

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسات الصناعية بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

بن عيشي عمار

إعداد الطالبان:

نايلي مريم

الهامل هبة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	حمريط رشيد	دكتور	رئيسا	جامعة بسكرة
2	بن عيشي عمار	بروفسور	مشرفا	جامعة بسكرة
3	قطاف نبيل	أستاذ مساعد	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسات الصناعية بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

بن عيشي عمار

إعداد الطالبان:

نايلي مريم

الهامل هبة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	حمريط رشيد	دكتور	رئيسا	جامعة بسكرة
2	بن عيشي عمار	بروفسور	مشرفا	جامعة بسكرة
3	قطاف نبيل	أستاذ مساعد	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

شكر وعرفان:

مصداقا لقوله تعالى: (لئن شكرتم لأزيدنكم) فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركاً فيه الذي أماننا على إنجاز هذا البحث ولا يسعنا إلا أن نسجد لله شكراً وحمدا على توفيقه لنا ويذكر لأهل الفضل علينا بعد الله سبحانه كل جميل وحسن صنيع.

لم من يشكر الناس لم يشكر الله " هكذا قال رسولنا الكريم صلى الله عليه وسلم و تأسيا به نتقدم بالشكر لأستاذنا الفاضل بن عيشي عمار للحمد الذي قام به من متابعة ا و رشاد لنا في كل مراحل البحث، فبفضله ظهر هذا البحث بصورته النهائية فله منا خالص الشكر والتقدير، جزاه الله ا ووفقه .

و في الأخير نتقدم بالشكر الجزيل إلى أسرة قسم العلوم التجارية وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث وارجينا من المولى العزيز القدير.

الملخص:

تعتبر المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطور المحاسبي التي نشأت نتيجة زيادة الاهتمام بقضايا المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الملوثات التي تؤدي إلى الإضرار بها وخاصة مع ظهور المشكلات البيئية وتفاقمها. وبما أن المؤسسات تساهم بشكل كبير في تفاقم هذه المشكلات فإنه يجب عليها الاعتراف بمسئوليتها البيئية من خلال قياس تكاليفها البيئية والإفصاح عنها لتلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من جهة، ومن جهة أخرى حتى تتمكن المؤسسات من تحسين جودة قوائمها المالية حتى تمكن من مستخدمي هذه القوائم من اتخاذ قراراتهم.

و تهدف هذه الدراسة إلى تعرف على محاسبة البيئة و كيفية القياس الإفصاح البيئي واثرو دوره في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الصناعية، و قد توصلنا إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- لا تدرك المؤسسات الصناعية أهمية الإفصاح البيئي، ويتضح ذلك من خلال تدني الوسط الحسابي لإجابات هذا المتغير.
- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي ضمن قوائمها المالية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة البيئة ، التلوث البيئي، القياس المحاسبي البيئي ، الإفصاح المحاسبي البيئي ،القوائم المالية

Summary :

Are of the main steps of the accounting development is the environment accounting. It phoned up as a result of the over care to the environment issues to protect and save it fom the several kind of pollution that have so many damages.

Since the companies (have a huge role in the) are almost the main reason to start that it has to take all responsibility toward this issue to by making a certain method to know and evaluate the environment's

The main objectify of this study is in proving the financial tises in the industrial companies. So we find out that.

- The wdustrial companies don`t valise how inpatient is the environ al declaration
- There a lot of struggles that eliminate the companies the envirenmental declaration among the financial tists.

Key words: Pollution, environnemental accouting, Financial lats, environ mental accouting declaralion.

قائمة الأشكال:

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
04	خصائص القوائم المالية	1

قائمة الجداول:

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	خصائص عينة الدراسة حسب الجنس	26
2	خصائص عينة الدراسة حسب العمر	27
3	خصائص عينة الدراسة حسب الشهادة	27
4	خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة	28
5	خصائص عينة الدراسة حسب درجة الخبرة	28
6	تحليل فقرات المجال الأول (الإفصاح عن المعلومات المحاسبية)	29
7	تحليل فقرات المجال الثاني (معوقات الإفصاح)	30
8	تحليل فقرات المجال الثالث (جودة القوائم المالية)	31
9	نتائج اختبار الفرضيات	32

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
43	الاستبيان.....	1
48	طلب المساعدة لاستكمال مذكرة التخرج.....	2
49	تصريح شرعي	3

المقدمة

مقدمة:

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، هذا تم وضع تشريعات قانونية تلزم الشركات أحيانا باستخدام وسائل وأساليب لضمان حماية البيئة، وهذا ما تولد عنه ظهور محاسبة البيئية .

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.

المحاسبة 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، يتحقق هذا الدور المهم من خلال المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تؤديها المؤسسات الصناعية 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 والإفصاح 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 وأثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.

الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يضيفي 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.

فالشركات يجب عليها 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 وتحسين من جودتها وتحقيق ميزة تنافسية للشركة.

مشكلة الدراسة:

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

هل للإفصاح عن الأداء البيئي دور في تحسن جودة القوائم المالية بالمؤسسات الصناعية؟

ولتبسيط الإشكالية يمكن تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تقوم المؤسسات الصناعية المبحوثة بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبيا؟
- ما هي المعوقات تحول دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبيا؟
- هل يساهم الإفصاح عن أدائها البيئي محاسبيا للمؤسسات الصناعية المبحوثة في تحسين جودة القوائم المالية؟

دراسات سابقة:

✓ دراسة 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، سوريا ، 2010.

هدفت الدراسة إلى بيان قدرة النظام المحاسبي المطبق في الشركة السورية العامة للأسمدة على إنتاج معلومات نافعة يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي لنشاطاتها، وعلى تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي والرقابة عليها، وأثر ذلك في القدرة التنافسية والحصة السوقية للشركة.

من أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة ما يأتي :

- وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة، لالتزامها بإنفاق مبالغ ضخمة، وتحمل أعباء كبير للمحافظة والحد من الآثار السلبية لنشاطات الشركة، وهذه بدوره أدى إلى التأثير المباشر في كفاءة أدائها الاقتصادي وارتفاع تكاليف الإنتاج لديها، ومن ثم ضعف قدرتها على المنافسة في مجال الجودة والتسعير .

- تدني تحقيق الكفاءة الاقتصادية للشركة مع المحافظة على البيئة بسبب الأضرار المختلفة لنشاطاتها، وإن للشركة تأثيرات بيئية سلبية في العاملين فيها والبيئة المحيطة بها بكل عناصرها، ورغم ذلك يتم الإبقاء على نشاطات الشركة رغم ارتفاع تكاليف النشاط لديها، وعدم التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب الحاجة إليها لعدم توافر الإمكانيات الاستثمارية البديلة.

✓ دراسة مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي لتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة

دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

هدفت الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، من بين ما توصل إليه الباحث أنه بالرغم من تأثير القياس والإفصاح المحاسبي 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 المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.

وقد أوضحت نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي عند اختبار الفرضيات ما يلي :

- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- ✓ دراسة لآلي محمد حافظ ، حسين جميل غافل ، تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية ، مجلة كلية الادرة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية ، جامعة بابل كلية الإدارة والاقتصادية العراق 2016.

هدفت الدراسة إلى بيان آراء العاملين في الوحدات الاقتصادية إلى تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية مدى تأثير القوانين والتشريعات البيئية على مستوى كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبة البيئية ، ودور الجهات الرقابية في تقليل أخطار التلوث البيئي بالنسبة للعاملين والمجتمع و البيئية ، وأيضاً بيان كل من مدى تأثير الإفصاح في فاعلية المعلومات المحاسبة البيئية و دور الشركة في تقليل الخطر الناجم عن التلوث. ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية للوحدة الاقتصادية وتحقيق نقاط الضعف عن الأداء البيئي.
- أن وعي الإدارة البيئي يؤثر في فاعلية المعلومة المحاسبية البيئية.
- الإفصاح البيئي و التحليل المناسب للفصل ما بين التكاليف التي تخص البيئة والتي لا تخصها يساهم في فاعلية المعلومة المحاسبية البيئية.
- لا يزال الإفصاح المحاسبي من الأنشطة البيئية في مرحلة الأولى وذلك لعدم توفر بيانات مالية وفنية خاصة بالتلوث.
- ✓ دراسة أسماء الهاشمي وآخرون ، متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، 2017.

هدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية ودراسة وتحديد درجة وطبيعة الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية لشركات العينة ، ولأهمية المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات الخاصة بوضع الخطط والأهداف ورسم السياسات التي تهدف إلى حماية واستدامة البيئة باعتبارها تمثل الوعاء الشامل لعناصر الثروة الطبيعية تم بناء نموذج مقترح مناسب للإفصاح البيئي لقياس التأثيرات البيئية في الشركات الصناعية العراقية عينة الدراسة ، وذلك بالاعتماد على المعلومات المعلنة في التقارير السنوية لشركات العينة والتي تتضمن 21 شركة صناعية مسجلة في سوق العراق للأوراق المالية ولمدة 4 سنوات بين 2010 إلى 2013.

بينت نتائج الدراسة أن الإفصاح في شركات العينة مقيد بما يفرضه النظام المحاسبي الموحد بما يتعلق بالإفصاح عن الوقود أو مخلفات الإنتاج. حيث لم تأخذ تطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية العراقية الاهتمام الكافي، وهذا يأتي نتيجة قلة إدراك الشركات الصناعية وضعف إسهامها بالمسؤوليات الواجب إن تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.

✓ دراسة هدى هلال ، دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل أثر المحاسبة البيئية علي تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي ، مجلة الفكر المحاسبي ، مصر ، 2018.

هدفت الدراسة إلى تفعيل دور المحاسبة البيئية في تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي كمهنة هامة للمحاسبة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية لأية وحدة اقتصادية وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيعتها ومساهمتها في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة. فلا بد من وضع نظام معلومات يفصح عن المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي.

ولقد توصلت الباحثة إلى عدة نتائج نذكر منها:

- لا يوجد نظام معلومات محاسبة بيئية يمكن من قياس التكاليف البيئية بصورة سليمة في الشركة الشرقية للدخان.
- أن نظام المحاسبة التقليدي الحالي لا يقيس التكاليف والمنافع البيئية بشكل ملائم وعادل.
- القياس المحاسبي البيئي الدقيق للتكاليف البيئية وتوضيح مدى اهتمام الشركة بالجوانب البيئية يكسب الشركة ميزة تنافسية ويساعد في تخفيض المخاطر البيئية.

- القياس المحاسبي البيئي الدقيق للتكاليف البيئية وعرضها في بنود مستقلة داخل القوائم المالية يساعد على تقويم الأداء البيئي.

✓ دراسة مريم مصباح سحيم ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط ، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع ، 2018

هدفت الدراسة إلى معرفة وتحليل طبيعة التكاليف البيئية من حيث مفهومها ومشاكل قياسها وأسباب الاهتمام بها وأنواعها بشكل عام، مع محاولة قياس التكاليف البيئية التي تحدث في شركة الزاوية لتكرير النفط. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بإجراء الدراسة التي اعتمدت على المنهج الاستقرائي، وتمثلت دراسة الحالة في شركة الزاوية لتكرير النفط، لأن مشكلة التلوث البيئي أكثر وضوحاً في الشركات الصناعية.

و إن أهم النتائج التي تم التوصل إليها تمثلت في وجود ببطء في استجابة الفكر المحاسبي والتطبيق العملي فيما يتعلق بإدخال تحسينات على النظم المحاسبية لتصبح أكثر قدرة على استيعاب التكاليف البيئية، وان هناك إمكانية لتطبيق القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، واهم توصياتها هو ضرورة تطوير نظام للمعلومات البيئية وذلك من خلال ضرورة سعي الباحثين إلى وضع مجموعة من الأسس النظرية لحل المشاكل المرتبطة بقياس التكاليف البيئية.

التعليق عن الدراسات السابقة:

- إن جميع الدراسات السابقة الذكر وغيرها من الدراسات تؤكد على مجموعة من النقاط يمكن حصرها في الآتي:
- ضرورة التوصل إلى مقاييس موضوعية للأداء البيئي والأنشطة التي من شأنها الحفاظ على جودة البيئة.
 - هناك اهتمام واضح من الفكر المحاسبي بالقياس والإفصاح البيئي لتلبية احتياجات المستفيدين من القوائم والتقارير المالية، من المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات من أجل المساعدة في ترشيد القرارات.
 - إن المعايير المحاسبية المتعلقة بالقضايا البيئية غير كافية، وهناك حاجة متزايدة لمعايير وإصدارات جديدة تساعد في حل مشاكل البيئة، وتفعيل دور مدققي الحسابات في هذا المجال.

