

## الإفصاح البيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية

دراسة حالة الشركة الأهلية للإسمنت

د. منصور محمد الفرجاني

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

*Ma\_elferjani@yahoo.com*

أ. أبو القاسم محمود أبو ستالة

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

*Blgasem413@gmail.com*

أ. نوري علي قطاطي

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

*Nuriali0071@gmail.com*

أ. عز الدين عبد العظيم باكير

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

*eabakir@elmergib.edu.ly*

### Abstract

This study aimed to identify to what extent environmental disclosure of financial reports of Libyan cement industry. It applied case study analysed approach and collected secondary data from the financial reports of Ahlia Cement Company from 2011 to 2014. An interview with top financial management was also applied in order to support the results from financial reports. The findings indicated that there was completely absent of environmental disclosure among these financial reports, the regulations and the accounting system also are not suitable for the requirements of environmental disclosure and absents of the role of environmental organisations to control the industrial corporations. Therefore, the study recommended that it is necessary to train and develop the employees of the in industrial corporations in terms of environmental responsibility, launching the laws and regulations related to issue of environment and apply future research of environmental responsibility.

مقدمة الدراسة:

يعدّ التلوث البيئي ظاهرة من الظواهر التي لاقَت اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة وبخاصة في ظل تزايد القطاع الصناعي الذي يشهده عالمنا المعاصر، وتزايد الاهتمام بمفهوم وأهداف التنمية المستدامة، وعلى الرغم من أن هذه الظاهرة ليست حديثة، إلا أن الجديد فيها هو تعدد وتنوع مصادر التلوث وآثاره الضارة، إضافة لمحاولة الشركات

الصناعية التخلص من نفاياتها المضرّة بالبيئة عن طريق إطلاقها في الهواء، أو إلقائها في البحر، أو دفنها في الأرض، مما كان له تأثيرات سلبية على الحياة البيئية.

ونتيجة للوعي المتنامي محليا وإقليميا ودوليا من مختلف الجهات، فقد أصبح هدف حماية البيئة ومنع تدهورها من الأهداف الأساسية التي تسعى منظمات الأعمال إلى تحقيقها، حتى تستطيع البقاء والاستمرار في مزاوله أنشطتها، خاصة في ظل الضغوط المتزايدة التي تواجه هذه المنظمات، كضرورة الالتزام بالقوانين والاعتبارات البيئية، والطلب المتزايد على المنتجات الخضراء صديقة البيئة، وتزايد اهتمام المستهلكين والمستثمرين بالمنظمات التي تأخذ في اعتبارها العوامل البيئية.

ومما يزيد من حدة الضغوط السابقة تعرضت معظم منظمات الأعمال إلى بعض التحديات المعاصرة، والتي من أهمها: تطبيق اتفاقيات تحرير التجارة والخدمات، واعتبارات المنافسة العالمية، والاتجاه إلى الإندماجات والتكتلات الاقتصادية، بالإضافة إلى ضرورة تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، ونظم الإدارة البيئية، والتنمية المستدامة، ونظم المعلومات البيئية، وصدور سلسلة المواصفات (المعايير) العالمية الأيزو ISO 14000 المتعلقة بنظم الإدارة البيئية عام 1996م.

كل هذا أدى إلى زيادة الاهتمام بالمعلومات البيئية الدورية التي يجب الإفصاح عنها من قبل كافة الشركات بشكل عام والشركات الصناعية بشكل خاص، الأمر الذي نتج عنه تزايد أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة لتحقيق هذا الهدف (راضي، 2001، ص441).

أخلاقياً، فإن الاهتمام البيئي مسؤولية أخلاقية تقع على كافة المستويات متضمنة الأفراد والشركات والدول، الأمر الذي يعود بالمنفعة على أهداف التنمية المستدامة، وقد أخذت الاهتمامات البيئية تكتسب أولويات صناع القرار، حيث تغيرت الاستراتيجيات من استراتيجيات اقتصادية تقيس النمو على أساس المخرجات المادية فقط إلى استراتيجيات تهتم بالبيئة المحيطة (محمد، 2012، ص54).

ومن خلال ما سبق، فإنه يجب على الوحدات الاقتصادية أن تفصح عن جميع المعلومات المتعلقة بشؤون البيئة وكذلك العوائد والالتزامات التي تتحملها نتيجة ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة، خاصة وأن الحاجة للمعلومات البيئية أصبحت أمراً ضرورياً في المجتمعات.

ولذلك أصبح من الضروري أن يتوفر لدى الشركات الصناعية الليبية أهم متطلبات الإفصاح البيئي، التي تتمثل في المتطلبات الإدارية والفنية والمادية والكفاءة البشرية، ومن خلالها يمكن لهذه الشركات الإفصاح عن جميع المعلومات البيئية في تقاريرها الدورية، والوفاء بالمسؤولية البيئية اتجاه المجتمع.

#### مشكلة الدراسة:

غالبا ما يترتب على مزاوله المشروعات الصناعية لأشطتها الإنتاجية مخاطر بيئية تتمثل في إنتاج ملوثات ومخلفات ضارة تسبب أضرارا سلبية عديدة على صحة وأمان العاملين بتلك المشروعات، وأفراد المجتمع والبيئة المحيطة.

