

## أثر محاسبة التكاليف البيئية على اتخاذ القرارات لتحقيق التنمية المستدامة

[٢٧]

هنده محمود شريف السيد<sup>(١)</sup> - أحمد حسن عامر<sup>(٢)</sup> - ربيع أحمد محمد أحمد<sup>(٣)</sup>  
(١) شركة اربيك ويل للصناعة والتجارة وشركة ايمانز للمواد النشوية (٢) كلية التجارة، جامعة  
عين شمس (٣) كلية العلوم، جامعة المنصورة

### المستخلص

استهدفت الدراسة إلى بيان أثر محاسبة التكاليف البيئية والإفصاح عنها على اتخاذ القرارات لتحقيق التنمية المستدامة، وتقديم المقترحات لتطويرها. واعتمدت الدراسة على الجمع بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي وباستخدام أسلوب التحليل الوصفي والكمي لبيانات الشركة الوطنية للذرة بالعاشر من رمضان خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١٧)، وزعت على المديرين الماليين وأعضاء الشركة من المهتمين والمتخصصين والبالغ عددهم ١٢٠ استبانته ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانته تضمنت ٤١ سؤالاً، وقد استرد منها (١٠٠) استبانته، تم تحليل (١٠٠) استبانته، وتم استخدام اختبار  $t$ -test للعينة الواحدة لاختبار فرضيات الدراسة.

ولقد تبين للباحثين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية والإفصاح عنها وتنمية الوعي لدي المسؤولين والمديرين والعاملين مما ينعكس اثر على تحقيق التنمية المستدامة، وتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين، كما تبين بأنه لا يوجد تطبيق للتكاليف البيئية والإفصاح التكاليف البيئية والإفصاح عنها ومدى تطبيقها بيئياً. اقترحت الدراسة بعض التوصيات لتطوير تطبيق المحاسبة عنها لعدم توفر الكوادر البشرية المؤهلة، وأخيراً عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها لتوفير المعلومات في شركة الذرة بالعاشر من رمضان. توصي الدراسة بضرورة أن يكون هناك تطبيق لإجراءات محاسبة التكاليف البيئية الذي يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة، وبوجود نظام محاسبي في الشركة الصناعية للذرة يوفر الكثير من المعلومات للفصح عنها في القوائم المالية، توصي الدراسة بضرورة تطبيق إجراءات محاسبة التكاليف والإفصاح البيئي في الشركة بحيث يحسن من عدالة القوائم المالية وكذلك ضرورة وعي الإدارة والقسم المالي بأهمية تطبيق التكاليف والإفصاح البيئي للشركة الصناعية للذرة بالعاشر من رمضان، كما توصي الدراسة بضرورة وجود وحدات تدريبية مختصة في المحاسبة البيئية وإلى ضرورة كفاية الموظفين العاملين في قسم المحاسبة من ذوي المحاسبة البيئية وان يكون هؤلاء الموظفين على معرفة تامة بالمحاسبة البيئية.

**الكلمات المفتاحية:** التكاليف البيئية، الإفصاح المحاسبي والبيئي، التنمية المستدامة.

## المقدمة

أصبح موضوع البيئة تراثاً مورثاً جيلاً بعد جيل حيث لا يمكن لأي كائن حي أن يستغنى عنها ولكن نظراً للتطورات الصناعية والتكنولوجية الكبير التي يشهدها عالمنا المعاصر في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان من نتائجه إن أنشئت الصناعات الكبرى ذات الإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة مما أدى إلى الإضرار والتلوث الماء والهواء المحيطين بالإنسان في مصر بعض إن كثيرة المصانع وخاصة في المدن الجديدة مثل (العاشر من رمضان وبدر ومدينة السادات .. وغيرها) مما يؤدي إلي عواقب بيئية واجتماعية واقتصادية واسعة التأثير لا يمكن التنبؤ بها (جهاز شئون البيئة، ٢٠١٤).

ولذلك إن مصر ليست بمعزل عن العالم الخارجي والمشكلات البيئية تتصف بأنها ظاهرة عابرة للحدود أي أنها مشكلة عالمية. وقد بات أمر حماية البيئة والحفاظ عليها وتمييزها أمراً حتمياً من قبل الدول في شكل العديد من التشريعات والقوانين، ومن قبل المنظمات المحلية والدولية التي تهتم بالأبعاد البيئية، التي تعمل على منع وتقليل الإضرار البيئية من خلال الأساليب المناسبة لتحقيق الحفاظ على عناصر البيئة المختلفة، بما يحقق التنمية المستدامة. ولذلك لا بد من الاهتمام بقضايا البيئة والتكلفة والإيرادات والمنافع المترتبة عنها تنصدر مكانة بارزة وبالغة الأهمية حول العالم بسبب علاقتها الوثيقة برفاهية الإنسان ومستوى معيشته وتقدمه. وتمثل أهمية التكاليف البيئية وضرورة الاهتمام بها وبطرق قياسها والإفصاح عنها، توضيح ضرورة الاهتمام بتقويم الأداء البيئي مما يساعد في تحسين ونمو واستمرارية المنشآت الصناعية. (هدى محمد، ٢٠١١)

## مشكلة الدراسة

تتبع من فكرة الالتزام البيئي للمنشأة وهو النشاط المولد لواقعة الإنفاق والمتسبب في حدوث عناصر التكاليف البيئية التي تمثل القاسم المشترك بين ذلك المستحدثات في المنظمات التي تسعى إلى التوافق البيئي، إلا أنه من الملاحظ أن عملية قياس وتخصيص وتحليل وتقدير التكاليف البيئية لم يصل بعد إلى المستوى المرغوب فيه، ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل التي