ما يميز دراستنا عن هذه الدراسات، يكمن في محاولة التعرف على المدى الذي وصلت إليه المؤسسات الصناعية في قياس التزاماتها البيئية والإفصاح عنها في حساباتها الختامية، مع التأصيل العلمي الدقيق لمفهوم القياس والإفصاح البيئي ومحاسبة التكاليف البيئية، والعمل على توضيح مدى فعاليتها في توفير المعلومات اللازمة والملائمة لترشيد القرارات الإدارية، وأيضاً ما يمكنه أن تضيفه على القوائم المالية وتحسين من جودتها، وكذا الوقوف عند أهم المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً، وهذا باعتبار أن مفهوم المحاسبة البيئية جديد نسبياً، وانطلاقاً من كون النظام المحاسبي الموحد المطبق في المؤسسات الصناعية لا يتضمن في أي بند من بنوده معايير تخص المحاسبة عن التكاليف والمنافع البيئية، ويتم تامين هذه الدراسة من خلال التطبيق العملي والميداني على مجموعة من المؤسسات الصناعية بسكرة.

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية السابقة قمنا بفرضيات الدراسة على النحو التالي:

- تقوم المؤسسات الصناعية المبحوثة بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.
- هناك معوقات تحول دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.
- يساهم الإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً للمؤسسات الصناعية المبحوثة في تحسين جودة القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

لقد حظيت مشاكل البيئة الناتجة عن ممارسة النشاط الاقتصادي للشركات الصناعية بمزيد من الاهتمام من قبل الباحثين والدارسين، وتمركزت حول الآثار السلبية الناتجة عن التلوث الذي تسببه هذه الشركات بمختلف أشكاله مثل: (تلوث الهواء والماء والتربة والانعكاس على صحة الإنسان..... الخ)، كذلك فقد طالب المجتمع المنشآت بأن تتصرف بطريقة أكثر مسؤولية، حيث ترغب كافة الفئات في معرفة مدى تأثير هذه الوحدات في البيئات التي تعمل فيها، وذلك للتعديل في أدائها من خلال اتخاذ القرارات المناسبة، وقد تم إجراء العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة البيئية وأهميتها ومعوقات تطبيقها في الشركات الصناعية المساهمة العامة، وقد كان التركيز في أغلب تلك الدراسات على جانب إدارة هذه الشركات، بحيث إن إدارة هذه الشركات لديها أسبابها ومبرراتها في كيفية الإفصاح والكم الذي يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية، وقام الباحث من خلال هذه الدراسة في توضيح دور الوعي البيئي في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وتوضيح وجهة نظر المستثمرين في أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية في القوائم المالية وتأثيره عليه ومدى تأثير هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاستثمارية تجاه الشركات.

خطة البحث:

انطلاقاً من أهمية الموضوع والأهداف المرجوة منه، ومعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية واختيار صحة الفرضيات، سيتم البحث إلى فصلين رئيسيين ، فصل يمثل الجانب النظري وفصل ثاني يخص الدراسة الميدانية:

❖ سنتطرق في الفصل الأول "الإطار النظري للدراسة"، في المؤسسة الاقتصادية والذي سيتم تقسيمه إلى أربع مباحث، سنتناول في المبحث الأول عموميات القوائم المالية أما المبحث الثاني سيكون بعنوان ماهية إعداد القوائم المالية والمبحث الثالث سنتطرق فيه إلى الإطار النظري لمحاسبة البيئة أما المبحث الرابع سيكون على القياس وإفصاح المحاسبي للأداء البيئي.

❖ في حين أن الفصل الثاني "الدراسة الميدانية" الذي هو عبارة عن الجانب التطبيقي لدراستنا، فسيتم فيه إسقاط الجانب النظري على مجموعة من المؤسسات ، ولقد تم تقسيمه أيضاً إلى ثلاث مباحث، فيكون المبحث الأول عبارة عن الإطار المنهجي للدراسة والمبحث الثاني سنتناول تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق التالي:

- تشخيص نظام المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها.
- التعرف على أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي.
- التعرف على اثر الإفصاح المحاسبي البيئي في تحسين جودة التقارير المالية.

منهجية البحث:

إن دراسة موضوع " الإفصاح البيئي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الصناعية" بمختلف متغيراته ومحاولة الربط بين هذه المتغيرات يجعلنا نستخدم منهجي: المنهج الوصفي التحليلي، الذي يتم استخدامه في الجانب النظري في هذه الدراسة، وذلك لاعتماده على وصف الظاهرة المراد دراستها واستخلاص أهم النتائج التي يمكن التوصل لها أما الجانب التطبيقي: فنستخدم فيه منهج دراسة حالة.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا للموضوع إلى ما يلي:

- حداثة الموضوع من حيث الطرح، والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة.
- قلة الدراسات التي تناولت هذا موضوع معايير المحاسبة للقطاع العام، ولدت لدينا الفضول لدراسته ومحاولة المساهمة في توضيح مضامينها.
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص (محاسبة).

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

الحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن المؤسسة معنية لعدد كبير من المستخدمين ومن مختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المؤسسة ، من المستثمرين والمدربين ومصالح حكومية وغيرها، وتعتبر القوائم المالية هي مخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، فتعتبر القوائم المالية من أهم الأنواع التقارير المالية التي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية المختلفة من مختلف الأطراف التي تهتم بأعمال الوحدة الحاسبية، هذا وتختلف مفاهيم محتويات القوائم المالية التي تعدها باختلاف جهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما أن هذه القوائم المالية يجب أن تفصح عن كل ما من شأنه أن يجعلها غير مظلة، كما انه في القرن العشرين شهد اهتماما متزايدا بالبيئة من قبل الدول والعلماء المهتمين بشؤونها حفاظا على التوازن البيئي الذي يضمن استمرارا لتنمية على المدى البعيد، وهذا ما ألقى على عاتق المؤسسات الالتزام بمحاسبة البيئية ، مما يضيف بعدا جديدا ومتطور لمهنة المحاسبة التي كانت تقتصر في الماضي على الجانب المالي والنقدي فقط، إلا أن التطبيق المحاسبي مازال يقوم على افتراض هام وضمني في نفس الوقت وهو أن المشروع غير مسؤول بيئيا واجتماعيا حتى ولو كان هذا المشروع مملوكا للدولة، وفي هذا الفصل قمنا بربط بين الإفصاح البيئي و القوائم المالية وكيف يؤثر في جودتها لذلك سوف نتطرق فيه إلى الإطار النظري للدراسة من خلال أربع مباحث:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.

المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية وجودتها.

المبحث الثالث: الإطار مفاهيمي لمحاسبة البيئية.

المبحث الرابع: القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية:

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن استمرارية النشاط وتحقيق الأهداف المسطرة وريح المال يسمح لها بضمان مكانة جيدة في السوق المحلية ويعطيها دفعة اقتصادية ومعنوية من أجل التوسعة في النشاط المعتمد وهذا ما يتطلب منها إعداد القوائم المالية وعرضها وفقاً لمعايير الدولية لتقارير المالية تتضمن هذه المسؤولية تصميم وتطبيق واحتفاظ بنظام الرقابة الداخلية الخاص بإعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناشئة عن الغش أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسة محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات المحاسبية معقولة .

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية:

يوجد العديد من التعاريف للقوائم المالية نذكر منها:

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لأطراف خارجية على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادر خارج تسجيلات المحاسبية (حماد، 2000، صفحة 35).

تعرف القوائم المالية بأنها وسيلة نقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدقيقها نقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية (المالية، 2003، صفحة 43).

كما تعرف على أنها تلك القوائم المالية التي يجب بصفة وافية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، وتوفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض القوائم المالية بالعملة الوطنية (الشعبية، 2007، صفحة 05).

ومن التعاريف السابقة نستنتج أنبيانات تُنظم بناءً على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات المالية للشركات الأعمال، وقد تُظهر معلومات عن لحظة معينة، أو قد تُساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية خلال مُدة معينة.

المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية:

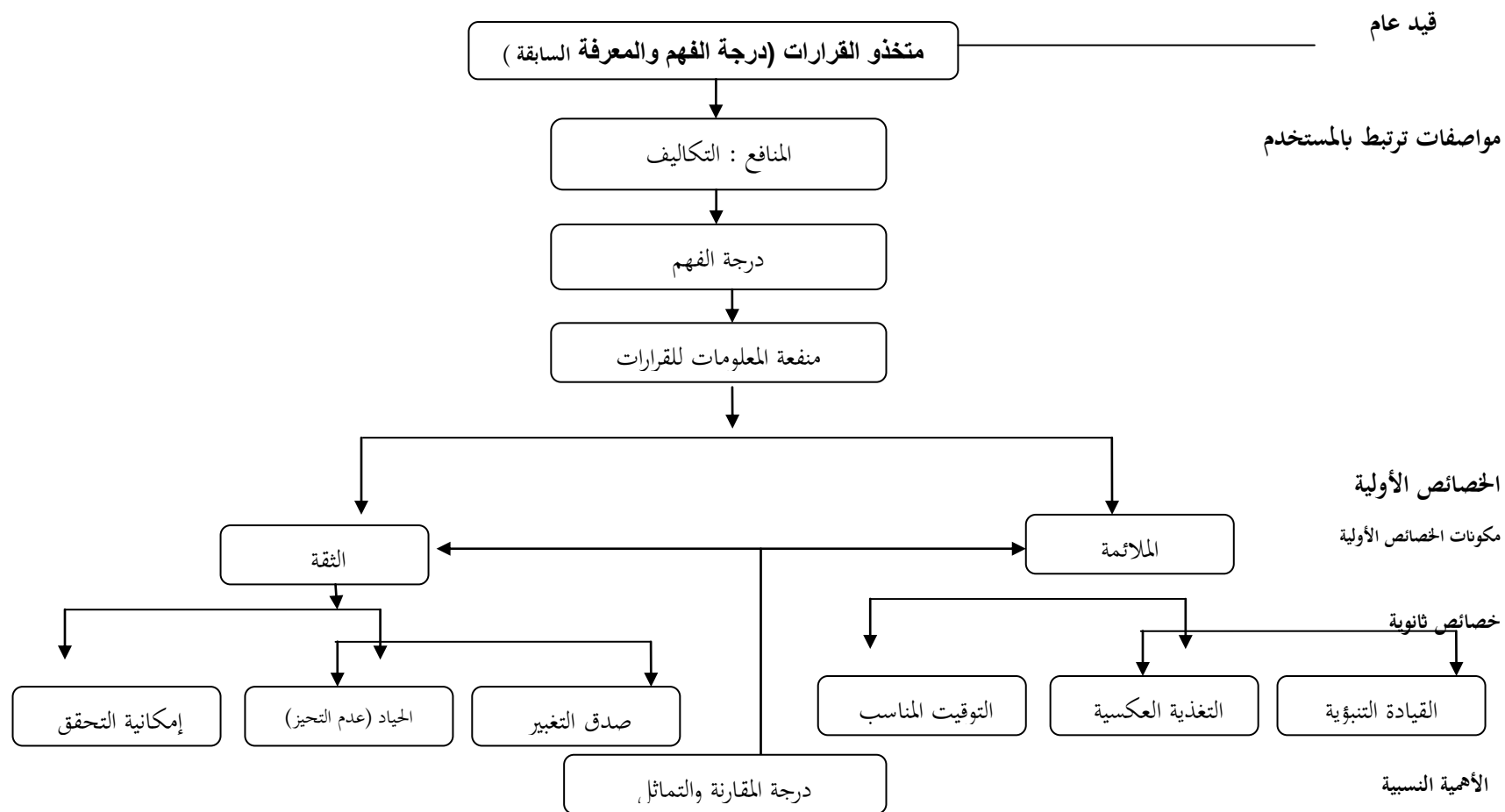
تتمثل خصائص القوائم المالية في:

- **القابلية للفهم:** ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الشفافية في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.
- **الملائمة:** وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات من القوائم المالية وساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت ماضية أم حاضرة أو مستقلة.
- **القابلية للمقارنة:** ويقصد بذلك جعل مستخدمي القوائم المالية قاصرة على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية، كذلك الإفصاح عن

السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس وإعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغيير في تلك السياسات وإظهار المالية المقارنة للفترات السابقة (حمدان، 2011، صفحة 274).