وعلى الرغم من الاهتمام المتزايد في الوقت الحالي بإجراءات المحافظة على البيئة وتطورها على مستوى العالم، وتبني أغلب الشركات في الدول الصناعية المتقدمة تطبيق مفاهيم إدارة الجودة البيئية الشاملة والتنمية المستدامة

ونظم المعلومات البيئية، وذلك لتتماشى مع الشروط والاعتبارات البيئية في مختلف العمليات والأنشطة، إلا أنه يمكن القول بأن جهود معظم الشركات الصناعية الليبية في مجال حماية البيئة لا تزال غير كافية، حيث أكدت الدراسات على أن نصف الشركات الصناعية الليبية التي تناولتها الدراسة لا تقوم باتخاذ إجراءات فعّالة لحماية البيئة، ولا تلتزم بالقوانين والاعتبارات البيئية عند ممارستها لأنشطتها المختلفة، كما أظهرت الدراسات عدم وجود اهتمام كافٍ من قبل المسؤولين في تلك الشركات بالجوانب والأبعاد البيئية (الككلي، 2001).

وتعد الشركة الأهلية للإسمنت إحدى أكبر وأهم الشركات الوطنية العاملة في صناعة الإسمنت، وبالرغم من أهمية هذه الصناعة وإسهامها في بناء وتنمية المجتمع، إلا أنها تتسبب في بعض الآثار السلبية على البيئة المحيطة والعاملين بها وأفراد المجتمع، وذلك بسبب التلوث بالغبار والنفايات الضارة وغيرها من الأضرار الناتجة عنها.

ونتيجة للاهتمام المتزايد من قبل الدول المتقدمة والنامية بموضوع الإفصاح البيئي أصبح من الأهمية بمكان استيفاء هذا الموضوع حقه من قبل الباحثين والأكاديميين في ليبيا وإثرائه بالبحوث والدراسات، وعليه جاءت هذه الدراسة لبحث مدى توافر الإفصاح البيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية، ومن هنا فإن المشكلة التي يتصدى لها هذا البحث بالدراسة والتحليل يمكن صياغتها في صورة التساؤل الرئيس الآتي:

#### ما مدى توافر الإفصاح البيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية؟

##### أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في التعرف على مدى توافر الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات صناعة الإسمنت الليبية، كما تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف بمدى أهمية الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية.
- معرفة مدى إدراك مسؤولي الشركات لدورهم في خدمة البيئة، ومدى التزامهم بالقيام بها.

##### أهمية الدراسة:

تأخذ هذه الدراسة أهميتها من تنافس مختلف الدول والمنظمات في إعطاء المزيد من الاهتمام بالمسؤولية البيئية والإفصاح البيئي، وذلك من خلال دراسة أهم المتطلبات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية المتعلقة بالبيانات والمعلومات البيئية في مختلف الأنشطة، إضافة إلى ذلك فإن مفاهيم وأهداف التنمية المستدامة أيضا بلورت أهمية كبرى لضرورة التركيز على متطلبات الإفصاح البيئي ومراجعتها. محليا، وتتمثل أهمية موضوع الدراسة في ليبيا من خلال وجود بعض القضايا الناتجة عن أضرار التلوث البيئي، والمرفوعة ضد الشركة الأهلية للإسمنت، حيث بلغ عددها بالفترة من 2001 إلى 2003 ما يقارب عن "106" قضية، الأمر الذي يتوجب ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بأنشطة تلك الشركة، بما يتماشى مع القوانين والتشريعات المالية (المصدر: التقارير السنوية لمحامي الشركة الأهلية للإسمنت).

##### الدراسات السابقة:

سبق هذه الدراسة بعض الدراسات، نذكر منها الآتي:

- دراسة (سمهود، 2003)، بعنوان: دور المحاسبة في قياس وعرض الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية الصناعية، هدفت الدراسة إلى تحديد دور المحاسبة في قياس وعرض الأداء الاجتماعي للوحدات الصناعية،

وتوصلت إلى نتائج أهمها أن مسؤولي الشركة محل الدراسة يدركون دورهم في خدمة المجتمع والبيئة، وأنها لا تقصح في تقاريرها وقوائمها المالية عن الأداء الاجتماعي لها، ولا تسعى إلى قياس تكاليف الأضرار التي تحدثها أنشطتها الانتاجية، ولا إلى قياس المنافع المترتبة عن أدائها الاجتماعي بأي حال من الاحوال.

- دراسة (الكشر، 2006)، بعنوان: إمكانية قياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية الليبية، هدفت الدراسة إلى بيان الأسس والأساليب المحاسبية المستخدمة للقياس والتقارير عن التكاليف والالتزامات البيئية، وقياس التكاليف والالتزامات البيئية، والتقرير عنها، والتعرف على عناصر ومكونات التكاليف والالتزامات البيئية ووضع مؤشر أو أكثر لتوضيح مدى تأثيرها على أرباح الشركة ومركزها المالي، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن المسؤولية البيئية في الشركة محل الدراسة تنحصر أساسا في مكاتب ولجان السلامة العامة، وذلك من خلال ما تقوم به من إجراءات لحماية البيئة الإنتاجية داخل المصانع، لا يوجد نظام قياس وإدارة التكاليف والالتزامات البيئية، مما أدى إلى غياب بعض المعلومات المهمة التي تغيد كثيرا إدارة الشركة ومستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات، وتجنب المخاطر، وتقييم الأداء البيئي للشركة، توجد صعوبة في تتبع وتحديد معظم عناصر التكاليف البيئية في الشركة، بسبب تداخل الجهود والموارد اللازمة للقيام ببعض الأنشطة البيئية مع الأنشطة المختلفة الأخرى، مما يؤثر سلبا على مستوى الإفصاح البيئي للشركة.

