

بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول حول

الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية

أثره و أهميته في رفع فعالية أسواق رأس المال وجذب الاستثمار الأجنبي لتحقيق ودعم التنمية

الاقتصادية المستدامة

محور المداخلة: المحور الثالث: الإفصاح المحاسبي قبل و بعد تطبيق المحاسبة المالية (Scf)

عنوان المداخلة : أهمية تطوير الإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للإفصاح عن المعلومات

المحاسبية البيئية

من إعداد

أ. بوعبدلي ياسين

أ. بوعبدلي ياسين	
أ. راشدي فاطمة Rachedi.fatima@yahoo.fr جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي +213.771.01.12.66	أ.سعيدي سيف حنان Saidi.sief_hanane@hotmail.com جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي +213.791.16.85.59

Résumé

Les besoins des utilisateurs des rapports financiers ont été augmentés vers la déclaration comptable des informations environnementales, pour affronter les carences de la déclaration traditionnelle

C'est pour cette raison, il y avait un besoin urgent de développer un standard comptable inclure la déclaration environnementale, Ce qui conduit à un fonctionnement plus efficace de l'information, Pour assurer la transparence et la qualité des rapports financiers, ce qui aide les décideurs à rationaliser leurs décisions concernant l'évaluation de la responsabilité économique et environnementale, a travers la comptabilité Environnementale qui considère comme un système d'information comptable est environnementales.

Mots Clés

Déclaration comptable ; la comptabilité environnementale ; Déclaration comptable et environnementale ; les informations environnementales

الملخص

تزايدت احتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، لمواجهة نقائص الإفصاح التقليدي، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح المحاسبي البيئي، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات، بما يضمن شفافية وجودة القوائم المالية مما يساعد متخذي القرار في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية من خلال المحاسبة البيئية التي تعبر نظاما متكاملًا للإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية.

الكلمات المفتاحية

الإفصاح المحاسبي، المحاسبة البيئية، الإفصاح المحاسبي البيئي، المعلومات المحاسبية البيئية.

المقدمة

المسؤولية الاقتصادية والبيئية من خلال المحاسبة البيئية التي تعبر نظاما متكاملًا للإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية.

تتمثل المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المختلفة من مستخدمي القوائم المالية أساسًا، في مقدار الأضرار التي تصيب المجتمع نتيجة ممارسات المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة سلبًا على البيئة، أو ما يعرف بالتكاليف البيئية، ومقدار المنافع التي تعود على هذا المجتمع وأصحاب المصالح فيه جراء التزام هذه المؤسسات بتطبيق الإجراءات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة، وذلك من خلال عملية قياس ما يترتب عن هذه الممارسات والأنشطة ذات المضمون البيئي من تكاليف ومنافع، والإفصاح عنها في القوائم المالية لهذه المؤسسات الناشطة في صناعات حساسة بيئيًا.

الإجراءات المنهجية للدراسة

تتولى معالجة هذا الموضوع وفقا للمكونات المنهجية التالية

الإشكالية

تتلخص إشكالية الدراسة في محاولة رصد المنهجية أو الإجراءات اللازمة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل المعلومات المحاسبية البيئية، وعليه يمكن التعبير عن مشكلة البحث المعنية بالدراسة والتحليل من خلال التساؤل الرئيسي التالي فيما تتمثل أهمية تطوير معيار في الإفصاح المحاسبي ليشمل المعلومات المحاسبية

البيئية؟

انطلاقًا من التساؤل المحوري وبهدف تغطية الجوانب المختلفة للموضوع، ارتأينا طرح التساؤلات التالية :

- ما هي أهم المقومات التي يقوم عليها الإفصاح المحاسبي؟

- ما المقصود بالإفصاح المحاسبي البيئي، وما هي أهم ركائزه؟

المؤسسة الاقتصادية من منظور عام هي كيان مستهلك للموارد البيئية، ومنتج لنوعين من المنتجات، أحدهما ذات قيمة اقتصادية موجبة متمثلة في المنافع التي يستفيد منها المجتمع وأفراده، والثانية هي ذات قيمة اقتصادية سالبة تتمثل في مخرجات العملية الإنتاجية من نفايات وما يصاحبها من تأثيرات بيئية سالبة.

في مجال سعي الدول للحفاظ على البيئة وحماية المجتمع ، فإنه يتوجب على المؤسسات الاقتصادية وخاصة منها الناشطة في صناعات حساسة بيئيًا، أن تسهم مع دولها في وضع برامج لرقابة عناصر التلوث البيئية الناجمة عن ممارستها لأنشطتها المؤثرة في البيئة ، ضمن إطار للقياس والإفصاح توفره المحاسبة بمختلف أركانها، إلا أن تركيز النظم المحاسبية التقليدية انصب على قياس الآثار الاقتصادية لأنشطة المؤسسة فقط، من خلال المقارنة بين القيمة الاقتصادية لمدخلات العملية الإنتاجية ومخرجاتها، بهدف تحديد ما أضافته تلك الوحدة الاقتصادية من قيمة وكيفية توزيعها على العناصر التي ساهمت في تحقيقها، متجاهلة بذلك ما أضافه الاتجاه الحديث في الدراسات المحاسبية (النظرية الإيجابية المحاسبية)، لاسيما في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، والتي تميل إلى توسيع نطاق المحاسبة ليشمل خدمة جميع فئات المجتمع وأصحاب المصالح فيه.