- **التوقيت المناسب:** ويقصد بذلك أن المعلومات المحاسبية يتم توفيرها في الوقت المطلوب فيه الوصول إلى قرار، أي توافر المعلومات لدى متخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات، وفي حالة عدم توفر المعلومات عند الحاجة إليها أو عندما تتوافر لفترة طويلة ولا تكون هناك حاجة إلى استخدامها، فإنها حينئذ تفقد الملائمة.
- **الموثوقية:** إن الثقة في مقياس معين تعتمد على أنه يعبر بصدق عن شيء معين، والثقة ليست مقياس محدد مصل الأبيض والأسود ولكنها تمثل مدى معين، وتعتمد الثقة على المدى الذي يمكن به التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفقات والأحداث المالية وسلامة القياس كما ترتبط الثقة بالحياد المعلومات.
- ويرتبط الثقة أيضا خاصية القدرة على التحقق ، من اي إتباع أساليب وطرق القياس التي يكون عليها إجماع في الرأي، وبشكل يمكن معه الوصول معه إلي نفس النتائج إذا تم القياس من خلال أشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس ، وبالنسبة لصدق التعبير فإنه يرجع إلى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية والموارد أو الأحداث التي يتم التعبير عنها.
- **الأهمية النسبية:** هي مفهوم شامل يتعلق بالخصائص النوعية خاصة الملائمة والموثوقية، إن قرار عدم الإفصاح عن معلومات معينة يمكن أن يكون مقبولا في حالة ما إذا كان المستثمرون في غير الحاجة إليه أو لأن قيمة هذا البند صغيرة جدا بحيث لا تؤثر على القرار، وبصفة عامة لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية يمكن أخذها في الاعتبار في كل حالة، ولكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي.
- **التكاليف والمنافع:** إن كل مستخدم للمعلومات المحاسبية سوف يدرك القيمة النسبية المرتبطة بكل خاصية من خصائص المعلومات المحاسبية، والهيئات التي تضع المعايير المحاسبية تبذل مجهودا كبيرة من أجل تلبية حاجات المجتمع ككل وذلك عند نشرها لمعيار قد يضحى بأحد الخصائص من أجل توفير خاصية أخرى، كما يجب عليها كذلك أن تأخذ في الاعتبار حسابات التكاليف والمنافع، وبصفة عامة المنافع المحققة يجب أن تزيد عن التكاليف. (حماد، 2000)

الشكل رقم 01: مخطط الخصائص



المصدر: طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية طبع نشر التوزيع، الإسكندرية، ص 52

المطلب الثالث: أهداف و أهمية القوائم المالية:

أولاً: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى: (المالي، 2009، صفحة 108)

- ❖ عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمؤسسة لفترة زمنية معين.
- ❖ إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنشأة.
- ❖ استخدام نتائج عمليات المؤسسة سواء طويلة أو قصيرة الأجل.
- ❖ تحديد قيم التغيرات في الموجودات والمطلوبات والموزون بينها استخدام الجانب الأرجح
- ❖ التعبير عن الموجودات بالمؤسسة والتزاماتها وتمثيل قيمتها بالموجودات النقدية والمتداولة و السائدة.

ثانياً: أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي: (حسنا، 2008)

- أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.
- فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين العملاء، البنوك ... وأيضاً وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمنشأة.
- أيضاً تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمنشأة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد.
- وتعني أيضاً وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع في المؤسسة إتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة ، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية وجودتها:

يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تقوم بإعداد القوائم المالية سنويا. ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية، تعد القوائم المالية بالعملة الوطنية وبشكل يسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة. وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنشرها المؤسسة.

المطلب الأول: مكونات وقواعد القوائم المالية ومستخدامها:

الفرع الأول: مكونات القوائم المالية:

تفاوتت أهمية القوائم المالية عبر تاريخ الممارسات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية، ففي الوقت الذي كانت فيه الميزانية تحتل مكانة بارزة بين القوائم المالية الأخرى من حيث الأهمية منذ القرن السابع حتى بدايات القرن العشرين، باعتبار أنها تعكس المركز المالي للشركة بالصورة القانونية التي كانت سائدة ذلك الوقت، والتي كانت تعتقد أن الميزانية هي أفضل ضمان لسداد الالتزامات تجاه الآخرين، إلا أن وجهة النظر هذه تراجعت لصالح قائمة الدخل منذ تشكيل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وازدياد دور المنظمات والاتحادات المهنية المحاسبية، وقد أشارت لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن من المهم جدا عرض صافي الدخل بشكل دقيق ومتوازن قدر الإمكان، ومع الأهمية المتزايدة لقائمة الدخل، أخذ ينظر إلى الميزانية العمومية كصلة وصل بين قائمتين متاليتين. ومنذ ذلك الحين وحتى تأسيس مجلس معايير المحاسبية المالية في عام 1973 تم التعامل مع قائمة الدخل باعتبارها الأكثر أهمية بأنها تقدم معلومات ذات علاقة بتقييم أداء الإدارة وقدرتها على توليد الأرباح، وهو الضمان الأساسي لضمان سداد القروض وأعباءها، وتغير هذا الحال بجهود مجلس معايير محاسبة المالية الذي أعطي درجة أهمية متساوية لمجموع القوائم المالية الأساسية المتمثلة في الميزانية قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية.

ويجب أن تكون هذه القوائم مترابطة ومتكاملة إذا أريد لها أن تؤدي دورها بشكل الصحيح، ويأتي هذا الترابط كنتيجة لأنها تخضع لعملية القياس نفسها، مثل القياس وفق التكلفة التاريخية وغيرها ونتيجة لتطبيق القيد المزدوج على عمليات المؤسسة كافة. (حسنا، 2008)

الفرع الثاني: قواعد إعداد القوائم المالية

هناك قواعد لا بد من احترامها عند إعداد القوائم المالية تتمثل في: (محمد، 2010، الصفحات 68-69)

- على المؤسسة التأكد من أن فرضية استمرارية النشاط قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لا بد من شرح أسباب و تبيان كيفية إعداد هذه القوائم في هذه الحالة.
- أن فرضية محاسبة التزامات متوفرة.
- ن المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغييرات جاء بها المعيار.
- كل عنصر معتبر يظهر بمفرده مستقلا، وكل العناصر غير المعتبرة تجمع.
- لا تتم المقاصة بين الأصول و الخصوم إلا إذا لزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك، يمكن القيام بمقاصة بين الأعباء و الإيرادات إذا كان هناك معيارا يلزم أو يسمح بذلك أو إن تكون ناتجة عن عمليات متشابهة و غير معتبرة.

- كل معلومة مالية تعطى تقارب بالدورة السابقة.
- كل قائمة مالية تحمل: اسم المؤسسة، ذكر هل الوثيقة تخص المؤسسة لوحدها أم المجمع، تاريخ الوثيقة، العملة المستعملة والتقريب في الأرقام.
- في حالة تغيير في تاريخ إعداد القوائم المالية، مما يؤدي إلى دورة أطول أو دورة أقصر على المؤسسة ذكر أسباب تغيير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الأرقام المحتواة مع أرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعنية.

الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية:

يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمنشآت ومعرفتهم بها ، ومن ثم فإنهم يركزون اهتمامهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية ، ويستخدم معلومات التقارير المالية لأطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين المحتملين والدائنين والموظفين والإدارة والعملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين والمستشارين والسماصرة وضامني الاستثمار والمسؤولين عن البورصات والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات العمالية والتجمعات التجارية وباحثي الأعمال وأساتذة الجامعات وطلاب البحث والعامه، وتختلف المنفعة التي تعود على الأطراف السابقة من المعلومات الواردة في التقارير المالية ، فهناك بعض الفئات التي تكون الفائدة بالنسبة لهم مباشرة مثل الملاك والإدارة والعمال والدائنين ، بينما هناك مجموعات أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين والهيئات التنظيمية ونقابات العمال تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة وذلك لأنهم يقدمون النصيحة أو يمثلون هؤلاء الذين يأملون في أن تكون لهم فوائد مباشرة.

يهتم المستثمرون المحتملون بالمعلومات المالية التي تتعلق بشكل مباشر بالمؤسسة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة وذلك لأن قراراتهم تعلق بالمبالغ والتوقيتات وعدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة ، بالنسبة للمستثمرين والمقرضين والموردين والموظفين فإن المؤسسة ممي مصدر لنقدية لهم في شكل توزيعات أرباح أو فوائد وربما في شكل زيادة في الأسعار السوقية للأسهم ، وكذلك إعادة سداد الفروض ، وسداد ثمن السلع والخدمات والرواتب والأجور، ولذلك فإن هؤلاء الأفراد يستثمرون النقد في المؤسسة أو يقدمون السلع والخدمات للمنشأة نتيجة توقعاتهم في الحصول على نقد مقابل ما يقدمونه وهو الشيء الذي يجعل للاستثمار قيمة ، ويهتمون كذلك بشكل مباشر بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية جيدة أكما قد يهتمون بكيفية إدراك السوق لتلك القدرة على الأسعار السوقية لأوراقها المالية . وبالنسبة للعملاء فإن منشآت الأعمال هي مصدر للحصول على السلع والخدمات ، ولا تستطيع المؤسسة تقديم هذه السلع والخدمات إلا من خلال الحصول على نقدية كافية لسداد قيمة الموارد التي تستنفدها وكذلك من أجل الوفاء بالتزاماتها.. وبالنسبة للمديرين فإن التدفقات النقدية لمنشآت الأعمال تمثل جزء هام من مسؤولياتها الإدارية ويشمل ذلك إمكان تعرضهم للمساءلة أمام الملاك ومجلس الإدارة ، كما أن هناك العديد من القرارات الإدارية يكون لها انعكاسات على التدفقات النقدية لمنشآت الأعمال ، ولذلك فإن المستثمرين والدائنين والموظفين والعملاء والمديرين يشاركون الاهتمام العام بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية ملائمة ، وهناك أطراف أخرى تشارك في نفس الاهتمامات . ومن المحتمل أن يكون هناك بعض المستخدمين المحتملين والذين يحتاجون إلى معلومات معينة ويتمتعون بقوة الحصول على المعلومات التي يحتاجونها مثل السلطات الضريبية وأجهزة التخطيط والجهات الإشرافية والرقابية والجهات التي تضع المعايير ، ويكون لهذه الجهات الحق في طلب معلومات محددة تحتاج إليها للقيام بوظائفها. (حماد، 2000، الصفحات 40-41)

المطلب الثاني: جودة القوائم المالية:

الجودة أو كما يسميها البعض بالتنوع، وهي عبارة عن مقياس لتمييز المنتج أو الخدمة المقدمة بحيث تكون خالية من أي عيوب أو نواقص، ويتم تحقيق ذلك من خلال الالتزام الشديد بالمعايير التي يتم قياسها واعتمادها، بحيث تكون قابلة للإنجاز والتحقيق، وهذا كله يقاس على أساس إرضائها للزبائن والمستخدمين، وتم تعريف الجودة حسب معيار إيزو على أنها مجموعة من السمات والميزات التي يتمتع بها المنتج أو الخدمة المقدمة، بحيث تكون قادرة على تلبية الاحتياجات المطلوبة بشكل صريح أو بشكل مضمون.

الفرع الأول: مفهوم جودة القوائم المالية:

تعدد التعاريف لجودة القوائم المالية لكن نختار منها ما يلي:

تعني الجودة مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق حيث الهدف من استخدامها (زيدي و سعيدي، 2009، صفحة 91).

كما تعرف على أنها درجة دقة توصيل التقرير المالي بتوصيل معلومات عن عمليات الشركة، وبصفة خاصة تدفقاتها النقدية المتوقعة. (هبة الله، 2017، صفحة 12)

عرفها بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بأنها:

خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية مبوبة على شكل تنظيم هرمي تتكون من خاصيتين رئيسيتين هما: الملائمة والموثوقية، ومجموعة من الخصائص الفرعية مثل صدق التعبير، وإمكانية التحقق الحياد، القيمة التنبؤية، التغذية المرتدة، إمكانية المقارنة، الثبات، التوقيت المناسب (عجبنا، 2009، صفحة 59)

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية:

إن الظروف الاقتصادية والسياسية التي تعيش فيها المؤسسة تؤثر على جودة المعلومات التي يجب تقديمها، ومقدارها وأثرها على المؤسسة ومقدار الاستفادة منها، حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد اثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى القوائم المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر. ومن أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية وتمثل في:

1-العوامل الاقتصادية: إن الأحداث الاقتصادية هي المادة الأولية التي يقوم المحاسب بتسجيلها وتحليلها، فان من الأهمية بمكان تبيان طبيعة تلك الأحداث الاقتصادية التي تؤثر بصورة أو بأخرى في الظروف الاقتصادية للمنشأة.

يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية وإذا لم تترتب مثل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات، وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة، وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات (حسن و مأمون، 2011).

2-العوامل السياسية: إن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية، لأنها تلتزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية للمستخدمين القوائم المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان، التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، وعلى المؤسسة المهلة تقع مسؤولية توجيهه وتطوير

إمكانيتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق. ويعتبر إعداد السياسات لا يختلف جوهريا عن السياسات الخاصة بإعداد الإحصائيات الاقتصادية، وهو بالدرجة عملا فنيا ويجب التركيز أولا على الحصول على دقة العرض والإفصاح عن المعلومات الملائمة، ويجب أن تتم محاولة صادقة لتحقيق الحياد فيما يتعلق بالنتائج الاقتصادية. (يوسف محمود، 2001، صفحة 42)

3-العوامل الاجتماعية: تتأثر المعلومات الحاسوبية ببعض القيم الاجتماعية، مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت ... فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات الحاسوبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط. (عبد الحميد، 1998، صفحة 42)

4-العوامل القانونية: تتأثر الممارسة الحاسوبية سواء في منهجيتها أو تطبيقها الحاسوبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين المنشآت والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولا شك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات الحاسوبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق بما أمرأ مرغوبا فيه، ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجودة في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية، وكما أن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا، مع ظهور المنشآت المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية. (لطفي، 1985، الصفحات 560-561)

ثانيا:العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة القوائم المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعيتها في اتخاذ القرار ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات الحاسوبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للانترنت والذان كان لهما الأثر الكبير في م الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات؛ زيادة كمية المعلومات الملبيه لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين؛ وإتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب؛ إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنوات .إن استخدام التكنولوجيا الحديثة في إعداد وعرض المعلومات يعد من العوامل المهمة المؤثرة على كمية ونوع المعلومات الحاسوبية، التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ القرارات، وذلك يعني معلومات أكثر مصداقية وأكثر مصادر للمعلومات المتاحة لعدد كبير من الناس في العالم في الوقت المناسب. (اسم02صفحة 88)

ثالثا: تقرير مدقق الحسابات:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات الحاسوبية للقوائم المالية، من خلال مراجعة القوائم المالية المنشورة وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول به.