- دراسة (فرقد، 2010)، بعنوان: المسؤولية البيئية والإفصاح البيئي للشركات، وقد هدفت الدراسة إلى قياس موقف الإدارة في الشركات الصناعية الليبية من المسؤولية البيئية وأسباب تدني مستوى الإفصاح البيئي على اعتبار أن القرار النهائي المتعلق بالمسؤولية البيئية يرجع دائما إلى أعضاء مجلس الإدارة، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن المديرين في هذه الشركات يدركون المسؤولية البيئية الملقاة على عاتقهم إدراكا جيدا، وبالرغم من ذلك يعللون أن هناك جملة من الأسباب التي تحول دون قيامهم بالإفصاح البيئي، وكان من أهمها: الافتقار للبحوث الأكاديمية في هذا المجال، وغياب المعايير المطلوبة من الجهات المحاسبية والرقابية المتخصصة.

- دراسة (الطاهر، 2011)، بعنوان: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة بليبيا، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة بالإفصاح عن الأداء البيئي، والتعرف إلى أبرز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بموضوع الدراسة بالإفصاح عن أدائها البيئي، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أنه لا تقوم الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي، وأن هناك معوقات تحد من قيام الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي، وأبرز هذه المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة عن الأداء البيئي، وعدم وجود رغبة للإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها.

- دراسة (Tagongo and Makori، 2013)، بعنوان: محاسبة البيئة وربحية الشركة، دراسة تحليلية على قائمة من شركات سوق الأوراق المالية (بومباي) بالهند، فحصت الدراسة مدى وجود علاقة بين ربحية الشركة والإفصاح البيئي، واعتمدت على عدد 14 شركة مدرجة بسوق الأوراق المالية بومباي بالهند، وتوصلت إلى نتيجة مفادها أنه توجد علاقة إيجابية ما بين الإفصاح البيئي وهامش ربحية الشركة.

- دراسة (Carreira.et.all، 2014)، بعنوان: الإفصاح البيئي من المحاسبة إلى واقع التقرير، ركزت هذه الدراسة على الإفصاح البيئي المطالب به الشركات، بسبب التزايد الكبير للمعلومات المالية ذات العلاقة بالإفصاح

البيئي، واعتمدت الدراسة على فحص وتحليل دراسات سابقة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن التصاعد المستمر في مناقشة ومطالبة الشركات بالاهتمام بالإفصاح البيئي في تقاريرها المالية.

ومن خلال ما تمّ استعراضه من الدراسات السابقة، يتضح غياب الإفصاح البيئي لدى مختلف الشركات ووجود غموض حول دور المسؤولية البيئية والمحاسبة عنها في تلك الشركات، عليه تأتي هذه الدراسة لتكمل وتؤكد تلك النتائج في مجال صناعة الإسمنت والتي لها الأثر الكبير على البيئة المحيطة بها، كما اعتمدت الدراسات السابقة على استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات حول الإفصاح البيئي، ولذلك فإن نتائجها تعبر عن رؤية عينات الدراسة، في حين أن هذه الدراسة اعتمدت على التقارير المالية السنوية المنشورة ومدى الإفصاح البيئي الفعلي في تلك التقارير .

#### منهجية الدراسة:

استخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، لوصف ما ورد في الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة وتحليله، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والرسائل العلمية التي تعرضت لهذا الموضوع.

أما الدراسة الميدانية فقد تمت عن طريق جمع البيانات الثانوية وتحليلها والمتمثلة في التقارير المالية السنوية للشركة للسنوات من 2011 إلى 2014، بناء على مراسلة رسمية تقدم بها الباحثون من كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب وموجهة إلى الشركة الأهلية للإسمنت. إحصائياً استخدمت هذه الدراسة أسلوب تحليل المحتوى الإحصائي لتحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية السنوية موضوع الدراسة. إضافة إلى ذلك فقد تم تطبيق أسلوب المقابلة الشخصية مع أحد المسؤولين بالإدارة المالية بالشركة محل الدراسة لجمع البيانات الأولية، وذلك بهدف التأكيد على نتائج تحليل التقارير المالية السنوية، والحصول على تفسيرات لبعض النتائج الواردة بها.

#### مجتمع الدراسة وعينته:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الوطنية العاملة في قطاع صناعة الإسمنت في ليبيا، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة، فقد تم اختيار الشركة الأهلية للإسمنت دراسة للحالة. وقد جاء اختيارها ميدانياً لتطبيق هذه الدراسة، نظراً لأن الشركة إحدى أكبر وأهم الشركات العاملة في مجال صناعة الإسمنت، حيث تنتج حوالي 50 % من مادة الإسمنت، بالإضافة إلى إنتاج مادتي الجير والجبس، إلا أنها تتسبب في بعض الآثار السلبية على البيئة المحيطة وأفراد المجتمع والعاملين بها.