تزايدت احتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، لمواجهة نقائص الإفصاح المحاسبي التقليدي، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح المحاسبي البيئي، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات، بما يضمن شفافية وجودة القوائم المالية مما يساعد متخذي القرار في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم

وذلك لاعتماده عل وصف الظاهرة المراد دراستها و استخلاص أهم النتائج التي يمكن التوصل إليها.

1. أساسيات الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة و ازداد اهتمام الجهات العلمية و المهنية بشؤون المحاسبة، بالإفصاح وعلی نحو خاص بعد ظهور منظمات الأعمال، ارتبط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط المؤسسات الصناعية، وما تتضمنه من معلومات و أسس قياس يمكن استخدامها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.¹

هناك تعاريف متعددة للإفصاح المحاسبي، هي و إن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، نورد منها الآتي

الإفصاح بمعناه الشامل: "إفشاء المعلومات السرية و التصريح بها " أما الإفصاح المحاسبي فهو الالتزام بنشر جميع الحقائق و المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، و التي من شأنها التأثير على عملية اتخاذ القرار".²

في تعريف آخر الإفصاح المحاسبي هو: " إظهار المعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية، الأمر الذي يجعلها غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية و متخذي القرار".³

¹ Omneya H.Abdeslam,pouline weetman, " Measuring Accounting Disclosure in a period of complex changes :The case of Egypt Review Article".Advance international accounting , vol 20, 2007, p 75-104.

² محمد بن بوزيان، علي بن الضب، "أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال"، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسات الإقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الإجتماعية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 20 و 21 فيفري 2012، ص 272.

³ فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية -دراسة تطبيقية الشركات

- ما هي أهم إسهامات الفكر المحاسبي في مجال الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية؟

فرضيات الدراسة

إن الإجابة على التساؤلات الفرعية والتساؤل المحوري للدراسة يقودنا إلى بناء فرضيات البحث التالية

- تستند المحاسبة في أداء دورها على ركيزة أساسية تتمثل في الإفصاح المحاسبي.
- يعتبر الإفصاح المحاسبي البيئي بديلا للإفصاح المحاسبي التقليدي في التقرير عن المعلومات المحاسبية البيئية.

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة كونها تعالج أحد المواضيع الحديثة المتعلقة

أهداف الدراسة

يتحدد هدف الدراسة في توضيح الغاية والأهمية التي يمكن رصدتها من جراء تطوير معيار في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأداء البيئي، من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية

- التعرف لأهم الأساسيات والمقومات اللازمة للإفصاح المحاسبي.
- تحليل طبيعة التكاليف البيئية ومتطلبات الإفصاح عنها.
- تناول أساسيات وركائز الإفصاح المحاسبي البيئي.
- حصر أهم نماذج الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.

منهج الدراسة

إن دراسة موضوع " أهمية تطوير الإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية "، بمختلف متغيراته و محاولة الربط بين هذه المتغيرات يقودنا إلى استخدام المنهج الوصفي التحليلي،

-يشتمل الإفصاح على معلومات إيضاحية محاسبية كانت أو غير محاسبية، تاريخية أو مستقبلية تصرح بها الإدارة و تتضمنها القوائم المالية.⁶

2.1. مستويات و أساليب الإفصاح المحاسبي

رغم اختلاف المحاسبين حول معنى محدد للإفصاح، إلا أن هناك اتفاقاً حول ضرورة الإفصاح بوصفه أداة المحاسبة في توصيل المعلومات لمستخدميها، فهو يعني احتواء القوائم المالية على جميع المعلومات المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة، التي تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد، و من ثم اتخاذ قرارات سليمة وواضحة غير مضللة.

1.2.1. مستويات الإفصاح المحاسبي

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي إلى مستويات عدة يتم حصرها في الآتي⁷

أ- الإفصاح التام: إن الإفصاح التام عن المعلومات المالية يوجب إظهارها بالكامل في القوائم المالية، التي تصمم بحيث تصور بدقة الأحداث الإقتصادية التي أثرت في نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة خدمة للمستثمر العادي، و لا يعني ذلك أن الإفصاح التام يكون من خلال عرض كافة التفاصيل من أحداث و عمليات دون تمييز، و ذلك لسببين هما

- أن إنتاج المعلومات يحتاج إلى تكلفة، و حتى تكون مفيدة، يجب أن تكون منفعتها أكبر من تكلفتها.
- كثرة التفاصيل غير المهمة تعمل على تخفيض القدرة على الاستيعاب.

كان Moonitz⁴ في عام 1961 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، يجب أن يكون مرناً في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، ثم الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، وصولاً إلى توقيت الإفصاح عن تلك المعلومات ولخص مفهومه للإفصاح المحاسبي بأنه: "يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة للمستفيدين منها، خدمة لمتخذي القرار".