المطلب الثالث: قياس جودة القوائم المالية:

توجد عدة معايير لقياس جودة القوائم المالية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي: (الفضل و النصرنور، 2002، صفحة 306)

1-الدقة كمقياس لجودة القوائم المالية: يمكن التعبير عن جودة القوائم المالية بدرجة الدقة التي تنص بها القوائم أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة القوائم زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية. وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة القوائم فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي بني عليها القرار تنطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكيد

2-المنفعة كمقياس لجودة القوائم المالية: وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة القوائم المالية وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية :

❖ **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومة عالية.

❖ **المنفعة التقييمية:** والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة القوائم على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

❖ **المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

3-الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة القوائم من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق القوائم لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية القوائم هي مقياس لجودة القوائم .

4-التنبؤ كمقياس لجودة القوائم المالية:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات .ومن المؤكد أن جودة القوائم إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدجلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدجلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.

5-الكفاءة كمقياس لجودة القوائم المالية: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية مع نظم المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

المبحث الثالث: الإطار النظري للمحاسبة البيئية:

المطلب الأول: ماهية المحاسبة البيئية:

تعرف المحاسبة البيئية بأنها: "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)" (بن فرج، 2011). كما تعرف المحاسبة البيئية أنها "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية و استخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية والحد منها" (خليل، صفحة 07) وتعرف أيضاً بأنها "المحاسبة التي تبحث في كيفية تأثير البيئة من حيث التكاليف والمنافع على نظام المحاسبة المالية"، حيث تقوم كثير من المصانع بإنتاج كمية كبيرة من التلوث مما قد يكبد الشركة أو الدولة الكثير من الأموال لحماية البيئة من أضرار تلك الشركات، وتعتبر محاسبة البيئية أحد المشاكل المحاسبية خاصة فيما يخص عملية قياس المنافع والتكاليف" (عادل حسين، 2006، صفحة 11)

من التعريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة البيئية أنها: تختص بتحديد وقياس العمليات المتعلقة بقيام المؤسسة بمواجهة مسؤولياتها البيئية، والإفصاح عنها بما يساعد في توصيل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات لجهات عديدة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة البيئية:

الفرع الأول: أهمية المحاسبة البيئية:

لا تقتصر أهمية محاسبة البيئة للحكومات وأجهزة حماية البيئة، وإنما هناك العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها للمحاسب ومتخذ القرار في المشروعات الاقتصادية وهذه المزايا هي: (موسى، 2015، صفحة 114)

- تحقق قياس أدق لأداء المشروعات من حيث الدخل والثروة.
- توفير المعلومات بشكل أفضل عن المشكلات البيئية.
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- المساعدة في الوحدات الاقتصادية كمساعدة المديرين لاتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية وأيضاً المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل وغيرها من أهمية في هذا المجال.
- إن وظيفة القياس هي وظيفة أساسية لتوصيل المعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع التي تستمد منها المحاسبة وجودها واعتراف هذا الأخير بنتائجها واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.
- لضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية وترشيدها وذلك للمفاضلة بين بدائل الإدارة والمفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام ببرامج البيئة.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء و يضحك النتائج.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة البيئية:

إن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف هي على النحو التالي: (أمين السيد، 2005، الصفحات 41-42)

- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية، التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى آخر واتخاذ القرارات المناسبة، التي من شأنها أن تحقق فعاليتها.
- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسات بتطبيق القوانين و التشريعات.
- إظهار المنافع والمفورات البيئية التي خصصتها المؤسسة لكل فترة مالية، وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة أو التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي، تخفيض تكلفة العلاج الطبي، أو زيادة إيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظام الإدارة البيئية.
- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات لضمان الاستمرارية، خاصة ففي ظل كون هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير بيئة نظيفة وخالية من التلوث، أصبح ضمانا لاستمرار ونجاح المؤسسات اقتصاديا.

المطلب الثالث: دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية ومجالات تطبيقها:

الفرع الأول: دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية:

- المحاسبة كمهنة يقع على عاتقها تطوير المعلومات التي تبرز دور الوحدة ومساهمتها في المجتمع ممثلة في الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة والتوزيع العادل للربح، إن المشاكل الناجمة عن استبعاد المحاسبة عند دراسة البيئة لم تعد من المشاكل الجديدة فقد كتب العديد من المحاسبين حول تلك العلاقة كما نظم الاتحاد القومي للمحاسبين وجمعية المحاسبين الأمريكية العديد من اللقاءات بهدف إجراء البحوث في مجال المحاسبة البيئية بين الأعوام 1970-1975
- لقد حظي هذا الموضوع بعد تراكم الأعباء الملقاة على عاتق المجتمع ب اهتمام الهيئات الدولية والمنظمات الإنسانية والجمعيات العالمية وجماعات حماية البيئة ففي مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية المنعقدة عام 1993 أقرت الفقرة (64) من الأجندة إلى ضرورة إظهار الحسابات القومية لكل بلد النشاطات الاقتصادية والحسابات البيئية بما فيها كافة التدفقات النقدية والمادية والتي تضمن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئة. (هدى، 2018)
- إضافة إلى ما سبق هناك عدة عوامل ساهمت في الاهتمام بهذا الجانب منها(خالد، 2008):
- تغير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي ضرورة تحمل الوحدة بتكاليف المحافظة على البيئية بعد أن كانت تعالج على كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة وبالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال الوظيفة المحاسبية.
 - ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية مما يؤدي إلى إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.

- المساهمة في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي والذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للوحدات وإجراء الدراسات اللازمة بخصوصها.

الفرع الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة البيئية:

- يرى احد الباحثين أن فوائد المتوخاة من محاسبة البيئية تتمثل فيما يأتي:(ابراهيم، 2014، الصفحات 228-229)
- المصدقية في تقدير كلف الإنتاج وابتعاد عن احتسابها بشكل وهمي من قبل المؤسسة والذي ينعكس بطبيعة الحال على مصداقية تسعير المنتجات ومن ثم ربحية المؤسسة .
- تمكين المؤسسة من تخصيص الكلف على المنتجات أو عمليات أو مراكز الخدمات على نحو المناسب تيسيرا لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
- المساعدة في تحقيق بعض الأهداف مثل خفض الكلفة وتحسين نوعية البيئة
- استشارة الطاقة الإبداعية لدى منتسبي المؤسسة صوب اقتفاء الطرق والأساليب المؤدية إلى خفض الكلف البيئية.
- تشجيع المؤسسة إلى خفض المخلفات والإقلال من استخدام الموارد وإعادة تدوير المخلفات أو تسويقها .
- تنمية الإدراك لدى منتسبي المؤسسة بشؤون الصحة وسلامة.
- تحقيق الميزات التنافسية للمنشأة وذلك بتعظيم رضا الزبائن عن منتجاتها أو خدماتها:
- دمج البيئة في قرارات النفقات الرأسمالية.
- فهم وإدارة الكلف البيئية .
- معرفة السبل التي تقود إلى خفض النفايات .
- فهم وإدارة كلف إعادة التدوير.
- قياس الأداء البيئي.
- اشتراك المحاسبين الإداريين ضمن فريق عمل لتبني المداخل الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية وتقييم الأداء يأخذ الشأن البيئي في اعتبار عند تفعيلهما.

المبحث الرابع: القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي:

يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي عنصراً من عناصر البحث العلمي، فبدونهما لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، كما وأنهما يعد ركيزة أساسية من ركائز المحاسبة، ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي، وفي عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: القياس المحاسبي للأداء البيئي:

الفرع الأول: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي للأداء البيئي:

أولاً: القياس المحاسبي للأداء البيئي:

قبل التطرق إلى مفهوم القياس المحاسبي للأداء البيئي لابد من تعريف القياس المحاسبي والذي تم تعريفه على أنه:

"يتمثل القياس في قرن الأعداد بالأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة" (ابراهيم، 2014، صفحة 222)

أما عن القياس المحاسبي للأداء البيئي فقد عرف ب: "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصراً بموجب القانون" (عبد الرزاق، 2010) وفي تعريف آخر للقياس المحاسبي البيئي: "هو مقدار ما تتحمله المؤسسة من تكاليف نتيجة لالتزامها ومسؤوليتها تجاه البيئة المحيطة بها، ويمكن أن يكون هذا الالتزام اختياري أو إجباري بموجب القانون وبالتالي فالقياس يكون على أساس التكلفة الفعلية" (مهاوات، 2014-2015، صفحة 67)

و يقصد أيضاً به: "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصراً بموجب القانون" (احمد، شهير، 1998) من التعريفات السابقة يمكن أن يعرف القياس للأداء البيئي انه: "تحمل المؤسسة مقدار التزامها بالبيئة سواء كان جبراً أو اختياراً وهذا ما يحدده القانون"

ثانياً: أهمية القياس المحاسبي للأداء البيئي:

إن محاسبة البيئة تمكن الشركات من تحديد المنتجات والعمليات والأنشطة التي ينتج عنها تكاليف بيئية، كما تساعد على تحديد التوقيت الزمني لتطبيق استراتيجيات الأعمال اللازمة لتوقع واستغلال الفرص المتاحة لتحسين البيئة، كما أن مساهمة المنتجات المختلفة والعمليات المختلفة في خلق التكاليف البيئية غير متساوية، وبالتالي فإن إدراج بنود التكاليف البيئية ضمن بنود التكاليف غير المباشرة يؤدي إلى عدم دقة المعلومات المحاسبية هذي أخيرة ينتج عنها اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة على أسس ومعلومات غير سليمة. (مريم، 2018)

وان عدم اهتمام المحاسب بدراسة عناصر تكاليف الأداء البيئي وحصصها وقياسها، أو عدم القياس المحاسبي الصحيح لهذه التكاليف يؤدي إلى: (عبد الرزاق، 2010)

- تدني مستويات جودة الأداء البيئي، وهذا يترتب عليه تحمل تبعات قانونية و اجتماعية تتمثل في الغرامات و الحرمان من الحوافز الاستثمارية التي تمنحها الدولة للمنشآت الملتزمة بجودة الأداء البيئي.

- تراجع القدرة التنافسية للأداء التسويقي والتصديري مع ارتفاع تكاليف الإنتاج نتيجة الاستخدام المكثف للمداخلات الإنتاجية، وارتفاع معدلات الاستهلاك واستعمال مواد غير آمنة (سامة أو ملوثة للبيئة).
- اتخاذ قرارات غير رشيدة في مجال تسعير المنتجات واختيار طرق إنتاج وطرق للتصريف في مخلفات الإنتاج.

الفرع الثاني: متطلبات وأساليب قياس المحاسبي للأداء البيئي:

أولاً: متطلبات القياس المحاسبي للأداء البيئي:

تتمثل المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكاليف البيئية في: (عمر، 2017)

- 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 بنوعيهما (الجارية والرأسمالية)؛
 - تضمين قوائم الحسابات الختامية قائمة بالتكاليف البيئية حتى تساعد المراجع على القيام بعملية المراجعة والمصادقة على أعمال.
- ثانياً: أساليب القياس المحاسبي للأداء البيئي:

يتم القياس على ثلاثة مستويات: (لآلى و حسين، 2016)

- المستوى الأول حصر الأنشطة البيئية: قياس العمليات البيئية و الاجتماعية التي يمكن قياس تأثيراتها بقياس نقدي
- المستوى الثاني معلومات الكمي قياس العمليات البيئية و الاجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بقياس نقدي, و يتوفر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.
- المستوى الثالث معلومات الوصفي تعبر بصورة إنشائية عن تأثيراتها للعمليات البيئية و الاجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس كمية.