منها عدم وجود مفهوم محدد للتكاليف البيئية من وجهة نظر بعض المنشآت الصناعية. ولذلك اعتادت غالبية المنشآت الصناعية على إدراج تلك التكاليف ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة، مما يترتب عليه أنه لا يمكن تخصيص والإفصاح عن التكاليف البيئية بشكل سليم ويتركز أثره إلى اتجاهين، الاتجاه الأول، المنشأة الصناعية ذاتها، فإن المعالجة غير السليمة للتكاليف البيئية تؤثر على مصداقية القوائم المالية، من حيث عدم توافر المعلومات المحاسبية التي أكدت عليه المعايير المحاسبية المصرية والدولية، وبما ينعكس أثره سلباً على مستخدمي تلك القوائم. كذلك فإن عدم الإفصاح عن التكاليف البيئية في متن القوائم المالية يفقد المنظمة القدرة على تقدير تلك التكاليف بشكل موضوعي، كما إن عدم التقدير الموضوعي للتكاليف البيئية يؤثر على جودة عمليات التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات الإدارية، ذات البعد البيئي. (رشا محمد عليوه، ٢٠١٧).

أما الاتجاه الثاني فيرتبط بالحفاظ على البيئة، حيث إن المعالجة الموضوعية للتكاليف البيئية سوف تؤثر إيجابياً على عناصر البيئة، وذلك من خلال خفض مصادر التلوث وترشيد استخدام الموارد الطبيعية، بما يحقق التنمية المستدامة، وعدم الجور على حقوق الأجيال القادمة. ولا يزال حصر هذه التأثيرات الجانبية صعباً كما أن إمكانية التقويم النقدي لهذه الآثار، أي حساب التكاليف البيئية، والفرق بين التكاليف الإجمالية (التكاليف الخاصة + التكاليف الاجتماعية) وبين التكاليف الخاصة. وهذه التكاليف البيئية ما هي في الحقيقة إلا تكاليف اجتماعية إضافية، إن وجود التكاليف البيئية الخارجية (التكاليف الاجتماعية الإضافية) يؤدي إلى الأضرار بالاقتصاد والبيئة الحالية إن الاستخدام الإنتاجي للبيئة سوف يصبح أكثر تكلفة وأعلى ثمناً نظراً لأن ذلك يتطلب تنقية المياه الملوثة وتصفية الهواء المحمل بالأكسيد وتحسين التربة المجهدة والوقاية من الضوضاء. غالباً ما تكون السلع التي تؤدي إلى تخریب في البيئة عند إنتاجها أو استهلاكها ذات أسعار متدنية مقارنة بالسلع الأخرى الأكثر ملائمة للبيئة والتي تتطلب تكاليف إضافية لتصبح غير ضارة بيئياً. وهذا يؤدي إلى زيادة إنتاج واستهلاك السلع الضارة بيئياً.

هناك اتجاه أن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية، أي أن التقارير المحاسبية يجب أن تسلك منها شموليا بحيث تغطي احتياجات كافة الفئات في المجتمع، والسبب في ذلك هو تغليب وجهة نظر معينة في إنتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات الأخرى سوف يعطي هذه الفئة ميزة نسبية الأمر الذي يؤثر على عدالة توزيع المنافع فيم بين الفئات المكونة للمجتمع. (محمد حسنى الشرفاوي، ٢٠١٧)

### أسئلة البحث

- "ما مدى وجود صعوبة في فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة؟" ويُستمد من هذا السؤال الجوهرى مجموعة أسئلة فرعية:
- ما صعوبة ربط التكاليف الكلية بالعوائد البيئية؟
  - ما صعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمنشأة؟
  - ما مدى قياس تكاليف تنفيذ قوانين الالتزام البيئي المستقبلية وتحقيق التنمية المستدامة؟

### أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى للدراسة في دراسة أثر محاسبة التكاليف البيئية على اتخاذ القرارات لتحقيق التنمية المستدامة. ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

١. بيان مدى الحاجة إلى محاسبة التكاليف البيئية.
٢. دراسة أساليب قياس وتحليل عناصر التكاليف البيئية. وبيان دور أساليب الإنتاج المتطورة في ظل وجود التكاليف البيئية.
٣. التعرف على المحاسبة البيئية المتعلقة بحماية البيئة والالتزام بكفاءة التكاليف مع القوانين البيئية والتعليمات الدائمة المطبقة في السياسات البيئية.

### أهمية البحث

- تتبع أهمية البحث من الأهمية الاجتماعية للمحاسبة ومساهمتها في التحسين البيئي، بضرورة توسيع مجالات القياس المحاسبى لكي تشمل قياس تكاليف الأضرار العديدة

النااتجة عن مختلف أنواع التلوث التي تتسبب فيها المشروعات الصناعية والتي تلحق بتلك المشروعات والعاملين فيها والمجتمعات المحيطة بها، وأيضاً قياس تكاليف عمليات معالجة عناصر التلوث المختلفة التي تقوم بها المشروعات الصناعية، سواء بشكل اختياري بموجب مسؤوليتها الاجتماعية نحو حماية البيئة المحيطة أو بشكل إلزامي بموجب التشريعات البيئية.

