أ. سهولة العرض واستخدام أسلوب واحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات.
- ب. الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى.

إن إجراء المقارنات تواجه صعوبات في التطبيق العملي نتيجة الاختلاف في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية من منظمة لأخرى ومن مجتمع لآخر. لذا يتوجب مراعاة الاختلاف في السياسات المحاسبية المتبعة من بلد إلى آخر عند إجراء مقارنات التقارير المالية لمنشآت البلدان المختلفة.

2. خاصية الثبات:

إن خاصية الثبات لا تعني بشكل مطلق أن الوحدة المحاسبية لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى، بل يمكنها التغيير في الطرق المحاسبية التي تستخدمها وذلك في الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعد أفضل من القديمة، وفي هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبي ومبرر إجراءه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير، إن حدوث تغير في الظروف أو المبادئ المحاسبية المستخدمة، يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبي ومبرر إجراءه، وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير، كما أن حدوث تغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة، يجب أن يشير إليه المراجع في فقرة توضيحية

¹ التميمي، محفوظ صالح، وباشراحيل، عوض محمد، "أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات الموازنة الرأسمالية - دراسة ميدانية في عينة من المنظمات الصناعية اليمنية في محافظة عدن"، مجلة عدن للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد السابع، العدد 15، 2004، ص 119.

² الصعيد، إبراهيم أحمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الفكر المعاصر للنشر، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 1996، ص 35.

لتقرير المراجع. حيث تقوم هذه الفقرة بتحديد طبيعة التغيير وإرشاد القارئ إلى الملاحظة الواردة في التقارير المالية التي حدث فيها هذا التغيير.¹

الفرع الثالث: القيود (المحددات) الأساسية للخصائص النوعية للمعلومات

في معرض الحديث عن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، فإنه من الضروري الحديث عن توافر عدد من القيود التي يلتزم بها المحاسب عند إعداد أو عرض المعلومات المالية للحكم على منفعة هذه المعلومات في اتخاذ القرارات. حيث أشار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

فالمعلومات الملائمة أو الموثوق بها ليست بالضرورة معلومات مفيدة لأن هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها. وبالتالي الأخذ بعين الاعتبار قيد الأهمية النسبية وقيد التكلفة والعائد شرط ضروري للحكم على نفعية المعلومة.²

1. قيد الأهمية النسبية:

إن مستوى الأهمية النسبية هي خاصية حاکمة لكافة الخصائص النوعية للمعلومات المالية، ويعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية أو نوعية أو على خليط منهما معاً.³

وقد عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الأهمية النسبية بأنها القيمة النسبية لبند من بنود التقارير المالية، أو لأمر من الأمور الواجب الإفصاح عنها، أو تأثيره المتوقع على القرارات التي يتم اتخاذها بناء على المعلومات المعروضة في التقارير المالية. ويعتبر البند أو الأمر ذو أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح أو سوء عرض أو حذف أو تشويه أو نقص في المعلومات المعروضة في التقارير المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار معين على تلك المعلومات.⁴

¹ لطفي، أمين السيد، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 197.

² مصطفى يوسف سبسي، مرجع سبق ذكره، ص 19-20.

³ الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 206.

⁴ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة السعودية (مفاهيم المحاسبة)، من إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، السعودية، 2019.

فالأهمية النسبية مصطلح شائع يرتبط بالخصائص النوعية، وخاصة الملائمة والموثوقية. وتعرف كل من المادية والملائمة في إطار ما يؤثر أو يحدث فرقا لدى متخذ القرار، لكن يمكن التمييز بين الاثنين، حيث يمكن اتخاذ قرار بعدم الإفصاح عن معلومات معينة نظرا لعدم حاجة المستثمرين مثلا إلى مثل هذا النوع من المعلومات (فهي غير ملائمة)، أو لأن المبالغ التي تنطوي عليها صغيرة جدا لدرجة أنها لا تحدث أي فرق (غير ذات أهمية نسبية).¹

2. قيد التكلفة / المنفعة:

إن معيار فائدة المعلومات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، هو المعيار الأساسي الذي يتم بناء عليه إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية.²

وان الاختيار بين التكلفة والمنفعة يمثل قيدا رئيسيا على إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، والقاعدة العامة لإنتاج المعلومات المحاسبية هي أن المعلومات المالية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا ازدادت منفعتها على تكاليفها.

حيث يتطلب إنتاج المعلومات المالية توظيف موارد معينة تتمثل في تكاليف تجميع البيانات وتشغيلها ومراجعتها، وكذلك تكاليف نشرها وتحليلها، في حين تتمثل منفعتها في قدرتها على تحسين عملية اتخاذ القرار، ولذلك يتطلب الأمر من متخذ القرار الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الحصول على هذه المعلومات، والمنفعة التي سوف تعود على المشروع من تلك المعلومات. ويتم ذلك من خلال دراسة مدى تأثير المعلومات على تحسين القرار من خلال تخفيض النفقات وترشيدها وتحسين جودة الإنتاج.³

¹ شرويدر، ريتشارد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 88.

² الصيغ، عبد الحميد مانع، مرجع سبق ذكره، ص 52.

³ الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 207 .

خاتمة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل موضوع القياس والافصاح المحاسبي عن المعلومات المالية، انطلاقاً من كونهما ركيزة أساسية من الركائز التي تستند إليها المحاسبة لأداء دورها بفعالية في توفير المعلومات المالية المستخدمة لاتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية والمتعلقة بمركزها وأدائها المالي.

توصلنا إلى أن الإفصاح المحاسبي يجب أن يكون إلزامياً خاصة بالنسبة للمؤسسات الناشطة في صناعات حساسة بيئياً، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية، وتبين مدى التزام المؤسسات بتطبيقها للقوانين المتعلقة بحماية البيئة، من خلال قيامها بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً ومالياً في قوائمها المالية، رغم الصعوبات والتحديات التي تحول دون قيامها بذلك، التي تتوزع بين معوقات تنظيمية وتشريعية، معوقات علمية ومهنية، وأخرى لها علاقة بالجانب المالي والإداري، والتي لا يمكن تجاوزها إلا من خلال نموذج نظري تعتمد عليه المؤسسات، يتناسب وإمكاناتها ويلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية.

كما أن إفصاح المؤسسات عن ممارساتها المتعلقة بأدائها البيئي، يحقق الثقة بدرجة أكبر في ضمان الرضا لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، كما أنه يضمن لها دعماً لقدرة التنافسية في مجال الجودة بصورة عامة وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة .

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي

للمحاسبة البيئية

تمهيد

أصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات، على اختلاف أشكالها وأهدافها، لأن قضايا مثل البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جلية في أنحاء العالم أجمع، ويجرى اتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث، ونتيجة لذلك أصبح هناك اتجاه قوي الآن لدى المؤسسات، لاطلاع المجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والمنافع المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، والكشف عن المخاطر البيئية، واتخاذ الترتيبات لدرئها.

فمن خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف البيئية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول سنتعرف عن عموميات حول البيئية، وذلك من خلال دراسة المفاهيم الحيوية البيئية، ودراسة الوعي البيئي والثقافة البيئية، ونتطرق كذلك إلى دراسة أثر الثقافة البيئية كأهم استراتيجية لمعالجة المشكلات البيئية، ولكي يتسع البحث في هذا المجال سندرس في المبحث الثاني، المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي وذلك من خلال التعرف على المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها، ومراحل تطورها واهميتها، وسنحاول أيضا التعرف على اهم الاصدارات الوطنية والدولية الداعمة للمحاسبة البيئية لما لها من أهمية بالغة في مجال حماية البيئة كما سنتناول في هذا الفصل من خلال المبحث الثالث، بالدراسة والتحليل التكاليف البيئية التي تمثل أساس هذه الدراسة وذلك من خلال التعرف عليها وعلى أنواعها ومن ثم دراسة كيفية إدارة هذه التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، ونختتم هذا الفصل بدراسة انواع التكاليف البيئية.

المبحث الأول: عموميات حول البيئة

لقد أخذ الاهتمام بالبيئة يتزايد في الآونة الأخيرة، نظرا للمخاطر التي باتت تهددها جزاء ارتفاع معدلات التلوث البيئي المصاحبة للأنشطة الصناعية، مما دعا إلى ضرورة الاهتمام بها والحرص على حمايتها من كل أشكال التدهور البيئي، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بكل من البيئة الوعي البيئي والثقافة البيئية، مع الإشارة إلى دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية.

المطلب الأول: مفاهيم حيوية للبيئة

لقد تعددت تعاريف البيئة وذلك لتعدد وتنوع وجهات النظر إليها من طرف الباحثين، وفي هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى كل من المفهوم اللغوي والاصطلاحي للبيئة، بالإضافة إلى نظرة التشريع الجزائري إليها.

الفرع الأول: مفهوم البيئة

أولا- لغة: هي حالة الاستقرار والنزول، فيقال تبوأ مكانا بمعنى حلّ ونزل وأرقام¹. كلمة بيئة تشتق من "بوا" وهذا ما يؤخذ من قوله تعالى: "واذكروا إذ جعلكم خلفاء من بعد عاد وبوأكم في الأرض تتخذون من سهولها قصورا وتنحتون من الجبال بيوتا فاذكروا آلاء الله ولا تعثوا في الأرض مفسدين"². وبالتالي يمكن أن يطلق هذا المصطلح مجازا على المكان الذي يتخذه الإنسان مستقرا له³: المنزل والوطن، أي الموضع الذي يرجع إليه الإنسان فيتخذ فيه منزله ومعيشتة.

ثانيا- اصطلاحا: كلمة البيئة من الألفاظ الدخيلة في اللغة الأجنبية، فلم تعرفها المعاجم الفرنسية إلا بعد عام 1972، إذ عقد مؤتمر ستوكهولم لتنمية الموارد البشرية الذي نبّه فيه لخطر التلوث المحدق بالبيئة وأدخل ضمن مفردات معجم اللغة الفرنسية Le Grande Larousse عام 1972. ويراد به مجموعة العناصر الطبيعية والصناعية اللازمة لحياة الإنسان.⁴

¹ الفيروز أبادي، القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، الطبعة 8، بيروت، لبنان، 2005، ص 43.

² سورة الأعراف الآية رقم 74.

³ خالد محمد قاسم، إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 153.

⁴ عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية-الحماية الإدارية للبيئة، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 3.

وعرفها مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة البشرية الذي عقد في ستوكهولم 1972 بأنها: رصيد الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما وفي مكان ما لإشباع حاجات الإنسان وتطلعاته.¹

وقد عرفت المنظمة الدولية للموصفات والمقاييس الأيزو بأنها: الأوساط المحيطة بالمؤسسة والتي تشمل على الهواء والماء والتربة والموارد الطبيعية والنباتات والحيوان والإنسان وتدخلات جميع هذه العناصر، وتمتد إلى الأوساط المحيطة من ضمن المؤسسة إلى النظام العالمي.²

ولقد استخدم العالم الفرنسي "سانت هيلر" سنة 1835 مصطلح البيئة للدلالة على المحيط الذي تعيش فيه الكائنات الحية، مبيّنا تلك الرابطة القوية بين الكائنات الحية والمحيط الذي تعيش فيه، ليصبح مصطلح البيئة يعني "مجموع الظروف والمؤثرات الخارجية التي لها تأثير في حياة الكائنات بما فيها الإنسان".³

ثالثا- حسب المشوّع الجزائري: "تتكون البيئة من الموارد الطبيعية اللاحيوية والحيوية كالهواء والجو والماء والأراضي وباطن الأرض والنبات والحيوان، بما في ذلك التراث الوراثي وأشكال التفاعل بين هذه الموارد، وكذا الأماكن والمناظر والمعالم الطبيعية".⁴

الفرع الثاني: مفاهيم المتعلقة بالبيئية

توجد عدة مفاهيم بيئية تعتبر الركيزة الأساسية لتكوين الخلفية العلمية والعملية لنظام الإدارة البيئية، ومن أهم تلك المفاهيم ما يلي:⁵

• **التنوع البيولوجي:** هو أحد المفاهيم البيئية الذي يبرز العناصر البيئية والطبيعية (من نباتات وطيور ومحميات طبيعية وثروة بحرية وجبال وأهوار وغيرها) في شكل مجموعات نوعية ووظيفية وكمية بحيث يؤدي كل عنصر منها وظيفة حيوية محددة، وهذه العناصر جميعها ذات قيمة اقتصادية يتم قياسها وفقا لسعر السوق متى توافر سعر تداول لها، أو وفقا لطرق أخرى مثل طريقة تكلفة السفر والانتقال لقياس المحميات الطبيعية، وطريقة تميز

¹ فتحي دردار، البيئة في مواجهة التلوث، نشر مشترك المؤلف ودار الأمل، الجزائر، 2002، ص 14.

² رعد حسن الصرف، نظم الإدارة البيئية والأيزو 14000، دار الرضاء، دمشق، 2001، ص 2.

³ مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2014، ص 11.

⁴ القانون 10/03 في 19 جمادى الأولى عام 1424 هـ الموافق ل 19 جويلية 2003 م المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المادة 04، ص 10.

⁵ أحمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة: الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، كلية الهندسة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مارس 2007، ص 20.

الموقع لقياس القيمة السوقية للمساحات الخضراء وطريقة التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الإحلال للقيمة المفقودة للعنصر البيئي.

- **التصحّر:** يعرف التصحر طبقا لما جاء في الاتفاقية الدولية للتصحّر بأنه تدهور الأراضي المزروعة في المناطق الجافة أو شبه الجافة وذلك بسبب التغيرات المناخية وأيضا بسبب الأنشطة البشرية.
- **التلوث البيئي الداخلي:** ويتمثل في عناصر التلوث البيئي المباشرة والتي تحدث داخل عنابر وأماكن التصنيع والتشغيل، و**التلوث البيئي الخارجي:** ويشمل عناصر التلوث البيئي التي تؤثر على البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة.
- **تلوث البيئة:** عرف على أنه " كل تغيير كمي أو كيميائي في مكونات البيئة لا تقدر الأنظمة البيئية على استيعابه دون أن يختل توازنها، وهناك ملوثات طبيعية تنتج من مكونات البيئة ذاتها كالغازات والأترية وملوثات مستحدثة نتيجة ما استحدثه الإنسان في البيئة من تقنيات مثل نواتج الأنشطة الصناعية ووسائل المواصلات، والتفجيرات النووية والمخلفات البشرية".¹

فرع الثالث: علم البيئة

أولا-تعريف علم البيئة:

يُعتبر علم البيئة أحد فروع علم الأحياء، وهو يبحث في الكائنات الحية ومواطنها البيئية، ويُعرّف علم البيئة على أنه " العلم الذي يبحث في علاقة العوامل الحية من (حيوانات، نباتات وكائنات دقيقة) مع بعضها البعض ومع العوامل غير الحية المحيطة بها".²

كما يُعرّف أيضا بأنه "العلم الذي يهتم بدراسة الكائنات الحية في محيطها الحيوي وتمّوها الذي يتميّز بالاستمرارية، وباستبدال خلاياها الميتة بخلايا جديدة، ولكي يتم ذلك تبقى بحاجة إلى العناصر الأساسية بشكل دائم، فتحصل على الأوكسجين من الهواء والهيدروجين من الماء، أما الكربون والآزوت فتحصل عليهما من الهواء أو من البحار أو الأنهار أو التربة".³

¹ أحمد سليم البهنساوي، المشاكل البيئية الناتجة عن النمو العمراني للقاهرة الكبرى، المؤتمر القومي الرابع للدراسات والبحوث البيئية نحو بيئة أفضل، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 1994، ص 6.

² مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2014، ص 11.

³ محمد فنكوش، الاقتصاد الخفي وآثاره على التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2005، ص 22.

ثانياً-مكونات البيئة

تتكون البيئة من عنصرين رئيسيين هما:

1. **العنصر الطبيعي:** ويقصد به كل ما يحيط بالإنسان من عناصر طبيعية ليس للإنسان دخل في وجودها، كما يقصد به كل ما يحيط بالإنسان من ظواهر حية وغير حية وليس للإنسان أي أثر في وجودها.¹ وتشمل البيئة الطبيعية في أربعة مجالات هي²:

أ. **المجال الصخري:** ويمثل الكيان المادي للأرض من تربة ومعادن وخلافه ويعرف بالليثوسفير.

ب. **المجال المائي:** ويتكون من المحيطات والبحار الموجودة على كوكب الأرض، وكذا المساحات المائية الأخرى من بحيرات وأنهار وخلافه.

ج. **الغلاف الجوي:** ويتكون من الغلاف الغازي المحيط بالأرض.

د. **المجال الحيوي:** وهو ليس مستقلاً بذاته، بل يتمثل في التكوين النباتي والحيواني والعناصر غير العضوية الأخرى، من خامات وعناصر غذائية وماء وأكسجين وكل ما يلزم الحياة الإنسانية من عناصر أساسية لا يمكن الحياة بدونها.

2. **العنصر البشري:** ويقصد به الإنسان وإنجازاته التي أوجدها داخل بيئته الطبيعية، فالإنسان كظاهرة بشرية يتفاوت من بيئة إلى أخرى في درجة تفوقه العلمي، مما يؤدي إلى تباين البيئات البشرية.³

ثالثاً-قوانين البيئة:

إن للبيئة ثلاثة قوانين طبيعية ثابتة تعرف بالقوانين الايكولوجية وهي:⁴

- **قانون الاعتماد المتبادل:** إن العلاقات الغذائية صورة لسلسلة غذائية، بحيث ينتقل الغذاء من المنتج إلى المستهلك وتتكون هذه العلاقات الغذائية بين الأحياء وتكون متداخلة، تعطي للمستهلك الكثير من فرص الاختيار.

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 22.

² رمضان محمد مقلد وآخرون، اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 255.

³ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 23.

⁴ بوسعين تسعديت، دور المحاسبة البيئية في قياس مؤشرات الاقتصاد الكلي، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 03، العدد

05. ديسمبر 2018، ص 47.

● **قانون ثبات النظم البيئية:** المحيط الحيوي، هو نظام كبير الحجم، كثير التعقيد، متنوع المكونات، محكم العلاقات، يتميز بالاستمرارية والتوازن. يتألف من مجموعة كبيرة من النظم البيئية الأصغر فالأصغر ويقصد بالنظام البيئي تلك الوحدة الطبيعية، التي تتألف من مكونات حية وأخرى غير حية تتفاعل فيما بينها أخذاً وعطاءً مشكلة حالة التوازن الديناميكي أو المرن. ومن أمثلة هذه النظم البيئية الغابات والأرض المزروعة والمناطق المائية وغيرها.

● **قانون محدودية الموارد البيئية:** البيئة بالمفهوم الشامل بأنها ذلك الإطار الذي يحيا فيه الإنسان ويحصل منه على مقومات حياته، يمارس فيه علاقاته مع بني البشر، وتمثل مكونات هذا الإطار في موارد متاحة للقيام بنشاطاته العملية والاقتصادية المختلفة.

المطلب الثاني: الوعي البيئي والثقافة البيئية.

إن الثقافة البيئية تشكل أحد أهم الروافد التي أصبح الإنسان المعاصر ينادي بها، وهذا نظراً للأهمية الكبيرة التي تحتلها في حياة البشرية، وبات من الملح إيلاء الأهمية القصوى لهذا الجانب في الجزائر لتجنب المزيد من التدهور في بيئتنا، وفي هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى كل من مفهوم الثقافة البيئية والوعي البيئي.

الفرع الأول: الثقافة البيئية

أولاً-الثقافة: للثقافة مفهوم واسع وذو جوانب متعددة عرفت عدة تعاريف تتشابه في عدد من أجزائها وتختلف في أخرى ولا يمكن عرض كل هذه التعاريف، إذ سوف نعرض أهم التعاريف وهي:

1. تعريف الثقافة:

الجذر اللغوي لكلمة ثقافة هو الفعل الثلاثي ثقف أو ثقف بمعنى حذق أو فطن أي صار حاذقاً ماهراً فطناً، ويقال ثقف الشيء أي أقام المعوج منه وسواه وتقابل كلمة ثقافة في اللغة الفرنسية والإنكليزية (**Culture**).¹ ويشير مصطلح الثقافة من الناحية اللغوية إلى التهذيب والصلقل، فالشخص المثقف هو الشخص المهذب المصقول في أخلاقه وسلوكه العام.²

وتعرف أيضاً الثقافة بأنها: " ذلك الكل المركب الذي يشتمل على المعرفة والمعتقدات والفن، والأخلاق والقانون والعادات، أو أي قدرات أخرى، أو عادات يكتسبها الإنسان بصفته عضو في المجتمع."¹

¹ غنى عنتر، في معاني ومفهوم الثقافة، الجامعة اللبنانية، كلية التربية، بيروت 2011، ص 1.

² رابح تركي، أصول التربية والتعليم، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989، ص 331.

وكذلك يعرفها والاس أن الثقافة هي: "أساليب السلوك أو أساليب حل المشكلات التي يمكن وصفها بأن استخدام أفراد المجتمع لها أكبر، لما تتميز به عن الأساليب الأخرى من كثرة التوتر وإمكانية المحاكاة.² وتعرف الثقافة من منظور مالك بن نبي: ويعتبر مالك بن نبي من المفكرين الاجتماعيين القليلين الذين كرسوا جهودهم الفكرية لدراسة وتحليل هذا المفهوم وله إسهامات كبيرة وقيمة في هذا المجال، إذ يعرف الثقافة في كتابه مشكلة الثقافة "هي مجموعة من الصفات الخلقية والقيم الاجتماعية التي تؤثر في الفرد منذ ولادته لتصبح لا شعوريا تلك العلاقة التي تربط سلوكه بأسلوب حياة في الوسط الاجتماعي الذي ولد فيه فهي على هذا الأساس المحيط الذي يشكل فيه الفرد طباعه وشخصيته³."

2. خصائص الثقافة:

هناك مجموعة من السمات الرئيسية التي تتصف بها الثقافة وهي كما يلي:

- **تعتبر الثقافة عملية مكتسبة:** أي تكسب من خلال التفاعل والاحتكاك بين الأفراد في بيئة معينة، وقد تكتسب الثقافة في المدرسة والعمل، إذن فالإنسان يقوم باكتساب الثقافة بعد ولادته إذ لا تولد معه، تماما مثل خصائصه الفيزيولوجية، وقد تكون الثقافة التي يكتسبها الشخص من نفس مجتمعه الأصلي أو من مجتمعات أخرى حسب موضعه فيها أو جلبه لها⁴.
- **الثقافة عملية إنسانية واجتماعية:** يعتبر الإنسان الكائن الحي الوحيد العاقل أو الناطق الذي يستطيع أن يفكر وينتج أفكارا ويضع أدوات يستطيع من خلالها التكيف مع الظروف الطبيعية والتحكم فيها بفضل اختراعاته واستغلاله إياها، كما أنه ترك إنتاجا فكريا وقانونيا وفنيا لا يستطيع غيره من الكائنات القيام به، سواء من أجل تنظيم نفسه اقتصاديا وسياسيا في مجتمعات متميزة بأعماطها وقيمها الثقافية، أو من أجل الاستهلاك المباشر والتكوين وغيره.⁵

¹ عزاوي اعمر وعلماوي احمد مداخلة بعنوان: الثقافة التنظيمية مدخل لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في منظمات الأعمال، الملتقى الوطني حول: إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة يومي 13/14 ديسمبر/ 2010.

² ناصر دادي عدون، إدارة الموارد البشرية والسلوك التنظيمي: دراسة نظرية وتطبيقية، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص 106.

³ محمد المهدي بن عيسى، ثقافة المؤسسة: حالة مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ غرداية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علم الاجتماع، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2005، ص 67.

⁴ محمود سلمان العميان، السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط 1، 2002، ص 310.

⁵ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 107.

- **الثقافة عملية قابلة للتناقل:** إن الإنسان هو الوحيد الذي يبدو قادرا على أن ينقل ما اكتسبه من عادات لأقرانه، والثقافة أيضا عملية متوارثة يتناقلها الأبناء عن الآباء والأجداد¹.
- **الثقافة متغيرة:** تتغير الثقافة بتأثير التغيرات البيئية والتكنولوجية، ولكن عملية تغييرها تواجه في كثير من الأحيان لأن الفرد تعود على سلوك معين وعلى قوانين معينة وأنظمة معينة².
- **الثقافة لها وظيفة الإشباع:** الثقافة دائما وبالضرورة تشبع الحاجات البيولوجية الأساسية والحاجات الثانوية المنبثقة عنها، فعناصر الثقافة وسائل مجربة لإشباع الدوافع الإنسانية في تفاعل الإنسان بعالمه الخارجي أو مع أقرانه³.
- **للثقافة دور كبير في تحديد نمط الحياة للفرد:** تختلف الثقافة من شخص لآخر ومن مكان لآخر فنجد الثقافة الموجودة في المدينة مختلفة عن الثقافة الموجودة في الريف والبادية، وحتى سلوك كل فرد في المناطق المختلفة يختلف عن الآخر حتى، هناك اختلاف نسبي في سلوك الأفراد الذين في بيئة عمل واحدة⁴.

الفرع الثاني: مفهوم الثقافة البيئية

1. أصل الثقافة البيئية:

لقد بدأ مصطلح الثقافة البيئية عام 1969 على يد الكاتب "تشارلز روث" والذي كان يعمل في جامعة ماساشوستس، وقد ظهر ذلك من خلال مقالات عديدة حول التربية البيئية وبعدها نشر الكاتب مقالة حول الثقافة البيئية في "جريدة نيويورك تايمز"، والتي لم تلق اهتماما يذكر؛ إلا بعد ظهور مصطلح الثقافة البيئية في خطابات الرئيس الأمريكي "ريتشارد نيكسون" وبعدها بدأ يظهر هذا المصطلح في الخطب التي كان يلقيها البيروقراطيون في أمريكا، بمعنى أنه ظهر من خلال الاهتمام بقضايا البيئة، التربية، والثقافة؛ التي تعمل على نشر الوعي البيئي، أو التحسيس بقضايا البيئة كمدخل أساسي لإدراك مخاطر التلوث، وكذا لتغيير السلوكيات والذهنيات للاهتمام أكثر بهذه القضية⁵.

¹ محمد أحمد بيومي، علم الاجتماع الثقافي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 124.

² محمود سلمان العميان، مرجع سبق ذكره، ص 310.

³ محمد أحمد بيومي، مرجع سبق ذكره، ص 127.

⁴ محمود سلمان العميان، مرجع سبق ذكره، ص: 310.

⁵ خليفة تركية، دور مديرية البيئة في حماية البيئة ولاية بسكرة نموذجا، مذكرة مكملة، لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع، (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011.

2. تعريف الثقافة البيئية:

إن الثقافة البيئية مفهوم يعبر عن اكتساب الفرد للمكونات المعرفية والسلوكية من خلال تفاعله المستمر مع بيئته، والتي تسهم في تشكيل سلوك ايجابي يجعل الفرد قادرا على التفاعل بصورة سليمة مع بيئته ويكون قادرا على نقل هذا السلوك للآخرين من حوله. فالثقافة البيئية تتضمن إعداد الفرد للقيام بدوره في مواكبة التغيرات البيئية ليصبح أكثر مشاركة في مواجهة المشكلات البيئية وإيجاد حلول تتصف بالإيجابية، من خلال تزويد الأفراد بالمعارف البيئية الأساسية والمهارات والاتجاهات البيئية المرغوب فيها بحيث تمكنهم من الاندماج الفعال مع بيئتهم التي يعيشون فيها في إطار من المسؤولية البيئية التي تحقق الحفاظ على البيئة من أجل الحياة الحاضرة والمستقبلية.¹

وهي مفهوم يعبر عن اكتساب الفرد للمكونات المعرفية والانفعالية، والسلوكية من خلال تفاعله المستمر مع بيئته، والتي تسهم في تشكيل سلوك جيد، يجعل الفرد قادرا على التفاعل بصورة سليمة مع بيئته، ويكون قادرا على نقل هذا السلوك للآخرين من حوله.²

كما عرف "رو كستال" الثقافة البيئية على انها: فهم اساسيات التفاعل بين الانسان والبيئة بمكوناتها الحية وغير الحية بحيث يتضمن هذا التفاعل الاخذ والعطاء بين الانسان والنبات والحيوان.³

3 تعريف الوعي البيئي:

ويقصد بالوعي البيئي " انه ذلك الإحساس المتنامي بالمعرفة والفهم والإدراك والتدخل المقصود بكل ما يحيط بالإنسان من بيئات على اختلاف أنواعها أو مكوناتها ولا يتأتى هذا إلا من خلال العديد من المؤسسات المسؤولة عن توجيه وتوعية وتربية الإنسان وهو عملية عقلية يمارسها الإنسان في حياته اليومية تتفاعل فيها الجوانب الشخصية والاجتماعية للإنسان، وتستهدف التعامل تعاملًا إيجابيًا، وبذل الجهود والمشاركة في حل المشكلات البيئية، والإحساس بالمسؤولية الكاملة نحو تحسينها، ومقاومة كل ما من شأنه أن يهدد أمنها وسلامتها.⁴

¹ زمام نور الدين، القوى السياسية والتنمية، دراسة في علم الاجتماع السياسي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 165.

² حسن محمد محي الدين السعدي، دراسات في العلوم الإنسانية وقضايا البيئة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 240.

³ نور الدين زمام، عولمة الثقافة المستحيل والممكن، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، بسكرة، 2011، ص 139.

⁴ محمود محمود عرفان، التدخل المهني للخدمة الاجتماعية وتنمية الوعي البيئي للفتية بالمجتمعات العشوائية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد 11، العدد 01، 2003، ص 132.

كما يعرف أيضا على أنه: عبارة عن برنامج أو نشاطات التي توجه للناس عامة أو لشريحة معينة بهدف توضيح وتعريف مفهوم البيئي معين، أو مشكلة بيئية لخلق اهتمام وشعور بالمسؤولية وبالتالي تغير اتجاههم ونظريتهم، وأشراكهم في إيجاد الحلول المناسبة لمشكلة البيئة.¹

وعليه يمكن تعريف الوعي البيئي على أنه: تلك العملية القائمة على المعرفة والإدراك بالمشكلات البيئية وأسبابها وأثارها وكيفية مواجهتها والوقوف على الإمكانيات المتوفرة واللازمة لذلك، مما يؤدي إلى سلوك مغاير وتعديل مفاهيم الخاطئة حول البيئة لكي يصبحوا أكثر تأثرا وإيجابية في مواجهة مشكلات بيئتهم.

الفرع الثالث: خصائص وأهداف الثقافة البيئية

1. خصائص الثقافة البيئية:

للتقافة البيئية جملة من الخصائص والسمات نذكر ما يلي على سبيل المثال²:

- تؤكد على فهم العلاقات المتبادلة بين الإنسان وبيئته سواء الطبيعية أو الاجتماعية أو الثقافية.
- تؤكد على اكتساب المعرفة والوعي وتنمية أوجه التفكير والتدريب على اتخاذ القرارات لإيجاد حلول وبدائل فيما يتعلق بمشكلات البيئة.
- تركز على تنمية السلوك والاتجاهات والقيم الإيجابية، ومهارات حل المشاكل لدى الأفراد للوصول بالبيئة إلى نوعية ملائمة لمعيشة الإنسان.
- تؤكد على الجهود الفردية والجماعية في سبيل صيانة البيئة والحفاظة عليها.
- تتوجه نحو تجنب مشكلات البيئة، والعمل على تحسين هذه البيئة لمنع حدوث مشكلات جديدة.
- تتوجه عادة إلى حل مشكلات محددة للبيئة البشرية عن طريق مساعدة الأفراد على إدراك هذه المشكلات.
- تتميز بطابع الاستقلالية والتطلع إلى المستقبل.
- تأخذ بمنهج جامع لعدة فروع علمية في تناول وتوضيح مشكلات البيئة، وتؤمن بتظافر أنواع المعرفة اللازمة لتغييرها.

¹ السيد عبد الفتاح عفيفي، بحوث في علم الاجتماع المعاصر، دار الفكر العربي، القاهرة، 1996، ص 222.

² سمير محمود، الإعلام البيئي، دار الفجر، القاهرة، مصر، الطبعة 2، 2008، ص 184.

2. أهداف الثقافة البيئية:

إن الأهداف الجوهرية يمكن حصرها بالنقاط الرئيسية التالية:¹

- إن حماية وحفظ الصحة وحياة الإنسان هي التزام وواجب أخلاقي من المفروض أن يؤخذ بعين الاعتبار عند القيام بأي عمل من قبل المجتمع والدولة.
 - إن الحماية والتطوير المستديم للنظام الطبيعي والنباتي والحيواني وكافة الأنظمة الإيكولوجية في تنوعها وجمالها وماهيتها ما هو إلا مساهمة رئيسية من اجل استقرار المنظر الطبيعي العام وكذلك لحماية التنوع الحيوي الشامل.
 - حماية المصادر الطبيعية كالتربة والماء والهواء والمناخ والتي تعتبر كجزء رئيسي من النظام البيئي وفي الوقت نفسه كأساس للتواجد والمعيشة للإنسان والحيوان والنبات ولتطلبات الاستثمار المتنوع للمجتمع الإنساني.
 - حماية وحفظ الموارد المعنوية والتراث الحضاري كقيم حضارية وثقافية واقتصادية للفرد والمجتمع .
 - العمل على حفظ وترسيخ وتوسيع فضاءات حرة وذلك لخدمة أجيال مستقبلية وأيضاً بهدف الحفاظ على التنوع البيئي والحيوي والأماكن الطبيعية.
 - استبدال المصادر الأحفورية بالمصادر الطاقة البديلة.
- إن حماية البيئة الموجهة حسب الأهداف المذكورة أعلاه، هو عمل احتياطي وقائي موجه تقع مسؤوليته بالدرجة الأولى على عاتق الدولة وذلك بالتعاون الفعال مع كافة الجمعيات المدنية بهدف معالجة النقاط الرئيسية البيئية التالية:

أ. إزالة أو معالجة الأضرار البيئية القائمة .

ب. تجنب أو التقليل من المشاكل والأخطار البيئية الراهنة.

ج. الوقاية الاحتياطية من المشاكل البيئية المستقبلية والتي قد يكون من الممكن تداركها.

المطلب الثالث: الثقافة البيئية كأهم استراتيجية لمعالجة المشكلات البيئية

يسعى التثقيف البيئي إلى جعل سكان العالم أكثر وعياً واهتماماً بالبيئة وبالمشاكل المتعلقة بها، ليمتلكوا المعرفة والمهارة والسبل والحوافز والالتزام للعمل كأفراد أو مجموعات من اجل إيجاد الحلول للمشاكل الآتية والحيولة دون نشوء مشاكل جديدة.

¹ يزيد يوسف، الثقافة البيئية المهام والابعاد الثقافة البيئية الوعي الغائب، رابطة الفكر والابداع، الوادي، 2008، ص 118.

ولأن علينا أن نهتم على أن يبقى على الكرة الأرضية بعد مغادرتنا لها موارد كافية تستجيب لاحتياجات الأجيال القادمة، ليس هذا فحسب، بل يقع علينا واجب تعليم الأطفال أن يولوا التقدير والاحترام للكنوز الطبيعية بالبيئة رغبة في حمايتها.¹

ويكون ذلك من خلال التنمية المستدامة وهي التنمية التي تلي احتياجات الحاضر دون الإخلال بقدرات الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها، أو هي تعبير عن التنمية التي تتصف بالاستقرار وتمتلك عوامل الاستمرار والتواصل وذلك من خلال إدماج البعدين البيئي والاجتماعي في كافة الأنشطة التنموية، ويتم كل هذا تحت مظلة الثقافة البيئية.

الفرع الأول: دور الثقافة البيئية في دعم التنمية المستدامة

يجب معالجة المشكلات البيئية وتنمية الوعي البيئي نحو حماية البيئة وإعداد جيل واعٍ ببيئته الطبيعية والاجتماعية، حيث حقق الإنسان على مدى وجوده على سطح الأرض ومن خلال المراحل التطورية التي مر بها تقدماً كبيراً استناداً لما هو عليه اليوم من الرقي والحضارة وما حققه من تقدم علمي وتقني نراه ومع ذلك ونتيجة للسلوك الخاطيء الذي يتفاعل من خلاله مع البيئة يسهم بشكل أو بآخر في الإخلال بتوازن نظامها فكانت الآثار السلبية والتي تجلت في العديد من المشكلات البيئية كالتصحر والتلوث وانحسار الغطاء النباتي ونقص الموارد الطبيعية... وغيرها من المشكلات البيئية التي نشأت عن سوء استخدام الإنسان لبيئته.

ولما كان الإنسان هو أسمى ما في الوجود ووجوده وسلامته يرتبطان بسلامة بيئته التي يتفاعل مع مكونات نظامها، كان لازماً على الإنسان أن يدرك وبشكل دقيق تلك العلاقات التي تربطه مع مكونات هذا النظام خاصة وأن جميع المؤتمرات والندوات العالمية التي تناولت البيئة ومواضيعها ومشكلاتها أكدت أن المشكلات البيئية هي مشكلات سلوكية بالدرجة الأولى.

وعليه تعد الثقافة البيئية أنجح الأساليب لتطوير سلوك الإنسان بعد فهم هذا السلوك ومعرفة جوانبه المتعددة والمختلفة، ولما كانت البيئة تتميز بحدوث تغيرات وطفرة عميقة ومستمرة، فينبغي للتربية البيئية أن تستوعب التغيير لذا يجب أن تتسم بطابع الاستمرار والتطلع إلى المستقبل.²

وتفقد الثقافة البيئية جانباً من نجاعتها إن لم تكن سندا داعماً للتنمية المستدامة، فشمولية الفعل التربوي لا تتحقق في كامل تجلياتها إن ظل الفعل مقتصرًا على تمكين الناشئة من الحصول على المعارف والمعلومات في

¹ خالد مصطفى قاسم، ادارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 27.

² اياد عاشور الطائي، محسن عبد علي، التربية البيئية، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2010، ص 06.

بعدها الأكاديمي، ولم يتعد إلى تنشئتهم على المواطنة وتمكينهم من اكتساب مختلف مهارات الحياة اليومية، وفي مقدمتها تدريبهم على الاسهام في تحقيق مقومات التنمية المستدامة عبر ما يتخذونه من مواقف ويأتونه من سلوكيات يومية، فلا تنمية من دون تربية ولا تربية من دون تنمية.

مما سبق يمكن القول بأن الثقافة البيئية هي الثقافة التي تعمل على تنمية السلوك والاتجاهات إلى جانب تأكيدها على فهم العلاقات المتبادلة بين الإنسان والبيئة.¹

الفرع الثاني: دور مؤسسات التنشئة الاجتماعية في نشر الثقافة البيئية

هنا سنحاول تسليط الضوء على أكثر مؤسسات التنشئة الاجتماعية تأثيرا في تفعيل السلوك البيئي الواعي لدى الفاعل الاجتماعي، وذلك من خلال دورها القيادي في ترشيد السلوك وتصحيحه وخاصة ذلك الموجه نحو البيئة.

1. دور مؤسسة الأسرة:

تعتبر الأسرة كأول خلية اجتماعية يتعلم فيها الفرد القيم، العادات والسلوكيات الاجتماعية، الثقافية والدينية، وبما أنها المسئولة عن عملية الإنجاب للأطفال، فهي بذلك يقع على عاتقها دور التربية وتنمية قدراتهم، ومن هنا كان تعليم المرأة - الأم - أمرا حيويا فهي المربية الأولى، وقد عبر "المهاثما غاندي" عن أهمية تعليم المرأة بقوله: إذا علمت امرأة فأنت تعلم أسر بكاملها، وإذا علمت رجلا فأنت تعلم فردا واحدا، وبرغم ذلك تبقى عاجزة عن التكفل بجميع الرغبات إن مركز الأم فيأتي ثانويا رغم أهميتها في تربية الأطفال وسلطتها في إدارة شؤون البيت.²

وليس من شك أن للأسرة دور كبير في بناء اتجاهات إيجابية عند أطفالها نحو البيئة ومكوناتها، فتدعم قيم النظافة، والمشاركة والتعاون وترشيد الاستهلاك وغيرها، ذلك أن الأسرة تعتبر مفتاح عملية التعلم لدى الأطفال، والمنزل يعتبر من الأماكن المثالية للتطبيق العملي لمفاهيم البيئة وعندما تمارس إحدى الأسس البيئية في نطاق الأسرة، فإنها ترتبط بعد ذلك بأسلوب حياة الفرد وثمة كثير من مفاهيم التربية البيئية تعلم في المنزل، فعندما يوضح الآباء كيفية التخلص من النفايات الصلبة، ومكافحة الحرائق (الهواء مورد دائم)، أو الاعتناء بنباتات الحديقة أو

¹ مازيا عساوي، آليات تفعيل نشر الثقافة البيئية في الوسط المدرسي -منهاج مقترح للتربية البيئية في المرحلة الابتدائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 62.

² Bourdieu Pierre, *sociologie de là l'Algérie*, 7 éme édition, Paris, PUF .1985.

بالحيوانات الأليفة (موارد متجددة) أو الحفاظ على الطاقة الكهربائية (موارد غير متجددة) فهم بذلك يقدمون لأبنائهم قيما بيئية تستهدف حماية موارد البيئة.¹

2. دور مؤسسات التربية:

إن أي تطور أو رقي للمجتمع ينطلق من دور قطاع التربية والتعليم، ومن هنا نرى ان من واجب المؤسسات الاجتماعية، القيام بعمليات تحسيسية داخل الهيئات التربوية والتعليمية، عن طريق وضع برنامج التربية البيئية، تكون مستمرة مدى الحياة، بحيث تبدأ من الروضة، لتستمر عبر جميع مراحل التعليم.

تقوم مؤسسات التربية بإعداد الأجيال روحيا ومعرفيا وسلوكيا وبدنيا وأخلاقيا ومهنيًا، فهي وسيلة المجتمع في التنشئة الاجتماعية، إذ يعول عليها الكثير في عملية التنشئة الاجتماعية والسياسية باعتبارها المحيط الذي يحدد السلوك المستقبلي للطفل في المجتمع. فهي تنمي شخصية المتعلم وكفاءته في نسج العلاقات الاجتماعية والنجاح في إيجاد الأصدقاء، والتعامل مع المحيط الاجتماعي على نحو يليق بالمدرسة وبمكانة التلميذ في الوسط المدرسي، وبشكل يجلب له الاحترام والتقدير ويعمق الحس الحضاري والسلوك المثالي في نفسية التلميذ.²

وللمدرسة وظيفة اجتماعية هامة في حياة التلميذ، وذلك من خلال كونها نقطة الالتقاء لعدد كبير من العلاقات الاجتماعية المتداخلة، وإتاحة فرص عديدة أمام التلميذ لاكتساب اتجاهات اجتماعية ايجابية، وبناء ثقافة اجتماعية واعية، وهي محيط التفاعل الاجتماعي، والقنوات التي يجري فيها التأثير الاجتماعي.³

وعليه فمؤسسات التنشئة النظامية أن تكثف أكثر من جهوداتها، وأن تبحث في المشكلات البيئية وقضاياها الكبرى من وجهة نظر محلية ووطنية.... لكي تتكون لدى المتعلم صور واضحة للظروف البيئية المحيطة بهم، مع التأكيد على أهمية التعاون المحلي، مع "مراعاة البعد البيئي في خطط التنمية والنمو، وبالتالي فحص كل نمو وتقدم من منظور بيئي وذلك من خلال توضيح القيم البيئية وتحسيسها للمتعلم في إطار المجتمع الذي يعيش فيه، عبر مراحل العمر المختلفة، من خلال تنمية الفكر النقدي والبيئي، بتعليم المهارات الأساسية والمتكاملة، لحل المشكلات البيئية أو الحد من تفاقمها. "تستخدم التربية البيئية بيئات متنوعة وأساليب مختلفة في التعليم، مع التأكيد على النشاطات العلمية (البيئية) والملاحظة المباشرة ذات الصلة بالبيئة.⁴

¹ رتب السعود، الإنسان والبيئة، دراسة في التربية البيئية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 22.