الفرع الثالث: طرق القياس تكاليف البيئة وتحديات التي تواجهه:

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 بها لمكافحة التلوث ولم يتم تنفيذها بعد:

أولاً: طرق قياس تكاليف البيئة:

تتمثل أهم الطرق الملائمة للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية على ما يلي: (طه و هيثم، 2012)

1- الطرق والمناهج التي تعتمد على الأسواق التقليدية:

تتعامل هذه المجموعة من طرق القياس والتصميم بناء على معطيات ومؤشرات السوق من خلال الطرق الآتية:
أ- طريقة الاستجابة أو التأثير:

تعتمد طريقة دراسة علامة الاستجابة لكميات التلوث من الطرق غير المباشرة حيث تعتمد على تقدير العلاقات بين التعرض لكميات التلوث وأثرها على الأصول البشرية أو المادية كالمباني والآلات والمعدات ويتركز هذا النوع من الطرق على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الذي يحدثه على الثروة البشرية والمادية والطبيعية.

ب. طريقة التأثير على الإنتاجية:

تقوم هذه الطريقة على أساس ملاحظة التغير المادي على الإنتاج المرتبط بتغيرات معينة بالبيئة فيمكن أن يؤدي تلوث الهواء إلى التأثير سلبا على الإنتاجية الزراعية أي انخفاض الإنتاج كما ونوعا وقد يؤدي التلوث أيضا إلى تآكل التربة الزراعية وبالتالي انخفاض إنتاجيتها ولحساب القيمة الاقتصادية لهذا التغير أو الانخفاض في الإنتاجية يتم ضرب مقدار الانخفاض في الإنتاجية الزراعية كميًا في سعر الطن المباع.

ج. طريقة تكاليف الإحلال:

عادة ما ينتج عن التلوث وتدهور البيئة الإضرار بالأصول والموارد المختلفة كالأراضي الزراعية والعقارات المشيدة وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات حاليا عن طريق حساب تكاليف إحلال الأصل المتأثر أو تكاليف إرجاعه إلى حالته الأصلية التي كان عليها.

د. طريقة التكاليف الوقائية:

تتمثل التكاليف الوقائية أو البيئية في الفرق بين تكلفة الإنفاق على السكن في أماكن خطرة بإشعاعات نووية أو معرضة لكوارث بيئية أو تلوث في الهواء وبين السكن في أماكن أكثر أمنا ونظافة من حيث الهواء والمكان وتعد هذه التكلفة مؤشرا على التضحية الاقتصادية مقابل الإقامة في مكان آمن نسبيا.

2- الطرق والمناهج التي تعتمد على الأسواق الضمنية :

وتتعامل هذه المجموعة من طرق التنظيم الاجتماعي والمحاسبي مع اتجاهات الأسواق بشكل ضمني بمعنى إمكانية استخدام أسعار وكميات سلعة وخدمات معينة في تقييم خصائص تلك السلع والخدمات على الرغم من تبادل تلك السلع والخدمات بشكل مباشر في الأسواق ومن أمثلة تلك الطرق:

أ- طريقة قيم العقارات:

يتم تحديد قيم العقارات بمزايا الموقع لهذا العقار والكثافة السكانية والمنظر الذي يطل عليه ونوعية الهواء ويمثل سعر العقار محصلة القيم السابقة مجتمعة وبافتراض ثبت العوامل السابقة ما عدا العوامل البيئية يتم تحديد التأثير البيئي على سعر العقار متمثلا في الضوضاء والتلوث في سعر العقار حيث تنخفض قيمة العقار كلما زادت التأثيرات البيئية السلبية المحيطة به.

ب - طريقة اختلاف الأجور:

تشابه هذه الطريقة مع طريقة قيمة العقارات في أسسها النظرية ولكن يختلف عنها في تحديد مدى القبول بزيادة الأجور والتعويض لمن ضر صحته نتيجة تلوث كالإصابة بالإمراض المختلفة المرتبطة بالتعرض للتلوث والوفاة المبكرة مقابل زيادة الأجر ومقارنة هذه الأجور بالمناطق الأقل تلوثا حيث يمثل الفرق بين القيمتين تكلفة التلوث التي يرغب الأفراد في تحملها مقابل تحمل مخاطر التلوث وما ينتج عنه من إضرار.

3- طرق ومناهج الأسواق الافتراضية :

وتعتمد هذه الطرق على استخدام الاستبيانات العشوائية على الأفراد الذين يتعرضون أو يحتمل تعرضهم للتلوث ويسألون فيها عن

مدى رغبتهم في الدفع لتجنب تدهور بيئي ما وانخفاض معين في نوعية الهواء أوقد يسألون عن حجم التعويض الذي يرغبون في قبوله من اجل السماح في قبول انخفاض معين ويعاب على هذه الطريقة صعوبة تطبيقها في الدول النامية ويعد أكثر ملائمة في التطبيق بالدول المتقدمة لاختلاف وتفضيلاتهم الاجتماعية وتجدر الإشارة انه في مجال القياس المحاسبي يتطلب وجود مرونة بالنظام المحاسبي بحيث يتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة ومدى تطور المجتمع فالطريقة السابقة يمكن تطبيقها بالدول المتقدمة كما أثبتت الدراسات في حين تتلاءم الطرق والمناهج التي تعتمد على الأسواق التقليدية والضمنية في التطبيق بالدول النامية.

ثانيا: التحديات ومشاكل التي تواجه القياس المحاسبي البيئي:

توجد عدة تحديات تواجه القياس المحاسبي البيئي تتمثل هذه التحديات في:

- مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبيا كعدم وجود تحديد دقيق للأهداف البيئي أو عدم وجود شخص مسؤول عن وضع الأهداف البيئية أو تطلب المحاسبة عن التكاليف البيئية تكامل جهود نوعيات مختلفة من المتخصصين وغيرها من الصعوبات.
- مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي التي تستخدم فالقياس المحاسبي يحكمه عدة معايير وتضع أسسها نظرية علم المحاسبة.
- مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي. (مهاوات، 2014-2015، الصفحات 68-69)
- صعوبة تحديد فاعل الضرر أو التلوث وبالتالي صعوبة قياس وتحمل تلك الآثار على جهات محددة مثل الأضرار الناجمة عن عوادم السيارات أو الطائرات أو البواخر.
- صعوبة تحديد الأضرار التي تصيب البيئة إضافة إلى تحديد المتسببين ومن ثم تحديد قيمة التعويض لكل متسبب إضافة إلى صعوبة إعادة الأوضاع إلى ما كانت عليه قبل وقوع الضرر. (خليل ا.، 22 و23 نوفمبر 2011)
- بعض الملوثات لا يظهر أثره إلا في الأجل الطويل.
- 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.
- 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.
- صعوبة تحديد العلاقة بوضوح بين الملوثات والأضرار التي نشأت عنها بحيث يقال أن هذا الضرر ينتج عن هذا التلوث، وذلك نظرا 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 تعقيدا عندما يكون هناك أكثر من نشاط يتم في منطقة المشروع فتتداخل التأثيرات البيئية ويصعب الفصل بينهما. (مهاوات، 2014-2015، صفحة 74)

المطلب الثاني : الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي:

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

الفرع الأول: مفهوم و أهمية و أهداف الإفصاح البيئي:

أولاً: مفهوم الإفصاح البيئي:

قبل أن نعرف الإفصاح البيئي لابد من تعريف الإفصاح المحاسبي أولاً:

الإفصاح بمعناه الشامل هو: "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد" (حنان، 2011، صفحة 211)

أما الإفصاح البيئي فهو: "أنه الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (الحيالي، 1998)

ويعرف أيضاً: "يعبر الإفصاح البيئي عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (طه و هيثم، 2012)

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"

ثانياً: أهمية الإفصاح البيئي:

فرضت حاجة المستثمرين وضغوطات المستهلكين والمنظمات المهنية والتشريعية في العديد من الدول الحاجة إلى مزيد من الإفصاح البيئي عن البنود التي تتضمنها القوائم المالية بإيضاحات مرفقة والإفصاح عن أية معلومات لا تتضمنها تلك القوائم ويمكن أن يكون لها تأثيراً بيئياً عن طريق توفير تقارير مستقلة إن الإفصاح عن تكاليف حماية البيئة يخدم أغراض عدة منها: (احسان، 2008)

- 1- يشكل قاعدة بيانات ممتازة لإدراج دراسات عن الآثار البيئية للصناعات المتشابهة .
- 2- يساعد في التعرف على المشكلات التي تتعلق بمصدر وتكوين الفضلات الملوثة.
- 3- يساعد على الإزالة الخوف بالنسبة لإدارة المؤسسة حول ما يتعلق بسلامة العمليات وكفاءة إجراءات حماية البيئة.
- 4- إن اطلاع مالكي المؤسسة على طبيعة وحجم مسؤولياتهم في مرحلة مبكرة يساعد على إسهامهم مع الإدارة في تقليل التكاليف.
- 5- يحتاج صانعو القرار إلى ما يثبت لهم إن هذه التكاليف الإضافية تبررها مزايا حماية البيئة.
- 6- إمداد متخذي قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية، يجعلهم يستثمرون في مجالات ذات كفاءة عالية في مكافحة التلوث، وتجنب تلك التي لا تأخذ في الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها المالية.

ثالثاً: أهداف الإفصاح البيئي:

على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المتوخاة من الإفصاح البيئي لما ينعجم عنه من آثار ايجابية كثيرة للأطراف كافة ، إلا أنه وبناءاً على ما ورد من دوافع وأسباب كانت وراء التزام المنظمات بالإفصاح ، فإنه يمكن تقسيم أهداف الإفصاح على النحو المبين أدناه:(صالح، 2015، الصفحات 76-77)

أ- أهداف داخلية على مستوى المنظمة:

تتركز هذه الأهداف بما يلي:

- المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة إزاء المنظمات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.
- إظهار إذعان المنظمة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضمن على وجودها صفة شرعية وأجازة لنشاطاتها.
- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي الشركة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة ، فضلاً 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.

ب- أهداف خارجية:

ويمكن أن تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي:

- أظهر التزام المنظمة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- 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 وهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية أزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها منظمات أخرى مماثلة.
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدم المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.

الفرع الثاني: دوافع وآليات واتجاهات الإفصاح البيئي:

أولاً: دوافع الإفصاح البيئي:

يتوقف الإفصاح البيئي الطوعي أو الإجباري على جملة من العوامل نوجز منها ما يلي: (محمد و علي، 20-21 نوفمبر 2012)

- العمل على بناء علاقات أفضل بين المؤسسة وأصحاب المصالح؛ مثل الجهات الحكومية وحملة الأسهم والعاملين بالمؤسسة والعملاء والموردين والممولين ومجموعات الضغط، واستخدام الإفصاح كوسيلة لإعلام المجتمع ككل على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح التطوعي عن المعلومات البيئية.
- محاولة تحسين صورة المؤسسة داخل المجتمع الذي تزاو به نشاطها، لاسيما المؤسسات التي قد تعرضت سمعتها لضرر من جراء تسببها بوقوع حوادث أو كوارث بيئية مما يدعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المال، ومنه على قيمتها.
- لاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية التي ستطلب الإفصاح عن المعلومات البيئية والمتوقع أن تكون ملزمة لجميع المؤسسات.
- استخدام الإفصاح كوسيلة للوصول إلى مكانة تنافسية متقدمة في مجال نشاط المؤسسة والحفاظة على موقعها الحالي.
- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة 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 المؤسسة، فقيام المؤسسة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح.
- إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.
- وجود معايير تنظم القياس والإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمؤسسات، فالإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك به تم لم مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

ثانياً: آليات الإفصاح البيئي:

يمكن توصيل المعلومات ذات الصلة بالبيئة إلى المجتمع وأصحاب المصلحة فيه عبر مجموعة من الآليات يمكن إنجازها في الأتي: (إسماء، عقيل حمزة، و زينب، 2017)

أ- الإفصاح الاختياري: إن عدم اشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى مشكلتين مهمتين

الأولى: وجود عدم تماثل في المعلومات فان المستثمرين اقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة.

الثانية: وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافر للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية فالمعلومات البيئية التي

تفصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريا يساعد في تحسين أدائها البيئي الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة, سمعتها, وقيمتها التنافسية في رأس المال, وعلى الرغم من أن التقرير والإفصاح البيئي مازال اختياريا في اغلب الأحوال, إلا أن العديد من الشركات الكبيرة في الدول المتقدمة بادرت طوعا بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية البيئية وطورت نظما للإدارة البيئية ووضعت التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية, وبالرغم من النقائص التي تشوب صحة تقارير بعض المؤسسات والتي تركز على الجانب الايجابي, مهمل الجانب الذي يؤثر سلبا في الإيرادات المستقبلية والتدفقات النقدية وتلك التي تعرضها.

ب- الإفصاح الإجمالي: هذا النوع من الإفصاح يفرض على المؤسسات الصناعية ووفقا للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال ووفقا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الجامعات المهنية المحاسبية.

ثالثاً: اتجاهات الإفصاح البيئي:

و هناك العديد من الاتجاهات لمجال الإفصاح عن الأداء البيئي ، يمكن إيجازها كما يلي: (لرفاعي و واخرون، 2008)

1- من حيث نطاق الإفصاح: يتأثر نطاق الإفصاح عن الأداء البيئي بطبيعة النشاط فيأخذ أحد الأشكال:

- الإفصاح عن تكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبة التي تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.
- الإفصاح عن كل من تكاليف والمنافع البيئية سواء لتقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.

