

إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية
والمجتمعية في ظل معايير IFRS-IAS في الشركات المصرية
" دراسة ميدانية "

إعداد

د / رمضان عبد الحميد الميهي

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

2017م / 1438هـ

• ملخص البحث :

يستهدف البحث التعرف على طبيعة القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والاجتماعية والتكاليف والأعباء المرتبطة بها التي تتحملها الشركات المصرية ، والكشف عن أهم المعوقات التي تحد من القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية بها ، وتحديد أهم متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في ضوء معايير IFRS-IAS ، وأخيراً بيان تأثير الالتزام بمعايير IFRS-IAS على تحسين وتطوير القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية بالنسبة للشركات . وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على الوضع الحالي للشركات محل الدراسة بشأن القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والاجتماعية على عينتين وتشمل إحداهما الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ، في حين تتمثل الأخرى بالذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية .

وخلصت نتائج البحث إلى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ، وكذلك دور معايير IFRS-IAS في تحسين وتطوير القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية بالنسبة للشركات. في حين لم توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بشأن أهم المعوقات التي تحد من القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية بها وكذلك أهم متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في ضوء معايير IFRS-IAS . وأخيراً وجود علاقة ارتباط طردية بين مقومات الإطار المقترح.

• Abstract:

The objective of the research is to identify the nature of accounting measurement and disclosure of environmental and social activities and the associated costs incurred by Egyptian companies, and to disclose the most important constraints that limit the measurement and disclosure of environmental and social activities, and identify the most important requirements for measurement and disclosure of these activities, And finally the studying the effect of compliance with the IFRS-IAS standards on improving and developing the measurement and disclosure of environmental and social responsibility for companies. Through a field study of the current situation of the companies' accounting measurement and disclosure of environmental and social activities using two samples, including those who replied that the accounting systems currently applied meet the requirements for measurement and disclosure of environmental and social activities, while others are those who have replied that the accounting systems Currently applied does not meet the requirements for measurement and disclosure of environmental and social activities.

The results of the study found that there are significant differences between the opinion of the surveyors regarding the nature of measurement and disclosure of environmental and social activities, as well as the role of IFRS-IAS standards in improving and developing measurement and disclosure of environmental and social responsibility for companies. While there were no statistically significant differences about the most important constraints that limit the measurement and disclosure of environmental and social activities, as well as the most important requirements for measurement and disclosure of these activities in the light of IFRS-IAS standards. Finally, the study found that there is a direct correlation between the elements of the proposed framework.

الإطار العام للبحث

1- مقدمة :

تزايد الإهتمام الدولي بحماية البيئة نتيجة للكوارث البيئية المتتالية ، وتعاضم اهتمام الدول بالمشكلات والقضايا البيئية ، فضلاً عن الاتحادات والجمعيات والمنظمات المهتمة بالأنشطة البيئية والمجتمعية ، نتيجة للخوف من مخاطر تدهور البيئة واستنزاف الموارد الطبيعية ، ومن ثم واجهت منظمات الأعمال مسؤوليات أخرى بجانب المسؤوليات الاقتصادية تفرض عليها المحافظة على تنمية البيئة والحد من الاستنزاف الكثيف لمواردها المحدودة ، وتجنب أو الحد من التلوث الناجم عن أداء أنشطتها ، وتحسين مسؤوليتها المجتمعية ، وتزايدت الضغوط من قبل الحكومات ومنظمات حماية البيئة على الشركات ، لتحميلها بتكاليف المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية والإفصاح عن أثرها البيئي والتزامها بإزالة والحد من التلوث الناجم عن عملياتها التشغيلية وغيرها من عوامل التلوث .

ونتيجة لذلك تم التبني الاختياري لكثير من المنشآت للمسؤوليات البيئية والاجتماعية في بداية التسعينات من القرن الماضي والعمل على قياس وإدارة التكاليف البيئية والمجتمعية ، وقامت معظم الدول بإصدار القوانين البيئية ، وتم القيام بالعديد من الإصدارات الدولية لمساعدة هذه المنشآت على ذلك (ناصر والخفاف ، 2012 ، احمد ، 2015) ومن أهم هذه الإصدارات (ISO) 14000, 2004. ؛ (ISO) 26000, 2010. ؛ (UNGC) 2004. ؛ (IFC), 2012.) :

- ✓ ظهور مواصفات جديدة للجودة وهي عائلة الايزو (14000) ISO والتي تتطلب أن تمارس المنشآت أنشطة صديقة للبيئة في مختلف المراحل الإنتاجية والتسويقية وتم إصدار معايير الإيزو لمساعدة المنشآت على تطبيق ذلك وأهمها بدءاً من عام 2004:
- المعيار رقم (14001) ويوضح ضرورة وضع نظام للإدارة البيئية .
- المعيار رقم (14004) ويتناول مواصفات وإرشادات لمبادئ نظم الإدارة البيئية .
- المعيار رقم (14020) ويتناول كيفية الحصول ووضع العلامة البيئية .
- المعيار رقم (14040) ويتناول تقدير دورة حياة المنتج البيئية من حيث المبادئ وإطار العمل والتقييم والشكل المستندي لبيانات تقدير دورة الحياة للمنتج .
- المعيار رقم (14060) ويتناول كيفية تضمين الجوانب البيئية في مواصفات المنتج نفسه.

✓ الميثاق العالمي للأمم المتحدة الصادر عام ٢٠٠٤ .

✓ المواصفة القياسية الدولية الايزو ٢٦٠٠٠ التي صدرت عام ٢٠١٠ .

✓ معايير الأداء البيئية الاجتماعية المستدامة الصادرة عام ٢٠١٢ .

وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف والالتزامات مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماماً خاصاً للمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية البيئية والمجتمعية في محاولة منه للتوصل إلى نظام

محاسبي ، يتم من خلاله القياس والإفصاح المحاسبي عما يترتب على التزام الشركات بالمسؤولية البيئية والمجتمعية ، وتقديم المعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات إلى الأطراف المعنية سواء داخل الشركة أو خارجها ، وتحديد وقياس آثارها الموجبة والسالبة لتقييم كفاءة الشركة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها تجاه حماية البيئة من التلوث واتخاذ قرارات تحسين الأداء البيئي (Goyal , 2013 ؛ Feleaga L, et al., 2014) .

وفي إطار قيام المحاسبة عن التكاليف والالتزامات الناتجة عن تطبيق القوانين والتشريعات البيئية فقد ظهرت المحاسبة البيئية أو ما يطلق عليه المحاسبة الخضراء (Lusher. A., 2012) والتي تختص بالقياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في ظل مسؤولية الشركة عما تسببه للبيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها الاقتصادي، سواء كانت تلك الأضرار ملموسة أو غير ملموسة. وبدأ الاهتمام بموضوع الحسابات القومية البيئية من قبل الأمم المتحدة وما يرتبط بها من تقدير للنتائج المحلي الإجمالي أو ما يصطلح عليه بالنتائج المحلي الإجمالي الأخضر (GDP - Product Domestic Gross Green) أو المعدل بيئياً (EDP - Product Domestic Adjusted – Environmental) والذي يستمد أساساً من مفهوم التنمية المستدامة أو القابلة للاستمرار (Development Sustainable) المشار إليه أول مرة في تقرير Commission Braundtland عام 1987.

ونتيجة لذلك أصدرت اللجنة الإنمائية للأمم المتحدة صياغة أولية لدليل المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة Accounting Environmental and Economic Integrated عام 1993 و يشار له عادة بـ(SEEA) ليقوم بمهمة تقييم الأركان الاقتصادية والبيئية المنطوية تحت مفهوم التنمية المستدامة (مع إعطاء وزن أقل للركن الاجتماعي) ، وقد تم تحديث هذه الصياغة لتصدر عام 2000 تحت نفس المسمى وبإضافة دليل عملي Manual Operational ، إلا أن أحدث إصدار موسع لهذه الصياغة ظهر عام 2003 (الدليل البيئي فيما بعد)، وبالتعاون مع البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بحيث ركز هذا الإصدار على جانب المحاسبة العينية Accounting Physical من خلال مصفوفة الحسابات المجتمعية المتضمنة للاعتبارات البيئية National Accounting Matrix Including Environmental Accounts (NAMIEA).

كما أصدرت الأمم المتحدة في عام 2005 دليل الحسابات القومية محتويًا على الأنشطة البيئية لضمان التنمية المستدامة حيث خلصت إلى ضرورة الإهتمام بالمحاسبة الخضراء لأنه تبين أن التفاعل بين البيئة والاقتصاد هو السبب في عدم استدامة النمو والتنمية ، ولهذا فإن قياس استدامة الأداء الإقتصادي هو الهدف الرئيسي للمحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة ، ولتحقيق هذا الهدف جرى تطبيق مفهوم الاستدامة كصيانة لرأس المال المنتج ورأس المال الطبيعي من أجل مواصلة الإنتاج وتوليد الدخل ، وهذا يتيح من حيث المبدأ قياس الأداء والنمو المستدامين سواء كمخرجات صافية غير متناقصة ، أو كمدخلات رأسمالية غير مخفضة في الإنتاج (الأمم المتحدة ، 2005).

وقامت اللجنة الإحصائية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي (الأمم المتحدة ، مارس ٢٠١٧) بمناقشة تقرير لجنة الخبراء المعنية بالمحاسبة البيئية - الاقتصادية وطلبت منها وضع الصيغة النهائية لنظام المحاسبة البيئية - الاقتصادية للطاقة ونظام المحاسبة البيئية - الاقتصادية للزراعة على وجه الاستعجال نظرا لما يتسمان من به أهمية لتنفيذ حسابات الطاقة وحسابات الزراعة دعماً لتنفيذ الإطار المركزي لنظام المحاسبة البيئية - الاقتصادية لأغراض خطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠ ، وشددت على الإسراع في تنفيذها في الدول المختلفة .

وفي إطار مواكبة تلك التطورات لم تكن مصر بمعزل عن الاهتمام بالأنشطة البيئية والمجتمعية للشركات ، حيث صدرت عدة قوانين وتشريعات منها قانون حماية البيئة المصري رقم (4) لعام 1994م ولأحته التنفيذية عام 1995م وتعديلاته . الذي يجبر منظمات الأعمال على الالتزام بقوانين المحافظة علي البيئة وعدم استنزاف مواردها الطبيعية ، حتى لا تتعرض تلك المنشآت إلي تحمل غرامات وتوقيع عقوبات عليها قد تصل في بعض الأحيان في مصر إلى إغلاق المصانع المخالفة. ومما سبق نرى أن الإهتمام بالمحاسبة عن الأنشطة البيئية سواء على المستوى الدولي أو القومي أو مستوى المنشأة أصبح حقيقة واقعة لتحقيق التنمية المستدامة ، مما يتطلب ضرورة تواجد معايير وقواعد محاسبية محددة للقياس والإفصاح عن هذه الأنشطة .

2-مشكلة البحث:

على الرغم من اهتمام المحاسبين بأهمية حصر وقياس التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية منذ السبعينات من القرن الماضي (Steven. C, et.al, 1973 ؛ Charles. H , et.al, 1975 ؛ حسن ، 1983 ؛ سلامه ، 1984 ؛ غالى ، 1987 ؛ Braundtland Commission,1987) ، إلا أنه لا توجد إلى الآن أسس وقواعد موحدة وملزمة للقياس والإفصاح المحاسبى عن الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركات ، مما ترتب عليه :

- 1- قصور المحاسبة حتى الآن في تغطية الأنشطة البيئية بصورة منفصلة ومحددة ومعلن عنها بالقوائم المالية بما يتفق مع الإصدارات الدولية في مجالات المسئولية البيئية والمجتمعية.
- 2- القصور في تحديد وقياس والتقرير عن التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية ، وتحليل نتائجها.
- 3- القصور في تقديم معلومات ملائمة تغطي هذه الأنشطة للجهات المستفيدة (داخلية - خارجية) لإتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم التنمية المستدامة.

وفي هذا السياق أكدت العديد من الدراسات (حنا ، 2008 ؛ تهامي ، 2011) أن القوائم المالية للشركات المصرية مازالت لا تفصح عن التكاليف والأعباء البيئية ومسئولياتها المجتمعية في قوائمها المالية بصورة واضحة ومنفصلة عن النشاط الإقتصادي للشركة ، لعدم وجود قياس واضح ومنفصل لهذه المنافع والتكاليف ، فضلاً عن عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و/أو المصرية فيما يتعلق بمعالجة الأنشطة البيئية في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف والأعباء البيئية بالقوائم المالية لعدم

وجود معيار محاسبي محدد لعرض الأنشطة البيئية أو عدم وضوح كيفية القياس المحاسبي والإفصاح عن النشاط البيئي المتواجدة بالمعايير المحاسبية ، وخاصة أن الحاجة للمعلومات البيئية أصبحت ضرورية سواء للأطراف المعنية داخل الشركة أو خارجها . ويرى الباحث أن هذا القصور يرجع إلى الأسباب التالية :

- ✓ إدراج الكثير من التكاليف البيئية ضمن حسابات التكاليف العادية .
 - ✓ عدم إدراج بعض التكاليف البيئية (التدريب والوعي البيئي - الاستشارات البيئية - مستلزمات الصحة العامة والأمان .. الخ) ضمن السجلات المحاسبية كأشطة مرتبطة بالبيئة.
 - ✓ التركيز على معلومات المحاسبة المالية فقط دون العينية .
 - ✓ عدم القدرة على تحديد المسؤولية البيئية للمنظمة تجاه الفئات المستفيدة والمجتمع ككل .
- وفي ظل قيام العديد من أجهزة الدولة المعنية بالأنشطة البيئية والمجتمعية ، وتوجه منظمات حماية البيئة نحو حث الشركات الصناعية بوجه عام والملوثة للبيئة بوجه خاص على ضرورة الحفاظ على البيئة وعدم استنزاف مواردها الطبيعية ، وقيام اللجان المهنية والمنظمات المحاسبية المختصة ببذل المزيد من الجهد في وضع القواعد وإصدار معايير IFRS-IAS التي تتناول في داخلها القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، والتي تساهم في دقة القياس وسلامة وكفاية الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وتوفير معلومات ملائمة لتقييم الأثر البيئي والاجتماعي لتلك الشركات واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها ، يعتقد الباحث أن الشركات المصرية في معظمها لا تلتزم بعملية القياس والإفصاح طبقاً لهذه المعايير ومن ثم فإن مشكلة هذا البحث تتجسد في الكشف عن المعوقات التي تحد من قيام الشركات المصرية بالقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية والمجتمعية والمتطلبات اللازمة لقيامها بذلك طبقاً لمعايير IFRS-IAS .

ويمكن صياغة وتحديد مشكلة البحث في ضوء التساؤلات التالية :

- 1- هل يتم القياس والإفصاح عن التكاليف والأعباء البيئية بالشركات المصرية ، وماهى طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية بها ؟
- 2- ما هي أهم المعوقات التي تحد من تبني الشركات الصناعية أساليب موضوعية للقياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ؟
- 3- ما هي أهم متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في إطار تطبيق معايير IFRS-IAS ؟
- 4- هل يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ظل الالتزام بمعايير IFRS-IAS إلى تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية ؟

3- أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في في الكشف عن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية لإساليب موضوعية للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، ومتطلبات قيامها بالقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية طبقاً لمعايير IFRS-IAS.

ويتطلب تحقيق هذا الهدف إجراء دراسة تحليلية وميدانية لتحديد :

- 1- ماهية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في إطار معايير IFRS-IAS .
- 2- أغراض القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وكيفية الإفصاح عنها وطبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية.
- 3- أهم المعوقات التي تحد من قيام الشركات المصرية بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .
- 4- أهم متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في إطار تطبيق معايير IFRS-IAS.
- 5- بيان أثر القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ظل الالتزام بمعايير IFRS-IAS في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية.

4- فروض البحث :

تتمثل فروض البحث فيما يلي :

- 1- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وطبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية.
- 2- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن أهم المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية أساليب موضوعية للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .
- 3- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في إطار تطبيق معايير IFRS-IAS.
- 4- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية في ظل الالتزام بمعايير IFRS-IAS.

5- حدود البحث :

- **حدود مكانية :** سوف يقتصر البحث على الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية ، لكونها الشركات الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية المحتوية على معايير التقارير المالية الدولية (إصدار 2015) والتي تمثل في الكثير منها ترجمة حرفية للمعايير الدولية .

- **حدود منهجية** : يقتصر البحث على تناول دور معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية IFRS والتي تهتم بمعالجة الأنشطة البيئية من حيث متطلبات القياس والإفصاح .

6- أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته من تزايد الاهتمام من قبل الجهات الحكومية والدولية وجمعيات وأجهزة حماية البيئة الدولية للحفاظ على الموارد الطبيعية وعدم استنزافها من خلال ما يسمى بالتنمية المستدامة ، وكذلك اهتمام المنظمات المهنية المعنية بالقياس والإفصاح المحاسبي ومن أهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standard Board والمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reporting Council بضرورة قيام الشركات بقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية والإفصاح عنها ضمن التقارير المالية ، ويمكن تلخيص أهمية البحث في :

1/6- الأهمية العلمية:

- تزايد الاهتمام بالآثار المحاسبية للأنشطة البيئية والمجتمعية للمنظمات محلياً وإقليمياً وعالمياً.
- تقديم معلومات كافية وملائمة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية لإتخاذ القرارات المناسبة .
- المساهمة في تطوير أدوات وأساليب المحاسبة المالية لتغطية الأنشطة البيئية .
- ندرة الكتابات البحثية (خاصة العربية) في ضوء علم الباحث التي تناولت دور معايير التقارير المالية IFRS الدولية في القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .

2/6- الأهمية العملية:

- توسيع نطاق المحاسبة تطبيقياً لتحتوي النشاطين الاقتصادي والبيئي.
- حاجة الشركات إلى أدوات دقيقة لقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية ، وتقييم مدى انسجامها مع المجتمع التي تعمل في إطاره .

7- منهج البحث :

في سبيل التعرف على مشكلة البحث وسعياً نحو تحقيق أهدافه اعتمد البحث على المناهج التالية:
المنهج الاستقرائي :

وفقاً لهذا المنهج تم التعرف على أساليب القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، في ضوء دراسة وتحليل ما ورد بالفكر المحاسبي وكذلك الكشف عن دور تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS في تحسين القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.

• المنهج الاستنباطي :

اعتمد الباحث على هذا المنهج بهدف استخلاص إطار مقترح للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS وذلك من خلال تحليل وتفسير نتائج قوائم الاستقصاء لمسئولي الشركات الصناعية محل الدراسة.

8- خطة البحث :

سعيًا نحو تحقيق أهداف البحث ، واختبار الفروض واستخلاص النتائج والتوصيات وبعد عرض الإطار العام للبحث ، سوف يتم تقسيم البحث على النحو التالي :

أولاً : عرض وتحليل الدراسات السابقة

ثانياً : القياس المحاسبي للأنشطة البيئية والمجتمعية

ثالثاً : الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية

رابعاً : الدراسة الميدانية

خامساً : الإطار المقترح للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ظل تبني الشركات

المصرية معايير التقارير المالية الدولية IFRS-IAS

سادساً : النتائج والتوصيات

أولاً : عرض وتحليل الدراسات السابقة

قامت دراسة (Wahyuni., 2009) على تحليل وتفسير الجوانب البيئية للشركات باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحليل التكلفة وتقييم الاستثمار وقياس الأداء وقد تم استخدام بعض الأدوات لقياس النفقات البيئية للشركات بغرض إحكام التكلفة واتباع أسلوب القياس المرجعي ، وقد توصلت الدراسة إلى وضع إطار مفاهيمي للمحاسبة الإدارية البيئية على أنها المحاسبة التي تهتم بتوفير

المعلومات المحاسبية للمديرين فيما يتعلق بأنشطة الشركات التي تؤثر على البيئة ، وكذلك الآثار البيئية التي قد تؤثر على مستوى أو أداء الشركة وقد قدمت أساليب المحاسبة الإدارية البيئية الكثير من الفوائد لمستخدميها مثل إحكام الرقابة على التكاليف واحتساب التكاليف بدقة والإبتكار والإنتاج النظيف وزيادة قيمة حقوق المساهمين وتحسين سمعة الشركة ، كما توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة التقليدية غالباً ما تهمل تحديد ، تصنيف ، قياس ، والتقارير عن التكاليف البيئية ولذلك فإن معظم الشركات لا تضمن التكاليف البيئية في عملية صنع القرار .

وتناولت دراسة (عبد السيد ، 2010) مفهوم المحاسبة البيئية والتصنيفات المحاسبية ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية فضلاً عن مفاهيم الأصول والإلتزامات البيئية ، كما استعرضت الدراسة أهداف الإفصاح البيئي والنماذج المعتمدة في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية والمعدة من قبل الأمم المتحدة وبعض الشركات الصناعية الأمريكية وقطاع صناعات النفط المصري ، فضلاً عن بناء نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية لتلك الشركات محل الدراسة ، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لم يلقى تطبيق نظام المحاسبة البيئية في الشركات (محل الدراسة) الإهتمام الكافي وذلك بسبب ضعف إدراك ووعي إدارة تلك الشركات بإسهامات تقرير المسؤولية المجتمعية ، كما أنه لا يزال الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية تحاط بكم من المشاكل تأتي في مقدمتها عدم توافر البيانات المالية والفنية الخاصة بالأبعاد البيئية فضلاً عن نقص الخبرات التي يمكنها العمل في هذا المجال ، كما أن عدم الإفصاح عن التكاليف والإلتزامات البيئية يؤثر سلباً على تحديد مراكز التكلفة بشكل دقيق وعدم تحميل تكلفة الإنتاج بالتكاليف الفعلية .

وأهتمت دراسة (Eakpisankit.A., 2012) بنوعية أو جودة التقرير البيئي في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة (CER) corporate environmental reporting والإفصاح عنه مع التقرير المالي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ✓ وجود بعض الشركات التي تفصح محاسبياً بمستوى محدود عن الأداء البيئي .
- ✓ الحاجة المتزايدة لدى معظم المستفيدين من الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً من أجل الإبلاغ النظامي عن تعهدات والإلتزامات الشركات في مجال تخفيف أثر التلوث الصناعي على التغير المناخي .

وقد أشارت الدراسة إلى ضرورة إدراج السياسات الداخلية للشركات المساهمة في التقارير المالية لتوضيح أفكار هذه الشركات وللرؤية والمنهجية المتبعة تجاه أثر التلوث على التغير المناخي ومدى الإلتزام بالأهداف لفهم موقف الشركات من هذه القضايا وتطوير سياستها طبقاً لذلك .

واستهدفت دراسة (خليل ، 2013) تحليل الأثر التفاعلي للمحتوى المعلوماتي لتقرير المسؤولية المجتمعية على جودة الأرباح المحاسبية من خلال دراسة تطبيقية لخمسة عشر شركة مساهمة مصرية مدرجة ضمن المؤشر المصري لمسؤولية الشركات ، وقد اعتمدت الدراسة على تقسيم المحتوى

المعلوماتي لتقرير المسؤولية الاجتماعية إلى 41 بند مقسماً إلى ثلاثة أنواع من المعلومات وهي معلومات بعد العاملين ، معلومات بعد العملاء /المنتج وأخيراً معلومات بعد المجتمع ، كما قامت الدراسة باختبار العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وكل من الأبعاد الثلاثة ، وتوصلت الدراسة إلى أن: ✓ المسؤولية المجتمعية للشركات هي التأثير الإيجابي للشركة من خلال عملياتها أو منتجاتها أو خدماتها أو تفاعلها مع أصحاب المصالح .

✓ الهدف الأساسي لتقرير المسؤولية المجتمعية للشركات هو تصوير العلاقة بين المنظمة والمجتمع ، والسعي لتحسين الإتصال بين المنظمة ومجموعات أصحاب المصالح المختلفة . ✓ يساعد المؤشر المصري لمسؤولية الشركات على تحفيز تلك الشركات للقيام بممارسات المسؤولية المجتمعية والتقرير عنها ، واحترام حقوق الانسان ، وتوفير اخلاقيات العمل ، بالإضافة إلى الحد من الآثار السيئة تجاة المجتمع والبيئة مما يؤدي إلى تحسين سمعة الشركة ، وجذب الاستثمارات الاجنبية والتأثير الإيجابي على أسعار الأسهم .

وتناولت دراسة (Jiang., et. al., 2013) اختبار العلاقة بين أداء المسؤولية المجتمعية للشركات وجودة التقارير المالية بالتطبيق على مجموعة من الشركات الصينية المملوكة للدولة (State owned) وغير المملوكة للدولة (non-State owned) وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصينية غير المملوكة للدولة تمارس مستوى مرتفع من المسؤولية المجتمعية للشركات من خلال الإفصاح والتقرير عن أنشطتها البيئية والمجتمعية بشكل دوري حيث إن تلك الشركات تشجع ممارسة المسؤولية المجتمعية القائمة على الحوافز الانتهازية كأداة لإدارة الأرباح ، كما أوضحت الدراسة أن شركات المراجعة تتقاضى مقابل أعلى لمراجعة الشركات الصينية غير المملوكة للدولة والتي ترتفع فيها أنشطة المسؤولية المجتمعية لتلك الشركات ، حيث تقوم شركات المراجعة بمجهود إضافي لتقييم مخاطر إدارة الأرباح المرتبطة بالتقرير عن المسؤولية المجتمعية .

وركزت دراسة (Cormier., 2014) على تحليل العلاقة بين مستوى الإفصاح الإلزامي عن المخاطر والالتزامات البيئية وتعزيز بيئة المعلومات الواردة أمام المحللين الماليين وكيف يمكن لحوكمة الشركات أن تؤثر على هذه العلاقة ، وهل يمكن أن تكون السياسات والضوابط الحكومية ملزمة للشركات للإفصاح عن ممارساتها البيئية والمجتمعية ، وقد أوضحت الدراسة أن الإفصاح الإلزامي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركة هو البديل عن ضعف حوكمة الشركات في تحسين بيئة المعلومات أمام المحللين الماليين حيث إنه بمثابة آلية فعالة تدعم حوكمة الشركات من خلال منظور بيئي .

وهدفت دراسة (Cheng, et.. al., 2014) إلى تحديد العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لتقرير المسؤولية المجتمعية للشركات والأداء المالي للشركة ، وتحليل العلاقة بين ممارسات المسؤولية المجتمعية للشركة من خلال الإفصاحات عن الأنشطة البيئية والمجتمعية والامتثال للوائح والقوانين التي تنظم الأبعاد البيئية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن التقرير عن أنشطة المسؤولية المجتمعية للشركات

أصبح عاملا هاما ، حيث أن المزيد من الإفصاح عن الأنشطة البيئية يؤدي إلى تحسين أداء الشركة بشكل مباشر ، وإذا كان ذلك التقرير غير كافي فسوف تواجه الشركات بعض المشاكل مع أصحاب المصالح ، حيث إن المستثمرين والعملاء يولون إهتماما متزايدا للشركات التي ترتفع فيها مستويات المشاركة في أنشطة المسؤولية المجتمعية ، كما يمثل تقرير المسؤولية المجتمعية حلقة تغذية عكسية إيجابية من خلال الزيادة في الشفافية حول الأثر المجتمعي والبيئي لتلك الشركات .

وعملت دراسة (محمد ، 2014) على تقييم واقع الإفصاح عن الأداء البيئي بالتقارير المحاسبية فضلا عن تقييم أثر الإفصاح عن الأداء البيئي على مخاطر الأعمال بشركات قطاع البتروكيماويات العاملة في مصر والمقيدة في البورصة المصرية ، وخلصت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية والمجتمعية تضيف المزيد من الثقة على المعلومات التي تقدم للمستخدمين لدعم وترشيد قراراتهم الإدارية ، كما رجحت الدراسة التباين في آراء واتجاهات المستقصى منهم حول أهمية عرض المعلومات البيئية خاصة ذات الآثار الإيجابية أو السلبية على حد سواء إلى غياب وجود معايير أو إرشادات محاسبية قادرة على تنظيم عملية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بغرض إضفاء صفة القبول العام بين معدي ومستخدمي معلومات التقارير المالية ، وأخيرا أشارت الدراسة إلى أنه من أهم النتائج المترتبة على الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي :

- ✓ تحسين صورة الشركة طالما أنها تفصح عن أداءها البيئي محاسبيا .
- ✓ تعزيز الربحية والعائد على الإستثمار .
- ✓ تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة .

وبينت دراسة (إبراهيم ، 2014) محددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالتقرير عن المسؤولية المجتمعية لها ، ومن ثم إدراجها بالمؤشر المصري للمسؤولية المجتمعية . وتوصلت الدراسة إلى وجود أربعة أبعاد كمحددات للتقرير عن المسؤولية المجتمعية للشركات وهي المحددات الهيكلية والمحددات التنظيمية والمحددات التشريعية والمحددات المحاسبية .

كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن تبني الإدارة العليا للشركات مفهوم المسؤولية المجتمعية والبيئية كأحد محاور التخطيط الاستراتيجي لها والتقرير عنها ، يمثل أحد آليات تعظيم وتحقيق التوازن بين الأطراف المهمة بالشركات مما ينعكس بأثره الإيجابي على الأداء المالي قصير وطويل الأجل للشركات وتحقيق السيولة بالأسواق المالية ، كما أشارت الدراسة إلى أن زيادة كل من كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات ، وقيمة الأموال المستثمرة بها ، ونسبة مساهمة المؤسسات المالية في الهيكل التمويلي للشركات ونسبة التداول الحر لأسهمها من شأنه دفع الإدارة العليا للشركات - إختياريا - للتقرير عن المسؤولية المجتمعية لها ، ومن ثم إدراج تلك الشركات دون غيرها من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالمؤشر المصري للمسؤولية المجتمعية ، ووجود أثر جوهري للبيئة القانونية التي تأسست في ضوءها الشركات في بيئة الاعمال المصرية على قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية المجتمعية لها .

وناقشت دراسة (Feleaga., et.al .,2014) أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي مستوى الإفصاح البيئي لأكثر من دولة ، وما إذا كان الانسجام أو الاختلاف في الممارسات المحاسبية بسبب اختلاف عادات إعداد التقرير المالي - Financial Reporting habits - وتتنوع الأطر المؤسسية يؤثر علي شكل ومكونات الإفصاح البيئي ، ولتحقيق هذا الهدف قامت الدراسة بفحص ما إذا كان مستوى الإفصاح البيئي في ظل معايير IFRS يرتبط بحجم الشركة ، وقوة القيود القانونية والتنظيمية في الدولة التي تعمل فيها تلك الشركات، وخلصت نتائج الدراسة إلي أن الإفصاحات البيئية التي تفرضها معايير IFRS تزداد مع زيادة حجم الشركة ، وان الشركات العاملة في دول ذات إطار صارم للإفصاحات البيئية (مثل فرنسا والمملكة المتحدة) تقوم بالتقرير بشكل كبير عن القضايا البيئية اكثر من الشركات التي تعمل في اطار تنظيمي ضعيف ، من خلال الإجابة على التساؤلات التاية :

- ✓ هل التكيف مع مجموعة المعايير المحاسبية IFRS يضمن التجانس بين الممارسات المحاسبية عبر الدولة الواحدة أو الدول المختلفة .
- ✓ هل توجد فروق أو اختلافات في ممارسات التقرير البيئي بسبب اختلاف الأوضاع التنظيمية وعدم تشابه بيئة التقرير المالي للدول محل الدراسة .
- ✓ هل مستوى الإفصاح البيئي طبقا لمعايير التقارير الدولية له علاقة بحجم الشركة .
- ✓ ما هو أثر التحول من الإفصاح التطوعي إلى الإفصاح الإلزامي طبقا لمعايير التقارير الدولية .

وقد خلصت الدراسة إلى أن التكيف مع معايير التقارير الدولية تدعم عملية القابلية للمقارنة بين الشركات المختلفة عبر الدول المختلفة ، إلا أنه مازال البعد البيئي وتقرير المسؤولية المجتمعية من التحديات الواضحة أمام العمل المحاسبي ، ولا يوجد معيار تقرير مالي دولي مخصص للإفصاحات عن النواحي البيئية إلا أن كثيراً من المعايير تخصص أجزاء معينة تناقش بشكل صريح أو بشكل ضمني بعض البنود المرتبطة بالأبعاد البيئية للشركات .

وتعرضت دراسة (Alasrag.,2014) إلي فحص مدي امكانية استخدام معايير التقارير المالية الدولية لرصد ظاهرة التدهور البيئي ، ومن خلال استعراض الدراسات السابقة في هذا الشأن ، أكدت الدراسة علي أن معايير IFRS تقدم إطار مفاهيمي وعملي لتوجيه الشركات التي تعمل في صناعات ذات حساسية بيئية ، وقد استخدم الباحث في هذه الدراسة البيانات الوصفية ودراسة الحالة بالاعتماد علي معلومات القوائم المالية لثلاث شركات تعمل في الصناعات ذات الحساسية البيئية ، حيث استخدمت الدراسة المؤشرات المالية وغير المالية للإفصاح عن التدهور البيئي وما لها من تداعيات سلبية علي المجتمع بشكل عام قبل تطبيق معايير IFRS ، حيث ان القوائم المالية للشركات عادة ما تحتوى علي معلومات فعلية وأيضاً معلومات علي سبيل الدعاية والترويج بخصوص القضايا البيئية والمجتمعية التي تواجهها ، كما انه لا يتم الإفصاح عن حجم ومدى كفاية المساهمات التي تقوم بها الشركات في سبيل اعادة تأهيل وترميم البيئة ومدى تحمل تلك الشركات لهذه التكاليف بشكل يتناسب مع

حجم الأضرار الناجمة عنها ، وفي سبيل الوصول الي أعلى مستويات الإفصاح والشفافية عن مشكلة التدهور البيئي اقترحت الدراسة قائمة جديدة تحتوى علي كل الإفصاحات الواردة في معايير التقارير المالية الدولية بشأن البعد البيئي .

وهدفت دراسة (أحمد , 2015) إلى تحليل الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي المقدم من قبل الشركات المساهمة المصرية ، وذلك من أجل وضع إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي يتناسب مع بيئة الممارسة المهنية في مصر، من أجل الوفاء بإحتياجات أصحاب المصالح، والذين يرغبون في الحصول على المعلومات المالية وغير المالية البيئية والاجتماعية الملائمة من وجهة نظرهم، والتي يتعين على الإدارة والمحاسبين الإفصاح المحاسبي عنها من خلال أسلوب جديد للإفصاح اطلق عليه "التقارير المتكاملة للأعمال" ، وتم استطلاع آراء ثلاث مجموعات، يرى الباحث بانهم أكثر المجموعات اهتماما بهذا الموضوع، وهم كالتالي: (المجموعة الأولى وتضم أصحاب المصالح، المجموعة الثانية وتشمل الاكاديميين، المجموعة الثالثة وتحتوي المديرين والمحاسبين في الشركات المساهمة المصرية).

وخلصت الدراسة في ما يتعلق بأساليب الإفصاح المحاسبي عن البعدين البيئي والاجتماعي، أنه يوجد أكثر من أسلوب للإفصاح المحاسبي في هذا الشأن، وأن هذه الأساليب يصاحبها عدد من العيوب، أهمها ما يلي:

- ✓ تقتقد خاصية التكامل والقابلية للمقارنة.
- ✓ التباين في المحتوى المعلوماتي المفصوح عنه .
- ✓ افتقاد خاصية التوجه الاستراتيجي .
- ✓ إهمال الإفصاح عن الكثير من المعلومات غير المالية المتعلقة بالمسئوليات البيئية والاجتماعية .
- ✓ افتقادها للتواصل والتفاعل مع أصحاب المصالح.
- وتوصلت الدراسة إلى أن أفضل أساليب الإفصاح هو الإفصاح المحاسبي عن البعدين البيئي والاجتماعي من خلال تقارير الاستدامة ، حيث يصاحبه العديد من المزايا أهمها الآتي:
- ✓ تحديث المحتوى المعلوماتي لهذين البعدين بسهولة وبتكلفة أقل.
- ✓ سهولة الإفصاح عن هذين البعدين بأكثر من لغة خاصة إذا كانت الشركة من الشركات الدولية أو الشركات متعددة الجنسيات .
- ✓ السرعة والوقتية في توصيل المعلومات البيئية والاجتماعية لأكبر عدد من أصحاب المصالح.
- وكذلك خلصت الدراسة إلى أنه بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية، التي تنظم الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي لا يوجد حتى الآن معيار محاسبي دولي يلزم الشركات المساهمة بالإفصاح عن هذين البعدين وينظم هذا الإفصاح من حيث الهيكل والمحتوى المعلوماتي.

وتميزت دراسة (Huang, & Waston., 2015) بمراجعة الدراسات السابقة في قضية المسؤولية المجتمعية للشركات (والتي نشرت في أكبر ثلاثة عشر مجلة محاسبية في الحقبة الاخيرة) ، وقد بدأت الدراسة بمناقشة مختصرة للبيانات التي استخدمها الباحثين لقياس المسؤولية المجتمعية للشركات ، وقامت الدراسة بمراجعاتها في أربع أبعاد هي :

- ✓ محددات المسؤولية المجتمعية للشركات .
- ✓ العلاقة بين المسؤولية المجتمعية للشركات والأداء المالي .
- ✓ نتائج المسؤولية المجتمعية للشركات .
- ✓ دور الإفصاح المحاسبي والمراجعة للمسؤولية المجتمعية للشركات .

وعملت الدراسة على تلخيص الادبيات المحاسبية في هذه المجالات والتعليق علي كيفية استخدام الباحثين في مجال المحاسبة لمهاراتهم في بعض القضايا المحددة ، وقد قدمت الدراسة في كل مجال من المجالات الاربعة بعض مقترحات البحث في المستقبل للمسؤولية المجتمعية للشركات، وكانت من أهمها توصيات بتبني الشركات سواء في الدول المتقدمة أو النامية معايير التقارير المالية الدولية والتي تنتج معلومات محاسبية عالية الجودة بما يضمن دقة وموضوعية الإفصاحات البيئية .

وركزت دراسة (Guggiola., 2015) علي إبراز الأهمية الاقتصادية للتحويل الي معايير IFRS، ومدى تغطية تطبيق تلك المعايير العالمية لكل القضايا البيئية والمجتمعية التي تواجه الشركات أو المؤسسات ، وبيان تكلفة تحمل تلك الشركات لمزيد من مستويات الإفصاح (الاختياري / الاجباري) عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.

وقد اشارت نتائج الدراسة إلي ان تكلفة الإفصاح عن الانبعاثات البيئية في ظل تطبيق معايير IFRS كانت بين 47,78 الي 103,80 دولار امريكي للدولة التي تملك ناتج محلي اجمالي 1615,78 دولار امريكي لكل نسمة ، إلا أنه مع تذليل كافة المعوقات التنظيمية والتشريعية من قبل الحكومات وبذل المزيد من الجهود من قبل المؤسسات لدراسة وتحليل المشكلات المتعلقة بعملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والمجتمعية وإيجاد حلول مناسبة لها ، سوف تنخفض تكلفة الإفصاح عن تلك الانبعاثات البيئية في نطاق 14,858 دولار أمريكي للدولة التي تملك ناتج محلي اجمالي 1194,375 دولار أمريكي لكل نسمة .

وهدفت دراسة (Efobi.,2016) إلي محاولة الربط بين معايير التقارير المالية الدولية IFRS ومشكلة الإفصاح عن الأداء البيئي والمجتمعي في قارة افريقيا ، واستبيان مدى الزامية المؤسسات والمنظمات علي تبني معايير IFRS لمواجهة التأثيرات البيئية والمجتمعية المحتمل حدوثها خاصة في ظل زيادة معدلات المخاطر البيئية للقارة السوداء ، حيث اعتمدت الدراسة علي بيانات فعلية تم جمعها من 47 دولة في افريقيا في الفترة الممتدة من 2001 وحتى 2013 ، وقد تم استخدام اسلوب SGMM في عملية التقرير المالي ، وقد اكدت نتائج الدراسة علي وجود علاقة و رابط ايجابي بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي والحد من مشكلات التلوث البيئي ، كما اكدت النتائج ايضا علي ان أثر

معايير IFRS علي البعد البيئي سينخفض عند التركيز علي الجودة في المؤسسات وإحكام الرقابة علي طرق الفساد البيروقراطي ، وفي هذه الحالة فإن السياسات البيئية سوف يتم تطبيقها وأنشطة الشركات متعددة الجنسيات سوف تكون محل مراجعة وفحص بما يضمن حمايتها للبيئة .

واستهدفت دراسة (Bernardi, & Stark., 2016) قياس أثر التغيير في سياسات التقرير المالي في جنوب افريقيا علي دقة وتنبؤات المحللين الماليين في الفترة من 2008 الي 2012 كأسلوب لتقييم إدراكات المستخدمين لمدي فائدة ومنفعة التقارير المتكاملة Integrated Reports وذلك في سياق تأكيد المجلس الدولي للتقارير المتكاملة علي ضرورة الاعتماد علي تلك التقارير بشكل اعتيادي والتي تهدف الي اظهار المخاطر البيئية التي تواجه الشركة سواء في الوقت الحالي أو المستقبلي من خلال التقارير السردية التي تشمل تقارير الاستدامة ، تقارير الإدارة ،التقارير الاستراتيجية ، تقارير الحوكمة ، التقارير البيئية ، تقارير عن المسؤولية المجتمعية ، وتقارير عن المخاطر، وترى الدراسة ان التقارير المتكاملة سوف يكون لها الأثر الأكبر في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية عن الأداء البيئي والمجمعي لتلك الشركات.

وقامت دراسة (Stefano., 2016) بتقييم درجة المسؤولية الاجتماعية الناشئة من بيان الدخل الشامل المعد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية للتقارير المالية، وإثبات ما إذا كانت القيم التي تم الحصول عليها من القوائم المالية والمؤشرات كافية لتحليل أداء الشركة من منظور المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة أم لا، وخلصت الدراسة إلى أن العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمسؤولية الاجتماعية ضعيفة.

وهدف دراسة (Haro, et.al., 2-17) لتحليل الكشف الطوعي عن المعلومات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية لشركات النفط والغاز العاملة في أمريكا اللاتينية، ودراسة العوامل التي قد تؤثر على توفير هذه المعلومات، وتبين النتائج التي تم الحصول عليها أنه على الرغم من أن الشركات في هذا القطاع أصبحت أكثر وعيا لتأثير نشاطها، فإنه يجب بذل المزيد من الجهود فيما يتعلق بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، وكانت أكبر شركات النفط والغاز وأكثرها ربحا هي التي تميل إلى نشر تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات الأكثر اكتمالا.

وعملت دراسة (Rejeb., 2017) على بيان المسؤولية الاجتماعية للشركات في السياقين التونسي والمصري في ظل حوكمة الشركات وتأثير تكوين مجلس الإدارة والقيادة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ، وبينت الدراسة التجريبية ل 68 شركة تونسية مدرجة و 100 شركة مدرجة في البورصة المصرية أن استقلالية مجلس الإدارة، والإدارة الأجنبية، وإدارة الإناء، وقانون الدولة، تؤثر تأثيرا إيجابيا في الكشف عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ، وعموما أتسقت النتائج مع نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصلحة، وتشير إلى أن الكشف عن المسؤولية الاجتماعية للشركات

يبدو أنه ناجم عن الرغبة في تلبية توقعات المساهمين من حيث الشفافية والإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية.

وقامت دراسة (الجرف , 2017) بالتركيز على واقع الإفصاح عن بعد التنمية المستدامة في أداء البنوك السعودية , وخلصت الدراسة إلى أن معايير التقارير المالية الدولية والسعودية لم تتضمن مبادئ التنمية المستدامة مما يعد فجوة في هذه المعايير , وكذلك وجود تفاوت واضح بين البنوك في التقرير والإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية والبيئية لأنها تعتبر بيانات إختيارية .

وأقترح الباحث إطراراً يتضمن إضافة الإفصاح عن بعد التنمية المستدامة إلى تلك المعايير لدعمها وحتى تكون متكاملة وشاملة , وكذلك إضافة مبدأ المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن مسؤوليات الإدارة العليا في البنوك حتى تصبح بيانات الزامية يجب أن تقرر وتفصح عنها البنوك وتكون التقارير المالية أكثر شمولاً وجودة للمستفيدين لتحسين قيمة البنوك وزيادة جودة التقارير المالية لهذه البنوك، وبالتالي تنشيط سوق رأس المال وتحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية على المستوى القومي .

ومن استقراء وتحليل أهداف ونتائج الدراسات السابقة يتضح للباحث ما يلي :

- 1- تناولت معظم الدراسات أهمية البعد البيئي والمجتمعي في ضوء توجه الحكومات والجمعيات والأجهزة المعنية بتخفيض الآثار البيئية السلبية والأضرار التي تلحق بالمجتمع من حيث استنزاف الموارد الطبيعية التي تؤثر على حقوق الأجيال القادمة في ضوء ما يعرف بالتنمية المستدامة .
- 2- خلصت كافة الدراسات إلى أهمية وضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية سواء كان ذلك في التقارير المالية أو في إطار مايسمى بالتقارير المتكاملة .
- 3- ركزت بعض الدراسات على إختلاف إلتزام الشركات بإختلاف الدول العاملة بها بالمعايير الدولية للمحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية عن القضايا البيئية والمجتمعية .
- 4- خلصت بعض الدراسات إلى أن القوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير IFRS-IAS لا توفر المعلومات الكافية والمؤشرات لتحليل أداء الشركة من منظور المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة .
- 5- ركزت بعض الدراسات على كيفية الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية الناتجة عن ممارسة الشركات لأنشطتها الاقتصادية من خلال إعداد التقارير المتكاملة (وليس التقارير المالية) وأحد هذه التقارير يهتم بالقضايا البيئية والمجتمعية.
- 6- لم تحدد الدراسات المعوقات التي تحد من تبني منشآت الأعمال أساليب موضوعية للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ومتطلبات قيامها بالقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية طبقاً لمعايير IFRS-IAS .

ومن ثم يسعى هذا البحث إلى الكشف عن المعوقات التي تحد من قيام المنشآت ببيئة الأعمال المصرية والمتطلبات اللازمة لقيام هذه المنشآت بالقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية طبقاً لمعايير IFRS-IAS .

ثانياً : القياس المحاسبي للأنشطة البيئية والمجتمعية

تعددت الدراسات التي تناولت قضية العناية بالأبعاد والمسئولية البيئية والمجتمعية وما ينتج عنها من تكاليف ومنافع وذلك لما لها من مكانة بالغة الأهمية لإرتباطها الوثيق بالتنمية وكذلك العلاقة الوثيقة برفاهية الإنسان وبمستوى معيشته وتقدمه، وتتحدد مجالات المسئولية البيئية والمجتمعية للشركات (الشيرازي, 1990) في الآتي :

- المحافظة على جودة البيئة.
- تحقيق أمان المنتجات قبل وعند وبعد الإستخدام .
- الحفاظ على الموارد الطبيعية من التلوث.
- إستخدام الموارد بطريقة مثلى .

وفي هذا الصدد اتجهت الأنظار نحو ضرورة تفهم الشركات للمسئولية البيئية التي تقع على عاتقها والتكاليف والأعباء المترتبة عليها وفي إطار تحقيق ذلك برزت أهمية الحاجة إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة للأطراف ذات العلاقة عن هذه التكاليف والأعباء، من خلال استخدام أساليب جديدة بهدف معالجة المشكلات البيئية والمحافظة على البيئة (لعبيدي ، 2014) .

وبناء على ذلك أصبحت المنظمات المهنية وجماعات المستهلكين أكثر اهتماماً بفحص مدى التزام الشركات بالنظم والقوانين البيئية بهدف تحسين الأداء البيئي ، وحتى تحقق الشركات الإلتزام الكامل بالقوانين واللوائح البيئية كان لابد من دمج القضايا البيئية فى المحاسبة بفروعها، ما أدى إلى ظهور المحاسبة عن البيئة .

1- ماهية المحاسبة البيئية والمجتمعية :

تناولت دراسة (الساقى ، 2001) تحديد مفهوم للمحاسبة المجتمعية بأنها "منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام المنظمة بمسئولياتها المجتمعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع ، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة " .

وأشارت دراسة (القطاطي ، 2007) أن أهداف المحاسبة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية تتمثل في الآتي :

1- تقديم معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية عن الأداء البيئي والتكاليف والأعباء البيئية والمسئولية المجتمعية إلى الإدارة ومراكز صنع القرار .

2- إعداد قوائم مالية تحتوي على المعلومات التي تخص الأنشطة البيئية والمسئولية

المجتمعية للأطراف الخارجية للمساعدة في اتخاذ القرار الاستثماري .

في حين يعرف آخر (الجوزي ، 2008) المحاسبة البيئية بأنها "جزء لا يتجزأ من المحاسبة المجتمعية ، وتعتبر المحاسبة البيئية وسيلة لإمداد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة، بحيث تضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية " .

ويرى آخر (Bortz., 2007) أن المحاسبة البيئية في ضوء المفهوم العام للمحاسبة بأنها "تمثل نظام للمعلومات يهدف إلى جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث والتصرفات البيئية للمشروع، بغرض إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية لأصحاب المصلحة".

وينظر آخر (شعيب ، 2009) إلى المحاسبة البيئية بأنها "مفهوم ومنهج يحكمه البعد البيئي والآثار البيئية المتوقعة لخطط التنمية على المدى المنظور وغير المنظور، ويهتم بان لا تتعدى مشروعات التنمية وطموحاتها الحد البيئي الحرج، وهو الحد الذي يجب أن نتوقف عنده ولا نتعداه حتى لا تحدث نتائج عكسية قد تعصف بكل ثمار مشروعات خطط التنمية " .

وعرفت مجموعة العمل لمراجعة البيئة (WGEA., 2010) المحاسبة البيئية بأنها "تقدم إطاراً لتنظيم المعلومات عن حالة واستخدام قيمة الموارد الطبيعية والبيئية ومصائد الأسماك والأصول بما في ذلك حسابات الغابات- من بين أمور أخرى- وكذلك النفقات على حماية البيئة وإدارة الموارد".

وقد تناولت دراسة (تهامي ، 2011) المبررات التي ساهمت في ظهور المحاسبة البيئية ، على النحو التالي :

- **ضغوط الإفصاح :** وهي الضغوط التي يمارسها الأطراف أصحاب المصلحة على المؤسسات والشركات لتقديم المعلومات عن الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية، أو الإفصاح الاختياري في تقارير الأداء البيئي للشركة وفقاً لما يعرف بمبادرات الإفصاح العالمية .
- **ضغوط مالية :** وهي تلك الضغوط الناتجة عن نمو الوعي العالمي بالمسئولية المجتمعية للشركات ، ويتم تصنيف الشركات في هذا المجال على أساس مستوى النشاط البيئي لها ويسمى مؤشر داو جونز (Dow Jones) المستدام .
- **ضغوط قانونية :** وهي تلك الضغوط التي تمارسها الجهات الرقابية والقانونية بالدول المختلفة لتقليل معدلات استخدام الشركات للمواد الخطرة والسامة أو الملوثة للبيئة، وكذلك تقليل معدلات انبعاث الغازات السامة.
- **الضغوط الضريبية :** وهي قيمة الضرائب التي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة مثل ضريبة الكربون وغيرها من الضرائب المماثلة التي تهدف إلى الحد من الأضرار بالبيئة.

ومن التحليل السابق يرى الباحث أن المحاسبة البيئية هي نظام للمعلومات يقوم بإنتاج المعلومات المحاسبية وتوفيرها عن الأنشطة البيئية والمجتمعية للمستفيدين (داخلية/خارجية) ، لبيان مدى مسؤولية الشركة بشأن التكاليف والأعباء للمحافظة على البيئة وحمايتها سواءً تحملتها الشركة أو المجتمع ، بالإضافة إلى تكاليف المشاركة في الأنشطة المجتمعية لتحسين البيئة التي تعمل فيها الشركة بمفهومها الشامل.

وتكمن أهمية المحاسبة البيئية (العبيدي ، 2014) والمجتمعية للمحاسب والمنشأة فيما يلي :

- أن استمرار وتطور مهنة المحاسبة مرتبط بتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات البيئية والمجتمعية والتي أصبحت مطلباً ضرورياً وملحاً بجانب المعلومات المالية.
- أن الاتجاه السائد في الوقت الحالي هو تحميل المؤسسات بنفقات المحافظة علي البيئة بدلاً من تحميل عبئها علي المجتمع، الأمر الذي يترتب عليه معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية من خلال الوظيفة المحاسبية للمشروع..
- أن كثيراً من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية ذات طابع كمي ومالي وتؤثر جوهرياً علي أصول الشركة ونفقاتها والتزاماتها ومن ثم فهي تندرج ضمن عمل المحاسبة.
- إن عدم قيام المحاسبين بتقديم معلومات عن آثار أنشطة المؤسسات على البيئة والمجتمع إنما يعني ضمناً تأييد وتشجيع المؤسسات التي تقوم بتلويث البيئة ومعاينة المؤسسات بتخصص جزء من مواردها للحد من التلوث.
- تخفيض المخاطر البيئية على المؤسسات بسبب ردود أفعال المستهلكين والجهات الرقابية مثل تخفيض استهلاك سلع معينة وحظر أنشطة معينة مع تشجيع أنشطة أخرى أقل ضرراً.

وبالإضافة إلى ماسبق فإن عمل المحاسبة البيئية كنظام للمعلومات يعمل على جمع البيانات والمعلومات وتحليل التكاليف والأعباء البيئية يساعد الإدارة على :

- اتخاذ القرارات التي تسهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الأعباء البيئية والمجتمعية الحالية والمحتملة .
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بشكل دقيق .

▪ المفاضلة بين البدائل الإدارية من حيث الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

وعلى الرغم من أهمية المحاسبة البيئية فإن هناك العديد من الصعوبات والمعوقات (عمارة،

2011) التي تواجه المحاسبة عن الأداء البيئي أهمها:

- ✓ الطبيعة المختلفة للنشاط البيئي عن النشاط الاقتصادي .
- ✓ عدم توافق بعض المبادئ المحاسبية التقليدية مع بعض جوانب الأداء البيئي .

- ✓ صعوبة حصر الأضرار التي تلحق بالبيئة.
- ✓ التنوع في أشكال الفساد البيئي .
- ✓ صعوبة فصل التكاليف البيئية عن تكاليف النشاط العادية .
- ✓ طبيعة مضمون وهيئة ومستوى الإفصاح المحاسبي البيئي المستهدف .
- ✓ صعوبة تحديد المسؤولية المباشرة أو نصيب المنشأة من غير المباشرة عن التلوث البيئي بشكل نهائي .

2- مفهوم وطبيعة التكاليف البيئية والمجتمعية :

ترتبط التكاليف البيئية بالتكاليف المجتمعية بإعتبار التكاليف البيئية جزء من تكاليف الأنشطة المجتمعية التي تؤديها الشركة من ناحية ولصعوبة الفصل بينهما من ناحية أخرى ، وعلى الرغم من أنه ليس هناك تعريف محدد للتكاليف البيئية والمجتمعية بسبب وجهات النظر المختلفة لها من قبل المستثمرين والإدارة والمجتمع والدولة، وكذلك إستخدام هذا المفهوم في دراسات المحاسبة المالية والمحاسبة القومية والمحاسبة الإدارية ، إلا أنه يمكن القول أن التكاليف البيئية والمجتمعية هي التي تنشأ نتيجة لقيام المنشأة بالأنشطة التالية :

- ✓ المحافظة على البيئة من خلال إستخدام تكنولوجيا وخامات أقل أضراراً حتى ولو أعلى تكلفة
- ✓ العمل على حماية الموارد الطبيعية عن طريق محاولة التقليل من استنفادها وتلويثها .
- ✓ العمل على تحسين البيئة الإنتاجية بالمنشأة لتفادي الأضرار بالعاملين والبيئة المحيطة .
- ✓ المساهمة في تحسين المجتمع ذو العلاقة بالمنشأة مثل تقديم الخدمات المجتمعية (صحة-تعليم-تدريب-توظيف) وتجميل البيئة .
- ✓ التخلص من النفايات الصناعية الضارة بالبيئة بطريقة آمنة لا تتسبب بأضرار بيئية ومجتمعية .

ويرى (سويلم ، 2001) إلى أن التكاليف البيئية هي " كل عناصر التكاليف المرتبطة بالموارد الاقتصادية المتاحة فضلاً عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات بكافة أنواعها إلى جانب تكلفة إيجاد منتجات صديقة للبيئة " .

و قسمت دراسة (حسن ، 1997) "التكاليف البيئية إلى تكاليف داخلية تتمثل فيما تتحمله الشركة من أعباء مالية للتصنيع وتكاليف خارجية تتمثل فيما يتحمله المجتمع من أعباء مقابل أضرار التلوث البيئي" .

وقامت وكالة حماية البيئة الأمريكية (USEPA., 2000) بتبويب التكاليف البيئية طبقاً لسهولة أو صعوبة قياسها ، كما يلي :

- تكاليف تقليدية : Conventional Costs وهي تلك التكاليف الاقتصادية التي تتمثل في تكاليف المواد الخام والأجور والمعدات التي تتحملها منظمات الأعمال .

- تكاليف مستترة : Potentially Hidden Costs وهي تلك التكاليف التي تتجم عن التزام منظمات الأعمال بالتشريعات والقوانين البيئية الصادرة من قبل السلطات المختصة .
 - تكاليف محتملة : Contingent Costs وهي تلك التكاليف التي تتمثل في المسؤولية المحتملة على منظمات الأعمال، مثل تكاليف المعالجة أو التعويض عن التلوث البيئي والآثار السلبية المحتملة .
 - تكاليف علاقات عامة : Image / Relationship costs وهي تلك التكاليف المرتبطة بتحسين صورة منظمات الأعمال أمام المجتمع .
 - تكاليف خارجية : External costs ، وهي التكاليف الناجمة عن الآثار الضارة غير المباشرة على المجتمع والبيئة المحيطة .
- كما يتم تبويبها وفقاً لارتباطها بالفترة المحاسبية إلى (حسن ، 2000) :
- التكاليف البيئية الجارية : وهي التكاليف المستنفذة مقابل تنفيذ برامج حماية البيئة لفترة محاسبية واحدة وتكون لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تتحقق خلال هذه الفترة المحاسبية مثل (تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج ، تكاليف التخلص من النفايات أو المخلفات الناتجة عن النشاط ، تكاليف الإدارة البيئية. ، تكاليف المراجعة الداخلية للبيئة ، تكاليف علاج العاملين بالمؤسسات
 - التكاليف البيئية الرأسمالية: وهي التكاليف مقابل توفير الآلات والمعدات والتجهيزات التي تساهم في الحد من التلوث ومعالجة آثاره لأكثر من فترة مالية واحدة مثل (تكاليف تركيب التجهيزات والمداخن ، تكاليف إنشاء محطات لمعالجة المخلفات ، تكاليف الأجزاء المضافة إلى الأصول لحمايتها من الآثار البيئية الناتجة عن النشاط أو لتقليل الآثار البيئية الناتجة عن استخدام الأصل في النشاط).
- وبوت دراسة (عبد البر ، 2003) التكاليف البيئية والمجتمعية كما يلي :
- التكاليف العادية وتكاليف التشغيل : وتشمل تكاليف المنتجات والمواد الخام وتكاليف استخدام المعدات والمباني وتكاليف التشغيل والعمالة والطاقة والتدريب .
 - التكاليف القانونية والتشريعية : وتشمل التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الالتزام بالتشريعات الحكومية مثل نفقات التقارير والاعلام والتصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص .
 - التكاليف المحتملة : وتشمل تكاليف العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الحوادث البيئية والإصابات الشخصية وتدمير الممتلكات .
- وقد أشارت دراسة (القطاطي ، 2007) أن تكاليف الأنشطة البيئية تنقسم إلى قسمين أساسيين :
- تكاليف تتحملها الشركة نتيجة قيامها بتنفيذ البرامج والأنشطة الملزمة للشركة بموجب قواعد وقوانين بيئية أو تلك التي تتحملها لغرض حماية البيئة من الآثار السلبية لأنشطتها تكاليف

إجتماعية غير مباشرة : وتتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تقع على المجتمع نتيجة الأضرار الناشئة عن ممارسة الشركة لأنشطتها الضارة بكافة أنواعها .
في حين قامت دراسة (الجوزي ، 2008 ، ناصر والخفاف ، 2012) بتبويب التكاليف البيئية والمجتمعية على النحو التالي:

- تكاليف أنشطة المنع: وتمثل التكاليف اللازمة لمنع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة وضارة للبيئة وتكلفة إستبدال مصادر الطاقة بأنواع أخرى أقل تلوثاً ومراجعة وتصميمات المنتجات الجديدة للتأكد من توافر متطلبات الأمان عند الإستخدام .
- تكاليف أنشطة الحصر والقياس: وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها الشركة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتتضمن أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل الشركة ، وأنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل ، وأنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية ، وأنشطة متابعة العلاقة بين الشركة والأجهزة البيئية المختلفة.
- تكاليف أنشطة الرقابة : وهي تكاليف الأنشطة التي تزاولها الشركة بغرض الرقابة والتحكم في مصادر التلوث بالشركة وتتضمن أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة ، وأنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة ، وأنشطة خفض مصادر التلوث.
- تكاليف أنشطة الفشل البيئي: وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها الشركة بغرض إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل الشركة في منعها وحصرها ورقابتها في الماضي وتتضمن تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة بالبيئة سواء كانت (سائلة - غازية - صلبة) بالإضافة إلى التكاليف المترتبة على مخالفة الشركة لتنظيمات البيئة كالغرامات .

ومن التحليل السابق يرى الباحث أن التكاليف البيئية والمجتمعية هي كافة التضحيات الاقتصادية التي يجب أن تتحملها المنشآت في سبيل المحافظة على البيئة وحمايتها وتكاليف معالجة أي أضرار قد تنتج عن أنشطتها سواءً تحملتها المنشأة أو المجتمع ، بالإضافة إلى تكاليف المشاركة في الأنشطة المجتمعية لتحسين البيئة التي تعمل فيها بمفهومها الشامل.

3- قياس التكاليف البيئية والمجتمعية :

رغم الأهمية التي استحوذت عليها التكاليف البيئية للشركات واهتمام المحاسبين والإدارة بوضع ضوابط ومعايير لهذه الأنشطة إلا أن الأنشطة البيئية لم تلق الاهتمام الكافي لإرساء أسس وقواعد واضحة لقياسها باعتبار الشركات غير مسؤولة عن البيئة الخارجية ، ويظهر ذلك واضحاً في عرض نتائج العمليات المالية مع إغفال البيانات والمعلومات التي تبين دور الشركة في حماية البيئة ، والسبب في ذلك يرجع إلى صعوبة قياس التكاليف البيئية ، ولكن هذه الصعوبات لم تمنع المؤسسات والجهات

التنظيمية من البحث والتقصي عن أساليب جديدة لقياس وعرض التكاليف البيئية ضمن التقارير المالية الدورية لها .

وتناولت دراسة (حسن ، 2007) المراحل التي تمر بها عملية قياس التكاليف البيئية ، حيث أشارت الدراسة أنها تمر بمرحلتين أساسيتين وهما :

- ✓ حصر عناصر التكاليف البيئية الرأسمالية والجارية .
- ✓ تصنيف تكاليف برامج حماية البيئة وسياسات المشاركة المجتمعية إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وفقا لنوع النشاط البيئي.

ورغم الصعوبات التي تواجه عملية القياس لتكاليف الأنشطة البيئية لتداخلها في كافة أنشطة وموارد المنشأة سواءً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، فإن هناك العديد من الجهود المبذولة والمحاولات المحاسبية بهدف تحقيق ذلك القياس نظراً لأهميته من خلال إتباع مجموعة من الطرق الملائمة للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية تعتمد على طبيعة الأسواق (التقليدية-الضمنية-الإفتراضية) التي تتناسب مع الضرر البيئي والمجتمعي المراد قياس تكلفته (قريفة ، 2010 ، فارس وضويفى ، 2011 ، ناصر و الخفاف، 2012) وتتمثل أهم طرق ومناهج الأسواق التقليدية بإعتبارها الأكثر إستخداماً في الحياة العملية فيما يلي :

- **أسلوب الاستجابة أو التأثير:** وفيها يتم الإعتماد على تقدير العلاقات بين التعرض للأضرار البيئية وأثرها على الأصول البشرية أو المادية كالمباني والآلات والمعدات، ويرتكز هذا النوع من الطرق على وجود علاقة سببية بين الأضرار البيئية والآثار التي تحدثها على الثروة البشرية والمادية والطبيعية سواءً كانت مباشرة مثل تكاليف علاج المرضى الناتج عن التلوث البيئي أو غير مباشرة مثل الإنخفاض في الإنتاجية نتيجة لعجز الشخص المصاب عن العمل بالكفاءة ذاتها قبل إصابته بالتلوث .
- **طريقة تغيير الإنتاجية :** وتقوم هذه الطريقة على أساس ملاحظة التغير المادي في الإنتاج المرتبط بتغيرات معينة بالبيئة، فمثلا يمكن أن يؤدي تلوث الهواء إلى التأثير بالسلب على الإنتاجية الزراعية، أي انخفاض الإنتاج كما ونوعا، وقد يؤدي التلوث أيضا إلى تآكل التربة الزراعية وبالتالي انخفاض إنتاجيتها، ولحساب القيمة المالية لهذا التغير أو الانخفاض في الإنتاجية يتم ضرب كمية الانخفاض في الإنتاجية في سعر الطن المباع من منتج معين.
- **طريقة تغير تكاليف الإحلال :** قد يؤدي تدهور البيئة الأضرار بالأصول والموارد المختلفة كالأراضي وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات ماليا عن طريق حساب تكاليف إحلال الأصل المتأثر بأصل جديد أو تكاليف إرجاعه إلى حالته الأصلية التي كان عليها، ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف تكاليف إحلال أو ترميم مبنى متأثر

بتلوث الهواء . وتجدر الإشارة إلى صعوبة تطبيق هذا المنهج إذا كانت الأصول المتأثرة هي أصول ذات قيمة تاريخية أو ثقافية.

- **طريقة التكاليف الوقائية :** وهي التكاليف التي يتم إنفاقها على الوسائل الوقائية من الأضرار البيئية ، وفي هذه الحالة يتم إحتساب إجمالي تكاليف الأصول المستخدمة في سبيل الحماية البيئية .

4- أهداف ومزايا قياس التكاليف البيئية والمجتمعية :

يرى الباحث أنه رغم ما قد يؤدي إليه قياس وتصنيف ودمج التكاليف البيئية والمجتمعية في نظام التكاليف بمنشآت الأعمال من زيادة في الجهد والتكلفة على المنشأة لإنتاج المعلومات ، إلا أن هذا القياس يؤدي إلى تحقيق الأهداف والمزايا التالية للمجتمع والمنشأة (على ، 2008 ، لعبيدي ، 2014، حنان ، 2014 ، Guggiola., 2015):

- توفير معلومات للمؤسسات الصناعية للمساعدة في تصميم برامج لترشيد التكاليف بهدف المشاركة في تحسين الأداء البيئي، والتقرير عنها لتوضيح مدى الإستجابة والإلتزام بالقوانين البيئية بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين صورة الشركة.
- إختيار المنتجات الآمنة بيئياً واختيار المواد الخام المستخدمة، وتصميم المنتج وطريقة التصنيع، واختيار أفضل الأساليب للتخلص من المخلفات، وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للأنشطة البيئية، ودراسة بدائل الإستثمار في التكنولوجيا النظيفة والآمنة بيئياً.
- مساعدة الشركة في إعداد مؤشرات بيئية لأنشطتها المختلفة، واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر التلوث المختلفة، واتخاذ القرارات الملائمة لخفض معدلات هذا التلوث أو الحد منها.
- التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وبالتالي تحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات والتكاليف لهذه المنتجات، وأيضاً المساهمة في ترشيد قرارات التسعير، والقياس الدقيق لتكلفة كل منتج على مستوى الأقسام المختلفة، مما يؤدي إلى تحسين ربحية الشركة وتحسين سمعتها في سوق المال.
- تحليل أداء بعض إدارات الشركة مثل إدارة تصميم وتطوير المنتج، وإدارة المشتريات، وإدارة رقابة الجودة، وإدارة تدوير المخلفات، وذلك بهدف تخفيض التكاليف البيئية الخاصة بهذه الإدارات، واتخاذ القرارات البيئية الرشيدة التي تدعم موقفها التنافسي، وتعمل على زيادة الربحية في الأجل القصير والطويل.
- تحديد وقياس المنافع البيئية التي يمكن أن تحققها الشركة من خلال برامجها وأنشطتها المختلفة لحماية البيئة من أضرار نشاطها الصناعي، وما تتحمله من تكاليف في سبيل إنجاز هذه البرامج والأنشطة .

- استفادة المجتمع والجهات الحكومية من قيام المؤسسات بتحديد وقياس التكاليف البيئية، بهدف تخفيض التكاليف المجتمعية الخارجية للتلوث الصناعي مثل تكاليف الفحص والرقابة والمعالجة البيئية، وتقييم التشريعات واللوائح الموضوعة.
- تقييم الأثر البيئي للمشروعات الجديدة المقترحة، حيث يتيح تحليل التكاليف البيئية مثل تكلفة نظم التحكم البيئي وتكلفة إعادة تدوير المخلفات الصلبة وتحويلها إلى منتجات تامة الصنع، إلى تخفيف الأثر البيئي المتوقع لمثل هذه المشروعات، وبالتالي تحديد القيمة الاقتصادية للمشروع المقترح بعد أخذ البعد البيئي في الاعتبار.

ثالثاً : الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية

يهدف الإفصاح المحاسبي بصفة عامة إلى توصيل المعلومات المحاسبية إلى كافة الأطراف المستفيدة الحاليين والمتوقعين (داخلية-خارجية) من خلال التقارير المالية ، ويعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية جزءاً من هذا الإفصاح ، ويستعرض الباحث في النقاط التالية ماهية ومستويات ومحددات الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ودور معايير IFRS-IAS في تحسين مستويات الإفصاح عن تلك الأنشطة :

1- ماهية الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمسئولية المجتمعية :

عرفت دراسة (القطاطي ، 2007) الإفصاح البيئي والمجتمعي أنه " نشر المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية والمجتمعية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل " ، وقد أشارت الدراسة أن المعلومات الواردة في التقارير المنشورة عن الأداء البيئي يجب أن تتضمن مصروفات وتكاليف التشغيل في الماضي والحاضر الخاصة بمعدات الحد من التلوث ، والتقدير المستقبلي الخاصة بمصروفات وتكاليف التشغيل للأنشطة البيئية والسياسات والآليات التي تنتهجها الشركة في تحسين الأداء البيئي والمجتمعي .

كما عرفت دراسة (حنان ، 2014) الإفصاح البيئي بأنه "عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم و التقارير الدورية، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويرشد قراراتهم"

وتقليدياً كان الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية المنتجة من النظام المحاسبي على مستوى عالي من الأهمية بالنسبة للمساهمين وأصحاب المصالح وكذلك الجهات الرقابية والتشريعية ، وفي الوقت الحالي أصبحت المعلومات غير المالية تكاد تحظى بنفس مستوى أهمية المعلومات المالية في ظل ما يقوم به المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة International Integrated Reporting Council (IIRC,2013) من إصدارات لإعداد مجموعة من التقارير المتكاملة (يوسف ، 2010؛ أحمد 2015 ؛ شرف، 2015 ؛ بدر، 2013) والتي تشمل : تقارير الاستدامة ،

تقارير الإدارة، التقارير الاستراتيجية، تقارير الحوكمة، التقارير البيئية، تقارير عن المسؤولية المجتمعية، وتقارير عن المخاطر وما تعكسه تلك التقارير من معلومات مالية وغير مالية عن الأنشطة البيئية والمجتمعية، حيث ينظر لبعد الأداء البيئي والمجتمعي للشركة كمكمل للأبعاد الاقتصادية وذلك في ضوء مفهوم التنمية المستدامة الذي يركز على الممارسات والآثار البيئية التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه الآثار بفعل الأنشطة التشغيلية وغير التشغيلية.

ومن ثم يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي والمجتمعي بأنه عرض وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالأنشطة البيئية والمجتمعية في القوائم و التقارير المالية الدورية، والمعلومات الكمية والوصفية في الإيضاحات المتممة لها، مما يسهل مهمة المستخدمين للتقارير في إتخاذ قراراتهم وتقييم الأداء البيئي والمجتمعي للمنشأة.

2- مستويات الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية :

رغم تعدد أنواع الإفصاح المحاسبي بين الإفصاح الكامل (الشامل) والإفصاح العادل و الإفصاح الكافي والإفصاح الملئم و الإفصاح التتقيفي (الإعلامي) و الإفصاح الوقائي (الشيرازي, 1990 ؛ عبد اللطيف, 2014) ، فإنه يمكن تحديد ثلاثة مستويات للإفصاح المحاسبي بحيث يعكس كل مستوى من تلك المستويات قدراً معيناً من المعلومات يجب أن تتضمنها هذه التقارير ، وتتمثل هذه المستويات (IFAC.,2007) فيما يلي:

● **الإفصاح المحاسبي الشامل :** وبمقتضى هذا المستوى من الإفصاح ، فإنه يجب الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية الملائمة لخدمته متخذي القرارات والذين هم في حالة مفاضلة بين عدة بدائل أو خيارات ويحتاجون حتماً إلى كم من المعلومات المحاسبية الملائمة لتقييم تلك البدائل واتخاذ القرارات وكلما زادت البدائل المتاحة للقرار كلما زادت الحاجة لكمية المعلومات المحاسبية اللازمة لذلك القرار ، وذلك يستلزم الإفصاح الشامل عن الأداء البيئي في التقارير والقوائم المالية .

● **الإفصاح المحاسبي العادل :** وهو الإفصاح عن المعلومات الواجب إظهارها بالقوائم المالية والتي تخدم جميع الأطراف دون تحيز لطائفة أو جماعة من المستفيدين على حساب الأخرى ، حيث إنه يحمل مدلولاً أخلاقياً يهدف إلى تحقيق معاملة المستفيدين المحتملين للقوائم المالية معاملة متكافئة ومتوازنة .

● **الإفصاح الكافي (المناسب) :** ويمثل الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بحيث يجعلها غير مضللة للمستفيدين ، و مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والبيئة المحاسبية والاقتصادية ، ويعتبر الإفصاح الكافي أكثر مستويات الإفصاح تطبيقاً في الواقع العملي لعدة اعتبارات أهمها الصعوبات المرتبطة بتطبيق المستويين " الشامل - العادل " من مستويات الإفصاح ، وفحوى هذا المستوى هو أن يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة فقط وتفادى نزعة الإفراط في المعلومات المحاسبية

المقدمة ، حيث تتجه الشركات بالإفصاح نحو الاهتمام فقط بتلك المعلومات المهمة والجوهرية التي لا يؤدي نشرها إلى الأضرار بمصالح المنشأة ، ومعنى ذلك أن الإفصاح الكافي يعترف بوجود قيود على عملية الإفصاح يجب أخذها في الحسبان (Charles. H & Dennis. M., 2006).

وفى مجال الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية يمكن القول أنه يوجد كل من :

• الإفصاح المحاسبي الإلزامي :

تتحدد المسؤولية البيئية والمجتمعية للمنشأة استناداً إلى القوانين واللوائح والقرارات العامة السارية ذات العلاقة بنشاط المنشأة ، وطبقاً لنظرية المشروعية (Legitimacy theory) تفرض تلك التشريعات واللوائح قيوداً وحدوداً لأداء المنشأة البيئي حيث تعمل ضمن إطار تلك التشريعات ولا يجب أن تتجاوزها أو تنتهكها لما يترتب على ذلك من إجراءات عقابية على المنشأة ، حيث ينشأ الإفصاح الإلزامي لتتلافى اتجاه المستخدمين للحصول على المعلومات المحاسبية من مصادر أخرى غير القوائم المالية .

• الإفصاح المحاسبي الاختياري:

إن الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري يحدث كنتيجة لموقف المنشآت تجاه البيئة ورؤيتهم الإستراتيجية للتعامل معها ، حيث يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي إحدى صور الإفصاح المحاسبي الاختياري باعتباره نابعاً من إستراتيجية المنشأة نحو التعامل مع الأبعاد البيئية والمجتمعية ويشتمل محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري (عبد السيد ، 2010 ، صالح ، 2015) على الكثير من العناصر التي يجب عرضها بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ومن أهمها :

- ✓ مدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية .
- ✓ الإفصاح عن النفقات الرأسمالية عن السنة الجارية أو عن السنوات السابقة لأغراض منع الضرر البيئي أو الحد منه .
- ✓ الإفصاح عن النفقات الرأسمالية المتوقعة لأغراض منع الضرر البيئي أو الحد منه.
- ✓ الإفصاح عن التكاليف التشغيلية للسنة الجارية أو لسنوات سابقة لأغراض منع الضرر البيئي أو الحد منه .
- ✓ إيضاح سياسات ولوائح الشركة المتعلقة بالأبعاد البيئية والمجتمعية.
- ✓ إيضاح المعالجات والتسهيلات المتخذة لغرض منع الضرر البيئي .
- ✓ إيضاح الاشتراطات والترتيبات البيئية تجاه النفايات الخطرة.
- ✓ إيضاح الترتيبات والخطوات الفعلية للامتثال تجاه المتطلبات البيئية والمجتمعية.

3- محددات الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية :

تواجه الشركات عند تطبيق معايير **IFRS-IAS** في الدول النامية تحديات أهمها تغيير الثقافة ، وتطوير النظم الاقتصادية والإدارية والمحاسبية ، فتطبيق معايير التقارير المالية الدولية أو التوافق معها ليس كافياً للتغلب على مشاكل الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية لبعض الشركات في بعض الدول النامية ، بل يتطلب الأمر تطوير القوانين والتشريعات البيئية (يوسف، 2010) ، ولهذا ما زال البعد البيئي والمجتمعي من التحديات الواضحة أمام العمل المحاسبي ، ورغم عدم وجود معيار دولي يناقش الأبعاد البيئية والمجتمعية للشركات ، إلا أن بعض معايير **IFRS-IAS** تضمنت أجزاء معينة تناقش بشكل صريح أو بشكل ضمني بعض الإفصاحات المرتبطة باعتراف وقياس الأصول والالتزامات البيئية و تتوقف درجة ومستوى الإفصاح عن الأداء البيئي والمجتمعي وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية **IFRS** على عدة محددات أهمها :

- **قوة التشريعات البيئية :** حيث ارتبطت قوة الهيكل القانوني والتشريعات البيئية المنظمة داخل كل دولة بشكل مباشر مع متطلبات الإفصاح البيئي وفقا لـ **IFRS** ، ففي ألمانيا جاءت التشريعات القانونية ضعيفة ، حيث لا توجد التزامات واضحة بخصوص الأبعاد البيئية والمجتمعية ، و في فرنسا توسعت التشريعات البيئية لتلزم الشركات المدرجة في البورصة بالإفصاح عن أنشطتها البيئية وفق **IFRS** ، بينما في دولة إنجلترا شملت تلك التشريعات البيئية كل الشركات المدرجة في البورصة وغير المدرجة بتقديم تقرير سنوي عن أنشطتها البيئية والمجتمعية (Barbu., et. al ., 2012) .
- **حساسية الشركات للبيئة :** توجد علاقة بين نزعة الشركات أو ميلها للإفصاح عن معلوماتها البيئية ومتطلبات **IFRS** من خلال حساسية تلك الشركات للبيئة " - environmental sensitive firms " ، حيث تكون أكثر إدراكا بالإفصاح البيئي عن الشركات الأقل ارتباطا بالبيئة " environmental non sensitive firms " حيث يزداد الطلب على المعلومات المحاسبية البيئية من قبل فئات المستخدمين المختلفة تبعا لدرجة حساسية نشاط المنشأة البيئي وما يترتب عنه من مخاطر (Liu, & Anbumozhi., 2009).
- **حجم الشركة :** تفصح الشركات الأكبر حجماً عن معلوماتها البيئية بشكل أكبر من الشركات الأقل حجماً (Ben, & Halioui., 2012).
- **بيئة المعلومات والتقارير المالي :** لا بد أن تكون بيئة المعلومات بيئة خصبة لمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية ، بحيث يجب توافر الحد الأدنى من التشريعات البيئية الملزمة للشركات ، ووضع الاشتراطات البيئية الواجبة الالتزام من قبل الشركات سواء قبل إنشائها أو أثناء تشغيلها وذلك لتسهيل عملية قياس الأداء البيئي بجانب الأداء المالي والإفصاح عنه محاسبيا كلما أمكن ذلك (Al- Aroud., 2014) .

- **نوع الأداء البيئي للمنشأة :** يأخذ الأداء البيئي للمنشأة أحد شكلين وهما الأداء البيئي الإيجابي والأداء البيئي السلبي ويرتبط الإفصاح المحاسبي البيئي بنوع الأداء البيئي ، فنتجه المنشآت نحو الإفصاح الاختياري عن الأداء البيئي الإيجابي باعتباره يساهم في تحسين صورتها أمام المجتمع ، بينما قد تحجم عن الإفصاح عن الأداء البيئي السلبي لما قد ينجم عنه من أثار تضر بسمعه المنشأة وصورتها .
- **رؤية المنشأة الإستراتيجية لموضوع الإبعاد البيئية والمجتمعية :** فإن كان سياسة المنشأة البيئية هي فقط الالتزام بالقوانين البيئية السارية فإن الإفصاح المحاسبي البيئي في تلك الحالة لا يعدو كونه إفصاحاً إلزامياً في ضوء متطلبات تلك القوانين فقط ، بينما إذا كانت النظرة اشمل وأن استراتيجيات المشروع نحو البيئة تسعى إلى تحقيق تطبيقات الفعالية البيئية و أبعاد التنمية المستدامة ، فإن الإفصاح المحاسبي البيئي في تلك الحالة سيكون أكثر من مجرد الإفصاح الإلزامي ليتعداه إلى الإفصاح الاختياري النابع من استراتيجيات المنشأة وتفاعلها مع البيئة (محمد ، 2014) .

4- الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS :

إتجهت العديد من الدول المتقدمة والنامية علي حد سواء في السنوات الاخيرة إلي الالتزام بالمعايير الدولية IFRS-IAS اقتناعاً منها بأن ما ينتج عنها من تقارير مالية وما تحتويه من معلومات محاسبية تساهم في توفير معلومات محاسبية تتميز بالجودة ، وتساهم في توفير معلومات محاسبية اكثر ملائمة وشفافية ، وتقارير مالية قابلة للمقارنة (Rutledge, et. al., 2014).

وخلصت دراسة (احمد , 2015) بأن ممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي والمجتمعي للشركات المساهمة في أكثر الدول سواء المتقدمة أو النامية ممارسات أغلبها إختيارية غير منظمة ، مع الأخذ في الاعتبار تدرج مستويات الإفصاح على مستوى الدول المتقدمة فيما بينها مقارنة بالدول النامية ، كما خلصت دراسة (Barbu, et.al., 2012) أنه حتى على مستوى الدول المتقدمة تختلف مستويات الإفصاح المحاسبي البيئي والمجتمعي للشركات المساهمة.

وغنى عن البيان أن تطبيق معايير IFRS-IAS يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية ذات شفافية عالية ، وقابلة للمقارنة ، مما يعنى اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة وآمنة بيئياً ، وقد أكدت العديد من الدراسات أهمها (IASB,2017 & Hillier,& Musluv., 2015) علي ان التحول إلي الإلتزام بمعايير IFRS-IAS سواء كان كلياً أو جزئياً يحسن من مستويات الشفافية والتقرير عن الأنشطة البيئية والمجتمعية، ويأخذ التحول إلي معايير IFRS إحدي طريقتين إما عن طريق التحول الكامل أي التبنى الكامل لمعايير التقارير المالية الدولية من دون اي تعديل مثل الاتحاد الأوروبي ، أو عن طريق

التحول الجزئي أي التكيف مع معايير التقارير المالية الدولية مع مراعاة ظروف الدولة المحلية السائدة مثل الصين ومصر .

ويؤكد الباحث على أن تنامي المسؤولية البيئية والمجتمعية وظهور مفهوم التنمية المستدامة والضغط على الشركات لتحمل هذه المسؤولية قد أدى إلى زيادة الجهود الفاعلة في تبني سياسات واضحة للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمجتمعي وهو ما انعكس في ماتحتوية معايير IFRS – IAS .

ويوضح الجدول رقم (1) (Negash., 2012 ؛ Goyal., 2013؛ Barbu, et.al. 2012) توصيف لمحتويات المعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS فيما يتعلق بتحديد وقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية والإفصاح عنها بشكل يفى بمتطلبات الفئات الداخلية والخارجية المعنية بالقضايا البيئية والمجتمعية التي ترتبط بممارسة الشركات لأنشطتها الاقتصادية .

جدول (1)

محتويات معايير IFRS-IAS بشأن القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية

م	المعيار	متطلبات المعيار بشأن الأنشطة البيئية والمجتمعية
1	IAS(1) عرض القوائم المالية	<p>حيث يصف هذا المعيار بشكل عام تمثيل وعرض القوائم المالية للكيان وأدائه المالي وتدفعاته المالية والتي لها بالغ الأهمية للعديد من المستخدمين في بناء قراراتهم الاقتصادية وبشكل خاص أكد هذا المعيار بشأن الأنشطة البيئية والمجتمعية على ضرورة التزام الشركات بما يلي :</p> <ul style="list-style-type: none"> • يجب الاعتراف بأي تكاليف أو نفقات بيئية تحملتها الشركة . • الإفصاح عن أي معلومات تتعلق بالأصول أو الالتزامات البيئية ، كما يوصى (IAS 1) الشركات بالإفصاح عن أي معلومات إضافية تتعلق بالبعد البيئي للشركات لتعطي صورة واضحة لأصحاب المصالح تجاه القضايا البيئية والمجتمعية . • تشجع الشركات إنتاج مثل هذه التقارير البيئية لأنها مفيدة في تشكيل وعي وأراء المستخدمين الخارجيين .
2	IAS(2) المخزون	<p>تتأول هذا المعيار الصناعات شديدة التلوث والتي تعترف بأن نفاياتها تعامل كأصل من الأصول ويكون لها قيمة تخريدية ، كما يسمح هذا المعيار بالاعتراف بتلك النفايات كمخزون إذا تحملت الشركة تكاليف إضافية لتحويل هذه النفايات إلى منتجات نهائية ومن ثم تؤثر على الحسابات الختامية للشركة.</p>
3	IAS (8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	<p>لا يتضمن هذا المعيار اتجاهات مباشرة بخصوص القضايا البيئية ، ولكن يوجد بعض التوصيات الضمنية التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية عندما تغير الشركة تقديرات المخصصات البيئية ، أو عندما تقوم الشركة بتصحيح أخطاء جوهرية في احتساب التكاليف أو الالتزامات البيئية.</p>
4	IAS(10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	<p>يصف هذا المعيار بشكل عام الخطوات الواجب إتباعها من قبل الشركة عندما تقع أحداث جوهرية بعد تاريخ إنتهاء السنة المالية للشركة ، وتعرف الأحداث التالية بأنها أحداث تقع في الفترة ما بين تاريخ إنتهاء السنة المالية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية ، وهذه الأحداث قد تتطلب إجراء تسويات على أرقام القوائم المالية في نهاية السنة المالية أو تقديم إفصاحات معينة ، ويجب إجراء التسويات أو الإفصاحات المطلوبة سواء كانت تلك الأحداث ايجابية أو سلبية ، وبشكل خاص قد يكون هذا الحدث</p>

		اللاحق متعلق ببعض القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة ، ويوصى المعيار الشركات بالإفصاح عن الأسباب التي جعلت الشركة لا تفصح عنها في قوائمها المالية .
5	IAS (12) ضرائب الدخل	يصف هذا المعيار بشكل عام المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ، وبمبدأ عام لهذا المعيار فيتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة مع بعض الاستثناءات للفروق المؤقتة الواجب خصمها من الوعاء الضريبي وعلى سبيل المثال : عندما تكون القيمة الدفترية للأصول البيئية أكبر من الأساس الضريبي لها ، تنشأ فروق ضريبية مؤقتة ويتم الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة .
6	IAS (16) الأصول الثابتة	يشير هذا المعيار إلى الاستحواذ على بعض الأصول الثابتة للأغراض البيئية من أجل سلامة الشركة ، والاستحواذ على هذا النوع من الأصول قد يكون ضروريا ، فهو استخدام كامل غير منقوص عن غيره من الأصول التشغيلية الثابتة ، حتى في حالة عدم وجود منافع اقتصادية مستقبلية وفي هذه الحالة ، فالاستحواذ على هذا النوع من الأصول البيئية قد يكون خارج نطاق التعريف العام للأصل ، ويستند هذا الخروج على حقيقة أن المنافع الاقتصادية المستقبلية قد تتعرض للخطر في ظل غياب تلك الأصول البيئية ، ومثال على ذلك ، يقدم المعيار حالة عملية لمصنع كيماويات والذي يرغب على إدخال مادة جديدة في العملية الإنتاجية لصناعة الكيماويات لتمتشي مع الالتزامات القانونية الحالية . حيث أتاح المعيار برسملة تلك التحسينات التشغيلية كأصول بيئية ، لان الشركة سوف تكون غير قادرة على إنتاج أو بيع المنتجات الكيماوية من غير إدراج تلك التحسينات التشغيلية .
7	IAS (20) المحاسبة عن المنح الحكومية	يحتوي على إشارة ضمنية على التقارير الأولية لتوزيع حقوق الانبعاثات والاعتراف بها في البيانات المالية.
8	IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9 الأدوات المالية	يرتبط بالمخاطر الحالية والمستقبلية الناشئة في مثل هذه الحالات كمحاسبة التحوط ، وقياس المشتقات البيئية، ومعاملة العناصر المالية الأخرى التي تحدث نتيجة للآثار البيئية.
9	IAS(36) اضمحلال قيمة الأصول	يمكن تطبيقها كلما عانت الأصول البيئية للشركة من انخفاض القيمة، إما نتيجة للتلوث أو الحوادث المادية، أو فقدان الحقوق التعاقدية أو استنزاف الموارد المعدنية.
10	IAS (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.	يقدم عدة تفاصيل عن الاعتراف والقياس بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وعلى سبيل المثال : 1- تجري شركة عملياتها الاستخراجية في بلد مع عدم وجود التشريعات البيئية. ومع ذلك، فقد نشرت الشركة السياسة البيئية الخاصة بها ، والتي تنص على أن أي نفقات معالجة ناتجة من الأنشطة الملوثة سيتم دعمها من قبل الشركة. في حالة وقوع مثل هذه الحوادث ، يكون لدى الشركة التزام ومخصص بناء على أفضل تقدير لهذه النفقات المستقبلية. ومع ذلك، فإن المعيار لم يقدم أي تفاصيل عن نوع وحجم هذا الحدث الذي يمكن أن يؤدي إلى التزام . 2- عندما يتم إثارة دعوى قضائية أو غيرها من الوسائل القانونية ضد الشركة، فإن مسؤولية تنظيف وحماية البيئة توجب التزام محتمل إذا كان التأثير طبقاً للوائح أو العقوبات الجديدة على الشركة غير مؤكدة، ولهذا لا ينبغي أن تعترف الشركة بالالتزامات المحتملة في القوائم المالية ولكن يجب أن تفصح عنها، ما لم يكن احتمال تدفق الموارد الاقتصادية غير بعيد.
11	IAS (38) الأصول غير الملموسة	يرتبط هذا المعيار بالقياس والاعتراف بالأصول البيئية مثل نفقات التطوير أو حقوق الانبعاثات، التي يتم الحصول عليها في صورة دعم أو الحصول عليها من السوق.
12	IAS (41) الزراعة	هو معيار متخصص من دون ذكر للعناصر البيئية ، ولكن يستهدف هذا القطاع بعد بيئي حساس للغاية. ويعرض هذا المعيار محاسبة القيمة العادلة لجميع الأصول البيولوجية. قياسات القيمة العادلة قد تعني ترجيح المساهمة البيئية للأصول البيولوجية. على سبيل المثال، فإن تطوير الأسواق في اعتمادات كربون الغابات تؤثر في تقييم هذه الأصول وبالتالي الإبلاغ المالي.
13	IFRS (3) دمج الأعمال	ينص على أن الأصول والالتزامات القابلة للتحديد والمكتسبة في دمج الأعمال ينبغي أن يتم تقييمها بالقيمة العادلة ونتيجة لذلك، فإن جميع الالتزامات البيئية في دمج الأعمال (مثل الالتزامات البيئية

14	IFRS (6) استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	المرتبطة بالتخلص من الأصول الملموسة المعمرة) يجب أن تقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء. يرتبط هذا المعيار بالأنشطة الاستخراجية، والتي يتم الاعتراف بها على نطاق واسع على أنها حساسة بيئياً. حيث يمثل المعيار خطوط إرشادية للاعتراف بنفقات الاستكشاف، بما في ذلك الاعتراف بالموارد المعدنية كأصول، كما ينص على الاعتراف بالتزامات التفكيك والنقل نتيجة لاستكشاف الموارد المعدنية.
15	IFRS (8) قطاعات التشغيل	يحدد هذا المعيار عناصر الإفصاح عن بعض المعلومات التي تقدم في التقارير السنوية للشركات الكبيرة، فالعديد من الشركات في بعض الأحيان تملك قسماً للتشغيل له صلة واضحة مع الخدمات البيئية وحماية البيئة، مثل الطاقة النظيفة وخدمات إزالة التلوث، وإعادة التدوير، التكنولوجيا الخضراء، الخ.

كما أدى التعاون بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) إلى الإهتمام بالقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية والمجتمعية (أحمد ، 2015؛ Buckler., 2017 ؛ Efofi.,2016 ؛ Tondkar.R.,et.al,2014) و الجدول رقم (2) يوضح الأثر المتوقع على الإفصاح البيئي في التقارير المالية الدولية نتيجة لذلك التعاون :

جدول (2)

الإفصاح البيئي قبل وبعد الاتفاق بين (IASB) و (IIRC) في ضوء IFRS

قبل	بعد
<ul style="list-style-type: none"> علي الرغم من أن التقرير عن الإفصاح البيئي مازال اختياريًا في أغلب الأحوال إلا أن العديد من الشركات الكبيرة بادرت طوعاً بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية وطورت نظاماً لإدارة البيئية ووضعها ضمن التقارير السنوية وذلك علي النحو التالي : الاتجاه الأول : الفصل بين التقارير المالية والبيئية : التقارير الوصفية : ويعتبر هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها إعداداً ، وتتضمن هذه التقارير وصفاً للأنشطة التي قامت بها الشركة تجاه التزاماتها البيئية ، ولا تتضمن هذه التقارير تحليلات التكاليف الخاصة بها . التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير علي المجتمع : ومن خلالها يتم مقابلة المنافع والتكاليف البيئية بهدف التوصل إلي صافي الفائض أو العجز الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع وليس للمنظمة . التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط : وتستخدم هذه التقارير للإفصاح عن جانب التكلفة فقط لتأثيرات المسؤولية البيئية دون التعرض لقيم 	<ul style="list-style-type: none"> في ضوء الاتفاق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) ، يبدو أهمية التعرف علي ما تصبو إليه التقارير المتكاملة كأحد أهم الأدوات الفاعلة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS والتي يجب أن تشمل علي تقارير مالية وغير مالية ، حتي يكون هناك تماثل للبيانات ، وعليه يكون هناك قابلية للمقارنة ، وتمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من الاعتماد علي أسلوب تحليل المحتوى Disclosure analysis للمفاضلة بين الشركات المختلفة وتشمل: تقارير الإدارة ، تقارير الاستدامة ، التقارير البيئية ، تقارير عن المسؤولية المجتمعية ، تقارير الحوكمة ، التقارير الاستراتيجية ، وتقارير عن المخاطر . الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية في تقرير واحد ، بحيث تصبح المعلومات ذات التأثير البيئي جزء من المعلومات المالية .

<ul style="list-style-type: none"> • تهدف معايير IFRS للإفصاح عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها الشركة بشكل وصفي وكمي من خلال تحديد حجم المخاطر Risk Profile ومراقبة وتقييم ممارسات إدارة المخاطر المتعلقة بسياسات المسؤولية المجتمعية . • توفير معلومات تتعلق بالإفصاح عن التنوع في أشكال الفساد البيئي والمجتمعي ومناقشة السياسات والمتطلبات البيئية والمكافآت والحوافز البيئية . 	<p>المنافع وتتميز هذه المجموعة بأنها أكثر تحليلاً من سابقتها .</p> <p>الاتجاه الثاني : الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط : ضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلي الجهات التي تطلبها فقط ، لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً علي المنظمات .</p>
---	--

5- دور معايير IFRS-IAS في تحسين مستوى الإفصاح البيئي والمجتمعي:

مما سبق يمكن القول أن التزام الشركات ومنظمات الأعمال بإعداد القوائم والتقارير المالية طبقاً لمعايير IFRS-IAS يمكن أن يؤدي إلى :

1- إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية تتضمن الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية (Kaeokla. P, & Janikengkift. A.,2013) وذلك من خلال :

- ✓ **القابلية للمقارنة comparability** : تقديم معلومات بطريقة تمكن أصحاب المصالح بتحليل التغيرات في أداء المنظمة على فترات زمنية ، بالإضافة إلى إمكانية التحليل النسبي للأصول والالتزامات البيئية لمنظمات أخرى .
- ✓ **الدقة Accuracy** : تسهم في تقديم معلومات دقيقة وتفصيلية بشكل كاف عن كافة المخاطر البيئية والمجتمعية الحالية والمستقبلية لأصحاب المصالح لتقييم أداء المنظمة.
- ✓ **التوقيت Timeliness** : تسهم في تقديم كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبنود البيئية والمجتمعية في الوقت المناسب من خلال تقرير المسؤولية المجتمعية لأصحاب المصالح ، مما يساعدهم في اتخاذ قرارات مستنيرة **Make Informed Decisions**
- ✓ **الوضوح clarity** : تساعد في تقديم معلومات أكثر فهماً لأصحاب المصالح ، حيث تكون تلك المعلومات متاحة في صورة أشكال وجداول ورسومات .
- ✓ **الموثوقية Reliability** : تقديم معلومات ذات موثوقية عالية من خلال جمعها ، وتسجيلها ، وتبويبها ، وتحليلها ، والإفصاح عنها بشكل يمكن من خلاله أن تخضع للفحص وذلك لتحديد جودة وأهمية المعلومات .

2- زيادة مستوى الإفصاح الإلزامي بحيث يشمل على ثلاثة أنواع من الإفصاح والتي اتفقت مع توصيات مبادرة التقارير العالمية (GRI) Global Reporting Initiative ، والتي تتمثل في (خليل ، 2013) :

- ✓ **الإستراتيجية والملاح Strategy and profile** : وهي الإفصاحات التي تحدد السياق العام لفهم الأداء التنظيمي للمنشأة ، مثل إستراتيجيتها والملاح الأساسية للمنشأة

وهيكل الحوكمة داخل المنشأة وتحديد أوجه المخاطر البيئية وجوانب المسؤولية المجتمعية التي قد تتعرض لها تلك الشركات .

✓ **منهجية الإدارة Management Approach**: وهي الإفصاحات التي تغطي كيفية معالجة المنشأة لمختلف جوانب المسؤولية البيئية والمجتمعية لها ، حيث تسعى معايير التقارير المالية IFRS إلى قياس المخاطر البيئية ومعاملة العناصر المالية الأخرى التي تحدث نتيجة للآثار البيئية واحتسابها بشكل دقيق .

✓ **مؤشرات الأداء performance indicators** : وهي الإفصاحات التي توفر لأصحاب المصالح معلومات مقارنة عن أداء المسؤولية المجتمعية للشركات الفعلية مثل مؤشرات الممارسات العمالية والعمل اللائق ، ومؤشرات الأداء الاجتماعي .

3- ارتفاع مستوى شفافية التقارير المالية وذلك من خلال دمج جميع التكاليف والالتزامات البيئية للشركات التي تتبنى معايير التقارير المالية الدولية IFRS مما يساهم بشكل مباشر في زيادة درجة قابلية المعلومات الواردة بتلك التقارير للمقارنة ، الأمر الذي يساهم في زيادة القدرة على تقييم أداء الشركات (Negash. M.,2012).

4- دقة وثبات التقديرات التي تجريها الإدارة عن الأداء البيئي والمجتمعي ، حيث عملت IFRS علي تدنية المعالجات والطرق المحاسبية المنوط تطبيقها واكتفت في معظم الحالات بمعالجة محاسبية واحدة.

5- تسهم معايير IFRS في التأكد من مدي صحة وسلامة ودقة البيانات البيئية والمجتمعية التي تعكس كافة الأنشطة داخل مجالات المسؤولية المجتمعية لمنشآت الأعمال .

6- تسعى معايير IFRS لتفعيل البعد البيئي والمجتمعي في برامج المنظمات ، ودعم خطتها المستقبلية ، بما يساعدها في تحقيق كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المنشأة ودعم موقفها التنافسي بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية قادرة علي تحقيق التنمية المستدامة.

7- فعالية نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة المتعلقة بالمسؤولية البيئية والمجتمعية ، وفحصها بصفة دورية طالما تم القياس المحاسبى للأنشطة البيئية والمجتمعية حيث من المعلوم أنه مالا يمكن قياسه لا يمكن مراقبته.

رابعاً : الدراسة الميدانية

1- مجتمع وعينة البحث :

يتمثل مجتمع البحث في الشركات المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية ، والتي قد وفقت أوضاع قيد أسهمها داخل سوق الأوراق المالية المصرية وتتفق مع جميع شروط القيد واستمرار القيد داخل السوق . وتمثل عينة البحث في مسئول (الإدارة العليا ، الإدارة المالية ، إدارة التكاليف ، إدارة

البحوث والتطوير) داخل عدد 40 شركة مختلفة الأنشطة وتتبنى تطبيق المعايير الدولية IAS-IFRS كما يلي:

جدول رقم (3) توزيع مفردات العينة

م	القطاع	عدد الشركات بالقطاع	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستلمة	عدد الاستثمارات الصحيحة	نسبة الاستثمارات الصحيحة %
1	الشركات الصناعية	19	117	97	85	87 %
2	شركات الخدمات	9	70	59	54	91 %
3	التشييد ومواد البناء والعقارات	12	63	45	42	93 %
	الإجمالي	40	250	201	181	90 %

ومن الجدول السابق يتضح أنه تم توزيع 250 قائمة إستقصاء تم الرد منها على 201 قائمة استقصاء بنسبة 80% ، وبلغ عدد القوائم الصالحة للتسجيل والاختبارات الاحصائية 181 قائمة وذلك بنسبة 90% ، وهي نسبة مرتفعة تصلح للتمثيل الصادق للبيانات واختبارات التحليل الاحصائي.

وقد تم تقسيم عينة البحث إلى مجموعتين أساسيتين بناءً على تحليل الوضع الحالي للشركة بشأن القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية :

- ✓ المجموعة الأولى : وتشمل الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً **تفي** بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وعددهم 145 مفردة .
- ✓ المجموعة الثانية : وتشمل الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً **لا تفي** بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وعددهم 36 مفردة .

2- مصادر وأساليب جمع البيانات :

اعتمد الباحث على المصادر الأولية لتجميع بيانات الدراسة الميدانية من خلال أعداد وتوزيع قائمة استقصاء تعكس متغيرات البحث على مسؤولي الإدارات (الإدارة العليا ، الإدارة المالية ، إدارة التكاليف ، إدارة البحوث والتطوير) بالشركات محل الدراسة.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث، وأهدافه وفروضه، تم اختيار مجموعة من أساليب تحليل البيانات واختبارات الفروض باستخدام حزمة أساليب التحليل الإحصائية الخاصة بالعلوم الاجتماعية والمعروفة باسم SPSS، وتم الإعتماد على الأساليب التالية :

✓ معامل ارتباط ألفا كرونباخ للتحقق من درجة الاعتمادية والثبات في المقاييس متعددة المحتوى المستخدمة في البحث .

✓ اختبار **One sample t-test** وأساليب التحليل الإحصائي الوصفي مثل المتوسط الحسابي للوقوف على مدى الأهمية النسبية لإجابات المستقصى منهم بشأن المحاور الرئيسية للبحث ، والانحراف المعياري لقياس درجة التشتت في آراء المستقصى منهم لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء.

✓ اختبار **Independent samples t-test** لتحديد الاختلافات و/أو التقارب بين اتجاهات فئتي الدراسة نحو مقومات الإطار المقترح من خلال المحاور الخمسة الرئيسية.

✓ أسلوب الارتباط الرتبى البسيط لسبيرمان ، لتحديد طبيعة العلاقة بين متغيرات البحث ، ومدى قوة هذه العلاقة .

4- تقييم الثقة / الثبات **Reliability** في المقاييس المستخدمة في البحث :

يعتبر أسلوب معامل الارتباط **Coefficient Alpha** من أكثر الطرق المستخدمة في تقييم الثبات أو الاعتمادية في القياس ، ويتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة الاتساق أو التوافق فيما بين المحتويات المتعددة للقياس المستخدم ، حيث استخدم الباحث أسلوب معامل الارتباط " ألفا كرونباخ " **Chronbach's Alpha** وذلك للتحقق من درجة الاتساق الداخلي على المستوى الإجمالي لمحاور البحث (خمسة محاور رئيسية بواقع 80 عبارة) . وقبل إجراء هذا التحليل ، فقد تقرر استبعاد أي متغير يحصل على معامل ارتباط إجمالي أقل من 0.6 بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه وذلك عند درجة ثقة مقدارها 95% (إدريس 2012) ، كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول رقم (4)

تقييم درجة الاتساق الداخلي بين متغيرات البحث باستخدام معامل الارتباط

" ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha** "

الصدق الجذر التربيعي	معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha	عدد العبارات	متغيرات البحث
.836	.699	13	المحور الأول : طبيعة القياس والإفصاح عن الانشطة البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية.
.924	.854	34	المحور الثاني : طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية.
.820	.674	10	المحور الثالث : المعوقات التي تحد من تبني الشركات الصناعية عملية القياس والإفصاح عن الانشطة البيئية والمجتمعية.
.795	.633	11	المحور الرابع : متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IAS -IFRS.

.850	.724	12	المحور الخامس : إلى أي مدى يساهم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS - IAS في تحسين وتطوير المسئولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية.
.8466	.7168	80	إجمالي متغيرات البحث

ينضح من الجدول رقم (4) أن نتائج تحليل الاعتمادية لمعامل ألفا كرونباخ للمتغيرات ككل تمثل (7168). وهو مؤشر لدرجة مرتفعة من الاعتمادية ، ويعكس معامل ألفا كرونباخ الذي تم التوصل إليه درجة عالية من الثقة / الثبات في المقاييس المستخدمة في البحوث الاجتماعية، ويتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي بين محتوياته ، وكذلك درجة مصداقية مرتفعة لمتغيرات البحث ككل حيث تبلغ (8466). ، ومن ثم يمكن الاعتماد عليه في المراحل اللاحقة في التحليل الإحصائي لهذا البحث.

5- نتائج اختبارات الفروض باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار Independent samples t-test المستخدمة في تحليل البيانات :

قام الباحث باستخدام كل من اختبار One sample t-test فضلا عن استخدام الوسط الحسابي (كقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت) بهدف التعرف على الأهمية النسبية لمتغيرات البحث ، ومدى وجود / عدم وجود تشتت في آراء عينات البحث لجميع المتغيرات التي تجسدها المحاور الخمسة الرئيسية. بالإضافة إلى استخدام اختبار Independent samples t-test بهدف اختبار مدى صحة فروض البحث وذلك على النحو التالي:

1/5- نتائج اختبار الفرض الأول بشأن القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وطبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية :

ينص الفرض الأول للبحث على أنه "لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وطبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية".

1/1/5- الأهمية النسبية بشأن القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وطبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية:

سعيًا نحو تحديد الأهمية النسبية للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وطبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية سوف يقوم الباحث أولاً بتحليل آراء المستقضي منهم باستخدام اختبار **One Sample T-Test** للوقوف على الوضع الحالي لعملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية التي تقوم بها الشركات وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (5) ، وثانياً بتحليل آراء المستقضي منهم باستخدام اختبار **One Sample T-Test** للوقوف على طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية التي تهتم بقياسها الشركات المصرية وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (6).

يتضح من الجدول رقم (5) أن آراء فئتي الدراسة (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) ، (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) تتجه بشكل عام نحو الاختلاف على طبيعة عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وذلك بمتوسط حسابي (3.96) ، (3.70) على التوالي ، وانحراف معياري (0.33) ، (0.28) على التوالي .

✓ حيث اولت آراء الفئة الاولى اهتماما كبيرا لعدد من البنود وفقا للترتيب التالي:

1- تفي نظم المحاسبة المطبقة حالياً بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .

2- الإلتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة عن وكالات حماية البيئة وتنمية المجتمع .

3- الإلتزام بمعايير المحاسبة IFRS-IAS .

4- الإفصاح في تقرير وصفي فقط .

✓ فيما أشارت آراء الفئة الثانية إلى مدى أهمية بعض البنود وفقا للترتيب التالي:

1- الإلتزام بمعايير المحاسبة IFRS-IAS .

2- الإفصاح في تقرير وصفي فقط .

3- الحصول على شهادة الأيزو 14000 الخاصة بالأبعاد البيئية والمجتمعية .

4- الإلتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة عن وكالات حماية البيئة وتنمية المجتمع .

ومن خلال العرض السابق تبين اختلاف ترتيب الأهمية النسبية لبنود القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركات وفقا لآراء عيني الدراسة ، حيث اعتبرت الفئة الاولى البند (تفي نظم المحاسبة المطبقة حالياً بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) هو الأكثر من حيث الأهمية بينما اعتبرته الفئة الثانية الأقل من حيث الأهمية النسبية وهو ما يعكس التباين في مستوى تطبيق الشركات محل الدراسة لمعايير الإفصاح والقياس عن الأنشطة البيئية والمجتمعية. على الجانب الآخر يوجد شبه اتفاق بين عيني الدراسة على أهمية البند " الإلتزام بمعايير المحاسبة IFRS-IAS " وذلك بمتوسط حسابي (4.36) ، (4.58) وانحراف معياري (0.70) ، (1.17) على التوالي ، وبند " الإفصاح في تقرير وصفي فقط " بمتوسط حسابي (4.26) ، (4.50) وانحراف معياري (0.94) ، (0.58) على التوالي. مما يعكس إدراك فئتي الدراسة لأهمية تطبيق معايير IFRS-IAS كأحد أهم الأدوات الحديثة التي تسهم بشأن القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.

جدول رقم (5)

ترتيب الأهمية النسبية وفقاً لاختبار One Sample T-Test لإجابات أفراد العينة بشأن طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في الشركات المصرية.

الفئة الثانية					الفئة الأولى					المحور الأول : طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في الشركات المصرية	كود المتغير
Test value = 4					Test value = 4						
Rank	Sig	t	SD	Mean	Rank	Sig	T	SD	Mean		
13	0.000	-15.990	0.37	2.85	1	0.000	15.881	0.49	4.62	تفي نظم المحاسبة المطبقة حالياً بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية .	A1
11	0.000	-5.892	0.77	3.12	6	0.169	1.380	0.69	4.08	تقوم إدارة الشركة حالياً بتطوير أنظمة المحاسبة المطبقة للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ، بجانب الأنشطة الاقتصادية .	A2
4	0.083	1.806	0.98	4.35	2	0.000	11.087	0.67	4.59	الالتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة عن وكالات حماية البيئة وتنمية المجتمع .	A3
3	0.006	-3.035	0.90	3.46	9	0.512	-0.657	0.85	3.96	الحصول على شهادة الأيزو 14000 الخاصة بالأبعاد البيئية والاجتماعية.	A4
9	0.083	-1.806	0.98	3.65	8	1.000	0.000	0.89	4.00	تحقيق ميزة تنافسية على أساس التفوق اقتصادياً وبيئياً ومجتمعياً .	A5
1	0.019	2.510	1.17	4.58	3	0.000	6.402	0.70	4.36	الالتزام بمعايير المحاسبة IFRS-IAS .	A6
6	0.640	-0.473	1.24	3.88	7	0.621	0.495	0.97	4.04	الإفصاح في صلب القوائم المالية.	A7
5	0.478	0.721	0.82	4.12	5	0.066	1.850	0.99	4.15	الإفصاح في تقرير منفصل عن التقارير المالية .	A8
8	0.129	-1.570	0.87	3.73	10	0.329	-0.980	0.98	3.92	الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للميزانية .	A9
10	0.036	-2.214	0.80	3.65	11	0.009	-2.633	1.09	3.77	الإفصاح ضمن تقرير مجلس الإدارة .	A10
7	0.478	-0.721	0.82	3.88	12	0.000	-3.919	0.96	3.70	الإفصاح في تقرير ضمن التقارير المتكاملة للشركة .	A11
2	0.000	4.372	0.58	4.50	4	0.001	3.475	0.94	4.26	الإفصاح في تقرير وصفي فقط .	A12
12	0.000	-10.945	0.79	2.31	13	0.000	-30.099	0.81	2.06	الإفصاح في تقرير وصفي /كمي فقط .	A13
-	0.000	-5.558	0.28	3.70	-	0.144	-1.467	0.33	3.96	إجمالي المحور الأول	A1_13

جدول رقم (6)

نتائج اختبار One Sample T-Test لإجابات أفراد العينة
بشأن طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية فى الشركات المصرية.

الفئة الثانية					الفئة الأولى					المحور الثاني : طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية فى الشركات المصرية	كود المتغير
Test value = 4					Test value = 4						
Rank	Sig	t	SD	Mean	Rank	Sig	T	SD	Mean		
32	0.002	-3.563	0.94	3.35	25	0.097	-1.669	1.20	3.84		B14
30	0.013	-2.669	1.03	3.46	33	0.000	-3.927	1.14	3.64		B15
29	0.004	-3.138	0.81	3.50	34	0.000	-5.551	1.14	3.50		B16
33	0.007	-2.952	1.13	3.35	32	0.000	-3.892	0.96	3.70		B17
31	0.001	-3.610	0.76	3.46	31	0.004	-2.917	1.12	3.74		B18
22	0.009	-2.813	0.70	3.62	26	0.042	-2.051	1.01	3.83		B19
25	0.025	-2.391	0.90	3.58	22	0.400	-0.844	1.14	3.92		B20
34	0.000	-4.797	0.74	3.31	29	0.012	-2.552	1.13	3.77		B21
26	0.011	-2.739	0.86	3.54	23	0.202	-1.280	1.06	3.89		B22
13	0.376	-0.901	0.65	3.88	10	0.055	1.931	0.91	4.14		B23
14	0.449	-0.768	0.77	3.88	13	0.089	1.710	0.89	4.12		B24
11	0.627	-0.493	0.80	3.92	11	0.048	1.994	0.84	4.13		B25
8	0.256	1.162	0.67	4.15	9	0.003	3.049	0.84	4.20		B26
17	0.232	-1.224	0.80	3.81	17	0.935	-0.082	0.97	3.99		B27
15	0.449	-0.768	0.77	3.88	18	0.812	-0.239	1.00	3.98		B28
21	0.059	-1.979	0.89	3.65	24	0.152	-1.441	1.05	3.88		B29
23	0.057	-1.995	0.98	3.62	28	0.039	-2.086	1.07	3.82		B30
27	0.043	-2.132	1.10	3.54	30	0.004	-2.913	0.99	3.77		B31

19	0.207	-1.296	0.91	3.77	21	0.410	-0.827	0.97	3.94	تكاليف الرقابة على معدلات التلوث .	B32
24	0.039	-2.184	0.90	3.62	27	0.039	-2.077	1.00	3.83	تكاليف تطوير مقاييس الأداء البيئي.	B33
12	0.603	-0.527	0.74	3.92	20	0.428	-0.795	1.00	3.94	الغرامات و الجزاءات نتيجة عدم الالتزام بالتشريعات البيئية و الضرر البيئي .	B34
16	0.478	-0.721	0.82	3.88	19	0.500	-0.675	1.06	3.94	تكاليف تنظيف التربة الملوثة.	B35
20	0.129	-1.570	0.87	3.73	15	0.342	0.954	0.92	4.07	اقساط الإهلاك السنوية لمعدات الحد من التلوث والمحافظة على البيئة .	B36
18	0.284	-1.095	0.90	3.81	16	1.000	0.000	0.89	4.00	تكلفة انخفاض الطاقة الانتاجية و البشرية نتيجة التلوث فى بيئة العمل .	B37
10	0.574	0.570	0.69	4.08	14	0.112	1.599	0.90	4.11	تكاليف معالجة التلوث للمياه أو التربة نتيجة العمليات التشغيلية العادية.	B38
9	0.416	0.827	0.71	4.12	12	0.114	1.589	1.00	4.13	تكاليف معالجة التلوث بسبب صدور تشريع جديد أو الضغط العام أو وقوع حادث.	B39
3	0.000	5.302	0.63	4.65	3	0.000	9.305	0.70	4.52	أعباء أنشطة البحث والتطوير، عمليات فحص وتقييم المواقع، الإدارة البيئية .	B40
1	0.000	6.171	0.60	4.73	4	0.000	8.431	0.75	4.50	أعباء تحسين أساليب التعبئة والتغليف .	B41
4	0.000	4.573	0.64	4.58	6	0.000	7.995	0.74	4.47	تكلفة المعدات المستخدمة لحماية البيئة (مثل أجهزة تنقية الغازات المنبعثة في الهواء، تكلفة التصاريح البيئية اللازمة لإنشاء المصانع والتكاليف الأخرى لإعتبارات بيئية) .	B42
28	0.056	-2.004	1.17	3.54	8	0.003	2.969	1.02	4.24	تكاليف إنشاء خط إنتاج جديد في موقع لا يضر بالأفراد .	B43
7	0.129	1.570	0.87	4.27	5	0.000	9.261	0.65	4.48	تكاليف التخلص من المنتجات الضارة والنفايات الصلبة .	B44
6	0.001	3.638	0.65	4.46	7	0.000	7.448	0.72	4.43	تكاليف تدعيم المركز السوقي للمؤسسة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة	B45
5	0.000	5.839	0.50	4.58	1	0.000	10.482	0.65	4.55	الأعباء الناتجة عن التغيرات في صورة المؤسسة نتيجة الأداء البيئي.	B46
2	0.000	7.500	0.47	4.69	2	0.000	10.850	0.63	4.54	التعويضات اللازمة لإصلاح الضرر البيئي .	B47
-	0.087	-1.779	0.34	3.88	-	0.140	1.483	0.39	4.05	إجمالي المحور الثاني	

ويوضح الجدول رقم (6) ترتيب الأهمية النسبية لبنود التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية من وجهة نظر فنتي الدراسة ، حيث اعتبرت الفئة الأولى أن البنود الأكثر أهمية من بين التكاليف والأعباء البيئية هي "الأعباء الناتجة عن التغييرات في صورة المؤسسة نتيجة الأداء البيئي" وذلك بمتوسط حسابي (4.55) وانحراف معياري (0.65) ، تليها عبارة "التعويضات اللازمة لإصلاح الضرر البيئي" بمتوسط حسابي (4.54) وانحراف معياري (0.63) فيما كان في الترتيب الثالث بند "أعباء أنشطة البحث والتطوير، عمليات فحص وتقييم المواقع، الإدارة البيئية" وذلك بمتوسط حسابي (4.52) وانحراف معياري (0.70) ، يليه "أعباء تحسين أساليب التعبئة والتغليف" بمتوسط حسابي (4.50) وانحراف معياري (0.75) ، ثم "تكاليف التخلص من المنتجات الضارة والنفايات الصلبة" حيث كان المتوسط الحسابي (4.48) والانحراف المعياري (0.65) ، فيما أشارت نفس الفئة إلى أن أقل البنود اهتماما هي " تكلفة إعادة تمهيد الأراضي الزراعية المصابة بأضرار التلوث الناتج من المصنع" بمتوسط حسابي وانحراف معياري (3.50) ، (1.14) على التوالي وهكذا كما هو ظاهر بالجدول .

أما أهم البنود الخاصة بالتكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية من وجهة نظر الفئة الثانية وفقا للجدول السابق هي " أعباء تحسين أساليب التعبئة والتغليف" بمتوسط وانحراف معياري (4.73) ، (0.60) على التوالي ، يليها " التعويضات اللازمة لإصلاح الضرر البيئي " بمتوسط حسابي (4.69) وانحراف معياري (0.47) ، ثم يأتي في المرتبة الثالثة " أعباء أنشطة البحث والتطوير، عمليات فحص وتقييم المواقع، الإدارة البيئية " بمتوسط حسابي وانحراف معياري (4.65) ، (0.63) على التوالي ، يليها " تكلفة المعدات المستخدمة لحماية البيئة (مثل أجهزة تنقية الغازات المنبعثة في الهواء، تكلفة التصاريح البيئية اللازمة لإنشاء المصانع والتكاليف الإخرى لإجراءات بيئية)" بمتوسط حسابي (4.58) ، وانحراف معياري (0.64) ، ثم " الأعباء الناتجة عن التغييرات في صورة المؤسسة نتيجة الأداء البيئي" بمتوسط حسابي وانحراف معياري (4.58) ، (0.50) على التوالي ، فيما كانت أقل البنود من حيث الأهمية النسبية من وجهة نظر الفئة الثانية هي "تكاليف التبرع لصالح البحث العلمي والجامعات " وذلك بمتوسط حسابي (3.31) وانحراف معياري (0.74) وهكذا كما هو ظاهر بالجدول .

ومن التحليل السابق يتضح أن هناك إختلاف بين فئات الدراسة في ترتيب أهمية بنود التكاليف والأعباء البيئية ، ويرى الباحث أن هذا الاختلاف يرجع لنظرة كل منهما إلى عملية القياس والإفصاح في ظل النظام المحاسبي الحالي في شركته والتي تتعكس بدورها على طبيعة وأهمية ودقة القياس للتكاليف في تلك الشركات.

جدول رقم (7)

نتائج اختبار Independent samples t-test لقياس الاختلافات الجوهرية بين آراء فئتي الدراسة بشأن طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية.

sig	t	الفئة الثانية		الفئة الأولى		المحور الأول : طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية	كود
		انحراف معياري	متوسط حسابي	انحراف معياري	متوسط حسابي		
<p>■ الوضع الحالي للشركة بشأن القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية :</p>							
.000	17.699	0.37	2.85	0.49	4.62	تفي نظم المحاسبة المطبقة حالياً بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .	A1
.000	6.446	0.77	3.12	0.69	4.08	تقوم إدارة الشركة حالياً بتطوير أنظمة المحاسبة المطبقة للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، بجانب الأنشطة الاقتصادية .	A2
<p>■ أغراض الشركة من القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية:</p>							
.108	1.615	0.98	4.35	0.67	4.59	الإلتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة عن وكالات حماية البيئة وتنمية المجتمع .	A3
.007	2.709	0.90	3.46	0.85	3.96	الحصول على شهادة الأيزو 14000 الخاصة بالأبعاد البيئية والمجتمعية .	A4
.073	1.803	0.98	3.65	0.89	4.00	تحقيق ميزة تنافسية على أساس التفوق اقتصادياً وبيئياً ومجتمعياً .	A5
.185	-1.332	1.17	4.58	0.70	4.36	الإلتزام بمعايير المحاسبة IFRS-IAS .	A6
<p>■ كيفية الإفصاح المحاسبي للشركة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية :</p>							
.473	.719	1.24	3.88	0.97	4.04	الإفصاح في صلب القوائم المالية.	A7
.880	.151	0.82	4.12	0.99	4.15	الإفصاح في تقرير منفصل عن التقارير المالية .	A8
.346	.945	0.87	3.73	0.98	3.92	الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للميزانية .	A9
.602	.523	0.80	3.65	1.09	3.77	الإفصاح ضمن تقرير مجلس الإدارة .	A10
.356	-.925	0.82	3.88	0.96	3.70	بالإفصاح في تقرير ضمن التقارير المتكاملة للشركة	A11
.212	-1.253	0.58	4.50	0.94	4.26	الإفصاح في تقرير وصفي فقط .	A12
.153	-1.434	0.79	2.31	0.81	2.06	الإفصاح في تقرير وصفي /كمي فقط .	A13
0.00	3.85	0.28	3.10	0.33	3.96	إجمالي المحور الأول	A1_13

جدول رقم (8)

نتائج اختبار Independent samples t-test لقياس الاختلافات الجوهرية بين آراء فئتي الدراسة بشأن طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية.

sig	t	الفئة الثانية		الفئة الاولى		المحور الثاني : طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية	كود
		انحراف معياري	متوسط حسابي	انحراف معياري	متوسط حسابي		
.046	2.008	0.94	3.35	1.20	3.84	تكلفة معالجة المياه الصناعية بواسطة الجهات الخارجية .	B14
.446	.764	1.03	3.46	1.14	3.64	تكلفة تخزين الخامات الخطرة .	B15
.989	-.014	0.81	3.50	1.14	3.50	تكلفة إعادة تمهيد الأراضي الزراعية المصابة بأضرار التلوث الناتج من المصنع .	B16
.092	1.694	1.13	3.35	0.96	3.70	تكلفة علاج العاملين المصابين بأضرار تلوث البيئة .	B17
.226	1.214	0.76	3.46	1.12	3.74	تكاليف معالجة مياه الصرف الصحي .	B18
.290	1.062	0.70	3.62	1.01	3.83	تكاليف التخلص من المخلفات والنفايات .	B19
.141	1.480	0.90	3.58	1.14	3.92	تكاليف تجميل وتشجير وأرصفة مناطق المجتمع .	B20
.044	2.024	0.74	3.31	1.13	3.77	تكاليف التبرع لصالح البحث العلمي والجامعات .	B21
.108	1.613	0.86	3.54	1.06	3.89	تكاليف تبرعات للمؤسسات الخيرية والرياضية والتعليمية الاجتماعية.	B22
.171	1.374	0.65	3.88	0.91	4.14	تكاليف إزالة مسببات شكأوي العملاء.	B23
.202	1.282	0.77	3.88	0.89	4.12	تكاليف المساهمة بالضمان الاجتماعي.	B24
.235	1.192	0.80	3.92	0.84	4.13	تكاليف العلاج والأدوية (التأمين الصحي) .	B25
.773	.289	0.67	4.15	0.84	4.20	تكاليف تدريب العاملين.	B26
.356	.925	0.80	3.81	0.97	3.99	تكاليف الأنشطة لمنع إنتاج الملوثات .	B27
.641	.467	0.77	3.88	1.00	3.98	تكاليف الدراسات البيئية .	B28
.304	1.031	0.89	3.65	1.05	3.88	أعباء تقييم واختيار الموردين على أساس الأمان البيئي .	B29
.359	.920	0.98	3.62	1.07	3.82	تكلفة الات منع حدوث التلوث أو إعادة استخدام و ادارة النفايات.	B30
.276	1.093	1.10	3.54	0.99	3.77	تكاليف فحص المنتجات وتكاليف المراجعة البيئية .	B31
.411	.824	0.91	3.77	0.97	3.94	تكاليف الرقابة على معدلات التلوث .	B32
.295	1.049	0.90	3.62	1.00	3.83	تكاليف تطوير مقاييس الأداء البيئي.	B33
.949	.064	0.74	3.92	1.00	3.94	الغرامات و الجزاءات نتيجة عدم الالتزام بالتشريعات البيئية و الضرر البيئي .	B34
.791	.265	0.82	3.88	1.06	3.94	تكاليف تنظيف التربة الملوثة.	B35
.081	1.752	0.87	3.73	0.92	4.07	اقساط الإهلاك السنوية لمعدات الحد من التلوث والمحافظة على البيئة .	B36
.310	1.018	0.90	3.81	0.89	4.00	تكلفة انخفاض الطاقة الانتاجية و البشرية نتيجة التلوث في بيئة العمل .	B37
.838	.204	0.69	4.08	0.90	4.11	تكاليف معالجة التلوث للمياه أو التربة نتيجة العمليات التشغيلية العادية.	B38
.953	.058	0.71	4.12	1.00	4.13	تكاليف معالجة التلوث بسبب صدور تشريع جديد أو الضغط العام	B39

						أو وقوع حادث.	
.372	-896	0.63	4.65	0.70	4.52	أعباء أنشطة البحث والتطوير، عمليات فحص وتقييم المواقع، الإدارة البيئية .	B40
.142	-1.473	0.60	4.73	0.75	4.50	أعباء تحسين أساليب التعبئة والتغليف .	B41
.493	-687	0.64	4.58	0.74	4.47	تكلفة المعدات المستخدمة لحماية البيئة (مثل أجهزة تنقية الغازات المنبعثة في الهواء، تكلفة التصاريح البيئية اللازمة لإنشاء المصانع والتكاليف الأخرى لإعتبارات بيئية) .	B42
.002	3.183	1.17	3.54	1.02	4.24	تكاليف إنشاء خط إنتاج جديد في موقع لا يضر بالأفراد .	B43
.151	1.443	0.87	4.27	0.65	4.48	تكاليف التخلص من المنتجات الضارة والنفايات الصلبة .	B44
.817	-232	0.65	4.46	0.72	4.43	تكاليف تدعيم المركز السوقي للمؤسسة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة	B45
.829	-216	0.50	4.58	0.65	4.55	الأعباء الناتجة عن التغيرات في صورة المؤسسة نتيجة الأداء البيئي.	B46
.241	-1.176	0.47	4.69	0.63	4.54	التعويضات اللازمة لإصلاح الضرر البيئي .	B47
0.043	2.035	0.34	3.88	0.39	4.05	إجمالي المحور الثاني	B14_47

ويتضح من الجدولين السابقين ما يلي:

✓ تبين من استخدام اختبار **Independent samples t-test** رفض الفرض الأول حيث بلغت القيمة لمستوى الدلالة **(0.00) sig.** للمحور الأول وبلغت القيمة لمستوى الدلالة **(0.043) sig.** للمحور الثاني على التوالي وهي أقل من مستوى المعنوية **(0.05)** ومن ثم توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية محل الدراسة ، وتحليل الاختلافات بين آراء فنتي الدراسة كانت الفئة الأولى (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) هي الأكثر إدراكاً لأهمية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية محل الدراسة وذلك بمتوسط حسابي قدره **(3.96)** ، **(3.10)** علي التوالي بالنسبة للمحور الأول ونقل في كل من الفئتين عن **Test Value = 4** ، وبلغت **(4.05)** ، **(3.88)** علي التوالي بالنسبة للمحور الثاني وهي متوسطات تقترب من **Test Value = 4** المستخدمة في التحليل الإحصائي .

✓ تم تحليل الاختلافات وفقاً لاستجابات عينتي الدراسة بالنسبة للمحور الأول (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) ، (والذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) وذلك في ضوء مستوى المعنوية للعبارات البحثية ، حيث جاءت في المرتبة الأولى عبارة (تقوم إدارة الشركة حالياً بتطوير أنظمة المحاسبة المطبقة للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، بجانب الأنشطة الاقتصادية) وذلك بمتوسط حسابي قدره **(4.08)** ، **(3.12)** علي التوالي

، ويرجع الباحث ذلك الي تفهم الفئة الاولي بضرورة تطور التقرير المحاسبي التقليدي للشركات محل الدراسة ليتضمن معلومات اجتماعية وبيئية بجانب المعلومات المالية .

✓ بالنسبة لأغراض الشركة من القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية جاءت عبارة (الإلتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة عن وكالات حماية البيئة وتنمية المجتمع) في المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.59)، (4.35) علي التوالي ، يليها عبارة (الإلتزام بمعايير المحاسبة -IFRS) IAS بمتوسط حسابي قدره (4.36) ، (4.58) ، واخيرا (تحقيق ميزة تنافسية على أساس التفوق اقتصادياً وبيئياً ومجتمعياً بمتوسط حسابي مقدراه (4.00)، (3.65) ، ويفسر الباحث ذلك الي رغبة الشركات محل الدراسة في الوفاء بالمتطلبات التشريعية والقانونية المتعلقة بالانشطة البيئية والمجتمعية سواء الصادرة عن وكالات حماية البيئة وتنمية المجتمع او المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات الدولية (IASB) والمتمثلة في معايير IFRS والتي تحتم علي الشركات التي تقوم بعمليات ذات اثار بيئية ضارة بالافصاح عن ذلك في تقارير محاسبية بشكل كمي

✓ بالنسبة لكيفية الإفصاح المحاسبي للشركة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية جاء الإفصاح في تقرير وصفي فقط في المرتبة الأولى بمتوسط (4.26) ، (4.12) على التوالي ، تليها عبارة الإفصاح في تقرير منفصل عن التقارير المالية بمتوسط (4.15) ، (4.50) على التوالي ، ثم عبارة الإفصاح في صلب القوائم المالية بمتوسط (4.04) ، (3.88) على التوالي.

✓ تم تحليل الاختلافات وفقا لاستجابات عينتي الدراسة بالنسبة للمحورالثاني وذلك في ضوء مستوى المعنوية للعبارات البحثية ، حيث جاءت في المرتبة الأولى عبارة (تكلفة معالجة المياه الصناعية بواسطة الجهات الخارجية) وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.84) ، (3.35) علي التوالي ، وتليها عبارة (تكاليف التبرع لصالح البحث العلمي والجامعات .) وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.77) ، (3.31) علي التوالي ، واخيرا عبارة (تكاليف إنشاء خط إنتاج جديد في موقع لا يضر بالأفراد) وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.24)،(3.54) علي التوالي . ويعزي الباحث ذلك الي عدم وجود تشريع يلزم الشركات المسجلة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن كافة التكاليف البيئية والمجتمعية ، بالإضافة الي انخفاض المستوى المعرفي لدي شركات العينة عن أهمية التقرير عن الاداء البيئي والمجتمعي والاثار الايجابية الناتجة عن ذلك .

2/5- نتائج اختبار الفرض الثاني بشأن أهم المعوقات التي تحد من تبني الشركات الصناعية أساليب موضوعية للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية :

ينص الفرض الثاني للبحث على أنه " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن أهم المعوقات التي تحد من تبني الشركات الصناعية أساليب موضوعية للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية " .

1/2/5- الأهمية النسبية بشأن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية:

يستعرض الباحث في هذا الجزء تحليل آراء المستقصي منهم بشأن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية. وذلك من خلال استخدام اختبار one sample t-test لتلك البنود كما هو موضح بالجدول رقم (9). حيث جاءت آراء فئتي الدراسة حول الأهمية النسبية لتلك المعوقات متقارب بمتوسط حسابي للفئة الأولى والثانية (4.11) ، (4.06) وانحراف معياري (0.50) ، (0.45) على التوالي.

✓ فيما يخص الفئة الأولى من العينة محل الدراسة فكانت أهم المعوقات لقياس التكاليف والاعباء البيئية هي "صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة " وذلك بمتوسط حسابي وانحراف معياري (4.78) ، (0.55) على التوالي ، وقد اتفقت معها الفئة الثانية من عينة الدراسة على نفس مستوى الأهمية لهذا البند وذلك في إشارة إلى تعقد العمليات المحاسبية لإحصاء التكاليف البيئية وتمييزها عن تكاليف الأنشطة الأخرى بالشركة ، ثم يليها في الأهمية "عدم التوسع في مفهوم مقابلة الإيرادات بالتكاليف البيئية والمجتمعية عند قياس تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركة " بمتوسط حسابي (4.55) ، وانحراف معياري (0.69) ، فيما كانت أقل المعوقات من حيث أهميتها النسبية هي "صعوبة الحصول على المعلومات التي تعكس التكاليف والإيرادات الناجمة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، نظراً لعدم انتظام السجلات المحاسبية والإحصائية" بمتوسط حسابي (3.85) وانحراف معياري (1.03) ، حيث يرجع السبب إلى توافر المعلومات المتعلقة بذلك ومن ثم لا تكون المعلومات في حد ذاتها أولى معوقات القياس والإفصاح عن تلك التكاليف ولكن صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة هو أهم المعوقات كما جاء أعلاه .

✓ فيما رجحت آراء الفئة الثانية من عينة الدراسة بعض البنود على رأس تلك المعوقات مثل " صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة " بمتوسط وانحراف معياري (4.73) ، (0.53) ، يليها في الأهمية "عدم وجود معايير وقواعد إرشادية محددة تحكم عملية التسجيل والقياس للأنشطة البيئية والمجتمعية بالشركات الصناعية " ، وقد كانت أقل المعوقات من وجهة نظر الفئة الثانية هي " عدم وجود أساليب قياس موضوعية ومحددة لقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية المتعلقة بأداء الشركة" بمتوسط حسابي وانحراف معياري (3.73) ، (0.72) على التوالي.

جدول رقم (9)

نتائج اختبار One Sample T-Test لإجابات أفراد العينة

بشأن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.

الفئة الثانية					الفئة الأولى					المحور الثالث : المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.	كود المتغير
Test value = 4					Test value = 4						
Rank	Sig	t	SD	Mean	Rank	Sig	T	SD	Mean		
1	0.000	6.985	0.53	4.73	1	0.000	17.954	0.55	4.78	صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة.	C48
10	0.070	-1.895	0.72	3.73	6	0.444	0.767	0.73	4.04	عدم وجود أساليب قياس موضوعية ومحددة لقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية المتعلقة بأداء الشركة .	C49
4	0.000	5.000	0.51	4.50	2	0.000	9.906	0.69	4.55	عدم التوسع في مفهوم مقابلة الإيرادات بالتكاليف البيئية والمجتمعية عند قياس تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركة .	C50
8	0.164	-1.434	1.23	3.65	9	0.144	-1.469	0.92	3.89	عدم وجود حسابات منفصلة لتسجيل وقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية التي تتعلق بأداء الشركة .	C51
2	0.000	8.238	0.45	4.73	3	0.000	7.920	0.84	4.53	عدم وجود معايير وقواعد إرشادية محددة تحكم عملية التسجيل والقياس للأنشطة البيئية والمجتمعية بالشركات الصناعية .	C52
9	0.131	-1.563	1.13	3.65	10	0.064	-1.866	1.03	3.85	صعوبة الحصول على المعلومات التي تعكس التكاليف والإيرادات الناجمة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، نظراً لعدم انتظام السجلات المحاسبية والإحصائية .	C53
7	0.327	-1.000	0.98	3.81	5	0.526	0.635	1.01	4.05	يتطلب الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ضرورة الإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المرتبطة بمعالجة التكاليف والالتزامات البيئية .	C54
3	0.000	5.937	0.56	4.65	4	0.057	1.917	1.04	4.16	تخوف إدارة الشركة من مخاطر الإساءة لسمعتها نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .	C55
6	0.449	-0.768	0.77	3.88	7	0.776	-0.285	1.12	3.97	تخوف إدارة الشركة من تزايد الضغوط الحكومية والإعلامية نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .	C56
5	0.542	-0.618	0.95	3.88	8	0.761	-0.304	1.05	3.97	عدم إدراج بعض التكاليف البيئية والمجتمعية نتيجة حدوثها خارج الشركة .	C57
-	0.533	0.632	0.45	4.06	-	0.005	2.815	0.50	4.11	إجمالي المحور الثالث	

2/2/5- اختبار الفرض الثاني بشأن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح
عن الأنشطة البيئية والاجتماعية:

جدول رقم (10)

نتائج اختبار Independent samples t-test لقياس الاختلافات الجوهرية بين آراء فئتي الدراسة
بشأن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية
والاجتماعية.

sig	t	الفئة الثانية		الفئة الاولى		المحور الثالث : المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية.	كود
		انحراف معياري	متوسط حسابي	انحراف معياري	متوسط حسابي		
.649	.456	0.53	4.73	0.55	4.78	صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والاجتماعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة .	C48
.043	2.037	0.72	3.73	0.73	4.04	عدم وجود أساليب قياس موضوعية ومحددة لقياس الأنشطة البيئية والاجتماعية المتعلقة بأداء الشركة .	C49
.737	.336	0.51	4.50	0.69	4.55	عدم التوسع في مفهوم مقابلة الإيرادات بالتكاليف البيئية والاجتماعية عند قياس تكاليف الأنشطة البيئية والاجتماعية للشركة .	C50
.249	1.156	1.23	3.65	0.92	3.89	عدم وجود حسابات منفصلة لتسجيل وقياس الأنشطة البيئية والاجتماعية التي تتعلق بأداء الشركة .	C51
.231	-1.202	0.45	4.73	0.84	4.53	عدم وجود معايير وقواعد إرشادية محددة تحكم عملية التسجيل والقياس للأنشطة البيئية والاجتماعية بالشركات الصناعية .	C52
.382	.877	1.13	3.65	1.03	3.85	صعوبة الحصول على المعلومات التي تعكس التكاليف والإيرادات الناجمة عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ، نظراً لعدم انتظام السجلات المحاسبية والإحصائية .	C53
.253	1.147	0.98	3.81	1.01	4.05	يتطلب الإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ضرورة الإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المرتبطة بمعالجة التكاليف والالتزامات البيئية .	C54
.019	-2.363	0.56	4.65	1.04	4.16	تخوف إدارة الشركة من مخاطر الإساءة لسمعتها نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية .	C55
.694	.394	0.77	3.88	1.12	3.97	تخوف إدارة الشركة من تزايد الضغوط الحكومية والإعلامية نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية .	C56
.683	.410	0.95	3.88	1.05	3.97	عدم إدراج بعض التكاليف البيئية والاجتماعية نتيجة حدوثها خارج الشركة .	C57
0.584	0.549	0.45	4.06	0.50	4.11	إجمالي المحور الثالث	C48_57

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

✓ تبين من استخدام اختبار **Independent samples t-test** قبول الفرض الثاني حيث بلغت القيمة لمستوى الدلالة **sig. (0.584)** وهي أكبر من مستوى المعنوية **(0.05)** ومن ثم لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، وتجدر الإشارة الي وجود فروق معنوية بين آراء واتجاهات عينتى الدراسة بشأن المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية متمثلة في تخوف إدارة الشركة من مخاطر الإساءة لسمعتها نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي **(4.16)**، **(4.65)** علي التوالي ، حيث يعزى الباحث ذلك لاعتقاد الإدارة العليا لبعض شركات عينة الدراسة الي ان نشر المعلومات البيئية والمجتمعية قد يضر بالمركز التنافسي لهذه الشركات ، ولا تتفق هذه النتائج مع العديد من الدراسات أهمها دراسة **(liu, et.al., 2017)** ، **(javakhadze, & Bhandari.,)** ، والتي أكدت علي تنامي الاهتمام بالافصاح المعلوماتي عن المسؤولية البيئية والمجتمعية من خلال توفير معلومات وصفية و/أو كمية ضمن التقارير السنوية او في تقارير منفردة **Stand Alone Report** ، والتي تساعد اصحاب المصالح في اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة ، مما ينتج عنه تحقيق ميزة تنافسية علي أساس التفوق بيئيا ومجتمعيًا من ناحية ، وتؤدي الي تحسين سمعة المنشأة وضمان البقاء والاستمرارية من ناحية اخرى ، ويرى الباحث أن ذلك يرجع لإختلاف البيئة والثقافة التي تعمل فيها كل من الشركات المصرية والإجنبية من حيث الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة وهو ما أكدته الدراسة الحالية عند إختبارها للفرض الرابع .

✓ تم تحليل الاختلافات وفقا لاستجابات عينتي الدراسة بالنسبة للمحور الثالث (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) ، (والذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) وذلك في ضوء مستوى المعنوية للعبارات البحثية ، عبارة (عدم وجود أساليب قياس موضوعية ومحددة لقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية المتعلقة بأداء الشركة) وذلك بمتوسط حسابي قدره **(4.04)** ، **(3.73)** علي التوالي ، ويرجع الباحث ذلك الي عدم وجود معيار محاسبي محدد يتبني قضايا الإفصاح عن المعلومات غير المالية المرتبطة بالتكاليف والمنافع البيئية والمجتمعية كمحددات تنظم عرض المعلومات للحكم علي مساهمتها في دعم التقرير المالي.

✓ اظهرت اراء فنتى الدراسة اتجاها عاما نحو الموافقة علي المحور الثالث لمعظم العبارات بمتوسط حسابي قدره **(4.11)**، **(4.06)** وهي متوسطات متقاربة وتزيد في كل من الفئتين عن **Test Value = 4** المستخدمة في التحليل الإحصائي وعلى مستوى العبارات جاءت أهمها عبارة (تخوف إدارة الشركة من تزايد الضغوط الحكومية والإعلامية نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .) وذلك بمتوسط حسابي قدره **(3.97)**، **(3.88)** علي التوالي، حيث ان الجهات المنوط بها تقييم المسؤولية المجتمعية للشركات تعتمد علي مصادر رسمية مثل التقارير السنوية والمنفردة ، واخرى غير رسمية مثل وسائل

الاعلام والمؤتمرات التي تعقدها الشركات وهو ما يؤرق تلك الشركات ،يليهما عبارة (عدم التوسع في مفهوم مقابلة الإيرادات بالتكاليف البيئية والمجتمعية عند قياس تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركة) وذلك بمتوسط حسابي مقدراه (4.55)، (4.50) ، وهو ما يتفق مع دراسة (سعيد ، 2016) والتي اكدت علي ضرورة التوسع في مستويات الإفصاح المحاسبي وجودة العرض لاجمالي تكاليف النشاط الاجتماعي والبيئي وكذلك إيراداته ان وجدت في قائمة الارباح أو الخسائر الرئيسية للمنشأة ، ويتم الإفصاح عن أصول النشاط البيئي والمجتمعي وكذلك اية التزامات مرتبطة به في قائمة المركز المالي ، والإفصاح عن تفاصيل بنود تكاليف وإيرادات وأصول والتزامات الأنشطة البيئية والمجتمعية في مرفقات القوائم المالية.

3/5- نتائج اختبار الفرض الثالث بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في إطار تطبيق معايير IFRS-IAS:

ينص الفرض الثالث للبحث على أنه "لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في إطار تطبيق معايير IFRS-IAS".

1/3/5- الأهمية النسبية بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في إطار تطبيق معايير IFRS-IAS:

يوضح الجدول رقم (11) نتائج اختبار One sample t-test لترتيب الأهمية النسبية بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية في ظل تطبيق معايير IFRS-IAS ، وقد بلغ المتوسط الحسابي لآراء الفئة الأولى من عينة الدراسة (4.27) والانحراف المعياري (0.39) وهو ما يعكس موافقة مفردات العينة بشكل عام على متطلبات القياس والإفصاح عن التكاليف والاعباء البيئية في ظل تطبيق المعايير ، وقد اتفقت مفردات الفئة الأولى على عدد من أهم المتطلبات يمكن ترتيبها كما يلي:

- 1- زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة .
- 2- زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردين - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...) .
- 3- تطبيق الشركة نظم إدارة بيئية ومجتمعية جيدة.
- 4- شمول تقرير مراقب الحسابات الخارجي على مدى إلتزام الشركات بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ولو في جزء منفصل عن تقريره .

فيما حازت بعض البنود على أهمية منخفضة نسبيا وفقا لآراء الفئة الأولى وهي " وجود فريق متكامل من المحاسبين والمهندسين والمحللين ومسئولي الجودة والتطوير بالشركة" ، بمتوسط حسابي (3.80) ، وانحراف معياري (0.84) ، تليها عبارة " تبني الشركة سياسات الإنتاج النظيف في كافة مراحل العملية الإنتاجية . " ، بمتوسط حسابي (3.95) ، وانحراف معياري (0.97).

علاوة على ما سبق اتفقت آراء الفئة الثانية من عينة الدراسة مع الفئة الأولى حول أهم متطلبات القياس والإفصاح عن التكاليف والاعباء البيئية وهي "زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة" ، "زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردین - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...)" ، بمتوسطات حسابية (4.77) ، (4.65) ، وإنحرافات معيارية (0.43) ، (0.49) على التوالي ، الأمر الذي يعكس أهمية الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركات والأطراف ذات العلاقة في عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية والمجتمعية للشركات. فيما كانت أقل البنود أهمية من وجهة نظر الفئة الثانية هي " وجود فريق مراجعة داخلية من تخصصات فنية وقانونية ومحاسبية لمراجعة الأنشطة البيئية والمجتمعية" بمتوسط حسابي (3.65) ، وإنحراف معياري (0.85) ، " وجود جهات تشريعية ورقابية مستقلة تلزم الشركة بالإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية " بمتوسط حسابي (3.62) ، وإنحراف معياري (1.02).

جدول رقم (11)

نتائج اختبار One Sample T-Test لإجابات أفراد العينة

بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS.

الفئة الثانية					الفئة الأولى					المحور الرابع : متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS.	كود المتغير
Test value = 4					Test value = 4						
Rank	Sig	t	SD	Mean	Rank	Sig	T	SD	Mean		
1	0.000	9.129	0.43	4.77	1	0.000	32.793	0.34	4.90	D58	زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة .
2	0.000	6.872	0.49	4.65	2	0.000	9.719	0.62	4.48	D59	زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردین - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...) .
4	0.000	6.325	0.50	4.62	3	0.000	8.622	0.70	4.48	D60	تطبيق الشركة نظم إدارة بيئية ومجتمعية جيدة.
9	0.376	-0.901	0.65	3.88	11	0.004	-2.961	0.84	3.80	D61	وجود فريق متكامل من المحاسبين والمهندسين والمحللين ومسؤولي الجودة والتطوير بالشركة.
8	0.478	-0.721	0.82	3.88	10	0.513	-0.656	0.97	3.95	D62	تبني الشركة سياسات الإنتاج النظيف في كافة مراحل العملية الإنتاجية .
6	0.000	4.719	0.58	4.54	7	0.003	2.988	0.91	4.22	D63	ضرورة تطوير النظام المحاسبي المالي ليشمل كافة الأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية .
3	0.000	6.872	0.49	4.65	5	0.000	4.143	0.89	4.29	D64	كوادر فنية ومحاسبية وخبراء في مختلف المجالات مؤهلة علمياً وعملياً تؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف عالية .
10	0.067	-1.917	1.02	3.62	9	0.800	0.254	0.94	4.02	D65	وجود جهات تشريعية ورقابية مستقلة تلزم الشركة بالإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية .
7	0.009	2.813	0.70	4.38	6	0.000	4.027	0.89	4.29	D66	إعداد التقارير الدورية التي تعكس التكاليف والأعباء عن الأنشطة البيئية والاجتماعية التي ترتبط بأداء الشركة بصفة دورية وتقديمها للجهات المستفيدة (داخلية - خارجية)
11	0.047	-2.087	0.85	3.65	8	0.126	1.539	0.93	4.11	D67	وجود فريق مراجعة داخلية من تخصصات فنية وقانونية ومحاسبية لمراجعة الأنشطة البيئية والاجتماعية.
5	0.000	4.924	0.64	4.62	4	0.000	6.506	0.83	4.43	D68	شمول تقرير مراقب الحسابات الخارجى على مدى إتزام الشركات بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ولو في جزء منفصل عن تقريره .
-	0.000	6.299	0.24	4.30	-	0.000	8.627	0.39	4.27		إجمالي المحور الرابع

2/3/5- اختبار الفرض الثالث بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS:

جدول رقم (12)

نتائج اختبار Independent t-test لقياس الاختلافات الجوهرية بين آراء فئتي الدراسة بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS.

sig	T	الفئة الثانية		الفئة الاولى		المحور الرابع : متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS.	كود
		انحراف معياري	متوسط حسابي	انحراف معياري	متوسط حسابي		
.089	1.708	0.43	4.77	0.34	4.90	زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة .	D58
.167	-1.388	0.49	4.65	0.62	4.48	زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردين - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...) .	D59
.362	-.914	0.50	4.62	0.70	4.48	تطبيق الشركة نظم إدارة بيئية ومجتمعية جيدة.	D60
.634	-.477	0.65	3.88	0.84	3.80	وجود فريق متكامل من المحاسبين والمهندسين والمحطلين ومسئولي الجودة والتطوير بالشركة .	D61
.750	.319	0.82	3.88	0.97	3.95	تبني الشركة سياسات الإنتاج النظيف في كافة مراحل العملية الإنتاجية .	D62
.082	-1.747	0.58	4.54	0.91	4.22	ضرورة تطوير النظام المحاسبي المالي ليشمل كافة الأنشطة الاقتصادية والبيئية والمجتمعية .	D63
.045	-2.023	0.49	4.65	0.89	4.29	كوادر فنية ومحاسبية وخبراء في مختلف المجالات مؤهلة علمياً وعملياً تؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف عالية .	D64
.047	1.996	1.02	3.62	0.94	4.02	وجود جهات تشريعية ورقابية مستقلة تلزم الشركة بالإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .	D65
.594	-.533	0.70	4.38	0.89	4.29	إعداد التقارير الدورية التي تعكس التكاليف والأعباء عن الأنشطة البيئية والمجتمعية التي ترتبط بأداء الشركة بصفة دورية وتقديمها للجهات المستفيدة (داخلية - خارجية) .	D66
.019	2.361	0.85	3.65	0.93	4.11	وجود فريق مراجعة داخلية من تخصصات فنية وقانونية ومحاسبية لمراجعة الأنشطة البيئية والمجتمعية.	D67
.289	-1.063	0.64	4.62	0.83	4.43	شمول تقرير مراقب الحسابات الخارجي على مدى إتزام الشركات بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ولو في جزء منفصل عن تقريره .	D68
0.736	-0.337	0.24	4.20	0.39	4.27	إجمالي المحور الرابع	D58_68

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

✓ تبين من استخدام اختبار **Independent samples t-test** قبول الفرض الثالث حيث بلغت القيمة لمستوى الدلالة **sig. (0.736)** وهي أكبر من مستوى المعنوية **(0.05)** ومن ثم لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير **IFRS- IAS** ، وتجدر الإشارة الي وجود فروق معنوية بين آراء واتجاهات عينتي الدراسة بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير **IFRS- IAS** ، حيث تم تحليل الاختلافات وفقا لاستجابات عينتي الدراسة بالنسبة للمحور الرابع (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) ، (والذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) وذلك في ضوء مستوى المعنوية للعبارة البحثية متمثلة في العبارات الآتية :

- وجود فريق مراجعة داخلية من تخصصات فنية وقانونية ومحاسبية لمراجعة الأنشطة البيئية والمجتمعية. ،وقد بلغ المتوسط الحسابي مقداره **(4.11)**،**(3.65)** علي التوالي ، حيث يجب علي الشركات وضع معايير وأسس وإرشادات إعداد تقارير المراجعة الملزمة لتلك الأغراض والتأكد من صحة ودقة البيانات المتعلقة بالإداء البيئي والمجتمعي لتلك الشركات والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية والقوائم المالية أو اية تقارير خاصة بالإداء البيئي والمجتمعي والتحقق من سلامه العرض والإفصاح.
- وجود جهات تشريعية ورقابية مستقلة تلزم الشركة بالإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية . حيث بلغ المتوسط الحسابي **(4.02)**،**(3.62)** علي التوالي ، وهي تتفق مع دراسة **Howes, (et. al., 2017)** والتي اكدت علي ان ضعف البيئية القانونية والمؤسسية يمكن ان تؤدي الى التزام محدود بمعايير **IFRS** ومن ثم يحد من فاعليتها ، بينما وجود جهات رقابية مستقلة تلزم الشركات بالإفصاح الكامل عن كافة انشطتها البيئية والمجتمعية ، تعمل علي تضيق فجوة المعلومات بين الإدارة ومستخدمي التقارير المالية ، مما ينعكس ايجابيا علي تقدير المستثمرين للقيمة السوقية للشركات.

✓ اظهرت آراء فنتي الدراسة اتجاها عاما نحو الموافقة علي المحور الرابع لمعظم العبارات بمتوسط حسابي قدره **(4.27)**، **(4.20)** وهي متوسطات متقاربة وتزيد في كل من الفئتين عن **Test Value = 4** المستخدمة في التحليل الإحصائي ، وعلى مستوى العبارات جاءت أهمها عبارة (زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة) وذلك بمتوسط حسابي قدره **(4.90)**، **(4.77)** علي التوالي ، يليها عبارة (زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردين - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...)). وذلك بمتوسط حسابي قدره **(4.48)**، **(4.65)** علي التوالي، ثم عبارة توافر كوادر فنية ومحاسبية وخبراء في مختلف المجالات مؤهلة علمياً وعملياً

تؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف عالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.29)،(4.65) علي التوالي ويرجع الباحث ذلك الي ادراك كافة أصحاب المصالح الي أهمية التزام شركاتها بمعايير IFRS-IAS وهي بذلك تتفق مع دراسة (Wang David Han, et.al., 2015) والتي أكدت علي ان تلك المعايير العالمية احدثت تغييرات جذرية في محتويات التقرير المالي ، وتعمل علي توفير معلومات شاملة عن الاداء البيئي والمجتمعي بجوانبه الثلاثة ، الاقتصادي والاجتماعي والبيئي ، بما يساهم في تقديم نظرة متكاملة عن قدرة الشركة علي خلق قيمة حقيقة لاصحاب المصالح ، وهو ما يتطلب ضرورة توافر كوادر فنية ومحاسبية وخبراء في مختلف المجالات مؤهلة علمياً وعملياً.

4/5- نتائج اختبار الفرض الرابع بشأن تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية في ظل الالتزام بمعايير IFRS-IAS:

ينص الفرض الرابع للبحث على أنه " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية في ظل الالتزام بمعايير IFRS-IAS"

1/4/5- الأهمية النسبية بشأن بشأن تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية في ظل الالتزام بمعايير IFRS-IAS:

في ضوء جدول رقم (13) تم تحليل آراء فنتي الدراسة فيما يخص إمكانية مساهمة معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية IFRS-IAS في تحسين وتطوير الأداء البيئي والمجتمعي للشركات حيث جاءت آراء الفئتين بالموافقة بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.25) وإنحراف معياري (0.44) للفئة الأولى ، و بلغ المتوسط الحسابي (4.10) وإنحراف معياري (0.35) للفئة الثانية ويوجد إختلاف بينهما في الأهمية النسبية لمجالات مساهمة معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية IFRS-IAS في تحسين وتطوير الأداء البيئي والمجتمعي للشركات .

✓ اتجهت آراء الفئة الأولى إلى ترتيب عدد من البنود كأهم المساهمات التي يمكن أن تقدمها المعايير في سبيل تحسين الاداء البيئي لتلك الشركات وهي "تحديد الآثار المالية الناجمة عن الالتزام بالتشريعات البيئية والمجتمعية الحالية والمتوقع صدورها مستقبلاً" ، وذلك بمتوسط حسابي وإنحراف معياري (4.74) ، (0.62) ، يليها في المرتبة الثانية "أن عدم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS يؤدي إلى عدم دقة العديد من مؤشرات قياس الأداء وإنخفاض جودة المعلومات المحاسبية" ، بمتوسط حسابي (4.38) وإنحراف معياري (0.80) ، كما أشارت الآراء إلى أهمية المعلومات التي توفرها المعايير من خلال "توفير معلومات ملائمة للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية التي تدعم الإنتاج النظيف وتوفير منتجات آمنة بيئياً ومجتمعياً" بمتوسط حسابي (4.38) وإنحراف معياري (0.84).

✓ اتجهت آراء الفئة الثانية إلى ترتيب عدد من البنود كأهم المساهمات التي يمكن أن تقدمها المعايير في سبيل تحسين الاداء البيئي لتلك الشركات وهي "تحديد الآثار المالية الناجمة عن الالتزام بالتشريعات

البيئية والمجتمعية الحالية والمتوقع صدورهما مستقبلاً" وذلك بمتوسط حسابي (4.81) وانحراف معياري (0.49) ، يليها في المرتبة الثانية "تدعيم المركز السوقي للشركة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة" بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.74) ، يليها في المرتبة الثالثة ✓ "توفير معلومات ملائمة للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية التي تدعم الإنتاج النظيف وتوفير منتجات آمنة بيئياً ومجتمعياً" وذلك بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.74).. ✓ "أن عدم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS يؤدي إلى عدم دقة العديد من مؤشرات قياس الأداء وإنخفاض جودة المعلومات المحاسبية" ، بمتوسط حسابي (4.35) وانحراف معياري (0.85).

فيما كانت أقل البنود من حيث الموافقة وفقاً لآراء الفئة الأولى هي "زيادة معدل العائد على الاستثمارات البيئية والمجتمعية" بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري (0.97) ، ومن وجهة نظر الفئة الثانية من عينة الدراسة كانت أقل البنود من حيث الأهمية النسبية هي "التغير الإيجابي في صورة الشركة نتيجة الأداء البيئي مما ينعكس على إستراتيجيتها" بمتوسط حسابي وانحراف معياري (3.73) ، (1.04) على التوالي.

جدول رقم (13)

نتائج اختبار One Sample T-Test لإجابات أفراد العينة

بشأن مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ،
في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية

الفئة الثانية					الفئة الأولى					المحور الخامس : إلى أي مدى يساهم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية	كود المتغير
Test value = 4					Test value = 4						
Rank	Sig	t	SD	Mean	Rank	Sig	T	SD	Mean		
1	0.000	8.380	0.49	4.81	1	0.000	14.891	0.62	4.74	تحديد الآثار المالية الناجمة عن الالتزام بالتشريعات البيئية والمجتمعية الحالية والمتوقع صدورها مستقبلاً .	E69
9	0.627	-0.493	0.80	3.92	10	0.118	1.572	0.66	4.08	تحسين تقييم الأداء المالي والبيئي والمجتمعي معاً .	E70
10	0.490	-0.700	1.12	3.85	7	0.042	2.051	0.82	4.13	ترشيد التكاليف البيئية والمجتمعية التي تتحملها الشركة .	E71
6	1.000	0.000	0.85	4.00	8	0.082	1.753	0.86	4.12	توفير معلومات ملائمة للجهات الداخلية والخارجية المهمة بالأداء البيئي والمسؤولية المجتمعية للشركة .	E72
8	0.802	-0.254	0.77	3.96	6	0.007	2.741	0.96	4.21	تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات وتعظيم قدرتها على المنافسة .	E73
11	0.294	-1.072	0.73	3.85	12	0.565	0.576	0.97	4.04	زيادة معدل العائد على الاستثمارات البيئية والمجتمعية .	E74
2	0.043	2.132	0.74	4.31	5	0.000	4.854	0.97	4.38	تدعيم المركز السوقي للشركة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة.	E75
12	0.199	-1.318	1.04	3.73	11	0.521	0.643	0.99	4.05	التغير الإيجابي في صورة الشركة نتيجة الأداء البيئي مما ينعكس على إستراتيجيتها .	E76
3	0.043	2.132	0.74	4.31	3	0.000	5.638	0.84	4.38	توفير معلومات ملائمة للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية التي تدعم الإنتاج النظيف وتوفير منتجات آمنة بيئياً ومجتمعيًا .	E77
5	0.212	1.280	0.61	4.15	4	0.000	5.362	0.85	4.36	فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.	E78
7	1.000	0.000	1.10	4.00	9	0.087	1.724	0.88	4.12	المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.	E79
4	0.047	2.087	0.85	4.35	2	0.000	5.857	0.80	4.38	أن عدم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS يؤدي إلى عدم دقة العديد من مؤشرات قياس الأداء وإنخفاض جودة المعلومات المحاسبية .	E80
-	0.148	1.491	0.35	4.10	-	0.000	7.184	0.44	4.25	إجمالي المحور الخامس	

2/4/5- اختبار الفرض الرابع بشأن مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية:

جدول رقم (14)

نتائج اختبار Independent samples t-test لقياس الاختلافات الجوهرية بين آراء فئتي الدراسة بشأن مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية

sig	T	الفئة الثانية		الفئة الاولى		المحور الخامس : إلى أي مدى يساهم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية.	كود
		انحراف معياري	متوسط حسابي	انحراف معياري	متوسط حسابي		
.592	-537	0.49	4.81	0.62	4.74	تحديد الآثار المالية الناجمة عن الالتزام بالتشريعات البيئية والمجتمعية الحالية والمتوقع صدورها مستقبلاً .	E69
.269	1.109	0.80	3.92	0.66	4.08	تحسين تقييم الأداء المالي والبيئي والمجتمعي معاً .	E70
.118	1.569	1.12	3.85	0.82	4.13	ترشيد التكاليف البيئية والمجتمعية التي تتحملها الشركة .	E71
.508	.663	0.85	4.00	0.86	4.12	توفير معلومات ملائمة للجهات الداخلية والخارجية المهتمة بالأداء البيئي والمسؤولية المجتمعية للشركة .	E72
.212	1.253	0.77	3.96	0.96	4.21	تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات وتعظيم قدرتها على المنافسة .	E73
.320	.997	0.73	3.85	0.97	4.04	زيادة معدل العائد على الاستثمارات البيئية والمجتمعية .	E74
.733	.342	0.74	4.31	0.97	4.38	تدعيم المركز السوقي للشركة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة .	E75
.132	1.513	1.04	3.73	0.99	4.05	التغيير الإيجابي في صورة الشركة نتيجة الأداء البيئي مما ينعكس على إستمراريتها .	E76
.696	.391	0.74	4.31	0.84	4.38	توفير معلومات ملائمة للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية التي تدعم الإنتاج النظيف وتوفير منتجات آمنة بيئياً ومجتمعياً .	E78
.230	1.205	0.61	4.15	0.85	4.36	فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيها بدقة .	E79
.532	.626	1.10	4.00	0.88	4.12	المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل .	E80
0.043	2.037	0.35	4.00	0.44	4.25	إجمالي المحور الخامس	E69_80

ويتضح من الجدول السابق

✓ تبين من استخدام اختبار **Independent samples t-test** رفض الفرض الرابع حيث بلغت القيمة لمستوى الدلالة **sig. (0.043)** وهي أقل من مستوى المعنوية **(0.05)** ومن ثم توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير **IFRS-IAS** ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية ، وتجدر الإشارة الي وجود فروق معنوية بين آراء واتجاهات عينتي الدراسة بشأن مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير **IFRS-IAS** ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية وفقاً لاستجابات عينتي الدراسة بالنسبة للمحور الخامس (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) ، (والذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) وذلك في ضوء مستوى المعنوية والأهمية النسبية للعبارات البحثية متمثلة فيما يلي :

✓ كانت الفئة الأولى (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) هي الأكثر إدراكاً لمجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير **IFRS-IAS** ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية حيث بلغ المتوسط الحسابي **(4.25)** وهو يزيد عن **Test Value = 4** المستخدمة في التحليل الإحصائي .

✓ كانت الفئة الثانية (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) أقل إدراكاً لمجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير **IFRS-IAS** ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية حيث بلغ المتوسط الحسابي **(4.00)** وهو يساوي **Test Value = 4** المستخدمة في التحليل الإحصائي .

✓ رغم تقارب الفئتين في ترتيب الأهمية النسبية لمجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير **IFRS-IAS** ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية إلا أنه تم عدم قبول الفرض ووجود إختلافات بينهم نتيجة لتباعد المتوسط الحسابي الإجمالي لإجاباتهم الخاصة بالمحور الخامس حيث بلغت **(4.25)** ، **(4.00)** على التوالي .

✓ أن رفض الفرض جاء بمستوى دلالة **sig. (0.043)** وهي تقترب كثيراً من مستوى المعنوية **(0.05)** وهو ما كان أقرب للقبول وهذا يدل على أن الإختلافات بين الفئتين أقل مما يمكن ولكنها ذات دلالة إحصائية وهو ما أدى لعدم قبول الفرض الرابع .

5/5- نتائج تحليل مصفوفة الارتباط **Correlation Matrix** :

يتناول الباحث في هذا الجزء عرض وتحليل نتائج معامل ارتباط سبيرمان **Spearman's rho** بين محددات البحث ، وذلك للتعرف على قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين محددات البحث. فكلما اقتربت قيمة معامل

الارتباط من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على قوة الارتباط بين المحاور الرئيسية للبحث ، وتدل الإشارة الموجبة على أن العلاقة طردية ، وتشير أهم النتائج المستخلصة من التحليل الإحصائي لاستخدام أسلوب مصفوفة الارتباط Correlation Matrix كما يوضحها الجدول رقم (15) إلى ما يلي:

✓ توجد علاقة ارتباط عكسية ذات دلالة إحصائية بين المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وكل من متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IAS-IFRS من ناحية ، ومجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء هذه المعايير في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية محل الدراسة من ناحية أخرى ، حيث أن قيم معامل الارتباط تتراوح ما بين (-0.640 ، -0.665) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 0.01 / 0.05 ، وتشير علاقة الارتباط العكسية على صدق العبارات المستخدمة في قياس متغيرات البحث حيث أنه كلما إنخفضت المعوقات كلما زادت تلبية المتطلبات ومجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء هذه المعايير في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية.

✓ توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين كل من متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IAS-IFRS و مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء هذه المعايير في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية وبين طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية محل الدراسة ، حيث أن قيم معامل الارتباط تتراوح ما بين (0.289 – 0.381) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 0.01 / 0.05 ، وتشير علاقة الارتباط الطردية على صدق العبارات المستخدمة في قياس متغيرات البحث ، ومساهمتها في بناء مقومات الإطار المقترح التي تدعم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IAS-IFRS بالشركات المصرية محل الدراسة ، حيث يساهم تطبيق هذه المعايير في تحقيق الكثير من متطلبات القياس والإفصاح عن جوانب أداء الشركة (البيئي – المجتمعي) من خلال تفعيل أطر القياس الكمي والنوعي وأساليب الإفصاح الكاف والملائم عن المعلومات المالية وغير المالية في سياق متجانس ، وتتضمن هذه المعلومات الإفصاح عن المخاطر واليات مواجهتها من جانب الإدارة ، ومدى الالتزام بالقضايا البيئية والاجتماعية .

✓ توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين كل من معوقات ومتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IAS-IFRS ومجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء هذه المعايير في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية وبين طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية محل الدراسة ، حيث أن قيم معامل الارتباط تتراوح ما بين (0.464 ، 0.550) ،

0.531) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 0.01 / 0.05 , وتشير علاقة الارتباط الطردية على صدق العبارات المستخدمة في قياس متغيرات البحث ، ومساهمتها في بناء مقومات الإطار المقترح التي تدعم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS بالشركات المصرية محل الدراسة ، حيث أنه كلما أمكن التحديد والقياس للتكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية تمكنت الشركات من القضاء على الكثير من المعوقات وكذلك تحقيق متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS-IAS ومساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء هذه المعايير في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات .

✓ توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين كل من متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS-IAS ومجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء هذه المعايير في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية محل الدراسة ، حيث أن معامل الارتباط بينهما (0.665) وذلك عند مستوى معنوية من 0.01 / 0.05 وتشير علاقة الارتباط الطردية على صدق العبارات المستخدمة في قياس متغيرات البحث ، ومساهمتها في بناء مقومات الإطار المقترح التي تدعم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS بالشركات المصرية محل الدراسة ، حيث أنه كلما أمكن تحقيق متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS-IAS كلما أدى ذلك إلى زيادة مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء هذه المعايير في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات.

جدول رقم (15)

نتائج اختبار معامل ارتباط سبيرمان Spearman's rho بشأن علاقة الارتباط بين مقومات الاطار المقترح للقياس والإفصاح المحاسبى للأنشطة البيئية والمجتمعية في ظل معايير IFRS-IAS فى الشركات المصرية

متغيرات البحث	1- طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى الشركات المصرية	2- طبيعة التكاليف والاعباء البيئية والمجتمعية فى الشركات المصرية	3- المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية	4- متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS.	5- مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى ضوء معايير IFRS- IAS، فى تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية.
1- طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى الشركات المصرية .	1.000	.328**	.153*	.381**	.289**
2- طبيعة التكاليف والاعباء البيئية والمجتمعية فى الشركات المصرية .	1.000	0.000	0.039	0.000	0.000
3- المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.		1.000	0.000	0.000	0.000
4- متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS.			1.000	0.000	0.000
5- مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى ضوء معايير IFRS- IAS، فى تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية					1.000

**معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية عالية المعنوية عند 0.01

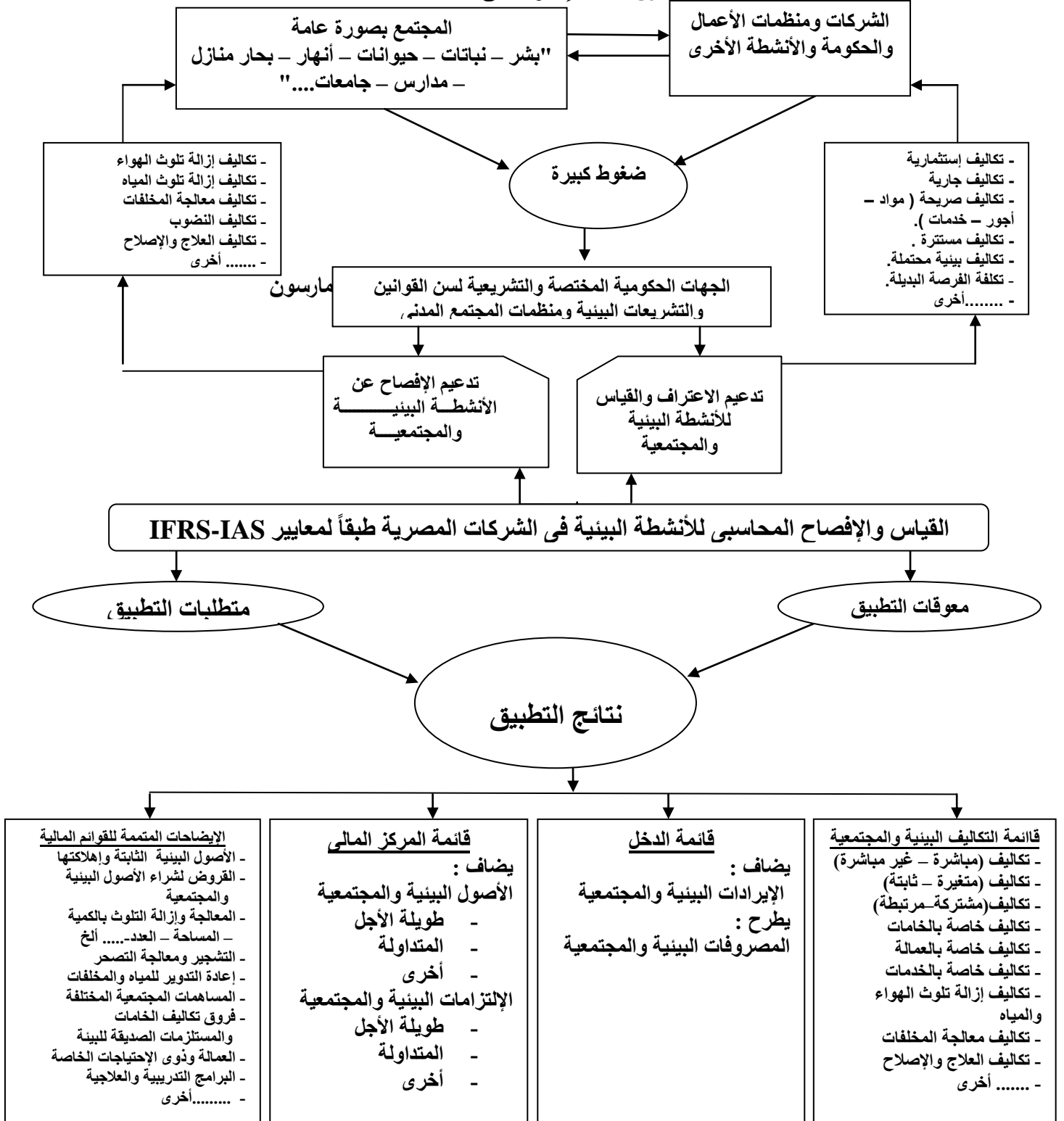
*معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية عالية المعنوية عند 0.05

خامساً : الإطار المقترح للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى ظل تبني الشركات المصرية

معايير التقارير المالية الدولية IFRS- IAS

يقترح الباحث في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وإختبارات فروض البحث أن القياس والإفصاح عن

الأنشطة البيئية والاجتماعية يمكن أن يكون طبقاً للإطار التالي :



المصدر : من إعداد الباحث

المستويات التالية :

المستوى الأول : دوافع ومبررات القياس والإفصاح :

فى ظل تزايد الضغوط من قبل الحكومات والمنظمات المهنية ووكالات حماية البيئة والمحافظة على المجتمع على الشركات بشكل عام والملوثة للبيئة على وجه التحديد ، بضرورة تخفيض آثارها السلبية والمحافظة على الموارد الطبيعية وعدم استنزافها ، الأمر الذي فرض على تلك الشركات تحمل المزيد من التكاليف والأعباء (التقليدية - المستترة - تكاليف بيئية محتملة - تكاليف الالتزام) ، لذا كان لزاماً على نظم المحاسبة أن تطور من أدواتها وأساليبها للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية المترتبة على ممارسة الشركات لأنشطتها الاقتصادية والعمل على تضمينها بالمعايير المحاسبية IFRS-IAS لتوفير المعلومات الملائمة بشأنها للفئات المستفيدة سواء فئات داخلية أو خارجية ويمكن بيان ذلك بالإطارالمقترح فيما يلى :

- 1- تطالب فئات المجتمع بصفة عامة " الأجهزة القومية ، والجهات الحكومية ، وجمعيات حماية البيئة " ، بضرورة سن القوانين والتشريعات الحازمة للمحافظة على البيئة ، وعدم استنزاف مواردها الطبيعية.
- 2- تدفع منظمات الأعمال إلى الحد من القوانين والتشريعات البيئية لتعظيم الأرباح من خلال الاستئثار فى أنشطة ملوثة للبيئة، وتحميل فئات المجتمع المختلفة بكافة الآثار البيئية السلبية .
- 3- نتيجة لهذا التدافع بين المجتمع ومنظمات الأعمال تصدر الحكومة والسلطة التشريعية القوانين والقرارات اللازمة للمحافظة على البيئة بما فيها الإلتزام بتطبيق IFRS-IAS.
- 4- تتحمل الشركات الصناعية التكاليف البيئية والمجتمعية والتي تتضح فى صورة تكاليف مختلفة (تكاليف تقليدية تظهر فى عناصر التكاليف المواد والأجور والمصروفات ، تكاليف مستترة ، تكاليف بيئية محتملة) نتيجة المحافظة على البيئة وعدم استنزاف مواردها الطبيعية .
- 5- يطالب المجتمع بضرورة الإفصاح عما يتحمله نتيجة أنشطة منظمات الأعمال المؤثرة على البيئة(هواء- مياه- تربة-...الخ) فى صورة تلوث البيئة واستنزاف الموارد الطبيعية لإعادة تحميلها على هذه المنظمات مرة أخرى فى صورة رسوم أو ضرائب إضافية (ضريبة الكربون مثلاً).
- 6- نتيجة لما سبق يصبح من الضرورى الإعراف والقياس المحاسبى للأنشطة البيئية والمجتمعية من قبل الشركات ومنظمات الأعمال ضرورياً وملزماً لها .
- 7- يصبح الإفصاح المحاسبى عن الأنشطة البيئية والمجتمعية من قبل الشركات ومنظمات الأعمال ضرورة لازمة لإعلام المجتمع بما تتحمله من أعباء فى سبيل المحافظة على البيئة وبما تمثله من أهداف التنمية المستدامة لتحسين صورتها داخل المجتمع والعمل فى مناخ إيجابى وليس سلبياً تجاهها بما يعزز الإستدامة والإستمرارية للشركة وتحقيق أهدافها فى الأجل الطويل .

المستوى الثانى : المعوقات والمتطلبات للقياس والإفصاح :

- 1- تتبنى الشركات المصرية IFRS -IAS فيما يتعلق بالأنشطة البيئية والمجتمعية وتحاول التغلب على معوقات التطبيق ومن أهم هذه المعوقات طبقاً لترتيبها كما جاءت بالدراسة الميدانية :

✓ صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة .
✓ عدم وجود معايير وقواعد إرشادية محددة تحكم عملية التسجيل والقياس للأنشطة البيئية والمجتمعية بالشركات.

✓ عدم وجود معايير وقواعد إرشادية محددة تحكم عملية التسجيل والقياس للأنشطة البيئية والمجتمعية بالشركات الصناعية .

✓ تخوف إدارة الشركة من مخاطر الإساءة لسمعتها نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .
✓ يتطلب الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ضرورة الإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المرتبطة بمعالجة التكاليف والالتزامات البيئية .

✓ عدم وجود أساليب قياس موضوعية ومحددة لقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية المتعلقة بأداء الشركة .
✓ تخوف إدارة الشركة من تزايد الضغوط الحكومية والإعلامية نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .

✓ عدم إدراج بعض التكاليف البيئية والمجتمعية نتيجة حدوثها خارج الشركة .
✓ عدم وجود حسابات منفصلة لتسجيل وقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية التي تتعلق بأداء الشركة .
✓ صعوبة الحصول على المعلومات التي تعكس التكاليف والإيرادات الناجمة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية نظراً لعدم انتظام السجلات المحاسبية والإحصائية .

2- تضع الشركات المصرية الإستراتيجيات والسياسات المناسبة للتغلب على المعوقات السابقة وتفعيل القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية من خلال توفير المتطلبات التالية طبقاً لترتيبها كما جاءت بالدراسة الميدانية :

✓ زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة .
✓ زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردين - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...) .

✓ تطبيق الشركة نظم إدارة بيئية ومجتمعية جيدة.
✓ شمول تقرير مراقب الحسابات الخارجي على مدى إتزام الشركات بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ولو في جزء منفصل عن تقريره .

✓ توافر كوادر فنية ومحاسبية وخبراء في مختلف المجالات البيئية مؤهلة علمياً وعملياً للقياس المحاسبي للمنافع والتكاليف البيئية والمجتمعية .

✓ إعداد التقارير الدورية التي تعكس التكاليف والأعباء عن الأنشطة البيئية والمجتمعية التي ترتبط بأداء الشركة بصفة دورية وتقديمها للجهات المستفيدة (داخلية - خارجية) للإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS -IAS .

✓ ضرورة تطوير النظام المحاسبي المالي ليشمل كافة الأنشطة الاقتصادية والبيئية والمجتمعية .
✓ وجود فريق من المراجعة الداخلية بالشركات مختص بمراجعة الأنشطة البيئية والمجتمعية بتعقيدها الفنية والقانونية والصحية والمالية والمحاسبية .

- ✓ وجود جهات تشريعية ورقابية مستقلة تلزم الشركة بالإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.
 - ✓ تبني الشركة سياسات الإنتاج النظيف في كافة مراحل العملية الإنتاجية .
 - ✓ وجود فريق متكامل من المحاسبين والمهندسين والمحللين ومسؤولي الجودة والتطوير بالشركة .
- 3- يؤدى القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ظل الالتزام بمعايير IFRS-IAS في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية من خلال تحقيق النتائج التالية طبقاً لترتيبها كما جاءت بالدراسة الميدانية :
- ✓ تحديد الآثار المالية الناجمة عن الالتزام بالتشريعات البيئية والمجتمعية الحالية والمتوقع صدورها مستقبلاً .
 - ✓ دقة العديد من مؤشرات قياس الأداء وإنخفاض جودة المعلومات المحاسبية .
 - ✓ توفير معلومات ملائمة للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية التي تدعم الإنتاج النظيف وتوفير منتجات آمنة بيئياً ومجتمعياً .
 - ✓ فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
 - ✓ تدعيم المركز السوقي للشركة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة.
 - ✓ تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات وتعظيم قدرتها على المنافسة .
 - ✓ ترشيد التكاليف البيئية والمجتمعية التي تتحملها الشركة .
 - ✓ توفير معلومات ملائمة للجهات الداخلية والخارجية المهتمة بالأداء البيئي والمسؤولية المجتمعية للشركة .
 - ✓ المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
 - ✓ تحسين تقييم الأداء المالي والبيئي والمجتمعي معاً .
 - ✓ التغيير الإيجابي في صورة الشركة نتيجة الأداء البيئي مما ينعكس على إستمراريتها .
 - ✓ زيادة معدل العائد على الاستثمارات البيئية والمجتمعية .

المستوى الثالث : أدوات القياس والإفصاح :

يتم القياس والإفصاح المحاسبى عن الأنشطة البيئية والمجتمعية من خلال القوائم والتقارير التكاليفية والمالية التى يعدها محاسب التكاليف والمحاسب المالى لتوفير المعلومات عن هذه الأنشطة للمستخدمين من البيئة الداخلية والخارجية وتتمثل أهم هذه القوائم التى يجب إعدادها فيما يلى :

1- قائمة التكاليف البيئية والاجتماعية : وتشمل هذه القائمة كافة عناصر التكاليف التي تحملتها المنشأة للمحافظة على البيئة والتنمية المجتمعية , مع إجراء التحليل والتبويب المناسب لهذه التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة أو متغيرة وثابتة أو خاضعة للرقابة وغير خاضعة للرقابة أو جارية ورأسمالية أو تكلفة فترة وتكلفة منتج أو فعلية ومعيارية وفرصة بديلة أو غيرها من التوبيبات المتعددة للتكاليف طبقاً للغرض من الإستخدام (تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة).

وتشمل التكاليف والأعباء البيئية والاجتماعية التي تهتم بقياسها الشركات محل الدراسة مرتبة على أساس أهميتها النسبية طبقاً لترتيبها كما جاءت بالدراسة الميدانية مايلي :

- ✓ الأعباء الناتجة عن التغيرات في صورة المؤسسة نتيجة الأداء البيئي.
- ✓ التعويضات اللازمة لإصلاح الضرر البيئي .
- ✓ أعباء أنشطة البحث والتطوير، عمليات فحص وتقييم المواقع، الإدارة البيئية .
- ✓ أعباء تحسين أساليب التعبئة والتغليف .
- ✓ تكاليف التخلص من المنتجات الضارة والنفايات الصلبة .
- ✓ تكلفة المعدات المستخدمة لحماية البيئة (مثل أجهزة تنقية الغازات المنبعثة في الهواء , تكلفة التصاريح البيئية اللازمة لإنشاء المصانع والتكاليف الأخرى لإعتبارات بيئية) .
- ✓ تكاليف تدعيم المركز السوقي للمؤسسة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة
- ✓ تكاليف إنشاء خط إنتاج جديد في موقع لا يضر بالأفراد .
- ✓ تكاليف تدريب العاملين.
- ✓ تكاليف إزالة مسببات شكوى العملاء.
- ✓ تكاليف العلاج والأدوية (التأمين الصحي) .
- ✓ تكاليف معالجة التلوث بسبب صدور تشريع جديد أو الضغط العام أو وقوع حادث.
- ✓ تكاليف المساهمة بالضمان الاجتماعي.
- ✓ تكاليف معالجة التلوث للمياه أو التربة نتيجة العمليات التشغيلية العادية.
- ✓ اقساط الإهلاك السنوية لمعدات الحد من التلوث والمحافظة على البيئة .
- ✓ تكلفة انخفاض الطاقة الانتاجية و البشرية نتيجة التلوث في بيئة العمل .
- ✓ تكاليف الأنشطة لمنع إنتاج الملوثات .
- ✓ تكاليف الدراسات البيئية .
- ✓ تكاليف تنظيف التربة الملوثة.
- ✓ الغرامات و الجزاءات نتيجة عدم الالتزام بالتشريعات البيئية و الضرر البيئي .
- ✓ تكاليف الرقابة على معدلات التلوث .
- ✓ تكاليف تجميل وتشجير وأرصفت مناطق المجتمع .
- ✓ تكاليف تبرعات للمؤسسات الخيرية والرياضية والتعليمية الاجتماعية.
- ✓ أعباء تقييم واختيار الموردين على أساس الأمان البيئي .

- ✓ تكلفة معالجة المياه الصناعية بواسطة الجهات الخارجية .
- ✓ تكاليف تطوير مقاييس الأداء البيئي.
- ✓ تكاليف التبرع لصالح البحث العلمي والجامعات .
- ✓ تكاليف فحص المنتجات وتكاليف المراجعة البيئية .
- ✓ تكاليف معالجة مياه الصرف الصحي .
- ✓ تكلفة علاج العاملين المصابين بأضرار تلوث البيئة .
- ✓ تكلفة تخزين الخامات الخطرة .
- ✓ تكلفة إعادة تمهيد الأراضي الزراعية المصابة بأضرار التلوث الناتج من المصنع.

- 2- قائمة الدخل : وتشمل قائمة الدخل بعد القياس المحاسبي لصافي الدخل من النشاط العادي للمنشأة كل من المنافع (الإيرادات) والمصروفات الخاصة بالأنشطة البيئية والمجتمعية إذا لم يسبق إضافتها على تكلفة المنتج أو الخدمة كأحد عناصر التكلفة مثل فوائد القروض لشراء الأصول والمستلزمات البيئية والمجتمعية .
- 3- قائمة المركز المالي : وتشمل كافة الأصول والإلتزامات المترتبة على قيام المنشأة بالأنشطة البيئية والمجتمعية على أن يتم تصنيفها طبقاً لطبيعتها والغرض منها إلى طويلة الأجل ومتداولة وأخرى .
- 4- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية : وتشمل كافة المعلومات الهامة والضرورية الخاصة بالأنشطة البيئية والمجتمعية سواء كانت في صورة :

- ✓ مالية : وتحتاج إلى إيضاح كالأصول الثابتة وإهلاكاتها والأصول والإلتزامات الخاصة بها .
- ✓ كمية : وتقاس بالمترا المربع والمساحات الخضراء التي أضافتها أو تتولاها المنشأة بالرعاية والصيانة , أو بالعدد كأعداد المستخدمين لنوادي ومطاعم ومكتبات المنشأة , أو بالمترا المكعب كمعالجة مياه الصرف الصحي والصناعي , أو بالكيلو أو الطن كإعادة تدوير القمامة القابلة للتدوير .
- ✓ وصفية : مثل وصف طرق التخلص من المخلفات الصلبة , المحافظة على عدم تلوث الهواء والترية , التوعية الصحية والمجتمعية من المخاطر المختلفة كالإدمان والتسرب من التعليم ومحو الأمية .
- ✓ تكلفة الفرصة البديلة والتكاليف التفاضلية : مثل الأثار المترتبة على استخدام المنشأة للخامات والمستلزمات الصديقة للبيئة بدلاً من الملوثة لها وما يترتب على ذلك من زيادة التكلفة للمنتج أو الخدمة , أو فصل العمالة غير المدربة بدلاً من تدريبها , أو عدم الإلتزام بالإشترطات البيئية وسداد الغرامات إذا كانت أقل من تكلفة تنفيذ هذه الإشرطات .

سادسا : الخلاصة والنتائج والتوصيات

توصلت الدراسة إلى العديد من الإستنتاجات والنتائج المرتبطة بالإطار النظري والدراسة الميدانية , وعدد من التوصيات يتم تناولها بإيجاز فيما يلي:

1/6- الخلاصة المرتبطة بالإطار النظري للبحث:

1- يعتبر مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي والمجتمعي غير محدد الملامح في البحث والتطبيق المحاسبي في منظمات الأعمال ، حيث يعتمد علي طبيعة الأهداف المرجو تحقيقها من استخدام التقارير المالية ، ويمكن تعريفه بأنه عرض وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالأنشطة البيئية والمجتمعية في القوائم و التقارير المالية السنوية والدورية، والمعلومات الكمية والوصفية في الإفصاحات المتممة لها ، مما يسهل مهمة المستخدمين للتقارير في إتخاذ قراراتهم وتقييم الأداء البيئي والمجتمعي للمنشأة .

2- التكاليف البيئية والمجتمعية هي كافة التضحيات الإقتصادية التي يجب أن تتحملها المنشآت في سبيل المحافظة على البيئة وحمايتها وتكاليف معالجة أي أضرار قد تنتج عن أنشطتها سواءً تحملتها المنشأة أو المجتمع ، بالإضافة إلى تكاليف المشاركة في الأنشطة المجتمعية لتحسين البيئة التي تعمل فيها بمفهومها الشامل.

3- المحاسبة البيئية هي نظام للمعلومات يقوم بإنتاج المعلومات المحاسبية وتوفيرها عن الأنشطة البيئية والمجتمعية للمستخدمين (داخلية/خارجية) ، لبيان مدى مسؤولية الشركة بشأن التكاليف والأعباء للمحافظة على البيئة وحمايتها سواءً تحملتها الشركة أو المجتمع ، بالإضافة إلى تكاليف المشاركة في الأنشطة المجتمعية لتحسين البيئة التي تعمل فيها الشركة بمفهومها الشامل.

4- تنامي المسؤولية البيئية والمجتمعية وظهور مفهوم التنمية المستدامة والضغط على الشركات لتحمل هذه المسؤولية قد أدى إلى زيادة الجهود الفاعلة في تبني سياسات واضحة للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمجتمعي وهو ما انعكس في بعض ماتحتويه معايير IFRS - IAS .

5- ما زال البعد البيئي والمجتمعي من التحديات الواضحة أمام العمل المحاسبي ، ورغم عدم وجود معيار دولي يناقش الأبعاد البيئية والمجتمعية للشركات ، إلا أن بعض معايير IFRS-IAS تضمنت أجزاء معينة تناقش بشكل صريح أو بشكل ضمني بعض الإفصاحات المرتبطة باعتراف وقياس الأصول والالتزامات البيئية و تتوقف درجة ومستوى الإفصاح عن الأداء البيئي والمجتمعي وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على عدة محددات أهمها قوة التشريعات البيئية وحساسية الشركات للبيئة وبيئة المعلومات والتقرير المالي ورؤية المنشأة الإستراتيجية لموضوع الإبعاد البيئية والمجتمعية نوع الأداء البيئي للمنشأة وحجم الشركة .

6- يسهم تطبيق معايير IFRS-IAS في توفير معلومات تتعلق بالإفصاح عن التنوع في أشكال الفساد البيئي والمجتمعي ومناقشة السياسات والمتطلبات البيئية والمكافآت والحوافز البيئية ، والإفصاح عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها الشركة بشكل وصفي وكمي من خلال تحديد حجم المخاطر Risk Profile ومراقبة وتقييم ممارسات إدارة المخاطر المتعلقة بسياسات المسؤولية المجتمعية .

7- يؤدي التكامل بين بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (إستخدام معايير IFRS-IAS) والمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) من توفير معلومات مالية وغير مالية أكثر ملائمة وشفافية ، وتقارير مالية قابلة للمقارنة ، و توفير معلومات شاملة عن الاداء البيئي والمجتمعي بجوانبه الثلاثة ، الاقتصادي والاجتماعي والبيئي ، بما يساهم في تقديم نظرة متكاملة عن قدرة الشركة علي خلق قيمة حقيقة لاصحاب المصالح ، وإلى تمكين مستخدمي القوائم والتقارير المالية من الاعتماد علي أسلوب تحليل المحتوى Disclosure analysis للمفاضلة بين الشركات المختلفة وتشمل: تقارير الإدارة ، تقارير الاستدامة ، التقارير البيئية ، تقارير عن المسؤولية المجتمعية ، تقارير الحوكمة ، التقارير الاستراتيجية ، وتقارير عن المخاطر بجانب التقارير المالية .

2/6 : النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية واختبار فروض البحث :

1- كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن وعي وإدراك فئتي الدراسة (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) ، (والذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) لأهمية طبيعة القياس والإفصاح عن الانشطة البيئية والمجتمعية وكذلك طبيعة التكاليف والأعباء البيئية في الشركات المصرية محل الدراسة ، حيث تطالب فئات المجتمع بصفة عامة " الأجهزة القومية ، والجهات الحكومية ، وجمعيات حماية البيئة " ، بضرورة سن القوانين والتشريعات الحازمة للحفاظ على البيئة ، وعدم استنزاف مواردها الطبيعية ، بالإضافة الي ان الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية من قبل الشركات ومنظمات الأعمال اصبح ضرورة لازمة لإعلام المجتمع بما تتحمله من أعباء فى سبيل المحافظة على البيئة وبما تمثله من أهداف التنمية المستدامة لتحسين صورتها داخل المجتمع والعمل فى مناخ إيجابى وليس سلبياً تجاهها بما يعزز الإستدامة والإستمرارية للشركة وتحقيق أهدافها فى الأجل الطويل .

2- كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن وعي وإدراك فئتي الدراسة لطبيعة المعوقات التى تحد من تبنى الشركات المصرية محل الدراسة لعملية القياس والإفصاح المحاسبي عن الانشطة البيئية والمجتمعية ، ومن أهم هذه المعوقات طبقاً للدراسة الميدانية ، صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة ، تليها عبارة عدم وجود أساليب قياس موضوعية ومحددة لقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية المتعلقة بأداء الشركة واخيرا صعوبة مقابلة الإيرادات بالتكاليف البيئية والمجتمعية عند القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركة . وعدم وجود معايير وقواعد إرشادية محددة تحكم عملية التسجيل والقياس للأنشطة البيئية والمجتمعية بالشركات.

3- كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن وجود فروق معنوية بين فئتي الدراسة بشأن المعوقات التى تحد من تبنى الشركات المصرية محل الدراسة لعملية القياس والإفصاح المحاسبي عن الانشطة البيئية

والمجتمعية تمثلت أهمها في عبارة تخوف إدارة الشركة من مخاطر الإساءة لسمعتها نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، وذلك لاعتقاد الإدارة العليا لبعض شركات عينة الدراسة الي ان نشر المعلومات البيئية والمجتمعية قد يضر بالمركز التنافسي لهذه الشركات.

4- ترى الشركات المصرية محل الدراسة أن التغلب على المعوقات التي تحد من فاعلية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية وفقا لمعايير IAS-IFRS يمكن أن يتم من خلال المتطلبات التالية وجاءت أهمها طبقاً للدراسة الميدانية كالتالي :

- ✓ زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة .
- ✓ زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردين - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...) .
- ✓ تطبيق الشركة نظم إدارة بيئية ومجتمعية جيدة.
- ✓ شمول تقرير مراقب الحسابات الخارجي على مدى إلتزام الشركات بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ولو في جزء منفصل عن تقريره

5- كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن وجود فروق معنوية بين فئتي الدراسة بشأن متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS-IFRS. تمثلت أهمها في عبارة وجود فريق مراجعة داخلية من تخصصات فنية وقانونية ومحاسبية لمراجعة الأنشطة البيئية والمجتمعية ، حيث يجب علي الشركات وضع معايير وأسس وإرشادات إعداد تقارير المراجعة الملائمة لتلك الأغراض والتأكد من صحة ودقة البيانات المتعلقة بالإداء البيئي والمجتمعي لتلك الشركات والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية والقوائم المالية أو اية تقارير خاصة بالإداء البيئي والمجتمعي والتحقق من سلامه العرض والإفصاح.

6- كشفت نتائج الدراسة الميدانية ان الفئة الأولى (الذين أجابوا بأن نظم المحاسبة المطبقة حالياً تفي بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية) هي الأكثر إدراكا لمجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والمجتمعية للشركات المصرية وقد اتجهت آراء الفئة الأولى إلى ترتيب عدد من البنود كأهم المساهمات التي يمكن أن تقدمها المعايير في سبيل تحسين الاداء البيئي لتلك الشركات وهي كالتالي:

- ✓ تحديد الآثار المالية الناجمة عن الإلتزام بالتشريعات البيئية والمجتمعية الحالية والمتوقع صدورها مستقبلاً.
- ✓ تدعيم المركز السوقي للشركة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة من خلال تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات وتعظيم قدرتها على المنافسة .

- ✓ توفير معلومات ملائمة للجهات الداخلية والخارجية المهمة بالأداء البيئي والمسئولية المجتمعية للشركة و تحسين تقييم الأداء المالي والبيئي والمجتمعي معاً .
- ✓ التغيير الإيجابي في صورة الشركة نتيجة الأداء البيئي والمجتمعي مما ينعكس على إستمراريتها

3/6 - توصيات البحث:

في ظل تزايد الإهتمام من قبل الدول والمنظمات والشركات بالمسئولية البيئية والمجتمعية لتحقيق التنمية المستدامة , وما يتطلبه ذلك من المحاسبة بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي من خلال تطبيق معايير IFRS-IAS لتحسين وتطوير المسئولية البيئية والمجتمعية للشركات, وفي ضوء نتائج البحث تتمثل أهم التوصيات في :

- 1- العمل على إصدار دليل محاسبي مصري للقياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف والمنافع البيئية والمجتمعية كألية تنظم عرض المعلومات للحكم علي مساهمتها في دعم التقرير المالي في ضوء توصيات وإرشادات المنظمات المهنية والأكاديمية المحلية والدولية لحين إصدار معيار محاسبي خاص بالأنشطة البيئية والمجتمعية.
- 2- ضرورة التزام إدارات الشركات المصرية المقيدة بسوق الاوراق المالية بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة طبقا للتوافق المبرم بين مجلس معايير المحاسبة المالية IASB والمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة IIRC.
- 3- تبنى الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية آليات من شأنها ان تلزم الشركات المصرية بالإفصاح المحاسبي الكامل عن المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بالانشطة البيئية والاجتماعية والتقيد بما ورد في معايير IFRS-IAS .
- 4- نشر الوعي البيئي والمجتمعي لدي كافة الاطراف ذات العلاقة بالشركات المصرية بدور وأهمية المسئولية الاجتماعية للشركات وتأثيراتها علي المجتمع ككل , ووضع حوافز لتشجيع الشركات على القياس والإفصاح عن الانشطة البيئية والمجتمعية .
- 5- ضرورة تضمين مناهج المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية بأجزاء تفصيلية تتضمن طبيعة القياس والإفصاح المحاسبي عن الانشطة البيئية والمجتمعية .
- 6- اجراء المزيد من البحوث المحاسبية التي تقدم تفسيراً إضافياً عن أثر الإفصاح المحاسبي عن الانشطة البيئية والمجتمعية علي أداء وقيمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية.

مراجع البحث

1- المراجع العربية :

- 1- إبراهيم ، علاء الدين توفيق ، " محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية المجتمعية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، المجلد الثاني ، 2014.
- 2- أحمد ، سعد محمد بيومي ، "إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي مع دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، *كلية التجارة* ، جامعة الإسكندرية ، 2015 .
- 3- الجرف ، ياسر احمد السيد ، " أثر الإفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة Sustainability على جودة التقارير المالية في البنوك السعودية - دراسة نظرية - ميدانية " المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر " ، *كلية التجارة - جامعة الإسكندرية* ، مايو 2107.
- 4- الجوزى ، جميلة ، "أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية ، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية" ، *جامعة قاصدي مرباح، الجزائر* ، نوفمبر 2008 .
- 5- الساقى ،سعدون مهدي ؛ نور ، عبد الناصر " محاسبة المسؤولية المجتمعية لمنظمات الأعمال " ، *جامعة الإسراء ، عمان ، الأردن* ، 2001 .
- 6- الشيرازي، عباس مهدي ، نظرية المحاسبية ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990 .
- 7- القطاطى ، منير جمعة ، " منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني " ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، *كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة* ، 2007 .
- 8- بدر ، عصام على فرج ، "نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية -دراسة ميدانية-"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الرابع ، المجلد الثامن والعشرون ، 2013.
- 9- تهامي ، عز الدين فكري ، "الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية" ، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة* ، جامعة الأزهر، القاهرة ، العدد الثامن ، يناير 2011 .
- 10- حسن ، أحمد فرغلى ، "قياس تكلفة تلوث البيئة لصناعة تكرير الزيت بالمملكة العربية السعودية بالتطبيق على مصفاة الرياض للبتترول" ، *كلية العلوم الادارية ، جامعة الملك سعود ، الرياض* ، 1983 .
- 11- حسن ، أحمد فرغلي ، "منهجية مقترحة للتقييم المحاسبي لبرامج رقابة عناصر تلوث البيئة" ، *مجلة القاهرة للعلوم البيئية ، مركز البحوث والدراسات البيئية* ، جامعة القاهرة، العدد الأول ، المجلد الأول، يناير 2000.

- 12- حسن ، أحمد فرغلى ، "البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي" ، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، ، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مارس 2007.
- 13- حنا ، نعيم فيهم ،"التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية"، *مجلة البحوث التجارية* ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، يناير 2008.
- 14- حنان ، سعيدى سيف ، "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية" ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قسطنطينية ، الجزائر ، 2014.
- 15- خليل ، على مصطفى " قياس الأثر التفاعلي للمحتوى المعلوماتى لتقرير المسؤولية المجتمعية على جودة الأرباح المحاسبية في ضوء المؤشر المصري لمسئولية الشركات - دراسة تطبيقية " ، *مجلة المحاسبة المصرية* ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2013.
- 16- سعيد ، ناصر خليفة ، "إطار مقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة السعودية" ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، 2016.
- 17- سلامه ، نبيل فهمى ، "الإطار العلمى للمراجعة الاجتماعية بهدف قياس وتقييم الأداء الاجتماعى للمنظمات" ، رسالة دكتوراة ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 1984.
- 18- سويلم ، حسن على ، " المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية - دراسة ميدانية " ، *مجلة البحوث التجارية* ، كلية التجارة ، الزقازيق ، العدد الثاني ، 2001.
- 19- شرف ، ابراهيم احمد ابراهيم ، "أثر الإفصاح غير المالى عبر تقرير الأعمال المتكاملة على تقييم المستثمرين لمقدرة الشركة على خلق القيمة - دراسة تجريبية" ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، العدد الثانى ، المجلد الثانى والخمسون ، 2015 .
- 20- شعيب، ماجدة ، " المحاسبة البيئية " ، ورقة عمل مقدمة : وزارة الدولة لشئون البيئة ، لبنان ، بيروت ، 2009.
- 21- صالح ، موسى محمد عبدالله ، "الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالى" ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة، كلية إدارة الأعمال جامعة الجنان ، لبنان ، 2015.
- 22- عبد البر، عمرو حسين ، "دراسة تحليلية للتكاليف البيئية : إطار مقترح لحصر التكاليف البيئية فى القطاع الصناعى المصرى" ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2003.
- 23- عبد السيد ، ناظم حسن ، " الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية فى النظام المحاسبي الموحد - دراسة تطبيقية فى شركة مصافي الجنوب " ، *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد* ، جامعة البصرة ، 2010.

- 24- عبد اللطيف ، شادو ، " القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة "، *ماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ، الجزائر ، 2014 .*
- 25- علي ، أيمن صابر سيد ، " مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر دراسة ميدانية " ، *مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ديسمبر 2008 .*
- 26- عمارة ، نوال ، "المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق و المعوقات" ، الملتقى الدولي الثاني ، نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي" ، *جامعة ورقلة ، الجزائر ، نوفمبر 2011 .*
- 27- غالي ، جورج دانيال ، "ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية" ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، *كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1987 .*
- 28- فارس ، فضيل ؛ ضويفي، حمزة ، "المحاسبة البيئية كألية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة" ، الملتقى الدولي الثاني ، نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، *جامعة ورقلة ، الجزائر ، نوفمبر 2011 .*
- 29- قريفة ، مسعود علي عمر ، " القياس المحاسبي لتكاليف التلوث باستخدام أسلوب قيمة العقارات " ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، 2010 .*
- 30- لعبيدي ، مهاوات ، " القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر " ، *رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، 2014 .*
- 31- محمد ، طارق مختار " تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على مخاطر الأعمال بالتطبيق على شركات صناعة البتر وكيمأويات المصرية " ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، المجلد الثاني ، 2014 .*
- 32- ناصر ، طه عليوي ؛ الخفاف ، هيثم هاشم ، "أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية اتخاذ القرارات دراسة استطلاعية" ، *مجلة الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العراق ، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد 92 ، 2012 .*
- 33- يوسف ، جمال علي محمد ، "التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة المصرية-دراسة إستكشافية" ، *مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، السنة التاسعة عشر ، يوليو 2015 .*
- 34- يوسف ، جمال علي محمد ، " متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية " ، *مجلة الشروق للعلوم التجارية ، كلية التجارة ، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات ، العدد الرابع ، 2010 .*

- 35- تقرير لجنة برانت لاند Braundtland Commission , منشورات الأمم المتحدة , 1987.
- 36- دليل الحسابات القومية , إصدارات الأمم المتحدة , 1993 , 2005 .
- 37- الدليل البيئي , إصدارات الأمم المتحدة , 2003 .
- 38- الأمم المتحدة , المجلس الاقتصادي والاجتماعي , اللجنة الإحصائية , تقرير لجنة الخبراء المعنية بالمحاسبة البيئية - الاقتصادية , الدورة الثامنة والأربعون مارس ٢٠١٧ .

2- المراجع الأجنبية :

- 1- Al- Aroud. S.F., " The impact of adopting the international financial Reporting standards on the disclosure of the social responsibility accounting in the Jordanian pharmaceutical joint - stock public companies", *Research journal of finance and accounting*, Vol.5, No.24, 2014.
- 2- Alasrag, H. A., " social responsibility of the private sector and its role in the sustainable development of Egypt", *conference 28 Egyptians' economists*, 2014.
- 3- Ben Lassaad & Halioui Khamoussi., "Determinants of Communication about Corporate Social Responsibility: Case of French Companies", *International Journal of Contemporary Business Studies*, Vol.: 3, No: 5. May.2012.
- 4- Bernardi. C& Stark.A., " Environmental, Social and governance disclosure integrated reporting, and the accuracy of analyst forecasts ", *The British accounting review*, October 2016.
- 5- Bortz, C., " conversation: Alyson slater global reporting initiatives director of strategy, on how disclosing emissions" , *Harvard business review*, vol.85, no.10, 2007.
- 6- Braundtland Commission., *United Nations publications*, 1987.
- 7- Buckler S., "Imagined communities in corporated: corporate social responsibility and value creation in a globalized world ", 2017, springer – available at <http://www.bp.com/content/dam/bp/pdf/bpmagazine/BP> .
- 8- Charles H. Brandon & Joseph P. Matoney, "Social Responsibility Financial Statement", *Management Accounting*, November , 1975.
- 9- Charles. H & Dennis. M., " The role of environmental disclosure as tools of legitimacy", *Journal of accounting organization and society*, 2006.
- 10- Cheng, et al., " corporate social responsibility and Access to Finance ", 2014, available at : <http://nrs.harvard.edu/urn-3:hul.instrepos:9887635>.
- 11- Cormier D., Mangnan M., " Does corporate governance enhance the appreciation of mandatory environmental disclosure by financial markets ", *Springer science*, No.10.1007, 2014 .
- 12- Eakpisanakit. A., "The Quality of Corporate Environmental Reporting (CER): Theory and Practice", *School of Management - University of Bath*, April 2012.
- 13- Efobi. R., "IFRS adoption and the environment: is Africa closing her eyes to something?" available at , WWW.ssrn.com, 2016 .
- 14- Feleaga L., et al., " Mandatory environmental Disclosures by companies complying with IAS/IFRS: The case of France, Germany, and the UK", the international Journal of Accounting , Vo 49, Issue 2, June 2014.

- 15- Goyal. N.," Integrating corporate environmental reporting and IFRS/IAS: need of the hour ", *International journal of management and social science Research*, Vol.2, No.3, 2013.
- 16- Guggiola, G., "IFRS Adoption in the EU Accounting Harmonization and Markets Efficiency: A Review." *International Business and Economics Research Journal*, Vol. 9, No.12, 2015.
- 17- Lusher, Anna L., "What is the Accounting Profession's Role in Accountability of Economic, Social, and Environmental Issues?", *International Journal of Business and Social Science* ,Vol. 3 No. 15; August 2012.
- 18- Haro.A, et. al., "Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure in Latin American Companies: An Analysis of the Oil and Gas Sector", Source Title: *Comparative Perspectives on Global Corporate Social Responsibility, IGI Global*, 2017.
- 19- Hillier. D, et. al., " IFRS and Secrecy: Assessing accounting value relevance across Africa ", *Journal of international financial management and accounting*, vol.26, iss.1, 2015.
- 1- Howes M.,Wortley liana .,et al.," environmental sustainability Acase of policy implementation failure? " , Journal of sustainability, MDPI, available at www.mdpi.com/journal/sustainability ,2017.
- 20- Howes. M, et. al.," environmental sustainability Acase of policy implementation failure? ", *Journal of sustainability, MDPI, vol.9, iss.2, 2017*, available at www.mdpi.com/journal/sustainability, 2017.
- 21- Huang. X & Waston. L.," Corporate social responsibility Research in accounting " , *Journal of accounting literature* ,2015.
- 22- IASB, international accounting standards board , " the implications of research on accounting conservatism for accounting standards setting", *accounting and Business research* , special issue ., available at www.IFRS.org.,2017.
- 23- IFAC, "The IFAC guidance document on environmental management accounting (EMA) and its development into sustainability management Accounting Antwerpen" , on line www.ifac.org/isar,2007.
- 24- IFRC, The International (IR) Framework, The International Integrated Reporting Council (*IIRC*), 2013.
- 25- Javakhadze, D., "Corporate social responsibility and capital allocation efficiency" , *Journal of Corporate Finance* , Volume 43 , April 2017.
- 26- Jiang. W, et al.," Association of corporate social responsibility performance and earnings management: Evidence from china ", *Corporate governance: an international review*, Vol.21, Issue 5, 2013.
- 27- Kaeokla. P,& Janikengkift. A.," Exploring the Corporate Social Responsibility Reporting: A case study in Thai listed companies " , *African Journal of Business Management*, Vol.7, No.28, July 2013.
- 28- Liu, m. ; et.al, "Does family involvement explain why corporate social responsibility affects earnings management?" , *Journal of Business Research* , Volume 75 , June 2017.
- 29- Liu. X, & Anbumozhi. V.," Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies", *Journal of cleaner production*, iss.17, No.6, 2009.
- 30- Negash. M.," IFRS and environmental accounting ", *Management Research Review*, Emerald insight, Vol. 35, Iss.7, 2012.

- 31- Patrick & Medley. , " Environmental accounting - what does it mean to professional accountants? ", *accounting , auditing and accountability Journal* ,Vol.10, No.4 , 2007 .
- 32- Rejeb.W., "Empirical Evidence on Corporate Governance Impact on CSR Disclosure in Developing Economies: The Tunisian and Egyptian Contexts", Source Title: *Comparative Perspectives on Global Corporate Social Responsibility, IGI Global*,2017.
- 33- Rutledge R.,Karim K., and Gong J., " convergence of GAAP with IFRS and the comparative value relevance between the two sets of reporting standards : the case of dual – listed Chinese companies ", *Journal of accounting and finance* , iss.15, Vol.4,page 165-182,2014.
- 34- Stefano, A., "The Connection between IAS/IFRS and Social Responsibility", *Management Dynamics in the Knowledge Economy* Vol.4, No.1, 2016.
- 35- Steven C., Dilley J. & Weygandt J, " Measuring Social Responsibility: An Empirical Test",*The Journal of Accountancy* , September 1973.
- 36- Tondkar.R. et.al."Does the adoption of IFRS affect corporate social disclosure in annual reports?" , <https://www.researchgate.net/publication/266619787>,2014.
- 37- USEPA, " Enhancing Supply Chain Performance with Environmental Cost Information: Examples Common Wealth Edison", Anderson corporation and Ashland Chemical, *USEPA*, 2000.
- 38- Wahyuni, Dina. , "Environmental management accounting techniques and benefits ", *Journal of Akuntansi*, universitas jember, Vol.7, No.1,2009 .
- 39- Wang David Han, et.al., The effects of corporate social responsibility on brand equity and firm performance ,*Journal of Business Research*, Volume 68, Issue 11, November 2015.
- 40- Working Group on Environmental Auditing (WGEA), Environmental Accounting: Current Status and Options for SAIs, *INTOSAI*, 2010.
- 41- International Organization for Standardization (ISO) 14000, 2004, Electronic Copy Available At: <http://www.iso.org/>.
- 42- International Organization for Standardization (ISO) 26000, 2010, "Guidance Standard on Social Responsibility", Electronic Copy Available At: <http://www.iso.org/>.
- 43- United Nations Global Compact, 2004 Electronic Copy Available at: www.google.com.,
- 44- International Finance Corporation (IFC) World Bank Group, Performance Standards on Environmental and Social Sustainability, (*IFC*) , January, 2012.

ملحق البحث

قائمة الاستقصاء

..... / السيد الأستاذ

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث محاسبي بعنوان :

إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية والمجتمعية في ظل معايير IFRS-IAS

في الشركات المصرية" دراسة ميدانية "

ويمثل هذا الاستقصاء جزءاً من البحث ، يهدف إلى التعرف على طبيعة القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية والتكاليف والأعباء المرتبطة بها التي تتحملها الشركات، والكشف عن أهم المعوقات التي تحد من القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية بها ، وتحديد أهم متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS ، وأخيراً بيان الإلتزام بمعايير IFRS-IAS في تحسين وتطوير القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية والمجتمعية بالنسبة للشركات .

لذا

أكون شاكراً لسيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء ، ونؤكد لسيادتكم بأن إجاباتكم ستكون موضع تقدير وسرية تامة ، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .
مع خالص احترامي وتقديري ،،،

الباحث

د/ رمضان عبد الحميد الميهي

كلية التجارة - جامعة

مدينة السادات

بيانات عامة لمستوفي القائمة :

أسم الشركة : نشاط الشركة :
الإدارة التابع لها : المؤهل العلمي :
الوظيفة الحالية : سنوات الخبرة :

برجاء وضع علامة (√) أمام الدرجة التي تعبر عن وجهة نظرك عند لإجابة على الأسئلة

أولاً : طبيعة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية :

غير	قليل	متوسط	هام	هام	أ- الوضع الحالي للشركة بشأن القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية
-----	------	-------	-----	-----	--

هام (1)	الأهمية (2)	الأهمية (3)	(4)	جداً (5)	
					1- تفي نظم المحاسبة المطبقة حالياً بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .
					2- تقوم إدارة الشركة حالياً بتطوير أنظمة المحاسبة المطبقة للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، بجانب الأنشطة الاقتصادية .
					ب - أغراض الشركة من القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والمجتمعية
					3- الإلتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة عن وكالات حماية البيئة وتنمية المجتمع .
					4- الحصول على شهادة الأيزو 14000 الخاصة بالأبعاد البيئية والمجتمعية .
					5- تحقيق ميزة تنافسية على أساس التفوق اقتصادياً وبيئياً ومجتمعياً .
					6- الإلتزام بمعايير المحاسبة IFRS-IAS .
					ج - كيفية الإفصاح المحاسبي للشركة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية
					7- إفصاح في صلب القوائم المالية.
					8- إفصاح في تقرير منفصل عن التقارير المالية .
					9- إفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للميزانية .
					10- إفصاح ضمن تقرير مجلس الإدارة .
					11- بالإفصاح في تقرير ضمن التقارير المتكاملة للشركة .
					12- الإفصاح في تقرير وصفي فقط .
					13- الإفصاح في تقرير وصفي /كمي فقط .
					توجد وسائل أخرى للإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية. أذكرها وحدد درجة أهميتها من وجهة نظرك ؟
				
				
				
				

ثانياً : طبيعة التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية في الشركات المصرية :

منعدمة (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	عالية (4)	عالية جداً (5)	14- التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية المقاسة في شركتك ودرجة الدقة في قياسها
					تكلفة معالجة المياه الصناعية بواسطة الجهات الخارجية .
					تكلفة تخزين الخامات الخطرة .
					تكلفة إعادة تمهيد الأراضي الزراعية المصابة بأضرار التلوث الناتج من المصنع .
					تكلفة علاج العاملين المصابين بأضرار تلوث البيئة .
					تكاليف معالجة مياه الصرف الصحي .
					تكاليف التخلص من المخلفات والنفايات .
					تكاليف تجميل وتشجير وأرصفت مناطق المجتمع .
					تكاليف التبرع لصالح البحث العلمي والجامعات .
					تكاليف تبرعات للمؤسسات الخيرية والرياضية والتعليمية الاجتماعية.

					تكاليف إزالة مسببات شكأوي العملاء.
					تكاليف المساهمة بالضمان الاجتماعي.
					تكاليف العلاج والأدوية (التأمين الصحي).
					تكاليف تدريب العاملين.
					تكاليف الأنشطة لمنع إنتاج الملوثات .
					تكاليف الدراسات البيئية .
					أعباء تقييم واختيار الموردين على أساس الأمان البيئي .
					تكلفة الات منع حدوث التلوث أو اعادة استخدام و ادارة النفايات.
					تكاليف فحص المنتجات وتكاليف المراجعة البيئية .
					تكاليف الرقابة على معدلات التلوث .
					تكاليف تطوير مقاييس الأداء البيئي.
					الغرامات و الجزاءات نتيجة عدم الالتزام بالتشريعات البيئية و الضرر البيئي .
					تكاليف تنظيف التربة الملوثة.
					اقساط الإهلاك السنوية لمعدات الحد من التلوث والمحافظة على البيئة .
					تكلفة انخفاض الطاقة الإنتاجية و البشرية نتيجة التلوث في بيئة العمل .
					تكاليف معالجة التلوث للمياه أو التربة نتيجة العمليات التشغيلية العادية.
					تكاليف معالجة التلوث بسبب صدور تشريع جديد أو الضغط العام أو وقوع حادث.
					أعباء أنشطة البحث والتطوير، عمليات فحص وتقييم المواقع، الإدارة البيئية .
					أعباء تحسين أساليب التعبئة والتغليف .
					تكلفة المعدات المستخدمة لحماية البيئة (مثل أجهزة تنقية الغازات المنبعثة في الهواء، تكلفة التصاريح البيئية اللازمة لإنشاء المصانع والتكاليف الأخرى لإعتبارات بيئية) .
					تكاليف إنشاء خط إنتاج جديد في موقع لا يضر بالأفراد .
					تكاليف التخلص من المنتجات الضارة والنفايات الصلبة .
					تكاليف تدعيم المركز السوقي للمؤسسة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة
					الأعباء الناتجة عن التغييرات في صورة المؤسسة نتيجة الأداء البيئي.
					التعويضات اللازمة لإصلاح الضرر البيئي .
					توجد تكاليف أخرى للأنشطة البيئية والمجتمعية. انكرها وحدد درجة أهميتها من وجهة نظرك ؟
				
				
				

ثالثاً : المعوقات التي تحد من تبني الشركات المصرية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.

غير هام (1)	قليل الأهمية (2)	متوسط الأهمية (3)	هام (4)	هام جداً (5)	أهم المعوقات التي تحد من تبني الشركات الصناعية عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية.
					15- صعوبة فصل بعض تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية عن الأنشطة الاقتصادية للشركة
					16- عدم وجود أساليب قياس موضوعية ومحددة لقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية المتعلقة بأداء الشركة .
					17- عدم التوسع في مفهوم مقابلة الإيرادات بالتكاليف البيئية والمجتمعية عند قياس تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية للشركة .
					18- عدم وجود حسابات منفصلة لتسجيل وقياس الأنشطة البيئية والمجتمعية التي تتعلق بأداء الشركة .
					19- عدم وجود معايير وقواعد إرشادية محددة تحكم عملية التسجيل والقياس ل

					لأنشطة البيئية والمجتمعية بالشركات الصناعية .
					20- صعوبة الحصول على المعلومات التي تعكس التكاليف والإيرادات الناجمة عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ، نظراً لعدم انتظام السجلات المحاسبية والإحصائية .
					21- يتطلب الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية ضرورة الإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية المرتبطة بمعالجة التكاليف والالتزامات البيئية .
					22- تخوف إدارة الشركة من مخاطر الإساءة لسمعتها نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .
					23- تخوف إدارة الشركة من تزايد الضغوط الحكومية والإعلامية نتيجة الإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية .
					24- عدم إدراج بعض التكاليف البيئية والمجتمعية نتيجة حدوثها خارج الشركة .
					توجد صعوبات ومعوقات أخرى تحد من عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية . اذكرها وحدد درجة أهميتها من وجهة نظرك ؟

رابعاً : متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء تبني الشركات المصرية معايير IFRS- IAS .

غير هام (1)	قليل الأهمية (2)	متوسط الأهمية (3)	هام (4)	هام جداً (5)	متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS- IAS .
					25- زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى المسؤولين بالشركة .
					26- زيادة الوعي والإدراك البيئي والمجتمعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الموردون - العملاء - البنوك - المساهمين - الجهات الحكومية ...) .
					27- تطبيق الشركة نظم إدارة بيئية ومجتمعية جيدة.
					28- وجود فريق متكامل من المحاسبين والمهندسين والمحللين ومسئولي الجودة والتطوير ... بالشركة .
					29- تبني الشركة سياسات الإنتاج النظيف في كافة مراحل العملية

					الإنتاجية .
					30- ضرورة تطوير النظام المحاسبي المالي ليشمل كافة الأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية .
					31- كوادرات فنية ومحاسبية وخبراء في مختلف المجالات مؤهلة علمياً وعملياً تؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف عالية .
					32- وجود جهات تشريعية ورقابية مستقلة تلزم الشركة بالإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية .
					33- إعداد التقارير الدورية التي تعكس التكاليف والأعباء عن الأنشطة البيئية والاجتماعية التي ترتبط بأداء الشركة بصفة دورية وتقديمها للجهات المستفيدة (داخلية - خارجية) .
					34- وجود فريق مراجعة داخلية من تخصصات فنية وقانونية ومحاسبية لمراجعة الأنشطة البيئية والاجتماعية.
					35- شمول تقرير مراقب الحسابات الخارجى على مدى التزام الشركات بالقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية ولو في جزء منفصل عن تقريره .
					توجد متطلبات أخرى لتحسين عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية .. اذكرها من فضلك ؟

خامساً : إلى أي مدى يساهم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في ضوء معايير IFRS- IAS، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات المصرية.

غير هام (1)	قليل الأهمية (2)	متوسط الأهمية (3)	هام هام (4)	هام جداً (5)	مجالات مساهمة القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية في ضوء معايير IFRS- IAS ، في تحسين وتطوير المسؤولية البيئية والاجتماعية .
					36- تحديد الآثار المالية الناجمة عن الالتزام بالتشريعات البيئية والاجتماعية الحالية والمتوقع صدورها مستقبلاً .
					37- تحسين تقييم الأداء المالي والبيئي والاجتماعي معاً .
					38- ترشيد التكاليف البيئية والاجتماعية التي تتحملها الشركة
					39- توفير معلومات ملائمة للجهات الداخلية والخارجية المهتمة بالأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية للشركة .
					40- تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات وتعظيم قدرتها على

					المنافسة .
					41- زيادة معدل العائد على الاستثمارات البيئية والمجتمعية .
					42- تدعيم المركز السوقي للشركة بإنتاج منتجات غير ضارة بالبيئة.
					43- التغيير الإيجابي في صورة الشركة نتيجة الأداء البيئي مما ينعكس على إستمراريتها .
					44- توفير معلومات ملائمة للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية التي تدعم الإنتاج النظيف وتوفير منتجات آمنة بيئياً ومجتمعياً
					45- فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
					46- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
					47- أن عدم القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IFRS-IAS يؤدي إلى عدم دقة العديد من مؤشرات قياس الأداء وإنخفاض جودة المعلومات المحاسبية .
					يوجد آثار ايجابية أخرى للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية .. اذكرها من فضلك ؟