#### الإطار النظري للدراسة:

#### مفهوم الإفصاح البيئي:

يعتبر مفهوم الإفصاح البيئي بالتقارير المالية من أحد القضايا التي احتلت جانب كبير من النقاش، سواء في البحوث العلمية أو في المؤتمرات المهنية، نظراً لتوسع المطالبات بتقديم بيانات ومعلومات حول أثر الأنشطة الاقتصادية على البيئة المحيطة بها. ويعرّف أبو العزم (2005، ص48) الإفصاح البيئي بأنه "نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة، والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل. ويشمل الإفصاح البيئي البنود الآتية: مصروفات أو تكاليف التشغيل في الماضي والحاضر الخاصة بمعدات وتسهيلات رقابة التلوث، والتقديرات المستقبلية لمصروفات أو تكاليف التشغيل الخاصة بتسهيلات ومعدات رقابة التلوث،

وتكاليف إعادة الموقع لما كان عليه قبل التلوث، وتمويل تسهيلات أو معدات رقابة التلوث، وإطلاق المخلفات الهوائية والسائلة والصلبة، ووصف لتسهيلات أو عمليات رقابة التلوث، والمتطلبات البيئية: المكافآت والجوائز البيئية، وجود إدارة بيئية أو أقسام مراجعة... إلخ. ويأخذ الإفصاح البيئي من بنود المعلومات البيئية بعض الإشكاليات، مثل: البيانات الوصفية، الوقائع والمزاعم الكمية، الأرقام والملاحظات بالقوائم المالية".

كما يعرف (درويش، 2009، ص56) الإفصاح البيئي بأنه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل" وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك، ولعل أبرز الأنشطة التي لها أثر مباشر على المجتمع هي التي تحقق له منافع اجتماعية.

### أهمية الإفصاح البيئي:

إن أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في تزايد مطالب مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول: إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي، ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمنشأة، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أكثر الدول اهتماماً بإخضاع الأداء البيئي للمنشأة للإفصاح المحاسبي "إذ اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين، وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بالإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد" (أبو زيد، 2007، ص91).

يمكن القول: إن إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة له عدة منافع اقتصادية أهمها (بامزاحم، 2008، ص92):

- الحصول على معاملة ضريبية مميزة، من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المنشآت على حماية البيئة.

- زيادة ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات التي تقي بمسئوليتها البيئية، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.

- تخفيض تكلفة الإنتاج، بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المنشأة، فقيام المنشأة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وحماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح.

- الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها، مثل مساعدة المستثمرين ليرؤوا بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة.

-تلبية الاحتياجات المتنامية لمستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تتعلق بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.

لذلك أصبح لزاماً على المؤسسات ضرورة توفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأداء البيئي بالشكل الذي يتلاءم واحتياجات كل الأطراف المستفيدة منها.

على النطاق المحلي صدر القانون رقم (7) لسنة 1982م في شأن حماية البيئة ولائحته التنفيذية، ويعد هذا القانون من أهم القوانين التي أصدرتها ليبيا في مجال حماية البيئة، حيث حدد بشكل واضح المفهوم الدقيق والمعاني الواضحة لكل ما يتعلق بجوانب البيئة، وقد تم إنشاء الهيئة العامة للبيئة بموجب القرار رقم 363 لسنة 1983م ولعل من أبرز الاختصاصات التي أوكلت إلى الهيئة وفقاً لأحكام المادة الثالثة من قرار إنشائها أنها تهدف إلى حماية المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية، بما في ذلك الماء والتربة والهواء والغذاء من التلوث (التقرير الوطني الأول للبيئة، 1999م).

ومنه يمكن القول: إن الإفصاح البيئي عن النشاط البيئي والتكاليف والعوائد المترتبة على تلك النشاطات ينجم عنه آثار إيجابية تعود بالمنفعة على المؤسسة في المدى القصير والطويل، تتمحور في زيادة حجم نشاطها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس على نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة.

ويعد الإفصاح البيئي مؤشراً مهماً ذا اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت الشركات مدركة للضاي البيئية التي تؤثر في وجودها من جهة، ويمثل لمستخدمي القوائم المالية مقياساً للوقوف على الأحداث البيئية، وجهود الشركات نحو إدارة البيئة والآثار المالية عليها من جهة أخرى (درويش، 2009، ص61).

#### أهداف الإفصاح البيئي:

على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المتوخاة من الإفصاح البيئي لما ينجم عنه من آثار إيجابية كثيرة للأطراف كافة، إلا أنه وبناء على ما ورد من دوافع وأسباب كانت وراء التزام المنظمات بالإفصاح، فإنه يمكن تصنيف أهداف الإفصاح إلى: (النابلسي، 2011، ص32-33).

#### أولاً- أهداف داخلية على مستوى المنظمة وتتضمن:

-المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة إزاء المنظمات المماثلة في السوق وذلك من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.

-توضيح مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة قانونية.

-يوفر الإفصاح معلومات جيدة يستفاد منها من قبل الإدارة في تقييم إجراءات السلامة البيئية لديها، وحجم التكاليف البيئية المترتبة على المنشأة.

- التزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من معدلات دوران العمل المرتفعة، وهذا من المؤشرات الجيدة للمنشأة.

#### ثانياً- أهداف خارجية وتتضمن:

- إظهار التزام المنظمة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.

-يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المنظمة، كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.

-يعكس نشاطات وفعاليات المنظمة في مجال حماية البيئة، وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة، مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي تسببها منظمات أخرى مماثلة.

-كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في السوق.

-ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المؤسسة بمسئولياتها اتجاه المحافظة على البيئة.

### الأسباب التي تدعو للإفصاح البيئي:

توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي، ومنها: (الطاهر , 2011، ص449).

- أ. احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.
- ب. الإفصاح البيئي لم يكن مطلوبا في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.
- ج. ضرورة تبني التنمية المستدامة بما يحقق التنمية التي تحقق التوازن بين احتياجات الحاضر وتطورات المستقبل.
- د. تمكين المؤسسات من الإفصاح عن إنجازاتهم في مجالات حماية البيئة، مما يحقق الثقة بدرجة أكبر بأداء المؤسسة البيئي.
- هـ. أدت التطورات الهائلة في تكنولوجيا التصنيع وتوسع المشروعات الصناعية وما ترتب عليه من زيادة تلوث البيئة، إلى ضرورة النظر بدرجة من الأهمية إلى البيئة والحفاظ عليها.

### المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها:

تختلف المعلومات البيئية وتتنوع حسب مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات، ولاختلاف رغبات المستخدمين فيما يتوجب الإفصاح عنه من معلومات بيئية، ويمكن تحديد المعلومات البيئية بالمنهج العلمي، حيث يمكن معرفة المعلومات المطلوبة عن متخذي القرارات مباشرة عن احتياجاتهم، والمنهج النظري، حيث يتم استنباط احتياجات متخذي القرار للمعلومات وأيضا كان المنهج، فهناك حداً أدنى من المعلومات البيئية يجب توفيرها لمستخدمي التقارير المالية لاتخاذ قرارات سليمة، وعليه يمكن تقسيم المعلومات البيئية إلى محاور أساسية ثلاثة هي: (صابر , 2011، ص325-326).

أ. المعلومات البيئية القانونية، وهي المعلومات الخاصة بموقف المؤسسة من التنظيمات والقوانين البيئية وتوضح مدى الالتزام، ومن هذه المعلومات:

-القوانين والتنظيمات البيئية التي تخضع لها المؤسسة.

-الرسوم والتعويضات المقدرة عن التلوث البيئي.

-المؤشرات والمعايير البيئية المحددة للرقابة على التلوث ومدى توافق المؤسسة معها.

- نتائج الفحوص الطبية التي أجريت على المؤسسة مؤخرًا من جانب الأجهزة الرقابية البيئية.
  - الإجراءات القضائية أو القضايا المرفوعة ضد المؤسسة وأسبابها.
  - ب. المعلومات البيئية عن النشاط الاستثماري، وهي المعلومات التي تتعلق بالأنشطة الاستثمارية المزمع الاستثمار فيها، ومن هذه المعلومات:
    - نوعية نشاط المؤسسة وآثارها السلبية على البيئة.
    - مدى وجود مخاطر بيئية من نشاط المؤسسة.
    - طرق التخلص من النفايات والمخلفات.
    - المخاطر البيئية وكيفية تغطيتها من خلال التأمين ضد هذه المخاطر.
  - ج. المعلومات البيئية المالية، وهي المعلومات التي تساعد على تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية وتقييم المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه المعلومات:
    - كيفية القضاء على الشكاوي والقضايا المرفوعة ضد المؤسسة بشأن الآثار السلبية على البيئة.
    - الالتزامات البيئية الفعلية والمحتملة.
    - المصروفات البيئية الفعلية.
    - الرسوم والتعويضات المقررة عن التلوث البيئي.
    - الحوافز الاستثمارية والضريبية المقررة نتيجة الالتزام البيئي.
- أنواع الإفصاح البيئي:
- أولاً- الإفصاح الاختياري:

في حالة الإفصاح الاختياري، تعود مسؤولية الإفصاح للإدارة وهذا يؤدي إلى مشكلتين مهمتين: الأولى: وجود عدم تماثل للمعلومات إذ نجد المستثمرين أقل معرفة، مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة الشركة، الثانية: وجود القضايا الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة الشركة والتوقعات المستقبلية لها. ولهذا يجب أن يكون لدى الإدارة الرؤية الواضحة للإفصاح الاختياري عن المعلومات، بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية السنوية (أبو العزم، 2005، ص49).

كما أن هناك اعترافاً بقيمة المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها طوعاً، إذ تبين أن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المعلومات مهمة لاتخاذ قراراتهم، وأنهم يبحثون عنها في التقارير السنوية للشركات، ولكن يضعون المعلومات البيئية بعد المعلومات التقليدية من حيث ترتيب أهميتها لقراراتهم. وعلى الرغم من أن التقرير والإفصاح البيئي ما زال اختياريًا في أغلب الأحوال إلا أن بعض الشركات في الدول المتقدمة طبقت القوانين والمعايير المحاسبية ذات العلاقة بالإفصاح البيئي، وطورت نظاماً للإدارة البيئية ضمن التقارير السنوية (عطية وآخرون، 2005).