- الاهتمام بالدور الذي تلعبه المحاسبة في قياس وتحليل وتقييم المحافظة على البيئة والإفصاح عن المعلومات البيئية بما يساعد المنشآت على التحسين والتطوير المستمر ودعم سياسية التنمية المستدامة.
- الاهتمام بضرورة مساهمة المنظمات المحاسبية في مصر لأهميه الدراسات المحاسبية المتعلقة بقياس تكاليف أضرار التلوث وتكاليف معالجته، وبيان المزايا التي يمكن أن تعود على المشروعات الصناعية والمجتمع من وراء إجراء مثل هذه الدراسات، عن طريق عقد الندوات والمؤتمرات العلمية وتشجيع البحوث المحاسبية في هذا المجال.
- توفير دليل حول اتفاق أو اختلاف بيئة الأعمال المصرية مع بيئات الأعمال الاجنبيه من حيث العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية.
- توفير قاعدة معلومات مناسبة للجهات التي تهتم بالإفصاح البيئي في مصر حول العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح البيئي بما يمكنها من اتخاذ القرارات والتدابير الملائمة لزيادة مستوى الإفصاح البيئي والتشجيع عليه.

### مفاهيم الدراسة

**المحاسبة البيئية:** نظام وعلم اجتماعي يقود إلى فهم وإدارة أفضل الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف، وتعمل على تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها مؤسسة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة للأنشطة التي تمارسها أو نتيجة إنتاجها سلعة تضر بالبيئة عند استهلاكها أو بعده، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية سواء للتكاليف الملموسة أو غير الملموسة، وقد يشمل التوسع بعمل تقرير بيئي والتدقيق على ذلك. (عفاف إسحق أبوزر، ٢٠٠٧ ص: ٤٣٠)

أيضا إن مفهوم التكاليف يعد من المفاهيم المحاسبية والاقتصادية، وتعني التكاليف بشكل عام التضحية الاقتصادية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية لقاء خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهدافها، أما التكاليف البيئية فإنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية، التي تترتب على نشاط الوحدة الإنتاجية بطريقة مسؤولة بيئياً فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية لموحدة الإنتاجية (ناظم شعلان جبار، ٢٠٠٥، ٧٥-٥٠).

يعرف البعض الإفصاح البيئي (درويش السيد، ٢٠٠٩، ص ١٠) بأنه مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل. وأشارت هذه الدراسات إلى تزايد عدد من الشركات التي تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية؛ لتحقيق رغبات المستثمرين وباقي الأطراف المستفيدة، ودليل ذلك الزيادة في محتوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من مجرد فقرة في التقرير السنوي إلى إعداد تقارير بيئية مستقلة بذاتها تنشرها الشركات على مواقعها على الإنترنت، أو في شكل ورقي مطبوع، ويأخذ هذا الإفصاح العديد من الأشكال كالبيانات الوصفية، الوقائع الكمية والأرقام والملاحظات بالقوائم المالية.

### الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية، وأثرها على الأداء المالي، وتحقيق التنمية المستدامة وقسمت الدراسات السابقة الى ثلاثة مجموعات:

**دراسة عبد الهادي الرفاعي، باسل أسعد (٢٠٠٨):** التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة إمكانية قياسه محاسبياً - دراسة تطبيقية عملية علي شركة مصفاة بانياس لتكرير النفط.  
**الهدف:** حصر التكاليف التي تتحملها هذه المنشآت في حسابات خاصة. وتحسين الأداء البيئي للمشروعات المختلفة. وتحقيق الميزة التنافسية بين الشركات.  
**المتغيرات:** الآثار البيئية للصناعات الملوثة - القياس المحاسبي - الاهتمام بقضايا البيئة - تحقيق التنمية المستدامة.

**الفروض:** هناك علاقة طردية بين تقييم الآثار البيئية والقياس المحاسبي. هناك علاقة طردية بين الاهتمام بقضايا البيئة وتحقيق التنمية المستدامة. **الاستنتاجات والتوصيات:** يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث بما يلي:

- تلعب المحاسبة دورا في حماية البيئة والحد من التلوث، من خلال معايير وافصاحات خاصة، تجسد مفهوم المحاسبة البيئية.
- إن الدور الذي تلعبه المحاسبة البيئية في الحد من التلوث يتمثل في إظهار حجم النفقات التي تتحملها الشركاء جراء قيامها بنشاطات وقائية أو علاجية لحماية البيئة المختلفة.
- إن الإفصاح عن بنود التكاليف البيئية في الشركة أمر ليس صعبا فمعظم هذه التكاليف يسهل قياسها وتقدير قيمتها.
- إن إمكانية القياس المحاسبي للنفقات البيئية متوفرة ويحتاج الأمر إلى تعديل النظام المحاسبي بما يتوافق مع المعايير والمبادئ الدولية للمحاسبة البيئية.

**دراسة رانيا كمال عبد الجواد أبو ريا (٢٠٠٦):** المحاسبة عن الآثار البيئية واتخاذ القرارات الاستثمارية.

**الهدف:** يهدف البحث إلى دراسة دور المحاسبة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية وفحص إمكانية تطوير نظام المعلومات المحاسبية للمحاسبة عن الآثار البيئية للوحدة الاقتصادية: (١) دراسة دور نظام المعلومات المحاسبية الحالي في توفير المعلومات البيئية المطلوبة من خلال فحص التقرير السنوي لعينة من الشركات التي تتداول أسهمها بالبورصة. (٢) دراسة احتياجات متخذي القرارات الاستثمارية من المعلومات البيئية المفصّل عنها في التقارير السنوية للوحدات الاقتصادية وخصائص.

**النتائج:** بالرغم من وجود زيادة عامة في مستوى الإفصاح البيئي للوحدة الاقتصادية إلا أن المعلومات البيئية الواردة بالتقارير السنوية تبدو غير مفصلة وغير كاملة. ومن أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة الحالية هي:

• عدم كفاية الإفصاح البيئي للوحدة الاقتصادية لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية، الأهمية القصوى لتلك الإفصاح بالنسبة للمستثمرين، وتأثيره الكبير على اتخاذهم للقرارات الاستثمارية.