² مصباح عامر، الإقناع الاجتماعي، خلفيته النظرية والياته العملية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005، ص 123.

³ حامد عبد السلام زهران، علم النفس الاجتماعي، القاهرة، مصر، 1984، ص 258.

⁴ عصام توفيق قمر، الأنشطة المدرسية والوعي البيئي، دار السحاب للنشر والتوزيع، ط 1، القاهرة، مصر، 2005، ص 93.

3. الإعلام والوعي البيئي:

للإعلام دور وظيفي في التوعية وتوصيل المعلومة البيئية لدى الجماهير، حيث تظهر فعالية هذه المؤسسة عندما يكون هناك استعداد من الافراد لاستيعاب هذه المعلومات. وتتمثل مهمة الإعلام البيئي في استخدام وسائل الإعلام جميعها لتوعية الإنسان ومدته بكل المعلومات التي ترشد سلوكه، وترتقي به إلى مسؤولية المحافظة على البيئة.

ويؤكد الباحثين أن دور الإعلام يتمثل في حماية البيئة والتربية البيئية بالأساليب التالية¹:

- تنفيذ محاضرات متخصصة وندوات وحلقات بحث لنشر التوعية البيئية.
- تنفيذ البرامج الإذاعية والتلفزيونية التي تكشف الحقائق للمواطن.
- تسخير الصحافة للنشر الوعي البيئي عبر مقالات وتحقيقات ورسوم وصور.
- تشجيع الافراد على زيارة المتاحف والمعرض وحدائق الحيوانات والمحميات الطبيعية.
- تشجيع الافراد على تشكيل النوادي والجمعيات المهنية والهيئات الأهلية.
- إنجاح برامج التوعية الصحية وبرامج التثقيف التي تنفذها المؤسسات الحكومية.
- إبراز دور المنظمات الغير الحكومية في التربية البيئية ودور الديانات السماوية في حماية البيئة.

ومما لا شك فيه هو مدى إسهام القنوات الفضائية في نشر وتعزيز الوعي البيئي لمشاهديها ومستمعيها وكل متتبعيها بدرجة عالية من الاحترافية، وقوة التأثير فيهم لرفع القدرات البيئية لوسائل الإعلام من أجل تغطية المسائل البيئية ذات الأهمية، ورفع مستوى الوعي من خلال الأنشطة المختلفة أو الوصول إلى مصادر المعلومات وإصدار الصحف والمجلات والمقالات والأفلام والرسائل الإخبارية والمقابلات².

وبرغم كل هذا لعبت وسائل الإعلام دورا كبيرا في تقوية اهتمام الجماهير بقضايا البيئة، ومن ناحية أخرى، لعب اهتمام الجماهير بقضايا البيئة دورا هاما في تحريك الإعلام للاهتمام بهذه القضايا، وبحسب للإعلام دوره في الضغط على الحكومات في بعض الدول للتعامل مع بعض المشكلات البيئية القومية والإقليمية³.

¹ البشير محمد عربيات وأيمن سليمان مزاهرة، التربية البيئية، دار المناهج، عمان، 2004، ص 63-64.

² البشير محمد عربيات وأيمن سليمان مزاهرة، مرجع سبق ذكره، ص 197.

³ عصام الحناوي، قضايا البيئة عن مئة سؤال وجواب، البيئة والتنمية، بيروت، 2004، ص 26.

4. دور الجمعيات في مجال حماية البيئة:

للحفاظ على البيئة يقتضي أن يلعب المواطن دوراً إيجابياً وألاً يقف موقف المتفرج وهذا ما أكدته الميثاق العالمي للبيئة أو ميثاق استكهولم حيث نصت المادة 24 على ما يلي: "يقع على عاتق كل فرد أن يعمل على تحقيق المبادئ الواردة بهذا الميثاق كل شخص يعمل بمفرده أو في نطاق جمعية من الجمعيات أو بالاتفاق مع الآخرين في نطاق ممارسته لمظاهر الحياة السياسية، سهل على تحقيق المبادئ الواردة بهذا الميثاق "وانطلاقاً من ذلك بدأت منذ السبعينات حركة تكوين جمعيات الدفاع عن البيئة وكانت في بدايتها جمعيات علمية نشأت بقصد الدفاع عن المصالح المشتركة لأعضائها في الحفاظ على البيئة. ولكن اعتباراً من الثمانينات شعر المدافعون عن البيئة أن حصر نشاطهم في نطاق الجمعيات لا يكفي وأن تحقيق أهدافهم يقتضي منهم ممارسة الضغط السياسي والمشاركة في الحياة السياسية.

ونظراً لخصوصية هذا التنظيم الاجتماعي، فإن الجمعيات بصفة عامة تمتاز بأصناف من النشاطات الرئيسية

التي تقوم بها جمعيات حماية البيئة وهي:

- إعلام وتربية الجمهور.
- تكوين أشخاص مختصين مثل المنشطين والإداريين والمنتخبين.
- المشاركة والمشاورة مع المنتخبين والإداريين.
- نشر المعلومات لوسائل الإعلام.
- اللجوء إلى القضاء في حالات التلوث أو مخالفة قوانين حماية البيئة.
- إصدار نشرته أو مجلة.
- حيازة أو تسيير الأوساط الطبيعي.

كما تتولى بعض الجمعيات البيئية القيام بأعمال ميدانية كالحملات التطوعية للتنظيف والتشجير... الخ والقيام بدور المنبه والمراقب للكشف عن الانتهاكات التي تمس البيئة أو تحذير بالآثار السلبية للأضرار والبيئة الواقعة أو التي يحتمل حدوثها، ويقتضي ذلك التواجد الجاد في الميدان لأن المهمة الأساسية للجمعيات هي مهمة وقائية.¹

¹ شمشوع قويدر، دور المنظمات غير الحكومية في حماية البيئة، رسالة ماجستير، جامعة ابن خلدون، تبارت، 2008-2009، ص 30.

5. المؤسسة الدينية ودورها في الحفاظ على البيئة:

البيئة ودبيعة إلهية مسخرة لعمارة الأرض، هذه العمارة تقتضي على الإنسان أن يتعامل برفق وفق سنن وتشريعات سماوية، فمن المبادئ السامية لهذه السنن ما جاء في الشريعة الإسلامية، فيما يخص حماية البيئة، فهي توجب على الإنسان ان لا يفسد في الأرض ولا يهلك الحرث وأن يتعامل معها من منطلق أنها ملكية عامة يجب المحافظة عليها حتى يستمر الوجود.

واهم مؤسسة اجتماعية ينوط إليها مهام الحفاظ على معالم ديننا الحنيف، نجد المسجد الذي يعتبر المؤسسة الحارسة للأخلاق، فهو يمارس وظيفة مزدوجة في مجال الثقافة والتربية البيئية، حيث أن الأولى تتمثل في تحديد السلوك الصادر عن أفراد المجتمع مقارنة بتعاليم الإسلام والثانية تتمثل في الإرشاد نحو القيم النبيلة والحد من السلوكيات التي من شأنها إلحاق الضرر بالمجتمع ككل، فهذه الوظيفة المزدوجة التي يقوم بها الخطيب في المسجد بين جموع المصلين هي في حد ذاتها ما ينادي به الشرع الحنيف ، فان أهمية المسجد تتحدد في ممارسة عملية التربية البيئية والضبط الاجتماعي والنفسي لدى الفرد أو المجتمع، وهي ممارسة ذات دور إنساني تؤدي إلى تقويم سلوك الفرد وفضلا عن التذكير الدائم بالتعاليم الإسلامية التي تحرم القضاء على الكائنات الحية من غير سبب كإمالة الأذى عن طريق شعبة من شعب الإيمان.¹

¹ عبد الرحمن برفوق، ميمونة مناصريه، دور علاقة الأستاذ بالتلميذ في صناعة العنف المدرسي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12، نوفمبر 2009 ص 31.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة البيئية

ترتبط قضايا البيئة والتنمية ببعضهما البعض بعلاقات من التكامل والاعتماد المتبادل فأصبحت قضية العناية بالبيئة وما ينتج عنها من تكاليف ومنافع تتصدر مكانة بارزة وبالغة الأهمية بسبب تلك العلاقة بالتنمية وكذلك العلاقة الوثيقة برفاهية الإنسان وبمستوى معيشتته وتقدمه، وأمام ضرورة تفهم المؤسسات لمسؤوليتها اتجاه البيئة وما يترتب عليها من تكاليف ومنافع تظهر مدى أهمية الحاجة إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة للأطراف ذات العلاقة عن هذه التكاليف والمنافع، وذلك من خلال المحاسبة البيئية قصد معالجة المشكلات البيئية و المحافظة على البيئة فمن خلال هذا المبحث سنحاول دراسة المدخل المحاسبي للمحاسبة البيئية من خلال المطالب التالية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة البيئية ومراحل تطورها وأهميتها

برزت محاسبة التكاليف البيئية مع بداية التسعينات كثمرة للجهود المبذولة من قبل العلماء المهتمين بها وظهرت لها عدة تسميات كالمحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية، من أجل التنمية المستدامة، ويقوم هذا المطلب على بيان المفاهيم والمعلومات الأساسية المتعلقة بالمحاسبة البيئية وإبراز مختلف الأبعاد المتعلقة بها.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة البيئية

أولاً-تعريف المحاسبة البيئية:

يقوم النظام المحاسبي في المؤسسة بوظيفة خدمية، وتمثل هذه الخدمة في معالجة مجموعة من البيانات من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص وإظهارها في قوائم تساعد الأطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات الاقتصادية.

حيث عرفها مجمع المحاسبين الإداريين الكندي بأنها: " تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة منها¹.

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996، ص 40.

وعرفت الوكالة الأمريكية لحماية البيئة المحاسبة البيئية من ثلاثة أوجه هي:¹

- المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية: ويتم خلال هذه المرحلة قياس وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الإنتاج، وغالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.
 - المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية: ويتم خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة المستخدمين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم.
 - المحاسبة البيئية من الوجهة الإدارية: ويتم في هذه المرحلة تحديد وتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية، بغرض مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كقرارات تسعير المنتجات والاستمرار في إنتاج منتج معين من عدمه، ومتطلبات الجودة وغيرها من القرارات الإدارية.
- كما عرفت بأنها: "نظام وعلم اجتماعي لإدارة الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف من خلال تحديد وقياس نقدي للأضرار البيئية التي تسببها المؤسسات البيئية المحيطة بها نتيجة لأنشطتها والإبلاغ عنها بالقوائم المالية بعد معالجتها محاسبيا.²
- وقد سميت بالمحاسبة الخضراء: ومهمتها قياس تكلفة الأنشطة المختلفة للمنشأة وأثرها على الموارد الطبيعية واستخدام نتائج هذه القياسات لمساعدة الجهات المختصة باتخاذ القرارات بهدف إدراك وتصحيح التأثيرات السلبية لنشاط المنشأة على البيئة.³
- وهذا التعريف للمحاسبة البيئية يركز على قياس التأثيرات الخارجية السلبية للمشروع على الموارد الطبيعية، وهذه تمثل إحدى الصعوبات التي تواجه المحاسبة في كيفية قياس أضرار التلوث لعدم وجود أسعار تبادل لتقييم هذه الأضرار، مما يؤدي إلى استخدام أسعار أخرى خاضعة للتقدير الشخصي مما يفقد هذه القياسات الموضوعية والتقدير السليم.

¹ طه عليوي ناصر، هشام هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات - دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 2012، العدد 92، ص 69.

² Urban, Roland, **Environmental Accounting**, Published Master Thesis, Leeds Metropolitan University, England, 2005, p 67.

³ صالح إبراهيم الشعباني، الحاجة إلى توظيف معلومات الكلفة البيئية في صنع القرارات الاستثمارية، بحث مقدم إلى مؤتمر جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2007، ص 7.

وأيضاً عرفتها وكالة حماية البيئة اليابانية المحاسبة البيئية: بأنها آلية تمكن المؤسسات من قياس وتحليل والإبلاغ عن التكاليف المتعلقة بحماية البيئة والتأثيرات الناجمة عن الأنشطة الصناعية بشكل كمي (نقدي) أو غير كمي بقدر المستطاع للتعريف بالأنشطة التي أنجزت في سبيل تقليل التأثيرات البيئية السلبية مما يحسن من علاقة المؤسسة بالمجتمع في المدى البعيد وبالتالي تحسن الوضع المالي¹.

ثانياً: أسباب ودوافع الاهتمام بالمحاسبة البيئية:

لقد أصبحت المنظمات المهنية وجماعات المستهلكين أكثر تشدداً واهتماماً بفحص مدى التزام منظمات الأعمال بالنظم والقوانين البيئية، وفي هذا السياق تناولت دراسة (IFAC) أسباب اهتمام المنظمات (أو المحاسبين) بالقضايا البيئية، حيث أشارت الدراسة إلى ممارسة الضغوط متعددة على كثير من المنظمات ل تحسين أدائها البيئي، ومن أبرز الأمثلة على هذه الضغوط على المستوى الدولي ما يلي²:

أ- **ضغوط سلسلة القيمة:** وهي الضغوط التي تمارسها المؤسسات كبيرة الحجم على مورديها لحثهم على الالتزام بنظم الإدارة البيئية الصادرة عن منظمة التوحيد القياسي للمنتجات (ISO).

ب- **ضغوط الإفصاح:** وهي الضغوط التي يمارسها أطراف أصحاب المصلحة على منشآت الأعمال من أجل ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية، أو الإفصاح الاختياري في تقارير الأداء البيئي للشركة وفقاً لما يعرف بمبادرات الإفصاح العالمية.

ت- **ضغوط مالية:** وهي تلك الضغوط المتولدة من نمو الوعي العالمي بالمسؤولية الاجتماعية للاستثمارات، ونظم تصنيف الاستثمارات في هذا المجال مثل مؤشر داو جونز المستدام. Jones Sustainability

Index

ث- **ضغوط قانونية ورقابية:** وهي تلك الضغوط التي تمارسها الجهات الرقابية والقانونية بالدول المختلفة لتقليل معدلات إنتاج منشآت الأعمال للمواد الخطرة والسامة أو الملوثة للبيئة، وكذلك تقليل معدلات انبعاث الغازات السامة.

ج- **الضغوط الضريبية:** وهي قيمة الضرائب التي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة مثل ضريبة الكربون وغيرها من الضرائب الماثلة التي تهدف إلى الحد من الأضرار بالبيئة.

ح- **الضغوط التجارية والاتفاقيات الدولية:** للحد من التلوث البيئي مثل بروتوكول كيتو.

¹ Environment Agency Japan, **Developing an Environmental Accounting system**, 2000, pp11.

² IFAC, International Federation of Accounting, **“Environmental Management Accounting” International Guidance Document**, New York USA, 2005. USA, 2005, p10.

وقد كان لهذه الضغوط المتزايدة من أطراف متعددة تجاه مشكلات التلوث البيئي، الأثر في دفع منشآت نحو الاهتمام بالمحاسبة عن البيئة، وأطلقت العديد من المسميات على اهتمام المحاسبة بكيفية القياس والتقارير عن البيئة والموارد الطبيعية.

إضافة إلى الضغوطات التي ذكرتها سابقا هناك مجموعة من الأسباب والمبررات التي دعت إلى وجود المحاسبة البيئية هي:¹

1. تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين واتجاههم لشراء المنتجات صديقة البيئة سواء من جانب الاستخدام أو الإنتاج وهو ما دفع العديد من المدراء للقبول الطوعي للقياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالآثار البيئية لأنشطة الوحدة كمدخل للحصول على القبول السوقي وخلق مزايا تنافسية تساهم في دعم بقاء واستمرار الوحدة الاقتصادية في السوق.

2. إن غالبية أنشطة الأداء البيئي لها جوانب مالية ومحاسبية تنعكس آثارها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم والتقارير المالية للوحدات الاقتصادية ومن ثم على قرارات الأطراف المهتمة.

3. ضرورة اطلاع المحاسبي بفدورهم المأمول في مجفل الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي وما يرتبط به من تكاليف.

4. الحاجة لتوفير المعلومات اللازمة التي توضح مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمتطلبات والشروط الواردة في التشريعات البيئية بهدف ضمان الحصول على القبول الاجتماعي للوحدة، وتفادي التعرض للعقوبات الواردة في هذه التشريعات.²

5. اتجاه الجمعيات المهنية والمنظمات الدولية للترويج لتطوير وتطبيق نظم للمحاسبة البيئية وسعيها لنشر أفضل التطبيقات والممارسات في هذا المجال لحفز مدراء الوحدات الاقتصادية على تبنيها.

6. الحاجة لتطوير أدوات محاسبية تهدف لمساعدة الإدارة على خفض التكاليف البيئية وتطوير الأداء البيئي وتمهيد الطريق لتطوير نظام متكامل للمحاسبة البيئية.

¹ محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الأول، سنة 2009، ص342.

² عبد الناصر سيد درويش، أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية مدخل أخلاقي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الأول، سنة 2007، ص 59.

7. تزايد الاهتمام بتحسين الكفاءة الاقتصادية عبر تحسين الأداء البيئي بما يتوافق مع متطلبات العملاء الداخليين والخارجيين ويدعم جهود الإدارة للحصول على القبول الاجتماعي.

8. يؤدي عدم الإفصاح عن الأداء البيئي وبرامج التحسين والتطوير المستمر في هذا المجال للأطراف المهتمة خاصة الخارجية منها إلى آثار سلبية على سمعة المنشأة والمركز التنافسي لها في سوق المال، مما ينعكس على قرارات المستثمرين، وهذا يتعارض مع القواعد المتعارف عليها بشأن الإفصاح عن كل ما له تأثير عن قيمة المنشأة.¹

ثالثاً- أهم المسميات التي عرفتها المحاسبة المتعلقة بالبيئة: أطلقت العديد من المسميات على اهتمام المحاسبة بكيفية القياس والتقرير عن البيئة والموارد الطبيعية منها:²

أ- **التخصير**: حيث ظهر هذا المصطلح في العقد الأخيرين عند الحديث عن البيئة ومشكلاتها وأطلق على كل ما يراعى البعد البيئي أو التنمية المستدامة هذا الوصف.

ب- **المحاسبة الخضراء**: تهتم بمجال واحد من مجالات المحاسبة البيئية وهو المحاسبة عن عناصر التنوع البيولوجي.

ت- **المحاسبة الايكولوجية**: يشير إلى إعداد الحسابات باستخدام الوحدات المادية على المستوى الجزئي، إلا أن مصطلح المحاسبة البيئية هو أكثر المصطلحات تعبيراً عن اهتمام المحاسبة بكافة القضايا البيئية.

ث- **محاسبة تدفق المواد**: ويطلق على الإجراءات والمفاهيم والأساليب المحاسبية التي يتم تطبيقها بغرض إعداد بيانات توضح الأصول الطبيعية والخصوم التي ترتبت عليها تبعاً للمناطق والجهات واستخلاص المؤشرات المالية والكمية منها لكل عنصر.

الفرع الثاني: مراحل تطوره المحاسبة البيئية

إن المحاسبة البيئية باعتبارها من العلوم الاجتماعية قد مرت بعدة تطورات ومرحل حسب احتياجات المستفيدين من المعلومات التي تقدمها، ويمكن تقسيم التطور الفكري للمحاسبة البيئية وفقاً لزوية الاهتمام التي أولتها الدراسات للأمر والقضايا ذات الطابع البيئي إلى ثلاث مراحل:¹

¹ إبراهيم حماد محمد، تأثير العوامل البيئية في المشروعات (محاسبياً - ضريبياً)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1995، ص 85.

² مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، بسكرة، سنة 2015، ص 25.

1. مرحلة اندماج المحاسبة البيئية في المحاسبة الاجتماعية.

تتميز هذه المرحلة بعدم وجود حدود فاصلة بين الأمور البيئية والمحاسبة الاجتماعية، كما أن حجم المعلومة التي يتم الإفصاح عنها يتوقف على عدة خصائص للشركة محل الإفصاح مثل حجم المؤسسة ونوع النشاط ومستوى الأرباح وسوق رأس المال، بمعنى آخر أنه خلال الفترة من 1971 إلى 1980 لم تحظ المحاسبة البيئية بالاهتمام الكافي على المستويين الأكاديمي والعملي، وتركز الاهتمام على البعد الاجتماعي بصفة عامة، وذلك فيما يتعلق بالإفصاح عن الموارد البشرية وتأثير المنتجات على البيئة استناداً إلى القياسات الوصفية وإن كانت هناك بعض المحاولات التي اتجهت إلى القياس الكمي النقدي وغير النقدي للتأثيرات الخارجية للمنشأة على البيئة.

2. مرحلة النظر للمحاسبة البيئية كفرع للمحاسبة الاجتماعية

تتميز هذه المرحلة بصدور العديد من التشريعات والقوانين المتعلقة بالمحافظة على البيئة والحد من آثار التلوث، مما كان له الأثر الكبير في زيادة الاهتمام بالمحاسبة البيئية، حيث امتدت هذه الفترة من عام 1980 إلى عام 1990 حيث كان لصدور التشريعات البيئية الأثر الكبير في إلزام المؤسسات بضرورة الإفصاح عن التأثيرات السلبية، كما اعتمدت الأبحاث على الجانب التحليلي لما هو متواجد من الناحية العلمية، واتجهت المناقشات إلى تحديد دور المحاسبة في الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية والبيئية.²

3. مرحلة انفصال المحاسبة البيئية عن المحاسبة الاجتماعية:

شهدت هذه المرحلة تطوراً وتقدماً في تناول القضايا البيئية في إطار محاسبي واسع، كما ازداد اهتمام كل من المديرين والمحاسبين بالأمور البيئية بصفة مستقلة، واهتمت الأبحاث العلمية والمهنية بتقديم اقتراحات لحل مشاكل القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية، وعرض تبويبات مختلفة للتكاليف الناجمة عنها، وتقديم إرشادات للشركات للتغلب على مشاكل تطبيق المحاسبة البيئية، إلا أنه لم يتفق بعد على الإطار الفكري للمحاسبة البيئية، كما أن نماذج القياس والإفصاح المقترحة لم تلقى القبول العام حتى الآن، وما زالت الأبحاث في مجالات المحاسبة البيئية مستمرة.³

¹ طارق إسماعيل حسنين، تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، مصر، العدد الثاني، 13، ص12.

² نور الدين حمودة، نحو نظرية للمحاسبة البيئية والاجتماعية، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة، طرابلس، ليبيا، 2007، ص 89.

³ المرجع سبق ذكره، ص78.

الفرع الثالث: أهمية المحاسبة البيئية

للمحاسبة البيئية أهمية في مساعدة الوحدات الاقتصادية تتمثل فيما يلي:¹

1. مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
2. توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
3. التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
4. المساعدة في تطوير وتشغيل نظام أداري بيئي للوحدة ككل.
5. إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.
6. كون المحاسبة علما اجتماعيا فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لان تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.
7. تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.
8. لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبة التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية، من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

المطلب الثاني: مفاهيم ذات علاقة بمحاسبة البيئية ومستويات تطبيقها

الفرع الأول: مفاهيم ذات علاقة بمحاسبة البيئية

فيما يتعلق بالمفاهيم ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية، فقد حددت من قبل وكالة حماية البيئة الأمريكية، التي اعتبرت أن المحاسبة البيئية وعلى المستوى الجزئي تتضمن كل ما يتعلق بالمحاسبة عن البيئة والأداء البيئي سواء من الناحية المالية، التدقيق، إعداد التقارير أو المحاسبة الإدارية.

¹ Patrick Medley, "Environmental accounting – what does it mean to professional accountant» Accounting, Auditing, And Accountability journal, vol.10, No. 4,2007 pp 594 – 600.

حيث قسمت وكالة حماية البيئة، المفاهيم ذات الصلة بمحاسبة الأداء البيئي، طبقاً لعلاقتها بالبيئة إلى ما يلي:¹

أ. المحاسبة الإدارية البيئية: حيث يكون التركيز في هذا النوع من المحاسبة البيئية على معلومات تتعلق بالمواد كالطاقة والمعلومات الكلفة البيئية، وهي تهدف إلى التمكين من اتخاذ إجراءات إدارية تصحيحية لتخفيض التكاليف كالأثار البيئية لذا فهي أداة لإدارة الكلفة البيئية والرقابة عليها بهدف تحسين الأداء الاقتصادي والبيئي للمنشأة.

وفقاً لما أورده تقرير الأمم المتحدة المتعلق بسياسات وروابط المحاسبة البيئية الصادر عام 2001 تتكون المحاسبة الإدارية البيئية من عناصر التالية:²

1. محاسبة التكاليف البيئية.
2. المحاسبة عن المنافع البيئية.
3. الموازنة النقدية البيئية.
4. تقييم الاستثمارات النقدية البيئية.
5. تقييم الاستثمارات المادية البيئية.
6. المحاسبة عن تدفق المواد والطاقة.

ب. المحاسبة المالية البيئية: ومجال اهتمام هذا الفرع هو فهم وإدراك وترجمة التأثيرات على النظام المحاسبي التقليدي في المؤسسة بهدف إعداد التقارير المالية اللازمة للأطراف الخارجية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية وتقييم الأداء البيئي للمؤسسة، وهذه التقارير كما هو معلوم يجب أن تعد وفقاً للمعايير المحاسبية حتى تكون قابلة لمقارنة وموضوعية وعادلة وغيرها من خصائص المعلومات المحاسبية.

ويتأسس نظام المحاسبة المالية البيئية على ثلاثة عناصر رئيسية هي مدخلات النظام وآليات المعالجة ومخرجاته، وتتكون المدخلات من ثلاثة عناصر هي:³

¹ أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشأة الصناعية، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكلية التقنية الادارية، الكوفة، المجلد الثامن، العدد 31، سنة 2010، ص 295.

² محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح الخاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية، مجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 32، العدد 01، سنة 2009، ص 145.

³ محمود يوسف الكاشف، المرجع السابق، ص 145.

- مجموعة الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار النظري للمحاسبة المالية البيئية كعلم يسعى إلى قياس والتقرير عن الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة.
- العمليات والأنشطة المتسببة في إحداث آثار أو منافع بيئية، والتي تمثل الأساس في تحديد وتصنيف النفقات والإيرادات البيئية المترتبة على هذه الأنشطة.
- المحاسب البيئي يكون ملم بالمفاهيم والفروض والمبادئ المتعلقة بالمحاسبة البيئية ولديه القدرة على تطبيقها. أما بالنسبة للمعالجات المحاسبية المتعلقة بعمليات القياس فتأسس على تحليل العمليات التي يترتب عليها آثار بيئية وتسجيلها في ضوء المفاهيم الواضحة لما هو بيئي وغير بيئي، ومن ثم فتح حسابات للمصروفات والإيرادات البيئية وغير البيئية بدفتر الأستاذ، على أن يتم إعداد تقارير مجزأة يتم خلالها الفصل بين الإيرادات والتكاليف المترتبة على النشاط الاقتصادي، وتلك التي تعود إلى الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة.
- ج. المحاسبة المستدامة: ومجال اهتمامها هو دراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في سياق المفهوم الواسع للمحاسبة عن الرفاهية المستدامة، أو كما يطلق عليها بعض الكتاب حيث يتعرضون لها في سياق المحاسبة الإدارية البيئية في كثير من الأحيان أيضا.
- د. محاسبة الموارد الطبيعية: قد عرف هذا المصطلح بعد دمج البعد البيئي في نظام الحسابات القومية، حيث يتم التركيز فيه على الموجودات الطبيعية وعلى تناقص قيمها، بهدف الحصول على مؤشرات اقتصادية معدلة، كما هو الحال في مؤشر الدخل القومي الإجمالي البيئي.¹
- هـ. المحاسبة المستدامة: ومجال اهتمامها هو دراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في سياق المفهوم الواسع للمحاسبة عن الرفاهية المستدامة، أو كما يطلق عليها بعض الكتاب حيث يتعرضون لها في سياق المحاسبة الإدارية البيئية في كثير من الأحيان أيضا.²
- و. المراجعة البيئية: يهدف نظام المراجعة البيئية إلى تقييم مدى توافق الأداء البيئي للمؤسسة مع المعايير البيئية والمتطلبات والالتزامات التشريعية، وما هي فرص التحسين المتوقعة للأداء البيئي للمؤسسة، والتأكد من

¹ ناظم حسن عبد السيد، إياد شاكر سلطان، "المحاسبة البيئية الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب-مصر)"، مجلة التقني، المجلد 22، العدد 5، سنة 2009، ص 04.

² مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، بسكرة، سنة 2015، ص 30.

صحة وسلامة الحسابات البيئية ومدى الالتزام بقواعد القياس والإفصاح السليم عن المعلومات البيئية في ضوء المعايير البيئية والمحاسبية، وتنقسم المراجعة البيئية إلى مراجعة إدارية بيئية ومراجعة حسابات بيئية (وتشمل مراجعة داخلية ومراجعة خارجية).

وتهدف المراجعة الإدارية البيئية إلى التأكد من الالتزام بالسياسات البيئية للمؤسسة وتنفيذ البرامج والالتزام بالإجراءات التي تحكم الممارسات البيئية السليمة في ضوء السلطات والمسؤوليات المحددة للمسؤولين عن تحسين الأداء البيئي الحالي والمستقبلي.¹

أما بالنسبة لمراجعة الحسابات البيئية فتشمل المراجعة الداخلية، ويتولاها موظفون مدربون من المؤسسة ويتطلب القيام بالمراجعة الداخلية للحسابات البيئية تحديد:²

1. نطاق عملية المراجعة والجدول الزمني للتنفيذ والأساليب التي تستخدم.
2. أعضاء فريق المراجعة ودور ومسؤولية كلا منهم.
3. المؤهلات والخبرات الواجب توافرها في عضو الفريق.
4. شكل تقرير مراجعة الحسابات والجدول الزمني لاستعراض وتقديم المعلومات المتعلقة بنتائج المراجعة.
5. المسؤولية عن الإبلاغ بنتائج عملية المراجعة.
6. المسؤولية عن اتخاذ الإجراءات الوقائية والتصحيحية.

أما بالنسبة للمراجعة الخارجية للحسابات البيئية فتتم من قبل مراجع حسابات خارجي متخصص وتهدف للتأكد من توافق الأداء البيئي للمؤسسة مع المعايير الوطنية والإقليمية والدولية، والمتطلبات القانونية ومتطلبات نظام الإدارة البيئية السليم، هذا بالإضافة للتأكد من صحة وسلامة المعلومات البيئية الواردة في التقارير السنوية للمؤسسة، ومطابقتها لما ورد في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعدادها في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثاني: الأبعاد البيئية للمعلومات المحاسبية

إن استخدام المؤسسة للمعلومات ومن ضمنها المعلومات البيئية يعطي صورة شاملة عن وضع المؤسسة في المجتمع، فالمؤسسة باعتبارها كيانا مستقلا تعتمد على مؤشر الربح القائم على تعظيم العائد أو تخفيض التكاليف،

¹ محمود يوسف الكاشف، مرجع سبق ذكره، ص30.

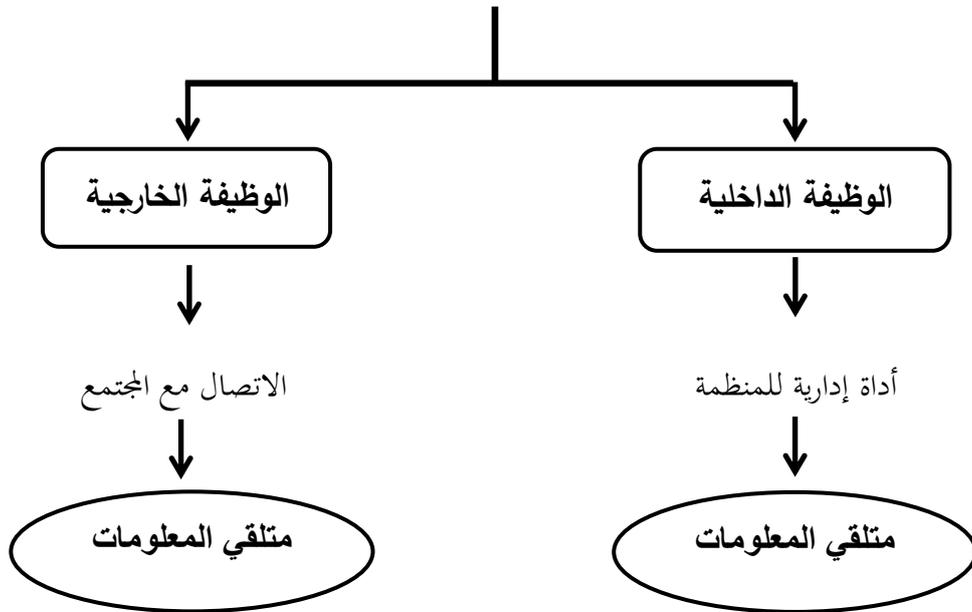
² مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص30.

الا انه نتيجة لمسؤولية المؤسسة تجاه الأطراف الخارجية والمجتمع والبيئة المحيطة بها, فأنها تكون ملتزمة بتحمل الالتزامات لمقابلة تلك المسؤولية تجاه هذه الأطراف سواء كانت هذه المسؤولية اجتماعية او بيئية, وتوافر معلومات عن مسؤولية المؤسسة تجاه الأطراف الخارجية والبيئة المحيطة بها يمكن ان يتغير هدف المؤسسة من مجرد تحقيق الربح الى هدف خدمة المجتمع او المحافظة على البيئة بجانب تحقيق الربح, وهذا يعني ان يتحول هدف المؤسسة الى مجموعة متكاملة من الأهداف تسعى من خلالها الى خدمة اطراف مختلفة تتعامل معها, وبشكل يضمن لها البقاء والاستمرار في عالم المال والاعمال.¹

ويوضح الشكل التالي المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي للمؤسسة:

الشكل رقم (01-02): يبين المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي

المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي للمنظمة



المصدر: عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، بينها العدد الثاني، 2003، ص 333.

بالنسبة للاستخدام الداخلي يتم اختيار أهداف المؤسسة، ويتم تحديد وقياس المصروفات البيئية المتعلقة بالحفاظ على البيئة، وتحليل المبالغ المستترة من أجل تحسين كفاءة الأداء البيئي ونمو المؤسسة، وعمل نظام إدارة بيئية دقيق، أما بالنسبة للاستخدام الخارجي لمعلومات المحاسبة البيئية فهو الناتج عن الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، والذي يصبح مقياساً لتقييم السلوك البيئي للمؤسسة، وعندما يتم نشر مكونات التكلفة البيئية

¹ Weber, L ,Workshop on Environmental and Natural Resource Accounting for selected Countries in West Asia: The French Experience **Environmental and Natural Resource Accounting**, Ankara,2005 , p 5-6.

ويربطها بالنشاط التشغيلي يمكن لمتلقي المعلومات معرفة كيفية تعامل المؤسسة بالنسبة للحفاظ على البيئة، ويجب التأكد من فائدة المعلومات التي يتم نشرها خارجياً لمستخدميها¹.

الفرع الثالث: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية

أولاً- تطبيق المحاسبة البيئية على ثلاث مستويات²:

المستوى الأول: المحاسبة البيئية على مستوى الوطن

يتم التركيز في هذا المستوى على قياس التنمية المستدامة، إذ أن تفاقم المشكلات البيئية أدى إلى وجود حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم الاقتصادي، مثل مفهوم قياس التنمية البشرية والحفاظ على مصادر راس المال البشري والمادي والطبيعي، باعتباره ضمان استمرار التنمية للأجيال الحالية والمستقبلية.

المستوى الثاني: المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي

يتم التركيز في هذا المستوى على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناءً على مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب والاعتبارات البيئية، وخاصة تلك القطاعات التي تعمل على استنزاف الموارد البيئية.

المستوى الثالث: المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة.

يتم التركيز في هذا المستوى على الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس الأداء البيئي للمؤسسة، وتتمثل هذه الجهات بالمقرضين والمستثمرين وادارة المؤسسة، إذ أن الربح لم يعد مؤشراً على جودة الأداء، بل أصبح لزاماً على المؤسسات تطوير الأنظمة المحاسبية المعمول بها لتصبح قادرة على التعامل مع القضايا البيئية.

يرى أحد الباحثين إن أهم المجالات التي تهتم بها المحاسبة البيئية هي³:

أ- مجال حماية المجال الحيوي: وذلك بإزالة ومنع أو على الأقل تخفيض إنتاج أي مادة من شأنها أن تسبب دماراً للبيئة.

¹ عنايات حامد محمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 333.

² الدوسري، عبد الهادي منصور، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن سنة 2014، ص 25.

³ نعيم فهيم حنفا، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، سنة 2008، ص 97.

ب- مجال الاستخدام غير الجائر للموارد الطبيعية: من خلال المحافظة على الموارد الطبيعية غير المتجددة عن طريق الاستخدام الكفء والتخطيط الجيد لهذه الموارد.

ت- مجال تخفيض والتخلص من المخلفات: عن طريق إزالة ومنع المخلفات من المنبع أو إعادة تدويرها بطريقة آمنة ومسؤولة.

ثانيا- متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

هناك متطلبات عديدة من الواجب توافرها لتطبيق نظام محاسبي يتلاءم مع خصوصيات المعلومات البيئية ويمكن تلخيصها كالآتي:¹

أ- استحداث قواعد النظام المحاسبي البيئي: عن طريق توفير حد الأدنى من القواعد التي تتلاءم وطبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات لأغراض بيئية وليس اقتصادية فقط ومنها:

- الملائمة للغرض البيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح.
- الإفصاح عن الأنشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية كافة والتي تختلف من وقت لآخر ومن مؤسسة مؤسسة أخرى.
- توحيد الممارسة البيئية في المؤسسات المماثلة أي ضرورة تماثل إجراءات المحاسبة وأسلوبها بين المؤسسات المتشابهة التي تتفق في طبيعة النشاط أو مورد الطبيعي والمواد الخام التي يتم التعامل بها، وذلك حتى يمكن إجراء مقارنة بينهما.
- قابلية القوائم المالية التدقيق الخارجي، إذ تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمة المعبرة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة بصورة مقبولة علميا، لإجراء التدقيق الخارجي حتى يمكن توثيق الصلة بين المؤسسة والبيئة عن طريق القوائم المالية.

ب- استحداث معايير للتقدير المحاسبي البيئي: إذ يتوجب استحداث معايير تلائم إعداد القوائم البيئية وخاصة في حال انفصالها عن القوائم المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها القوائم البيئية ويساهم في إظهار القوائم المالية بشكل دقيق حتى تكون مقبولة ومفهومة من جانب مستخدميها.

¹ نجوى عبد الصمد، زكية مقرى، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الإسمنت العمومية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 04، جوان 2016، بانه، ص 61 - 62.

ت- استحداث حسابات الأداء البيئي: تتمثل حسابات اقتصاديات الأداء البيئي وأصوله والتزاماته في حسابات تاريخية وأخرى احتمالية نعرضها على النحو التالي:

1. الحسابات التاريخية: وهي الحسابات التي تم الاعتراف بها محاسبيا نتيجة احداث فعلية تأكدت فعلا في تاريخ القوائم المالية وتتمثل تلك الحسابات فيما يلي:

- حسابات دورة الإيراد والمتحصلات النقدية: وتتضمن تلك الحسابات المؤكدة حسابات إيرادات الفوائد على الودائع لمواجهة الالتزامات البيئية الطارئة، مثل حساب تعويضات بيئية محصلة من الغير وحساب تبرعات إعانات بيئية.

- حسابات دورة النفقات والمدفوعات النقدي: ويمكن أن تضم الحسابات التالية حساب أصول ثابتة بيئية، حساب استثمارات بيئية. حساب مصروفات الصيانة وإصلاحات عادية، حساب مصاريف التدريب البيئي لموظفي المؤسسة.

- حسابات دورة المخزون: وتشتمل على حساب مخزون مواد تنظيف بيئية، حساب مخزون مستلزمات ومهمات مكافحة التلوث.

- حسابات دورة التمويل: وتتضمن حساب قروض طويلة الأجل لتمويل اقتناء الأصول الثابتة البيئية، حساب قروض برهن أصول ثابتة بيئية، حساب مصروف فوائد على قروض لتمويل مشروعات مكافحة التلوث.

- حسابات دورة الأجور: من أمثلة هذه الحسابات حساب أجور ورواتب بيئية، حساب مكافآت وحوافز لعمال تنظيف البيئة.

2. حسابات احتمالية: وهي الحسابات التي تحدث نتيجة للاعتراف بالأحداث أو الظروف الطارئة في كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل. فالظرف البيئي الطارئ هو حالة قائمة في تاريخ القوائم المالية، وسوف تتراوح نتيجتها النهائية بأحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل، من أمثلة الحسابات الاحتمالية أو الطارئة:

أ- القضايا البيئية التي لم يتم أحكام نهائية.

ب- الالتزامات المحتملة المتعلقة بالأصول التي تم التخلص منها.

ت- الالتزامات الجوهرية التي يمكن أن تحدث عند بيع أو التخلص من أصل معين.

ث- تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تخفيضها للأصول المعروضة للبيع.

ثالثاً- معوقات تطبيق المحاسبة البيئية:

- واجهت مهنة المحاسبة ومازالت تواجه العديد من التحديات خاصة في فيما يتعلق بعملية القياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية ومن أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي: ¹
1. عدم رغبة العديد من الوحدات الاقتصادية في الإفصاح اختياريًا عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى لو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة، نظراً لعدم وجود إلزام قانوني بالإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية.
 2. وجود ما يعرف بمشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة والتي لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها، وبالتالي عدم المحاسبة عنها نظراً لعدم قدرة الوحدة الاقتصادية للوفاء بها ومثال ذلك إنتاج منتجات قد تسبب مشاكل صحية مزمنة للإنسان.
 3. البطء في استجابة الفكر المحاسبي والتطبيق العملي في إدخال تحسينات على النظم المحاسبية لتصبح أكثر قدرة على استيعاب التكاليف والمنافع البيئية، مما يمكن معه توفير معلومات تساهم في تحسين قدرة المستويات الإدارية المختلفة على اتخاذ القرارات من منظور الجوانب الاقتصادية والبيئية سواء في الأجل القصير أو الطويل.

4. مشكلة القياس المحاسبي: ²

وتتمثل هذه المشكلة في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسه بوحدات نقدية لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة، حيث يتطلب قياس الآثار البيئية المتولدة عن أنشطة المؤسسة ضرورة توافر أساليب القياس الكمي سواء المادي أو المالي، وعلى الرغم من توافر بعض أساليب القياس المادي لتلك الآثار نتيجة جهود الجمعيات والمنظمات المهتمة بحماية البيئة سواء على المستوى الدولي أو المحلي، لكن هذه الأساليب تظل خاضعة للتقدير الشخصي مما يفقدها شرط موضوعية القياس، وأيضاً هناك صعوبة

¹ ميلاد سعيد محمد خزام، أثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات الخاسبية المقدمة، رسالة ماجستير، جامعة الجبل الغربي، ليبيا، 2016، ص 67.

² عفاف إسحق أبوزر، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007، ص 11.

الفصل بين التكاليف البيئية والاقتصادية المرتبطة بالنشاط مما يتطلب توفير أساليب ومعايير للفصل بين التكاليف الاقتصادية والبيئية.