## ثانياً- الإفصاح الإلزامي:

وفقاً لواجبي السياسات المحاسبية والقائمين على سوق المال وإعداد القواعد المحاسبية ومعايير التقرير المالي، فإن الإفصاح الإلزامي يكون وفقاً لحاجة الأطراف المهتمة، ويجب أن يوفر الحد الأدنى من الإفصاح أو ما يعرف بالإفصاح العادل. كما يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، كما يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل التكاليف الاجتماعية التي يتحملها المستثمرون للبحث والحصول على المعلومات (أبوزر، 2007، ص430).

ويرى (أبوالعزم، 2005، ص51) "أن الأحداث البيئية قد زادت في السنوات الأخيرة من وعي واهتمام المجتمع بجودة البيئة، وخاصة دور الشركات ومسؤوليتها في هذا الصدد، وقد أدى هذا إلى تشديد التشريعات البيئية في معظم الدول الغربية، إذ انخرط واضعو السياسات المحاسبية في هذا الموضوع من خلال بعض الخطوات والمبادرات التي تلزم أو تحث الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية التي من المحتمل أن تكون مفيدة للأطراف المهتمة".

من خلال ما سبق استعراضه يظهر أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في المنشآت ذات الأثر السلبي على البيئة، وأن يتم نص العديد من القوانين والتشريعات الصارمة والنافذة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة، فضلاً عن ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المنشآت معلومات عن التلوث وأسبابه والتزام الشركة بالتزاماتها في مجال حماية البيئة. إن إفصاح الشركات عن إنجازاتها في المحافظة على البيئة يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضى لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، وتحسين صورة الشركة وسمعتها، وكذلك دعم المقدر التنافسية للشركة في مجال الجودة بصورة عامة، وجودة أدائها البيئي بصفة خاصة.

## الجانب العملي:

يختص هذا الجزء من الدراسة بالتعرف على مدى توفر الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية بالشركة محل الدراسة، ومن خلال المقابلة الشخصية، وباعتبار أن مصادر بيانات هذه الدراسة تتمثل في التقارير السنوية والمقابلة الشخصية، لذلك فقد تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى لتحليل البيانات الواردة من تلك المصادر لتحقيق أهداف الدراسة. وقد تم تقسيم هذا الجانب من الدراسة إلى جزئين:

## أولاً- تحليل التقارير المالية السنوية:

في هذا الشأن تم مراجعة التقارير المالية السنوية والإيضاحات المتممة لها للشركة الأهلية للإسمنت عن السنوات: (2011 - 2014)، بهدف التحقق من مدى توفر الإفصاح البيئي في تلك التقارير.

والجدول التالي يوضح نسبة الإفصاح البيئي إلى الملاحظات الواردة بالتقارير المالية السنوية والإيضاحات المتممة لها.

السنوات	عدد بنود الإفصاح البيئي في القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها	ملاحظات الإفصاح البيئي	
		عدد الملاحظات	النسبة المئوية
2011	0	0	0%
2012	0	0	0%

0 %	0	0	2013
0 %	0	0	2014
0 %	0	0	الاجمالي

يلاحظ من الجدول السابق الغياب التام لوجود أي بند من بنود الإفصاح البيئي بالتقارير المالية خلال السنوات محل الدراسة، وبالتالي أدى إلى عدم وجود أي إيضاحات عن الإفصاح البيئي. وهذا ما يقدم الإجابة على سؤال الدراسة الرئيس (ما مدى توافر الإفصاح البيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية؟)، بأنه لا يوجد إفصاح بيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية.

#### ثانياً- تحليل نتائج المقابلة الشخصية:

لدعم النتائج التي تم التوصل إليها عند تحليل التقارير المالية السنوية، تم إجراء مقابلة شخصية مع أحد المسؤولين في الإدارة المالية، وفيما يلي سياق هذه المقابلة:

في يوم الأحد، وبتاريخ: 2017/11/5م تم إجراء مقابلة شخصية مع أحد مسؤولي الإدارة المالية بالشركة الأهلية للإسمنت حول الإفصاح البيئي في قوائم الشركة المالية، وقد تمت المقابلة وفق الآتي:  
السؤال الأول: هل الشركة مدركة لمفهوم ومتطلبات المسؤولية البيئية؟

الإجابة: نعم.

السؤال الثاني: هل هناك إشارة إلى المسؤولية البيئية في اللوائح الداخلية للشركة؟

الإجابة: لا يوجد.

السؤال الثالث: هل هناك جهود عملية تقوم بها الشركة اتجاه المسؤولية البيئية سواء داخل الشركة أو خارجها؟

الإجابة: توجد بعض الجهود المتمثلة في:

- استبدال طرق الحصول على المواد الخام من طريقة تفجير المحاجر إلى طريقة كشط المحاجر.
- إبرام عقود لتوريد مصفيات الغبار بمصانع الشركة بالفترة الأخيرة.
- الإسهام في حملات التشجير.

السؤال الرابع: هل تمت زيارتكم من قبل جهات رقابية أو منظمات أخرى ذات اهتمام بالقضايا البيئية؟

الإجابة: لم تتم زيارتنا من أي جهة رقابية أو منظمات أخرى ذات اهتمام بالقضايا البيئية.

السؤال الخامس: من خلال الاطلاع على التقارير المالية السنوية محل الدراسة، لوحظ غياب الإفصاح البيئي فيها بالرغم من إدراككم للمسؤولية البيئية، فما هو تفسير ذلك؟

الإجابة: بسبب عدم تحديث النظام المحاسبي الموجود بالشركة منذ نشأتها بحيث يتناول موضوع الإفصاح البيئي.