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن الإفصاح هو عبارة عن: "عرض للمعلومات التي تعكس النشاط الحقيقي للمؤسسات من خلال القوائم المالية، كما و أن الإفصاح المحاسبي يجب أن يشمل جميع الأحداث المالية، وكذا مجمل التغييرات التي يمكن أن تحدث في السياسات المحاسبية، مثل: سياسة تقييم المخزون، طرق تكوين الاحتياطات و المخصصات".⁵

"عملية عرض للمعلومات من قبل الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية، بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المؤسسة".

⁶ حسين علي خشارمه، "مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك و الشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن - معيار المحاسبة الدولي رقم (30)، دراسة ميدانية-"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العلوم الإنسانية، المجلد 17(1)، 2003، ص 96.

⁷ محمد عبد الله المهدي، وليد زكريا صيام، "أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم -دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، 2007، ص 260.

المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 83.

⁴ MOONITZ M., "The Basic Postulates of Accounting", Research study, N°1, AICPA, 1961.

⁵ خالد الخطيب، "الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)", مجلة جامعة دمشق - المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2000، ص 153.

ب- الإفصاح العادل

يعني ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية الواجب إظهارها في القوائم المالية، التي تخدم جميع الفئات مع عدم وجود تمييز لفئة على حساب أخرى، وبذلك يتم تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات نفسها في وقت واحد.

ج- الإفصاح الكافي : في مفهومه يعني ضرورة الإفصاح عن حد أدنى من المعلومات المالية الواجب إظهارها في القوائم المالية لجعلها غير مضللة، فهو بذلك يهدف إلى تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعد مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

2.2.1. أساليب الإفصاح المحاسبي

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في مواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال، إذ أن عدم العدالة في الإفصاح عن معلومات المؤسسة من شأنه تفضيل بعض المستثمرين عن الآخرين، ما يؤثر في توازن أسعار الأسهم وكفاءة سوق المال، وما ينعكس على مستوى الاقتصاد ككل.

تعد مشكلة عدم تماثل المعلومات، المصدر الأساسي لزيادة الحاجة للإفصاح عن المعلومات التي يتم نشرها في القوائم المالية.

ويمكن توضيح مشكلة عدم التماثل في المعلومات على مستوى المؤسسات وسوق المال على النحو الآتي:⁸

- مشكلة عدم تماثل المعلومات على مستوى المؤسسة

(نموذج الوكالة)

- مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال

وهو يستوجب إتباع أحد الأسلوبين

- الإفصاح الاختياري (الطوعي)

- الإفصاح الإلزامي (الإلزامي)

3.1.3. المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات

المحاسبية: يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة داخل المؤسسة و خارجها فيما يلي⁹

- تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات ومن بين هذه الفئات نذكر الآتي

- المساهمين والمستثمرين

- المقرضين والدائنين

- المدراء والعمال

- العملاء

- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

إن معيار المنفعة أو فائدة المعلومات يأتي في قمة هرم الخصائص النوعية للمعلومات، والذي يتطلب توفر خاصيتين أساسيتين تتمثلان في : خاصة الملائمة، خاصة المصدقية والاعتماد على المعلومة.¹⁰

- تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

بعد تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والغرض الذي تستخدم فيه، تأتي مرحلة تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها في

-القوائم المالية، ويمكن تقسيمها إلى نوعين رئيسيين هما: معلومات كمية، وأخرى غير كمية.

⁹ خليل عبد الرزاق، عبيد نعيمة، " الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS"، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، 13-14 ديسمبر 2011، ص6.

¹⁰ عبد المنعم عطا العلول، " دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة-فلسطين-دراسة تحليلية تطبيقية لرسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص32.

⁸ محمد عبد الله المهدي، وليد زكريا صيام، مرجع سابق، ص261.

- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

2. التأسيس النظري للإفصاح المحاسبي البيئي

إن الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس تماما التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة المؤسسات الصناعية أنشطتها المتعددة، في الوقت نفسه الذي أصبحت فيه المعلومات عن الأنشطة التي تؤديها المؤسسات الصناعية في إطار مسؤوليته اتجاه البيئة والمجتمع تمثل أساسا يستند إليه عند وضع الإستراتيجيات والبرامج الهادفة إلى المساهمة في حماية واستدامة البيئة.

1.2. محاسبة التكاليف البيئية

أدرك قطاع الأعمال أن المؤسسات مطالبة بأن 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 ، يواجه المحاسبون مشكلة في قياس هذه التكاليف الناجمة عن التلوث بصيغة نقدية، يعبر عنها بالتكاليف البيئية و التي يتم معالجتها ضمن إطار محاسبة خاصة تعرف بمحاسبة التكاليف البيئية.

1.1.2. مفهوم التكاليف البيئية

" كافة عناصر التكاليف المرتبة بالأنشطة التي تتم بغرض استخدام الموارد أو إنتاج منتجات صديقة للبيئة (تكاليف التوافق البيئي)، أو معالجة آثار الأنشطة الملوثة للبيئة ،تكاليف إزالة الأضرار البيئية، سواء كان ذلك اختياريا أو التزاما بالتشريعات و القوانين البيئية " .¹¹

2.1.2. المحاسبة البيئية

لقد حصلت تطورات عدة في شتى المجالات، حظي القطاع الصناعي بجزء منها، باعتباره من أكثر القطاعات ارتباطا بالبيئة وقضاياها، الأمر الذي وجه عديد المؤسسات الصناعية إلى تطوير ممارساتها بما يتلاءم والحفاظ على التوازن البيئي، ويتم ذلك من خلال اعتماد محاسبة اقتصادية متكاملة تكون بديلة عن تلك التقليدية، والتي يمكن أن توفرها محاسبة التكاليف البيئية، وهي تعرف على أنها¹²

" النظام المحاسبي الممتد للنظام التقليدي، المبني على تحليل النتائج ومساببات حدوث التكلفة، لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها المؤسسات الاقتصادية وخاصة منها الصناعية ". بمعنى أنها، انفتاح لمجالات وفروع جديدة للمحاسبة، تهدف إلى القياس والإفصاح عما تسببه المؤسسات الصناعية من تلوث وإضرار بالمجتمع، إضافة لما تقدمه من عوائد ومنافع تنجم عن قيامها بعملية القياس والإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.

فالمحاسبة بوصفها نظاما متكاملا للمعلومات، في علاقة متبادلة مع البيئة، فهي لا تتأثر فقط بالبيئة وإنما تؤثر فيها أيضا، من خلال دورها الفعال في توفير المعلومات اللازمة لخدمة متخذي القرار، معتمدة في ذلك على ركيزتين أساسيتين هما القياس والإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تؤديها المؤسسات الصناعية والواردة في قوائمها المالية.

1.2.1.2. القياس المحاسبي للعمليات البيئية

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي مجموع العمليات التي تهدف إلى "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف الناجمة عن

¹¹ حارس كريم العاني، " دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسات الصناعية -دراسة تطبيقية في مملكة البحرين-"، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة البحرين، 2005، ص3.

¹² Peter Lemathe, Roger K Doost, "Environnemental Cost accounting and auditing", Managerial Auditing Journal, Vol.15 Issue.8, 2000, p425.

التزام المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، سواء كان هذا الالتزام اختياريا أو إجباريا".¹³

2.2.1.2. الإفصاح المحاسبي للمعلومات البيئية

يعرف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية على أنه: "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي، الحاضر والمستقبل"¹⁴

يعبر الإفصاح المحاسبي البيئي عن: "الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع بواسطته المؤسسات الصناعية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة بنشاطاتها ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك".

وعليه فإن الإفصاح البيئي يعني: "عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم و التقارير الدورية، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويرشد قراراتهم".¹⁵

أ- أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في كونه أحد مكونات الإفصاح الشامل، فهو يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية، التي تساعد في تقييم كفاءة المشاريع، فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية المتعلقة بحماية البيئية والمحافظة على مواردها.

ينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي انطلاقا من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا في المركز المالي للمؤسسات الصناعية و نتيجة نشاطها، إذ أن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المؤسسة بقوانين البيئة.

ب- اتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي ومجالاته

هناك العديد من الاتجاهات في مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، يمكن إيجازها فيما يلي

- من حيث نطاق الإفصاح

يتأثر نطاق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بطبيعة النشاط، فيأخذ أحد الأشكال الآتية:

- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط

تتم في إطار محاسبة التكاليف البيئية، دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية، وذلك بسبب الصعوبة التي تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في قوائم مستقلة.

- الإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية

اتسع نطاق الإفصاح المحاسبي ليشمل المنافع والتكاليف البيئية، سواء كانت التأثيرات ناجمة عن النشاط الماضي، الحاضر أو المتوقع مستقبلا، لتوفير معلومات مالية ومادية تساهم في رفع قدرة الإدارة على تحسين الأداء الشامل للمؤسسات الصناعية بجانبه الاقتصادي والبيئي، وكل هذا يتم في إطار ما يطلق عليه بنظام المحاسبة الإدارية البيئية، وهذا النطاق يعتمد على مبدأ المقابلة، أي مقابلة الإيرادات بالتكاليف متجاهلا الصعوبات التي تحول دون قياس قيمة المنافع البيئية بشكل نقدي.

- من حيث شكل الإفصاح: يمكن أن يتم الإفصاح عن

الأداء البيئي من خلال: تقارير وصفية

تبيين الأرقام و الإحصاءات و النسب بشكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي .

¹³ 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 26، العدد 1، 2010، ص11.

¹⁴ Craig Deegan, "Financial Accounting theory", MC-Graw Hill, hnc, 2009, P282

¹⁵ وليد ناجي الحياي "محاسبة التلوث البيئي"، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2010، ص56.

تقارير كمية: تحتوي على معلومات عن الأداء البيئي، مثل كمية الانبعاثات، كمية الفاقد.

تقارير مالية: فيها يمكن الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية، تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي¹⁶، والمؤسسات الصناعية مطالبة بالإفصاح عن تأثيراتها البيئية في المجالات الآتية¹⁷

حماية البيئة المحيطة بالمؤسسة

- التحكم في التلوث الناجم عن العمليات و الأنشطة الصناعية.

- البحوث و الدراسات في الميادين الحديثة للتقليل من التلوث الصناعي.

- حماية الأراضي الزراعية من التلوث الصناعي.

- توفير الطاقة، حسن استغلال الموارد الأولية، وإعادة تشغيلها.

- التخلص من مخلفات المؤسسات الصناعية بطريقة صحيحة تمنع التلوث.

- تجميل المساحات المحيطة بالمؤسسة.

تحسين جودة المنتج و حماية المستهلك

- مطابقة السلع للجودة و معايير الأمان و السلامة.

- احتواء المنتجات على إرشادات واضحة.

- المحافظة على أساليب حماية المستهلك.

- الاهتمام بشكاوى و اقتراحات المستهلكين.

- الإنفاق في ميادين خدمة المستهلك.

تنمية الموارد البشرية

- تنمية قدرات الأفراد العاملين بالمؤسسة.

خدمة المجتمع المحلي

- توفير الطاقات الضرورية واللازمة لخدمة المجتمع وأصحاب المصلحة فيه.

ج-آليات الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن أن تنتقل المعلومات البيئية إلى المجتمع و أصحاب المصلحة فيه عبر مجموعة من الآليات يمكن إيجازها في الآتي¹⁸

- الإفصاح الاختياري

إن عدم اشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى مشكلتين مهمتين: الأولى وجود عدم تماثل في المعلومات، فإن المستثمرون أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة، والثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة و التوقعات المستقبلية لها، ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية، فالمعلومات البيئية التي تنصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريًا يساعد في تحسين أدائها البيئي، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، سمعتها، وقيمتها التنافسية في رأس المال.¹⁹

- الإفصاح الإلزامي

يفرض على المؤسسات وفقًا للقوانين و اللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقًا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا في المجاميع المهنية المحاسبية.

¹⁶ عبد الهادي الرفاعي، باسل أسعد، إلهام بطيخ، "التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبيًا"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 3، 2003، ص 228.

¹⁷ نوفان حامد محمد العليمات، "القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية-حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة-"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010م، ص 77.

¹⁸ فهم أبو العزم محمد، "معلومات الإفصاح البيئي في التقارير المالية-دراسة حالة جمهورية مصر العربية-"، مجلة الإدارة العامة، جامعة الإمام محمد بن سعود، الرياض، السعودية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، فيفري 2005، ص 49.

¹⁹ J.S.Toms, "Firm Resources, Quality Signals and The Determinants Of Corporate Environmental Reputation :Some UK Evidence", The British Accounting Review, Vol. 34, Issue.3, September 2002, P 257.

يتوقف الإفصاح البيئي الطوعي أو الإجمالي على جملة من العوامل نوجز منها ما يلي²⁰

العمل على بناء علاقات أفضل بين المؤسسة وأصحاب المصالح، مثل الجهات الحكومية وحملة الأسهم والعاملين بالمؤسسة والعملاء والموردين والممولين وجماعات الضغط، واستخدام الإفصاح كوسيلة لإعلام المجتمع ككل أن المؤسسة تقوم بالإفصاح الاختياري عن المعلومات البيئية.

محاولة تحسين صورة المؤسسة داخل المجتمع الذي تزاوّل نشاطها، لاسيما المؤسسات التي قد تعرضت سمعتها للضرر من جراء تسببها بوقوع حوادث أو كوارث بيئية مما يدعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات الصناعية، ومن ثمّ زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي، ومنه على قيمتها السوقية ومركزها التنافسي، بالإضافة إلى الاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية التي ستتطلب الإفصاح عن المعلومات البيئية والمتوقع أن تكون ملزمة لجميع المؤسسات الصناعية.

استخدام الإفصاح كوسيلة للوصول إلى مكانة تنافسية متقدمة في مجال نشاط المؤسسة، والمحافظة على موقعها الحالي.

الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول اهتماما بتشجيع المؤسسات على حماية البيئة.

تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة، أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسات الصناعية، فقيامها باستخدام

موارده بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح.

إن الإفصاح بصورة منفصلة عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية، سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، ومن ثمّ ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.

وجود معايير تنظم القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، فالإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تحتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

يظهر من خلال ما سبق أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في المؤسسات ذات الأثر السلبي على البيئة، و أن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة، فضلاً عن ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المؤسسات الصناعية معلومات عن التلوث وأسبابه لوفاء المؤسسات بالتزاماتها في مجال مكافحة التلوث.

كما أن إفصاح المؤسسات الصناعية عن إنجازاتها في أدائها البيئي يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضا لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، ولتحسين صورة المؤسسات وسمعتها، وكذلك دعم القدرة التنافسية لها في مجال الجودة بصورة عامة، و جودة الأداء البيئي بصفة خاصة.

د- معايير اختيار المعلومات البيئية المفصّح عنها

إن الإفصاح عن التأثيرات البيئية يواجه مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها بصورة مناسبة لمن يهتم التعرف على الأداء البيئي للمؤسسة، ولضمان فعالية محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي في الكشف عن الجوانب الهامة للأداء البيئي، ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم

²⁰ محمد بن بوزيان، علي بن الضب، مرجع سابق، ص 273.

الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات ،
وفيما يلي حصر لأهم هذه المعايير

الملائمة : وهي علاقة المعلومة بالهدف الذي تعد من أجله، وتعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات البيئية التي تدرج بالتقرير البيئي.

البعد عن التحيز: يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات حيادية، بحيث تحكي الحقائق بموضوعية، وينطوي ذلك على أن المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي، ينبغي أن تعكس كلا من التأثيرات الإيجابية والسلبية للعمليات البيئية، المتعلقة بمسؤولية المؤسسات الصناعية عن نتائج هذه العمليات .

القابلية للفهم: هذا المعيار ضروري، حيث يتم على أساسه اتخاذ القرارات الرشيدة، من خلال مقارنة أداء المؤسسة البيئي مع الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والبيئي.

المرونة: تعتبر المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توفرها لضمان فعالية الاتصال، خاصة بالنسبة للتقرير البيئي الذي تتصف عناصره بالتغير وعدم الثبات.

ه- مزايا الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
إن التزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية و الإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة مزايا و منافع نوجزها في الآتي²¹

- تحقيق المؤسسة المفصحة لأعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية .

- تطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن للمؤسسات الصناعية تحقيق رضا المستهلكين.

- يساعد توفر المعلومات المحاسبية البيئية إدارة المؤسسات الصناعية، في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث، وفي التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلى .

- يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تدعيم قدرة المؤسسات الصناعية على تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، و ترشيد استخدام الموارد و الطاقات.

و- العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك عوامل متعددة تقف دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، نذكر منها

أ- معوقات تنظيمية و تشريعية

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية و تضع لها القوانين و الأنظمة.

- غياب العقوبات القانونية المفروضة على المؤسسات التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية.

- غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.

- عدم وجود حوافر حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية و بيئية .

ب- معوقات علمية و مهنية

- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.

- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية.

- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية .

ج- معوقات مالية و إدارية

²¹ منير جمعة القطاطي، "منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية-دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني-"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص164.

- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية و الاجتماعية.
- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية و الاجتماعية.
- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية و الاجتماعية.
- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية و الاجتماعية.

☑ قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية

تهدف هذه القائمة إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمؤسسات الصناعية على صافي الربح، سواء كان أثر هذه المساهمات مفروض بقرارات سيادية أو بطريقة اختيارية.

تظهر أهمية هذه القائمة في مجال تقييم أداء المؤسسات الصناعية، التي تتحمل مسؤوليتها البيئية على أنها أقل كفاءة عند مقارنتها بنظيرتها التي لا تتحمل مسؤوليتها البيئية والاجتماعية، وذلك بسبب الأعباء الإضافية التي تؤدي إلى تخفيض أرباحها، وعلى ذلك فإن قائمة الربح المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية، يمكن إعدادها بحيث توضح ما تحملته المؤسسة من أعباء في مجال المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة، على أن تظهر هذه الأعباء مصنفة حسب طبيعة مسؤوليتها تجاه البيئة و المجتمع الذي تنشط فيه.

يتضح من دراسة نموذج "قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية" أنه قد تم تقسيم القائمة إلى مرحلتين أساسيتين هما

المرحلة الأولى: يتم فيها حصد أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الإلزامية، والتي يتمثل فيما تتحمله المؤسسة من تكاليف ترتبط بالعمليات البيئية والاجتماعية المطلوبة بحكم القانون أو اللوائح الحكومية، مع تبويب هذه التكاليف إلى أربع مجموعات هي

- عدم توفر نظام محاسبي يفني بأغراض القياس و الإفصاح المحاسبي البيئي.

- صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط .

- العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.

و في دراسة أجريت قصد التعرف على أهم المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في القوائم المالية، توصلت إلى أنه معوقات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي تتوزع على أربعة أسباب رئيسية هي كالاتي²²

-عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي البيئي.

-نقص الوعي العام بالقضايا البيئية.

-تجنب التكاليف و الخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية لقاء قيامها بالإفصاح المحاسبي البيئي.

-غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.

ي- نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية

بعد اختيار المعلومات التي تعبر عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات بالشكل الذي يجعلها تلبي احتياجات مستخدميها، و في ظل مدخل التقارير البيئية متعدد الأبعاد، يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير و الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسات الصناعية، بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة، وهذه النماذج هي:²³

- قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية.

²² فهيم أبو العزم محمد، مرجع سابق، ص 85.

²³ محمد عباس بدوي، "المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)"، المكتب

الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 221.

المجموعة الأولى: التكاليف المرتبطة بمجال المساهمات البيئية

- تكاليف الرقابة على تلوث الهواء.
- تكاليف معالجة المخلفات السائلة.
- تكاليف تحسين المظهر الجمالي للبيئة.

المجموعة الثانية: التكاليف المرتبطة بمجال المساهمات العامة

- أجور العمالة الزائدة.
- الإعانات و المدح الإضافية للعمال.
- تكاليف خدمات النقل و المواصلات.
- خسارة التسعير الجبري الذي تتحمله المؤسسة جراء البيع بالتسعيرة الجبرية التي تقل عن تكلفة الإنتاج.

المجموعة الثالثة: التكاليف المرتبطة بمجال الموارد البشرية

- تكاليف تدريب العمالة.
 - تكاليف اشتراطات الأمن الصناعي.
- ## المجموعة الرابعة: التكاليف المرتبطة بمجال المنتج أو الخدمة

- تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة.
 - تكاليف اختبار أمان استخدام المنتج.
- هذا ويتجميع عناصر تكلفة العمليات التي تتضمنها هذه المرحلة وإضافة الناتج إلى الربح المحاسبي يتم الحصول على صافي الربح المعدل بالأعباء الإلزامية، وتعبّر هذه القيمة عن عائد الوظيفة الاقتصادية للمؤسسات الصناعية بعد تحميلها بتكلفة العمليات البيئية الاختيارية.

المرحلة الثانية: يتم فيها حصر أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الاختيارية، تتمثل فيما تتحمله المؤسسات الصناعية بإرادتها من تكاليف ترتبط بعمليات بيئية واجتماعية أكثر من تلك العمليات التي ينص عليها القانون، ويتم تصنيف هذه التكاليف كما هو الحال في المرحلة الأولى في المجالات الأربعة حتى يمكن المقارنة بين ما تتحمله المؤسسات الصناعية من أعباء للوفاء بالتزاماتها

البيئية القانونية، وبين ما تتحمله من تكاليف للوفاء بالتزاماتها البيئية والاجتماعية الاختيارية.

بتجميع التكاليف المرتبطة بالعمليات البيئية والاجتماعية التي تنطوي عليها هذه المرحلة، وإضافتها لصافي الربح المعدل بأعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الإلزامية، ينتج ما يمكن أن يطلق عائد الوظيفة الاقتصادية، الذي يعبر عن نتيجة النشاط الاقتصادي، كما يوضح رقم إجمالي أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية التي تحملتها المؤسسات الصناعية مساهمة منها لخدمة أغراض بيئية تحقق المصلحة العامة.²⁴

☑ قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية

تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء البيئي والاجتماعي، وما يقابلها من حقوق للغير، ويفيد هذا النموذج في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصتها المؤسسة لاقتنائها.

يتم إعداد قائمة المركز المالي المعدلة بإعادة عرض مكونات الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي التقليدية، فتظهر الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية، وما يقابلها من خصوم بصورة منفصلة عن الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاقتصادية. حيث يفترض النموذج وجود علاقة طردية بين قيمة الأصول البيئية والاجتماعية لكل مجال من مجالات المسؤولية البيئية، وبين ما تؤدي إليه نم مساهمات تنسب لهذا المجال.²⁵

²⁴ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 119.

²⁵ خالد صبحي حبيب، "مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية"، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص58.

☑ تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد

يهدف هذا التقرير إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس نتائج التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية للمؤسسات الصناعية، والتي اعتمد في قياسها على أدنى مدخل القياس متعدد الأبعاد، لذلك يتميز هذا التقرير عن القائمتين السابقتين بما يلي

- يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد لتحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية حتى لو لم تقم بها المؤسسة. بينما يدور جوهر القائمتين السابقتين حول عرض المعلومات عن العمليات البيئية والاجتماعية التي قامت المؤسسات الصناعية بها فعلا.

- المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير تضيف دلالة بيئية واجتماعية أكثر وضوحا لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية بما يفيد في تقييم فعالية الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية واجتماعية في تحقيق الأهداف الاجتماعية.

- يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المتخصصة، التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المؤسسات الصناعية بمسؤوليتها تجاه البيئة والمجتمع، بغض النظر عما تحملته هذه المؤسسات من مبالغ في سبيل ذلك.²⁶

☑ القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية

البيئية والاجتماعية

تهدف القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية إلى توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي، حيث تفيد هذه المعلومات في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الإضرار بنوعية الحياة في المجتمع. وتعتبر هذه

القيمة عن الأعباء التي كان ينبغي أن تتحملها المؤسسات الصناعية، للوفاء بمسؤولياتها البيئية والاجتماعية في المجالات الأربعة لهذه المسؤولية.²⁷

- تقييم نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية

انطلقت الإسهامات المحاسبية في مجال قياس وعرض المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية، دون تحديد لإطار العمليات التي تدور في نطاقها هذه المسؤولية، لذلك تفاوتت النماذج التي اقترحتها هذه الإسهامات من حيث نطاق العمليات التي توضح الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسة، و فيما يلي تقييم لهذه النماذج من منظورين، أولهما من حيث الشمول والثاني من حيث أسلوب القياس.

من حيث الشمول

نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية تؤدي إلى تحقيق درجة عالية من الشمول بالمقارنة بالنماذج الأخرى بما تنطوي عليه من إمكانية توفير معلومات تفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الصناعية بصورة شاملة.

من حيث أسلوب وأساس القياس

- نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية تقوم على مدخل القياس الذي يأخذ في اعتباره نواحي القصور التي اشتملت عليها النماذج الأخرى، وهو مدخل القياس متعدد الأبعاد الذي أمكن في ظله توفير معلومات مالية تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية، التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي، ومعلومات كمية وصفية تعبر بصورة إنشائية عن تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية، وهو ما جعل هذه النماذج توفر نوعا من المرونة، مما يؤدي إلى تحفيز المؤسسات الصناعية نحو وضع المحاسبة البيئية موضع التطبيق دون تحملها لأعباء قد تفوق طاقتها.

²⁷ المرجع نفسه، ص 225.

²⁶ محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 223.

المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.

- يضيف الإفصاح المحاسبي البيئي الثقة على المعلومات المحاسبية البيئية، والتي تعتبر ذات طبيعة مالية وكمية، مما يساهم في زيادة كفاءة تشغيلها بما يضمن جودة القوائم المالية.

قائمة المراجع

1. **Financial Accounting theory**", MC-Graw Hill,hnc, 2009, P282
2. J.S.Toms,"Firm Resources,Quality Signals and The Delterminants Of Corporate Environmental Reputation :Some UK Evidence",The British Accounting Review,Vol. 34,Issue.3 ,September 2002.
3. MOONTIZ M.,"**The Bsic Postulates of Accounting** ", Research study, N°1,AICPA,1961.
4. Omneya H.Abdeslam,pouline weetman," **Measuring Accounting Disclosure in a period of complex changes :The case of Egypt Review Article**",Advance international accounting , vol 20, 2007, p 75-104.
5. Peter Lemathe,Roger K Doost"**Environnemental Cost accounting and auditing** ", Managerial Auditing Journal,Vol.15 Issue.8, 2000.
6. حارس كريم العاني، "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية -دراسة تطبيقية في مملكة البحرين-"، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة البحرين، 2005، ص3.
7. حسين علي خشارمه، "مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك و الشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن - معيار المحاسبة الدولي رقم(30)،دراسة ميدانية-"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العلوم الإنسانية، المجلد 17(1)،2003.
8. خالد الخطيب،"الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل المعيار الحاسبي الدولي رقم (1)"، مجلة جامعة دمشق -المجلد الثامن عشر، العدد الثاني 2000.
9. خالد صبحي حبيب،" مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية"، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
10. خليل عبد الرزاق، عبدي نعيمة، " الإفصاح الحاسبي بين متطلبات الإنتقال إلى النظام الحاسبي المالي الجديد SCF وتحديات البيئة

-اقتترحت نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية مجموعة من المعايير يسترشد بها عند اختيار المعلومات التي تكفل فعالية محتوى التقرير البيئي والاجتماعي في الكشف عن الجوانب الهامة للأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الصناعية.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع " أهمية تطوير الإفصاح الحاسبي نحو نظام متكامل للإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية"، ومحاولتنا الإجابة على إشكالية الدراسة المتمحورة حول المنهجية و الإجراءات اللازمة لتطوير معيار في الفكر المحاسبي ليشتمل على المعلومات المحاسبية البيئية التي تخص الأداء البيئي للمؤسسات على اختلاف أنواعها و خاصة منها ذات الأنشطة الحساسة بيئيا، توصلنا إلى جملة من النتائج نوجز أهمها فيما يلي

- رغم اختلاف المحاسبين حول معنى محدد للإفصاح، إلا أن هناك اتفاقا حول ضرورة الإفصاح بوصفه أداة المحاسبة في توصيل المعلومات لمستخدميها، فهو يعني احتواء القوائم المالية على جميع المعلومات المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة، التي تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد، و من ثم اتخاذ قرارات سليمة وواضحة غير مضللة.

- يعتبر الإفصاح الحاسبي ركيزة أساسية تستند إليها المحاسبة لعرض مخرجاتها من معلومات محاسبية تعبر عن نشاط المؤسسة، والمعروضة في قوائمها المالية.

- يعتبر الإفصاح الحاسبي البيئي بديلا لا بد منه لمواجهة نقائص الإفصاح التقليدي فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية المعاصرة، التي تخص المسؤولية الاجتماعية و البيئية.

- يعتبر الإفصاح الحاسبي 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

20. منير جمعة القطاطي، "منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية-دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني-"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
21. نوفان حامد محمد العليمات، "القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية-حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة-"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2010م، ص77.
22. وليد ناجي الحيايلى "محاسبة التلوث البيئي"، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2010.
- الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS"، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، 13-14 ديسمبر 2011.
11. عبد الرزاق قاسم الشحادة، "القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسهمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، 2010.
12. عبد المنعم عطا العلول، "دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة-فلسطين-دراسة تحليلية تطبيقية لرسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
13. عبد الهادي الرفاعي، باسل أسعد، إلهام بطيخ، "التلوث البيئي الناجم عن الصناعية الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبيا"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 2، 2003.
14. علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها-بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية-"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 2، العدد 8، 2012.
15. فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية -دراسة تطبيقية الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
16. فهم أبو العزم محمد، "موقوفات الإفصاح البيئي في التقارير المالية-دراسة حالة جمهورية مصر العربية-"، مجلة الإدارة العامة، جامعة الإمام محمد بن سعود، الرياض، السعودية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، فيفري 2005.
17. محمد بن بوزيان، علي بن الضب، "أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال"، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 20 و 21 فيفري 2012.
18. محمد عباس بدوي، "المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
19. محمد عبد الله المهدي، وليد زكريا صيام، "أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم -دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، 2007.