2- من حيث شكل الإفصاح: يمكن أن يتم الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال:

- تقارير وصفية: تبين الأرقام والإحصاءات والنسب بشكل وصفي إنشائي او وصفي كمي.
- تقارير كمية: تحتوي على معلومات كمية عن الأداء البيئي مثل كمية الانبعاث، كمية الفاقد و غيرها.
- تقارير مالية: وفيها يمكن الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

3- من حيث موقع الإفصاح:

- يتم الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها ، في التقارير الاجتماعية للمنشأة.
- أويتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية باعتبار أن المعلومات البيئية أو لمعلومات الاقتصادية وحدة كاملة ومن ثم يجب على المؤسسة أن تفصح عن الأداء الشامل.
- يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة أوفي تقرير مجلس الإدارة الموجه للعموم.

الفرع الثالث: متطلبات والعوامل المؤثرة في الإفصاح البيئي:

أولاً: متطلبات الإفصاح البيئي:

وفيما يلي عرض المتطلبات للإفصاح البيئي وتشمل ما يلي: (حسن، 2013)

1-المتطلبات العامة: تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل:

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.
- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم.
- تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثاً خطيراً للبيئة مثل صناعة البترول والأسمت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية.

2-المتطلبات الخاصة: وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

- البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية:مثل
- تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.
- تكاليف تدوير المخلفات الضارة للعمليات الصناعية.
- تكاليف حفظ المخلفات.
- الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تفي بمسؤوليتها البيئية وغيرها .
- البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها اتجاه تلوث البيئة ومن أمثلتها:
- السياسات الفنية التي اتخذتها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالمياً مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتياً بحيث يمكن الاستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الأسمت.
- السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق باستخدام بدائل أخرى للموارد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث الحالي مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الإفصاح البيئي:

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه العوامل في الآتي:

- 1-عوامل بيئية:**تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية واثـر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.(خالد، 2008، صفحة 157)
- 2-عوامل تتعلق بالمعلومات:**تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه الصفات هي:(خالد، 2008، صفحة 157)
 - أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها اغلب المستفيدين منها.
 - أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها.
 - قابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أثارـت لجنة معايير المحاسبة.

3-عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم الوحدة وطبيعة النشاط الذي تمارسه، مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، أنواع المنتجات التي تنتجها، عدد المساهمين، إلى غير ذلك من العوامل. (هدى، 2018، صفحة 16)

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل بدراسة كل من القوائم المالية وجودتها و المحاسبة البيئية والقياس البيئي وختمنا بالإفصاح المحاسبي للأداء البيئي، ولقد توصلنا إلى أن الإفصاح المحاسبي يعد من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما، في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، وهذا من أجل التمهيد لموضوعنا اثر الإفصاح المحاسبي في جودة القوائم المالية .

ولقد توصلنا إلى أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزاميا بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تضر البيئة، كما أن نجاح مهمة الإفصاح البيئي يتطلب توفر المعلومات والبيانات المالية كمية اللازمة لتطبيقه بالشكل الذي يلاءم احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وضرورة حصر تكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية، و فصلها عن تلك المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، وسنحاول في الفصل الموالي إسقاط هذه الدراسة النظرية على مؤسسات صناعية ولاية بسكرة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد قيامنا بالدراسة النظرية، و ذلك من أجل توضيح الإفصاح البيئي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية و محاولة الربط بينهما نظرياً، سوف نتناول الجانب التطبيقي لهذا الموضوع من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية لمؤسسات الصناعية في ولاية بسكرة عن طريق الاستمارة التي تتضمن أبعاد المتطرق إليه في الدراسة النظرية، بهدف الوقوف على دور الإفصاح البيئي تحسين جودة القوائم المالية في هذه المؤسسة .

و تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة:

المطلب الأول: إجراءات الدراسة:

1- أدوات جمع المعلومات: تم توظيف عدة أساليب في الحصول على البيانات والمعلومات، فقد تم الاستعانة بما متوفر من مراجع ودوريات في تغطية الجانب النظري . فيما اعتمدت الاستمارة في الجانب التطبيقي والتي عدت الوسيلة الرئيسة، تكونت الأداة من مجموعة من محاور الدراسة وعدد فقرات كل مجال (محور) موضحة كما يلي:

الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية 17 فقرة، معوقات الإفصاح 08 فقرات، جودة القوائم المالية 11 فقرة، المجموع الكلي للفقرات 36 فقرة، كما تم استخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي في جميع أسئلة الاستمارة

2- صدق مقياس أداة الدراسة وثباتها: استخدم الباحثان طريقتين للتأكد من صدق محتوى الاستمارة هما:

1-2- الصدق الظاهري: تم التأكد من صدق الاستمارة بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال

التسويق، وبناء على آرائهم قامت الطالبتين بتعديل أو حذف أو إضافة عبارات جديدة لتطوير بناء الاستمارة.

1-2-2- ثبات الاستمارة: تم استخراج معامل ثبات طبقاً لاختبار كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لفقرات الاستمارة.

وكانت نتائج معادلة كرونباخ ألفا لمحاور الدراسة كما يلي:

الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية 0.810، معوقات الإفصاح 0.750، جودة القوائم المالية 0.758 المجموع الكلي 0.823،

مما يدل أن الأداة تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض هذه الدراسة.

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وعينتها و أساليب التحليل الإحصائي:

1-مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات التالية: مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية، مؤسسة الصناعات النسيجية، مؤسسة نفضال، أما عينته فقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من الرؤساء (مدير رئيسي، رئيس مصلحة، و نائب رئيس مصلحة، والبالغ عددهم 35 رئيساً. وتم توزيع الاستمارة على جميع أفراد الدراسة وتم استعادة 35 استمارة بعد استبعاد 05 استمارات نظراً لعدم جدية المستقيمين، ليصبح عدد الاستمارات الصالحة لتحليل الإحصائي 30 استمارة.

2- أساليب التحليل الإحصائي: لغرض تحليل نتائج الدراسة التي جمعت من خلال استمارة، فقد استعملت الأساليب الإحصائية الآتية:

التكرار والنسب: لمعرفة إجابات أفراد العينة وتحليلها.

الوسط الحسابي: لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة، معامل الارتباط بيرسون لإيجاد ثبات الأداة،

ألفا كرونباخ CronbachAlfa : حيث استخدم للتحقق من صدق مقياس البحث وثباتها.

معامل الانحدار: ويستخدم في قياس التأثير المعنوي للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

معامل الارتباط البسيط لمعرفة مدى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض:
المطلب الأول: وصف خصائص عينات الدراسة :

الجدول رقم(01) : خصائص عينة الدراسة حسب الجنس

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	25	83.33
	أنثى	05	16.67
	المجموع	30	100

المصدر: من أعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي: أن غالبية الباحثين كانوا من الذكور فيما يتعلق بمتغير الجنس، حيث بلغت نسبتهم (83.33%) في حين بلغت نسبة الإناث (16.67%) من مجموع أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم(02): خصائص عينة الدراسة حسب العمر

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
العمر	أقل من 30 سنة	02	06.67
	من 30 إلى أقل من 40	13	43.33
	من 40 سنة فأكثر	15	50.00
	المجموع	30	100

المصدر: من أعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

وبالنسبة لمتغير العمر فنجد أن الفئة (من 40 سنة فأكثر) احتلت أعلى نسبة بواقع (50%)، في حين نسبة الباحثين ضمن الفئة العمرية (من 30 إلى أقل من 40) بلغت (43.33%)، أما نسبة الباحثين ضمن الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) بلغت (6.67%)

الجدول رقم (03) خصائص عينة الدراسة حسب الشهادة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
المستوى التعليمي	اقل من شهادة جامعية	05	16.67
	دبلوم	10	33.33
	شهادة جامعية	15	50
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات البرنامج spss

أما بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي للباحثين فقد وجد أن (50%) منهم حاصلين على شهادات جامعية، مقابل (33.33%) لديهم دبلوم، في حين نسبة الباحثين الذين لديهم اقل من شهادة جامعية كانت (16.67%)

الجدول رقم(04): خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية%
نوع الوظيفة	مدير رئيسي	03	10
	رئيس مصلحة	12	40
	نائب رئيس مصلحة	15	50
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات البرنامج spss

كما أن أفراد العينة موزعين على الدرجات الوظيفية للمبحوثين كالتالي: (10%) مدير رئيسي، و(40%) رئيس المصلحة، و(50%) نائب رئيس مصلحة، وهذا ما يفسر أن البحث يشمل كل أفراد العينة.

الجدول رقم(05): خصائص عينة الدراسة حسب درجة الخبرة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	01	3.33
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	04	13.33
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	05	16.67
	من 15 سنة فأكثر	20	66.67
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات البرنامج spss

وعند التحقق من سنوات الخبرة لدى المبحوثين نجد أن (66.67%) منهم من تتراوح خبرتهم (من 15 سنة فأكثر)، و(16.67%) من المبحوثين أيضا تتراوح خبرتهم (من 10 إلى أقل من 15 سنة)، أما الأفراد الذين تقع خبرتهم في المجال (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) نجد نسبتهم (13.33%)، في حين نجد أن (3.33%) منهم تقل خبرتهم عن 5 سنوات.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة:

سوف نقوم بتحليل محاور الاستمارة بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، حيث تم استخدام مقياس الإحصاء الوصفي وذلك اعتمادا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس ليكرت الخماسي) لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستمارة المتعلقة بمحاور الدراسة (الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية، معوقات الإفصاح، جودة القوائم المالية)، وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن كل عبارة من (1- أقل من 2.33) دالا على مستوى "منخفض" من القبول، و من (2.34- أقل من 3.67) دالا على مستوى "متوسط"، ومن (3.68-5) دالا على مستوى "مرتفع"

1- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية

الجدول رقم (06): تحليل فقرات المجال الأول (الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية):

الرقم	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
01	يتوفر في المؤسسة فريق متخصص من تقنيين لدراسة سياسات العامة في مجال البيئة.	03.74	0.22	مرتفع
02	يتوفر في المؤسسة فريق متخصص من تقنيين لتقييم السياسات العامة في مجال البيئة.	03.73	0.24	مرتفع
03	تقوم إدارة المؤسسة بتفقد الوضع البيئي للمستقبلات البيئية (مياه سطحية وجوفية وبحر، والهواء والمحيط والكائنات الحية).	03.77	0.23	مرتفع
04	تقوم إدارة المؤسسة بفحص الممارسات والإجراءات التشغيلية ومراقبة وتحليل الانبعاث وتفقد مرافق التخزين.	03.79	0.27	مرتفع
05	تقوم إدارة المؤسسة بفحص وسائل التخلص من المخلفات الصلبة والخطرة وأداء أجهزة مكافحة التلوث.	03.80	0.26	مرتفع
06	إن إجراءات المحاسبة البيئي نظام لا يمكن تطبيقه من قبل المؤسسات الصناعية.	03.88	0.27	مرتفع
07	مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي غير واضح لدى إدارة المؤسسة.	03.87	0.30	مرتفع
08	يوجد ضرورة لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	03.69	0.31	مرتفع
09	تطبيق إجراءات الإفصاح المحاسبي البيئي يساهم في إظهار ما يسمى بالإيراد البيئي الناتج عن بيع المخلفات الصناعية والتي تدخل في إنتاج صناعات أخرى.	03.98	0.33	مرتفع
10	يساعد تطبيق إجراءات الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة في إنتاج.	03.92	0.34	مرتفع
11	يساهم الإفصاح في المبالغ المخصصة والمصروفة لمواجهة الأثر البيئي الذي تسببه المؤسسة بزيادة حجم مبيعاتها.	03.79	0.22	مرتفع
12	إن تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي والإفصاح عن آثار البيئية يؤدي إلى أضرار بسمعة المؤسسة.	03.84	0.23	مرتفع
13	يجب أن لا يقتصر دور المحاسب على إعداد البيانات المالية التقليدية وإنما يتعدى.	03.83	0.35	مرتفع

14	يؤدي تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي إلى إنفاق غير ضروري من قبل المؤسسات التي تطبق إجراءات المحاسبة البيئية.	03.70	0.36	مرتفع
15	أؤيد قيام المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن الأثر البيئي المتعلق بنشاطاتها الصناعية.	03.69	0.38	مرتفع
16	تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسة يحسن من جودة القوائم المالية.	04.00	0.36	مرتفع
17	تساهم المعلومات المحاسبية البيئية في اتخاذ القرارات الاستثمارية.	03.96	0.37	مرتفع
المجموع الكلي للمحور الأول				
		03.81	0.29	مرتفع

المصدر: الجدول من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور الثاني يبلغ 03.81 وانحراف معياري قدرة 0.29.

ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المحور يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، أي أن المتوسط الحسابي للإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية جاء مرتفعا، وكان أعلى متوسط للفقرة السادسة عشر، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري 0.36 مما يدل على أن تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات يحسن من جودة القوائم المالية. أما الفقرة الثامنة فتشكل اقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 03.69 بانحراف معياري 0.31 مما يدل على عدم وجود ضرورة لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية.

ب- معوقات الإفصاح :

الجدول رقم (07): تحليل فقرات المجال الثاني (معوقات الإفصاح):

الرقم	المحور	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة التطبيق
18	عدم إدراك مفهوم المحاسبة البيئية.	03.87	0.43	مرتفع
19	صعوبة قياس التكاليف البيئية.	03.88	0.45	مرتفع
20	عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي.	03.69	0.46	مرتفع
21	قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.	03.75	0.48	مرتفع
22	عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.	03.98	0.46	مرتفع
23	عدم وجود معيار محاسبي خاص بضرورة الإفصاح التام عن الالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئية.	03.96	0.47	مرتفع
24	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية.	04.00	0.37	مرتفع
25	عدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أدائها البيئي	03.77	0.39	مرتفع
المجموع الكلي للمحور الثاني				
		03.78	0.38	مرتفع

المصدر: الجدول من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور الثاني بلغ 03.78 و بانحراف معياري قدره 0.38. و وفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المحور يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، أي أن المتوسط الحسابي لمعوقات الإفصاح جاء مرتفعا، وكان أعلى متوسط للفقرة الرابعة والعشرون، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري 0.34 مما يدل على أن عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية.. أما الفقرة عشرون فتشكل اقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 03.69 بانحراف معياري 0.46 مما يدل على عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي.

ج-جودة القوائم المالية:

الجدول رقم(08): تحليل فقرات المجال الثالث (جودة القوائم المالية):

الفقرات	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
26	تساهم القوائم المالية في المؤسسة على بناء التوقعات و التنبؤات.	03.83	0.13	مرتفع
27	تتوقع القوائم المالية في المؤسسة مع متطلبات عمله لاحتوائها على معلومات مالية وغير مالية.	03.80	0.15	مرتفع
28	تتضمن القوائم المالية للمؤسسة على مؤشرات قياس القسمة التنبؤية.	03.69	0.16	مرتفع
29	توفر القوائم المالية في المؤسسة تغذية عكسية عن نتائج نشاطاتها وإعمالها.	03.78	0.18	مرتفع
30	توفر القوائم المالية في المؤسسة معلومات دقيقة بالوقت المناسب.	03.90	0.16	مرتفع
31	تتميز القوائم المالية في المؤسسة بالدقة والخلو من الأخطاء.	03.96	0.17	مرتفع
32	تتميز القوائم المالية بالوضوح والشفافية واكتمال المعلومات.	04.00	0.17	مرتفع
33	تتميز القوائم المالية بتحقيق خاصية الموضوعية في عرضها.	03.93	0.19	مرتفع
34	تتصف القوائم المالية بوصفها للسياسات المالية والطرق المحاسبية المتبعة في المؤسسة.	03.97	0.20	مرتفع
35	تتصف القوائم المالية بمطابقة قوائمها المالية بالمعلومات المتوفرة.	03.87	0.22	مرتفع
36	تتصف التقارير المالية بعدم التحيز لأي معلومة أو أي جهة.	03.88	0.23	مرتفع
المجموع الكلي للمحور الثالث				
		03.80	0.19	مرتفع

المصدر: الجدول من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور الثاني بلغ 03.80 و بانحراف معياري قدره 0.19. ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المحور يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، أي أن المتوسط الحسابي لجودة القوائم المالية جاء مرتفعا، وكان أعلى متوسط للفقرة الثانية والثلاثون، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري 0.17 مما يدل على أن القوائم المالية تتميز بالوضوح والشفافية واكتمال المعلومات. أما الفقرة الثامنة والعشرون فتشكل اقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 03.69 بانحراف معياري 0.16 مما يدل على أن القوائم المالية للمؤسسة لا تتضمن على مؤشرات قياس القيمة التنبؤية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات:

الجدول رقم(09): نتائج اختبار الفرضيات

مستوى الدلالة	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	محاور الدراسة
0.000	1.697	06.55	الفرضية الأولى
0.000	1.697	05.30	الفرضية الثانية
0.000	1.697	07.84	الفرضية الثالثة

المصدر: الجدول من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T (1.697) الجدولية في جميع المحاور، وكذلك مستوى دلالة (0.000) اقل من (0.05)، وهذا يعني ما يلي:

-تقوم المؤسسات الصناعية المبحوثة بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبيا

-هناك معوقات تحول دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبيا

خلاصة:

فيما يتعلق بدراسة الميدانية، وبعد إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسات الصناعية المدروسة، اتضح لنا بأن نشاط هذه المؤسسات ذو آثار بيئية سالبة، حيث ومن خلال النتائج المتوصل لها عن طريق إجابات المستجوبين على أسئلة الاستمارة، فقد أكدت النتائج أن الأنظمة المحاسبية المطبقة في المؤسسات محل الدراسة لا تشتمل على الطرق الخاصة بالمحاسبة عن الأداء البيئي "المحاسبة البيئية"، فالمؤسسات الصناعية لا تدرك أهمية القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، كما انه لم يأخذ تطبيق نظام المحاسبة البيئية فيها الاهتمام الكافي، وهذا لقلة أدراك ووعي إدارة تلك المؤسسات وضعف أسهامها بالمسؤوليات الواجب أن تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع، وأيضاً لا ننسى وجود عدة معوقات التي تحد من قيام هذي المؤسسات بالإفصاح البيئي في قوائمها المالية، لذلك يستدعي هذا الأمر بذل الجهود لدراسة المشاكل المتعلقة بعمليات الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة وإيجاد الحلول المناسبة لها، وتجاوز المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات الصناعية والناشطة في صناعات حساسة بيئياً من القياس والإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بتوضيح دور الإفصاح البيئي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث تم التعرف على ماهية كل من القوائم المالية والإفصاح البيئي وكذا دور هذا الأخير في تحسين جودة القوائم المالية، وقد أخذنا كدراسة ميدانية مؤسسات صناعية بسكرة من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج وتقديم جملة من الاقتراحات.

أولاً: النتائج:

أثار بحثنا جملة من التساؤلات وقدم أيضا فرضيات تعلقت بدور الإفصاح البيئي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث توصلنا من خلاله إلى عدة نتائج ساهمت في حل إشكالية البحث والإجابة عن تساؤلاته واختبار فرضياته، وفيما يلي سوف نحاول الإشارة إلى أبرز النتائج والتي تم تقسيمها إلى قسمين نظرية وميدانية

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التالية:

(1) النتائج النظرية

- القوائم المالية هي وسيلة نقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المؤسسة.
- تتميز القوائم المالية بعدة خصائص الموثوقية والشفافية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة.
- تهدف القوائم المالية إلى استخدام نتائج عمليات المؤسسة سواء طويلة أو قصيرة الأجل.
- الإفصاح البيئي هو عرض المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم المالية.
- الإفصاح البيئي يساعد في التعرف على المشكلات التي تتعلق بالفضلات البيئية ومصدر تكوينها.
- يعطي الإفصاح البيئي مصداقية للمعلومات المحاسبية مما يساعد في اتخاذ القرار وتقييم بنشاط المؤسسة.
- يظهر الإفصاح البيئي التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية.

(2) النتائج الميدانية:

- لم يأخذ تطبيق نظام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الاهتمام الكافي، وهذا نابع في جزء منه من قلة أدراك ووعي إدارة تلك المؤسسات وضعف أسهامها بالمسؤوليات الواجب أن تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.
- لا يزال الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في مراحله الأولى متعثراً بكم من المشاكل تأتي في مقدمتها عدم توفر البيانات المالية والفنية الخاصة ب التلوث والملوثات، فضلاً عن نقص الخبرات الكفؤة التي يمكنها العمل في هذا المجال.
- تعدد أسباب التلوث البيئي، فقد يكون طبيعي أو بفعل الإنسان، وتعدد الصناعة من أبرز أسباب التلوث البيئي الذي يتسبب فيه الإنسان.
- لا تدرك المؤسسات الصناعية أهمية القياس والإفصاح البيئي، ويتضح ذلك من خلال تدني الوسط الحسابي لإجابات هذا المتغير.
- ضعف مشاركة الوحدات الاقتصادية في حماية البيئية قياساً ب قدراتها المالية وخبراتها الإدارية التي تمتلكها هذه الوحدات وهذا ناجم عن ضعف الرقابة من ناحية وعدم وجود قوانين ولوائح تنظم عمل الوحدات بيئياً من ناحية ثانية.
- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتمثلة بقصور الإفصاح في القوائم المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك القوائم.

- لم يأخذ تطبيق نظام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الاهتمام الكافي، وهذا يأتي نتيجة قلة إدراك المؤسسات الصناعية وضعف إسهامها بالمسؤوليات الواجب أن تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.
- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي ضمن قوائمها المالية ويمكن توضيحها فيما يلي:
 - ✓ عدم وجود ضرورة لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية.
 - ✓ عدم توفر نظام المحاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي.
 - ✓ عدم وجود قوانين تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أداء البيئي.
 - ✓ عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح البيئي.
 - ✓ عدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أدائها البيئي.
- لا يؤثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تحسين جودة القوائم المالية ويتضح ذلك من خلال تدني الوسط الحسابي لإجابات هذا المتغير حيث كان ما بين (3.83-3.80).

ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة نقترح الآتي:

- ✓ ضرورة تطوير النظام المحاسبي للمؤسسات محل الدراسة بما يتلاءم مع متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
- ✓ إقامة الدورات والبرامج التدريبية للعاملين بقسم المالي وقسم التكاليف وحسابات الميزانية على كيفية القياس والإفصاح المحاسبي البيئي ضمن القوائم المالية.
- ✓ قيام الدولة بالإنذار المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية، وكذلك إيجاد أسلوب موحد للتعبير و الإفصاح المحاسبي البيئي.
- ✓ ضرورة الاهتمام بتطوير مؤهلات وخبرات المحاسبين بما يتفق مع متطلبات حماية البيئة، وبما يمكنهم من تطبيق المحاسبة البيئية من خلال إلحاقهم بالدورات التدريبية المتخصصة ومن خلال الاستعانة بالخبراء في مجال، وكذلك المدققين حتى يتمكنوا من الفحص والتقرير عن مدى التزام المؤسسات بمسؤوليتها البيئية.
- ✓ تحديث وتطوير مناهج التعليم المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق في الجامعات بما يتفق مع حماية البيئة، من خلال نماذج تطبيقية ونظرية موضوعة بشكل محكم.
- ✓ زج العاملين في قسم البيئة والأقسام الإنتاجية ذات الآثار البيئية الهامة بالدورات المكثفة التي تساهم في تجاوز مخاطر هذه الآثار من جهة والتقليل منها أن أمكن من جهة ثانية.
- ✓ تعديل التشريعات والمعايير المحاسبية التقليدية من خلال دمج الاعتبارات البيئية فيها.
- ✓ ضرورة نشر ثقافة حماية البيئة بين مختلف أفراد المؤسسات خاصة أصحاب القرارات منهم.
- ✓ تقديم تحفيزات بمختلف أنواعها للمؤسسات التي تقيس تكاليفها البيئية تفصح عنها.

أفاق الدراسة:

بعد عرضنا لموضوع البحث والنتائج واقتراحنا للتوصيات التي نراها مفيدة ، طرأت لنا نقاط أخرى ما زالت مجهولة ويمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- ✓ نظرية المحاسبة البيئية.
- ✓ دور الإفصاح المحاسبي البيئي في ترشيد قرارات التسعير والاستثمار.
- ✓ معوقات الإفصاح البيئي في القوائم المالية.
- ✓ تحسين الأداء البيئي ودوره في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة.

فهرس محتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
37	شكر وعرفان.....
37	ملخص
37	قائمة الأشكال
37	قائمة الجداول
37	قائمة الملاحق
أ	المقدمة.....
1	الفصل الأول: إطار النظري للدراسة.....
1	تمهيد
2	المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.....
2	المطلب الأول: : تعريف القوائم المالية.....
3	المطلب الثاني: : خصائص القوائم المالية.....
5	المطلب الثالث: أهداف و أهمية القوائم المالية.....
6	المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية وجودتها.....
6	المطلب الأول: مكونات وقواعد القوائم المالية ومستخدميها.....
8	المطلب الثاني: جودة القوائم المالية.....
10	المطلب الثالث: قياس جودة القوائم المالية.....
11	المبحث الثالث: الإطار النظري لمحاسبة البيئية.....
11	المطلب الأول: ماهية المحاسبة البيئية.....
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة البيئية.....
12	المطلب الثالث: دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية ومجالات تطبيقها.....
14	المبحث الرابع: القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي.....
14	المطلب الأول:القياس المحاسبي للأداء البيئي.....