السؤال السادس: من خلال اطلعنا على تقارير المراجع الخارجي محل الدراسة، لاحظنا غياب إشارة المراجع الخارجي لأهمية الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية وتطوير نظامكم المحاسبي، فما تفسيركم لذلك؟

الإجابة: لم ترد أي إشارة من قبل المراجع الخارجي حول أهمية الإفصاح البيئي في التقارير المالية.

السؤال السابع: هل لديكم أي ملاحظات أو تعليق حول موضوع الدراسة؟

الإجابة: الشركة تشتغل تحت ظروف صعبة في الوقت الحاضر بسبب الظروف الاقتصادية والأمنية، والتي أدت إلى صعوبة تطوير الإدارة المالية ونظامها المحاسبي؟

### عرض ومناقشة النتائج:

استناداً إلى نتائج تحليل التقارير المالية السنوية والمقابلة الشخصية حول الإفصاح البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت، خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. رغم إدراك أحد مسؤولي الإدارة المالية للشركة الأهلية للإسمنت للمسئولية البيئية إلا أنه تبين غياب الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركة، وهذه النتيجة تشير إلى استمرارية مشكلة الإدراك الموضوعي لمشكلة الإفصاح المحاسبي البيئي والجهود المطلوبة تجاهه، والتي أشارت لها بعض الدراسات السابقة (سمهود، 2003).

2. القصور في تحديث اللوائح الداخلية للشركة وكذلك نظامها المحاسبي بما يتلاءم مع متطلبات المسؤولية البيئية والإفصاح عنها، وتعد هذه نتيجة منطقية ومتوقعة بناء على النتيجة الأولى، فواقع غياب الإدراك الموضوعي لأهمية الإفصاح البيئي وآثاره من الطبيعي أن يؤدي إلى عدم الاهتمام بتحديث اللوائح ومراعاة متطلبات الإفصاح الكافي.

3. بالرغم من قيام الشركة ببعض الجهود ذات العلاقة بالمسئولية البيئية، إلا أنه لم يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية والإيضاحات المتممة لها. وهذا يؤكد ما يعرف بغياب الإدراك الموضوعي، بمعنى أن هناك شعوراً بأهمية الإسهام في حماية البيئة وترجم إلى بعض الجهود العملية، إلا أن ذلك الشعور لم يترجم بشكل مهني على هيئة لوائح وتشريعات وإعداد الكوادر البشرية المؤهلة.

4. غياب دور الجهات الرقابية والمنظمات ذات العلاقة البيئية ومتابعة شركات صناعة الإسمنت الليبية بالخصوص، وهذه النتيجة انفردت بها هذه الدراسة، حيث لوحظ القصور في متابعة منظمات حماية البيئة الليبية لأنشطة الشركات الصناعية والتقارير عنها، رغم ما ترتب عن تلك الأنشطة من أضرار بيئية واضحة.

5. القصور في إدراك المراجع الخارجي لأهمية المسؤولية البيئية والإفصاح عنها في التقارير السنوية والإيضاحات المتممة لها، وذلك رغم الدراسات الحديثة التي تتبنى أهمية إشارة المراجع الخارجي للإفصاح البيئي والاجتماعي للشركات، وذلك في تقاريره المالية السنوية.

6. علل أحد مسؤولي الشركة إلى أن عدم قيام الشركة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية يرجع إلى بعض المعوقات، ومنها:

• عدم توفر نظام محاسبي للشركة يفي بأغراض الإفصاح البيئي.

• ضعف الكوادر البشرية الحالية وعدم قدرة الشركة لاستقطاب عناصر مؤهلة وذلك بسبب الظروف الأمنية.

### توصيات الدراسة:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، توصي الدراسة بالآتي:

- 1.تنظيم ورش عمل وحلقات نقاش حول نشر ثقافة المسؤولية البيئية والإفصاح عنها بين كافة إدارات الشركة، لتنمية الوعي تجاه المشكلة لحماية البيئة، وتهدف إلى توضيح الأثر الايجابي لتطبيق المحاسبة البيئية على أرباح الشركة، وذلك بالتعاون مع المؤسسات التعليمية والمنظمات البيئية.
- 2.تطوير وتأهيل العناصر البشرية لكافة العاملين بالشركة عامة وموظفي الإدارة المالية خاصة، من خلال تحفيزهم بإقامة الدورات التدريبية في مجال المسؤولية البيئية والإفصاح عنها، والمشاركة في المؤتمرات والندوات العلمية ذات الاهتمام بالإفصاح البيئي.
- 3.تشكيل لجان أكاديمية ومهنية لتقييم وتطوير اللائحة الداخلية للشركة والنظام المحاسبي لها، بما يتلاءم مع متطلبات الإفصاح البيئي.
- 4.ضرورة إصدار القوانين والتشريعات الصارمة والقوية، التي تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي في تقاريرها المالية.
- 5.محاولة دعم الشركات التي تحافظ على البيئة مادياً أو عن طريق تسهيلات مالية، أو منحها معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وذلك تشجيعاً لها، وكذلك فرض غرامات وعقوبات على الشركات غير المطبقة لمتطلبات المسؤولية البيئية.
- 6.أن تتضمن برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الموضوعات المتعلقة بالمحاسبة البيئية والاجتماعية.
- 7.ضرورة توعية العاملين بمختلف الإدارات والمستويات في شركات قطاع الإسمنت بالأهمية الكبرى للتعاون مع الباحثين والمؤسسات العلمية، وتقديم كافة التسهيلات لهم، وإمدادهم بالبيانات والمعلومات المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى توضيح المشاكل التي قد تواجهها تلك الشركات، ووضع الحلول لها، وتقييم أداء مختلف نشاطاتها.

**الملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى الإفصاح البيئي في التقارير المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية. وذلك في ظل السعي لتحقيق متطلبات تنمية الاستدامة، وقد اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة، وعلى البيانات الثانوية المجمعة من التقارير المالية السنوية للشركة الأهلية للإسمنت، والإيضاحات المتممة لها خلال الفترة من 2011 إلى 2014، ولتأكيد النتائج الواردة من تلك التقارير المالية وإيضاحاتها، فقد تم إجراء مقابلة شخصية مع أحد مسؤولي الإدارة المالية، وقد توصلت الدراسة لنتائج تؤكد غياب الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركة والقصور في ملائمة النظام المالي للشركة لمتطلبات الإفصاح البيئي مما يسبب وجود معوقات تحول دون تطبيق الشركة للإفصاح عن أدائها البيئي، إضافة إلى ذلك توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها غياب دور الجهات الرقابية والمنظمات ذات العلاقة البيئية في متابعة الشركات المسببة للتلوث البيئي، وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة إسهام الجهات المختصة بالشأن البيئي في تعميق مفهوم المسؤولية البيئية، وإصدار تشريعات واضحة وصارمة تلزم الشركات الصناعية بالمسؤولية البيئية والإفصاح عنها، وتطوير العاملين بالشركات وتأهيلهم في مجال المسؤولية البيئية بين كافة إدارات الشركات، وكذلك تشجيع منهج البحث العلمي لموضوع المسؤولية البيئية.

## المراجع:

### أولاً- المراجع العربية:

- أبوزر, عفاف إسحاق, 2007م, المحاسبة البيئية, الإطار الفكري ومقومات التطبيق, مؤتمر جامعة فيلادلفيا, كلية العلوم الإدارية والمالية, الأردن.
- أبوزيد, حمد السيد محمد 2007م, إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية, رسالة ماجستير في العلوم البيئية, معهد الدراسات والبحوث البيئية, جامعة عين شمس, مصر.
- أبولعزم, فهميم, 2005م, معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية, حالة جمهورية مصر العربية, مجلة الإدارة العامة, المجلد 45, العدد الأول, ص ص 42-89.
- بامزاحم, فائز محمد, 2008م, القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط, دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن, رسالة دكتوراه, جامعة دمشق.
- التقرير الوطني الأول للبيئة, أمانة المؤتمر الشعبي العام, الهيئة العامة للبيئة, ليبيا, 1999م.
- التقارير السنوية لمحمي الشركة الأهلية للإسمنت.
- درويش, عبد الناصر محمد سيد, 2009م, أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية, المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة, المجلد 31, العدد الرابع.
- راضي, نادية عبدالحليم, 2001م: مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال, المجلة العلمية لكلية التجارة, جامعة الأزهر, مصر, العدد التاسع عشر, ص ص 407-445.
- سمهود, فتحي المبروك, 2003م, دور المحاسبة في قياس وعرض الأداء الاجتماعي للوحدات الصناعية, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية المحاسبة, جامعة غريان, ليبيا.
- صابر, محمود محمد, 2011م, إمكانية استخدام معايير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة- نموذج محاسبي مقترح لتقارير المراجعة البيئية, المجلة العلمية للتجارة والتمويل, جامعة طنطا, المجلد 1, العدد الثاني, ص ص 325-345.
- الطاهر, عادل البهلول, 2011م, الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة بليبيا, دراسة تطبيقية على الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا, مجلة جامعة دمشق, المجلد 27, العدد الأول, ص ص 441-459.
- عطية خالد وعلاء زهران وصالح المحمود, 2005م: منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية, دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية, المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل, المجلد 6, العدد الثاني, ص ص 205-281.

قرقد، علي مفتاح، 2010م، المسؤولية البيئية والإفصاح البيئي للشركات من وجهة نظر مديري الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.

الكشر، التهامي عثمان، 2006م، إمكانية قياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.

الكلبي، سعاد العربي، 2001م، الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في القوائم المالية المنشورة، دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الليبية بالمنطقة الغربية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.

محمد، عمر السر الحسن، 2012م، المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان.

النابلسي، دعاء، 2011م، أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية في مدينة العقبة، رسالة ماجستير، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن.

ثانياً- المرجع الأجنبية:

Carreia ,F ,Damiao ,A, Abreu, R and David, F 2014, Environmental Disclosure From the Accounting to the Report Perspective, In Proceeding of the 16th international conference of information Systems , PP. 496-500.

Makori,DM and Tagongo, A 2013, Environmental Accounting and firm profitability: An Empirical Analysis of selected firms Listed in Bombay Stock Exchange, India, International Journal of Humanities and Social Science, vol. 3, No. 18, pp. 248-256.