5. صعوبة التحديد السليم للتكاليف البيئية الخارجية:¹

على الرغم من وجود اتفاق على تعريف ومعالجة بعض عناصر التكاليف البيئية الداخلية بالإضافة إلى اعتراف المنظمات الاقتصادية بها، إلا أن هناك الكثير من التساؤلات لم يتم الإجابة عليها حتى الآن والمرتبطة بتحديد وقياس ومعالجة التكاليف البيئية الخارجية منها على سبيل المثال، ما هي التكلفة الحقيقية التي يجب أن تدفعها الوحدة الاقتصادية كتمن لما استهلكته من موارد؟ وهل يمثل الفرق بين التكلفة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية وما يجب أن تدفعه تكاليف بيئية؟ وكيف يمكن حصر وقياس التكاليف البيئية التي تتحملها قطاعات المجتمع غير المرتبطة بشكل مباشر بالوحدة الاقتصادية نتيجة الآثار البيئية المتولدة عن أنشطتها؟ وبافتراض إمكانية حصر هذه التكاليف، كيف يمكن تقسيمها على الوحدات الاقتصادية التي تسببت في أحداث الإضرار البيئية.

6. التعارض المحتمل بين أهداف الملاك ووفاء الوحدة بالمتطلبات التشريعية:²

تولد عن سعي الحكومات لحماية البيئة إصدار العديد من التشريعات التي تفرض شروط والتزامات على الوحدات الاقتصادية التي تلحق أضرار بالبيئة المحيطة، وفي سبيل الوفاء بتلك الشروط تتحمل الوحدة الاقتصادية تكاليف إضافية مما قد يتعارض مع هدف الملاك والمساهمين في تعظيم الربحية في الأجل القصير، وهذا محدد لتطبيق المحاسبة البيئية.

المطلب الثالث: أهم إصدارات الدولية الداعمة للمحاسبة البيئية.

وضعت المنظمات والهيئات الدولية العديد من التنظيمات والتشريعات قصد حماية البيئة والمحافظة عليها، كما سعت إلى الاهتمام بالمحاسبة البيئية وذلك عن طريق الإصدارات والنشرات والتوصيات التي تناولت المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن خلال هذا المطلب سنحاول التركيز على الإصدارات الداعمة للمحاسبة البيئية من خلال التعرض للنقاط التالية:

¹ عباس بدوي، المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع، دار الجامعة للنشر، الاسكندرية، الطبعة 01، 2000، ص112.

² محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الأول، سنة 2009، ص342.

الفرع الأول- دور المنظمات والجمعيات المهنية والعلمية الدولية في مجال دعم المحاسبة البيئية: قامت العديد من الجمعيات المهنية والعلمية بالعديد من البحوث والإصدارات في مجال تطبيق ودعم المحاسبة البيئية وهي كما يلي:¹

أولاً- دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية: لقد صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للشركات، ولكن لم يتم تناولها بصورة مباشرة في شكل معيار مستقل، حيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لم يتناول القياس والإفصاح المحاسبي للبنود البيئية بصورة مستقلة بل تناولها في سياق المعالجة المحاسبية والإفصاح عن البنود الاحتمالية ضمن المعيار رقم (5) للإشارة عن احتمال حدوث خسارة احتمالية يجب أن تكون متاحة عندما يتم إعلام المؤسسة عن وضعها كطرف محتمل مساءلته.

وعلى الرغم من ذلك قد يصعب تقدير الالتزام بطريقة معقولة، ولغرض تفسير المعيار رقم (5) فقد أصدر ال (FASB) عدة تفسيرات منها التفسير رقم (14) والخاص بالمحاسبة عن الظروف الطارئة، والتفسير رقم (39) والخاص بتسوية المبلغ المرتبط بعمود معينة، وقد انبثقت عن ال (FASB) مجموعة فرق عمل القضايا الطارئة وقد قدمت هذه المجموعة العديد من الاصدارات منها الإصدار رقم (8-90) الخاص برسمة تكاليف معالجة التلوث البيئي، والإصدار رقم (5-93) الخاص بإرشادات المعالجة المحاسبية للعناصر البيئية.

هذا بالإضافة إلى نشرة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) رقم (92) والخاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الظروف الطارئة، ورأي مجلس مبادئ المحاسبة الخاص (APB) بالتغيرات المحاسبية، وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ((AICPA رقم (1-96) الخاص بالإفصاح عن مخاطر هامة وحالات عدم تأكد معينة والبيان رقم (1-96) الخاص بالالتزامات البيئية، والنشرات 143, 144 في سنة 2002 بشأن المحاسبة البيئية.

وبالمقارنة بين متطلبات الإفصاح البيئي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية يتضح وجود تباين بينهما، فوفقاً للمعيار رقم (5) لمجلس معايير المحاسبة المالية إذا كانت الخسارة غير محتملة بدرجة كبيرة ولا يمكن تقديرها بشكل معقول فإنه يتم الإفصاح بملاحظة فقط ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وعلى الجانب المقابل يتم الإفصاح في سياق الالتزامات الشرطية الناتجة عن التلوث البيئي، وغالبا ما تكون هذه الالتزامات ناتجة عن الخروج عن القوانين المنظمة للبيئة فيما يتعلق بتلوث الهواء والماء أو التربة، والنفائيات الخطرة،

¹ رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، يناير 2009، ص 68-70.

بينما جاءت متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية متضمنة عدم الحاجة إلى الإفصاح إذا قررت الإدارة احتمال عدم وقوع الالتزام أما إذا كانت الإدارة لا تستطيع ذلك يكون الإفصاح مطلوباً، ويجب على الإدارة تقييم آثار ذلك بشكل موضوعي بافتراض وقوع حدث أو التزام غير مؤكد.

ويتبين مما تقدم أن هذا التباين بشأن الإفصاح البيئي المطلوب يرجع إلى المستوى الاحتمالي لوقوع الخسارة، حيث تبني مجلس معايير المحاسبة المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة كبيرة، بينما تبنت هيئة تداول الأوراق المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة معقولة.

ثانياً- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية: أصدرت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية أطلقت عليها "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بعنوان "عرض البيانات المالية"، والذي نص في فقرته التاسعة على تقديم العديد من المؤسسات خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة، ويشجع هذا المعيار المؤسسات على تقديم هذه البيانات الإضافية، إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية.

كما أضاف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) تحت عنوان الممتلكات والمصانع والمعدات في فقرته الثالثة عشر أنه يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات، وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إلا أنه يمكن أن يكون ضرورياً للمشروع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى. ويعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للاعتراف به كأصل كونه يمكن المؤسسة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو تم تملكها، فعلى سبيل المثال، قد يطلب مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، ولذا تعالج "وسائل المناولة" كأصل إلى الحد القابل للاسترداد، لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية.

ثالثاً- دور الاتحاد الدولي للمحاسبين: أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010)

بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية" متضمناً مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع والمتعلقة بالأمور البيئية، والتي توضحها الفقرات التالية:¹

أ- **الفقرة الأولى:** أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المؤسسات، وقد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة، على بياناتها المالية، كما أنها أصبحت تثير اهتمام متزايد من مستخدمي البيانات المالية، لذا فإن إقرار وقياس هذه الأمور والإفصاح عنها هو من مسؤولية الإدارة.

ب- **الفقرة الثانية:** نصت على أنه عندما تكون الأمور البيئية هامة لمؤسسة ما، فقد تكون هناك مخاطر بوجود معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ومن هنا يحتاج المراجع إلى مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية.

ت- **الفقرة الثالثة:** نصت الفقرة على تحديد الأمور البيئية بالمبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها، عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة، وعواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين.

ث- **الفقرة الحادية عشر:** أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية، منها:

- صدور قوانين وأنظمة بيئية تتطلب وقف أو تعطيل أصول معينة، ومن ثم شطب تكلفتها.
- الفشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، أو التخلص من النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي، مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية.
- تتكبد بعض المؤسسات كالصناعات الاستخراجية أو الكيماوية، أو مؤسسات إدارة النفايات، التزامات بيئية متنوعة عن عملها الأساسي التزامات بيئية تنجم عن مبادرات طوعية، فعلى سبيل المثال قد تسبب مؤسسة ما تلوثاً في البيئة، ومع عدم وجود إلزام قانوني فإنها تقرّر معالجة هذا التلوث، حفاظاً على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع.
- حاجة بعض المؤسسات إلى الإفصاح عن وجود التزامات محتملة تتعلق بأمور بيئية، يصعب تقديرها.

¹ عبد الناصر محمد سيد درويش، أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الواحد والثلاثين، العدد الأول، 2007، ص 396-398.

ج- **الفقرة الثامنة والعشرون:** نصت أن أحد إمكانيات المراجع الحصول على رقابة المؤسسة على الأمور البيئية

يكون بالاطلاع على تقرير المؤسسة عن الأداء البيئي، حيث يفصح هذا التقرير عن التزامات المؤسسة البيئية.

ح- **الفقرة الثلاثون:** نصت على أنه يجب على إدارة المؤسسة أن تأخذ في الاعتبار القوانين والأنظمة التي تفرض

التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ عن حوادث سابقة، والقوانين المتعلقة برقابة التلوث أو تخفيض

الانبعاث أو التخلص من النفايات والتراخيص البيئية التي تحدد شروط تشغيل المؤسسة من وجهة نظر بيئية.

خ- **الفقرة الأربعون:** نصت على أنه "عند تنفيذ عملية المراجعة، قد يلفت انتباه المراجع أدلة تشير إلى وجود

مخاطر أو تحريفات جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية مثل وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية هامة، أو

مخالفة للقوانين والأنظمة البيئية، والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة أو الصادرة من الوكالات المختصة.

د- **الفقرة التاسعة والأربعون:** نصت على أنه يراعي للمراجع عند إبداء رأيه حول البيانات المالية، ما إذا كانت

تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم، أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المناسب.

رابعا- **معهد المحاسبين القانونيين في أستراليا:** قام المعهد بتكوين فريق لدراسة تأثير المسائل البيئية على المؤسسات

وفي عام 1994 نشر له أول تقرير في هذا المجال أعقبه ثلاثة إصدارات أخرى وهي: ¹

• القضايا البيئية تتحدى المحاسبين الإداريين.

• محاسبة التكاليف البيئية.

• المحاسبة عن الفاقد كأداة لإدارة الأعمال.

وفي يناير عام 1998 أصدر فريق العمل ورقة نقاش لبحث المسائل المحيطة بتقييم الأداء البيئي، وتقديم التقارير

والتدقيق بما يهدف إلى تحديد الدور الذي يمكن لمهنة المحاسبة القيام به وما هو الإرشاد الذي يمكن تقديمه

لمساعدة المحاسبين في هذا المجال.

خامسا- **المنظمة الفيدرالية للخبراء الأوروبيين FEE:** وتمثل الهيئة الممثلة للمهنة المحاسبية في أوروبا، وتعد البيئة

أحد المشاكل الأساسية التي تعرضت لها هذه المنظمة، وفي سنة 1993 قامت بتكوين فريق عمل خاص بالبيئة

وتتمثل أنشطة هذا الفريق في ثلاثة مجالات وهي: المحاسبة البيئية، التقدير البيئي، المراجعة البيئية.

¹ طلال أبو غزالة، التقارير المالية للتجارة والبيئة، ورقة عمل مقدمة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، القاهرة، أيام 29 و30 يونيو 1998، ص 7-16.

وقد قامت المنظمة بتكوين ورشة عمل تسمى القيادة والإدارة البيئية: موقف المهنة المحاسبية وذلك في كوبنهاجن نوفمبر 1994، بهدف تحديد الوضع الذي يجب أن تتخذه مهنة المحاسبة اتجاه المشاكل البيئية وتمثلت الوثيقة الناتجة عن هذه العملية في تحديد الإستراتيجية البيئية الخاصة بالمنظمة.

في عام 1998 تناولت هذه الإستراتيجية ضرورة أن تأخذ مهنة المحاسبة في اعتبارها التطورات في المجال البيئي، وهذا يتطلب السعي من أجل إحداث تغييرات في أنظمة التعليم والتدريب للمحاسبة خاصة في مجال معالجة التكاليف والمخاطر البيئية في القوائم المالية.

وكنتيجة لما سبق تناوله في هذه النقطة يتضح لنا أن المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية أعطت أهمية بالغة بالنسبة للقضايا المتعلقة بالبيئة، خاصة في الآونة الأخيرة إلا أن الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية في الواقع العملي لم يرق إلى المستوى المطلوب¹.

الفرع الثاني-أبرز التشريعات القانونية في بعض الدول في مجال حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية: بذلت العديد من الدول مجهودات معتبرة في مجال حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية ونوضحها فيما يلي:

أولاً- أبرز التشريعات القانونية في الدول الغربية: تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول في العالم التي تبنت تقنين ما يلزم من تشريعات لتقييم الأثر البيئي في مشروعاتها الرئيسية وتضمينها في سياساتها البيئية القومية، وذلك في يناير 1970، حيث صدر قانون السياسة القومية البيئية بالولايات المتحدة الأمريكية وبعد مرور خمس سنوات على تطبيق هذا القانون، زاد عدد البيانات و الوثائق والكتابات في موضوع الأثر البيئي بجميع المكتبات بالإضافة إلى الأبحاث والمقالات والمناهج العلمية، حيث كان بالولايات المتحدة وحدها سنة 1976 ما يزيد على 26 كتاباً و 89 منهجاً عن البيئة، إلى أن صدر بالولايات المتحدة قانون الهواء الخالي من التلوث عام 1990، وبموجب هذا القانون تم استحداث أصل يطلق عليه (حق إصدار الانبعاثات للمؤسسات الصناعية) ويمثل هذا الحق تفويضاً من وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) تعطى بموجبه للمؤسسة الحق في ممارسة النشاط، على هذا الحق تفويضاً من وكالة حماية البيئة الأمريكية ألا تزيد الانبعاثات المترتبة على هذا النشاط على ما هو محدد لها في هذا التفويض وهو عادة ما يكون في الحدود المسموح بها.²

¹ Collion David" Environmental Accounting Auditing and Reposting Europe: the role of fee" The European Accounting Review, 2000, pp113-118.

² شيماء سعيد محمد يسن، تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2012، 63-64.

ثانياً-أبرز التشريعات القانونية في الدول العربية: وقد تزايد الوعي البيئي في الدول العربية خلال العقدين الأخيرين حيث صدرت العديد من التشريعات التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة.

فقد صدر في المملكة العربية السعودية مرسوم ملكي سنة 1985 يوضح الإجراءات اللازمة على المشروعات القيام بها لتقييم الأثر البيئي، وصدر في الإمارات العربية المتحدة القانون الاتحادي رقم (24) لسنة 1994 في شأن حماية البيئة وتنميتها، كما صدر في اليمن قانون حماية البيئة رقم (26) لسنة 1995.

وصدر في الأردن مجموعة من القوانين والأنظمة التي تحكم القضايا البيئية، مثل قانون حماية البيئة رقم 2 لعام 2006 وهو التشريع الرئيسي الذي ينظم المسائل البيئية في الأردن، وهناك غيره من الأنظمة التي تنظم مجالات محددة مثل حماية المياه والهواء، وحماية الطبيعة والأثر البيئي، هذا الإطار التشريعي ضروري للحفاظ على البيئة في الأردن، ويمكن أن يولوا بعض الاهتمام للعلاقة بين الاستثمار والقانون البيئي والسياسات البيئية.

كما قامت ليبيا باتخاذ العديد من الإجراءات وإصدار التشريعات لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بقضايا البيئة من مختلف الجوانب، فقد تناولت تلك التشريعات بالشرح والإيضاح الجوانب القانونية المتعلقة بمعالجة الآثار والسلبيات والأخطار المترتبة على التلوث البيئي ووضع العقوبات الرادعة للمخالفين لتلك الأحكام فصدر القانون رقم (7) لسنة 1982 في شأن حماية البيئة بموجب قرار اللجنة الشعبية العامة رقم 386 لسنة 1428 هجريا، ويعد هذا القانون من أهم القوانين التي اصدرتها في مجال حماية البيئة.¹

وفي مصر تأسست الوكالة المصرية لشؤون البيئة (EEAA) في الثمانينات بغرض تحسين الأحوال البيئية، والتي لم يكن لها صلاحيات أو دور واضح حتى صدور قانون البيئية رقم 4 لسنة 1994 ولائحته التنفيذية عام 1995، حيث تم إنشاء وزارة مستقلة لشؤون البيئة.

وقد صدر معيار المحاسبة المصري رقم (7) لسنة 1997 بشأن الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أصبحت المؤسسات المصرية التي تواجه ظروفًا بيئية ملزمة بتطبيق هذا المعيار، والاعتراف بمبلغ الخسارة البيئية المحتملة كمصروف أو التزام إذا كان من المحتمل أن تؤكد الأحداث فقدان أصل أو نشأة التزام في تاريخ

¹ عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في المؤسسة الأهلية للأسمنت بليبيا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، العدد الأول، المجلد السابع والعشرون، 2011، ص26.

الميزانية، أو إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الخسارة المتوقع حدوثها تقديراً مناسباً، وصاحب هذه التطورات الرسمية والتشريعية والمهنية اهتمام الباحثين والمحاسبين في مصر بموضوع المحاسبة والمراجعة البيئية.¹

كما سبق يتضح أن الولايات المتحدة الأمريكية أكثر الدول نشاطاً تجاه تحديث إصداراتها التشريعية كما إنها تتسم بالصرامة أكثر من القوانين في الدول العربية ويرجع ذلك لزيادة الوعي البيئي والثقافة البيئية لأفراد مجتمعها التي فاقت الثقافة البيئية للشعوب العربية.

وبالنسبة للدول العربية فأكتفت معظمها بإصدار القوانين الهادفة إلى حماية البيئة وذلك من خلال الضرائب والرسوم، ولم تعط أي أهمية للمحاسبة البيئية إلا مصر التي تسعى وتبادر إلى إصدار تشريعات ومعايير وإرشادات لمعالجة آثار أنشطة المؤسسات على البيئة محاسبياً والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، الأمر الذي يحتم علينا الوقوف على أهم الإصدارات والتشريعات على المستوى الوطني في مجال البيئة.

الفرع الثالث-أبرز التشريعات الوطنية في مجال حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية: فيما يخص الجزائر فكل دول العالم بادرت واهتمت بعملية البيئة بالرغم من كون الاهتمام بالبيئة ومشكلتها لا زال متخلفاً في الدول النامية على المستويات الحكومية والمؤسسية والشعبية، إلا أن الجزائر وإن كانت ضمن هذه الدول تسعى إلى إعادة الاعتبار للبيئة ومحاولة حل مشكلاتها البيئية لآثارها السلبية على رهانات التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وفي ظل المشاكل المتراكمة تحاول الجزائر الانتقال من مرحلة سياسات التنمية غير المستدامة باتجاه تنمية مستدامة، وما يهم الجزائر في هذا السياق من حيث توجيه السياسة البيئية والتأكد من بناء مؤسسات تراعي الجانب البيئي في أدائها وتدعيم الأركان الثلاثة للتنمية المستدامة.

أولاً: من الناحية التشريعية والقانونية: بهدف حماية البيئة صدرت العديد من التشريعات في الجزائر منها ما يلي:²

أ- تشريع تحويل النفايات والتخلص منها: بهدف المحافظة على البيئة، ومحاربة الانعكاسات السلبية على

التنمية الاقتصادية صدر قانون رقم: 01-19 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 وأبرز محاوره هي:

● مبادئ تسيير النفايات.

● تصنيف أنواع النفايات: النفايات المنزلية، النفايات الضخمة، النفايات الخاصة الخاطرة، النفايات الهامدة.

¹ نادية عبد الحليم راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، جامعة الإمارات العربي المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر، 2005، ص 443-444.

² عبد الله خبايا، إستراتيجية التنمية المستدامة في الجزائر، المنتدى البيئي الدولي الثاني أفاق بيئية جديدة للتنمية المستدامة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2009، ص 12-15.

• واجبات منتجي النفايات والتزاماتهم.

ب- تشريعات خاصة بحماية البيئة: وقد كان أول قانون أصدر بهدف حماية البيئة هو قانون رقم 03-83 المؤرخ في 5 فيفري 1983 ليصدر فيما بعد وفي إطار التنمية المستدامة قانون 03-10 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق ل: 19 جويلية 2003 المتعلق بحماية البيئة.

ت- تشريعات ضد تلوث المياه: في سنة 1998 في إطار قانون المالية تأسست إتاوة المحافظة على جودة المياه وهي تطبق كما يلي: 2% من مبلغ فاتورة المياه في مناطق الجنوب و4% من مبلغ الفاتورة في ولايات الشمال.

ثانيا- من ناحية المعايير المحاسبية:¹

تبنت الجزائر ابتداء من سنة 2010 النظام المحاسبي المالي بموجب القانون: 07/11 الصادر في 2007/11/27 المستمد من معايير المحاسبة الدولية أي المعيار المحاسبي الدولي IAS والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS, الذي أعلن عنه المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، والملاحظ أن بعض المصاريف البيئية يمكن اعتبارها بنودا غير عادية ومثال ذلك ما تتحمله المؤسسة بسبب الغلق نتيجة مخالفة القوانين البيئية السائدة وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 4 IFRS القطاعات العملية لإعداد القوائم المالية الذي يعالج البنود غير العادية التي تنشأ من الأحداث أو العمليات غير المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة ولا يتوقع حدوثها بصورة متكررة.

كما أن صافي ربح أو خسارة الفترة يعالج المصاريف البيئية من حيث أنها تخص الفترة الحالية أو الفترات السابقة، وبحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 IAS الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي فقد تم تدارك بعض القصور فيما يخص معالجة التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو عمليات مستقبلية أو متوقعة الحدوث، كما أن هذا المعيار الأخير لا يتطلب الإفصاح عن الخسارة الممكن تحققها بعيدة أو ضئيلة أي مربوطة بعنصر عدم اليقين.

¹ تيجاني بالراقي، دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق أداء بيئي فعال، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات شمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبة، أيام 6 و7 نوفمبر 2012، ص 31.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 IAS المخصصات المطلوبة المحتملة، الموجودات المحتملة الذي حل محل أجزاء من المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 IAS الذي يعالج الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة ومن ضمنها الخسائر الناتجة عن العواقب البيئية.

ومما هو جدير بالذكر أنه وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 5 IFRS الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة فإن الأمر يتطلب الإفصاح عن قيمة المصروفات الرأسمالية المستقبلية التي تتعهد بها الإدارة (استثمارات بيئية)، والأصول البيئية المحتمل الحصول عليها.

وكتيجة لما سبق يمكننا القول بأن مسؤولية المؤسسة نحو المجتمع الذي تعمل فيه، لا يمكن أن تكون من خلال ما تنتجه من سلع أو ما تقدمه من خدمات، بل أصبحت هذه المسؤولية عدم إلحاق به أذى ضرر، من خلال استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، أو الاستخدام الجائر لهذه الموارد، بشكل لا يسمح للأجيال القادمة استخدام هذه الموارد بكفاءة، أو الآثار المترتبة على استخدام هذه الموارد، وهذا ما أدى بظهور المحاسبة البيئية ومن خلال تطبيقها يمكن للمؤسسة المساهمة في الحفاظ على البيئة.

ولكي تحقق المؤسسة ذلك فإنها تتحمل في ذلك مجموعة من عناصر التكاليف التي تزيد عما كانت تتحمله مجرد إنجاز العمليات الإنتاجية المعتادة، هذه المجموعة من عناصر التكاليف هي التي أصطلح على تسميتها بالتكاليف البيئية.

المبحث الثالث: طبيعة ومكونات تكاليف البيئية

إن التطور الاقتصادي والاجتماعي ألقى على عاتق المؤسسات الالتزام بالمسؤولية البيئية، وهذا ما أدى إلى ظهور مفهوم جديد وهو التكاليف البيئية، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث، حيث سنتناول مفهوم التكاليف البيئية وأهم تبويباتها.

المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية

لقد أدرك قطاع الأعمال أنه على المؤسسات أن تدرج بشكل متواصل الاعتبارات البيئية، التي تعمل على تحسين الأداء البيئي في إستراتيجية البيئة بعيدة المدى، وهذا حتى تضمن بقاءها في السوق، الأمر الذي يترتب عنه تكاليف يعبر عنها بالتكاليف البيئية.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف البيئية

أولاً-تعريف التكاليف البيئية:

تعرف التكاليف البيئية بأنها "تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة، كتكاليف التخلص من النفايات وتجنبها... إجراءات البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة، وكذلك الغرامات التي تفرض على المؤسسات نتيجة لمخالفاتها لقوانين المحافظة على البيئة وقد قامت إحدى فرق العمل المتخصصة في التكاليف البيئية بتعريف التكاليف البيئية على أنها مقارنة بين التكاليف الخارجية والداخلية، باعتبارها أحد عناصر منظومة نظام التكاليف الكامل للمؤسسة، التي نشأت من علاقتها بنشاطي الوقاية البيئية أو الضرر البيئي¹.

وقد عرفت بأنها " تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة، والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو وقف انبعاث المواد الضارة، والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين والمؤسسة ككل².

ويقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المؤسسة: جميع التضحيات (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المؤسسة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاوتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة³.

يرى "الشيرازي" أن التكاليف البيئية أحد المكونات الفرعية للتكاليف الاجتماعية، وبذلك فإن مفهوم التكاليف البيئية يرتبط بمفهوم التكاليف الاجتماعية التي تنقسم من حيث ارتباطها بالمؤسسة إلى⁴:

¹ يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 272.

² Christioer, H. Stinson, "Environmental Accounting for Environment, Health and Safety Costs", University of Texas, Austin, Jan, 1997, p18

³ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي للتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية وتأثيره على القدرة التنافسية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 283.

⁴ الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 2000، ص 351.

أ. تكاليف اجتماعية مباشرة: وهي تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة بصورة اختيارية لغرض حماية البيئة من الآثار الخارجية السلبية لنشاطها، أو تلك التي تتحملها المؤسسة نتيجة تنفيذ برامج وأنشطة تتوافق مع التشريعات والأنظمة البيئية.

ب. تكاليف اجتماعية غير مباشرة: وهي تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تقع على المجتمع نتيجة الاضرار الناشئة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها الضارة وخاصة مزار التلوث بكافة أشكاله.

كما أشار تقرير الأمم المتحدة لعام 1999 بأن التكاليف البيئية" تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط وحدة ما بطريقة مسؤولة بيئياً فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للوحدة¹.

الفرع الثاني: الأنشطة البيئية ومصادر الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية:

تعتبر أنشطة المحافظة على البيئة داخل المؤسسة هي السبب الرئيسي لنشأة عناصر التكاليف والالتزامات البيئية، حيث تمثل مدى وفاء المؤسسة بالالتزامات البيئية التي حددتها القوانين والأنظمة البيئية.

1. الأنشطة البيئية: وقد تعددت تصنيفات هذه الأنشطة ولقد صنفها مجمع المحاسبين الأمريكي طبقاً للهدف منها إلى أربع مجموعات وهي كما يلي²:

أ. **أنشطة المنع:** وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى تخفيض وإزالة الأسباب المحتملة والتي تؤدي إلى آثار بيئية عكسية غير مرغوبة ومن أمثلة هذه الأنشطة القيام بإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة، ويلاحظ أن التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة تمثل تكاليف منع الأضرار البيئية.

ب. **أنشطة التقييم:** وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية. ومن أمثلة هذه الأنشطة متابعة مستويات المواد السامة داخل المصنع، قياس ومتابعة مستويات المواد السامة المتعلقة بالأدخنة والأبخرة، عمليات المراجعة البيئية والأنشطة المكتبية المرتبطة بالتعاون مع الأجهزة الحكومية الخاصة بحماية البيئة وينتج عن مزاولة هذه الأنشطة تكاليف خاصة بعمليات التقييم.

¹ "United Nation" Accounting and Financial Reporting for Environmental costs & Liabilities" (Geneva United Nations Publication), 1999, p14.

² مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 43-44.

ج. أنشطة الرقابة: وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى الرقابة والتحكم في المواد المستخدمة الضارة بالبيئة ومن أمثلة هذه الأنشطة استخدام أنواع معينة من الصلب في بناء خزانات الوقود بما يمنع تحقيق تفاعلات ضارة وكذلك معالجة المخلفات السائلة وينشا عن مزاولة هذه الأنشطة تكاليف رقابية.

د. أنشطة الفشل: وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل وينشأ عن مزاولة هذه الأنشطة تكاليف علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة.

ويتضح لنا أن كلا من الاعتبارات القانونية (القوانين والتشريعات) والاعتبارات الاختيارية (أسباب متعلقة باحتياجات المجتمع والمستهلك) هي التي تؤدي إلى خلق أنشطة الحفاظ على البيئة والتي تمثل بدورها السبب الرئيسي في نشأة التكاليف والالتزامات البيئية.

2. مصادر الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية: حتى نتعرف عن التكاليف البيئية بشكل جيد يجب أن نتعرف على مصادر الحصول على معلومات عنها، وفيما يلي أمثلة لكيفية الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية وهي:¹

- أ. الأتعاب والغرامات: يمكن الحصول عليها والتحقق منها من خلال المستندات القانونية وتقديرات الإدارة.
- ب. تكاليف حماية المعدات والأصول: يمكن الحصول عليها من سجلات الصيانة وعقود الخدمات.
- ج. تكاليف الفاقد من الإنتاج أو المواد الضارة: يمكن الحصول عليها من خلال سجلات الإنتاج وتقديرات مسبقة وتقارير المعامل والإحصائيات.
- د. غرامات التشغيل: يمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال بحوث التشغيل.
- هـ. الاستهلاك: يتم الحصول على مدى زيادة قيمة الاستهلاك الناتج عن الآثار البيئية السيئة لنشاط المؤسسة من خلال دفتر أستاذ الأصول.
- و. تكاليف المتابعة: يمكن الحصول على المعلومات من خلال تقديرات إدارية وهندسية.
- ز. تكاليف التدريب: ويقصد بها تدريب العاملين بالمؤسسة لتفادي وتجنب المخاطر البيئية، ويمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال سجلات شؤون الأفراد وتقديرات الإدارة.

¹ عبد الله أحمد جابر عبد القادر، إطار مقترح للمراجعة الداخلية لتكاليف البيئية دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2004، ص 73-74.

ح. مخصص المنازعات: يمكن التحقق من مدى كفايته عن طريق الحصول على معلومات من الشؤون القانونية عن القضايا البيئية المرفوعة ضد المؤسسة.

الفرع ثالث: أهمية التكاليف البيئية وأهدافها

1. أهمية التكاليف البيئية:

اكتسبت التكاليف البيئية أهميتها من عدة عوامل هي كالآتي:¹

- المفاضلة بين الأساليب البديلة، حيث أن توفر القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنة بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة.
- توفير المعلومات اللازمة لتخطيط الإنفاق في مجال حماية البيئة، سواء عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية والمعايير مما يساهم بدوره في إحكام الرقابة على هذه العناصر.
- تؤثر في دراسة جدوى برامج التحكم في التلوث، حيث يتم مقارنة تكاليف برامج التحكم في التأثيرات البيئية بالمنافع المحققة من هذه البرامج.
- توفير المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المحاسبة الضريبية، حيث يمكن للسلطات الضريبية أن تضع إعفاءات معينة، للمؤسسات التي تقوم بدورها في حماية البيئة، فضلا عن السماح لها بالحصول على وفورات ضريبية.
- تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة، سواء إذا كانت داخل المؤسسات أو خارجها.
- رقابة وتخفيض تكاليف الأداء البيئي، مما يخفض من التكاليف الكلية للمؤسسات، ويساعد في ترشيد الإدارة عند وضع السياسات واتخاذ القرارات، وبالتالي تحسين سمعة المؤسسات وقيمتها في السوق.
- زيادة كفاءة استخدام عناصر مدخلات النشاط واختيار مدخلات التشغيل، التي تحسن مستوى الأداء البيئي.

2. أهداف التكاليف البيئية:

إن تطبيق التكاليف البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته، إنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على نحو التالي:
أ. إعداد بيانات التكاليف التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية على حدة مما يساعد المؤسسة على الآتي:

¹ محمد عباس بدوي، " المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية-بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص104.

- متابعة المؤسسة لتطور وتغير هذه التكاليف من فترة إلى أخرى.
- اتخاذ القرارات لتحقيق فعالية التكاليف البيئية، أي زيادة وتعظيم العائد منها.
- إيجاد العلاقة بين التكاليف البيئية وغيرها من التكاليف الأنشطة الأخرى، مثل التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية.
- إعداد تقارير التكاليف البيئية مما يوضح التزام المؤسسات بتطبيق القوانين كالتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد البيئية.
- توضيح المسؤولية الاجتماعية البيئية لمشاركة حيث لم يعد يهدف تعظيم الربح بمفرده صالحا لضمان استمراريتهما في تحقيق النمو المستمر والمتواصل لاستثماراتها فقد أصبح هدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والحالية من التلوث ضمانا لاستمرارية المؤسسة في نجاحها الاقتصادي.
- صنع القرارات وفهم ومتابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات لغرض ضبط الكلفة وتسعير المنتجات.
- توسيع وتحسين وتحليل الاستثمار وتقييم العمليات لتشمل الآثار البيئية الخفية لدعم التطور وتصميم النظام العام للإدارة البيئية.
- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطط طويلة الأجل للموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.
- تحقيق إدارة أفضل للتكاليف البيئية، يجب مراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات والمنافع البيئية.
- إمداد متخذي القرارات الاستثمارية في أسهم المؤسسات بالمعلومات البيئية، يجعلهم يستثمرون في مجالات ذات كفاءة عالية في مكافحة التلوث البيئي، وتجنب تلك التي لا تأخذ بعين الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها، التشريعات البيئية والنفقات الرأسمالية التقديرية والفعالية المترتبة عن الالتزام بتلك التشريعات وما يرتبط بها من التكاليف، وأثرها على كل من المركز المالي، السيولة وعائدات الأسهم. وما سبق نستنتج أن التكاليف البيئية تمكن المؤسسات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة وما يرتبط بذلك من وضع برامج للحماية وميزانية لهذه البرامج وتأثيرها على الربحية واكتشاف طرق جديدة للتقليل من هذه التأثيرات البيئية السلبية.

المطلب الثاني: دوافع ومبررات دراسة المؤسسات للتكاليف البيئية.

ومن أجل معرفة الأسباب والدوافع دراسة المؤسسات للتكاليف البيئية علينا بالاطلاع على خصائص ومميزات التكاليف البيئية

الفرع الأول: خصائص ومميزات التكاليف البيئية

أولاً- تختص التكاليف البيئية عن غيرها من التكاليف بالخصائص التالية:¹

- إدخال المفاهيم المحاسبية في نظام المؤسسات والتي تتعلق بالجوانب البيئية.
- تعمل على إتاحة المعلومات المادية عن قيمة التلوث البيئي وتأثيره على البيئة.
- ارتفاع قيمة التكاليف البيئية التي تتفق لإزالة الأثار السالبة على البيئة.
- بعض هذه التكاليف غير قابل للقياس، لعدم قابليتها للتداول في السوق.
- صعوبة تقديرها، مما يؤدي إلى تجنب المؤسسات تحمل نفقات تخفيض الأضرار البيئية.
- تساهم في ترشيد القرارات التي تتعلق باقتناء الآلات والمعدات التشغيلية وتحديد موقع المؤسسات الصناعية.
- تقوم التكاليف البيئية بالمشاركة في تحقيق قيم المجتمع من خلال خفضها للآثار البيئية الضارة به وذلك باعتبارها غير قابلة للتصحيح عموماً.

ثانياً- للتكاليف البيئية مجموعة من المزايا يمكن حصرها في النقاط التالية:²

- تساعد التكاليف البيئية عند إدراجها ضمن عناصر تكاليف المؤسسات، على رفع كفاءة نظام محاسبة التكاليف المطبق وترشيد القرارات التشغيلية.
- تعتبر التكاليف البيئية حافز لتوجيه المؤسسات نحو الالتزام البيئي والأخذ بالاعتبارات البيئية في تقييم المشاريع.
- يمكن تطبيق أساليب التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية من زيادة أرباحها واستخدام الموارد بأسلوب أكثر كفاءة والاهتمام بحماية البيئة، كما أنه يوفر فرص لاتخاذ قرارات أفضل في مجالات الأداء البيئي وتخطيط الأعمال.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية المشروع - بين النظرية والتطبيق-، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 32.

² Alain Lipietz, "Economie politique des écotaxes", Rapport du conseil d'analyse Economique, Fiscalité de L'environnement", la documentation Française, Paris, 21 Avril 1998, p 6.

• تمكن التكاليف البيئية المؤسسات من تحديد العمليات والأنشطة التي ينتج عنها تكاليف، مما يساعد على تطبيق إستراتيجيات الأعمال البيئية، التي تمكن من استغلال الفرص المتاحة لمكافحة، منع التلوث وتحسين البيئة.

• تلقي التكاليف البيئية الضوء على أساليب الإدارة البيئية، مما يؤدي إلى سعي المؤسسات للعمل على تصحيح جوانب القصور فيها وتطويرها.

• تطبيق نظام التكاليف البيئية يؤدي إلى توفر فرص تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات الصناعية.

الفرع الثاني: أسباب حدوث التكاليف البيئية:

وتنشأ التكاليف البيئية نتيجة لمجموعة من الأسباب من بينها:¹

أ- **أسباب قانونية أو تشريعية:** ويترتب على الأسباب القانونية أو التشريعية تكاليف أو التزامات بيئية ناتجة عن إلزام القانون لهذه المؤسسات بتوفير أوضاعها لتخفيض أو الحد من الآثار البيئية السالبة على البيئة وينتج عن ذلك تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة لترتيب أصول ومعدات مكافحة التلوث، أو قد تكون التكاليف أو الالتزامات البيئية التي تتحملها المؤسسة ناتجة عن عدم التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية وينتج عن ذلك تحمل المؤسسة تعويضات وغرامات كبيرة.

ب- **أسباب اجتماعية وثقافية:** يترتب على تحمل المؤسسة مسؤوليتها اتجاه المجتمع تكاليف بيئية للمحافظة على البيئة، وكانت هذه التكاليف تعالج باعتبارها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع، وعدم اعتبار تكاليف البيئة عبء يحمل على المؤسسة يتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويترتب على مكافحة التلوث البيئي أعباء مالية على المؤسسة لا يقابلها عوائد اقتصادية مباشرة، فتكاليف مكافحة التلوث البيئي باعتبارها تكلفة مترتبة على تكاليف قيام المؤسسة بنشاطها يؤدي بالضرورة إلى تخفيض الربح والذي يعتبر قياساً للكفاءة الاقتصادية للمشروع، إلا أن وفاء المؤسسة بمسؤولياتها البيئية يزيد من عوائدها الاجتماعية والاقتصادية تجاه المجتمع.

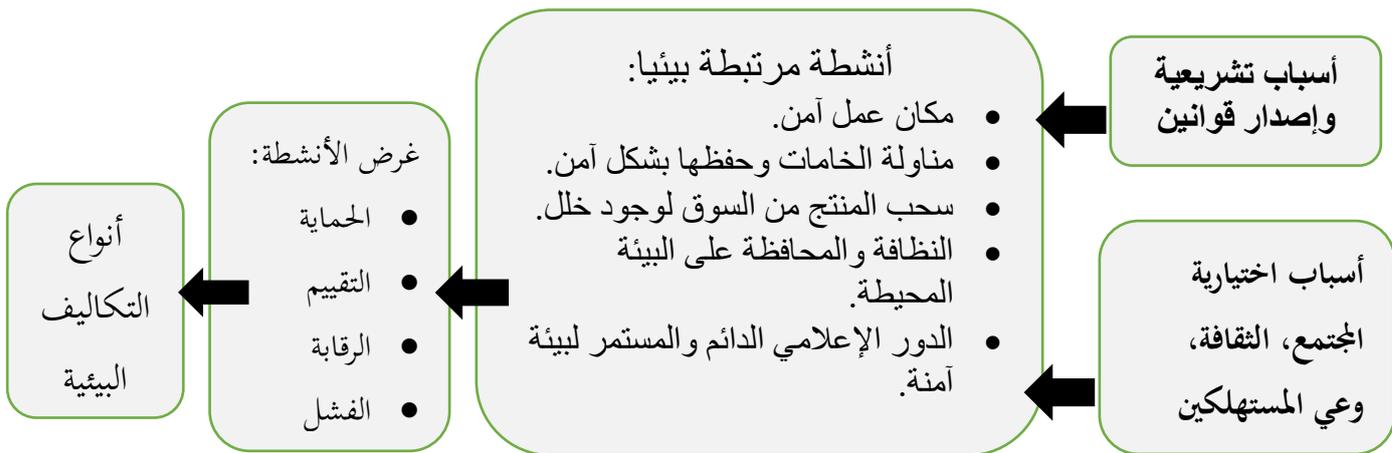
ج- **الضغوط التي تمارسها الأطراف ذات المصلحة:** تتمثل هذه الأطراف في كل من تربطه علاقة بالمؤسسة وتشمل كل من المساهمين والمستثمرين والمستهلكين:²

¹ مهاوشات العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 34-35.

- **المقرضون:** تُعدّ المعلومات البيئية مهمة للأطراف الخارجية كالمقرضين، حيث هذه الفئة بالتأثيرات المالية الناتجة عن عوامل بيئية، وكون المحاسبة التقليدية لا تستطيع توفير هذه المعلومات، كان لا بد من تطبيق أنظمة محاسبية مختلفة للتعامل مع مثل هذه القضايا البيئية.
 - **المستهلكون:** وهم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن المنتج ومستوى الأمان والضمانات التي توفرها المؤسسة، كما يرغب المستهلكون أيضا في الحصول على منتجات لا تسبب أضرارا للبيئة، حيث توجد في العديد من الدول جمعيات تحث المستهلكين على استخدام المنتجات الصديقة للبيئة، والتي لا تسبب أضرارا لها.
 - **المساهمون والمستثمرون:** تأخذ هذه الفئة بعين الاعتبار مدى التزام المؤسسة بمتطلبات حماية البيئة لضمان استمرارية تدفق الأرباح، إذ أن الممارسات البيئية السيئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح. كما يخشى المستثمرون الاستثمار في المؤسسات ذات الأداء البيئي الضعيف ويفضلون الاستثمار في المؤسسات التي تهتم بالأنشطة البيئية وتدرج البعد البيئي في سياساتها البيئية.
- وتسمى الأسباب السابقة الذكر بالمحددات الرئيسية للتكاليف البيئية والتي يمكن تقسيمها إلى محددتين رئيسيتين:¹
- محددات تشريعية وقانونية.
 - محددات اختيارية والدافع لوجودها هو المجتمع وثقافته.
- ويمكن وضع هذه المحددات في شكل يوضح الأسباب والأنشطة المؤدية إلى التكاليف البيئية، على النحو التالي:

شكل رقم (02-02): محددات التكاليف البيئية



المصدر: عبد الله أحمد جابر عبد القادر، إطار مقترح للمراجعة الداخلية لتكاليف البيئية دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، 2004، ص 64.

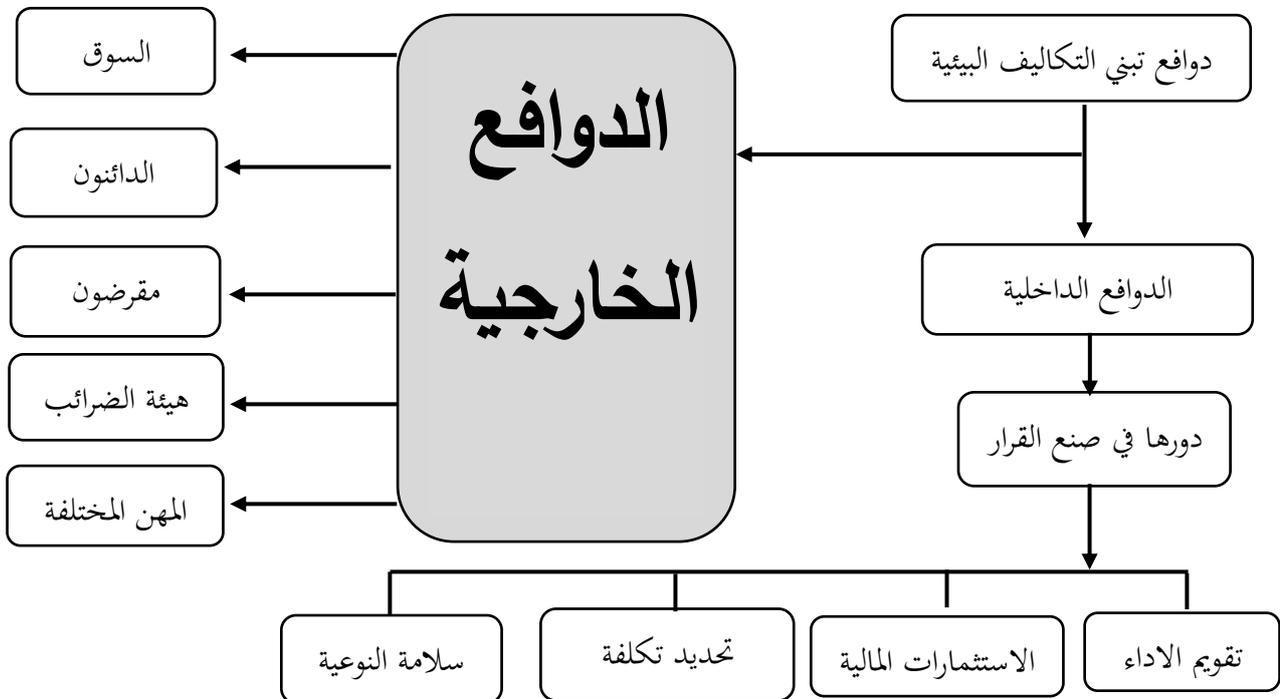
¹ مهاوشات العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

الفرع الثالث: دوافع الاهتمام بالتكاليف البيئية

هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بالتكاليف البيئية وتمثل هذه العوامل في:¹

- الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية والتي تؤثر جوهريا على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها.
 - تغيير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة من كونها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع إلى تكاليف تتحملها المؤسسة.
 - الحاجة إلى المساهمة في إعداد تقارير التلوث على المستوى القومي والذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة.
 - عد اشتغال القوائم المالية على المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية قد وجه اللوم والتقشير للمحاسبة لتضليلها مستخدمي البيانات المالية.
- ويمكن تقسيم الدوافع وراء الاهتمام بالتكاليف البيئية كتنبي محاسبة تخصها إلى دوافع داخلية ودوافع خارجية ويمكن إيضاحها بالشكل الآتي:

شكل رقم (02-03): دوافع الاهتمام بالتكاليف البيئية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص331.

¹ بومعروف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير، جامع، بسكرة، 2013، ص 23-24.

المطلب الثالث: أنواع التكاليف البيئية:

تتحمل المؤسسات الصناعية مجموعة من بنود النفقات والتكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي، يطلق عليها التكاليف البيئية أو التضحيات المادية، التي تتحملها المؤسسات من أجل التوافق مع المعايير التي تنظم القوانين البيئية، بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة والوصول إلى التنمية المستدامة¹.

إلا أنه ولحداثة هذا النوع من التكاليف اختلف الباحثون في تصنيفها، واستعراضا لهذه الآراء يمكن تقسيم التكاليف البيئية إلى الآتي²:

I. من حيث أسباب حدوثها وتحملها:

يمكن تقسيم التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات من حيث أسباب حدوثها إلى ثلاث مجموعات هي على النحو التالي: تكاليف تحدث لأسباب قانونية تنظيمية، لأسباب اجتماعية حضارية وتكاليف تحدث لأسباب خاصة بالمستهلك.

1. تكاليف تحدث لأسباب قانونية تنظيمية:

تتمثل في التضحيات التي تتحملها المؤسسات لأسباب متعلقة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تفرض عليها لأجل حماية البيئة، وتسمى هذه النفقات بتكاليف التوافق مع القوانين التشريعات، مثل تلك المرتبطة بمعالجة وتصريف النفايات، وبمنع الانبعاثات الضارة بالهواء، وهذا النوع من النفقات يدخل ضمن مجموعة النفقات الإلزامية أو غير الاختيارية.

أ. تكاليف ملزمة قانونا (إجبارية):

يطلق عليها تكاليف التوافق، فهي التكاليف البيئية الخاصة بالتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية، وتتمثل في الجزاءات والغرامات والتعويضات التي تدفعها المؤسسات نتيجة إخلالها بالنظام البيئي، وما يلزمها به القانون أو الجهات الرسمية، ويمكن حصرها في الآتي:

❖ إزالة آثار التلوث وتعويض الجهات المتضررة منه.

¹ Jamal Adel Al Sharairim, Waleed Mjalli Al Awawdeh, "The Impact of Environmental Costs on the Competitive Advantage of Pharmaceutical Companies in Jordan", Middle Eastern Finance and Economics, Issue.15, 2011, p 80.

² أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة البيئية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 43.

❖ تكاليف عدم تنفيذ قوانين البيئة، وهي التكاليف التي تفرض على المؤسسات نتيجة لعدم التزامها ببعض النصوص القانونية البيئية، مثل: الغرامات.

❖ التكاليف التي تصرف بناء على القيام بالالتزامات القانونية، كالضرائب على معدات مكافحة التلوث.

ب. تكاليف غير ملزمة قانوناً (اختيارية):

تتمثل فيما تتحمله المؤسسات بإرادتها من تكاليف ترتبط بعمليات بيئية أكثر من تلك التي ينص عليها القانون، التي تدرك أن القيام بها يجعلها مميزة عن غيرها، وهي تكاليف الأنشطة التي تزاوها المؤسسات الصناعية، بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للتلوث، مثل: أنشطة متابعة مستويات التلوث في الموارد المستخدمة والأنشطة المكتبية المرتبطة بالتعاون مع الأجهزة البيئية المختلفة.¹

2. تكاليف تحدث لأسباب اجتماعية وحضارية:

التضحيات المترتبة عن سعي المؤسسات لتحسين سمعتها وصورتها، وتقوية علاقتها بالمجتمع كمؤسسات صديقة للبيئة، مما يزيد من قدرتها التنافسية، وتسمى هذه النفقات بتكاليف السمعة والعلاقة الطيبة مع المجتمع ومن أمثلتها تكاليف التقارير البيئية، تكاليف المؤتمرات، تكاليف البرامج التحذيرية، وتكاليف تنمية المناطق المحيطة بالمؤسسات.

3. تكاليف تحدث لأسباب خاصة بالمستهلك:

التكاليف التي تتحملها المؤسسات لتلبية رغبات المستهلك في استخدام منتجات صديقة للبيئة يسهل التخلص منها، تداولها وإعادة تدويرها، من أمثلتها تكلفة اختيار خامات صناعية لا تسبب ضرر للمستهلك.

II. من حيث المدى الزمني للانتفاع بالتكلفة:²

تقسم تكاليف الأداء البيئي من هذه الزاوية إلى مجموعتين هما: تكاليف بيئية رأسمالية، تكاليف بيئية جارية.

1. تكاليف بيئية رأسمالية

تشمل هذه المجموعة النفقات المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشرة بالمنافع الاقتصادية التي تحققها المؤسسات في المستقبل، من خلال زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها أو تحسين سلامتها وكفاءتها، أو من خلال منع أو

¹ مها عباس المرزوقي، "د راسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية-دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004، ص 69.

² عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سابق، ص 293.

خفض التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل أو من خلال حفظ البيئة، من أمثلتها تكاليف تركيب فلاتر وتجهيزات في مصانع الأسمت لمنع الانبعاثات.

2. تكاليف بيئية جارية

تتعلق هذه المجموعة بالفترة التي تحدث فيها التكاليف، أي أنها لا تسفر عن تحقيق منافع في المستقبل أو لا يكون ارتباطها بالمنافع المستقبلية وثيقا على درجة كافية مما يسمح برسملتها، ومن أمثلتها تكاليف تشغيل وصيانة التجهيزات الرأسمالية المرتبطة بالبيئة، تكاليف القياسات والفحص للمدخلات والمخرجات، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والجزاء المترتبة عن عدم الالتزام بالنظم البيئية.

يعتبر هذا التوبيخ لنفقات الأداء البيئي (رأسمالية وجارية) ضروري لتحقيق سلامة تحميل النفقات على المنتوجات وعلى الفترات، حيث توزع المجموعة الأولى (النفقات البيئية الرأسمالية) على فترات الانتفاع منها، في حين تحمل المجموعة الثانية (النفقات البيئية الجارية) على الفترات التي تسببت المنتوجات والأنشطة المرتبطة بها في حدوثها، كما أن التقرير والإفصاح عن التكاليف البيئية الرأسمالية يفيد من لهم اهتمام بتقويم المؤسسات والتعرف على مدى التزامها بدعم وتنمية البيئة، ذلك لأن الاستثمار المخطط في برامج حماية البيئة، يعني استمرار تحسن صورتها وسمعتها وبالتالي زيادة قدرتها على تحقيق الأرباح.

III. من حيث علاقة التكاليف البيئية بدورة حياة المنتج:¹

طبقا لهذا المعيار يمكن اعتبار التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات خلال دورة حياة المنتج، جميع التكاليف من مرحلة تصميم المنتج وتحديد خطوات وأسلوب إنتاجه، ثم مرحلة تسويقه والتخلص منه في حال كان من المنتجات التي تخلف نفايات، وعليه يمكن تقسيم التكاليف وفقا لهذا المدخل إلى ثلاث مجموعات هي: نفقات بيئية قبل الإنتاج، نفقات بيئية دورية خلال مرحلة التشغيل وتكاليف بيئية بعدية.

1. تكاليف بيئية قبل الإنتاج

تشمل جميع التضحيات التي تتحملها المؤسسات في مرحلة ما قبل الإنتاج أو تشغيل النظام، تتمثل أساسا في تكاليف تجهيز المنتج وتصميمه، تحديد العمليات المناسبة لتحقيق جودة الأداء البيئي المستهدفة، توصيف المدخلات، وتقويم بدائل تجهيزات وإجراءات حماية البيئة.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 43.

هذه المجموعة من التكاليف البيئية يجب التركيز عليها من خلال دراستها وتخطيطها، حصرها وفصلها عن غيرها من التكاليف التي تكون سابقة لمرحلة الإنتاج، الأمر الذي يدعم عملية تقييم كفاءة وفعالية تكاليف الأداء البيئي.

2. نفقات بيئية دورية خلال مراحل التشغيل

تتضمن هذه المجموعة ما تتحمله المؤسسات خلال مراحل إنتاج وتسويق المنتج، لأجل تحسين مستوى الأداء البيئي، من أمثلتها تكاليف الفحص والقياس والتقييم، تكاليف تشغيل وصيانة الأجهزة والمعدات المرتبطة أو الخاصة برفع مستوى كفاءة الأداء البيئي.

يجب على المؤسسات التركيز على هذا النوع من التكاليف البيئية التي تساهم في عملية تقويم الأداء البيئي للفترات المختلفة من جهة، وكذا قرارات التسعير وربحية المنتجات من جهة أخرى.

3. تكاليف بيئية بعدية

تشمل التكاليف البيئية البعدية جميع التضحيات المؤكدة والمحتملة الحدوث مستقبلاً، والمتربة عن مستوى الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، مثل: تكاليف معالجة النفايات أو التخلص منها، تكاليف فك أجهزة ومعدات بيئية انتهى الغرض منها، إضافة إلى تكاليف التوافق البيئي والالتزام بالتشريعات البيئية التي لم تطبق بعد ويتوقع تطبيقها مستقبلاً.

تمثل هذه المجموعة من التكاليف في كثير من الصناعات مثل: صناعات الكيماويات والغازات السامة، نسبة كبيرة من تكلفة الأداء البيئي خلال دورة حياة المنتج، لذا يكون من الضروري دراستها وحصرها، والتقرير عنها، لأن عدم مراعاتها وخاصة فيما تعلق بالمنتجات الجديدة، قد يؤدي إلى اختيار بدائل غير اقتصادية وإهمال تلك التي قد تكون أكثر ربحية.

IV. من حيث ارتباط التكاليف بأنشطة الأداء البيئي:¹

يمكن تقسيم الأنشطة المتعلقة بحماية البيئة وتحسين مستوى الأداء البيئي للمؤسسات، إلى مجموعتين رئيسيتين، تشمل الأولى منها: الأنشطة التي تهدف إلى رقابة الأداء البيئي ومنع حدوث أضرار بيئية، في حين تضم الثانية الأنشطة التي تعمل على معالجة تلك الأضرار.

1. تكاليف رقابة الأداء البيئي

¹ مطاوع السعيد السيد مطاوع، "المحاسبة عن التكاليف البيئية"، جامعة الأزهر، 2009، ص 13.

تضم هذه الفئة جميع النفقات التي تتحملها المؤسسات لأجل منع أو تقليل التأثيرات البيئية المترتبة عن قيامها بأنشطتها المؤثرة في البيئة، التي تنقسم بدورها إلى نوعين أساسيين من التكاليف هما: تكاليف المنع، وتكاليف أنشطة القياس والتقويم.

2. تكاليف المنع

تشمل تكاليف الأنشطة التي تصمم للعمل على تجنب حدوث آثار سلبية تضر بالبيئة، سواء كان ذلك في مرحلة ما قبل الإنتاج، أو في مراحل الإنتاج والتعبئة وكذا التسويق وحتى وصول المنتج للمستهلك. تعتبر تكاليف المنع هذه من التكاليف التي تضيف قيمة لما يترتب من تخفيض للتكاليف الأخرى ذات العلاقة بالأداء البيئي، مما يساهم في زيادة أرباح المؤسسات الصناعية، وتعزيز قدراتها التنافسية.

3. تكاليف أنشطة القياس والتقويم

تتمثل في تكاليف الأنشطة التي تهدف إلى متابعة المصادر المختلفة للأضرار البيئية، قياسها والتقرير عنها، مثل: تكاليف متابعة وقياس مستويات الانبعاثات الضارة داخل وخارج المؤسسات، سفواء تمت هذه العمليات عن طريق مراقب داخلي أو عن طريق جهات ومعامل خارجي، كما يمكن أن تشمل هذه المجموعة، تكاليف الأنشطة المكتبية المرتبطة بالتعاون مع الجهات والأجهزة الخاصة بحماية البيئة.

4. تكاليف الفشل في رقابة الأداء البيئي

تمثل جميع التضحيات سواء الحالية منها أو المستقبلية، الهادفة لإزالة وعلاج الأضرار البيئية الناجمة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة، التي لم يمكنها منعها من خلال أنشطة رقابة الأداء البيئي، تتضمن هذه التكاليف نوعين رئيسيين من التكاليف هما: التكاليف الصريحة والتكاليف الضمنية.

بتتبع محاولات تعريف وتصنيف التكاليف البيئية يلاحظ وجود اتفاق بين كثير من الباحثين على تقسيم التكاليف البيئية إلى مجموعتين هما: تكاليف المنع، وتكاليف المعالجة أو التخلص.

1. تكاليف المنع

تشمل تكاليف الإدارة البيئية والعمالة والخدمات الخارجية التي تتحملها المؤسسات الصناعية لحماية البيئة ومنع التأثيرات السلبية لأنشطتها على المجتمع الداخلي من أفراد عاملين وكذا المجتمع الخارجي وأصحاب المصالح فيه، تتضمن أيضا تكاليف البحث والتطوير الهادف لمنع التلوث والتخفيف من تأثيراته، النسبة البيئية من تكاليف استخدام التكنولوجيا النظيفة في مختلف الأنشطة الاقتصادية، التي تتحدد بالفرق بين تكلفة تكنولوجيا الإنتاج العادية وتكنولوجيا الإنتاج النظيف، تشتمل كذلك على جزء رأسمالي ممثلا في فرق التكاليف الاستثمارية التي

تتحملها المؤسسات للحصول على تكنولوجيا الإنتاج الأنظف، وجزء جاري يخص فروق التكاليف التشغيلية التي تتحملها المؤسسات الصناعية لإنتاج منتجات صديقة للبيئة.¹

2. تكاليف المعالجة (التخلص)

تتضمن تكاليف معالجة الانبعاثات والتخلص من النفايات ومعالجة الأضرار البيئية المترتبة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة، إضافة إلى تكاليف اهتلاك المعدات ذات الصلة بالبيئة تكاليف العمالة والمواد المستخدمة، وما يترتب عن الآثار السلبية للأنشطة من التزامات تتحملها المؤسسات بما فيها نفقات التأمين ضد المخاطر البيئية.

يذهب اتجاه آخر لتصنيف التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات الصناعية إلى ثلاث فئات رئيسية:²

أ. **الفئة الأولى:** وتضم تكاليف التخلص من النفايات التقليدية، تكاليف علاج الانبعاثات، صيانة المعدات وتكاليف التأمين.

ب. **الفئة الثانية:** تخص تكاليف الوقاية البيئية وتكاليف اليد العاملة.

ت. **الفئة الثالثة:** وهي تضم تلك التكاليف المتعلقة بنظام الإدارة البيئية.

- تكاليف تحدث داخل مواقع النشاط المسببة للأضرار البيئية.

- تكاليف الرقابة التكنولوجية للآثار البيئية الناجمة عن أنشطة المؤسسات الصناعية.

- تكاليف تقليل الانبعاثات والتخلص من النفايات أو معالجتها.

- تكاليف منع الآثار البيئية الضارة (الحماية البيئية) وتكاليف الحماية الصحية.

- تكاليف توثيق جوانب، آثار ومصادر الخطر البيئية.

- تكاليف التأمين والمخصصات المتعلقة بالالتزامات البيئية.

إن جميع التقسيمات السابقة، ورغم اختلاف معاييرها وتصنيفاتها فهي تساهم في التعرف على التكاليف البيئية بشكل أكثر.

¹ Herbohm, k, "a full cost environmental accounting experiment, accounting, organization and society", vol.30, 2005, pp519-536.

² Jasch Christine, "How to perform an environmental management cost assessment in one day", journal of cleaner production, vol.14, no.14, 2006, p1196.

خلاصة الفصل

وانتهت الدراسة في هذا الفصل على أنه بالرغم من تعدد التعاريف الخاصة بالبيئة إلا أن هناك اتفاقاً على أنها مجموعة من الظروف والعوامل الخارجية التي تحيط بالإنسان والمؤسسة والتي تتأثر بها وتؤثر فيها، وكذلك نتيجة لتطور وتعدد الصناعات فقد أثرت هذه الصناعات على البيئة، وذلك من خلال إحداث التلوث بمختلف أنواعه، وأمام هذه المشكلة البيئية أصبح حتماً على المؤسسات الاقتصادية البحث عن الطرق والنظم التي تمكنها من تقليل هذا التلوث، ومن ثم المحافظة على البيئة انعكس هذا الاهتمام على مهنة المحاسبة وأصبح من الضروري أن يتعامل المهتمون بها مع المتطلبات البيئية الجديدة، والمتمثلة في عناصر التكاليف والالتزامات البيئية والتي تدخل ضمن إطار المحاسبة البيئية والتي تهدف إلى إنتاج وتوصيل المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي، وعلى ضوء هذه المعلومات يتم اتخاذ القرارات في المؤسسة التي من شأنها المساهمة في المحافظة على البيئة، سواء داخل أو خارج المؤسسة وعرفنا كذلك بأن التكاليف البيئية تعتبر أحد فروع المحاسبة البيئية وتنشأ نتيجة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة من أجل المحافظة على البيئة الموجودة بها.

ونتيجة لظهور العناصر الجديدة والمتمثلة في التكاليف والالتزامات البيئية، فقد ظهرت مشاكل متمثلة في القياس والاعتراف والإفصاح عن هذه التكاليف في القوائم المالية، مما انعكس أثرها على تسعير المنتوجات وكذلك عدم تعبير القوائم الخاصة بالأداء البيئي للمؤسسة بشكل صحيح.

الفصل الثالث:

مساهمة المحاسبة البيئية في

تعزيز الإفصاح عن المعلومة

المالية

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

تمهيد

لقد كان هناك اهتمام متزايد مع بداية السبعينيات من القرن الماضي بالدور البيئي الذي يجب أن تلعبه الوحدات الاقتصادية الأثر البالغ في تزايد واتساع الدراسات النظرية والمحاولات العلمية والتقنية لتطوير نماذج وأساليب من أجل قياس التكاليف المتعلقة بالبيئة والإفصاح عنها فحالياً جل جهود الباحثين تصب في تيار واحد لإيجاد طرق قياس الدقيق لتكاليف البيئية وأساليب ومناهج للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيئة.

مما لا شك فيه أن المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المختلفة من مستخدمي القوائم المالية، تتمثل أساساً في مقدار ما أصاب المجتمع من أضرار أو ما يعرف بالتكاليف البيئية، نتيجة ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة، إضافة إلى مقدار المنافع التي تعود على المجتمع وأصحاب المصالح فيه جراء التزامها بتطبيق الإجراءات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة، وكل هذا لا يمكن أن يتم إلا من خلال عملية قياس ما يترتب عن هذه الأنشطة ذات المضمون البيئي من تكاليف ومنافع، والإفصاح عنها محاسبياً في التقارير والقوائم المالية الختامية المنشورة للمؤسسات الصناعية والناشطة في صناعات بيئياً.

بناء على ما تقدم ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي كالتالي:

المبحث الأول: منهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

المبحث الثاني: نماذج القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.

المبحث الثالث: تقييم منهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

المبحث الأول: القياس عن التكاليف البيئية

إن تعدد أساليب القياس المحاسبي مراده التطور الذي شهدته المحاسبة، التي اتسع نطاقها ليشمل مساهمات المؤسسات الصناعية في قياس تأثيراتها البيئية الناجمة عن ممارستها لأنشطتها المؤثرة في البيئة، وذلك إما اختياريا من خلال أنشطة تنطوي على العمليات التي تقوم بها والمرتبطة بأحداثها الاقتصادية أو لإدراكها أنها مرغوبة بيئيا، أو أن تكون في شكل أنشطة إجبارية، تخص العمليات التي تقوم بها المؤسسات امثالاً لقرارات سيادية، أو لقوانين تسنها الدولة والهيئات الحكومية.

المطلب الأول: القياس المحاسبي البيئي

تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة بشكل يكون أكثر فعالية في اتخاذ القرارات، وهذا يتطلب أن يشمل القياس المحاسبي لعمليات المؤسسة في البيئة أي النشاط البيئي للمؤسسة بما يتضمنه من معلومات وصفية وبيئية تختلف عن بيانات النشاط الاقتصادي وهو ما نحاول توضيحه من خلال النقاط التالية:

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي: "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف الناجمة عن التزام المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، سواء كان هذا الالتزام اختياريا أو إجباريا.¹

ويُعتبر القياس المحاسبي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، ويتم ذلك من خلال التجميع والتبويب والتحليل والتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية، حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية.²

ويمكن أن نوضح بأن التقييم هو تحديد قيم المركز المالي، والقياس هو تحديد قيم بنود قائمة الدخل وهذا يعني ضرورة إثبات الأصول الثابتة البيئية بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية وأيضا قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها البيئي حيث أن العمليات البيئية يترتب عليها تكاليف بيئية لإزالة تلك التأثيرات التي تحدثها المؤسسة نتيجة ممارسة أنشطتها، فإنه ينطبق عليها مفهوم القياس حيث أنها أحداث

¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، "القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 52، العدد 1، 2010، ص 11.

² مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

اقتصادية تؤثر على قيم القوائم المالية، ويتم استخدام طرق وإجراءات محاسبية للأحداث البيئية لتسجيلها حتى تظهر انعكاساتها داخل القوائم المالية.¹

وبالتالي فالقياس البيئي هو: ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي، يمكن بواسطته الحصول على معلومات بيئية تُفسّر للمستخدمين القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي البيئي

المؤسسات الصناعية الناشطة في صناعات حساسة بيئياً في معظم الدول النامية، هي عبارة عن مؤسسات صناعية تقليدية، تتكون من عدد من المدخلات مثل: الطاقة والمواد الأولية (خامات أو مواد بسيطة...) والقوى العاملة، لتتم عملية التصنيع التي تؤدي إلى الحصول على مخرجات رئيسية تتمثل في المنتجات والمخلفات. من الناحية الاقتصادية تعمل الصناعة على تخفيض تكاليف المدخلات وزيادة العائد، أو بمعنى آخر تعظيم الربح، الذي يمكن تحقيقه عن طريق خفض التكاليف الإنتاجية إلى أقصى حد ممكن.

أدى هذا النمط من التصنيع إلى إحجام صناعات كثيرة عن الإنفاق على معالجة مخلفاتها، أو اتخاذ تدابير أخرى للحد من التلوث الناتج عنها، كإجراء للخفض من التكاليف الإنتاجية، حيث اكتفى العديد منها بطرح مخلفاتها في الهواء، المسطحات المائية أو في التربة، مما كانت له تأثيرات سلبية على البيئة وصحة الإنسان، وفي هذه الحالة فإن المؤسسات الصناعية تطبق المعادلة الآتية على حساب التكاليف والعائد.²

$$\text{العائد} - (\text{التكلفة (1)} + \text{التكلفة (2)} + \text{التكلفة (3)} + \text{التكلفة (4)}) = \text{الربح أو الخسارة}$$

من المعادلة السابقة نجد:

- العائد = العائد من بيع المبيعات.
- التكلفة (1) = تكاليف العمالة.
- التكلفة (2) = تكاليف المواد الأولية.
- التكلفة (3) = تكاليف المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- التكلفة (4) = تكاليف الأداء البيئي (في هذه الحالة تساوي الصفر).

¹ خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، 2008، ص74.

² خالد حسن محمد سالم، المرجع السابق، ص 284.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

لتجنب المشاكل البيئية وضعت الدول الصناعية القوانين والإجراءات المختلفة للحيد من طرح المؤسسات الصناعية لمخلفاتها في البيئة الخارجية، قبل معالجتها وتخليصها من الملوثات الضارة بالبيئة وبصحة الإنسان، أو على الأقل خفض تراكيزها إلى الحدود مقبولة بيئياً.

في ضوء هذا اضطرت صناعات كثيرة إلى إنفاق مبالغ كبيرة في وحدات لمعالجة المخلفات، أو في تركيب أجهزة للحد من التلوث، مما أدى إلى حدوث ارتفاع كبير في تكاليف الإنتاج، وعليه التكلفة (4) في المعادلة السابقة أصبح لها قيمة وما عادت مساوية للصفر، وبالتالي فقد أضيف بعد آخر لتكلفة المنتج، تتمثل في تكاليف التخلص من المخلفات التي تم إنتاجها.¹

بهذا فإن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي، تحديدها، قياسها بصورة صحيحة، وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم على المنتجات، يساهم في التحديد الصحيح لتكلفة هذه المنتجات، ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها، مما يساعد بدوره في ترشيد قرارات التسعير والقياس الصحيح لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة، وكل ذلك يؤدي إلى تحسين أرباح المؤسسة الصناعية وحصتها السوقية على المدى الطويل الصحيح لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة، وكل ذلك يؤدي إلى تحسين أرباح المؤسسة الصناعية وحصتها السوقية على المدى الطويل.²

سيؤدي عدم اهتمام المحاسبة بدراسة عناصر تكاليف الأداء البيئي وحصرها، أو عدم القياس المحاسبي الصحيح لهذه التكاليف إلى:³

- تدني مستويات جودة الأداء البيئي، مما يترتب عليه تحميل تبعيات قانونية واجتماعية، تتمثل في الغرامات والحرمان من الحوافز الاستثمارية التي تمنحها الدولة للمؤسسات الصناعية الملتزمة بجودة الأداء البيئي.
- تراجع في القدرة التنافسية والأداء السوقي للمؤسسات الصناعية.
- اتخاذ قرارات غير رشيدة في مجال تسعير المنتجات واختيار طرق الإنتاج، وتصريف المخلفات.

¹ Marc J.Epstein, "Accounting for Product –Back", Management Accounting», August 1996. Available at: <http://College.cengage.com/accounting/resources/students/readings/epstein.htm> 16/11/20 20 09:57

² عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سبق ذكره، ص 286.

³ عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سبق ذكره، ص 286.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

الفرع الثالث: الصعوبات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي

توجد هناك بعض الصعوبات التي تواجه المجتمع في عمليات القياس البيئي لآثار المؤسسة السلبية مثل التلوث الذي ينشأ عن ممارسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة بصورة سيئة أو الرقابة عليه كما يلي:¹

- أ. عدم وجود الأجهزة المخصصة لقياس أو الرقابة على التلوث.
- ب. عدم وجود كوادر فنية مؤهلة للعمل في مجال حماية البيئة.
- ج. عدم وجود تنسيق بين أجهزة المجتمع في مجال الرقابة على التلوث البيئي أو التخطيط لمواجهة هذه المشكلة.

وبهذا يمكن أن تواجه عملية القياس لأنشطة المؤسسة صعوبات على المستوى العام إضافة إلى صعوبات القياس على مستوى المؤسسة ذاتها، وذلك لوجود ضغوط من جانب الدولة لإلزام المؤسسة بتوضيح تأثيرها في البيئة أو ضغوط المستثمرين أو المستهلكين أو اهتمام الإدارة نفسها بالنشاط البيئي لمساعدتها في رسم السياسات المستقبلية أو الحفاظ على استمرارها في المجتمع.

المطلب الثاني: أهمية قياس التكاليف البيئية وصعوبات التي تواجهها

نتيجة اهتمام مستخدمي المعلومات المالية بالآثار الاقتصادية الخطيرة للتلوث، ومع تزايد الضغوطات الرامية لحماية البيئة أصبح ضروريا على المؤسسات الاعتراف وقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في ظل مسؤوليتها عما تسببه للبيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها الاقتصادي.

الفرع الأول: متطلبات تطبيق القياس المحاسبي البيئي

تتمثل المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكاليف البيئية في:²

- تضمين السجلات والدفاتر المحاسبية للحسابات المتعلقة بالإنفاق على حماية البيئة.
- تضمين التكاليف المعيارية معايير تكاليف حماية البيئة وفق دراسات وتوصيات اللجان الفنية المختصة.
- تضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإنفاق لحماية البيئة بنوعيتها (الجارية والرأسمالية).

¹ أحمد ابو العزم، مشاكل قياس تكاليف اضرار التلوث الهوائي الناتج عن الصناعة، نموذج كمي مقترح لتقييم بدائل تخفيض معدل الانبعاث على مستوى المنشأة مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، السنة الثامنة، العدد الاول، 1998، ص104.

² نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2015، ص 93.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- تضمين قوائم الحسابات الختامية قائمة بالتكاليف البيئية حتى تساعد المراجع على القيام بعملية المراجعة والمصادقة على أعمال المؤسسة فيما يتعلق بحماية البيئة.

الفرع الثاني: أهمية قياس التكاليف البيئية وآثار عدم قياسها

سنحاول التعرف على أهمية قياس التكاليف وعلى آثار عدم قياسها وذلك من خلال التقاط التالية:

أولاً-أهمية قياس التكاليف البيئية: اهتمت الدراسات بأهمية قياس التكاليف البيئية وذلك للأسباب التالية:¹

- أ. توفير معلومات للمؤسسات الصناعية للمساعدة في عمل برامج لتخفيض التكاليف بهدف المشاركة في تحسين الأداء البيئي، والتقرير عنها لتوضيح مدى الاستجابة والالتزام بالقوانين البيئية بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين صورة المؤسسة.
- ب. ترشيد قرارات تحديد نوع المنتج، واختيار المواد الخام المستخدمة، وتصميم المنتج وطريقة التصنيع، واختيار الأسلوب المناسب للتخلص من المخلفات الخطرة، وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للأنشطة البيئية، ودراسة بدائل الاستثمار في التكنولوجيا النظيفة والأمنة بيئياً.
- ج. مساعدة المؤسسة في إعداد مؤشرات بيئية لأنشطتها المختلفة، واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر التلوث المختلفة، واتخاذ القرارات الملائمة لخفض معدلات هذا التلوث أو الحد منها.
- د. التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وبالتالي تحقيق المقابلة السليمة بين إيرادات وتكاليف هذه المنتجات، وأيضاً المساهمة في ترشيد قرارات التسعير، والقياس الدقيق لتكلفة كل منتج على مستوى الأقسام المختلفة، مما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة وتحسين سمعتها في سوق المال.
- هـ. تحليل أداء بعض إدارات المؤسسة مثل إدارة تصميم وتطوير المنتج، وإدارة المشتريات، وإدارة رقابة الجودة، وإدارة تدوير المخلفات، وذلك بهدف تخفيض التكاليف البيئية الخاصة بهذه الإدارات، واتخاذ القرارات البيئية الرشيدة التي تدعم موقفها التنافسي، وتعمل على زيادة الربحية في الأجل القصير والطويل.
- و. تحديد وقياس المنافع البيئية التي يمكن أن تحققها المؤسسة من خلال برامجها وأنشطتها المختلفة لحماية البيئة من أضرار نشاطها الصناعي، وما تتحمله من تكاليف في سبيل إنجاز هذه البرامج والأنشطة.

¹ أيمن صابر سيد علي، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر دراسة ميدانية، مجلة الفكر الحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ديسمبر 2008، ص: 29.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

ز. استفادة المجتمع والجهات الحكومية من قيام المؤسسات بتحديد وقياس التكاليف البيئية، بهدف تخفيض التكاليف الاجتماعية الخارجية للتلوث الصناعي مثل تكاليف الفحص والرقابة والمعالجة البيئية، وتقييم التشريعات واللوائح الموضوعة.

ح. تقييم الأثر البيئي للمشروعات الجديدة المقترحة، حيث يتيح تحليل التكاليف البيئية مثل تكلفة نظم التحكم البيئي وتكلفة إعادة تدوير المخلفات الصلبة وتحويلها إلى منتجات تامة الصنع، إلى تخفيف الأثر البيئي المتوقع لمثل هذه المشروعات، وبالتالي تحديد القيمة الاقتصادية للمشروع المقترح بعد أخذ البعد البيئي في الاعتبار.

ثانياً- الآثار السلبية لعدم قياس التكاليف البيئية: أوضحت بعض الدراسات المحاسبية أن عدم الاهتمام بقياس وتقييم التكاليف البيئية يؤدي إلى الآثار البيئية السلبية التالية:¹

- قلة مستويات جودة الأداء البيئي، يؤدي إلى فقدان المؤسسة لسمعتها كمؤسسة صديقة للبيئة، مما يترتب عليه تبعات قانونية واجتماعية، وتحمل المؤسسة بتضحيات كثيرة.
- تراجع التقنيات الإنتاجية وتفاقم المشكلات البيئية بدرجة لا تجد معها المؤسسات الإنتاجية الملوثة أية بدائل تتيح لها التوافق مع اللوائح والقوانين البيئية الصارمة، وتكون الطريقة الوحيدة هي إعادة الهيكلة الكاملة لتكنولوجيا الإنتاج، وهو ما قد لا يتاح له التمويل اللازم مما يؤدي إلى خروج المؤسسات الإنتاجية من السوق.
- تراجع القدرة التنافسية والأداء التسويقي (سواء المحلي أو الخارجي) وانخفاض الحصة السوقية للمؤسسة، بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج نتيجة الاستخدام غير الرشيد للمدخلات، واستخدام مدخلات وطرق إنتاج غير آمنة، الأمر الذي يترتب عليه تراكم المخزون السلعي وانخفاض معدل دوران المخزون وزيادة تكاليفه وتعرضه للتقادم، مما يعرض المؤسسة إلى خسائر مستمرة وانخفاض معدل العائد على الاستثمار.
- اتخاذ قرارات غير رشيدة في عمليات الشراء، نتيجة عدم اختيار المورد المناسب للحصول على المواد الخام المتوافقة مع البيئة، وبالتالي إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات البيئية.

¹ مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص72-73.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- زيادة تكاليف الرعاية الصحية للعاملين بالمؤسسة، نتيجة عدم الاهتمام بالمتطلبات البيئية الآمنة، مما يؤدي إلى انخفاض إنتاجية العامل بسبب الأمراض التي تصيبه، وأيضاً زيادة معدل دوران العمالة والتقاعد المبكر والمطالبة بالتعويضات، بالإضافة إلى عدم القدرة على اجتذاب العمالة الماهرة.

الفرع الثالث: صعوبات قياس التكاليف البيئية

يرى البعض أن هناك بعض الصعوبات التي تظهر عند تحديد وقياس التكاليف البيئية وهي:¹

أولاً- صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية: والمشكلة تنبع من أن الالتزام البيئي للمؤسسة هو النشاط المولد لواقعة الإنفاق والمتسبب في حدوث عناصر التكاليف البيئية هو في حد ذاته مفهوم غير محدد، ولم يتفق على أبعاده بشكل قاطع من وجهة النظر العملية، ولا شك أن عدم القدرة على الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهية الالتزام البيئي وحقيقة عناصره إنما يعني تلقائياً عدم القدرة على تحديد عناصر التكاليف البيئية المتولدة عنها وقياساتها والتقرير عنها بشكل دقيق.

ثانياً- صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية: إن التداخل بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية يؤدي إلى إحدى المشكلات الأساسية المرتبطة بعملية قياس الأداء البيئي للمؤسسات بشكل موضوعي فعلى سبيل المثال تكاليف البحوث والتطوير بهدف زيادة درجة أمان المنتج من الممكن اعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق نوع من الرخاء والاشباع عن منتجات المؤسسة داخل نفوس العملاء، كما يمكن اعتبارها تكاليف بيئية تهدف إلى سلامة العميل عند استخدام المنتجات وتمكينه من إعادة تدوير المخلفات لهذه المنتجات، كما يمكن في نفس الوقت اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء دفعة تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه في السوق بهدف تعظيم ربحية المؤسسة.

ثالثاً- صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية: عادة ما يكون من الصعب الحكم على فعالية وكفاءة التكاليف البيئية بسبب صعوبة ربط هذه التكاليف بالعوائد البيئية،¹ أو بعبارة أخرى صعوبة مقابلة تكاليف الأداء البيئي خلال فترة زمنية معينة بالعوائد البيئية المتولدة عن الأداء خلال نفس الفترة فالعوائد البيئية تتسم بخاصيتين هما:

¹ الطاهر جليط، واقع تبني المؤسسات الصناعية للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية - (دراسة ميدانية)، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 03، العدد 05، 2018، ص 103-104.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

أ. عادة لا يمكن التعبير عنها بوحدات القياس النقدي وإنما يناسبها القياس الوصفي.

ب. طول الفترة الزمنية بين تاريخ واقعة حدوث التكلفة والعائد المحقق منها.

رابعاً-الصعوبات الأخرى: هناك صعوبات أخرى تواجه قياس التكاليف البيئية ونوضحها فيما يلي:²

أ. صعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

ب. ليس من السهل تقدير القيم المالية لكل الأضرار البيئية إذ أن بعضها قد يكون له قيمة سوقية مثل خسائر

الثروة السمكية والسياحة، البعض الآخر ليس له قيمة سوقية مثل الأضرار بالصحة الإنسانية نتيجة التلوث.

ج. أن بعض الأضرار البيئية لا يمكن علاجها أو إصلاحها خاصة تلك التي تهدد الإنسان في حياته ووجوده

ومن ثم لا تدخل هذه الأضرار في ميزان التكلفة والعائد مثل حالات الموت المفاجئ نتيجة الإصابة بسرطان

الرئة نتيجة التلوث، وانقراض بعض الحيوانات نتيجة للصيد الجائر.

د. صعوبة تحديد العلاقة بوضوح بين الملوثات والأضرار التي نشأت عنها بحيث يقال إن هذا الضرر ينتج عن

هذا التلوث، وذلك نظراً لتعدد الملوثات فعلى سبيل المثال نشاط استخراج البترول له تأثير بيئي باعتبار

استنفاد مصدر من مصادر الطاقة التي تعتبر من الموارد الطبيعية، ومن ناحية أخرى فإن استخدام هذه الطاقة

ينتج عنه انبعاثات تؤثر في الموارد الأخرى كالهواء، ويزداد الأمر تعقيداً عندما يكون هناك أكثر من نشاط يتم

في منطقة المشروع فتتداخل التأثيرات البيئية ويصعب الفصل بينهما.

هـ. بعض الملوثات لا يظهر أثره إلا في الأجل الطويل.

المطلب الثالث: أساليب وطرق قياس التكاليف والعوائد البيئية

هناك العديد من الطرق المختلفة لقياس الأنشطة البيئية ومن ثم الإفصاح عنها فمنها ما يعتمد على الجانب

الوصفي حيث يتم من خلاله التركيز على أنشطة الرقابة على البيئة في مجالي تلوث المياه والهواء وذلك عن طريق

العرض الوصفي للنواحي الإيجابية والسلبية للمؤسسة في شكل قائمة مع توضيح الأنشطة التي يجب القيام به

لمكافحة التلوث ولم يتم تنفيذها بعد، وهناك نموذج آخر يعتمد على قياس التكاليف الفعلية لحماية وتحسين البيئة

¹ عبد العليم صبحي عبد الحميد نايل، قياس وتحليل فاعلية التكاليف البيئية في صناعة الأدوية، رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2005، ص 78-79.

² عزة السيد سيد أحمد، المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات دراسة ميدانية مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة حلوان، 2007، ص 67-68.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

مثل تكاليف استصلاح أراضي تستخدم للتخلص من النفايات والمخلفات، وتكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث.

الفرع الأول: اساليب قياس التكاليف البيئية تتعدد اساليب قياس التكاليف البيئية، وتمثل فيما يلي:¹

أولاً-مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد: يقوم مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد على قياس الأشياء والظواهر كمياً بمقيار موحد يعكس خاصية مشتركة بينها، بحيث يمكن أن تتوافر المعلومات الناتجة عن قياس هذه الأشياء والظواهر خاصة التجميع الرياضي على مستوى جميع العناصر المكونة لها ويتم التفريق بين اتجاهين بخصوص المقيار الموحد الذي يستخدم في قياس العمليات البيئية هما:

أ. القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية: ويستند في ذلك إلى تمييز الاقتصاديين بين نوعين من القيمة للشئ، قيمة المبادلة وقيمة الاستعمال، ويقصد "بقيمة المبادلة" قدر شئ ما له صفات معينة على أن يتبادل بشئ آخر له صفات مختلفة، أما "قيمة الاستعمال" فيقصد بها قدرة الشئ على إشباع حاجة إنسانية مباشرة عندما يستعمله الإنسان، أو منفعة الشئ لمن يستعمله أو يتأثر به، ولكن بالرغم مما تستند إليه فكرة وحدة المنفعة البيئية من منطق يدور حول ما ينبغي أن يكون يختلف عن ما هو كائن، وصعوبة قياس المنفعة عملياً يعتبر سبباً كافياً لعدم استخدامها كأساس يعتمد عليه في مجال القياس البيئي.

ب. طريقة القياس النقدي: يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل، أما فيما يخص المحاسبة البيئية غالباً ما تكون هذه الاسعار غير متاحة، أو تعد مؤشراً غير صحيح للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة، وللتغلب على هذه الصعوبة يتم الاستناد إلى بعض طرق التقدير غير المباشر ومنها:²

● طريقة التقييم البديل: ومن خلال هذه الطريقة يتم الاعتماد على قيمة الظواهر البديلة التي يتوقع أن تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات للظواهر محل القياس، فعلى سبيل المثال يمكن تقدير قيمة التكاليف التي يمكن تحملها في سبيل منع الضوضاء بتكلفة بناء حائط أو تركيب زجاج عازل للصوت، والمشكلة التي تواجه استخدام هذه الطريقة هي مدى توافر البدائل الملائمة لإمكانية الاختيار بينها.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 137 - 136.

² المرجع نفسه، ص 146.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- طريقة الاستقصاء: وتعتمد هذه الطريقة في القياس على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالأداء البيئي موضوع القياس، بشرط أن تكون تلك الفئات على دراية بكافة التأثيرات التي تقع عليهم بسبب هذا الأداء، وأن تكون قادرة على التعبير عن هذه التأثيرات في صورة نقدية، وتعتبر صياغة الاسئلة من المحددات الأساسية التي تركز عليها صحة النتائج.
- طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب: ومن خلال هذه الطريقة يتم تقدير الأضرار البيئية على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر أو اقتناء الأجهزة والمعدات الضرورية لتجنبه، مثل تكلفة إصلاح الضرر، وكذلك المبالغ التي تتحملها المؤسسة لتطهير المجاري المائية التي تستخدمها للتخلص من مخلفات عملياتها، مثل تكلفة تجنب ضرر المبالغ التي تتحملها المؤسسة لمعالجة وتنقية هذه المخلفات قبل إلقائها في المجاري المائية، وإن كان القياس النقدي يمكن تطبيقه في مجال قياس التكاليف البيئية ولا يمكن الاعتماد عليه في تقدير قيم المنافع.

ثانياً- مدخل القياس متعدد الأبعاد: يقوم مدخل القياس متعدد الأبعاد على قياس الأشياء والظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة توفر معلومات تعكس تباين وتعدد أبعاد خصائص الأشياء والظواهر موضوع القياس، وذلك دون التقيد بأسلوب قياس معين أو بنظام قياس محدد أو الاعتماد على مقياس وحيد، فالمعلومات عن عدد العاملين الذين استفادوا من برنامج تخفيض معدلات التلوث قد تكون لها دلالة بيئية أفضل من المعلومات المتولدة من استخدام مدخل القياس النقدي، وإذا كان مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد ينحصر نطاقه في أسلوب القياس الكمي الذي يقوم على نظام العد الأصلي فإن نطاقه يتسع ليشمل أسلوب القياس الكمي بأنظمتها المختلفة إلى جانب القياس الوصفي، وفيما يلي عرض لهذين الأسلوبين:¹

1. **أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد:** تختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمية باختلاف نظام القياس المستخدم، حيث توجد إلى جانب نظام العد الأصلي أنظمة القياس التالية:

- **نظام القياس الترتيبي:** يقوم على ترتيب الأشياء أو الأحداث وإعطائها رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس، أو يتم الترتيب طبقاً لدوال تفضيل تتعلق بخصائص معينة حسب أفضلية كل عنصر من العناصر موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى، وعلى ذلك فإن توافر البيانات التي يولدها هذا النظام توفر نوعاً من المعلومات تفيد في الاختيار بين الأشياء، ويمكن الاعتماد على هذا النظام في مجال القياس

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 146-147.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

البيئي في توفير بعض المعلومات التي لها دلالة بيئية، فعلى سبيل المثال يمكن قياس أثر برنامج تدريبي تعده المؤسسة على أساس ترتيب العاملين المستفيدين به طبقاً لدرجة المهارة التي اكتسبوها من التدريب.

● **نظام القياس الفاصلي:** يقوم هذا النظام على تحديد القدر الذي تتصف به الأشياء أو الأحداث من الخاصية محل القياس تحديداً كميًا، فلا يكتفي القياس الفاصلي بتحديد دالة التفضيل بين الأشياء والأحداث، إنما يحدد أيضاً مقدار الفروق التي تحتويها من الخاصية محل القياس، ويستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانوناً لتأثير بعض العمليات البيئية مثل المعدل المحدد قانوناً لأدخنة الزنك المنبعثة في الهواء وهو 0.05 ملجم/م.

● **نظام القياس النسبي:** ويقوم هذا النظام على أساس قياس العلاقات النسبية بين الأشياء، ويتصف بصفات النظام الفاصلي من حيث تحديد الفروق في الخاصية محل القياس، ويستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعاملين بالمؤسسة خلال فترة زمنية معينة كأن تكون مثلاً 45 إصابة لكل مليون ساعة عمل.

وتتوقف شمولية القياس على توافر مقاييس كمية لكافة التأثيرات البيئية، ولكن قد يصعب هذا في بعض الحالات إما بسبب عدم وجود مقاييس كمية لبعض العمليات البيئية أو بسبب أن تكلفة الحصول عليها تفوق ما يمكن أن تتحمله المؤسسة أو ما تحققه من منافع وفي مثل هذه الحالات يستخدم أسلوب القياس الوصفي.

2. **أسلوب القياس الوصفي:** يقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذا الحدث على الطبيعة ويعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمشروع بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمؤسسة لذلك ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن الأداء البيئي للمؤسسة أفضل من عدم وجود معلومات.

ولا شك أن مدخل القياس متعدد الأبعاد هو المناسب من حيث إمكانية التطبيق العملي للقياس الشامل لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية التي تدور في نطاق المسؤولية البيئية للمؤسسة، وذلك بسبب ما يوفره من

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

معلومات تفيد في التعرف على الأبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي للمؤسسة وتدرج طبيعة هذه المعلومات في ظل هذا المدخل إلى ثلاثة مستويات:¹

- المستوى الأول: معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.
 - المستوى الثاني: معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي ويتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.
 - المستوى الثالث: معلومات وصفية تعبر عن تأثيرات العمليات البيئية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.
- واستنادا لكل ما سبق يمكننا القول بأن مدخل القياس متعدد الأبعاد أفضل من منهج القياس الكمي ذو المضمون الواحد لأنه يحاول معالجة عيوب منهج القياس الكمي في قياس الأداء البيئي للمؤسسة.

الفرع الثاني: طرق قياس التكاليف البيئية

رغم الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي لتكاليف التلوث فإن هناك العديد من الجهود المبذولة والمحاولات المحاسبية لغرض إنجاز ذلك القياس نظرا لأهميته من خلال إتباع طرق غير مباشرة منها:²

أولا- أسلوب الاستجابة أو التأثير: وفيها يتم الاعتماد على تقدير العلاقات بين التعرض لكميات التلوث وأثرها على الأصول البشرية أو المادية كالمباني والآلات والمعدات، ويرتكز هذا النوع من الطرق على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الذي يحدثه على الثروة البشرية والمادية والطبيعية فعلى سبيل المثال يمكن قياس تكاليف المرض الناتج عن التلوث من خلال قياس التكاليف المباشرة مثل تكاليف العلاج والتمريض والرعاية الصحية والأدوية وغيرها المقدمة للشخص المصاب بأمراض ناتجة عن التلوث، وقياس التكاليف غير المباشرة وتشمل عجز الشخص المصاب عن العمل بنفس الكفاءة التي كان عليها قبل الإصابة بالأمراض الناجمة عن التلوث والضرر البيئي ويمكن قياسها بانخفاض الإنتاجية ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف، تكاليف الوفاة المبكرة التي يتحملها المجتمع نتيجة الإنتاجية المفقودة.

¹ المرجع السابق، ص 151-152.

² مسعود علي عمر قريفة، القياس المحاسبي لتكاليف التلوث باستخدام أسلوب قيمة العقارات، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2010، ص: 168-169.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

ويتضح لنا أن التكاليف التي تنفق على التحكم في التلوث البيئي من شأنها أن تؤدي للوصول إلى المستوى المأمول، وبالتالي يمكن تجنب العديد من الأضرار كالتلوث وانتشار الأوبئة والأمراض، في حين تتمثل المنافع الاجتماعية في القدر الذي يمكن تخفيضه من قيمة تلك الأضرار، ويقدر تجنب أو تخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة تكون قيمة المنافع المتحققة للمجتمع.

ولتطبيق طريقة الاستجابة أو التأثير لا بد من توافر البيانات التالية:¹

أ. تقدير مستويات التركيز للملوثات.

ب. تحديد العلاقة بين تركيزات معينة من الملوثات والصحة العامة للموارد البشرية.

ج. تحديد حجم العمال أو السكان المعرضين لخطر التلوث.

ثانياً- طريقة تغيير الإنتاجية: تقوم هذه الطريقة على أساس ملاحظة التغير المادي في الإنتاج المرتبط بتغيرات معينة بالبيئة، فمثلاً يمكن أن يؤدي تلوث الهواء إلى التأثير بالسلب على الإنتاجية الزراعية، أي انخفاض الإنتاج كما ونوعاً، وقد يؤدي التلوث أيضاً إلى تآكل التربة الزراعية وبالتالي انخفاض إنتاجيتها، ولحساب القيمة المالية لهذا التغير أو الانخفاض في الإنتاجية يتم ضرب كمية الانخفاض في الإنتاجية في سعر الطن المباع من منتج معين.

ثالثاً- طريقة تغير تكاليف الإحلال: قد يحصل عن التلوث وتدهور البيئة الإضرار بالأصول والموارد المختلفة كالأراضي الزراعية والعقارات المشيدة وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات مالياً عن طريق حساب تكاليف إحلال الأصل المتأثر بأصل جديد أو تكاليف إرجاعه إلى حالته الأصلية التي كان عليها، ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف تكاليف إحلال أو ترميم مبنى متأثر بتلوث الهواء وتجدر الإشارة إلى صعوبة تطبيق هذا المنهج إذا كانت الأصول المتأثرة هي أصول ذات قيمة تاريخية أو ثقافية.

رابعاً- طريقة التكاليف الوقائية: يفضل الإنسان بشكل عام تجنب المخاطر ويعطي أولوية للإجراءات التي تقيه من الحوادث والكوارث البيئية والملوثات بمختلف أنواعها مثل الحوادث الإشعاعية والنووية، لذا فهو يفضل الإقامة

¹ خالد عطية، علاء زهران، صالح الحمود، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية - دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لجامعة فيصل، العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، العدد 06، المجلد 02، 2005، ص 19.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

في مناطق بعيدة عن الخطر رغم انخفاض أسعار المباني في المناطق المحيطة به، ويعكس فرق السعر ذلك مقدار التضحية التي تمثل التكاليف البيئية في هذه الحالة.

خامسا- طريقة قيمة العقارات: يعتبر سعر عقار معين أرض، مبنى، غيره انعكاس لعدة عوامل وخصائص منها عمر العقار، نوعية الإنشاء، وعدد الغرف بالإضافة إلى العوامل الأخرى المتعلقة بالموقع مثل الضوء والمنظر الذي يطل عليه ونوعية الهواء والكثافة السكانية والقرب من مراكز الخدمات وغيره، ويمثل سعر العقار محصلة كل العوامل السابقة مجتمعة، وبافتراض ثبات العوامل السابقة ماعدا العوامل البيئية يمكننا تحديد الأثر البيئي متمثلا في الضوضاء والضجيج والروائح والغازات والغبار المنبعث وكافة أشكال التلوث الأخرى على سعر العقار وأثبتت العديد من الدراسات انخفاض أسعار العقارات عندما يقترب من مصدر التلوث مقارنة بنظيره الذي يتمتع بذات المزايا ولكن في مناطق خالية من التلوث.

سادسا- طريقة اختلافات الأجور: يشبه أسلوب اختلافات الأجور أسلوب قيمة العقارات في أسسه النظرية ولكن يختلف عنه في تحديد مدى قبول الأفراد بزيادة الأجور والتعرض لمخاطر صحية كالإصابة بالأمراض المرتبطة بالتعرض للتلوث والوفاة المبكرة مقابل زيادة الأجر، مقارنة بالذين يعملون نفس العمل في منطقة خالية من التلوث فالفرق بين القيمتين يمثل تكلفة التلوث التي يرغب الأفراد في تحملها مقابل تحمل مخاطر التلوث.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

المبحث الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية

يرتبط تزايد أهمية معيار الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية من التركيز على إمساك الدفاتر وحماية مصالح الملاك، إلى التركيز على دورها كنظام معلومات، هدفه الأساسي توفير المعلومة المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح البيئي.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي

يعرف الإفصاح البيئي بأنه " كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها والإفصاح عنها بالتقرير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدة منها.¹

كما يعرف أحد الباحثين الإفصاح البيئي، بأنه الأسلوب أو الأداة التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المستفيدة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية، وانعكاسات ذلك على البيانات المالية، على أن يتحقق ذلك عن طريق القوائم المالية والتقارير الملحقه بها.²

ولقد تم تعريفه الإفصاح البيئي " بأنه العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والناجمة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.³

مما تقدم يمكن للباحث استخلاص تعريف للإفصاح البيئي: بأنه أسلوب لعرض البيانات والمعلومات الحالية والمحتملة عن الأداء البيئي للشركات الاقتصادية عن طريق القوائم والتقارير المالية بصورة تمكن الأطراف المستفيدة من فهمها بهدف ترشيد القرارات التي يتخذها اعتمادا على هذه المعلومات، وكذلك تمكينهم من الحكم على مدى كفاءة الأداء البيئي للمؤسسة محل الإفصاح.

¹ حزام فالج جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات دراسة استطلاعية لآراء عينه من معدي التقارير المالية والمستثمرين في المؤسسات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد واحد وتسعون، 2012، ص 108.

² عبد الناصر محمد سيد، مرجع سبق ذكره، ص 390.

³ ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد-دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مبنى البصرة) جامعة البصرة، 2009، ص 10.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

إن أهمية وضرورة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في وجوب أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية عن تكاليف الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، لغرض حماية البيئة، نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية، أو نتيجة قيامها اختياريًا بتلك الأنشطة، ويمكن القول بأن الإفصاح عن التكاليف البيئية يمكن الاستفادة منه في الأغراض التالية:¹

1. تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للشركات في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين احتياجاتهم من المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم فيما يتعلق بوفاء الوحدة الاقتصادية بمسئوليتها تجاه المحافظة على البيئة.
2. التعرف على مدى التزام المؤسسات بأحكام وقوانين حماية البيئة.
3. الإفصاح عن الأعباء التي تتحملها المؤسسة في مجال تلوث البيئة، بصورة مستقلة بالقوائم المالية لتساعد المستثمرين على معرفة كفاءة الأداء البيئي للشركة.
4. دعم ثقة واحترام الأفراد والمجتمع، وبالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها البيئية.
5. الحصول على معاملة ضريبية مميزة، من حيث إعطائها بعض الميزات بتخفيض سعر الضريبة، أو الإعفاء منها للشركات التي تعمل على حماية البيئة.
6. يساعد الإفصاح المؤسسات في الحصول على الإعانات والمساعدات التي تقدمها بعض الدول لهذه المؤسسات التي تساهم في المحافظة على البيئة.
7. الإفصاح عن أساليب القياس المحاسبي البيئي والمبادئ المحاسبية المستخدمة في هذا الشأن يؤدي إلى توافر الثقة لدى مستخدمي التقارير والقوائم المالية.
8. المساعدة في إخضاع الأنشطة الخاصة بحماية البيئة للرقابة، ومن ثم إمكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة الأمر الذي سوف ينعكس على الموقف التنافسي للمنشأة في السوق.
9. المساعدة في القيام بإجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة وسليمة.

¹ السيد احمد السقا، مراجعة الأداء البيئي، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1998، ص 141.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

10. يساعد القياس والتقارير عن التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق، حيث انه في ظل عدم قياس التكاليف البيئية والتقارير عنها فإن المديرين لا يملكون سوى أحساس عام غير مؤيد ببيانات مالية وكمية تجاه تكاليف البيئة.

الفرع الثالث: أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المتوخاة من الإفصاح البيئي لما ينجم عنه من آثار إيجابية كثيرة للأطراف كافة، الا أنه وبناء على ما ورد من دوافع وأسباب كانت وراء التزام المنظمات بالإفصاح فإنه يمكن تقسيم أهداف الإفصاح على النحو المبين أدناه:

1. أهداف داخلية على مستوى المنظمة:

تتركز هذه الأهداف بما يأتي: ¹

- المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة أرواء المنظمات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.
- إظهار المنظمة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضفي على وجودها صفة شرعية وإجازة لنشاطاتها.
- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلا عن اطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة.
- التزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

2. أهداف خارجية:

ويمكن أن تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي: ²

- إظهار التزام المنظمة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.

¹ Gadin E.، **Enviromental Disclosure** Clarendon Press ،Oxford .2000

² Farghally A. "Future Studies in Environmental Accounting & Natural Resources "Accounting Journal ،Vol.65،No.33،PP.75-76،1997.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطاً على المنظمة كالمستهلكين والمجهزين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.
- عكس لنشاطات وفعاليات المنظمة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية أزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها منظمات أخرى مماثلة.
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمى المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.
- كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في السوق.

المطلب الثاني: كيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية

الفرع الأول: الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية

يساهم الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في تلبية احتياجات الأطراف المعنية بالمعلومات المالية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسات فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى وفائها بمسؤوليتها تجاه حماية البيئة من التلوث ونوضح ذلك فيما يلي:¹

أولاً- الإفصاح عن التكاليف البيئية: يجب الإفصاح عن أنواع البنود التي تعتبرها المؤسسة تكاليف بيئية ويمكن تعريف التكاليف البيئية " بأنها كافة التكاليف المرتبطة بتأثير نشاط المؤسسة على البيئة مثل تكلفة التخلص من النفايات الصلبة، هذا بالإضافة إلى عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة التزامها بالقوانين البيئية، وبالإضافة إلى قيمة قسط التأمين الذي تتحمله المؤسسة أيضاً لمقابلة المخاطر البيئية "، فالتكاليف البيئية غالباً ما تؤدي إلى تحسين الكفاءة التشغيلية والكفاءة البيئية معاً، وبالتالي:

أ. يجب على المؤسسة تحديد البنود التي تدخل ضمن التكاليف البيئية.

ب. يجب الإفصاح عن توزيع التكاليف البيئية التي يتم إدراجها في قائمة الدخل، وتحليلها بطريقة تتناسب مع طبيعة المؤسسة وحجمها.

¹ شيماء سعيد محمد يسن، تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2012، ص 98-99.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

ج. ينبغي الإفصاح بصورة مستقلة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة في صورة غرامات أو مخالفات تدفعها بسبب عدم الالتزام بقوانين البيئة أو في صورة تعويضات تدفعها للغير نتيجة خسارة أو ضرر ناتج عن تلوث بيئي ارتبط بنشاط المؤسسة، حيث إن الغرامات والتعويضات تختلف عن غيرها من التكاليف البيئية، ولا يترتب عليها أي نفع أو عائد للمؤسسة، وبالتالي يجب إدراجها في كشف مستقل.

ثانيا- الإفصاح عن الالتزامات البيئية: يجب أن تفصح المؤسسة بصورة مستقلة عن الالتزامات البيئية في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتممة لها، كما يجب الإفصاح عن الأسلوب المستخدم لقياس تلك الالتزامات فقد يتم قياسها باستخدام أسلوب القيمة الحالية أو أسلوب التكلفة الجارية، ويمكن تعريف الالتزامات البيئية "بأنها قيمة ما تتعهد وتلتزم المؤسسة بسداده في المستقبل لإصلاح ومعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها والناشئة عن عملياتها الصناعية"، ويجب الإفصاح عن العناصر التالية بالنسبة لكل بند جوهري من الالتزامات:

أ. وصف مختصر لطبيعة الالتزام.

ب. توقيت تسوية الالتزام وشروطها.

ج. في حالة عدم التأكد من مقدار الالتزام أو توقيت تسويته يجب الإفصاح عن ذلك.

ثالثا- الإفصاح عن معلومات عامة تتعلق بالمحاسبة البيئية: يجب الإفصاح عن أي سياسات محاسبية تتبعها المؤسسة وتتصل بصورة محددة بالمحاسبة عن الالتزام والتكاليف البيئية، كما يجب الإفصاح عن الموضوعات البيئية التي قد تؤثر على المؤسسة أو على الصناعة التي تنتمي إليها، وتضم هذه الموضوعات التالية:

أ. السياسات والبرامج التي تتبعها المؤسسة.

ب. في حالة عدم إتباع أي سياسة أو برنامج يجب الإفصاح عن ذلك.

ج. التحسينات التي أدخلت على المجالات الرئيسية المتعلقة بالبيئة والتي تحققت منذ بداية إتباع السياسة الحالية أو من خلال السنوات الخمس الأخيرة.

د. إلى أي مدى تم تطبيق مقاييس الحماية البيئية التي تنص عليها التشريعات الحكومية.

هـ. الحوافز الحكومية التي قد تحصل عليها المؤسسة مقابل الالتزام بقوانين حماية البيئة مثل الامتيازات الضريبية.

ومما سبق يتضح لنا أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يوفر لمستخدمي القوائم المالية القدرة على تقييم المؤسسة بشأن أثر الأداء البيئي على المركز المالي، كما أنه في حالة استقرار المؤسسة على إتباع أسلوب التقرير المستقل

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

للإفصاح عن الأداء البيئي، فإن هناك مجموعة من العناصر التي يجب أن يتضمنها هذا التقرير والتي قد لا تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

الفرع الثاني: الصعوبات ومعوقات الإفصاح عن التكاليف البيئية:

وتلخص في ثلاث صعوبات رئيسية وهي:¹

أ. **عدم الإفصاح الاختياري عن المعلومات البيئية للمؤسسات:** أغلب المؤسسات تستند في معظمها إلى اللوائح والقوانين الوطنية المتعلقة بالإفصاح البيئي، أي أن يكون بصفة إلزامية غير طوعية، بالإضافة إلى أن الإفصاح البيئي عالي التكلفة مما سيضعف المؤسسة بالإفصاح في الوقت المناسب، وعلى الرغم أن هذا النوع من الإفصاح من الإيجابيات التي يحققها من فوائد ومنافع اقتصادية للمؤسسات، فإنه قد يضع المؤسسات تحت ضغط المقابلة، وبناءً على هذا فهي تفتقر للإفصاح البيئي الاختياري.

ب. **عدم اكتمال محتوى الإفصاح البيئي:** على العموم لا تفصح المؤسسات عن المعلومات البيئية السلبية وفي الوقت المناسب وبالطريقة الكاملة، لأن هذه المعلومات قد تؤثر على الصورة الخارجية للمؤسسات وتهمز من ثقة المستثمر، لهذا لا يتم الإفصاح عنها في كثير من الأحيان في الوقت المناسب، فعلى سبيل المثال لم تقدم شركة Sinopec الصينية بيانات كافية عن انفجار خط انابيب النفط في مدينة Qingdao والذي أدى إلى تلوث (1000 م² من اليابسة، و3000 م² من البحر).

ج. **عدم وجود مراجعة بيئية بالمؤسسات:** عادة ما يكون هناك جهة ثالثة تقوم بمراجعة الإفصاح بصفة عامة، وهذا ما يعزز فعاليته، أمّا فيما يخص الإفصاح البيئي فالمؤسسات غالباً ما تفتقد لهذا النوع من المراجعة، وهو ما ينتج عنه عدم دقة المعلومات البيئية المفصح عنها.

د. **الصعوبات المتعلقة بالمعايير:** عند مراجعتنا للمعايير المحاسبية سواد الدولية أو الوطنية نلاحظ غياب شبه تام بعدم وجود معايير صريحة تتناول الإفصاح البيئي عامة وعن التكاليف البيئية خاصة، كما نلاحظ تعدد نماذج التقارير البيئية وعدم وجود نموذج موحد، وهذا ما يصعب على المؤسسة اختيار نموذج محدد.

¹ Lingen, Z. (15–16 September 2018). Research on Enterprise Environmental Accounting Information Disclosure from the Perspective of Environmental Protection – Taking Sinopec as an Example. Third International Conference on Insulating Materials, Material Application and Electrical Engineering, (p. 2). Melbourne.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

المطلب الثالث: أساليب ومتطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية:

الفرع الأول: أسس الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

إن التعرف على أسس الإفصاح عن التكاليف البيئية يجعل عملية الإفصاح عنها سهلة، وهذه الأسس هي:¹

- ينبغي الإفصاح عن أنواع الأصناف التي حددتها المؤسسة بوصفها تكاليف بيئية.
- تنشأ التكاليف البيئية بعدة طرق، وقد تؤدي التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة إلى تحسين كفاءتها التشغيلية، فضلا عن تحسين كفاءتها التشغيلية ما يتم إدراجه كتكلفة بيئية يتطلب الحكم، وقد تختار بعض المؤسسات أن تدرج فقط التكاليف التي تعزى إلى التدابير البيئية، ولذلك ينبغي الإفصاح عما أدرج كتكلفة بيئية.
- مبلغ التكاليف البيئية المحملة على الإيرادات، ويتم تحليلها بطريقة تتناسب مع طبيعة وحجم الأعمال التجارية و/أو أنواع القضايا البيئية ذات الصلة بالمؤسسة، وينبغي الإفصاح عن مبلغ التكاليف البيئية التي تم رسملتها خلال هذه الفترة في الملاحظات على البيانات المالية.
- ينبغي أن تكون التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات كالغرامات والعقوبات المفروضة على عدم الامتثال للقوانين والنظم البيئية والتعويض للأطراف المتضررة، منفصلة الإفصاح عن البيانات الأخرى كجعلها في ملحق.
- وتختلف الغرامات والعقوبات والتعويضات عن الأنواع الأخرى من التكاليف البيئية، من حيث أنها لا تقدم أي فائدة إلى المؤسسة، ولذلك فإن الإفصاح المنفصل مناسب.
- ينبغي الإفصاح بشكل منفصل عن التكاليف البيئية المسجلة كبنود استثنائية.

الثاني: اساليب الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

لقد تباين آراء الكتاب والباحثين في الفكر المحاسبي بشأن اساليب الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسة، تعكس هذه الآراء ثلاثة اتجاهات رئيسية وهي:²

¹ بن عوالي الجيلالي، حوالم رحيمة، الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمعوقات التي تواجهه دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته الشلف، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06، عدد 01، 2020، ص228.

² بلحياي خديجة، قياس ومستوى الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة صيدال فرع انتيبوتيكال وحدة المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09، 2018، ص141-142.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

1. الإفصاح في صورة تقارير بيئية مستقلة: وذلك بأن يتم الإفصاح في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها بغض النظر عن شكل التقرير من حيث كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا، وسواء كان إفصاحًا شاملاً أو جزئياً، ويستند مؤيدو هذا الاتجاه في تفضيل الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على المؤسسة مما يجعلها تهتم بالجوانب البيئية على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى.

إلا أن هذا الأسلوب يعاب عليه فرض تعميم الربح لم يعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه المؤسسة على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والاضرار التي تتركها على البيئة وعلى العاملين أو على المجتمع ككل.

ويضم هيكل التقرير البيئي المستقل مجموع من الفقرات تغطي المحاور الآتية:¹

- **معلومات بيئية عامة:** وتتعلق بتعريف المؤسسة ونبد تاريخية عنها، نوع قطاع المؤسسة، طبيعة الآثار البيئية للنشاط الصناعي خلال دور حياة المنتج، اية معلومات بيئية عامة أخرى ذات صلة.
- **التقرير عن الإدارة البيئية:** ويضم السياسة البيئية، الغايات والأهداف البيئية، البرامج البيئية، نظام الإدارة البيئية، التأمين البيئي.
- **معلومات عن السياسات المحاسبية البيئية:** وتضم التعاريف والمصطلحات، مبادئ قياس الأداء البيئي المالي، مبادئ قياس الأداء البيئي المادي، القواعد القانونية لقياس الأداء البيئي.
- **بيانات بيئية مالية عن الأداء:** منها التكاليف والمنافع البيئية، الاستثمارات البيئية، الالتزامات البيئية وتقدير المخاطر.
- **معلومات عن الأداء البيئي الفيزيائي:** وتضم المداخلات، المخرجات، المخاطر والحوادث والإجراءات الوقائية والعلاجية.
- **معلومات عن الأداء البيئي القانوني:** وتشمل التشريعات ذات الصلة، الثغرات في التشريعات ومدى تبنيتها من قبل المؤسسة، وضعية التوافق القانوني البيئي، حالات عدم التوافق القانوني والإجراءات التصحيحية والوقائية المنجز.

¹ Andreas Sturm, Suji Upasema, **ISO 14001 – Implementing an environmental management system**, (Basel: Ellipson, 1998), PP. 62-63.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

2. الإفصاح ضمن القوائم المالية التقليدية:

يرى مؤيدو هذا الاتجاه أن الإفصاح عن الأداء البيئي يفضل أن يكون ضمن القوائم المالية التقليدية على اعتبار أن المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية متكاملة، وتشكل مع بعضها التعبير الكامل والشامل عن أداء المؤسسة، وأن الأنشطة البيئية للمؤسسة تؤثر على أنشطتها الاقتصادية، ومن ثم يجب أن يعكس ذلك في القوائم المالية فيكون هناك ميزانية مالية وبيئية، وأيضا حساب الدخل المالي والبيئي.¹

3. الإفصاح في تقارير الإدارة:

بحيث يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في التقرير السنوي للمؤسسة، أو في تقرير مجلس الإدارة، ويتم ذلك في جزء مستقل في التقارير السابقة معنونا بعنوان يفيد مضمون كالتقرير البيئي أو تقرير المسؤولية البيئية للمؤسسة.²

الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية

ولكي يمكن الإفصاح عن التكاليف البيئية لابد من:

- العمل على زيادة الوعي البيئي لدى المؤسسات المختلفة وذلك عن طريق وسائل التوعية المختلفة المرئية والمسموعة والمقروءة.
- العمل على إصدار معيار محاسبي دولي يتعلق بكيفية قياس وتحديد التكاليف البيئية وكذلك يتناول كيفية الإفصاح عن تلك التكاليف في القوائم المالية.
- تدخل الهيئات والمنظمات المهتمة بشؤون البيئة من أجل عمل دراسات وأبحاث حول الآثار البيئية الضارة المتوقعة من كل نوع من أنواع الصناعات الملوثة للبيئة بأي شكل من الأشكال، ثم الاستعانة بأحد الخبراء في هذا المجال لتقدير حجم وقيمة هذه الأضرار لكل مجال حتى يسهل الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- إذا تم إلزام جميع المؤسسات بقياس التكلفة البيئية وتحميلها على تكلفة المنتج فإن ذلك سيؤدي إلى تساوي هذه التكلفة بين المؤسسات المختلفة ولكن لابد من وجود جهة رقابية تشرف على تنفيذ ذلك.

¹ ناظم شعلان جبار، تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث، " مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 13، العدد 04، 2011، ص 63.

² أحمد شهير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العربية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 25، 1998، ص 95.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- إمكانية التخفيف من مشكلة الموضوعية عن طريق استناد الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي إلى أبحاث ودراسات علمية موضوعية على أسس علمية، ثم اختبارها على أكثر من كيان، وبذلك تقلل من التقدير الشخصي للعنصر البشري.

المبحث الثالث: سبل مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح المالي

المطلب الأول: منهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

بعدما تعرضنا في دراستنا هذه إلى كيفية قياس والإفصاح عن التكاليف البيئية نحاول أن نشكل منهج لقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية، فهي عبارة عن مجموعة من القواعد التي يمكن الاستناد عليها وتطبيقها في أي مجال صناعي يترك آثارا على البيئة وهو موضح كما يلي:

الفرع الأول: منهج قياس التكاليف البيئية

ترى لجنة التكاليف البيئية المنبثقة من جمعية المحاسبين الأمريكية أن الاهتمام المتزايد من جانب المؤسسات الاقتصادية بشأن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية جعلها تساهم بشكل فعال لتكوين إطار لما يسمى بالمحاسبة عن التكاليف البيئية، ويبدو أن هذه المؤسسات أحرزت تقدما في مثل هذا المجال ولغرض الوصول إلى بناء منهج لقياس التكاليف البيئية يمكن للمؤسسات الاستفادة منه فيما يخص قياس التكاليف البيئية ويتشكل هذا المنهج من خلال العناصر التالية:

1. فرضيات وكيفية قياس التكاليف البيئية: نوضح من خلال هذا الفرع الفرضيات التي يبنى عليها النموذج

وكيفية قياس التكاليف البيئية وذلك من خلال العناصر التالية:¹

أ. الفرضيات: يتأسس هذا المنهج على الفرضيات التالية:

- الأنشطة الصناعية تؤدي إلى حدوث تلوث للبيئة بمختلف أنواعه، وإلى استنزاف للموارد الطبيعية مما يكون له تأثير على الجانب الاقتصادي للمؤسسة وللدولة وكذلك يخلف أثرا اجتماعيا سوأءا للعمال الذين يعملون داخل المؤسسة أو المجتمع المحيط بالمؤسسة.

¹ مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 106-107.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- حماية البيئة من التلوث يجب أن تكون مستمرة وعلى المدى الطويل لأن عموم الصناعات تتميز بالاستمرارية وهو ما يحتم على المؤسسة ضرورة مكافحة التلوث التي تتسبب فيه المؤسسة بمختلف أنواعه لأنه يترك آثارا على صحة العاملين بالمؤسسة والمجتمع المحيط بها، ولا يمكن لهم تحمل ذلك لسنوات طويلة، وكذلك تطوير أساليب حماية البيئة لأنه من غير المعقول توقف المؤسسة عن الصناعة بسبب التلوث.
- يعتبر مدخل القياس المحاسبي المتعدد الأبعاد أكثر ملاءمة لقياس التكاليف البيئية الذي يشمل جوانب يمكن أن تساعد في عملية قياس التكاليف البيئية، والتي تحتوي على الجانب الكمي والمالي والوصفي، وبالأخص المؤسسات التي تمارس أنشطة ذات أثر بيئي سلبي واضح مثل مؤسسات صناعة الإسمنت.
- ترتبط التكاليف البيئية بمجموعة من المتغيرات وصعوبة فصلها عن باقي التكاليف الأخرى ومن بين هذه المتغيرات منها ما يتعلق بالجانب الفني لنشاط المؤسسات مثل:
 1. تحديد نسب التلوث بمختلف أنواعه المسموح بها وكذلك تحديد المواد التي تدخل في الإنتاج.
 2. المعدات والآلات المستخدمة التي تساعد في الحد من التلوث أي الآلات الصديقة للبيئة.
 3. تحديد الكميات الفعلية لانبعاث عناصر التلوث وإمكانية إعادة استخدامها لإنتاج مواد أولية.
- أن قياس التكاليف البيئية يرتبط بالجوانب المالية والتي تتصف بأنها ليست ثابتة ومتغيرة ويتطلب من النظام المحاسبي أن يتصف بالمرونة بما يتناسب مع ظروف المؤسسة وتقدير ما يلي:
 1. تكاليف الأضرار المادية والبشرية للنشاط الذي تمارسه المؤسسة.
 2. تكاليف مواجهة ومعالجة هذه الأضرار.
 3. تكاليف التخطيط لمنع وقوع هذه الأضرار مستقبلا.
- من العوامل المؤثرة في قياس التكاليف البيئية والتحكم والرقابة في نسب التلوث وسلوك المؤسسات الصناعية اتجاه القضايا البيئية، هي التشريعات الخاصة بالبيئة والنظم الحكومية والدولية حيث أن المؤسسة ستلتزم أكثر بتطبيق إجراءات كفيلة بالحفاظ على البيئة ونسب التلوث في حال تطبيق غرامات، وأن النظام المحاسبي تحكمه مجموعة من المعايير الدولية والمحلية بحيث يجب أن يتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري البنود المتعلقة بتطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الجزائرية وبالأخص المؤسسات الصناعية، من خلال تشكيل هيئات وجهات متخصصة، ومن أجل تحديد منهج قياس التكاليف البيئية لا بد من الأخذ هذه الفرضيات.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

ب. كيفية قياس التكاليف البيئية: سنوضح كيفية قياس التكاليف البيئية المباشرة وغير المباشرة وذلك كما يلي:

1. القياس المحاسبي للتكاليف البيئية المباشرة: يتضمن هذا الجزء الأنشطة البيئية التي تنفذها المؤسسة إما بناء

على نص قانوني أو بناء على مسؤوليتها اتجاه المجتمع وتتضمن هذه الأنشطة ما يلي:¹

- تحسين بيئة وظروف العمل: يمكن إجراء القياس النقدي للتكاليف البيئية المترتبة على تحسين بيئة وظروف العمل على أساس التكاليف الفعلية التي تحملتها المؤسسة جراء تحسين هذه الظروف البيئية وتمثل هذه التكاليف بقيمة الأجهزة والمعدات اللازمة لهذا الإجراء إلى جانب مصاريف التشغيل والصيانة اللازمة لمثل هذه الأجهزة والآلات والمعدات اللازمة لإعداد إرشادات السلامة والأمن الصناعي، وقد تترتب على عدم التزام المؤسسة بالقوانين والتعليمات اللازمة إلى إلحاق الأضرار والإصابات ببعض العاملين.
- المحافظة على البيئة وتجنب مسببات التلوث: إن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات الناشئة عن الرقابة على مسببات التلوث تتمثل في الآتي:

- تكاليف الآلات والمعدات والأجهزة المستخدمة في الرقابة على التلوث.

- مصروفات التشغيل والصيانة المترتبة على استخدام الآلات والمعدات الخاصة في الرقابة على التلوث.

- تكاليف معالجة المخلفات والملوثات الصناعية قبل وبعد طرحها في المجاري المائية أو في الأماكن غير

المخصصة لها.

- تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج والتخلص منها وإزالة الأضرار.

- تكاليف التخلص من التلوث موانع التشغيل نتيجة نشاطات المؤسسة.

- تكاليف تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية.

- تكاليف تشغيل وصيانة الأجهزة والمعدات المترتبة أو الخاصة بتحسين الأداء البيئي.

- تحسين الأنشطة الخاصة في مجال المنتج: يؤدي الالتزام بالموصفات القياسية للجودة وشروط تحقق الأمان في المنتج إلى تقليل احتمالات التعرض للإصابة عند استخدام هذه المنتجات ويوفر الحماية والأمان جراء هذا الاستخدام ويمكن إجراء القياس النقدي للتكاليف البيئية المترتبة على هذا النشاط على أساس التكاليف الفعلية التي تحملتها المؤسسة في سبيل تنفيذ الضوابط والشروط الخاصة بتحقيق الأمان كما يمكن إجراء القياس الكمي لهذا النشاط على أساس كمية المنتج المرشح من المستهلكين بسبب عدم مطابقتها

¹ نعيم فيهم حنا، التكاليف البيئية الاستثمارية وآثرها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، 2007، ص140.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

للمواصفات والمعايير الدولية وشروط تحقق الأمان، كما يمكن إجراء القياس الكمي على أساس عدد الشكاوى المقدمة إلى المؤسسة عن عدم مطابقة المنتج للمواصفات القياسية والشروط المطلوبة.

2. القياس المحاسبي للتكاليف البيئية غير المباشرة: تتمثل التكاليف غير المباشرة في تكاليف الموارد المستنزفة خلال عملية الإنتاج سواء كانت هذه الموارد تربة أو مياه أو حياة برية من نباتات أو حيوانات أما فئات التكلفة المرتبطة بالبيئة حسب إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين كما يلي:¹

- تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج مثل الموارد الطبيعية وغيرها من الموارد والتي يتم تحويله إلى منتجات تامة.
- تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج مثل مشتريات ومعالجة مصادر الطاقة والمواد الأخرى والتي تصبح مخرجات إنتاج تتمثل في المخلفات والانبعاثات.
- تكاليف السيطرة والتحكم في الانبعاثات والمخلفات تتمثل في تكاليف استصلاح ومعالجة المخلفات وكل التكاليف المرتبطة بما كتعويضات عن الأضرار البيئية الناجمة عن نشاط المؤسسة.
- تكاليف الوقاية المتعلقة بالإدارة البيئية تتمثل في تكاليف الوقاية للمنتجات الموافقة لمعايير القياس البيئية.
- تكاليف البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية.
- التكاليف المرتبطة بتحمل المؤسسة مسؤوليتها اتجاه أفراد المجتمع وتتمثل هذه التكاليف في إنشاء المشاريع التي تحسن صورة المؤسسة بيئياً.
- كما يمكن إجراء القياس الكمي لتكاليف المحافظة على البيئة وتجنب مسببات التلوث وذلك عن طريق مقارنة المستويات المسموح بها من التلوث والمحددة بموجب القوانين والتعليمات الدولية والمحلية والمستويات الفعلية كما يمكن إجراء القياس الوصفي لهذه الأنشطة عن طريق وصف ما يترتب على هذه التأثيرات من أضرار وظواهر كالأضرار التي تصيب المجتمع ومدى خطورتها على الصحة العامة أو الأضرار التي تصيب النبات أو الحيوان.

أ. الأضرار البيئية المراد قياسها: تعبر آثار التلوث الضارة عن القيمة التي تلحق بالأصول البشرية والمادية نتيجة عنصر التلوث والذي يتم التحكم فيه أو إزالته، ويتم قياس الأضرار الناتجة عن التلوث على النحو التالي:

¹ يحي حسين عبید، المحاسبة عن تلوث البيئة، المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع، 1980، ص 89.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

1. قياس قيمة الأضرار المادية: يؤدي التلوث البيئي والنشاط البيئي السلبي إلى الإضرار بالمواد والمعدات مثل: تأكل المعادن والتدهور في الخواص الكيميائية والطبيعية وقد أشارت دراسة إلى تأثير تلوث الهواء على المواد والممتلكات بالطرق الآتية:¹
 - تقدير الأضرار التي تحدث للمواد نتيجة التلوث الصناعي للهواء، وتتطلب هذه الطريقة حجماً هائلاً من المعلومات لتقدير الخسائر في المواد والممتلكات في مدينة معينة، لذلك فإنه نادر ما تستخدم هذه الطريقة.
 - تقدير الانخفاض في قيمة الأرض أو العقار في المنطقة، أو من خلال معرفة حجم الانخفاض في القيمة الإيجابية للعقارات في تلك المنطقة.
 - تقدير الخسائر المادية في الممتلكات، من خلال تقدير تكلفة الصيانة للعقارات نتيجة التلوث الصناعي.
2. قياس قيمة الأضرار الصحية: وتتمثل في الأضرار التي تصيب الموارد البشرية لبيئة مجتمع المحيطة بالمؤسسة نتيجة التلوث وتأثيرها على معدل الوفيات مقارنة بالمناطق الأخرى الأقل تلوثاً ويمكن قياسها كما يلي:³
 - تكاليف الإصابة بالأمراض الناتجة عن التلوث، وتمثل تكاليف الإصابة بأمراض لها علاقة بالنشاط الذي تمارسه المؤسسة ويتم إجراء دراسات لتوضيح العلاقة بين الجرعة من التلوث والمرض.
 - قياس تكاليف نفقات العلاج، ويتم قياس هذه التكلفة وذلك على النحو التالي:
 - أ. التكاليف المباشرة وتشمل تكاليف العمالة الطبية، تكاليف الأدوية تكاليف المعدات الطبية.
 - ب. تحديد التكاليف غير المباشرة مثل نفقات تفصيلية خلال إقامة العامل بالمستشفى.
 - ج. التعويضات التي تصرف للعاملين المتضررين، وهي عبارة عن متوسط أجر العامل اليومي مضروباً في عدد أيام الغياب نتيجة المرض مضروباً في عدد الحالات المرضية.

¹ المرسي حجازي، تقدير الخسائر الاقتصادية الناتجة عن التلوث الصناعي للهواء في مدينة الرياض، التعاون الصناعي في الخليج العربي، المجلد 14، العدد 55، 1994، ص 37.

²

³ أبو بكر سالم، تحليل الفوائد الناتجة عن مشروعات التحكم في التلوث، النفط والتعاون العربي، منظمة الأقطار العربية المصدرة للبتول، المجلد 19، العدد 2، 1983، ص 171.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

يمكن حساب النقص في الطاقة الإنتاجية نتيجة التلوث بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{الإنتاج السنوي الإجمالي بسعر السوق}}{\text{الطاقة الإنتاجية \setminus للعامل}} =$$

عدد أيام العمل في السنة × عدد العمال الكلي

النقص في الموارد البشرية نتيجة التلوث، حيث يمثل الأفراد العاملين بالمؤسسة مورداً بشرياً له قيمة مادية تدخل ضمن التكاليف الإجمالية للمؤسسة وطاقة بشرية مهمة لأنها كانت السبب في تطور مفهوم المحاسبة بحيث تم اعتبار الموارد البشرية أحد عناصر الأصول الموجودة بالمؤسسة، وقد أشارت دراسة إلى الخسائر البشرية وبالتالي الاجتماعية التي تنتج عن التلوث مما يتطلب وضع معايير كمية وفنية للتحكم بهذه الخسائر.

- قياس تكلفة الوفاة المبكرة للفرد نتيجة أضرار التلوث وتنقسم هذه الأضرار إلى جزئيين:
أ. الضرر في مستوى الدخل نتيجة ارتفاع معدلات الوفاة.

ب. القيمة المضحية بها في شكل نفقات التربية والتعليم لوفيات التلوث.

ويمكن قياس تكاليف الآثار الضارة للتلوث في هذه الحالة من خلال العلاقة الآتية:
تكلفة الآثار الضارة = تكلفة الإصابة بالتلوث + تكلفة الوفاة المبكرة.

3. قياس قيمة الأضرار الاجتماعية: يتطلب خلال هذه المرحلة الحصول على بيانات عن عدد السكان بالمنطقة المتأثرة بعناصر التلوث ومعدلات الإصابة بأمراض التلوث في المنطقة ومقارنة النتائج ببيانات المناطق الأخرى الأقل تلوثاً، ومن خلال هذه البيانات يتم قياس قيمة الأضرار الصحية التي تصيب الأفراد المقيمين في المنطقة المحيطة بالمؤسسة بالمعادلة الآتية¹:

- الزيادة في معدل الإصابة بمرض معين × معدل الإصابة بمرض نتيجة التلوث × معدل الإصابة بنفس المرض في المنطقة الأقل تلوثاً.

4. متطلبات قياس قيمة الأضرار الاجتماعية: يتطلب الأمر ما يلي:

أ. تحديد نوع الضرر الاجتماعي: ويتمثل في الأضرار الصحية للإنسان والكائنات الحية والأضرار التي تصيب الأصول الملموسة للمجتمع كالمباني والأضرار التي تصيب التربة الزراعية.

¹ خالد عطية، علاء زهران، صالح المحمود، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية - دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية، المرجع السابق، ص 19.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

ب. تحديد حجم الضرر الاجتماعي: ويتم في هذه المرحلة تحديد عدد المؤسسات التي يصيبها الضرر من عناصر

تلوث البيئة وذلك كما يلي:

- عدد الأفراد المصابين بأمراض التلوث.
- عدد حالات الوفاة المبكرة بسبب أمراض التلوث.
- مساحة الأرض الزراعية المتأثرة بالتلوث.
- عدد وحدات المباني السكنية أو العقارات المملوكة المتأثرة بالتلوث.

د. تحديد الوزن الفني لوحدة الضرر: وتتضمن هذه المرحلة تحديد مقدار الضرر لكل وحدة ويتحدد هذا المقدار

في ضوء عدة عوامل:

- مستويات تركيز عناصر التلوث في البيئة المحيطة.
- مقدار الفترة الزمنية التي تتعرض لها وحدة الضرر.
- درجة الاستجابة أو ما يعرف بمدى التأثير لحدوث الضرر.
- معدل اهتلاك الآلات والمعدات.

ج. ويفيد القياس الفني لوحدة الضرر قياس تكاليف وأعباء أضرار التلوث مالياً أو نقدياً مثل:

- درجة الإصابة بالالتهاب الشعبي وأمراض التلوث بصفة عامة لكل فرد.
- تحديد ضرر الانخفاض في الإنتاجية الزراعية لكل هكتار أو متر طولي للأراضي الزراعية.
- تحديد درجة الانخفاض في الإنتاجية نتيجة تعرض الفرد للتلوث.

الفرع الثاني: منهج الإفصاح عن التكاليف البيئية

بعدما شكلنا منهجاً خاصاً بقياس التكاليف البيئية، وحتى يكون هذا المنهج كاملاً لا بد أن يتبعه منهج خاص بالإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسة، قصد الحصول على المعلومات البيئية من أجل تقييم الأداء البيئي، ويتم الإفصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية الدورية لتلبية احتياجات الأطراف المعنية هذه المعلومات التي تساعد في ترشيد قرارات الاقتصادية المختلفة إن الإفصاح البيئي في التقارير السنوية التي تقدمها المؤسسات يعطى فعالية لهذه التقارير بالنسبة للمستفيدين الخارجيين، وتعتبر التقارير السنوية مصدر أولى لكل من المستثمرين والدائنين والعاملين والجهات البيئية والحكومية.. إلخ، حيث يعتمد المستثمرون (الأفراد والمؤسسات) على التقارير السنوية في الحصول على المعلومات المالية وغير المالية.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

كما ترجع أهمية التقرير عن الأداء البيئي في أنه يساهم في تقديم إرشاد لتحديد واختيار وإنشاء العديد من مؤشرات تقويم الأداء البيئي، وعلى الرغم من تلك الأهمية للتقارير الخاصة بالأداء البيئي للمؤسسات إلا أن الوضع الحالي يدل على نقص في جودة وكمية المعلومات التي تحتويها تلك التقارير، ويرجع ذلك نقص المعايير الموحدة في إعداد تلك التقارير أو التشريعات الملزمة¹.

وسنوضح ذلك من خلال النقاط التالية:

1. تقارير الأداء الاقتصادي والبيئي:

يمكن التمييز بين أسلوبين عند إعداد مثل هذه التقارير، فالأول دمج تقارير الأداء البيئي ضمن تقارير الأداء الاقتصادي باعتبار أنهما يمثلان وحدة متكاملة، والثاني إعداد تقارير مستقلة للأداء البيئي، ويمكن اعتبار هذان الأسلوبان ليسا بديلين ولكنهما مكملان لبعضهما البعض.

وفقاً للأسلوب الأول يتم إعداد هذا النوع من التقارير بتضمين البيانات والمعلومات البيئية المالية منها داخل القوائم

المالية المتعارف عليها (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية) وذلك على النحو التالي:²

أ. **قائمة الدخل:** يتضح لنا أن قائمة الدخل بوضعها الحالي لا تظهر مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها البيئية، لذا فإنه يمكن إعادة تصنيف القائمة بالشكل الذي يظهر كل من الأداء الاقتصادي والأداء البيئي، وذلك كما يلي:

- يتم تحديد صافي الدخل من النشاط الاقتصادي للمؤسسة.
- يضاف إلى صافي الدخل من النشاط الاقتصادي صافي الدخل من النشاط البيئي للمؤسسة وصولاً لصافي الدخل الاقتصادي والبيئي معاً قبل فرض الضريبة على الأرباح، تستبعد الضرائب على الأرباح وصولاً لصافي الدخل الاقتصادي والبيئي، ويمكن بيان ذلك من خلال قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي التالية:

دول رقم (03-01): قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي.

جزئي	كلي	بيان
	XX	صافي الدخل من النشاط الاقتصادي قبل فرض الضريبة على الأرباح: <u>يضاف إليه: الإيرادات البيئية</u>

¹ Matteo Bartotomo, Federica Rangier, **Environmental Reports Content**, Limperg Institute, 2002, p. 70.

² طارق فتحي عمر عبد الخالق، الإطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2004، ص 157-161.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

XX		إيرادات إعادة التدوير
XX		إيرادات التخلص من النفايات
XX		التخفيض في المخصصات البيئية
XX		أرباح بيع أصول رأسمالية بيئية
	XX	إجمالي الإيرادات البيئية
XX		تخصم: النفقات البيئية
XX		إيجار مخازن النفايات الخطرة
XX		مواد خام لوحدة المعالجة
XX		أجور العاملين بوحدة المعالجة
XX		اهتلاك الأصول الرأسمالية البيئية
XX		خسائر بيع أصول رأسمالية بيئية
XX		الزيادة في المخصصات البيئية
XX		اقساط التأمين ضد المخاطر البيئية
XX		غرامات وتعويضات بيئية
	(XX)	إجمالي النفقات البيئية
	XX	صافي الدخل الاقتصادي والبيئي قبل فرض الضريبة على الأرباح
	(XX)	تخصم: الضرائب على الأرباح
		صافي الدخل الاقتصادي والبيئي بعد خصم الضريبة على الربح

المصدر: عبد الخالق طارق فتحي، نفس المرجع السابق، ص: 158.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

ب. قائمة المركز المالي: أيضاً يتم إعادة تصنيف قائمة المركز المالي التقليدية بالشكل الذي يسمح بفصل الجوانب الاقتصادية عن الجوانب البيئية لمستخدمي تلك القائمة. والشكل التالي يوضح قائمة المركز المالي ذو البعد الاقتصادي والبيئي.

الجدول رقم (03-02): قائمة المركز المالي الاقتصادي والبيئي.

الصافي	مجموع الإهلاكات	التكلفة	بيان
			<u>الأصول الثابتة:</u>
XX	(XX)	XX	الأصول الثابتة الاقتصادية
XX	(XX)	XX	الأصول الثابتة البيئية
			أشغال تحت التنفيذ
XX			أشغال اقتصادية تحت التنفيذ
XX			أشغال بيئية تحت التنفيذ
XXX			إجمالي الأصول الثابتة
			<u>الأصول المتداولة:</u>
			المخزون بعد خصم المخصص
XX			مخزون مستلزمات إنتاج
XX			مخزون مستلزمات بيئية
XX	XX		المدينون بعد خصم المخصص
	XX		النقديات بالصندوق والبنوك
	XXX		إجمالي الأصول المتداولة
			<u>تخصم: الالتزامات المتداولة:</u>
			التزامات اقتصادية
		XX	التزامات بيئية
		XX	مخصصات مرتبطة بالنشاط الاقتصادي
		XX	مخصصات مرتبطة بالنشاط البيئي

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

		XX	دائنو التوزيعات
		XX	إجمالي الالتزامات المتداولة
	(XX)		رأس المال العامل
XXX			إجمالي الاستثمارات يتم تمويلها كما يلي:
XXX			حقوق المساهمين
			رأس المال المدفوع
			الاحتياطيات
	XX		الأرباح المرحلة
	XX		أرباح السنة
XX			قروض طويلة الأجل
XX			قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات اقتصادية
			قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات بيئية
			إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول الثابتة

المصدر: عبد الخالق طارق فتحي، المرجع سبق ذكره، ص: 158

ج. قائمة التدفقات النقدية: تتضمن قائمة التدفقات النقدية ثلاثة أنواع من التدفقات النقدية وهي كما يلي:

1. التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية: وهنا يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية التشغيلية

الخاصة بنشاط المؤسسة عن التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بالنشاط البيئي.

2. لتدفقات النقدية الخاصة بأنشطة الاستثمار: يجب هنا أيضاً الفصل فيما بين التدفقات الخاصة

باستثمارات في شراء أصول اقتصادية عن تلك الخاصة باستثمارات في شراء أصول بيئية.

3. التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة التمويل: وهنا أيضاً يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية الداخلة

والخارجة الخاصة بالأصول والالتزامات الاقتصادية عن تلك الخاصة بالأصول والالتزامات البيئية.

أما فيما يتعلق بالبيانات غير المالية فيتم تناولها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومن أمثلة ذلك:

- السياسات البيئية التي تتبناها المؤسسة.
- وصف تفصيلي لعمليات التخلص من النفايات الخطرة.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- التأثيرات البيئية للعمليات الإنتاجية وسبل الحد منها.
- البرامج البيئية الخاصة بالحفاظ على الموارد الطبيعية بما يحقق التنمية المستدامة.
- الشهادات والإجازات البيئية التي حصلت عليها المؤسسة.

2. تقارير الأداء البيئي المستقلة:

إذا كانت القوائم المالية سالفة الذكر تعد إلزاماً على المؤسسة إعدادها، فإن تقارير الأداء البيئي المستقلة هي أمر اختياري سواء في شكل تلك التقارير أو في محتواها حيث يتم من خلال هذه القوائم الإفصاح عن الأداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية التقليدية التي تعدها المؤسسات، ونحاول توضيح ذلك كما يلي:

أ. أساليب الإفصاح عن تقارير الأداء البيئي المستقلة: هناك ثلاثة أساليب للإفصاح وهي كما يلي:¹

1. الإفصاح الوصفي: ويتم من خلال هذا الأسلوب الإفصاح عن الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة للوفاء بالتزاماتها البيئية في شكل تقارير وصفية بصورة إنشائية دون تحليل للتكاليف والمنافع وذلك تجنباً لصعوبات القياس ومن سلبياته أنه يتسم بعدم الموضوعية في التعبير وعدم الدقة في غياب الترجمة النقدية للعناصر.

2. تقارير تقتصر على عرض التكاليف البيئية فقط.

3. تقارير تعرض المنافع والتكاليف البيئية: وهي تقدم إطاراً شاملاً للإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية، وتوفر هذه القوائم إلى جانب القوائم الأخرى بتفصيل في المعلومات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بالمؤسسة سواء في مجالات تعديل خطوط الإنتاج، أو التوسع، أو التغيير أو اختيار الموقع، أو غيرها من القرارات الأخرى ذات الصلة بالبيئة.

ب. تقرير تكلفة الأضرار البيئية: يهدف هذا التقرير إلى توضيح تكلفة الأضرار التي تحملتها المؤسسة والناجحة عن العمليات الإنتاجية والشكل التالي يوضح ذلك التقرير.

¹ مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

الجدول رقم (03-03): تقرير تكلفة الأضرار البيئية

جزئي	كلي	بيان
		<u>أ- تكلفة الأضرار المادية:</u>
XX		تلف الأصول الثابتة
XX		فقدان طاقة إنتاجية
XX		فقدان ثروة حيوانية وسمكية
XX		تلف محاصيل
	XXX	إجمالي تكلفة الأضرار المادية
		<u>ب- تكلفة الأضرار البشرية:</u>
XX		تكاليف العلاج الطبي
XX		تكاليف طاقة مفقودة في فترة العلاج
XX		تكاليف الوفاة المبكرة
	XXX	إجمالي تكلفة الأضرار البشرية
		<u>ج- تكلفة المخالفات البيئية:</u>
XX		غرامات
XX		تعويضات
	XX	إجمالي تكلفة المخالفات البيئية
	XX	إجمالي تكلفة الأضرار البيئية

المصدر: عبد الخالق طارق فتحي، الإطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي، رسالة دكتوراه، القاهرة، 2004،

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

ج. قائمة نتائج القياسات البيئية: توضح هذه القائمة نتائج القياسات الفعلية المتولدة عن العمليات الإنتاجية للمؤسسة مقارنة بالحدود القصوى المسموح بها قانوناً، وحجم الانحرافات ويمكن توضيح تلك القائمة من خلال الشكل التالي كما يلي:

الجدول رقم (03-04): قائمة نتائج القياسات البيئية

الانحرافات	الحدود القصوى	نتائج القياسات الفعلية	العنصر الملوث
	XX	XX	ثاني أكسيد الكبريت
	XX	XX	كبريتيد الهيدروجين
	XX	XX	أول أكسيد الكربون
	XX	XX	ثاني أكسيد الكربون
	XX	XX	أكاسيد النيتروجين
	XX	XX	الجزئيات
	XX	XX	الرصاص

المصدر: عبد الخالق طارق فتحي، مصدر سبق ذكره، ص: 163.

ويتضح لنا أن تلك القائمة يمكن أن يرفق بها الإجراءات العلاجية التي قامت بها المؤسسة في سبيل معالجة نتائج القياسات المتجاوزة الحدود المسموح بها قانوناً مثال ذلك تركيب فلاتر تنقية، أو إنشاء وحدة معالجة للمياه... الخ.

د. قائمة الأصول البيئية: وفيها يتم حصر كافة الأصول البيئية التي تمتلكها المؤسسة في بداية الفترة وكذا الإضافات التي تمت على تلك الأصول خلال الفترة المالية، وكذا الأصول المتنازل عنها تمت من تلك الأصول لتحديد قيمة الأصول البيئية الواجب إظهارها في قائمة المركز المالي، أي يمكن النظر إلى هذه القائمة على أنها قائمة تمهيدية لحصر الأصول البيئية الواجب إظهارها في قائمة المركز المالي.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

المطلب الثاني: نماذج قياس وإفصاح محاسبي البيئي.

الفرع الأول: نماذج القياس والافصاح محاسبي البيئي

1. نموذج SMFC ((SCOVIL MANUFACTURNING COMPANY):

تعد الصيغة التي استخدمتها شركة SCOVIL MANUFACTURNING للإفصاح عن أنشطتها الاجتماعية من النماذج التطبيقية الوصفية، الذي كان تحت عنوان "تقرير العمل الاجتماعي"، ويتضمن التقرير بعض المعلومات الكمية عن فرض التوظيف التي هيأتها المؤسسة للمجتمع والوسائل الرقابية الخاصة بحماية البيئة ومكافحة التلوث، فضلا عن المعلومات المتعلقة بحماية المستهلك.¹

الجدول رقم (03-05): نموذج SMFC

أولا: فرص العمالة	
لازال التغير في المستويات الوظيفية يؤدي إلى بعض المشاكل. لازالت هناك حاجة لزيادة ترقيات الأقليات إلى مراكز أعلى. أغلقت المؤسسة أ حد مراكز التدريب بعد أن بلغت نفقاته 33300 دولار بسبب توقف الحكومة عن اعانته.	ترتب عن توسع المؤسسة توفير حوالي 1000 فرصة عمل. تخطيط المؤسسة ووضعها برنامج لتوفير فرص عمل للأقليات. تنفيذ برامج تدريب نتج عنه توظيف 260 من العمال ذوي الاحتياجات الخاصة و170 من العمال المهرة خلال سنة.
ثانيا: الرقابة البيئية	
لازالت هناك مشكلة ناجمة عن بعض الرواسب المرتبطة بأنابيب المياه القائمة. تواجه المؤسسة مشكلة انبعاث ثاني أكسيد النيتروجين من الآلات. تواجه المؤسسة مشاكل قانونية بسبب وسائل الأمن الصناعي.	تم تركيب أجهزة لمعالجة مياه الصرف الصحي ب 530000 دولار. بلغ عدد الآلات التي تم إضافتها لمعدات المؤسسة المتعلقة بالرقابة على تلوث المياه ب 10 آلات منذ عام 1965. قامت المؤسسة بإنفاق 3000000 دولار لشراء آلات لتنقية الهواء وهذا يمثل إنجاز 80 % من البرنامج.
ثالثا: مجال الضمان الاجتماعي	

¹ مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، الأردن، 2002، ص 93.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

<p>البرامج التي تقوم بها المؤسسة لبناء مساكن محدودوي الدخل غير فعالة بدرجة كافية.</p>	<p>قامت المؤسسة ببناء 120 وحدة سكنية للعاملين بمبلغ 3500000 دولار.</p> <p>تتم المؤسسة بمساعدة المؤسسات الاجتماعية.</p> <p>ترعت المؤسسة بمبلغ يعادل 2% من أرباحها كمساهمات في تفعيل مسؤوليتها الاجتماعية.</p>
<p>رابعا: مجال خدمة المستهلكين</p>	
<p>من المتوقع صدور قانون يفرض مستويات أعلى لجودة المنتج من الجودة الحالية.</p> <p>تواجه المؤسسة مشكلة سببها عدم استخدام الكتيب بالطريقة الصحيحة.</p>	<p>أدت برامج الرقابة علي الجودة إلي كفاءة أداء المنتج.</p> <p>قامت المؤسسة بإنشاء شبكة تواصل عن طريق الهاتف، لضمان سرعة ما يطلبه العملاء من خدمات.</p> <p>قامت المؤسسة بأعداد كتيب مبسط يوضح الطريقة الآمنة لاستعمال المنتج.</p>

المصدر:

Michel Glautier, Deigan Morris, Brian Underdown, **Accounting: Theory and practice**, 8eme, édition illustrée, Financial Times Prentice Hall, 2011, p692

بتحليل النموذج السابق يتضح ما يلي:

- اشتمل النموذج على أربع مجالات للمسؤولية الاجتماعية للمشروع، وهو ما يوضح إدراك المؤسسة لتعدد واختلاف جوانب الأداء الاجتماعي.
- اتخذت المؤسسة الأسلوب المتبع في عرض المركز المالي أساسا لإعداد تقريرها الخاص بأدائها الاجتماعي.
- لا يوضح النموذج الخصائص الأساسية لتقرير المركز المالي، فجميع بنود التقرير ليست لها قيم نقدية وبالتالي لا يمكن التأكد من توازن جانبي الموجودات والمطالب.
- لا يعبر النموذج عن المركز المالي الاجتماعي في لحظة إعدادة بقدر ما يعبر عن الجوانب الإيجابية والسلبية للأداء الاجتماعي للشركة.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

2. نموذج (Linowes):

يهتم هذا النموذج الذي اقترحه Linowes، وأطلق عليه تسمية: "تقرير النشاط الاجتماعي الاقتصادي" ("SOCIAL ECONOMICS OPERATING") بالإفصاح عن التكاليف المترتبة على كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة، دون أن يكون للمنافع التي تحققها تلك الأنشطة أي أثر فيها، ويوضح الجدول تالي شكل هذا النموذج.¹

الجدول رقم (03-06): نموذج (Linowes):

المبالغ		البيان
أولاً: الأنشطة الخاصة بالعاملين		
<u>المزايا:</u>		
		برامج تدريبية للعمال
		تبرعات لمؤسسات تعليمية وعلمية
		تكاليف معالجة زيادة معدل
		تكاليف الحضانة الخاصة بأبناء العاملين
		مجموع المزايا المتحققة للأفراد
		مطروحا منه الأضرار
		تأجيل إضافة أجهزة أمان قطع الآلات
		صافي المزايا (الأضرار) في الأنشطة الخاصة بالأفراد
ثانياً: الأنشطة الخاصة بالبيئة		
<u>المزايا</u>		
		تكلفة إصلاح الأراضي المتضررة
		تكلفة إضافة أجهزة للرقابة على التلوث

¹ محمد عباس بدوي، "المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 114.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

			<p>تكلفة استبعاد المواد السامة من عمليات الإنتاج</p> <p>مجموع المزايا</p> <p>مطروحا منه الأضرار</p> <p>التكلفة التي كان يجب تحملها لإعادة تشجير منطقة التعدين</p> <p>التكاليف المقدرة لتطهير مجرى النهر من التلوث</p> <p>مجموع الأضرار</p> <p>صافي المزايا(الأضرار) في الأنشطة الخاصة البيئة</p>
ثالثا: الأنشطة الخاصة بالإنتاج			
			<p>المزايا</p> <p>رواتب لجان أمن المنتج</p> <p>تكلفة التحويلات على المنتج</p> <p>مجموع المزايا</p> <p>مطروحا منه الأضرار</p> <p>تكلفة جهاز الأمان الموصي باستخدامه مقابل لجان الأمان ولكنه لم يستخدم</p> <p>صافي المزايا (الأضرار) في الأنشطة الخاصة بالإنتاج</p> <p>صافي العجز الاجتماعي - الاقتصادي للسنة</p> <p>+الرصيد المدور في 1/1</p> <p>الصافي الكلي الاجتماعي - الاقتصادي للأنشطة في 12/31</p>

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)"، مرجع سابق، ص 115

يتضح من الشكل السابق أن الهدف من إعداد التقرير، هو بيان الأداء الاجتماعي للمؤسسة خلال مدة زمنية تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك لغرض التعرف على الجوانب الإيجابية والسلبية لكل نشاط من الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة، والتي حددها مقترح هذا النموذج في ثلاثة جوانب أساسية هي:

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

• الأنشطة الخاصة بالأفراد أو الجمهور بشكل عام.

• الأنشطة الخاصة بالبيئة.

• الأنشطة الخاصة بالإنتاج.

ميز Linowes بين نوعين من التكاليف هما:

أ. التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل القيام بأهداف اجتماعية، وهي مزايا اجتماعية من وجهة نظر المجتمع.

ب. التكاليف التي يجب إنفاقها في جانب معين من الجوانب الثلاثة الأساسية السابقة الذكر، ولكن لم يحدث هذا الإنفاق، والتي عرفها Linowes بالأضرار الاجتماعية.

أشار Linowes في نمودجه إلى صعوبة التحقق وبشكل نهائي ومقبول من الآثار الاجتماعية والذي افترض ضرورة تلاشي الرصيد المدور لهذه الأنشطة في الأجل الطويل، أو على الأقل تضائله الى أدنى حد ممكن كحل لتجاوز هذه الصعوبة.

يعد نموذج Linowes بشكل منفصل عن تقارير المحاسبة المالية، بمعنى أن نتيجة الأداء الاجتماعي تقاس بمعزل عن نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

3. نموذج (Estes):

لا يختلف النموذج الذي اقترحه وأطلق عليه تسمية "تقرير التأثير الاجتماعي" Impact Statement Social عن النموذج الذي اقترحه Linowes، من كونهما اتخذا المجتمع أساس في الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة، إلا أن الاختلاف الذي ميز هذا النموذج عن سابقه يكمن في اهتمامه بالمنافع الاجتماعية إلى جانب التكاليف الاجتماعية، ومحاولة قياس صافي الإسهام الاجتماعي للمؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالنفقات.

أوضح Estes في نمودجه أن المنافع الاجتماعية لا تقاس بالتكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها الاجتماعية، وإنما تقاس بأي عائد للمجتمع، أو لأحد عناصره سواء كان هذا العائد اقتصاديا أو غير اقتصادي، داخليا أم خارجيا. ويعرض الجدول التالي النموذج الذي اقترحه "Estes".

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

الجدول رقم (03-07): نموذج Estes:

			<p><u>المنافع الاجتماعية:</u></p> <p>السلع والخدمات التي تم توفرها</p> <p>مدفوعات للعناصر الاجتماعية:</p> <p>عمالة متاحة (أجور ومرتبوات)</p> <p>مدفوعات لموردي السلع والخدمات</p> <p>ضرائب مسددة</p> <p>مساهمات خيرية</p> <p>توزيعات وأرباح موزعة</p> <p>قروض ومدفوعات أخرى</p> <p>منافع إضافية مباشرة للعاملين</p> <p>خدمات ومعدات وتسهيلات ممنوحة للغير</p> <p>تحسينات للبيئة</p> <p>مجموع المنافع الاجتماعية</p> <p><u>التكاليف الاجتماعية:</u></p> <p>سلع ومواد أولية تم الحصول عليها</p> <p>مباني ومعدات الشراء</p> <p>عمل وخدمات مستخدمة</p> <p><u>فروق وظيفية</u></p> <p>في التعيين (خارجية)</p> <p>في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)</p>
--	--	--	--

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

			<p>إصابات وأمراض عمل</p> <p>خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة</p> <p>أضرار البيئة</p> <p>أضرار الأرض</p> <p>تلوث الهواء</p> <p>تلوث المياه</p> <p>ضوضاء</p> <p>مخلفات</p> <p>تشويه الشكل الجمالي للبيئة</p> <p>أضرار أخرى للبيئة</p> <p>مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع</p> <p>مدفوعات مقابل سلع وخدمات</p> <p>زيادة في رأس المال</p> <p>مدفوعات أخرى</p> <p>تكاليف أخرى</p> <p>إجمالي التكاليف الاجتماعية</p> <p>الفائض (العجز) الاجتماعي العام</p> <p>الفائض (العجز) الاجتماعي للمجتمع في 1/1</p> <p>الفائض (العجز) الاجتماعي للمجتمع في 12/31</p>
			<p>ملاحظات عن:</p> <p>-التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمدخلات.</p>

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمرجات.

- أسس القياس والتقييم.

- مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية.

المصدر: المرجع سابق، ص 121,122.

4. نموذج (AAA): بدأت دراسة لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المشروع المنبثق عن جمعية المحاسبة الأمريكية،

باستعراض الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المؤسسات على البيئية،

بالرغم من اعترافهم بوجود هذه التأثيرات، فأوضحت بأنه لا توجد أسس وقواعد لقياس وعرض التكاليف

الاجتماعية للأضرار البيئية الناجمة عن عمليات المؤسسات للأسباب التالية:

● عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئية تلتزم بها المؤسسات، مما أدى إلى تجنبها تحميل نفقات لتخفيض الأضرار البيئية.

● صعوبة وضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية.

● عدم وجود أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على المؤسسات.

● عدم رغبة العديد من المؤسسات في الإفصاح اختياريًا عن التكاليف البيئية المرتبطة بالأضرار البيئية الناجمة عن

عملياتها حتى ولو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة.

استنادًا إلى الأساس السابقة الذكر، اقترحت لجنة التأثيرات البيئية، نموذجًا يقوم على الإفصاح الوصفي لجهود

المؤسسات في حل المشاكل البيئية، وأوصت بضرورة أن تتضمن القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه

الجهود التي تخص الرقابة على التلوث، والحد المسموح به، ويتم ذلك من خلال الإفصاح عما يلي:

- المشاكل البيئية الرئيسية.

- خطط المؤسسة للحد من المشاكل البيئية.

- التقدم الذي حققته المؤسسة في حل المشاكل البيئية.

- التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمشروع وعلى نتيجة عملياته.

بتحليل النموذج السابق نخلص إلى ما يلي: يركز النموذج اهتمامه حول توفير المعلومات المتعلقة بمشكلة

التلوث البيئي فقط، الأمر الذي يجعله غير مفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسة.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

5. نموذج تقرير النشاط الاقتصادي-الاجتماعي:

يقوم هذا النموذج على إعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن الأداء الكلي للمؤسسة، وذلك عن طريق الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية في تقرير واحد، وذلك دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي، حيث يقتصر التعديل فقط على طريقة عرض كل من المعلومات المالية والاجتماعية، وقد أوضح النموذج مجالات المسؤولية الاجتماعية التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية، وهي أربعة مجالات أساسية، تمثلت في:

- مجال العاملين.
- مجال التفاعل مع البيئة.
- مجال حماية المستهلك.
- مجال الرقابة على التلوث.

إن الإفصاح عن تلك المجالات الأربعة يكون مقتصرًا على تكاليفها دون المنافع المتحققة منها، وذلك نظرا للصعوبات التي تواجه عملية قياس المنافع والتعبير النقدي عنها، ويتم الإفصاح عن هذه التكاليف بشكل منفصل، ويعرض الجدول الآتي، نموذجًا توضيحيًا لتقرير النشاط الاقتصادي-الاجتماعي كما يلي:

الجدول رقم (03-08): نموذج تقرير النشاط الاقتصادي-الاجتماعي:

...	مجمّل الربح	...	مصاريف إدارية
...	إيرادات أوراق مالية	...	فوائد السندات والقروض
...	شركات تابعة	...	استهلاكات (بيان أو كشف مرفق)
...	أوراق مالية أخرى	...	خسائر أو مصاري عرضية
....	إيرادات متنوعة	...	مخصصات (بيان أو كشف مرفق)
...	صافي الربح	...	صافي الربح
...	إيرادات سنوات سابقة	...	مخصصات إضافية
...	محول من مخصصات واحتياطات	...	مصاري تخص سنوات سابقة
...		...	مخصص ضرائب
			صافي الربح الاقتصادي

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

			...	<u>تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي:</u>
		صافي الربح الاقتصادي	...	أنشطة اجتماعية خاصة بالعاملين:
			...	إهلاك الأصول الثابتة
				تكاليف أخرى
				أنشطة اجتماعية أخرى:
				تكاليف خاصة بالتفاعل مع البيئة
				تكاليف خاصة بحماية المستهلك
				تكاليف خاصة بالرقابة على التلوث
				إهلاك معدات رقابة التلوث
				تكاليف أخرى
				تكاليف علاج الأضرار البيئية تخص السنة الحالية.
				غرامات مخالفة قوانين خاصة بأمان العاملين وتلوث البيئة.
				مخصص التزامات اجتماعية
				صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي
				تكالي علاج الأضرار البيئية تخص سنوات سابقة.
		صافي الربح الاقتصادي بعد خصم تكاليف الأنشطة الاجتماعية		صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي القابل للتوزيع.

المصدر: مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، مرجع سابق، ص 199.

بتحليل النموذج السابق، يتضح الآتي:

- يدور اهتمام النموذج حول التكاليف الاجتماعية لأنشطة المؤسسة، ويستبعد المنافع الاجتماعية فلا يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية المقترحة، وهو ما يقلل من شموليته.
- لا يعدل النموذج من نطاق القياس في المحاسبة المالية، حيث يتبع أسلوب القياس النقدي وأساس التقييم التاريخي، وهو ما يجعله يتماشى مع مفهوم الموضوعية.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

– يتصف النموذج بسهولة إعداده، فهو لم يتعرض لأي مشكلات ترتبط بقياس المنافع الاجتماعية، ويقتصر الجهد الإضافي على التمييز في العرض بين المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية، كما يتصف بقابليته للفهم لارتباطه بنفس طريقة العرض المتعارف عليها محاسبيا.

6. نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية:

بعد اختيار المعلومات التي تعبر عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الصناعية، تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات بالشكل الذي يجعلها تلي احتياجات مستخدميها في ظل مدخل التقارير البيئية متعدد الأبعاد، يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسات الصناعية، بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة وهذه النماذج هي:¹

- قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية.
- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية.
- تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد.
- القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية.

المطلب الثالث: تقييم منهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

بعدها قمنا بوضع المنهج الخاص بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية نحاول تقييم هذا المنهج، وذلك من خلال الوقوف على النقاط التي تعترض تطبيقه في المؤسسات الصناعية وخاصة مؤسسات صناعة الإسمنت، وكذلك الصعوبات التي تعترض تطبيقه وذلك من خلال النقاط التالية:

تقييم منهج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية: يتبين لنا أن المنهج الذي تم وضعه لقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يحقق العديد من المزايا، وتعترض تطبيقه صعوبات والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

أ. المزايا التي يوفرها المنهج: يوفر المنهج العديد من المزايا والتي يمكن توضيحها فيما يلي:²

- يمكن تطبيق منهج القياس الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية وذلك لسهولة تطبيقه والفائدة التي يمكن أن يحققها من المعلومات التي يوفرها ولكافة الأطراف داخل المؤسسة أو وخارجها إضافة إلى أن هذا المنهج يمكن استخدامه من قبل كافة المؤسسات وخاصة الصناعية منها للسهولة التي يتميز بها مما

¹ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 221.

² مهاوت لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 118.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

يجعل المقارنات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات قائمة وممكنة بشكل موضوعي وعملي، ومن شأنها أن تساهم في تحسين الأداء البيئي.

● تتضمن حماية البيئة من التلوث وصياغة السياسة البيئية مجموعة من القرارات أهمها القرارات المتعلقة بتحديد عناصر التلوث الواجب التحكم فيها ومستوياتها المقبولة وتحديد مصادر التلوث والسياسات الفنية البديلة ذات الآثار البيئية المتباينة.

● إن قياس التكاليف البيئية بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم على المنتجات يساهم في تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق، ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها، وهذا يساهم في ترشيد القرارات الإدارية إضافة إلى القياس السليم لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة.

● توسيع نطاق دور الأجهزة الرقابية بحيث يتسع ليشمل تدقيق ومراجعة البيانات المتعلقة بالتأثيرات المترتبة عن أنشطة المؤسسة على المجتمع، وإعطاء الجهات المختصة في الدولة صورة صادقة عن حجم المشكلات البيئية التي تواجهها مما يساعد في إعطاء تلك المشكلات الأولوية بين المشكلات، من أجل إيجاد الحلول.

● إن قياس ما يجب أن تتحمله الأجهزة الحكومية المختصة القائمة على تنفيذ برامج حماية البيئة وكذلك ما يجب أن تتحمله المؤسسات المتسببة في إحداث التلوث للوصول إلى المستوى المقبول وبالتالي إمكانية تحديد التحكم في التلوث مقترنة بنسبة التلوث السائدة في المنطقة المحيطة يعد من أهم البيانات التي يمكن أن تساهم في تحديد مرونة وواقعية المعايير الخاصة بالتحكم في التلوث.

● يساعد القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية في توفير المعلومات يمكن الاعتماد عليها في وضع القوانين مثل قوانين الضرائب ومعايير التلوث وقواعد تأمين المجتمع ضد الأنواع المختلفة من التلوث.

● يساعد القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تحديد الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة بمختلف أنواعه في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء المتغيرات البيئية مما يؤدي إلى زيادة فاعلية التخطيط الاقتصادي للدولة.

● إن الإفصاح عن سياسات المؤسسة تجاه المحافظة على البيئة لا شك يؤدي إلى زيادة الأرباح واستخدام موارد المؤسسة بأكبر كفاءة ممكنة.

● تحديد أنواع المؤشرات المالية وغير المالية التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء البيئي لتحقيق الرقابة على التلوث بغرض التحكم في معدلاته والحد منه والعمل على تحسين الأداء البيئي.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

- مساعدة الدولة في تخصيص الاعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة البيئية المثلى وإمكانية التعبير عن الآثار السالبة والموجبة بشكل نقدي.
 - أن القياس السليم للتكاليف البيئية وتبويبها الصحيح والتوزيع الكفؤ لها يؤدي إلى زيادة فعالية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي.
 - الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين لبروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة وبالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.
- ب. الصعوبات التي تعترض تطبيقه: إن عدم تطبيق القياس الإفصاح البيئي ترجع إلى الأسباب التالية:¹
1. عدم وجود إلزام على المؤسسات بالإفصاح البيئي وتمثل ذلك في:
 - لا تتطلب الهيئة العامة لسوق المال الإفصاح عن المعلومات البيئية.
 - لا يوجد معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية.
 - الإفصاح البيئي اختياري حسب رغبة الإدارة.
 2. نقص الوعي العام بالقضايا البيئية وتمثل ذلك في:
 - غياب ردود أفعال المستهلكين والعملاء.
 - لا توجد منظمات غير حكومية تتبنى قضايا البيئة بفاعلية.
 - اعتقاد الإدارة بأن نشاط المؤسسة لا يؤثر في البيئة.
 - اقتناع إدارة المؤسسة بعدم جدوى الإفصاح البيئي وتأثيره في إدراك الأطراف المهتمة.
 - لا توجد ضغوط سياسية على المؤسسات بأن تفصح عن أدائها البيئي.
 - قلة الموضوعات البيئية في المناهج الدراسية.
 - لا تشكل الاستثمارات الأخلاقية جزءا من سوق المال.
 3. غياب البعد البيئي في تقييم نجاح المؤسسة وتمثل ذلك في:
 - لا يؤثر عدم الإفصاح البيئي في جذب استثمارات جديدة للمؤسسة.
 - لا يؤثر عدم الإفصاح البيئي في تقييم الجمعية العمومية للمساهمين لنجاح الإدارة.

¹ محمد فهميم أبو العزم، معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية حالة جمهورية مصر العربية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 45، العدد الأول، القاهرة، ص 62.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

• عدم اقتناع المستثمرين بفائدة الإفصاح البيئي للشك في مصداقيته.

• لا يؤثر عدم الإفصاح البيئي في قدرة المؤسسة في الحصول على التمويل.

لذلك يمكن القول بأن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه حماية البيئة، ومن ثم كان هناك ضرورة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي، سواء في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية أو في شكل قوائم وتقارير مالية مستقلة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات وبالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمؤسسة.

الفصل الثالث مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية

خاتمة الفصل:

استهدفت دراستنا في هذا الفصل القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية، ولتحقيق هذا الهدف فقد تناولنا كلا من القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وعرفنا بأن القياس البيئي هو ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطتها الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين المعلومات البيئية سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ولقد توصلنا إلى أن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، من بين أهم نتائج الاهتمام المتزايد بالبيئة، والذي يكون إما امتثال من المؤسسات للتشريعات والقوانين والضغوط التي تتعرض لها من المنظمات غير الحكومية والمجتمع المدني أو من يكون بصفة طوعية من أجل تحسين سمعة المؤسسة وزيادة حصتها السوقية والتطوير في ميزتها التنافسية، ويقوم هذا النوع من الإفصاح بتوفير المعلومات البيئية عن نشاط المؤسسات بفعالية، والتي تخدم أصحاب المصالح سواء الداخليين أو الخارجيين من أجل اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، والذي يكون إما ضمن القوائم المالية أو ضمن تقارير مجلس الإدارة والمسؤولية الاجتماعية، ويزيد الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية من موثوقية وموضوعية هذه للقوائم المالية والتقارير وإعطائها أكثر مصداقية.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع الدراسة واتساعها، وبعد الانتهاء من الجانب النظري وذلك من خلال الفصول السابقين حيث تطرقنا في الفصل الأول على مدخل المفاهيمي للقياس والافصاح والمعلومات المالية أما الفصل الثاني تناولنا فيه المحاسبة البيئية اما بالنسبة للفصل الثالث تناولنا فيه مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن معلومات المالية ، إلا أن الدراسة النظرية تبقى بحاجة لوجود تدعيمات واقعية، لهذا سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العلمي، ، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان لاستقصاء آراء أفراد عينة الدراسة الممثلين في المهنيين المحاسبين، حيث تم عرض أداة الدراسة للتحكيم على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في المحاسبة والمالية ومن ثم تمت إجراءات تصحيح الأداة وتوزيعها على عينة الدراسة، ثم تلتها مرحلة إدخال البيانات إلى الحاسوب وتم إجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة وذلك بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية SPSS .

سنتناول من خلال هذا الفصل كل ما يتعلق بمنهجية الدراسة الميدانية من حيث: مجتمع وعينة الدراسة، تصميم أداة الدراسة، الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة من حيث الثبات والصدق، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، تلي ذلك مرحلة تحليل اتجاهات أفراد العينة حول محاور الدراسة، اختبار فرضيات الدراسة، ومن ثم الخروج بالنتائج النهائية للدراسة الميدانية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: الاختبارات المرتبطة بأداة الدراسة وتوزيع البيانات

المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل دور المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث يشمل هذا المبحث على الأدوات المستخدمة للوقوف على جوانب أفضل للموضوع بغية الوصول الى نتائج واقعية بأكبر قدر من الموضوعية من خلال الأدوات المستخدمة.

المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة الميدانية

1. أدوات جمع البيانات: اعتمدنا في دراستنا على المصادر التالية:

أ. المصادر الثانوية: ويقصد بها تلك المصادر التي يعتمد عليها الباحث في الجانب النظري للدراسة، وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على:

- ✓ الكتب: سواء تعلق الأمر بالكتب بنسختها الورقية أو الالكترونية بصيغة (PDF)؛
- ✓ الرسائل الجامعية: اعتمدنا في دراستنا على مجموعة من أطروحات الدكتوراه، ذات العلاقة بموضوع الدراسة أو أحد متغيراته وذلك بالاستعانة بموقع الأرضية الوطنية للإشعار بالأطروحات (PNST)؛
- ✓ المقالات العلمية: حيث اعتمدنا على المقالات العلمية العربية والأجنبية، والمتوفرة على قواعد البيانات المختلفة نذكر منها: الأرضية الوطنية للمجلات العلمية (ASJP)، المجلات العلمية العراقية (IASJ)، إضافة إلى قاعدة بيانات (Google Scholar) إلى جانب قواعد البيانات المدفوعة التي يتيح موقع ال(Sndl) الولوج إليها مثل: قاعدة البيانات (دار المنظومة)، وقاعدة البيانات (المعرفة)؛
- ✓ المدخلات: اعتمدنا أيضا على بعض المدخلات المنشورة ذات العلاقة بموضوع الدراسة؛

ب. المصادر الأولية: ونعني بها تلك المصادر التي يلجأ إليها الباحث للحصول على البيانات حول الدراسة التي يعمل عليها، وحتى يتسنى لنا ذلك، تم اختيار الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وذلك لملائمته لأغراض الدراسة وسهولة تحليل بياناته إحصائيا، حيث تم تصميم الاستبيان حسب ما تقتضيه متغيرات الدراسة، وذلك بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة والأدبيات والدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

2. المعالجات الإحصائية المستخدمة: للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج الاحصائي " SPSS " وذلك باستخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- ✓ النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لتحديد نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من البدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة.

- ✓ التوزيعات التكرارية: تهدف الى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.
- ✓ المتوسطات الحسابية: لتحديد معدل استجابة افراد العينة لمتغيرات الدراسة.
- ✓ الانحرافات المعيارية: تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات افراد العينة.
- ✓ معامل ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلته وأيضا قياس مدى قوة العلاقة بين العبارات.
- ✓ اختبار الارتباط بيرسون (Pearson): يستعمل للتعرف على درجة الاتساق الداخلي لعبارات وأبعاد القياس والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، بالإضافة إلى اختبار علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة وأبعادها.
- ✓ اختبار (K-S) لعينة واحدة (Kolmogorov-Smirnov): ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛
- ✓ اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One sample T test): لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي (3) أم قلت أم زادت عن ذلك.
- ✓ اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA): وذلك من أجل التعرف على وجود فروق معنوية في تصورات المستجوبين لمتغيرات الدراسة تبعا للمتغيرات الشخصية والوظيفية.

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وعينتها

أولاً-مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المختصين في وظيفة المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر وممثل في مدراء مصلحة المالية والمحاسبة والمحاسبين واعوان المحاسبين.

ثانياً-عينة الدراسة:

بالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها مسبقا قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث شملت عينة المدروسة فئات متنوعة من مجتمع الدراسة السابق الذكر، حاولنا من خلالها إشراك جميع العناصر المعنية بميدان المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تضمنت مدراء مصلحة المالية والمحاسبة والمحاسبين واعوان المحاسبين على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية تيارت ومن المؤسسات التي استهدفناها (المؤسسة الجزائرية لإنتاج

الكهرباء Sonalgaz SPE، المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز Sonalgaz SDC، المؤسسة نפטال فرع وقود بالإضافة لمؤسسة نפטال فرع غاز، بالإضافة الى شركة سونطراك، المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني)، حيث قمنا بإعداد ونسخ أكثر من 80 استمارة استبيان، وتم توزيع 75 استمارة على أفراد العينة المحددة مسبقا، اما الباقي فلم يتم توزيعها نظرا لإجحاف الكثيرين من المهنيين وامتناعهم عن ملئ الاستمارة وعدم الاهتمام بالموضوع، بحجة عدم وجود الوقت.

وقد اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وايضا استهدفنا من خلال الاستبيان الإلكتروني المهنيين من محاسبين عبر مراسلاتهم شخصيا بعد التأكد فعلا أنهم ممارسون مهنيًا وبعد تجميع أكبر عدد ممكن من الاستثمارات الموزعة قمنا بعملية الفرز والتنظيم للاستثمارات المستلمة لتحديد أي الاستثمارات صالحة للدراسة فقررنا الإبقاء على 60 استمارة من المجموع الاستثمارات لتمثل عينة الدراسة وهذا بعد قيامنا باستبعاد 6 استثمارات نظرا لعدم تمتع الأفراد بالمواصفات اللازمة أو بسبب نقص المعلومات الواردة فيها، وضيع أكثر من 9 استمارة ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-4): عدد الاستثمارات الموزعة والمعتمدة

النسبة %	العدد	البيان
100%	75	عدد الاستثمارات الموزعة
12%	9	عدد الاستثمارات المفقودة أو الضائعة
8%	6	عدد الاستثمارات الملغاة
80%	60	عدد الاستثمارات المعتمدة

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من خلال الجدول (1-4) أنه تم توزيع 75 استمارة استبيان مقسمة على فئات المجتمع، وذلك ضمانا للتأثير المتوازن في تحليل النتائج، حيث تم استرجاع 66 استمارة خضعت للتقييم الذي نتج عنه استبعاد 06 وبذلك أصبحت عينة النهائية تشمل 60 مفردة.

ثالثاً- الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

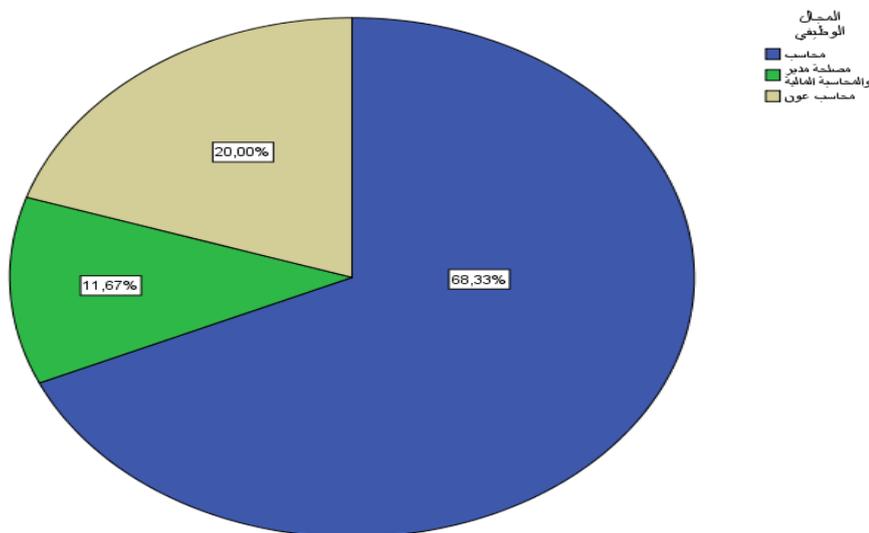
1. توزيع أفراد العينة حسب متغير المجال الوظيفي: يمثل الجدول الموالي توزيع العينة الدراسة حسب متغير المجال الوظيفي، حيث نلاحظ أن نسبة المحاسبين مرتفعة قدرت ب 68,3% ثم تليها وظيفة عون محاسب بنسبة 20%، و في الأخير مدير المصلحة المالية والمحاسبة بنسبة 11,7% تمثل أقل نسبة.

جدول رقم (4-2): توزيع عينة الدراسة حسب المجال الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	المجال الوظيفي
68,3	41	محاسب
11,7	7	مدير مصلحة المالية والمحاسبة
20	12	عون المحاسب
100	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

الشكل (4-1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المجال الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي: يمثل الجدول الموالي توزيع العينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي حيث أن نسبة حملة ماستر مرتفعة قدرت ب 46,7% ثم تليها فئة حملة ليسانس بنسبة 28,3%، ثم تليها فئة حملة الشهادات الأخرى كالشهادات المهنية بنسبة 13,3% وفي الأخير جاءت بقية

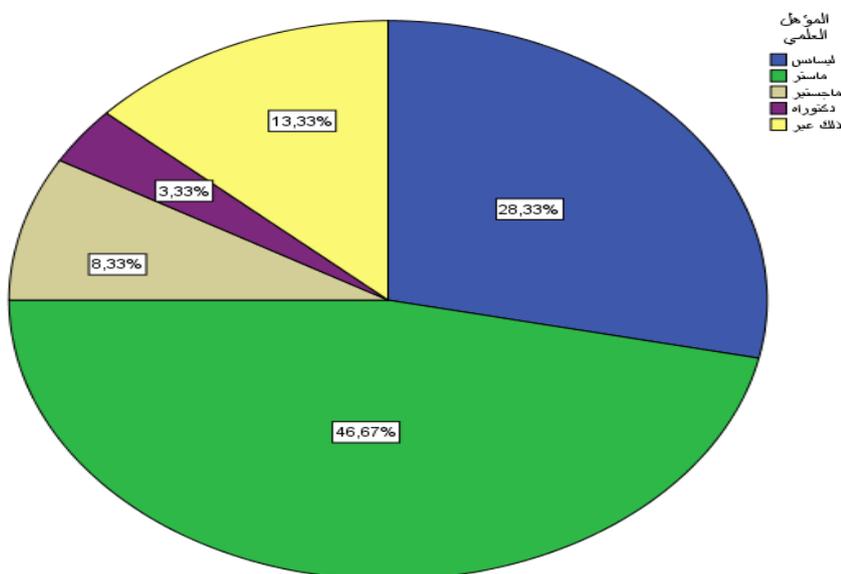
الفئات من حملة شهادة ماجستير ودكتوراه بنسب ضعيفة مقارنة ببقية الشهادات الأخرى بلغت 8,3% و3,3% على التوالي.

جدول رقم (4-3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	17	28,3
ماستر	28	46,7
ماجستير	05	8,3
دكتوراه	02	3,3
غير ذلك	08	13,3
المجموع	60	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

الشكل (4-2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

3. توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي: من خلال الجدول (4-4) والشكل (4-3) نلاحظ

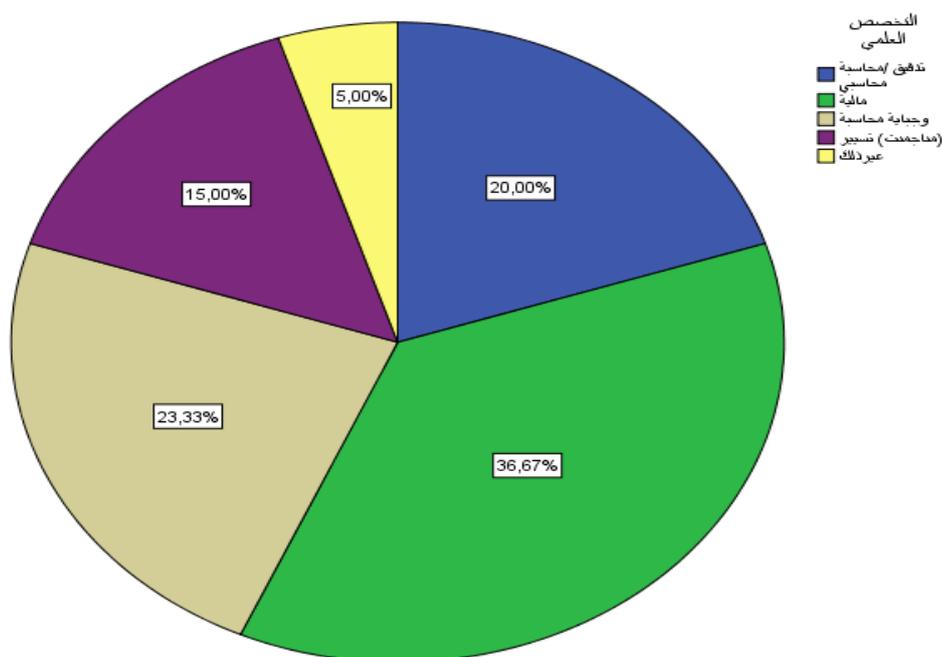
أن أغلب أفراد العينة متخصصون في المالية حيث بلغت نسبتهم 36,7% يليهم أصحاب تخصص محاسبة وجباية بنسبة بلغت 23,3% ثم تأتي بقية التخصصات الأخرى بنسب متقاربة.

جدول رقم (4-4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	التخصص العلمي
20	12	تدقيق محاسبي
36,7	22	مالية
23,3	14	محاسبة وجباية
15	09	تسيير (مناجمت)
5	03	غير ذلك
100	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

الشكل (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

3. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية: من خلال الجدول (4-5) والشكل (4-4) نلاحظ أن أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم المهنية بين 05 إلى أقل من 10 سنة جاءوا في المرتبة الأولى بنسبة قدرت بـ: 36,7%، يليهم مباشرة أفراد العينة الذين يحوزون خبرة مهنية لا تتجاوز 5 سنوات بنسبة 26.7%، وفي

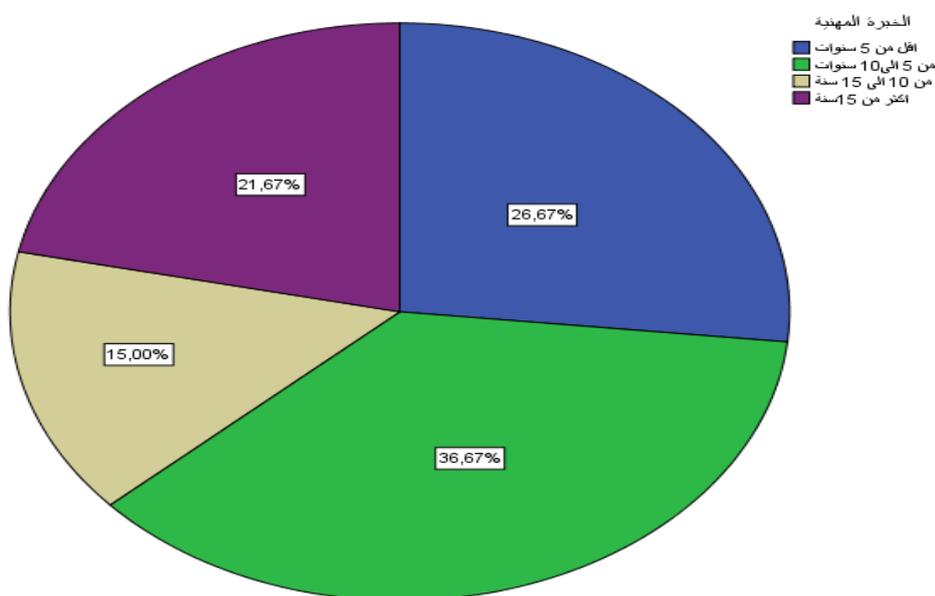
المرتبة الثالثة جاء أصحاب الخبرة المهنية التي تفوق 15 سنة بنسبة مقدرة بـ: 21,6% وفي المرتبة الأخيرة جاءت فئة أصحاب الخبرة المهنية التي تتراوح بين 10 وأقل من 15 سنوات بنسبة 15%.

جدول رقم (4-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية %	التكرار	الخبرة المهنية
26.7	16	أقل من 5 سنوات
36,7	22	من 5 إلى 10 سنوات
15	9	من 10 إلى 15 سنة
21,6	13	أكثر من 15 سنة
100	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

الشكل (4-4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss

المطلب الثالث: عرض أداة الدراسة

باعتبار الاستبيان الأداة الأنسب لاستخلاص آراء واتجاهات أفراد العينة وذلك انطلاقاً من الأجوبة المتحصل عليها، حيث يمكن تعريفه على أنه أداة تتكون من مجموعة من الأسئلة للتقصي المباشر وجمع المعلومات لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة، لذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى هيكل الاستبيان بالإضافة إلى طرق توزيعه وتحكيم الاستبيان.

أولاً-تصميم الاستبيان:

تطلب منا تصميم الاستبيان المرور بمجموعة من المراحل نبرزها فيما يلي:

1. مرحلة بناء استمارة الاستبيان:

وذلك من خلال صياغة أسئلة الدراسة بالاعتماد على الجانب النظري من الدراسة بالإضافة إلى الاطلاع الدراسات السابقة التي أجريت في موضوع الدراسة مع الأخذ بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، وقد راعينا في تصميم الاستبيان النقاط التالية:

- ✓ أن تكون الأسئلة بسيطة وواضحة؛
- ✓ أن تكون الأسئلة سليمة من الناحية اللغوية؛
- ✓ أن تكون الأسئلة مرتبطة بأهداف الدراسة الميدانية.

2. تحكيم الاستبيان:

لقد قمنا بإعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة حتى تكون قابلة للفهم من قبل أفراد العينة، لكن قبل توزيع استمارة الاستبيان خضعت هذه الأسئلة لعملية التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.
 - توزيع خيارات الإجابات لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية.
 - من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.
- وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي حسب الملحقين.

3. مرحلة التصميم النهائي:

في هذه المرحلة تم تعديل الاستبيان بناء على ملاحظات وتوجيهات محكمي الاستبيان ليأخذ الاستبيان شكله النهائي كما هو موضح في ملاحق الدراسة.

ثانيا-هيكل الاستبيان:

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي كما وضحنا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، بالإضافة الى ذلك تضمنت هذه الأخيرة جزئين: جزء الأول يبين البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد العينة أما الجزء الثاني تضمن (23) سؤالا موزعة على ثلاثة محاور رئيسية (أنظر الملحق 01)،

1. الجزء الأول: البيانات الشخصية

تضمن هذا الجزء أسئلة شخصية مثل: (المجال الوظيفي، المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، الخبرة المهنية)، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

2. الجزء الثاني: محاور ومجالات الدراسة

ويتكون هذا الاستبيان من ثلاث محاور مقسمة على النحو التالي:

أ. المحور الأول: يتضمن 08 أسئلة عن قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية.

ب. المحور الثاني: يتضمن 08 أسئلة عن مدى مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ج. المحور الثالث: يتضمن 07 أسئلة عن معوقات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول (4-6): محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور

الرقم	المحاور	الفقرات
1	قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية.	08
2	مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	08
3	معوقات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	07
	إجمالي عدد الفقرات	23

المصدر: من إعداد الباحث.

ثالثاً-عملية توزيع واسترجاع استمارة الاستبيان:

بهدف توزيع عدد أكبر ممكن من الاستمارات اعتمدنا على:

- أ. مقابلة شخصية: وهذا من خلال التسليم المباشر للاستبيان لأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات.
 - ب. التسليم الغير المباشر: وذلك من خلال ترك استمارة الاستبيان في عدد من مؤسسات.
 - ج. الاستبيان الإلكتروني: اعتمدنا في توزيع الاستبيان بتوجيه رسائل إلكترونية لأفراد العينة عن طريق البريد الإلكتروني لهم تتضمن الدعوة للمشاركة في الاستبيان.
- أما فيما يخص عملية استرجاع الاستبيان فقد واجهنا مشكلة بحيث أن أغلب أفراد العينة لا يقومون بالرد أنيا إلا بعد الإرسال مرة أخرى والطلب الملح للإجابة على الاستبيان.

رابعاً-مقياس الاستبيان:

وقد تم إعداد الأسئلة وفق المقياس "ليكرت Likert الخماسي" لأنه يعد من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء بسهولة فهمه وتوازن درجاته، إذ يشير أفراد العينة الخاضعة للاختبار على مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يتكون منها مقياس الاتجاه المقترح، وقد قسمت الاستجابات على النحو التالي:

جدول رقم (4-7): جدول تقسيم إجابات عينة الدراسة وفق مقياس "ليكرت Likert الخماسي"

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجموع	15				
عدد الاختيارات	5				
المتوسط الحسابي	3				

المصدر: من إعداد الباحث

أما فيما يخص اتجاه فقد تم تحديده حسب رقم المتوسط الحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي بالمعادلة التالية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

ومنه: $0.8 = 5/4 = 5 / (1-5)$ وبذلك تكون درجات الموافقة كالتالي:

جدول رقم (4-8): جدول درجات الموافقة

درجة الموافقة	المتوسط الحسابي
معارض بشدة	1.79 - 1
معارض	2.59 - 1.80
محايد	3.39 - 2.60
موافق	4.19 - 3.40
موافق بشدة	5 - 4.20

المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثاني: الاختبارات المرتبطة بأداة الدراسة وتوزيع البيانات

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى الاختبارات المرتبطة بأداة الدراسة (الاستبيان)، والمتمثلة في كل من اختباري الثبات والصدق، وذلك بهدف التأكد من صلاحية أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على نتائجها، إضافة إلى اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات المتحصل عليها، لتحديد نوع الاختبارات الإحصائية الملائمة (معلمية أو لا معلمية)، ولذلك قمنا بتقسيم هذا المبحث على النحو التالي:

المطلب الأول: اختبار ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان بأن يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف على نفس العينة، وهناك العديد من الطرق التي تستخدم من أجل تقدير الثبات والصدق الإحصائي للاستبيان، وقد قمنا من خلال هذا المطلب بتحليل نتائج المحاور الثلاث وذلك باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) ومعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والاطمئنان على مصداقيتها عندما تفوق نسبة معامل ألفا-كرونباخ 60% كنسبة مقبولة. وقد بلغت نسبة المعامل 85.5% والتي تعتبر كافية لأغراض الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-9): معاملات الثبات لأداة الدراسة

الرقم	المحاور	عدد العبارات	قيمة ألفا-كرونباخ
01	قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية	08	0.878
02	مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	08	0.866
03	معوقات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	07	0.776
	إجمالي الاستبيان	23	0.855

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

المطلب الثاني: اختبار صدق الاستبيان:

أولاً- اختبار الاتساق الداخلي للاستبيان:

ويقصد به مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، حيث تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل عبارة من عبارات الاستبيان والدرجة الكلية المكونة للمحور الذي تنتمي إليه، حيث تكون معاملات الارتباط دالة عند مستوى ($\alpha = 0.05$) وبذلك يعتبر المحور/المجال صادقا لما وضع لقياسه، والجداول التالية توضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول (4-10): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	الارتباط	معامل الارتباط	المعموية	مستوى	التعليق
01	تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالمحاسبة البيئية كغيرها من أنواع المحاسبة.	0.579	0.000	دال		
02	تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستخدام نظام معلومات محاسبي يساعدها في حساب التكاليف البيئية.	0.843	0.000	دال		
03	يعلم أغلب عاملي المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بوجود تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة.	0.684	0.000	دال		
04	تخصص المؤسسة الاقتصادية في الجزائر غلاف مالي للتكاليف البيئية التي تتحملها.	0.788	0.000	دال		
05	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن الأداء البيئي، وادخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي.	0.854	0.000	دال		
06	تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستحداث قواعد النظام المحاسبي لإنتاج مخرجات لأغراض بيئية.	0.815	0.000	دال		
07	تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتجميع المعلومات المالية وكذلك البيانات غير المالية التي تؤثر على التكاليف البيئية.	0.638	0.000	دال		
08	تتضمن التكاليف المالية المتعلقة بالبيئة مصاريف بيئية والتي تشمل التكاليف المحققة لمنع طرح النفايات والانبعاثات وتكاليف الرقابة والمعالجة النفايات.	0.651	0.000	دال		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (4-10) أن معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية) والبالغ عددها 08 فقرات والدرجة الكلية للمحور دالة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يكون المحور صادقا لما وضع لقياسه.

الجدول (4-11): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
01	يؤدي تطبيق المؤسسة الاقتصادية في الجزائر للمحاسبة البيئية الى رفع في مستوى الإفصاح المحاسبي.	0.650	0.000	دال
02	تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن القوائم المالية السنوية.	0.659	0.000	دال
03	تسمح المحاسبة البيئية بالتوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة والافصاح عنها.	0.698	0.000	دال
04	تساهم المحاسبة البيئية في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.	0.681	0.000	دال
05	توفير معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في غرض معالجة النفايات.	0.782	0.000	دال
06	تساهم المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد الجهات الحكومية في تحديد مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها البيئية.	0.814	0.000	دال
07	يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	0.749	0.000	دال
08	توفر المحاسبة البيئية معلومات تساعد إدارة المؤسسة في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة.	0.788	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (4-11) أن معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل فقرة من فقرات المجال الأول من المحور الثاني (مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية) والبالغ عددها 08 فقرات والدرجة الكلية للمجال دالة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يكون المجال صادقا لما وضع لقياسه.

الجدول (4-12): صدق الاتساق الداخلي لعبارة المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
01	ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية.	0.507	0.000	دال
02	عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تمتنع من الإفصاح عن المسؤولية البيئية.	0.658	0.000	دال
03	عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.	0.714	0.000	دال
04	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.	0.656	0.000	دال
05	العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.	0.721	0.000	دال
06	صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط	0.743	0.000	دال
07	ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.	0.562	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (4-12) أن معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (معوقات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية) والبالغ عددها 07 فقرات والدرجة الكلية للمحور دالة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يكون المحور صادقا لما وضع لقياسه.

ثانياً-صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة للوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان مجتمعة، وعليه قمنا بحساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان، والجدول الموالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول (4-13): صدق الاتساق البنائي للاستبيان

المحاور والمجالات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
المحور الأول	0.798	0.000	الارتباط دال احصائياً
المحور الثاني	0.694	0.000	الارتباط دال احصائياً
المحور الثالث	0.562	0.000	الارتباط دال احصائياً

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول (4-13) يبين أن معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل محور/مجال من محاور/مجلات الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان دالة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يكون الاستبيان صادقا لما وضع لقياسه.

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

حتى يتسنى لنا اختيار الاختبار الإحصائي المناسب (معلمي أو لا معلمي) قمنا بإخضاع بيانات الدراسة لاختبار (Kolmogrov-Smirnov) لعينة واحدة، بحيث يكون التوزيع طبيعياً عندما يكون مستوى الدلالة ($\text{Sig} > 0.05$).

يتضح من الجدول التالي رقم (4-14) أن المحاور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي حيث كان مستوى الدلالة (sig) أكبر من (0.05) للمحاور الثالث.

الجدول (4-14): نتائج اختبار (One Sample K-S)

المحاور والمجالات	One Sample K-S	Sig	النتيجة
المحور الأول	1.009	0.260	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثاني	0.990	0.281	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثالث	0,885	0,413	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

المبحث الثالث: نتائج الدراسة، تفسيرها ومناقشتها

سوف نتطرق من خلال هذه المبحث إلى نتائج الدراسة الميدانية، وذلك من خلال عرضها والتعليق عليها، ومن ثم تفسيرها ومناقشتها، ولذلك فقد تقسيم هذا المبحث كالتالي:

المطلب الأول: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة:

سنقوم من خلال هذا المطلب بوصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الاستبيان والتي تمثل فرضيات الدراسة، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع فقرات ومحاور/مجالات الاستبيان ثم استنتاج اتجاه العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان ومحاوره/مجالاته.

كما سيتم اختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على اختبار الإشارة (One Sample T Test) كون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويستخدم اختبار **T** للعينة الواحدة ما إذا كان متوسط آراء أفراد العينة حول محاور ومجالات الدراسة يختلف إحصائياً عن متوسط مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الدراسة والممثل في (3)، من أجل معرفة ما إذا كانت هناك موافقة جوهرية من قبل أفراد العينة حول محاور ومجالات الدراسة التي تمثل فرضيات الدراسة.

1. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: نصت هذه الفرعية على ما يلي: " تقوم المؤسسات الاقتصادية

في الجزائر بتطبيق معايير وقواعد وإجراءات المحاسبة البيئية"

تم اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة القسم الثاني من الاستبيان والمتمثلة في أسئلة المحور الأول من السؤال رقم (1) إلى غاية السؤال رقم (08)، وذلك بغية التعرف على آراء أفراد العينة حول مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية، والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-15): اتجاه أفراد العينة حول فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الأهمية النسبية
01	تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالمحاسبة البيئية كغيرها من أنواع المحاسبة.	3,38	0,958	محايد	4
02	تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستخدام نظام معلومات محاسبي يساعدها في حساب التكاليف البيئية.	3,32	1.081	محايد	7
03	يعلم أغلب عاملي المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بوجود تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة.	3,53	0.982	موافق	3
04	تخصص المؤسسة الاقتصادية في الجزائر غلاف مالي للتكاليف البيئية التي تتحملها.	3.75	1,035	موافق	2
05	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن الأداء البيئي، وادخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي.	3.37	1,025	محايد	5
06	تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستحداث قواعد النظام المحاسبي لإنتاج مخرجات لأغراض بيئية.	3.35	1,055	محايد	6
07	تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتجميع المعلومات المالية وكذلك البيانات غير المالية التي تؤثر على التكاليف البيئية.	3,18	0.965	محايد	8
08	تتضمن التكاليف المالية المتعلقة بالبيئة مصاريف بيئية والتي تشمل التكاليف المحققة لمنع طرح النفايات والانبعاثات وتكاليف الرقابة والمعالجة النفايات بعد تحققها وتكاليف التخلص من المواقع الملوثة.	3.75	1.019	موافق	1
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول		3.45	0.746	موافق	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (4-15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى المتعلقة حول بمدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية والاتجاه العام لأفراد العينة ولتفصيل أكثر في تحليل نتائج البعد الأول، سيتم استعراض كل عبارة على حدى وفق درجة الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي تنازليا كما يلي:

✓ العبارة رقم (08) " تتضمن التكاليف المالية المتعلقة بالبيئة مصاريف بيئية والتي تشمل التكاليف المحققة لمنع طرح النفايات والانبعاثات وتكاليف الرقابة والمعالجة النفايات بعد تحققها وتكاليف التخلص من المواقع الملوثة ". حصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.75) وبانحراف معياري قيمته (1.019)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على ان التكاليف المالية المخصصة للبيئة تشمل جميع تكاليف الرقابة ومعالجة والتخلص من النفايات.

✓ العبارة رقم (04) " تخصص المؤسسة الاقتصادية في الجزائر غلاف مالي للتكاليف البيئية التي تتحملها " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.75) وبانحراف معياري قيمته (1,035) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تخصص غلاف مالي للتكاليف البيئية مما يدل على تطبيق المؤسسات للمحاسبة البيئية.

✓ العبارة رقم (03) " يعلم أغلب عاملي المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بوجود تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.53) وبانحراف معياري قيمته (0.982) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة وهذا يدل على وجود وعي من طرف العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالجانب البيئي.

✓ العبارة رقم (01) " تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالمحاسبة البيئية كغيرها من أنواع المحاسبة. " حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.38) وبانحراف معياري قيمته (0,958) أي أن نسبة قليلة من أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على وجود اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمحاسبة البيئة كغيرها من أنواع المحاسبة، وذلك نظرا لاختلاف المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

✓ العبارة رقم (05) " تقوم المؤسسة بالإفصاح عن الأداء البيئي، وادخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي. " حصلت هذه العبارة على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره (3.37) وبانحراف معياري

قيمته (1,025) أي أن نسبة قليلة من أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على ان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بإدخال المحاسبة البيئية ضمن الاطار العام للنظام المحاسبي.

✓ العبارة رقم (06) " تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستحداث قواعد النظام المحاسبي لإنتاج مخرجات لأغراض بيئية." حصلت هذه العبارة على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره (3.35) وبانحراف معياري قيمته (1,055) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على ان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم باستحداث قواعد النظام المحاسبي لإنتاج مخرجات لأغراض بيئية.

✓ العبارة رقم (02) " تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستخدام نظام معلومات محاسبي يساعدها في حساب التكاليف البيئية." حيث حصلت هذه العبارة على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.32) وبانحراف معياري قيمته (1.081) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على اهتمام المؤسسات الاقتصادية باستخدام نظام معلومات محاسبي يساعدها في حساب التكاليف البيئية.

✓ العبارة رقم (07) " تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتجميع المعلومات المالية وكذلك البيانات غير المالية التي تؤثر على التكاليف البيئية" حيث حصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره (3.18) وبانحراف معياري قيمته (0.965) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على ان المؤسسات الاقتصادية تقوم بتجميع المعلومات المالية وكذلك البيانات غير المالية التي تؤثر على التكاليف البيئية. بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن "المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوجه نحو تطبيق المحاسبة البيئية"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع إجابات أفراد العينة (3.45).

2. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: نصت هذه الفرعية على ما يلي: " يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة القسم الثاني من الاستبيان والمتمثلة في أسئلة المحور الثاني من السؤال رقم (1) إلى غاية السؤال رقم (08)، وذلك بغية التعرف على آراء أفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية، والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-16): اتجاه أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الأهمية النسبية
01	يؤدي تطبيق المؤسسة الاقتصادية في الجزائر للمحاسبة البيئية الى رفع في مستوى الإفصاح المحاسبي.	3.62	0.715	موافق	7
02	تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن القوائم المالية السنوية.	3.38	1,010	محايد	8
03	تسمح المحاسبة البيئية بالتوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة والإفصاح عنها.	3.77	0.673	موافق	6
04	تساهم المحاسبة البيئية في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.	3.93	0.800	موافق	4
05	توفير معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في غرض معالجة النفايات.	3.85	0.799	موافق	5
06	تساهم المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد الجهات الحكومية في تحديد مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها البيئية.	4.05	0.746	موافق	2
07	يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.98	0.748	موافق	3
08	توفر المحاسبة البيئية معلومات تساعد إدارة المؤسسة في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة.	4.05	0.675	موافق	1
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني		3.83	0.558	موافق	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (4-16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية والاتجاه العام لأفراد العينة ولتفصيل أكثر في تحليل نتائج، سيتم استعراض كل عبارة على حدى وفق درجة الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي تنازليا كما يلي:

✓ العبارة رقم (08) " توفر المحاسبة البيئية معلومات تساعد إدارة المؤسسة في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة ". حصلت هذه العبارة على المرتبة الاولى بمتوسط حسابي قدره (4.05) وانحراف

معياري قيمته (0.675) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المحاسبة البيئية توفر المعلومات تساعد إدارة المؤسسة في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة".

✓ العبارة رقم (06) " تساهم المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد الجهات الحكومية في تحديد مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها البيئية ". حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.05) وبانحراف معياري قيمته (0.746) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المحاسبة البيئية تساهم في توفير المعلومات تساعد جهات الحكومية في تحديد مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها البيئية".

✓ العبارة رقم (07) " يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.98) وبانحراف معياري قيمته (0.748) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على ان تطبيق المحاسبة البيئية يساهم في توفير معلومات تساعد في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

✓ العبارة رقم (04) " تساهم المحاسبة البيئية في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية. " حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.93) وبانحراف معياري قيمته (0.800) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على مساهمة المحاسبة البيئية في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.

✓ العبارة رقم (05) " توفير معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في غرض معالجة النفايات. " حصلت هذه العبارة على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره (3.85) وبانحراف معياري قيمته (0.799) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على ان توفير معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في غرض معالجة النفايات.

✓ العبارة رقم (03) " تسمح المحاسبة البيئية بالوصول إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيها بدقة والافصاح عنها. " حصلت هذه العبارة على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره (3.77) وبانحراف معياري قيمته (0.673) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على ان المحاسبة البيئية تسمح بالوصول إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيها بدقة والافصاح عنها.

✓ العبارة رقم (01) " يؤدي تطبيق المؤسسة الاقتصادية في الجزائر للمحاسبة البيئية الى رفع في مستوى الإفصاح المحاسبي." حصلت هذه العبارة على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (0.715) وبانحراف معياري قيمته (0.673) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على ان تطبيق المؤسسة الاقتصادية في الجزائر للمحاسبة البيئية يؤدي الى رفع في مستوى الإفصاح المحاسبي.

✓ العبارة رقم (02) " تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن القوائم المالية السنوية." حصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره (3.38) وبانحراف معياري قيمته (1,010) أي أن معظم أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على ان المؤسسة الاقتصادية في الجزائر تقوم بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن القوائم المالية السنوية.

بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن "تطبيق المحاسبة البيئية يساهم في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية."، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع إجابات أفراد العينة المحور الثاني (3.83).

3. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: نصت هذه الفرعية على ما يلي: " توجد معوقات تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية.

❖ تم اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة القسم الثاني من الاستبيان والمتمثلة في أسئلة المحور الثالث من السؤال رقم (01) إلى غاية السؤال رقم (07)، وذلك بغية التعرف على آراء أفراد العينة حول "معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية"، والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-17): اتجاه أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الأهمية النسبية
01	ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية.	3.83	0.827	موافق	3
02	عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تمتنع من الإفصاح عن المسؤولية البيئية.	3.80	0.953	موافق	6
03	عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.	3.83	0.924	موافق	4
04	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.	3.87	0.929	موافق	1
05	العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.	3.85	0.988	موافق	2
06	صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط	3.83	0.977	موافق	5
07	ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.	3.35	0.988	محايد	7
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني		3.77	0.615	موافق	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (4-17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة المتعلقة بمعوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية والاتجاه العام لأفراد العينة ولتفصيل أكثر في تحليل نتائج، سيتم استعراض كل عبارة على حدى وفق درجة الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي تنازليا كما يلي:

✓ العبارة رقم (04) " نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.87) وانحراف معياري قيمته (0.929) أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على ان نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية يحد المؤسسات الاقتصادية عن افصاحها للتكاليف البيئية.

- ✓ العبارة رقم (05) " العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها ". حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.85) وبانحراف معياري قيمته (0.988) أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على ان العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها يشكل عائق يحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية.
- ✓ العبارة رقم (01) " ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية. " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.83) وبانحراف معياري قيمته (0.827) أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية.
- ✓ العبارة رقم (03) " عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية. " حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.83) وبانحراف معياري قيمته (0.924) أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.
- ✓ العبارة رقم (06) " صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط ". حصلت هذه العبارة على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره (3.83) وبانحراف معياري قيمته (0.977) أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على انه ليس من سهل قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.
- ✓ العبارة رقم (02) " عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تمتنع من الإفصاح عن المسؤولية البيئية. " حصلت هذه العبارة على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره (3.80) وبانحراف معياري قيمته (0.977) أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على انه ليس من سهل قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.
- ✓ العبارة رقم (07) " ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة البيئية. " حصلت هذه العبارة على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.35) وبانحراف معياري قيمته (0.988) أي أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على ان ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة البيئية يحد المؤسسات الاقتصادية من الإفصاح عن التكاليف البيئية.

بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أنه " توجد معوقات تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية."، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع إجابات أفراد العينة المحور الثالث (3.77)، والانحراف المعياري (0.615) والذي يمثل تشتت قيم المحور حول المتوسط والذي يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة إلى حد ما.

مطلب الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

يتناول هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام الأسلوب الاحصائي المناسب، لذلك من أجل اختبار هذه الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبيان، وبالتالي نقوم بصياغة الفرضية العدمية والفرضية البديلة حول عينة المجتمع التي تهدف الى اختبارها حيث اننا ننطلق من الفرضية العدمية H_0 ونرفضها إذا توفرت لنا دلائل قوية على عدم صحتها حينها يتم قبول الفرضية البديلة H_1 والعكس صحيح. وتكون الفقرة الإيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.001 أو مستوى المعنوية أقل من 0,05 وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.001- أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

أ. تحليل فقرات المحور الأول: مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية: يتضح لنا من خلال النتائج مبينة في الجدول (4-18) أن متوسط الإجابات أفراد العينة في جميع فقرات المحور الأول حول مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية قد بلغ (3,45) وانحراف معياري قدره (0,746)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (4,715) t عند درجة حرية

(df=59) تحت مستوى المعنوية (sig.=0.000) وبما أن (0.000 أصغر من 0.05 %) فإن الفرق الذي ظهر معنوي ضمن المستوى الذي نختبره ونرغب به وهو ($P < 0.05$)

القرار:

✓ بناء على ما سبق تم رفض الفرضية العدمية H_0 : "لا تتوجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية."

✓ وقبول الفرضية البديلة H_1 : "المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوجه نحو تطبيق المحاسبة البيئية."

وهذا ما يدل على ان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوجه نحو تطبيق المحاسبة البيئية، والوفاء بكافة التزاماتها تجاه البيئة بشكل مستمر، وادراكها ان تطبيق المحاسبة البيئية يعمل على تحسين صورة المؤسسة وتطوير العلاقات المجتمعية.

الجدول رقم (4-18)

تحليل فقرات المحور الأول: مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية:

T المحسوبة	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	المتوسط الافتراضي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية البديلة
4,715	59	3,45	03	0,746	0,000	القبول

قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة "0,05" ودرجة الحرية "59" تساوي (2,001).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss

ب. تحليل فقرات المحور الثاني: يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية:

يتضح لنا من خلال النتائج مبينة في الجدول (4-19) أن متوسط الإجابات أفراد العينة في جميع فقرات المحور الثاني حول مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية قد بلغ (3,829) وبانحراف معياري قدره (0,558)، كما بلغت قيمة t المحسوبة ($t=11,499$) عند درجة حرية ($df=59$) تحت مستوى المعنوية ($sig.=0.000$)، وبما أن (0.000 أصغر من 0.05 %)، فإن الفرق الذي ظهر معنوي ضمن المستوى الذي نختبره ونرغب به وهو ($P<0.05$)

القرار:

✓ بناء على ما سبق تم رفض الفرضية العدمية H_0 : "لا يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية".

✓ وقبول الفرضية البديلة H_1 : "يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية".

وبالتالي يمكننا القول بان المحاسبة البيئية تساهم في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية، كما يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية الي تساعد في المديرين في اتخاذ القرارات.

الجدول رقم (4-19)

تحليل فقرات المحور الثاني: يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية

T المحسوبة	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	المتوسط الافتراضي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية البديلة
11,499	59	3,829	03	0,558	0,000	القبول

قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة "0,05" ودرجة الحرية "59" تساوي (2,001).

ج. تحليل فقرات المحور الثالث: معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية يتضح لنا من خلال النتائج مبينة في الجدول (4-20) أن متوسط الإجابات أفراد العينة في جميع فقرات المحور الثالث حول معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية قد بلغ (3.766) وانحراف معياري قدره (0.615)، كما بلغت قيمة t المحسوبة ($t = 9,645$) عند درجة حرية ($df=59$) تحت مستوى المعنوية ($sig.=0.000$)، وبما أن (0.000 أصغر من 0.05%)، فإن الفرق الذي ظهر معنوي ضمن المستوى الذي نختبره ونرغب به وهو ($P < 0.05$).

القرار:

✓ بناء على ما سبق تم رفض الفرضية العدمية H_0 : "لا توجد معوقات تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية".

✓ وقبول الفرضية البديلة H1: "وجود معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية".

وبالتالي يوجد معوقات وصعوبات تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية كتنقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية بالإضافة الى ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.

الجدول رقم (4-20)

تحليل فقرات المحور الثالث: معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية

T المحسوبة	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	المتوسط الافتراضي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية البديلة
9,645	59	3.766	3	0.615	0,000	القبول

قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة "0,05" ودرجة الحرية "59" تساوي (2,001)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج Spss

المطلب الثالث-اختبار الفروق بين آراء الفئات المشمولة الدراسة

سوف نقوم من خلال هذا المطلب باستخدام اختبار تحميل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بما ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وذلك من اجل اختبار الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول فرضيات الدراسة تعزى للبيانات الشخصية، بحيث نقول إن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة عندما يكون مستوى الدلالة (Sig < 0.05) وذلك من أجل تفسير ظاهرة معينة من خلال تحديد متغير تابع يفسر من قبل متغير آخر.

أولاً: اختبار الفرضية الاولى.

تنص الفرضية الاولى على:

✓ الفرضية الصفرية H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة

الدراسة حول مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية تعزى للمتغيرات

الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).

✓ الفرضية البديلة **H1**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية تعزى للمتغيرات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).
وعند إجراء الاختبار يتم الاعتماد على درجة sig المحصل عليها من خلال برنامج الحزم الإحصائية spss والتي تكون كما يلي:

الجدول رقم (4-21): تأكيد صحة الفرض أو نفيه من خلال مستوى الدلالة sig

H1	H0	الفرضية
Sig المحصل عليها اصغر من درجة الثقة المحددة أو اصغر من 0.05 المحددة افتراضيا.	Sig المحصل عليها أكبر من درجة الثقة المحددة أو أكبر من 0.05 المحددة افتراضيا.	نتيجة Sig
0,05 > Sig	0,05 < Sig	
رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة	قبول الفرضية الصفرية	القرار

المصدر: جمال شعوان، مدخل لدراسة وتحليل البيانات الإحصائية تطبيقات على برنامج spss، رخصة المشاع الابداعي، ط2، 2014، ص28.
من أجل التأكد من صحة الفرضية قمنا بإجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حيث توصلنا إلى النتائج الملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-22): نتائج تحليل التباين One Way ANOVA لاختبار الفرضية الاولى

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة	اختبار الفرضية
المجال الوظيفي	بين المجموعات	2,257	2	1.129	2,103	0,131	H0
	داخل المجموعات	30,586	57	0,537			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	3,479	4	0,870	1,629	0,180	H0
	داخل المجموعات	29,363	55	0,534			

H1	0,031	2,869	1,417	4	5,669	بين المجموعات	التخصص العلمي
			0,494	55	27,173	داخل المجموعات	
H0	0,259	1,379	0,753	3	2,259	بين المجموعات	الخبرة المهنية
			0,546	56	30,583	داخل المجموعات	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

جدول (4-23): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير التخصص العلمي

المالية	محاسبة وجباية	الفرق بين المتوسطات
0,6631*	-	محاسبة وجباية
-	-0,6631*	المالية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

من خلال النتائج المتوصل إليها من خلال الجدول يمكننا تحليل التباين في توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية وفقا للمتغيرات الشخصية التي يتميزون بها كما يلي:

قبول الفرضية البديلة H_1 والتي تنص " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية تعزى للمتغيرات الشخصية (التخصص العلمي)", وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين كانت بالقيمة التالية: (0,031) وهذه القيمة جاءت أصغر من مستوى المعنوية المفترضة (0,05)، وهذه النتيجة تبين ان اتجاهات اجوبة مهنيين محل الدراسة التي قمنا بتحليلها وتفسيرها سابقا نحو توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية تختلف باختلاف التخصص العلمي (محاسبة/تدقيق محاسبي, مالية, جباية, تسخير (مناجنت), غير ذلك ...), ويبين اختبار شففيه للفروق المتعددة جدول رقم (4-23) ان الفروق بين فئتي "محاسبة وجباية" و "المالية" والفروق لصالح فئة "محاسبة وجباية"، ويعزو الباحث هذه الفروق إلى أن المستجيبين ذو تخصص محاسبة وجباية لديهم معلومات وبيانات حول محاسبة البيئية تمكنهم من فهم وادراك وتطبيق المحاسبة البيئية بشكل اكبر من المستجيبين ذو تخصص مالية, وبالتالي كانت اجاباتهم دقيقة و اكثر موضوعية.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية.

تنص الفرضية الثانية على:

✓ **الفرضية الصفرية H_0** : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية تعزى للمتغيرات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).

✓ **الفرضية البديلة H_1** : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية تعزى للمتغيرات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).

وعند إجراء الاختبار يتم الاعتماد على درجة sig المحصل عليها من خلال برنامج الحزم الإحصائية spss والتي تكون كما يلي:

الجدول رقم (4-24): نتائج تحليل التباين One Way ANOVA لاختبار الفرضية الثانية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة	اختبار الفرضية
المجال الوظيفي	بين المجموعات	0,114	2	0,057	0,177	0,838	H0
	داخل المجموعات	18,291	57	0,321			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1,426	4	0,356	1,155	0,341	H0
	داخل المجموعات	16,979	55	0,309			
التخصص العلمي	بين المجموعات	0,375	4	0,094	0,286	0,886	H0
	داخل المجموعات	18,030	55	0,328			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	1,571	3	0,524	1,742	0,169	H0
	داخل المجموعات	16,834	56	0,301			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

قبول الفرضية الصفرية H_0 والتي تنص "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية تعزى للمتغيرات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية)"، وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين كانت على التوالي: (0,169 ,0,886 ,0,341 ,0,838) وهذه القيمة جاءت أكبر من مستوى المعنوية المفترضة (0,05).

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة.

تنص الفرضية الثالثة على:

✓ **الفرضية الصفرية H_0** : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية تعزى للمتغيرات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).

✓ **الفرضية البديلة H_1** : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية تعزى للمتغيرات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).

وعند إجراء الاختبار يتم الاعتماد على درجة sig المحصل عليها من خلال برنامج الحزم الإحصائية SPSS والتي تكون كما يلي:

الجدول رقم (4-25): نتائج تحليل التباين One Way ANOVA لاختبار الفرضية الثالثة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة	اختبار الفرضية
المجال الوظيفي	بين المجموعات	0.395	2	0.198	0.513	0.602	H0
	داخل المجموعات	21,971	57	0.385			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0,869	4	0,217	0,556	0,696	H0
	داخل المجموعات	21,497	55	0,391			
التخصص العلمي	بين المجموعات	2,554	4	0,638	1,772	0,148	H0

			0,360	55	19,812	داخل المجموعات	
H0	0,667	0,526	0,204	3	0,612	بين المجموعات	الخبرة المهنية
			0,388	56	21,753	داخل المجموعات	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج spss

قبول الفرضية الصفرية H_0 والتي تنص "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول معوقات التي تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية تعزى للمتغيرات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية)"، وذلك لكون أن القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين كانت على التوالي: (0,667 , 0,148 , 0,696 , 0,602) وهذه القيمة جاءت أكبر من مستوى المعنوية المفترضة (0,05).

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الدراسة الميدانية المتعلقة بدراسة المحاسبة البيئية ودورها في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال إسقاط المفاهيم النظرية للدراسة على الواقع العملي، وذلك بالاعتماد على أداة الاستبيان، والذي وقع عليه الاختيار نظرا لموائمته لأغراض الدراسة وسهولة تحليل بياناته إحصائيا.

حيث قمنا بتوزيعه على عينة عشوائية من المهنيين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن خلال برنامج spss قمنا بعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها واختبار فرضيات الدراسة لمعرفة مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة نحو تطبيق المحاسبة البيئية ثم تطرقنا لتبيان مدى مساهمتها في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية وفي الأخير اختبار فرضية وجود معوقات تحد من تطبيق المحاسبة البيئية من خلال الوصول الى إثبات صحة كل الفرضيات المطروحة في مقدمة الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

وبعد تحليل النتائج المتوصل إليها تم التوصل إلى صحة جميع الفرضيات التي تم صياغتها، حيث أبدى أفراد العينة موافقتهم على أن هناك دورا مهما تلعبه المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إضافة إلى موافقتهم على وجود معوقات تحد من تطبيق المحاسبة البيئية.

خاتمة

تناول موضوع الدراسة محاولة التعرف على مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبعد التطرق الى مختلف المفاهيم والمصطلحات ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية وتحديدها وابرز معالمها، وبعد التطرق لعملية القياس البيئي وشرح نطاقه وطرق قياسه، وكذا عملية الإفصاح البيئي التي تناولنا بها مراحل والخطوات التي تتبعها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من اجل الإفصاح عن المعلومة المالية، بالإضافة الى بعض المشاكل التي تعيق تطبيق وتجسيد المحاسبة البيئية، حيث حاولنا تطبيق ما تم التوصل اليه بالجانب النظري على ارض الواقع من خلال دراسة ميدانية على مستوى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومن بين المؤسسات التي استهدفناها (المؤسسة الجزائرية لإنتاج الكهرباء Sonalgaz SPE، المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز Sonalgaz SDC، مؤسسة نפטال فرع وقود بالإضافة لمؤسسة نפטال فرع غار، بالإضافة الى مؤسسة سونطراك، المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني) بصفتها المؤسسات الناشطة في صناعات حساسة بيئيا، وجمع البيانات من خلال اعداد استمارة استبيان وتحليلها.

وقد توصلنا من خلال دراستنا إلى النتائج التالية:

1. نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

بعد اختبار مختلف فرضيات الدراسة والتي تمثل إجابات أولية لإشكالية دراستنا والمتمثلة في:

"ما مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

تم التأكد من صحتها وذلك على النحو الموالي:

✓ الفرضية الرئيسية الأولى: "تقوم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتطبيق معايير وقواعد وإجراءات المحاسبة البيئية"

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال المحور الأول من الاستبيان وبعد تحليل النتائج الإحصائية المتحصل عليها تبين أن كافة الفئات المشمولة بالدراسة (مدراء مصلحة المالية والمحاسبة والمحاسبين واعوان المحاسبين) توافق على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوجه نحو تطبيق المحاسبة البيئية، والوفاء بكافة التزاماتها تجاه البيئة بشكل مستمر، وادراكها ان تطبيق المحاسبة البيئية يعمل على تحسين صورة المؤسسة وتطوير العلاقات المجتمعية.

خاتمة

✓ الفرضية الرئيسية الثانية: "يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية".

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال المجال الثاني من المحور الثاني من الاستبيان وبعد تحليل النتائج الإحصائية المتحصل عليها تبين أن كافة الفئات المشمولة بالدراسة (مدراء مصلحة المالية والمحاسبة والمحاسبين واعوان المحاسبين) توافق على ان المحاسبة البيئية تساهم في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية، كما يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات.

✓ الفرضية الرئيسية الثالثة: "توجد معوقات تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية".

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال المحور الثالث من الاستبيان وبعد تحليل النتائج الإحصائية المتحصل عليها تبين أن كافة الفئات المشمولة بالدراسة (مدراء مصلحة المالية والمحاسبة والمحاسبين واعوان المحاسبين) توافق على أنه توجد معوقات وصعوبات تحد المؤسسات الاقتصادية عن الإفصاح عن التكاليف البيئية، ومن أبرز هذه المعوقات نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية بالإضافة الى ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.

2. النتائج للدراسة:

- ❖ يعلم أغلب عاملي المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بوجود تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة، لكن هناك نقص في الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.
- ❖ هناك عدة متطلبات يجب توفرها من أجل تطبيق المحاسبة البيئية أهمها استحداث قواعد النظام المحاسبي البيئي، استحداث معايير للتقدير المحاسبي البيئي.
- ❖ تعد المحاسبة البيئية الوسيلة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في المحافظة على البيئة بما توافره من معلومات عن التكاليف البيئية التي تكبدتها المؤسسة الاقتصادية في هذا المجال.

❖ من أجل معالجة التكاليف البيئية يستلزم الاعتراف بها أولاً ثم قياسها والإفصاح عنها بكل شفافية.

❖ غياب برمجيات خاصة بالمعلومات البيئي.

خاتمة

❖ انتشار الوعي البيئي وتواجده لدى المسير واطارات المؤسسة بالرغم من عدم تطبيق المحاسبة البيئية فيما يقابله تكريس لمجهودات من أجل تجسيدها بالمستقبل القريب.

3. الإقتراحات:

في ضوء النتائج المتوصل إليها فإن الباحث يوصي بما يلي:

✓ سن قوانين صارمة من قبل السلطات العليا تقتضي بتطبيق المحاسبة البيئية والممارسة السليمة لها وتحمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمختلف التكاليف البيئية.

✓ ضرورة زيادة الوعي البيئي والعمل على نشره بين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لمعرفة الآثار البيئية الضارة الخاصة ببعض الأنشطة والعمليات، وقيام إدارات هذه المؤسسات بتوفير وسائل الأمن الصناعي المتعلقة بالبيئة لهؤلاء العاملين.

✓ إتباع مناهج الدول المتقدمة في القياس والإفصاح المحاسبي للمعلومات البيئية ومحاولة تطويرها والاستفادة من تجاربها وخبرتها بالميدان.

✓ ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية بعقد دورات متخصصة لتعريف العاملين بأهمية محاسبة التكاليف البيئية، وأحدث الأساليب المطبقة في هذا المجال، وتوفير كافة الإمكانيات اللازمة للتدريب، بالإضافة إلى ضرورة الاستعانة بالخبراء من خارج المؤسسة للاستفادة من تجاربهم وخبراتهم في حال عدم توفر هذه الخبرات داخل المؤسسة.

✓ مساهمة المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية في المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال استخدام نماذج القياس والإفصاح محاسبي البيئي (كـنموذج SMFC، او نموذج Linowes، ... الخ)

4. أفاق الدراسة:

- ✓ تقييم مدى مساهمة المعايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية البيئية.
- ✓ التوجه نحو مفهوم المسؤولية البيئية للشركات وانعكاساته على مهنتي المحاسبة والتدقيق.
- ✓ دور المحاسبة البيئية في ترشيد القرارات داخل المؤسسات الاقتصادية.

المراجع

قائمة المراجع

أولا-المراجع العربية:

1. الكتب:

- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة البيئية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- اياد عاشور الطائي، محسن عبد علي، التربية البيئية، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2010.
- إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغي، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر، عمان، الاردن، 2011.
- البشير محمد عريبات وأيمن سليمان مزاهرة، التربية البيئية، دار المناهج، عمان، 2004.
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص331.
- حامد عبد السلام زهران، علم النفس الاجتماعي، القاهرة، مصر، 1984.
- حجازي، محمد عباس، نظرية المحاسبة، مطابع الدار الهندسية، مصر، 2000.
- حسن محمد محي الدين السعدي، دراسات في العلوم الإنسانية وقضايا البيئة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- حسين، أحمد حسين علي، نظم المعلومات المحاسبية - الإطار الفكري والنظم التطبيقية، القاهرة، مصر، 1997.
- خالد محمد قاسم، إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- رايح تركي، اصول التربية والتعليم، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.
- رتب السعود، الإنسان والبيئة، دراسة في التربية البيئية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- رعد حسن الصرف، نظم الإدارة البيئية والأيزو 14000، دار الرضاء، دمشق، 2001.
- رمضان محمد مقلد وآخرون، اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- زمام نور الدين، القوى السياسية والتنمية، دراسة في علم الاجتماع السياسي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- سمير محمود، الإعلام البيئي، دار الفجر، القاهرة، مصر، الطبعة 2، 2008.
- السيد عبد الفتاح عفيفي، بحوث في علم الاجتماع المعاصر، دار الفكر العربي، القاهرة، 1996.
- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية المالية، الطبعة الأولى دار الياض للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- شرويدر، ريتشارد، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
- الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
- صباح رحيمة محسن وآخرون، نظم المعلومات المالية، أساسها النظرية وبناء قواعد بياناتها، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- صباح رحيمة محسن، عبد الفتاح إبراهيم زربية، فتحي أحمد الشيباني، نظم المعلومات المالية أساسها النظرية وبناء قواعد بياناتها، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- الصبان سمير، وجمعة إسماعيل، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، عام 1997.
- الصعيد، إبراهيم أحمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الفكر المعاصر للنشر، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 1996.
- عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية-الحماية الإدارية للبيئة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

قائمة المراجع

- عاشور، عصفت سيد أحمد، دراسات في نظم المعلومات الحاسوبية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، 1996.
- عباس بدوي، المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع، دار الجامعة للنشر، الاسكندرية، الطبعة 01, 2000.
- عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل الحاسوبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت-لبنان، 1998.
- عصام الحناوي، قضايا البيئة عن مئة سؤال وجواب، البيئة والتنمية، بيروت، 2004.
- عصام توفيق قمر، الأنشطة المدرسية والوعي البيئي، دار السحاب للنشر والتوزيع، ط 1، القاهرة، مصر، 2005.
- غنى عنتر، في معاني ومفهوم الثقافة، الجامعة اللبنانية، كلية التربية، بيروت 2011.
- فتحى دردار، البيئة في مواجهة التلوث، نشر مشترك المؤلف ودار الأمل، الجزائر، 2002.
- فؤاد محمد الليثي، النظرية الحاسوبية مدخل معاصر، دار النهضة العربية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- الفيروز أبادي، القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، الطبعة 8، بيروت، لبنان، 2005.
- قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات الحاسوبية الحاسوبية، دار الثقافة والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- كمال الدين سعيد، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر والتوزيع، 2000 ص 128.
- كيسو، دونالد، وويجانت جيري، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.
- لطفي، أمين السيد، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- مأمون حمدان، حسني القاضي، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2007.
- محمد أحمد بيومي، علم الاجتماع الثقافي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- محمد عباس بدوي، " المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية-بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية المشروع -بين النظرية والتطبيق-، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
- محمد قاسم، نظم المعلومات الإدارية وعلاقتها بوظائف العملية الإدارية وتطبيقاتها التربوية، عالم الكتب الحديث، الطبعة الأولى، الأردن، عام 2004.
- محمد مطر، موسى سويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية الحاسوبية في المجالات: القياس، العرض، الافصح، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- محمود سلمان العميان، السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط 1, 2002.
- مصباح عامر، الإقناع الاجتماعي، خلفيته النظرية والبياتة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005.
- مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2014.
- مطاوع السعيد السيد مطاوع، " المحاسبة عن التكاليف البيئية"، جامعة الأزهر، 2009.
- مطر، محمد عطية وآخرون، "التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

قائمة المراجع

- مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، الأردن، 2002.
- ناصر دادي عدون، إدارة الموارد البشرية والسلوك التنظيمي: دراسة نظرية وتطبيقية، دار المحمدية، الجزائر، 2003.
- الناغي، محمود السيد، اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، عام 2007.
- هندريكسون، الدونس، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الأولى، المؤلف، عام 1990.
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012.
- يزيد يوسف، الثقافة البيئية المهام والابعاد الثقافة البيئية الوعي الغائب، رابطة الفكر والابداع، الوادي، 2008.
- يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- جمال شعوان، مدخل لدراسة وتحليل البيانات الإحصائية تطبيقات على برنامج spss، رخصة المشاع الابداعي، ط2، 2014.

2. المداخلات:

- أحمد سليم البهنساوي، المشاكل البيئية الناتجة عن النمو العمراني للقاهرة الكبرى، المؤتمر القومي الرابع للدراسات والبحوث البيئية نحو بيئة أفضل، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 1994.
- خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة، الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي scf وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS مداخله ضمن الملتقى الدولي حول: الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- صباحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخله في الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، الوادي، يومي 17 و18 نوفمبر 2013.
- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (scf) على سياسات الإفصاح في الجزائر، مداخله في الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 06/05 ماي 2013.
- عزاوي اعمر وعلماوي احمد مداخله بعنوان: الثقافة التنظيمية مدخل لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في منظمات الأعمال، الملتقى الوطني حول: إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة يومي 14/13 ديسمبر/ 2010.

3. المقالات العلمية:

- ابراهيم حماد محمد، تأثير العوامل البيئية في المشروعات (محاسبيا - ضريبيا)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1995.
- إبراهيم خليل حيدر السعدي، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 21، 2009.
- أبو بكر سالم، تحليل الفوائد الناتجة عن مشروعات التحكم في التلوث، النفط والتعاون العربي، منظمة الأقطار العربية المصدر للبتول، المجلد 19، العدد 2، 1983.

قائمة المراجع

- أحمد شهير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العربية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 25، 1998.
- عبد الرحمن بروق، ميمونة مناصريه، دور علاقة الأستاذ بالتلميذ في صناعة العنف المدرسي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 12، نوفمبر 2009.
- أحمد ابو العزم، مشاكل قياس تكاليف اضرار التلوث الهوائي الناتج عن الصناعة، نموذج كمي مقترح لتقييم بدائل تخفيض معدل الانبعاث على مستوى المنشأة مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، السنة الثامنة، العدد الاول، 1998.
- أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشأة الصناعية، دراسة تطبيقية على عدد من المنشأة الصناعية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكلية التقنية الادارية، الكوفة، المجلد الثامن، العدد 31، سنة 2010.
- أيمن صابر سيد علي، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ديسمبر 2008.
- بلحياني خديجة، قياس ومستوى الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة صيدال فرع انتيبوتيكال وحدة المدينة، المجلة للاقتصاد والمالية، العدد 09، 2018.
- بن عوالي الجليلي، حوالم رحيمة، الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمعوقات التي تواجهه دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته الشلف، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06، عدد 01، 2020.
- بوسبعين تسعديت، دور المحاسبة البيئية في قياس مؤشرات الاقتصاد الكلي، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 03 - العدد: 05 - ديسمبر 2018.
- التميمي، محفوظ صالح، وباشراحيل، عوض محمد، "أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات الموازنة الرأسمالية - دراسة ميدانية في عينة من المنظمات الصناعية البينية في محافظة عدن"، مجلة عدن للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد السابع، العدد 15، 2004.
- حذام فالخ جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات دراسة استطلاعية لآراء عينه من معدي التقارير المالية والمستثمرين في المؤسسات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد واحد وتسعون، 2012.
- رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، يناير 2009.
- زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)، مجلة الباحث، العدد 7، ورقة، 2010.
- السيد احمد السقا، مراجعة الأداء البيئي، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1998.
- السيد أحمد، مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة البحوث التجارية، حزيران، 1993.
- طارق إسماعيل حسنين، تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، مصر، العدد الثاني، 2013.

قائمة المراجع

- الطاهر جليط، واقع تبني المؤسسات الصناعية للقياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية - (دراسة ميدانية)، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 03، العدد 05، 2018.
- طه عليوي ناصر، هشام هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات-دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 2012، العدد 92.
- عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في المؤسسة الأهلية للأسمت بليبيا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، العدد الأول، المجلد السابع والعشرون، 2011.
- عبد الرزاق قاسم الشحادة، "القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 52، العدد 1، 2010.
- عبد الناصر علك وآخرون، نظم المعلومات المالية ودورها في توجيه القرارات المالية، مجلة دراسات ادارية، المجلد الرابع، العدد 08، العراق 2012.
- عبد الناصر محمد سيد درويش، أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الواحد والثلاثين، العدد الأول، 2007.
- عفاف إسحاق أبو زر، "المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية"، جامعة البترا، 2008.
- علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية وافصاح عنها-بحث تطبيقي في إحدى المؤسسات الصناعية العراقية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 2، العدد 8.
- عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996.
- محمد فهميم أبو العزم، معوقات الافصاح البيئي في التقارير المالية حالة جمهورية مصر العربية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 45، العدد الأول، القاهرة.
- محمود جمام وآخرون، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية، دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، الجزائر، 2015.
- محمود محمود عرفان، التدخل المهني للخدمة الاجتماعية وتنمية الوعي البيئي للفنية بالمجتمعات العشوائية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد 11، العدد 01، 2003.
- محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الأول، سنة 2009.
- المرسي حجازي، تقدير الخسائر الاقتصادية الناتجة عن التلوث الصناعي للهواء في مدينة الرياض، التعاون الصناعي في الخليج العربي، المجلد 14، العدد 55، 1994.
- مسعود علي عمر قريفة، القياس المحاسبي لتكاليف التلوث باستخدام أسلوب قيمة العقارات، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2010.

قائمة المراجع

- نادية عبد الحليم راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، جامعة الإمارات العربي المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر، 2005.
- ناظم حسن عبد السيد، إياد شاكر سلطان، "المحاسبة البيئية الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب-مصفي البصرة)"، مجلة التقني، المجلد 22، العدد 5، سنة 2009.
- ناظم شعلان جبار، تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث، "مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 13، العدد 04، 2011.
- نجوى عبد الصمد، زكية مقري، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الإسمنت العمومية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 04، جوان 2016، باتنة.
- نعيم فهم حنفا، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، سنة 2008.
- نعيم فهم حنا، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية. كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، 2007.
- نور الدين زمام، عولمة الثقافة المستحيل والممكن، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، بسكرة، 2011.
- يحيى حسين عبيد، المحاسبة عن تلوث البيئة، المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع، 1980.

4. الرسائل الجامعية:

- بدر بن تومي، أثار تطبيق المعايير المحاسبية IFRS/IAS على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013.
- حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الكوابر بسكرة، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2017.
- خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، 2008.
- خالد عطية، علاء زهران، صالح المحمود، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية - دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لجامعة فيصل، العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، العدد 06، المجلد 02، 2005.
- خليفة تركية، دور مديرية البيئة في حماية البيئة ولاية بسكرة نموذجاً، مذكرة مكملة، لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع، (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011.
- دلا حمودي، تقييم أداء نظم المعلومات المالية والمحاسبية المعتمدة على الحاسوب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.

قائمة المراجع

- الدوسري، عبد الهادي منصور، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن سنة 2014.
- رولا كاسر لايقة، "القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشارين، سورية، 2008.
- شيماء سعيد محمد يسن، تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2012.
- الصبح، عبد الحميد مانع، أهمية الملائمة والثقة في التقارير المالية المنشورة لأغراض اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصر، بغداد، العراق، 1995.
- ضيف الله محمد الهادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر، 2014.
- طارق فتحي عمر عبد الخالق، الإطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2004.
- عبد العليم صبحي عبد الحميد نايل، قياس وتحليل فاعلية التكاليف البيئية في صناعة الأدوية، رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2005.
- عبد الله أحمد جابر عبد القادر، إطار مقترح للمراجعة الداخلية لتكاليف البيئية دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2004.
- عبد الله أحمد جابر عبد القادر، إطار مقترح للمراجعة الداخلية لتكاليف البيئية دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، 2004.
- عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسب في دعم نظام الرقابة والمساءلة في المؤسسات المساهمة العامة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
- عزة السيد سيد أحمد، المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات دراسة ميدانية مقارنة، اطروحة دكتوراه كلية التجارة، جامعة حلوان، 2007.
- مازيا عساوي، آليات تفعيل نشر الثقافة البيئية في الوسط المدرسي -منهاج مقترح للتربية البيئية في المرحلة الابتدائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- محمد المهدي بن عيسى، ثقافة المؤسسة: حالة مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز **PIPE GAZ** غرداية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علم الاجتماع، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2005.
- محمد فنكوش، الاقتصاد الخفي وآثاره على التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2005.
- مصطفى يوسف سبسي، دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاذ القرارات (دراسة ميدانية على عدد من شركات القطاع الخاص)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، 2011.

قائمة المراجع

- مها عباس المرزوقي، "دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية-دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة-"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004.
- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، بسكرة، سنة 2015.
- ميلاد سعيد احمد خزام، أثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة، رسالة ماجستير، جامعة الجبل الغربي، ليبيا، 2016.
- نبيل حليمي، نظم المعلومات المالية ودورها في عملية صناعة القرارات المالية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، جامعة غرداية، 2020.
- نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2015.
- نوفان حامد محمد العليمات، "القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية اجتماعية وافصاح عنها في القوائم المالية الختامية-حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة-"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010.
- وليد محمادي، آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل ضوابط التنمية المستدامة-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

5. المحاضرات:

- أحمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة: الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، كلية الهندسة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مارس 2007.
- تيجاني بالراقي، دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق أداء بيئي فعال، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات شمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، أيام 6 و 7 نوفمبر 2012.
- حسين عبد الجليل آل غزاوي، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2000.
- شعشوع قويدر، رسالة ماجستير، دور المنظمات غير الحكومية في حماية البيئة، جامعة ابن خلدون، تبارت، 2008-2009.
- صالح إبراهيم الشعباني، الحاجة إلى توظيف معلومات الكلفة البيئية في صنع القرارات الاستثمارية، بحث مقدم إلى مؤتمر جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2007.
- طلال أبو غزالة، التقارير المالية للتجارة والبيئة، ورقة عمل مقدمة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، القاهرة، أيام 29 و 30 يونيو 1998.
- عبد الله خبايا، إستراتيجية التنمية المستدامة في الجزائر، المنتدى البيئي الدولي الثاني أفاق بيئية جديدة للتنمية المستدامة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2009.

قائمة المراجع

- عفاف إسحق أبوزر، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007.
- مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2001.
- ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد-دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة) جامعة البصرة، 2009.
- نور الدين حمودة، نحو نظرية للمحاسبة البيئية والاجتماعية، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة، طرابلس، ليبيا، 2007.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة السعودية (مفاهيم المحاسبة)، من إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض. السعودية. 2019.
- وليد ناجي الخيالي، "نظرية المحاسبة"، منشورات الأكاديمية العربية الممنوحة في الدنمارك، 2007.

6. القوانين والمراسيم:

- القانون 10/03 في 19 جمادى الأولى عام 1424 هـ الموافق ل 19 جويلية 2003 م المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المادة 04.

ثانيا-المراجع الأجنبية:

- Alain Lipietz, "Economie politique des écotaxes", Rapport du conseil d'analyse Economique, Fiscalité de L'environnement", la documentation Française, Paris, 21Avril 1998.
- Andreas Sturm, Suji Upasema, ISO 14001 – Implementing an environmental management system, (Basel: Ellipson, 1998).
- Bourdieu Pierre, sociologie de là l'Algérie, 7 éme édition, Paris, PUF .1985.
- Cem Dener, Joanna Alexandra Watkins, illiam Leslie Dorotinsky, Financial Management Information Systems, 25 Years of World Bank Experience on What Works and What Doesn't, W O R L D B A N K S T U D Y, WASHINGTON 2011.
- Christioer, H. Stinson, "Environmental Accounting for Environment, Health and Safety Costs", University of Texas, Austin, Jan 1997.
- Collion David" Environmental Accounting Auditing and Reposting Europe: the role of fee" The European Accounting Review, 2000.
- Environment Agency Japan, Developing an Environmental Accounting system,2000
- Farghally ,A."Future Studies in Environmental Accounting & Natural Resources "Accounting Journal ،Vol.65،No.33،1997.
- FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.2 (SFAC No.2), "Quantitative Characteristic of Accounting Information", 1980
- FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.2 (SFAC No.2), "Quantitative Characteristic of Accounting Information", 1980.

- Gadin E., Environmental Disclosure Clarendon Press 'Oxford .2000
- Herbohm, k, "a full cost environmental accounting experiment, accounting, organization and society", vol.30, 2005.
- IFAC, International Federation of Accounting, "Environmental Management Accounting" International Guidance Document, New York USA, 2005. USA, 2005.
- Jamal Adel Al Sharairim, Waleed Mjalli Al Awawdeh, "The Impact of Environmental Costs on the Competitive Advantage of Pharmaceutical Companies in Jordan", Middle Eastern Finance and Economics, Issue.15, 2011.
- Jasch Christine, "How to perform an environmental management cost assessment in one day", journal of cleaner production, vol.14, no.14, 2006.
- Lingen, Z. (15–16 September 2018). Research on Enterprise Environmental Accounting Information Disclosure from the Perspective of Environmental Protection – Taking Sinopec as an Example. Third International Conference on Insulating Materials, Material Application and Electrical Engineering, Melbourne.
- Marc J.Epstein, "Accounting for Product –Back", Management Accounting", August 1996. Available at: <http://College.cengage.com/accounting/resources/students/readings/epstein.htm> 16/11/20 2009:57:18.
- Mark A.Cohen, Scott A.Fenn, Shammek Konar, "Environmental and Financial Performance: Are they Related? » may1997.
- Matteo Bartotomo, Federica Rangier, Environmental Reports Content, Limperg Institute, 2002.
- Michel Glautier, Deigan Morris, Brian Underdown, Accounting: Theory and practice, 8eme, édition illustrée, Financial Times Prentice Hall, 2011.
- MOONTIZ M. "The Basic Postulates of Accounting ", Research study, N°1, AICPA, 1961.
- Patrick Medley, "Environmental accounting – what does it mean to professional accountant? » Accounting, Auditing, And Accountability journal, vol.10, No. 4.,2007
- Pingyang Gao, "ATwo –step Representation of Accounting Measurement, » The university of Chicago Booth School of Business, November 27, 2012.
- United Nation" Accounting and Financial Reporting for Environmental costs & Liabilities" (Geneva United Nations Publication), 1999.
- Urban, Roland, Environmental Accounting, Published Master Thesis, Leeds Metropolitan University, England, 2005.
- Weber, L ,Workshop on Environmental and Natural Resource Accounting for selected Countries in West Asia: The French Experience Environmental and Natural Resource Accounting, Ankara,2005

الملاحق



جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



استبيان لدراسة بعنوان:

المحاسبة البيئية ودورها في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

السلام عليكم ورحمة الله، تحية طيبة وبعد...

سيدي المحترم، سيدي المحترمة...

في إطار قيامنا ببحث حول " المحاسبة البيئية ودورها في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية " التي تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، ونظرا لما تتمتعون به من خبرة في ميدان المحاسبة فقد ارتأينا توجيه استبانة الدراسة إليكم، لتفضل مشكورين بالإجابة عليها، لما لإجاباتكم من أثر ملموس على دقة نتائج الدراسة.

وأحيطكم علما أن هذا الاستبيان يعتبر جزءا من البحث، لذلك نرجو منكم المساعدة حتى نخرج من هذا البحث في أحسن شكل، علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي الأكاديمي فقط. كما أعلمكم بأنه يمكنكم الاطلاع على النتائج هذا البحث في الأطروحة المنجزة إن رغبتكم بذلك.

في الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث.

تحت إشراف: أ. مبسوط هواوية

الباحث: تخربين وليد

E-mail: Tikharibinewalid14@gmail.com

الهاتف: 07.94.04.65.17

الملاحق

البيانات الشخصية: يرجى وضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة:

01. المجال الوظيفي	محاسب	مدير مصلحة المالية والمحاسبة	عون المحاسب	
	()	()	()	
02. المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
	()	()	()	()
03. التخصص العلمي	تدقيق محاسبي	مالية	محاسبة وجباية	تسيير (مناجمنت)
	()	()	()	()
04. الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	5-أقل من 10 سنوات	10-أقل من 15 سنة	أكثر من 15 سنة
	()	()	()	()

محاوِر الدراسة: يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

✓ المحور الأول: قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية

موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارة
					01. تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالمحاسبة البيئية كغيرها من أنواع المحاسبة
					02. تهتم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستخدام نظام معلومات محاسبي يساعدها في حساب التكاليف البيئية.
					03. يعلم أغلب عاملي المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بوجود تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة.
					04. تخصص المؤسسة الاقتصادية في الجزائر غلاف مالي للتكاليف البيئية التي تتحملها.
					05. تقوم المؤسسة بالإفصاح عن الأداء البيئي، وادخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي.
					06. تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر باستحداث قواعد النظام المحاسبي لإنتاج مخرجات لأغراض بيئية.

الملاحق

					07. تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتجميع المعلومات المالية وكذلك البيانات غير المالية التي تؤثر على التكاليف البيئية.
					08. تتضمن التكاليف المالية المتعلقة بالبيئة مصاريف بيئية والتي تشمل التكاليف المحققة لمنع طرح النفايات والانبعاثات وتكاليف الرقابة والمعالجة النفايات بعد تحققها وتكاليف التخلص من المواقع الملوثة.

✓ المحور الثاني: مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية.

موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض	العبارة
					01. يؤدي تطبيق المؤسسة الاقتصادية في الجزائر للمحاسبة البيئية الى رفع في مستوى الإفصاح المحاسبي.
					02. تقوم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن القوائم المالية السنوية.
					03. تسمح المحاسبة البيئية بالتوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيها بدقة والإفصاح عنها.
					04. تساهم المحاسبة البيئية في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
					05. توفير معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في غرض معالجة النفايات.
					06. تساهم المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد الجهات الحكومية في تحديد مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها البيئية.
					07. يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في توفير معلومات تساعد في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الملاحق

					08. توفر المحاسبة البيئية معلومات تساعد إدارة المؤسسة في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة.
--	--	--	--	--	--

✓ المحور الثالث: معوقات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

العبرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01. ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية.					
02. عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تمتنع من الإفصاح عن المسؤولية البيئية.					
03. عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.					
04. نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.					
05. العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.					
07. صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط					
08. ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.					

*** انتهى الاستبيان، شكرا لكم على حسن تعاونكم ***

الملحق 02: قائمة الأساتذة محكمي الاستبيان:

اسم ولقب الاستاذ	جامعة الانتماء
د. مبسوط هوارية	محاضر قسم أ، جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت
د. بهلولي نور الهدى	محاضر قسم أ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي-برج بوعريبيج
د. مجدوب خيرة	محاضر قسم أ، جامعة ابن خلدون-تيارت
د. روتال عبد القادر	محاضر قسم أ، جامعة ابن خلدون-تيارت

الملاحق

الملحق 03: مخرجات برنامج SPSS:

1. المتغيرات الشخصية لأفراد العينة:

Statistiques

		المجال الوظيفي	التخصص العلمي	المؤهل العلمي	الخبرة المهنية
N	Valide	60	60	60	60
	Manquant	0	0	0	0

المجال الوظيفي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب	41	68.3	68.3	68.3
مدير مصلحة المالية والمحاسبة	7	11.7	11.7	80.0
عون محاسب	12	20.0	20.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسبة/ تدقيق محاسبي	12	20.0	20.0	20.0
مالية	22	36.7	36.7	56.7
محاسبة وجباية	14	23.3	23.3	80.0
تسيير (مناجنت)	9	15.0	15.0	95.0
غير ذلك	3	5.0	5.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	17	28.3	28.3	28.3
ماستر	28	46.7	46.7	75.0
ماجستير	5	8.3	8.3	83.3
دكتوراه	2	3.3	3.3	86.7
غير ذلك	8	13.3	13.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الملاحق

الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	16	26.7	26.7	26.7
من 5 الى 10 سنوات	22	36.7	36.7	63.3
من 10 الى 15 سنة	9	15.0	15.0	78.3
أكثر من 15 سنة	13	21.7	21.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

2. ثبات الاستبيان:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.878	08

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.866	08

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.776	07

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.855	23

الملاحق

3. اختبار صدق الاتساق الداخلي لمحاور ومجالات الدراسة:

أ. صدق الاتساق الداخلي لعبارة المحور الأول:

		Corrélations								
		المحور 01	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
المحور 01	Corrélation de Pearson	1	.579**	.843**	.684**	.788**	.854**	.815**	.638**	.651**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A1	Corrélation de Pearson	.579**	1	.535**	.337**	.389**	.407**	.385**	.289*	.082
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.008	.002	.001	.002	.025	.531
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A2	Corrélation de Pearson	.843**	.535**	1	.477**	.647**	.765**	.659**	.496**	.335**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.009
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A3	Corrélation de Pearson	.684**	.337**	.477**	1	.550**	.476**	.455**	.235	.491**
	Sig. (bilatérale)	.000	.008	.000		.000	.000	.000	.071	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A4	Corrélation de Pearson	.788**	.389**	.647**	.550**	1	.663**	.547**	.335**	.470**
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.000	.000		.000	.000	.009	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A5	Corrélation de Pearson	.854**	.407**	.765**	.476**	.663**	1	.710**	.479**	.479**
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A6	Corrélation de Pearson	.815**	.385**	.659**	.455**	.547**	.710**	1	.485**	.509**
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A7	Corrélation de Pearson	.638**	.289*	.496**	.235	.335**	.479**	.485**	1	.444**
	Sig. (bilatérale)	.000	.025	.000	.071	.009	.000	.000		.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
A8	Corrélation de Pearson	.651**	.082	.335**	.491**	.470**	.479**	.509**	.444**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.531	.009	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملاحق

ب. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني:

Corrélations

		المحور02	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8
المحور02	Corrélacion de Pearson	1	.650*	.659**	.698**	.681**	.782**	.814**	.749**	.788**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B1	Corrélacion de Pearson	.650**	1	.395**	.410**	.399**	.372**	.418**	.432**	.392**
	Sig. (bilatérale)	.000		.002	.001	.002	.003	.001	.001	.002
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B2	Corrélacion de Pearson	.659**	.395*	1	.258*	.326*	.451**	.401**	.323*	.469**
	Sig. (bilatérale)	.000	.002		.046	.011	.000	.001	.012	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B3	Corrélacion de Pearson	.698**	.410*	.258*	1	.600**	.533**	.462**	.464**	.437**
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.046		.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B4	Corrélacion de Pearson	.681**	.399*	.326*	.600**	1	.435**	.545**	.282*	.383**
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.011	.000		.001	.000	.029	.003
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B5	Corrélacion de Pearson	.782**	.372*	.451**	.533**	.435**	1	.610**	.535**	.612**
	Sig. (bilatérale)	.000	.003	.000	.000	.001		.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B6	Corrélacion de Pearson	.814**	.418*	.401**	.462**	.545**	.610**	1	.700**	.635**
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.001	.000	.000	.000		.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B7	Corrélacion de Pearson	.749**	.432*	.323*	.464**	.282*	.535**	.700**	1	.707**
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.012	.000	.029	.000	.000		.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60
B8	Corrélacion de Pearson	.788**	.392*	.469**	.437**	.383**	.612**	.635**	.707**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.000	.000	.003	.000	.000	.000	
	N	60	60	60	60	60	60	60	60	60

** . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملاحق

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

ج. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث:

Corrélations

		المحور 3	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7
المحور 3	Corrélation de Pearson	1	.507**	.658**	.714**	.656**	.721**	.743**	.562**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
C1	Corrélation de Pearson	.507**	1	.538**	.363**	.125	.073	.238	.093
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.004	.341	.582	.067	.478
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
C2	Corrélation de Pearson	.658**	.538**	1	.462**	.256*	.255*	.309*	.219
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.048	.049	.016	.092
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
C3	Corrélation de Pearson	.714**	.363**	.462**	1	.448**	.529**	.401**	.084
	Sig. (bilatérale)	.000	.004	.000		.000	.000	.002	.526
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
C4	Corrélation de Pearson	.656**	.125	.256*	.448**	1	.495**	.367**	.292*
	Sig. (bilatérale)	.000	.341	.048	.000		.000	.004	.024
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
C5	Corrélation de Pearson	.721**	.073	.255*	.529**	.495**	1	.553**	.332**
	Sig. (bilatérale)	.000	.582	.049	.000	.000		.000	.010
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
C6	Corrélation de Pearson	.743**	.238	.309*	.401**	.367**	.553**	1	.483**
	Sig. (bilatérale)	.000	.067	.016	.002	.004	.000		.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
C7	Corrélation de Pearson	.562**	.093	.219	.084	.292*	.332**	.483**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.478	.092	.526	.024	.010	.000	
	N	60	60	60	60	60	60	60	60

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

4. اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

	قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية	مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	معلومات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
N	60	60	60
Paramètres normaux ^{a,b}			
Moyenne	3,4542	3,8292	3,7667
Ecart-type	,74609	,55853	,61570
Différences les plus extrêmes			
Absolue	,130	,128	,114
Positive	,110	,063	,062
Négative	-,130	-,128	-,114
Z de Kolmogorov-Smirnov	1,009	,990	,885
Signification asymptotique (bilatérale)	,260	,281	,413
Signification	,236 ^c	,256 ^c	,383 ^c
Signification de Monte Carlo (bilatérale)			
Borne inférieure	,228	,247	,374
Borne supérieure	,245	,264	,393

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

c. Basée sur 10000 tableaux échantillonnés générés à partir de 2000000.

5. النتائج الوصفية لمجاور ومجالات الدراسة:

أ. نتائج المحور الاول:

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
A1	60	3,38	,958
A2	60	3,32	1,081
A3	60	3,53	,982
A4	60	3,75	1,035
A5	60	3,37	1,025
A6	60	3,35	1,055
A7	60	3,18	,965
A8	60	3,75	1,019
قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية	60	3,4542	,74609
N valide (listwise)	60		

ب. نتائج المحور الثاني:

الملاحق

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
B1	60	3,62	,715
B2	60	3,38	1,010
B3	60	3,77	,673
B4	60	3,93	,800
B5	60	3,85	,799
B6	60	4,05	,746
B7	60	3,98	,748
B8	60	4,05	,675
مساهمة تطبيق المحاسبة البنينة في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية ✓ الجزائرية	60	3,8292	,55853
N valide (listwise)	60		

ج. نتائج المحور الثالث:

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
C1	60	3,83	,827
C2	60	3,80	,953
C3	60	3,83	,924
C4	60	3,87	,929
C5	60	3,85	,988
C6	60	3,83	,977
C7	60	3,35	,988
معوقات الإفصاح البنيني لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	60	3,7667	,61570
N valide (listwise)	60		

Test sur échantillon unique

--	--

الملاحق

	t	ddl	Sig. (bilatérale)		Valeur du test = 3	
					Inférieure	Supérieure
قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية	4,715	59	,000	,45417	,2614	,6469
مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية ✓ الجزائرية	11,499	59	,000	,82917	,6849	,9734
معوقات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	9,645	59	,000	,76667	,6076	,9257

6. نتائج اختبار فرضيات الدراسة لمحاو الدراسة:

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
قياس مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تطبيق المحاسبة البيئية	4,715	59	,000	,45417	,2614	,6469

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
مساهمة تطبيق المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية ✓ الجزائرية	11,499	59	,000	,82917	,6849	,9734

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
معوقات الإفصاح البيئي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	9,645	59	,000	,76667	,6076	,9257