18	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي.....
24	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.....
25	تمهيد
26	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.....
26	المطلب الأول: إجراءات الدراسة.....
26	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وعينتها و أساليب التحليل الإحصائي.....
27	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض.....
27	المطلب الأول: : وصف خصائص عينات الدراسة.....
28	المطلب الثاني: : تحليل نتائج الدراسة.....
32	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات.....
37	خلاصة الفصل
34	الخاتمة
37	فهرس المحتويات.....
39	قائمة المراجع
43	قائمة الملاحق

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب:

1. إبراهيم رجب خليل،(2014)، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، مكتبة امة محمد.
2. أحمد لطفي أمين السيد، (2005)، المراجعة البيئية، الإسكندرية، الدار الجامعية.
3. احمد محمد نور، (2003)، مبادئ المحاسبة المالية، الإسكندرية، الدار الجامعية.
4. القاضي حسن، و حمدان مأمون، (2011)، المحاسبة الدولية ومعاييرها، القاهرة، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
5. امين السيد، أحمد لطفي، (1985)، نظرية المحاسبة المنظور الدولي للتوافق، مصر، مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية.
6. بوتين محمد، (2010)، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، مطبوعات الصفحات الزرقاء.
7. جابر السيد إبراهيم، (2014)، محاسبة التلوث البيئي، الأردن، دار غيداء.
8. جرعون يوسف محمود، (2001)، نظرية المحاسبة، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
9. حسن القاضي، مأمون حمدان، (2011)، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الأردن، دار الثقافة للنشر.
10. رضوان حلوة حنان، (2011)، تطور الفكر المحاسبي، عمان الاردن، الدار الجامعية الدولية و دار الثقافة.
11. طارق عبد العال حماد، (2000)، التقارير المالية، مصر، الدار الجامعية.
12. مؤيد الفضل، و عبد النصر نور، (2002)، المحاسبة الإدارية، عمان، الأردن، دار المسيرة لنشر والتوزيع.
13. هيثم محمد الزغبى، (2009)، الإدارة والتحليل المالي، الأردن، دار الفكر للنشر.

ثانياً: المقالات:

14. احمد، شهر، (ديسمبر، 1998)، مكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية لكلية التجارة.
15. البشير زيدي، و يحي سعيدي، (2009)، جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (جامعة الوادي - العدد التاسع - المجلد الثاني).
16. الخطيب خالد، (2008)، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، مجلة الاقتصاد والمجتمع.

17. الهاشمي أسماء، حبيب الحسنواي عقيل حمزة، و عزيز باصي زينب،(2017)،متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مجلة الغريل لعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد الرابع عشر العدد 3.
18. حسن عبد السيد ناظم، شاکر سلطان أیاد، و جبار يوسف زينب، (2009)، المحاسبة البيئية، الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)، مجلة التقني.
19. ذياب عبد الله إحسان، (2008)، تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للإسمنت الشمالية، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الحادي والسبعون، 32.
20. زوينة بن فرج،(2011)،استخدام المحاسبة البيئية ضرورة في قياس التنمية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.
21. عبد الهادي لرفاعي، و وآخرون، (2008)، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبيا دراسة تطبيقية على شركة مصفاة بانياس لتكرير النفط،مجلة جامعة تشرين لمبحوث والدراسات العلمية، المجلد الثلاثون، العدد الثالث.
22. عليوي ناصر طه، و هاشم الخفاف هيثم، (2012)،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(عدد اثنان وتسعون).
23. قاسم الشحادة عبد الرزاق، (2010)،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 الأول.
24. لطيف زيود، قيطيم حسان، و فؤاد مكية نغم أحمد، (2007)، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية المجلد 29، العدد الأول.
25. محمد حافظ لآلى، و جميل غافل حسين،(2016)،تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية وإدارية والمالية المجلد 2016 العدد18.
26. محمد حسين أحمد حسن، (2013)،الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال العدد الأول والثاني.
27. مصباح سحيم مريم، (2018)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع.
28. هلال هدى، (2018)، دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل أثر المحاسبة البيئية علي تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي، مجلة الفكر المحاسبي المجلد22، العدد3.
29. وليد ناجي الحياي، (1998)، إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة. مجلة التعاون الصناعي،

ثالثا: أطروحات الدكتوراه و رسائل الماجستير:

30. عبد القادر النصيرات عادل حسين، (2006)، مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردنية لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، (أطروحة دكتوراه)، لأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الاردن.
31. سماح علي العوض عجبنا، (2009)، المستحقات المحاسبية الاختيارية وأثرها على جودة التقارير المالية، ماجستير، السودان، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا.
32. لعبيدي مهاوات، (2014-2015)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة .
33. مانع الصيبح عبد الحميد، (1998)، المعايير المحاسبية الدولية دراسة مدى استخدامها وملائمتها للتطبيق في الجمهورية اليمنية، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، جامعة المستنصرية.
34. محمد عبدالله صالح موسى، (2015)، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات، كلية، إدارة الأعمال الدراسات العليا، طرابلس، جامعة الجنان.
35. مشري حسناء، (2008)، دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير. سطيف، العلوم الاقتصادية.
36. موسى محمد عبد الله صالح، (2015)، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجنان، طرابلس - لبنان، كلية، إدارة الأعمال قسم المحاسبة .

رابعا: الملتقيات و المداخلات:

37. إبراهيم رجب الحمداني خليل، (2011)، التحديات التي تواجه القياس التكاليف البيئية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء البيئي يومي 22 و 23 نوفمبر، ورقلة، جامعة قاصدي مرياح.
38. بن بوزيان محمد، و بن الضب علي، (2012)، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، مداخلات في الملتقى العلمي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية يومي، 20 و 21 نوفمبر، ورقلة، جامعة قاصدي مرياح.
39. عبد السلام فركاش أحميده، و جمال عليجه معمر، (2019)، أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تحسين جودة التقارير المالية دراسة استطلاعية في شركة الاتحاد العربي للمقاولات الليبية، ملتقى دولي للعلوم التقنية، ليبيا، جامعة مرقب .

40. فرحاتي عمر، (2017)، إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة ومتوسطة في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن مؤتمر وطني إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة ومتوسطة في الجزائر، الوادي، جامعة الشهيد حمة لخضر.

خامسا: الجريدة الرسمية:

41. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (2007)، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي 26.27.28.29 العدد 74، الجريدة الرسمية، الجزائر.

الملاحق

الملحق رقم 1:



جامعة محمد خيضر - بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد

الاستمارة التي بين يديكم خاصة بجمع البيانات عن دراسة يقوم بها الباحثان بعنوان "إفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية " ولا شك أن تعاونكم في الإجابة على أسئلة هذه الاستمارة بكل دقة ووضوح سيكون لها الأثر الكبير في النتائج التي سيتوصل إليها الباحثان من هذه الدراسة. علما بان هذه البيانات لن تستخدم إلا لأغراض البحث، وستحاط بالسرية التامة.

شاكرين لكم تعاونكم
وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

أولاً: بيانات عامة عن مستوى الاستمارة :
ضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:
1- الجنس:

ذكر	أنثى

2- العمر:

من 40 فأكثر	(30-40)	اقل من 30 سنة

3- المستوى التعليمي:

شهادة جامعية	دبلوم	اقل من شهادة جامعية

4- نوع الوظيفة:

مدير رئيسي	رئيس مصلحة	نائب رئيس مصلحة

5- سنوات خبرة:

أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 15 سنة	من 15 سنة فأكثر

ثانياً: بيانات الدراسة:

1- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية:

الرقم	المحور	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
01	يتوفر في المؤسسة فريق متخصص من تقنيين لدراسة سياسات العامة في مجال البيئة.					
02	يتوفر في المؤسسة فريق متخصص من تقنيين لتقييم السياسات العامة في مجال البيئة.					
03	تقوم إدارة المؤسسة بتفقد الوضع البيئي للمستقبلات البيئية (مياه سطحية وجوفية وبحر، والهواء والمحيط والكائنات الحية).					
04	تقوم إدارة المؤسسة بفحص الممارسات والإجراءات التشغيلية ومراقبة وتحليل الانبعاث وتفقد مرافق التخزين.					
05	تقوم إدارة المؤسسة بفحص وسائل التخلص من المخلفات الصلبة والخطرة وأداء أجهزة مكافحة التلوث.					
06	إن إجراءات المحاسبة البيئي نظام لا يمكن تطبيقه من قبل المؤسسات الصناعية.					
07	مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي غير واضح لدى إدارة المؤسسة.					
08	يوجد ضرورة لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية					
09	تطبيق إجراءات الإفصاح المحاسبي البيئي يساهم في إظهار ما يسمى بالإيراد البيئي الناتج عن بيع المخلفات الصناعية والتي تدخل في إنتاج صناعات أخرى.					
10	يساعد تطبيق إجراءات الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسة في اتخاذ					

					القرارات الرشيدة في إنتاج.
					11 يساهم الإفصاح في المبالغ المخصصة والمصروفة لمواجهة الأثر البيئي الذي تسببه المؤسسة بزيادة حجم مبيعاتها.
					12 إن تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي والإفصاح عن آثار البيئية يؤدي إلى أضرار بسمعة المؤسسة.
					13 يجب أن لا يقتصر دور المحاسب على إعداد البيانات المالية التقليدية وإنما يتعدى.
					14 يؤدي تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي إلى إنفاق غير ضروري من قبل المؤسسات التي تطبق إجراءات المحاسبة البيئية.
					15 أُويد قيام المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن الأثر البيئي المتعلق بنشاطاتها الصناعية.
					16 تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسة يحسن من جودة القوائم المالية.
					17 تساهم المعلومات المحاسبية البيئية في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

2- معوقات الإفصاح:

الرقم	المحور	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
18	عدم إدراك مفهوم المحاسبة البيئية.					
19	صعوبة قياس التكاليف البيئية.					
20	عدم توفر نظام محاسبي يفيء بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي.					
21	قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.					
22	عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.					
23	عدم وجود معيار محاسبي خاص بضرورة الإفصاح التام عن الالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئية.					
24	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية.					
25	عدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أدائها البيئي					

3- جودة القوائم المالية:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	المحور	الرقم
					تساهم القوائم المالية في المؤسسة على بناء التوقعات و التنبؤات.	26
					تتوقع القوائم المالية في المؤسسة مع متطلبات عمله لاحتوائها على معلومات مالية وغير مالية.	27
					تتضمن القوائم المالية للمؤسسة على مؤشرات قياس القسمة التنبؤية.	28
					توفر القوائم المالية في المؤسسة تغذية عكسية عن نتائج نشاطاتها وإعمالها.	29
					توفر القوائم المالية في المؤسسة معلومات دقيقة بالوقت المناسب.	30
					تتميز القوائم المالية في المؤسسة بالدقة والخلو من الأخطاء.	31
					تتميز القوائم المالية بالوضوح والشفافية واكتمال المعلومات.	32
					تتميز القوائم المالية بتحقيق خاصية الموضوعية في عرضها.	33
					تتصف القوائم المالية بوصفها للسياسات المالية والطرق المحاسبية المتبعة في المؤسسة.	34
					تتصف القوائم المالية بمطابقة قوائمها المالية بالمعلومات المتوفرة.	35
					تتصف التقارير المالية بعدم التحيز لأي معلومة أو أي جهة.	36

الملحق رقم 2:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 12-04-2021
إلى السيد: مدير مؤسسة نفضال
- بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 238 / ك.ق.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلاب:

1- نايلي مريم

2- الهامل هيبية

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

"الافصاح البيئي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسات الصناعية"

تحت إشراف: أ.د/ بن عيشي عمار

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام



نائب العميد المكلف بالدراسات
والمسائل المرتبطة بالطلبة
أ. بجنان عياد الحق

تأشيرة المؤسسة المستقبلية



جامعة بسكرة
ص.ب 145 ق.ر - بسكرة

ملحق رقم 3:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

إخاض بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لأبحاث

أبي المعصي أسفله.

السيد (ة): م. د. محمد بن عبد الوهاب السنة: طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 205386503 والصادرة بتاريخ: 23-08-2008 علامة

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

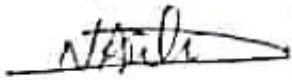
والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

الانتصاح الأكاديمي البيئي ودور دة في تحسين جودة
القوائم المالية بالمرئيات المهنية دراسة
حالة حقول ليسانس الصناعية بسكرة

أصح شرفي أبي ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة
الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2021-06-18

توقيع المعني:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد الدراسة العلمية لإنجاز بحث)

أنا المعني أسفله.

السيد (ة): الضامن عافية الحنة: طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم 200972610 والصادرة بتاريخ: 25-01-2017

المحل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: التلوجم التجارية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنواتها:

الإفصاح المحاسبي السنوي ودوره في تحسين جودة
المعلومات المالية المقدمة للمؤقتين المستثمرين
في الشركات المساهمة في بسكرة

أصح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة
الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 18-06-2021

توقيع المعني:



