

القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت

د. شكري أحمد عامر

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب
shukri70a@yahoo.com

د. أبو بكر جمعة اعويطيل

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب
Awetil1966@yahoo.com

د. سمير مفتاح امههل

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب
Samermohalhal19@Gmail.com

Accounting Measurement and Disclosure of Environmental Costs in the Financial Statements of Ahlia Cement Companion to Improve the Environmental Performance

Abstract

The study aimed to identify the accounting measurement and disclosure of environmental costs of Ahlia Cement Company. In order to obtain that objective, questionnaires were expressed and distributed among a sample of employees from financial management and internal audit. The delivered questionnaires were 27 questionnaires while the collected questionnaires were 25 with response rate of 92.6%. The study applied descriptive, analysed approach and SPSS statistical program to obtain the data analysis. The results indicated that there was an absent of the measurement as well disclosure of the environmental costs in the financial statements of Ahlia Cement Company. Therefore, the study recommended that the financial statements have to do full disclose including the impact of company's activities on its ecosystem

Key words: Accounting environment, Environmental costs, Measurement of accounting environment, disclosure of environmental performance, Assessment of environmental performance.

المقدمة:

ليس الفساد البيئي والأداء الاجتماعي للشركات الصناعية مشكلة جديدة أو طارئة بالنسبة إلى منظمات الأعمال، وإنما الجديد فيها هو زيادة شدة التنوع في التلوث كما وكيفا في الوقت الحاضر، لذلك أهتم المجتمع الدولي بإصدار المواثيق الدولية المتعلقة بحقوق الإنسان والتي تنص على حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن التلوث، بإزالة أو منع أسباب التلوث الناجمة عن عملياته التشغيلية وغيره من عوامل التلوث، مما أرغم العديد من الشركات إلى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف والالتزامات، مما جعل الفكر المحاسبي يولى اهتماماً خاصاً للمعلومات المالية المختلفة بالمسؤولية الاجتماعية بشأن حماية البيئة بصورة

سليمة وموضوعية في محاولة منه للتواصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والإفصاح عن تكاليف البيئة وتوصيل المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية سواء داخل أو خارج الشركة والمتعلقة بالنواحي البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة الشركة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها اتجاه حماية البيئة من التلوث واتخاذ قرارات تحسين الأداء البيئي. ومن أجل المحاسبة لكل من التكاليف والالتزامات الناتجة عن التزام الشركة بالقوانين التشريعات البيئية، فقد ظهرت المحاسبة البيئية والتي تختص بالقياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية، وبما أن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة هو إنتاج معلومات مالية عن نشاط الشركة نجد أن تطبيق نظام المحاسبة البيئية يوفر المعلومات المالية المتعلقة بالموارد البيئية وما يترتب على قيام الشركة بمزاولة نشاطها من أضرار بيئية (العبيدي، 2015، ص1).

مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في محاولة التعرف على المدى الذي وصلت إليه الشركات الصناعية في قياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً في قوائمها المالية، والذي أصبح ضرورة حتمية في ظل تحملها لتكاليف والتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذي تحدثه في البيئة، وعليه يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال طرح السؤال التالي:

ما مدى أهمية القياس المحاسبي البيئي والإفصاح عنها في القوائم المالية؟

وينبثق من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل يوجد إدراك ووعي لدى إدارة الشركة الأهلية للإسمنت بتطبيق عملية القياس للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية؟
- 2- هل يوجد نظام محاسبي واضح لعملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية للشركة الأهلية للإسمنت؟
- 3- هل يوجد أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي؟

فروض البحث:

يسعى هذا البحث لاختبار الفروض التالية:

- الفرض الأول: لا يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.
- الفرض الثاني: لا يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.
- الفرض الثالث: لا يوجد أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي.

هدف البحث:

يتحدد هدف البحث في بيان واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية للشركة الأهلية للإسمنت من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1- إلقاء الضوء على ماهية المحاسبة البيئية، مفهوم عملية القياس والإفصاح المحاسبي، ماهية تقييم الأداء البيئي.

2- التعرف على مدى أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

3- محاولة الوصول إلى نتائج ذات دلالة يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجراء البحث.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الأهمية المتزايدة للمسؤولية الاجتماعية والبيئية، حيث أصبح العائد الاجتماعي للشركات الصناعية يتقدم على عائدها المالي، كما أن كفاءة النظام المحاسبي أصبحت تقاس بمدى احتوائه على نظام فرعي يتيح الحصول على معلومات عن الأداء البيئي للشركة وأثرها في المجتمع وكذا أصحاب المصالح فيه.

كما أن البحث مهم أيضا للشركات على اختلاف أشكالها، لتفعيل البعد البيئي والاجتماعي في برامجها المستقبلية، مما يساعدها على تحقيق أهدافها وأهداف المجتمع في التنمية المستدامة، ويضمن استمرارها وإمكانية التقييم الموضوعي لأدائها ومقارنته بأداء الشركات الأخرى، لتحسين الأداء البيئي.

منهجية البحث:

استخدام الباحثون المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك لكونه المنهج المناسب لمثل هذا النوع من الدراسات، ومن أجل تحقيق هدف البحث واختبار الفرضيات ثم الاعتماد على المصادر التالية:

أ- المصادر الثانوية: وهي مصادر المعلومات المكتوبة مثل الكتب والدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع حيث غطت الجانب الأدبي للبحث.

ب- المصادر الأولية: تم تصميم استبانة احتوت على مجموعة من الأسئلة وزعت على العاملين بالإدارة المالية والمراجعة الداخلية في مصنع لبدة الإسمنت.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

الحدود المكانية: اقتصر هذا البحث على مصنع لبدة للإسمنت بالشركة الأهلية للإسمنت.

الحدود الزمنية: كانت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر أغسطس وحتى شهر نوفمبر 2017 ميلادي.

الحدود البشرية: اقتصر هذا البحث على آراء ووجهات النظر للموظفين بالإدارة المالية والمراجعة الداخلية بمصنع لبدة للإسمنت.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (جربوع، 2006)، بعنوان: "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، تبين من خلالها أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية لم تحظى بالقدر الكافي من الاهتمام من جانب الجمعيات المهنية المحاسبية والمراجعة في فلسطين، وان الإطار العام لها غير محدد

المعالم ولم يتفق على أبعاده، كما أظهرت الدراسة إن المحاسبة الاجتماعية هي نشاط يمكن تقنيه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، وبالتالي يمكن تحديد سبل قياسه والإفصاح عن نتائجه بشكل موضوعي.

2- دراسة (حنا، 2008)، بعنوان: "التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية"، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل التكاليف البيئية الاستثمارية من حيث مفهومها وتعريفها وتبويباتها المختلفة وكيفية معالجتها محاسبياً، وتوصلت الدراسة إلى أن الدول التي لا توجد بها قوانين وتنظيمات صارمة خاصة بالعمليات البيئية وتحدد بدقة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالعمليات البيئية في هذه الدول بالرغم من أنها دول متقدمة إلا أنها تحجم عن الإفصاح عن عملياتها الضارة بالبيئة، بل وتقام ذلك الإفصاح وتسعى فقط إلى الإفصاح عن الأخبار السارة التي تجلب لها الشهرة والمدح.

3- دراسة (تهامي، 2011)، بعنوان: "الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة وضع إطار علمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية يقوم على أساس تحقيق الربط بين كل من نظام الإدارة البيئية ونظم معلومات المحاسبة الإدارية المتطورة من خلال بيان المفاهيم العلمية البيئية ذات الصلة بنظم محاسبة الإدارة البيئية وتوصلت الدراسة إلى أن تعهد الإدارة بالقضايا البيئية يمكن من دعم هذه القضايا من خلال أخذ البعد البيئي في الاعتبار داخل استراتيجية المؤسسة، وأوصت بضرورة المؤسسات بكافة صور التحفيز من ضرائب وغيرها على تطبيق نظام الإدارة البيئية بكافة أركانه والالتزام بالإفصاح عن أدائها البيئي، وتوفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة البيئية على المستوى القومي.

4- دراسة (عبدالرزاق وآخرون، 2011)، بعنوان: "مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة، دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007، 2008. هدفت إلى معرفة أثر كل من حجم الموجودات وحجم المبيعات في درجة الإفصاح، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تفاوت في مستوى الإفصاح الاجتماعي بين الشركات، وان الإفصاح مازال دون المستوى المطلوب.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسة الحالية مكملية للدراسات السابقة التي اهتمت بالتكاليف البيئية والأنشطة التي من شأنها الحفاظ على جودة البيئة وكذلك اهتمام واضح من الفكر المحاسبي بالقياس والإفصاح البيئي لتلبية احتياجات المستفيدين من القوائم المالية والتقارير المالية.

ويستنتج الباحثون من خلال الدراسات السابقة المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف المحاسبية لتحسين الأداء البيئي لا يزال يفتقر إلى الجانب النظري والتطبيق العملي، وقد انعكس ذلك في ندرة الدراسات والبحوث التي تقدم مدخل في القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على أن يكون قابلاً للتطبيق في قطاع معين من خلال أسلوب دراسة الحالة وهو ما يمكن اعتباره فجوة لعينة تتطلب المزيد من الدراسة لمحاولة وضع إطار القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وبالتالي فإن الدراسة الحالية تركز على الآتي:

- أ- تقديم إطار نظري للقياس والإفصاح البيئي في القوائم المالية بهدف تحسين الأداء البيئي.
- ب- إجراء دراسة حالة للشركة الأهلية للإسمنت بمعرفة إمكانية تطبيقه، ومن ثم إجراء استطلاع آراء العاملين بالإدارة المالية والمراجعة الداخلية لمعرفة ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

الإطار النظري للبحث:

ماهية التلوث البيئي:

التلوث البيئي يعد من أهم التأثيرات البيئية، نظرا لما يخلفه من أثار، إضافة إلى إمكانية تتبعه من خلال أهم مصادره والمتمثلة في الأنشطة الصناعية المختلفة والمؤثرة في البيئة، أما التلوث الصناعي فهو مجموع الآثار السلبية التي تخلفها المؤسسات الصناعية بعد قيامها بممارسة نشاطاتها المؤثرة في البيئة، وتتمثل هذه الآثار في النواتج الصناعية التي تأخذ بشكل نفايات ملوثة (سائلة، غازية، صلبة)، تطرح إلى البيئة، فتخل بسلامة عناصرها وتفقد توازنها. (الرفاعي وآخرون ، 2008)

مفهوم المحاسبة البيئية:

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة، وذلك بدراسة الجوانب السلبية في استقلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب، أو وصف أثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة، أو ممارسة نشاطاته من خلالها، وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب من هذه المسميات المحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية والاقتصادية، وأيا كانت التسمية فإنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة، التي تمارسها الشركات للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة وللأنظمة البيئية وإزالتها. (التكريتي وآخرون، 2000)

البعد المحاسبي لمشاكل البيئة:

هناك ارتباط وثيق ما بين البيئة والتنمية، فالمشكلات البيئية تؤثر تأثيراً مباشراً على التنمية كالتلوث والاستخدام غير الاقتصادي للموارد الاقتصادية المحدودة وخصوصا في ظل اتساع القطاع الصناعي والتطور التكنولوجي، وعلى الشركة لابد أن تراعى عند أدائها لمهامها الوفاء بمسؤوليتها نحو المجتمع من خلال عدم الإضرار بالبيئة التي يعيش فيها المجتمع، ونتيجة لذلك تحملت الشركات تكاليف وأعباء كبيرة للاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها، ومن هنا يبرز الدور المحاسبي لمواجهة المشاكل البيئية خصوصا في ظل الوعي المتنامي من قبل الشركات المختلفة بضرورة الاهتمام بالعلاقة الوثيقة ما بين التنمية والبيئة حيث أن المنافع الناتجة من النشاط والتي تؤثر على الدخل القومي لا تعد منفعة حقيقية إذا لم تأخذ العناصر البيئية بالاعتبار وإدراج التكاليف البيئية ضمن تكلفة المنتج النهائي. (راضي، 2000)

مفهوم التكاليف البيئية:

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

وتعرف التكاليف البيئية بأنها عبارة عن الآثار النقدية وغير النقدية المترتبة على الشركة والناتجة عن ممارستها لأنشطة مؤثرة في الجودة البيئية، وتتمثل في التكاليف التقليدية والمستمرة المحتملة والتكاليف بدرجة أقل، ومن التكاليف المرتبطة بالتكاليف البيئية تكاليف التخلص من المخلفات، وهي بذلك تشير إلى المنافع التي لم يتم

الحصول عليها بشكل مباشر من استهلاك سلع وخدمات نتيجة لتوجيه بعض الموارد للتخلص من مخلفات العملية الإنتاجية أو الاستهلاكية من مواد وطاقة في البيئة. (عبد ربه، وغزلان، 2000، ص 61)

أهمية التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الإدارية:

يظهر دور التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الإدارية في العناصر التالية (الصوفي، وآخرون، 2012)

- ترشيد القرارات القائمة في الشركات مثل تحسين نوعية المنتوجات الموجودة.
- اتخاذ قرارات جديدة أكثر رشدا من القرارات القائمة مثل إغلاق خط إنتاج قائم أو فتح خط جديد.
- استثمار جزء من أموال الشركات في شراء مواد مباشرة أو آلات جديدة صديقة للبيئة لاستثمارها في المدى المتوسط أو الطويل.
- صرف جزء من أموال الشركات في مجالات الأبحاث والتطوير المتعلقة بالجانب البيئي التي تعود عليها بالنفع من خلال الوفورات التي تجنيها من وراء ذلك.
- أن قياس تكاليف أضرار معالجة التلوث الصناعي أصبح أمر ضروريا برغم الصعوبات العديدة التي يمكن أن تصاحب العملية ، فقياس تكاليف التأثيرات الصناعية يعني تحديد مقدار ما لحق بالمجتمع والبيئة من أضرار نتيجة مزاوله الشركات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة.

القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

ترتب على تغيير النظرة إلى المحاسبة واعتبارها نظام للمعلومات الاقتصادية هدفه تزويد الأطراف أصحاب المصلحة بالبيانات الملائمة، زادت من أهمية وظيفة القياس المحاسبي وأصبحت تشكل مع الإفصاح المحاسبي دعامتين من دعائم نظام المعلومات في الشركة، وجوهر عملية القياس المحاسبي هو الوضع القائم فعلاً أي يتم القياس لعناصر الأصول أو الخصوم وحقوق الملكية وما يطرأ عليها من تغيرات من خلال فترة معينة وبالتالي فإن تجاهل انعكاس البيئة على الشركة من حيث شمول تكاليف النشاط على الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية يعتبر حيود عن الوضع الحقيقي، فالتكاليف لم يعد ينظر إليها بأنها قيمة عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الإنتاج، ولكن لا بد أن تتناول أيضا في تعويض المجتمع عما لحق بها من أضرار نتيجة ممارسة النشاط الاقتصادي للشركة.

ماهية القياس المحاسبي البيئي:

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

حيث يعرف القياس المحاسبي بأنه "ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل والتسجيل لهذه العملات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية". (سالم ، 2008، ص 74)

ويمكن أن نوضح بأن التقييم هو تحديد قيم المركز المالي، والقياس هو تحديد قيم بنود قائمة الدخل وهذا يعني ضرورة إثبات الأصول الثابتة البيئية بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية وأيضاً قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها البيئي حيث أن العمليات البيئية يترتب عليها تكاليف بيئية لإزالة تلك التأثيرات التي تحدثها الشركة نتيجة ممارسة أنشطتها، فإنه ينطبق عليها مفهوم القياس حيث أنها أحداث اقتصادية تؤثر على قيم القوائم المالية، ويتم استخدام طرق وإجراءات محاسبية للأحداث البيئية لتسجيلها حتى تظهر انعكاساتها داخل القوائم المالية. (سالم، 2008)

وبالتالي القياس البيئي هو ترجمة لنشاط الشركة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطتها الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين للقوائم المالية للشركة.

مفهوم الإفصاح المحاسبي:

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

وهناك تعريف متعددة للإفصاح المحاسبي، هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، الإفصاح بمعناه الشامل هي إفشاء المعلومات السرية والتصريح بها، أما الإفصاح المحاسبي فهو الالتزام بنشر جميع الحقائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة، والتي من شأنها التأثير على عملية اتخاذ القرار. (العبيدي، 2015)

الإفصاح البيئي عن الأداء البيئي:

تزايدت احتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات الصناعية، لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ويساعد في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية.

أهمية الإفصاح البيئي:

تظهر أهمية الإفصاح البيئي في تحقيق العديد من الأهداف التالية: (راضي، 2000).

1. تطوير الإفصاح والتقرير العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للشركة.
2. تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للشركات في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.
3. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقسيم مدى وفاء الشركة بمسؤولياتهم اتجاه المحافظة على البيئة.

4. يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء المتغيرات البيئية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفتى بمسؤولياتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها وفي المقابل زيادة الضغط على الشركات التي لا تعمل على الوفاء بمسؤولياتها البيئية.

5. دعم وزيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفتى بمسؤوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثمارها، وفي المقابل زيادة على الشركات التي لا تفتى بهذه المسؤولية لتحجيم أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.

لذلك فقد أصبح لزاماً على المحاسبين ضرورة توفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأداء البيئي للشركات بالشكل الذي يلائم احتياجات كل من الأطراف الداخلية والخارجية.

ماهية تقييم الأداء البيئي:

تقييم الأداء البيئي يعتبر بمثابة أسلوب يهدف إلى تحديد وقياس وتحليل وتتبع تكاليف ومنافع الأنشطة والبرامج التي تقوم بها الشركات لحماية البيئة من أضرار نشاطها، وذلك في ضوء مجموعة من الأهداف والمتطلبات والمعايير والمؤشرات البيئية بهدف دعم وترشيد القرارات المختلفة بشأن تحسين وتطوير أدائها البيئي بالإضافة إلى خدمة أهداف الأطراف أصحاب المصالح. (درويش، 2010)

أهمية تقييم الأداء البيئي:

أن تقييم الأداء البيئي في الشركات يرجع إلى مجموعة من الأسباب أهمها ما يلي: (درويش، 2010)

1. كثرة معدلات تلوث البيئة ومن ثم زيادة حجم الالتزامات البيئية مما أدى إلى تزايد الدعاوى القضائية التي كسبها أصحابها ضد الكثير من الشركات التي تتسبب أعمالها التشغيلية في الأضرار بالبيئة.
2. وقوع العقوبات والغرامات المالية من قبل السلطات الحكومية على الشركات المخالفة للقوانين والنظم البيئية، أدى إلى إلزام الشركات بضرورة الإفصاح الكافي عن أدائها البيئي بصورة دورية منتظمة.
3. زيادة الاهتمام بالصحة والأمان والبيئة، نتيجة اهتمام الشركات بالبيئة وتقييم الأداء الإلزامي لها.
4. انتشار الوعي البيئي، بسبب اهتمام المجتمع والأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء البيئي والتي تنشرها الشركات، بهدف تقييم المسؤولية بصورة موضوعية، مما ينعكس على قرارات المستثمرين.
5. زيادة طلب الإدارة على معلومات التكاليف البيئية، بهدف الكشف عن مدى قدرة الشركات على تحقيق أهداف استراتيجية، والتي تتمثل في تقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر مناسب ودون الإضرار بالبيئة (إنتاج منتجات صديقة للبيئة).

من خلال ما سبق يستنتج الباحثون: إن عملية القياس والإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في الشركات ذات الأثر السلبي على البيئة، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عملياتها التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة، فضلاً عن ضرورة أن يوفر القياس والإفصاح لهذه الشركات معلومات عن التلوث وأسبابه لوفاء الشركة بالتزاماتها في مجال مكافحة التلوث، وإن إفصاح الشركات عن إنجازاتها في أدائها البيئي يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضا لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في

توفير منتجات صديقة للبيئة، ولتحسين صورة الشركة وسمعتها، وكذلك دعم القدرة التنافسية للشركات في مجال الجودة بصورة عامة وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة.

الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من الشركة الأهلية للإسمنت أما عينة البحث فقد تم اختيار مصنع لبدة للإسمنت كعينة البحث متمثلة بالعاملين في الإدارة المالية والمراجعة الداخلية، وقد اعتمد الباحثون على المقابلات الشخصية، لأفراد عينة الباحث بالإضافة إلى تصميم استمارة استبانة بوصفها مصدراً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء البحث، وأجريت هذه الدراسة على (27) فرد، وقد استجاب منهم (26) فرد أي نسبة الردود كانت 96.3%. كما تم صياغة القسم الثاني من الاستبيان بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، والجدول رقم (1) يوضح الدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية والرأي العام.

جدول رقم (1)

الدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية والرأي العام لإجابات

مقياس ليكرت الخماسي

الرأي العام	الوزن النسبي %	المتوسط المرجح	الدرجة	الرأي
غير موافق بشدة	(35.8 - 20)	(1.79 - 1)	1	غير موافق بشدة
غير موافق	(51.8 - 36)	(2.59 - 1.8)	2	غير موافق
محايدون	(67.8 - 52)	(3.39 - 2.6)	3	محايد
موافقون	(83.8 - 68)	(4.19 - 3.4)	4	موافق
موافقون بشدة	(100 - 84)	(5 - 4.20)	5	موافق بشدة

والجدول رقم (2) يوضح عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة.

جدول رقم (2)

عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة

القياس	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المفقودة	الاستبيانات المستلمة	الاستبيانات الغير الصالحة	الاستبيانات الصالحة للتحليل
العدد	27	1	26	1	25
النسبة	100%	3.7%	96.3%	3.7%	92.6%

من الجدول رقم (2) يتضح أن نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل هي 92.6% من العدد الكلي

للاستبيانات.

أساليب التحليل الإحصائي:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام برنامج (IBM SPSS Statistics 20) لتطبيق الأساليب الإحصائية التالية:

أولاً: الإحصاء الوصفي للإجابة على أسئلة الدراسة تم القيام بما يلي:

1- حساب التكرارات والنسب المئوية وذلك لخصائص بيانات عينة الدراسة.

2- الرسم البياني لتوضيح النسب المئوية لخصائص بيانات عينة الدراسة.

3- حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري والوزن النسبي، والدور لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

ثانياً: الإحصاء الاستدلالي: لاختبار فرضيات الدراسة تم تطبيق:

- حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لحساب معاملي الثبات والصدق الداخليين.

- اختبار (T – Test) (One – Sample statistics) لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

تحليل إجابات الاستبيان واختبار الفرضيات:

بالاعتماد على أهداف الدراسة وفروضها تم تحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيان والتوصل إلى ما يلي:

اختباري الثبات والصدق Reliability and Validity

تم إجراء اختباري الثبات والصدق لبيانات الاستبيان للتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج من خلال حساب على معامل الثبات ألفا كرونباخ.

كما تم إجراء اختبار الصدق للتأكد من أن أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان تقيس ما أعدت من أجله وتم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكانت جميعها قيم مقبولة، وبالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان والاطمئنان لصدقه.

الجدول جدول رقم (3) يوضح معامل الثبات والصدق لبيانات الاستبيان

جدول رقم (3)

معاملات الثبات والصدق لبيانات الاستبيان

معامل الصدق	معامل الثبات الداخلي Cronbach's Alpha	الاستبيان	
0.904	0.818	إدراك ووعي مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.	المحور الأول
0.884	0.783	قصور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية في عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.	المحور الثاني
0.880	0.775	أثر القياس والإفصاح المحاسبي والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت.	المحور الثالث
0.748	0.560	القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت	الاستبيان ككل

من الجدول (رقم 3) يتضح أن أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تتمتع بما يلي:

البيانات الشخصية لعينة الدراسة: للتعرف على خصائص المعلومات الشخصية لعينة الدراسة والتي تم الحصول عليها من استجابات عينة الدراسة على الجزء الأول من الاستبيان، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

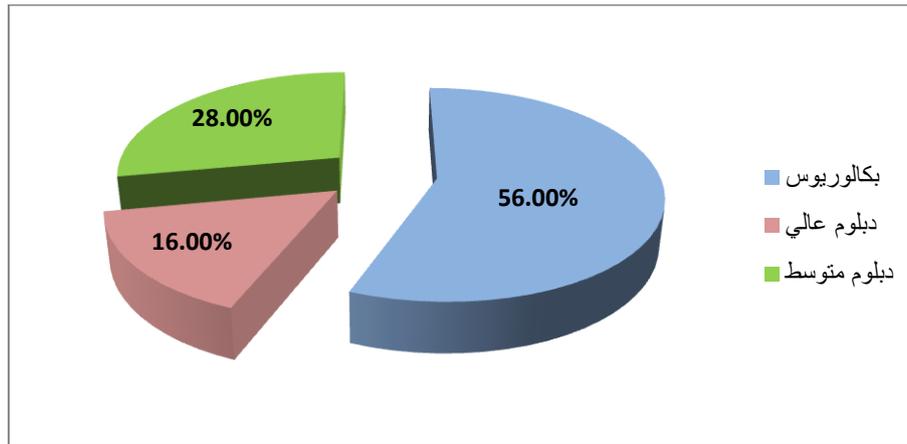
1. المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول رقم (4) والشكل رقم (1) أن ذوي المؤهل العلمي بكالوريوس هم الأعلى نسبة فقد بلغت (56%) يليهم ذوي المؤهل العلمي دبلوم متوسط حيث بلغت نسبتهم (28%)، يليهم ذوي المؤهل العلمي دبلوم عالي، حيث بلغت نسبتهم (16%)، أي أن ما نسبته (72%) من عينة الدراسة هم من ذوي المؤهلات العلمية من مستوى البكالوريوس والدبلوم العالي، مما يعطي انطباع بالثقة والأهلية في آراء عينة الدراسة بالاستناد على مؤهلاتهم العلمية.

جدول رقم (4)

التكرارات والنسب المئوية للمؤهلات العلمية لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
00%	0	ماجستير
56.00%	14	بكالوريوس
16.00%	4	دبلوم عالي
28.00%	7	دبلوم متوسط
100%	25	المجموع



الشكل رقم (1)

النسب المئوية للمؤهلات العلمية لعينة الدراسة

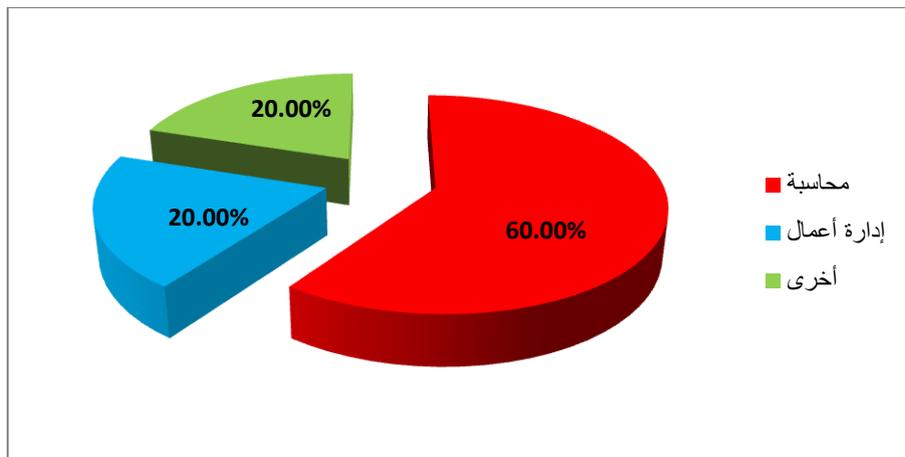
2. التخصص:

يتضح من الجدول رقم (5) والشكل رقم (2) ذوي تخصص المحاسبة هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة فقد وصلت نسبتهم إلى (60%)، ثم يليهم ذوي تخصص إدارة أعمال، فقد وصلت نسبتهم إلى (20%)، وكذلك التخصصات الأخرى، فقد وصلت نسبتهم (20%)، أي أن (80%) من عينة الدراسة هم من ذوي خبرة من المتخصصين في المحاسبة وإدارة الأعمال، وهذا يؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبيان بموضوعية وثقة، بالاعتماد على تخصصاتهم العلمية.

جدول رقم (5)

التكرارات والنسب المئوية لتخصصات عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	تخصص
60.00%	15	محاسبة
20.00%	5	إدارة أعمال
0.00%	0	اقتصاد
20.00%	5	أخرى
100%	25	المجموع



الشكل رقم (2)

النسب المئوية لتخصصات عينة الدراسة

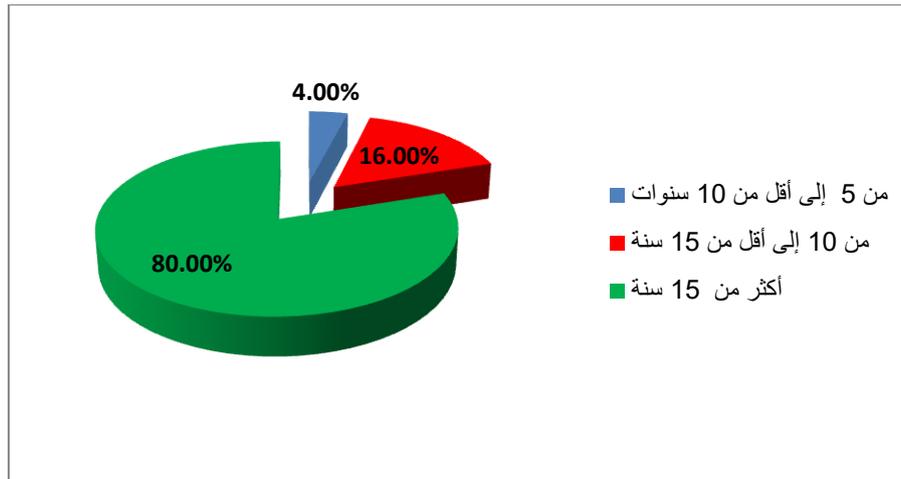
3. سنوات الخبرة:

يتضح من الجدول رقم (6) والشكل رقم (3) أن فئة ذوي الخبرة (أكثر من 15 سنة) هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة فقد وصلت نسبتهم إلى (80%)، ثم تليهم فئة (من 10 إلى 15 سنة)، فقد وصلت نسبهم إلى (16%)، ثم تليهم فئة (من 5 إلى 10 سنوات)، فقد وصلت نسبهم إلى (4%)، ثم تليهم فئة (من 5 إلى 10 سنوات)، فقد وصلت نسبهم إلى (4%)، أي أن (100%) من عينة الدراسة هم من ذوي خبرة (من 5 سنوات فأكثر). وهذا يؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبيان بموضوعية وثقة، بالاعتماد على خبرتهم المهنية.

جدول رقم (6)

التكرارات والنسب المئوية لفئات سنوات الخبرة لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
0.00%	0	أقل من 5 سنوات
4.00%	1	من 5 إلى 10 سنوات
16.00%	4	من 10 إلى 15 سنة
80.00%	20	أكثر من 15 سنة
100%	25	المجموع



الشكل رقم (3)

النسب المئوية لفئات سنوات الخبرة لعينة الدراسة

اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى الصفرية:

H_{01} : لا يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

$$u_0 \leq 3: H_{01}$$

الفرضية الأولى البديلة:

H_{a1} : يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

$$u_0 > 3: H_{a1}$$

ولاختبار صحة الفرضية تم تطبيق اختبار (T-One sample test) بمستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ومن طرف واحد، والجدول رقم (7) يوضح نتائج هذا الاختبار والقرار الإحصائي الخاص بالفرضية.

الجدول رقم (7)

نتائج اختبار صحة الفرضية والقرار الإحصائي الخاص بها

القرار الإحصائي	الدلالة الإحصائية	الانحراف المعياري	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة احتمال المعنوية Sig	T المحسوبة
ترفض الفرضية الصفرية الأولى	دالة	0.4041	4.480	24	0.000	18.31

من الجدول رقم (7) يتضح أن قيمة احتمال المعنوية Sig أصغر من (0.05) ، وهذا يشير إلى أن هناك دلالة إحصائية للفروق بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة، عليه ترفض الفرضية الصفرية الأولى وتحل محلها الفرضية البديلة الأولى والتي تنص على ما يلي:

H_{a1} : يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

$$u_0 > 3: H_{a1}$$

ولأن قيمة متوسط إجابات عينة الدراسة تساوي (4.480) وهي أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3) فإن هذا يشير إلى وجود إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي. وقد تم إجراء بعض عمليات الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة الدراسة على عبارات المحور الأول من الاستبيان من أجل التعرف على المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية للتعرف على الرأي العام، والجدول (8) يبين ذلك.

ومن الجدول (8) يتضح أن جميع عبارات المحور الأول المتعلقة بإدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، قد حصلت على متوسطات تتراوح قيمتها بين (4.44-4.56) وهي قيم أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3)، وتراوحت قيم الأوزان النسبية بين (88.8-91.2)، وهي أكبر من الوزن النسبي الحرج والذي تبلغ قيمته (60%) وتراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.507-0.583)، وهذا يشير إلى تجانس وعدم تباين استجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (8)

إحصاءات آراء عينة الدراسة بخصوص إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

الترتيب من	حسب الأهمية	الرأي العام	الوزن النسبي	%	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المقياس	عبارات المحور الأول	
3	موافقون بشدة	88	0.8	0.7	4.44	-	-	-	14	11	11	11	1	يتطلب القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركة الأهلية للإسمنت إلى الوعي البيئي لدى المسؤولين.
3	موافقون بشدة	88	0.8	0.7	4.44	-	-	-	14	11	44	11	2	يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركة إلى غرس الوعي البيئي لدى الأطراف الأخرى كالموردين والمصارف والعملاء والمساهمين والضرائب.
2	موافقون بشدة	90	0.4	0.0	4.52	-	-	-	13	12	48	12	3	يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركة الأهلية للإسمنت إلى وعي المسؤولين عن استعدادهم للرقابة الشاملة على الجودة البيئية.
1	موافقون بشدة	91	0.4	0.0	4.51	-	-	-	11	14	14	14	4	يتطلب القياس والإفصاح عن

		.2	50	56	-	-	-	44	56	النسبة	التكاليف البيئية إلى وعي أخلاقي في الشركة.
3	موافقون بشدة	88	0.	4.	-	-	1	12	12	التكرار	5 يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بالتقارير المالية في الشركة الأهلية للإسمنت إلى توعية المسؤولين للحصول على المعلومات البيئية.
		.8	58	44	-	-	4	48	48	النسبة %	

الفرضية الثانية الصفرية:

H_{02} : لا يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

$$u_0 \leq 3: H_{02}$$

الفرضية الثانية البديلة:

H_{a2} : يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

$$u_0 > 3: H_{a2}$$

ولاختبار صحة الفرضية تم تطبيق اختبار (One sample T-test) بمستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ومن طرف واحد، والجدول رقم (9) يوضح نتائج هذا الاختبار والقرار الإحصائي الخاص بالفرضية.

الجدول رقم (9)

نتائج اختبار صحة الفرضية والقرار الإحصائي الخاص بها

القرار الإحصائي	الدلالة الإحصائية	الانحراف المعياري	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة احتمال المعنوية Sig	T المحسوبة
ترفض الفرضية الصفرية الثانية	دالة	0.4054	4.376	24	0.000	16.968

من الجدول رقم (9) يتضح أن قيمة احتمال المعنوية Sig أصغر من (0.05) عليه، وهذا يشير إلى أن هناك دلالة إحصائية للفروق بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة، عليه ترفض الفرضية الثانية وتحل محلها الفرضية البديلة الثانية والتي تنص على ما يلي:

H_{a2} : يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي. $u_0 > 3: H_{a2}$

ولأن قيمة متوسط إجابات عينة الدراسة تساوي (4.376) وهي أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3) فإن هذا يشير إلى قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

وقد تم إجراء بعض عمليات الاحصاء الوصفي لاستجابات عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان من أجل التعرف على المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية والرأي العام، والجدول (10) يبين ذلك.

جدول رقم (10)

إحصاءات آراء عينة الدراسة بخصوص قصور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي

عبارات المحور الثاني	المقياس	نسبة موافق	غير موافق	محايد	موافق بشدة	متوسط	الانحراف المعياري	النسبي الوزني %	الرأي العام	حيث الأهمية الترتيب من
1 إن نظام التكاليف الحالي المطبق في الشركة لا يعمل على حل كافة المشاكل التي تواجه القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.	ر- التكرار	10	13	2	-	4.3	0.6	86.4	موافقون بشدة	4
	% النسبة	40	52	8	-	2	27	4		
2 تعمل إدارة الشركة على تطوير أنظمة المعلومات الحالية للتكيف ومجاراة المتطلبات التقنية والفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية.	ر- التكرار	9	16	-	-	4.3	0.4	87.2	موافقون بشدة	3
	% النسبة	36	64	-	-	6	90	2		
3 إن القائمين على نظام التكاليف في الشركة لديهم معرفة بأن إدراج التكاليف البيئية يؤدي إلى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة.	ر- التكرار	9	16	-	-	4.3	0.4	87.2	موافقون بشدة	3
	% النسبة	36	64	-	-	6	90	2		
4 يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في الشركة إلى وجود بيئة مالية متطورة وإمكانية مهنية وتقنية عالية.	ر- التكرار	11	13	1	-	4.4	0.5	88.77	موافقون بشدة	2
	% النسبة	44	52	4	-	0	77	88		
5 يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في الشركة على وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم محاسبة التكاليف البيئية وإصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها،	ر- التكرار	11	14	-	-	4.4	0.5	88.8	موافقون بشدة	1
	% النسبة	44	56	-	-	4	07	8		

ومن الجدول (10) يتضح أن جميع عبارات المحور الثاني المتعلقة بقصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، قد حصلت على متوسطات تتراوح قيمتها بين (4.32-4.44) وهي قيم أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3)، وتراوحت قيم الأوزان النسبي بين (86.4-88.8)، وهي أكبر من الوزن النسبي الحرج والذي تبلغ قيمته (60%) وتراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.490-0.627)، وهذا يشير إلى تجانس وعدم تباين استجابات عينة الدراسة.

الفرضية الثالثة الصفرية:

H_{03} : لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت.

$$u_0 \leq 3: H_{03}$$

الفرضية الثالثة البديلة:

H_{a3} : يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت.

$$u_0 > 3: H_{a3}$$

ولاختبار صحة الفرضية تم تطبيق اختبار (One sample T-test) بمستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ومن طرف واحد، والجدول رقم (11) يوضح نتائج هذا الاختبار والقرار الإحصائي الخاص بالفرضية.

الجدول رقم (11)

نتائج اختبار صحة الفرضية والقرار الإحصائي الخاص بها

القرار الإحصائي	الدلالة الإحصائية	الانحراف المعياري	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة احتمال المعنوية Sig	T المحسوبة
ترفض الفرضية الصفرية الثالثة	دالة	0.3954	4.416	24	0.000	17.903

من الجدول رقم (11) يتضح أن قيمة احتمال المعنوية Sig أصغر من (0.05) عليه، وهذا يشير إلى أن هناك دلالة إحصائية للفروق بين متوسط استجابة عينة الدراسة والمتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة، عليه ترفض الفرضية الصفرية الثالثة وتحل محلها الفرضية البديلة الثالثة والتي تنص على ما يلي:

H_{a3} : يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت.

$$u_0 > 3: H_{a3}$$

ولأن قيمة متوسط إجابات عينة الدراسة تساوي (4.416) وهي أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3) فإن هذا يشير إلى وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت.

وقد تم إجراء بعض عمليات الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان من أجل التعرف على المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية والرأي العام، وترتيبها من حيث الأهمية، والجدول (12) يبين ذلك.

ومن الجدول (12) يتضح أن جميع عبارات المحور الثالث المتعلق بأثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت، قد حصلت على متوسطات تتراوح قيمتها بين $(4.36 - 4.48)$ وهي قيم أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3) ، وتراوحت قيم الأوزان النسبي بين $(87.2 - 89.6)$ ، وهي أكبر من الوزن النسبي الحرج والذي تبلغ قيمته (60%)

وتراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.490-0.510)، وهذا يشير إلى تجانس وعدم تباين استجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (12)

إحصاءات آراء عينة الدراسة بخصوص أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت.

الترتيب من حيث الأهمية	الرأي العام	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المقياس	عبارات المحور الثالث	مسلسل
1	موافقون بشدة	89.6	0.510	4.48	-	-	-	13	12	التكرار	تعتبر عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في التقارير المالية دليلاً على إدراك واقناع الشركة بالقضايا البيئية.	1
					-	-	-	52	48	النسبة %		
2	موافقون بشدة	87.2	0.490	4.36	-	-	-	16	9	التكرار	تؤدي عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وتحسينه في الشركة من خلال القرارات المتخذة	2
					-	-	-	64	36	النسبة %		
2	موافقون بشدة	87.2	0.490	4.36	-	-	-	16	9	التكرار	تؤدي عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع صناعة الإسمنت إلى تلبية احتياجات المستهلكين بالمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية.	3
					-	-	-	64	36	النسبة %		
3	موافقون بشدة	88.8	0.583	4.44	-	-	1	12	12	التكرار	تؤدي عملية القياس	4

										النسبة %	والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في الشركة على تحسين في نوعية المنتجات من خلال تحقيق الأثار البيئية، وإزالة الأنشطة التي تؤثر على قيمة المنتج بيئياً.	
											تؤدي عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في الشركة إلى فاعلية التخطيط الأمر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة المنتجة.	
3	مواقفون بشدة	88.8	0.583	4.44	-	-	1	12	12	النسبة %		5
					-	-	4	48	48	النسبة %		

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

يتناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذا البحث وذلك من خلال الجانب النظري والتحليل الوصفي والاختبارات الإحصائية للإجابات المتحصل عليها من السادة المشاركين في هذا البحث.

أ. نتائج الدراسة النظرية:

1. تجاهل المحاسبة التقليدية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية بحجة عدم توفر أدوات ووسائل قياس مثل هذه التكاليف، أدى ذلك إلى ضرورة تضمين تلك القوائم المالية بالبيانات الخاصة بتأثير أنشطة الشركة على العاملين والمجتمع والبيئة وبما يكفل إجراء عملية التقييم الشامل لأداء الشركة من قبل جميع الأطراف.
2. يعتبر الإفصاح البيئي هو أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للشركة.
3. المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة دائمة للشركة في تقييم أدائها البيئي، من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديدها بدقة مما يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل نهائي.

ب. نتائج الدراسة الميدانية:

1. يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت بأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.
2. يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.
3. يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي.

ثانياً: التوصيات:

- في إطار تحقيق أهداف البحث وبعد استعراض أهم النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثون بما يلي:
1. العمل على نشر الوعي البيئي لدى جميع الأطراف المهمة سواء للمجتمع أو المسؤولين في الشركات والعاملين فيها.
 2. ضرورة اعتبار الأداء البيئي للشركة أحد المحاور الهامة في تقييم أدائها، باعتبار أن تحسين الأداء البيئي يؤثر بشكل جوهري على باقي جوانب الأداء المتوازن الأخرى للشركة (المالي والإداري والتسويقي والتحسين الداخلي والنمو).
 3. ضرورة قيام المحاسب بالدور المطلوب منه في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة في تقاريرها المالي.
 4. ضرورة تقديم تخفيضات وتحفيزات جبائية وجمركية للشركات الصناعية التي تقوم بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية بهدف تشجيع الإفصاح البيئي.
 5. التعاون المثمر والفعال بين الشركات الصناعية بين وزارة البيئة والجامعات الليبية لما لها من مردود إيجابي على الشركات الصناعية والمجتمع المحيط بها لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يخص تحسين الأداء البيئي.
 6. الاهتمام والسعي على أن يتم أدارج ضمن تخصصات التدريس في علم الاقتصاد الجانب البيئي للنشاط الاقتصادي ومحاسبته، وعدم الاكتفاء فقط بمسألة تعظيم الأرباح وإشباع الحاجات الإنسانية وتقليل التكلفة.

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية للشركة الأهلية للإسمنت ولتحقيق هذا الهدف تم أعداد استبانة وزعت على عينة الدراسة والتي تتكون من العاملين في الإدارة المالية والمراجعة الداخلية بمصنع لبدة للإسمنت، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (27) استبانة، وتم استرداد (26) استبانة أي بنسبة 96.3%، وباستخدام المنهج الوصفي التحليلي وبالاستعانة برزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى أن هناك غياب في القياس عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية بالشركة الأهلية للإسمنت، أدى ذلك إلى ضرورة تضمين تلك القوائم المالية بالبيانات الخاصة بتأثير أنشطة الشركة على العاملين والمجتمع والبيئة وبما يكفل إجراء عملية التقييم الشامل لأداء الشركة من قبل جميع الأطراف.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبية البيئية، التكاليف البيئية، القياس المحاسبي البيئي، الإفصاح البيئي عن الأداء البيئي، تقييم الأداء البيئي.

المراجع:

أ. الكتب:

1. عبد ربه، محمد عبدالكريم وغزلان، محمد عزت (الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2000) اقتصاديات الموارد البيئية.

ب. الدوريات والمجلات العلمية:

1. جربوع ، يوسف محمد (مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد الأول، 2006)، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة.

2. الرفاعي، عبدالهادي وأسعد، باسل وبطيخ الهام، (مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 3، 2008)، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبيا.

3. حنا، نعيم فيهم، (مجلة البحوث التجارية كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، يناير 2008)، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية.

4. تهامي، عزالدين فكري، (المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن، يناير 2011)، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية.

5. عبدالرزاق، محمد سعيد الفرخ والهنداوي، رياض محمد(المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، 2011) مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة - دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007، 2008).

6. الصوفي، فارس جميل حسين والقطيش، حسن فليح مفلح وقرقيش، جهاد(مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، 2012)أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان.

7. راضي، عطية محمد، (مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 2، المجلد 7، 200) دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية.

8. التكريتي، إسماعيل يحي والراوي، ساطع محمد والشعباني، صالح إبراهيم، (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، بغداد، المجلد 6، 2000)، معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على الشركة العامة للإسمنت الشمالية.

ج. المؤتمرات والندوات العلمية:

1. درويش، إبراهيم محمد، (المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر، اقتصاديات البيئة في الفترة من 17-19 ابريل قاعة المؤتمرات بشركة النصر للتصدير والاستيراد، القاهرة، كلية التجارة، جامعة المنصورة)، التكلفة والعائد من منظور بيئي.

د. الرسائل العلمية:

2. العبيدي، مهاوات، (رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2015)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر.
3. سالم، خالد حسن محمد، (رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس، 2008)، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار.

الملحق (الاستبانة)

السادة الأفاضل /

تحية طيبة وبعد،،

نحيط سيادتكم بأن الباحثون يقومون بإعداد ورقة بحثية بعنوان القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت ، وسوف نكون ممتنين جداً إذا تكرمتم لتعبئة الاستبيان المرفق، وبذلك ستكون لإجاباتكم على أسئلة الاستقصاء دوراً كبيراً في استكمال هذا البحث.

أولاً: أسئلة عامة عن المشاركين في الاجابة عن الاستبيان:

1- المؤهل العلمي: ماجستير بكالوريوس دبلوم عالي دبلوم متوسط 2- التخصص: محاسبة إدارة أعمال اقتصاد أخرى. 3- الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5-10 من 10-15 فأكثر من 15 سنة

ثانياً: أسئلة الاستبيان:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) علي الاجابة المناسبة من وجهة نظر سيادتكم لكل سؤال من الأسئلة التالية:

المحور الأول: لا يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت لأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي

البيان	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1. يتطلب القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركة الأهلية للإسمنت إلى الوعي البيئي لدى المسؤولين.					
2. يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركة إلى غرس الوعي البيئي لدى الأطراف الأخرى كالموردين والمصارف والعملاء والمساهمين والضرائب.					
3. يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركة الأهلية للإسمنت إلى وعي المسؤولين عن استعدادهم للرقابة الشاملة على الجودة البيئية.					
4. يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية إلى وعي أخلاقي في الشركة.					
5. يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بالتقارير المالية في الشركة الأهلية للإسمنت إلى توعية المسؤولين للحصول على المعلومات البيئية.					

المحور الثاني: لا يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في عملية قياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

البيان	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1. إن نظام التكاليف الحالي المطبق في الشركة لا يعمل على حل كافة المشاكل التي تواجه القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.					
2. تعمل إدارة الشركة على تطوير أنظمة المعلومات الحالية للتكيف ومجاراة المتطلبات التقنية والفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية.					
3. إن القائمين على نظام التكاليف في الشركة لديهم معرفة بأن إدراج التكاليف البيئية يؤدي إلى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة.					
4. يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في الشركة إلى وجود بيئة مالية متطورة وإمكانية مهنية وتقنية عالية.					
5. يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في الشركة إلى وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم محاسبة التكاليف البيئية وإصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها.					

المحور الثالث: لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي للشركة الأهلية للإسمنت:

البيان	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1. تعتبر عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في التقارير المالية دليلاً على إدراك واقتناع الشركة بالقضايا البيئية.					
2. تؤدي عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في الشركة من خلال القرارات المتخذة.					
3. تؤدي عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع صناعة الاسمنت إلى تلبية احتياجات المستهلكين بالمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية.					
4. تؤدي عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في الشركة إلى إزالة الأنشطة التي تؤثر على قيمة المنتج بيئياً.					
5. تؤدي عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في الشركة إلى فاعلية التخطيط والترتيب الأمر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة المنتجة.					

لإبداء أي تعليق على الموضوع

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ولسيادتكم جزيل الشكر والاحترام

الباحثون