• بالإضافة إلى أن الإفصاح البيئي للوحدة الاقتصادية يرتبط موجياً ببعض خصائص المنشأة، يواجه عدة عقبات، وبالتالي يحتاج إلى العديد من وسائل الدعم والتطوير.

**دراسة مهاوات لعبيدي (٢٠١٤-٢٠١٥):** القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية.  
**الهدف:** دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الألف البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الاسمنت في الجزائر.

**المتغيرات:** التلوث - التشريعات البيئية - المسؤولية الاجتماعية - الموارد الاقتصادية - التنمية المستدامة - حماية البيئة - حقوق الإنسان.

#### **الفروض:**

• أهمية فرض التشريعات البيئية وتطبيقها يودي إلى الحد من التلوث الناتج من هذه الصناعات.

• حماية البيئية تؤدي إلى التنمية المستدامة.

• تطبيق مبدأ الحفاظ على حقوق الإنسان يؤدي إلى زيادة الموارد الاقتصادية.

#### **النتائج:**

• أدى النمو الاقتصادي إلى تحقيق أرباح معتبرة، ولكن في نفس الوقت أدى إلى إحداث أضرار ومشاكل بيئية، من خلال التلوث بمختلف أنواعه واستنزاف للموارد الطبيعية مما يكون له تأثير سلبي في الرفاهية الاجتماعية للأفراد وعلى التنمية المستدامة.

• تجهل المحاسبة التقليدية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها والقوائم المالية بحاجة عدم توفر أدوات ووسائل قياس مثل هذه التكاليف ولد الحاجة إلى ضرورة تضمين تلك القوائم بالبيانات الخاصة بالأنشطة البيئية.



**دراسة هوانغ كونغ (٢٠١٤): تطوير وتنفيذ المحاسبة البيئية في الصين.**

**الهدف:** تهدف للحد من المشكلة التي تسببها الثغرات معايير محاسبية مختلفة. حالياً، قد وضعت الدول المتقدمة يصل نماذج المحاسبة الخضراء نظراً لوعي بيئي قوي. مع تطور اقتصاد السوق والتنمية الصيني اتجاه الانفتاح على العالم، والاقتصاد الصيني هو جزء من الاقتصاد العالمي. هناك فجوة كبيرة نسبياً بين المعايير المحاسبية الحالية الصينية والمعايير الدولية. من المهم جداً بالنسبة لنا أن ندرك أهمية التكامل مع معايير المحاسبة الدولية. على طريق الإصلاح والمحاسبة، والاستفادة من التجارب المتقدمة السابقة في الخارج. بناء معايير المحاسبة الخضراء مناسبة ونماذج لشركات الصينية. وتكرس لاستكمال التكامل مع المحاسبة الدولية.

**الفروض:**

- يوجد علاقة طردية بين المحاسبة البيئية والحفاظ على الموارد الطبيعية.
- يوجد علاقة طردية بين تطوير المحاسبة البيئية والحد من التلوث.
- **الاستنتاجات والتوصيات:** أنها تلبي الحاجة المشاريع الخضراء تقديم المحاسبة. ومن المفيد لإنشاء نموذج محاسبي الشركات والريخ/الخسارة تقديم، والتي تقوم على تشغيل الشركة الأخضر، وإجراء عملية حسابية المحاسبة، الأمر الذي يعكس الإنتاج المجتمع بأسره، وتبادل واستهلاك، وأدى تأثير البيئة الاجتماعية من التصرف من المواضيع. فمن الضروري جداً تأسيس "المحاسبة الخضراء" مع النواحي لحماية البيئة. سيكون تعزيز التنمية المستدامة للمجتمع. من حيث المحاسبة والمحاسبة الخضراء مثل هذا اتجاه التنمية من الآن فصاعداً.

**دائرة هدى سراج الدين محمد (٢٠١١):** التكاليف البيئية ودورها في تقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

**الهدف:** توضيح مدى أهمية التكاليف البيئية وضرورة الاهتمام بها وطرق قياسها والإفصاح عنها. وتوضيح ضرورة الاهتمام بتقييم الأداء البيئي مما يساعد في تحسين ونمو واستمرارية المنشآت الصناعية.

**النتائج:**

- أن نظم المحاسبة التقليدية الحالية لا تقيس التكاليف والمنافع البيئية بشكل ملائم وعادل.

- أن غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في القوائم المالية للشركة يؤدي إلى غياب الإدراك البيئي لدى الأطراف المهتمة.
- أن إفصاح الشركة عن الأداء البيئي الإيجابي وتوضيح مدى اهتمام الشركة بالجوانب البيئية يكسب الشركة ميزة تنافسية.

#### التوصيات:

- إصدار تشريعات تلزم المنشآت بعرض التكاليف البيئية في القوائم المالية.
- تبني الإدارة والقائمين على النظام المحاسبي في الشركة إدراج خريطة حسابات جديدة هدفها توفير بيانات ومعلومات عن تكاليف الأداء البيئي والمنافع التي يمكن تحقيقها من برامج تحسين الأداء البيئي وتطويره للشركة.

**دراسة عمر إقبال توفيق المشهداني؛ علي خلف الركابي (٢٠١١):** دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة.

#### الهدف:

- توضيح وتقييم دور المحاسبة في تحقيق التنمية المستدامة.
  - بيان مساهمة المحاسبة والنظام المحاسبي في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة.
  - إيجاد صيغة مفاهيمه تركز على التنمية المستدامة.
- المتغيرات:** الحفاظ على البيئة - الموارد الطبيعية - التنمية المستدامة - صحة القوائم المالية.

#### الفروض:

- يوجد علاقة طردية بين الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية.
- يوجد علاقة طردية بين صحة القوائم المالية والتنمية المستدامة.

#### الاستنتاجات:

- لا يزال هناك قصور في إيجاد الصيغ المحاسبية التي تربط بين الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة بأن واحد.
- التنمية المستدامة مفهوم معقد يفتح الباب للعديد من التفسيرات والمواضيع الخاصة بمدى فائدة ومصداقية محاسبة التنمية المستدامة.

- أن النمو والازدهار الصناعي المتسرع كان له آثار سلبية على استنزاف الموارد سواء الناضبة منها أو المتجددة، ولم تساعد النظم المحاسبية القومية على مواجهة القضايا البيئية والتنمية.

### دراسة Che-Ahmed, Ayoib; Osazuwa, Nosakhare Peter; Mgbame, Chijoke Oscar

**الهدف:** التعرف على أثر المحاسبة البيئية على الأداء المالي للشركات في نيجيريا. فإنه يستخدم تصميم البحوث وتحليل محتوى مستعرضة للحصول على الكشف عن المعلومات البيئية من التقارير السنوية المدققة. تحليل الانحدار، واعتماد طريقة المربعات الصغرى العادية، يتم استخدام وتكشف النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي البيئي والأداء المالي الشركة عند أدار المحاسبة البيئية وفقا لمتغيرات شركة محددة مثل حجم الشركة، نوع الصناعة وشركة مدقق حسابات.

**الاستنتاجات والتوصيات:** أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي البيئي والربحية الشركة عند أدار المحاسبة البيئية وفقا لمتغيرات شركة محددة مثل حجم ونوع الصناعة ودققي الحسابات الأربعة الكبرى، على الرغم تظهر النتائج إلى أن تكون مختلطة مع نوع الصناعة ومدققي الحسابات الأربعة الكبرى تظهر علاقة إيجابية.

**دراسة عبد الله بن جمعان الغامدي (٢٠١٧):** التنمية المستدامة بين الحق في استغلال الموارد الطبيعية والمسئولية عن حماية البيئة.

**الهدف:** الاستعراض النقدي لمفهوم الحدائة والنتائج السلبية المترتبة على تبنيه في نظرية التنمية وخاصة في مجال البيئة. التعريف بمفهوم التنمية المستدامة. التعريف بوجهات النظر المختلفة حول الأزمة البيئية وسبل مواجهتها.

### النتائج:

- عدم استهلاك الموارد المتجددة بوتيرة أسرع من قدرتها على التجدد أو بطريقة يمكن أن تؤدي البشر أو النظم الداعمة للحياة على الأرض وخاصة تلك التي ليس لها بدائل.

- التوسع في مجال الاعتماد على الطاقة النظيفة المتجددة كالطاقة الشمسية والطاقة المائية وطاقة الرياح. واستخدام الفضلات التقليدية كموارد قدر الإمكان مع التخلص منها عند الحاجة وبطريقة لا تضر بالبشر ونظم دعم الحياة على الأرض. النضال من أجل التخلص من المبيدات السامة والمخصبات الكيميائية وخاصة تلك التي تعتبر ضارة بالبيئة.
- التوصيات والاقتراحات:** فيما يتعلق بحماية البيئة والعمل على استدامتها استهلاك الموارد باعتدال وكفاءة ومراعاة الأسعار الأفضل للموارد، والاستخدام الأكثر كفاءة للموارد، والأطر الزمنية لاستبدال الموارد غير المتجددة بموارد بديلة، والاستخدامات البديلة المحتملة للموارد.
- ويرى الباحث إن هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة التي سبق لها وقد تناولت موضوع التزام الشركات الصناعية بمبدأ الحفاظ على البيئة دخل المدن الصناعية في مصر.

### الإطار النظري للدراسة

**مفهوم وأنواع محاسبة التكاليف البيئية:** تعد مناهج المحاسبة البيئية النهج المادي مقابل النهج النقدي يتم اعتماد تهجين في المحاسبة البيئية. أولاً، اقترح المنهج الفيزيائي من قبل الأمم المتحدة حيث كاملة أدلة يتم إعدادها تشير إلى الموارد المتاحة داخل البلد تصنف وفقاً لحالتها واستخداماتها (على سبيل المثال: الزراعة، الأراضي الصحراوية إلخ....). اعتماداً على هذا النهج يتم تقديم العمليات البيئية من الناحية المادية، التوازن الحالي للموارد والإضافات والخصومات من هذا المورد.

وترى الباحثة إن المحاسبة البيئية هي الحفاظ علي وجود علاقة بين الشركات الصناعية مع المجتمع، ومتابعه فعاله لأنشطه البيئية. وتسمح هذه الإجراءات المحاسبية للشركة بتحديد تكلفه البيئية على مسار العادي للإعمال الصناعية، وتحديد الفوائد المكتسبة من هذه الانشطه، وتوفير أفضل الوسائل الممكنة للقياس الكمي (بالقيمة النقدية أو الوحدات المادية) ودعم إبلاغ نتائجها.

**التكاليف البيئية:** توجد عدة تعاريف للتكاليف البيئية منها: التكاليف البيئية هي عبارة عن تضحيات، وقد تكون صريحة أو ضمنية تقوم بها المؤسسة وهذا من أجل الإلتزام بالأداء البيئي بما يتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية هذا من جهة، ومن جهة ثانية بما يحافظ على أصول

وممتلكات المؤسسة، ومن جهة ثالثة بما يلبي رغبات المستهلكين والأطراف الخارجية الأخرى (عبد الله أحمد جابر عبد القادر، ص ٦٤ - ٦٣)

وهناك من يميز بين التكاليف البيئية التي يتحملها المشروع والتي يتحملها المجتمع ويعرفهما كما يلي (همت مصطفى هندي، ١٩٩٦، ص: ٢٩) فالتعريف الخاص بالمشروع هي "قيمة ما يتحمله المشروع من أضرار مادية وبشرية أثناء عمليات الإنتاج".

أما التعريف الخاص بالمجتمع فهو "قيمة ما يتحمله المجتمع من أعباء تصيب ثروات وممتلكات الأطراف الأخرى يكون المشروع قد تسبب فيها".

قد قامت إحدى الباحثين التخصصيين في التكاليف البيئية بتعريفها على أنها: "تتضمن على التكاليف الخارجية والداخلية على حد سواء، تكاليف التخطيط والسيطرة، إضافة إلى تلك المتعلقة بمعالجة التأثيرات البيئية والحد منها".

من جميع التعاريف السابقة ترى الباحثة أن المحاسبة التكاليف البيئية تمر في ثلاث مراحل هم:

١. القياس المحاسبي التكاليف والمنافع البيئية بما في ذلك تكاليف الالتزام البيئي التي تعرف بأنها: "قيمة ما تتعهد تلتزم الشركة بسداده في المستقبل الإصلاحي كالمعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها، كالناشئة عن عملياتها الصناعية أو الإنتاجية. (لطف، أمن السد أحمد، ٢٢٢٥، ص ٥١)

٢. الإفصاح المحاسبي عن كل ما يخص التكاليف البيئية كالمناقص والأضرار البيئية.

٣. اخذ المعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيئية.

وترى الباحثة من خلال ما سبق يمكن تعريف التكاليف البيئية على أنها مجموع ما تتحمله المؤسسة من تكاليف ضمن إطار حماية البيئية بحيث قد تكون صريحة أو ضمنية ويكون تحملها في شكل علاج صحيحي للأثار البيئية أو وقاية من التلوث البيئي أو ضريبة نتيجة الإضرار بالبيئة أو منع للتلوث البيئي.

**أهداف محاسبة التكاليف البيئية:** إن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها على النحو التالي:

١. المحاسبة البيئية ستساعد على تصريف مسؤولية المنظمة وزيادة بيئتها الشفافية.
  ٢. إظهار المنافع البيئية التي خصصتها المؤسسة لكل فترة مالية، وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة أو التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي، تخفيض تكلفة العلاج الطبي، أو زيادة إيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظام الإدارة البيئية.
  ٣. يساعد على التفاوض على مفهوم البيئة ويحدد علاقة الشركة بالمجتمع بشكل عام ومجموعة الضغط البيئي على وجه الخصوص. هذا يساعد على منظمة تسعى لإدارة استراتيجيا جديدة والناشئة قضية مع أصحاب المصلحة.
  ٤. بسبب حركة الاستثمار الأخلاقية، والمستثمرين الأخلاقية تطلب من الشركات أن تكون صديقة للبيئة. وبالتالي، من خلال التمسك صورة ودية، قد تكون الشركات ناجحة في جذب الأموال من الأفراد والجماعات "الخضراء".
  ٥. حركة استهلاكية المحاسبة البيئية التي أطلقتها مجموعات اللوبي البيئية تشجع المستهلكين على شراء المنتجات الصديقة للبيئة، مثل المنتجات الخضراء. الشركات، وبالتالي إنتاج المنتجات الخضراء قد تتخذ ميزة التسويق التنافسية عن طريق الكشف عن نفسه.
  ٦. من خلال جعل الكشف البيئي، قد تظهر الشركات التزامات تجاه مقدمة وتغيير وبالتالي يبدو أن تستجيب لعوامل جديدة.
  ٧. الشركات العاملة في الصناعات غير الصديقة للبيئة نشأت العاطفة العامة القوية. هناك لوبي بيئي قوي ضد هذه الصناعات.
  ٨. يمكن استخدام التقارير الخضراء لمكافحة الجمهور السلبي المحتمل الآراء.
  ٩. من خلال زراعة النهج التنويري للمحاسبة البيئية، يمكن للشركات زيادة صورتها من التنوير إلى الخارج العالم وهذا، يمكن اعتبارها شركات المستنير.
- أهمية المحاسبة للتكاليف البيئية: تعد الشركات الصناعية موضوع الدراسة من القطاعات المهمة في أي بلد، حيث تشكل عاملاً هاماً في ازدهار الأعمال وتقوم على الثقة في الاستثمار والاقتصاد وذلك من خلال علاقتها الوثيقة مع الهيئات المشروعة والحكومية، ومن خلال تقيدها بالتشريعات والأنظمة المفروضة عليها، لذلك تعد البيانات التكاليف البيئية لشركات الصناعية

من المصادر الهامة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات الاقتصادية، وسوف يساعد الإفصاح الكافي في هذه البيانات متخذي القرارات الاقتصادية في تقييم المركز المالي والأعمال والإنجازات التي تقوم بها الشركات الصناعية في الحد من تلوث البيئة.

لاشك ان هناك العديد من الأسباب التي دفعت نحو الاهتمام بالمحاسبة التكاليف البيئية ومنها:

- معظم الأنشطة البيئية ذات طبيعة كمية كمالية، بالتالي فهي تؤثر بشكل أو بآخر على أصول وخصوم المنشأة والتكاليف التي تتحملها، Ahmed, M. (2002) Sector Vol:55, No:30 , p 420,421.

- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
- كون المحاسبة علما اجتماعيا فان ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لان تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.

- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.

- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.

**أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة:** لكي تلبى المحاسبة المالية لوظيفتها الأساسية في إعلام الأطراف الداخلية والخارجية بمحصلة الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة، بشكل عادل فإن عليها إعادة النظر في بعض مفاهيمها وفروضها. هذا يلقي على الوظيفة المالية والمحاسبة إجراء تغييرات اللازمة في نظم التكاليف بما يجعله يشمل التكاليف البيئية، ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بني إيراد المنتجات وتكاليفها وهذا بدوره يساعد في ترشيد

قرارات التسعير، والتي ينتج عنها زيادة أرباح المؤسسة وحصتها السوقية على المدى الطويل والاهتمام بدراسة تكاليف الأداء البيئي، وقياسه يساعد على كيفية تحسين الأداء المالي للمؤسسة. وإذ لم يكون كذلك فستتعرض المؤسسة الى تدين مستويات جودة الأداء البيئي، تحمل تبعات القانونية في غرامات والحرمان من حوافز. كما تنظر المحاسبة المالية الى تكاليف البيئة على أنها تمكن المؤسسات من إعداد تقارير لاستخدام المستثمرين والمقترضين من تلك التقارير. أنواع التكاليف البيئية: تكاليف خفية محتملة، تمثل التكاليف البيئية التي لا يمكن توقعها من قبل المديرين. هذه التكاليف هي التكاليف البيئية بسبب الالتزامات القانونية والإجراءات الطوعية وأنشطة الشركات.

على الرغم من أن هذه التكاليف مصنفة كتكاليف عامة أو تكاليف بحث وتطوير، قد تكون بعض التكاليف يتم التغاضي عنها قبل العمل كمديري الأعمال التركيز على تكاليف الاستثمارات التي يتعين القيام بها (وكالة حماية البيئة، ١٩٩٥).

قد تكون التكاليف البيئية الناتجة خاضعة لتصنيفات مختلفة وفقا لها حادثة. في حين أن بعض التكاليف البيئية تظهر نتيجة للأنشطة التي نفذت من أجل الغرض من حماية البيئة وتوفير الاستدامة، والبعض الآخر يحدث نتيجة لاستخدام الموارد في أنشطة الإنتاج. بالإضافة إلى ذلك، تظهر بعض التكاليف البيئية نتيجة للبيئة التلوث الناجم عن الشركات. في هذا السياق، يمكن فحص التكاليف البيئية تحت ثلاثة عناوين: تكاليف الوقاية؛ وتكاليف التشغيل؛ وتكاليف التنفيذ (Çelik, M. 2008)

**تكاليف الوقاية:** هي التكاليف المتكبدة في عملية التصميم والإنتاج والاستخدام والتدمير لمراحل المنتج من أجل حماية البيئة وتقليل الضرر البيئي.

التكاليف المتكبدة في دورة حياة المنتج ؛ تكاليف التخطيط البيئي؛ تكاليف التنسيق البيئي في تصميم المنتج؛ تكاليف إعادة التدوير؛ تكاليف التغليف الصديقة للبيئة؛ تكاليف الإدارة البيئية، ومراقبة النفايات، والتخلص من أو تكاليف العلاج داخل نطاق تكاليف الوقاية. هذه التكاليف هي التكاليف التي يمكن تحديدها وفقا لقرارات الإدارة.

**تكاليف التشغيل:** يمكن تعريفها على أنه سعر الموارد الطبيعية العامة المستفيدة أثناء تشغيل الأنشطة. استخدام الموارد الطبيعية مثل الهواء والماء والتربة والمعادن هي أنواع من هذه



التكاليف. التكاليف المتأثرة هي التكاليف المتعلقة بالأضرار البيئية الناجمة عن فشل المراحل السابقة. يتم تعريف عناصر التكلفة هذه على أنها انخفاض في الحيوانات والنباتات والخسائر التي تسببها النفايات التي يتم إطلاقها في الهواء والماء والتربة. التدابير المتخذة بعد تلوث البيئة والأضرار الطبيعية ويغير فعالة وتؤدي أيضا إلى خسائر اقتصادية ضخمة. في هذا السياق، يجب أن تكون المشاكل البيئية تدار قبل حدوثها (Kırımhan, S. 2005).

الأنشطة المنجزة لتقليل المخاطر البيئية التي يحتمل أن تنشأ نتيجة للأنشطة التشغيلية وحماية البيئة والتكاليف المرتبطة بها يمكن أن تؤدي إلى تغييرات هيكلية ومالية على الأعمال. هذه التغييرات هي: خفض التكاليف مع إعادة تصميم عملية الإنتاج، خفض التكاليف مع تغيير تصميم المنتج، الزيادات في الأسعار، يمكن قبول سعر منخفض في المرحلة الأولى لتحديد التكلفة والسعر بالكامل، وضع إستراتيجية إطلاق لتبني المنتج في السوق. عندما تختار الشركات اختيار التأثير البيئي على شراء الأصول، كيف حساب فروق التكلفة الناشئة التي تغطيها المحاسبة البيئية. في هذا السياق، فإن التكاليف المنكبة فيما يتعلق بالبيئة وبحسب بالتفصيل وتظهر الآثار المالية في التقارير المالية. (Halfrack, V. Soylu, K. 2008) يجب عرض المخاطر البيئية غير المالية بالتفصيل في تقارير التشغيل/البيئة وفي ملاحظات التقرير المالي. أسباب اهتمام المحاسبة بالبيئة: وفي مجال العلاقة وأسباب اهتمام المحاسبة بالبيئة يشير إلى النقاط التالية التي توضح أسباب اهتمام المحاسبة بالبيئة كما يأتي (جبار، ناظم شعبان وايباد، ٢٠٠٩ ص ٥):

- نظام المحاسبة البيئية يعد أداة لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور.
- الزيادة الكبيرة في النفقات البيئية سواء كانت نفقات رأسمالية أو نفقات تشغيلية والحاجة إلى وضع أولويات لهذه النفقات.
- حاجة الإدارة الملحة للبيانات المالية الخاصة بالنفقات البيئية.
- تبرز الحاجة للمحاسبة البيئية لقيادة التكاليف البيئية (كموجه كلفة).

- يؤدي الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى الوفرة في التكاليف لأن التكاليف البيئية عادةً ما تكون جزءاً من المصاريف الصناعية الإضافية.
  - الحاجة المتزايدة للبيانات المالية الخاصة بالأداء البيئي من قبل مختلف الجهات كالحكومة، المستثمرين، المقرضين البنوك والمنظمات غير الحكومية لأن عدم توفر مثل هذه البيانات يساعد بعض المنظمات غير الملتزمة على تلوث البيئة وإتلاف الموارد الطبيعية.
  - معظم الأنشطة البيئية ذات طبيعة كمية ومالية وبالتالي فهي تؤثر بشكل أو بآخر على أحوال وخصوم المنظمة والتكاليف التي تتحملها.
  - هناك حاجة ملحة لأسلوب ملائم لتخصيص وتحميل التكاليف البيئية والتمييز بينها وبين التكاليف الأخرى بدلاً من تحميلها عشوائياً لصعوبة اقتفاء أثر هذه التكاليف، وهذا بالنتيجة يؤدي إلى إيجاد أسلوب ملائم لتخفيض التكاليف ومن ثم تحديد أسعار المنتجات.
- تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي:** يعتبر الإفصاح من الأركان الرئيسية في الفكر المحاسبي، ويهدف إلى إظهار الشيء بشكل واضح ومعلوم ويعبر الإفصاح عن الأداء البيئي عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك.
- تري الباحثة أن الإفصاح البيئي يمكن أن يعرف بأنه: تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال وإدراجها في القوائم المالية، مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات ويؤدي إلى ترشيد القرارات عند تقييم الأداء البيئي لهذه المنشآت.

**أنواع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:** ويضم الإفصاح المحاسبي البيئي نوعان هما: (عمارة نوال، ٢٠١١ ص ٢٧٦)

**الإفصاح الإلزامي:** ظهر مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي الإلزامي والإلزامي، وبمقتضاه تلتزم المؤسسات بالحد الأدنى صورة واضحة عن طبيعة الأداء البيئي للمؤسسة في جانبيه السلبي والايجابي. كما أن مصدر الإلزام أو الإلزام يفترض أن يكون خارجي من قبل المنظمات المهنية المحاسبية المحلية أو الدولية، غير أن مصدر الإلزام يمكن أن يكون من المنظمات المهنية للمحاسبة حيث قد تشير القوانين البيئية واللوائح والقرارات المنفذة لها.

**الإفصاح الاختياري:** ويتم الإفصاح الاختياري لاستكمال ما يراه المحاسبون ضروريا لتغذية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية، والتي يمثل الإفصاح الإلزامي الحد الأدنى منها، حيث يثور الجدل حول إمكانية صياغة افتراضية لاحتياجات المستخدمين يجري بناء عليها صياغة شكل ومضمون الإفصاح المقدم بشكل إلزامي حيث الإفصاح المحاسبي الاختياري تداركه وتغطيته. ويمكن القول أن الإفصاح البيئي الإختياري ما هو إلا إستراتيجية تلجأ إليها المؤسسات ذات الحساسية البيئية على شهادات الأيزو، بل أن المؤسسات التي ترغب في اجتياز الحدود الجغرافية عليها تبني هذه الإستراتيجية.

هناك عدة مستويات للإفصاح حسب الهدف (لطيف زيود وآخرون، ٢٠٠٧):

١. الإفصاح الكامل: هو أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الأحداث والعمليات الاقتصادية المتعلقة بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم، كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلقة بفترة محاسبة منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة.
  ٢. الإفصاح العادل: هو أن تقدم المعلومات بشكل يحترم الإنصاف بين احتياجات جميع الأطراف، وأن تكون صياغة وعرض المعلومات بدون تحيز لطرف معين على حساب أطراف أخرى.
  ٣. الإفصاح الكافي: هو أن تقدم المعلومات بالشكل الذي يراعي الحد الأدنى للمعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية.
  ٤. الإفصاح الملائم: أن تقدم المعلومات في القوائم المالية بحيث تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة.
  ٥. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): هو أن تقدم المؤسسة معلومات مثل إعلان عن تقديرات مالية أو عن اكتتاب في رأس مال جديد.
  ٦. الإفصاح الوقائي: هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية.
- دور المحاسبة التكاليف البيئية في ضوء القوانين والتشريعات الدولية: زادت الأحداث البيئية في السنوات الأخيرة من وعي واهتمام المجتمع بالمحافظة على جودة البيئة، وخاصة دور

الشركات ومسؤوليتها في هذا الصدد، وأدى ذلك إلى اهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع، من خلال العديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على الاعتراف بالتكاليف البيئية.

### منهج البحث

اعتمد الباحثون على كل من المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي، حيث يعتمد على المنهج الاستنباطي في الرجوع إلى الأصول العلمية من خلال الدراسة المكتبية والانترنت للمراجع العربية والأجنبية، والندوات العلمية والمهنية المتعلقة بالفجوة البحثية. حيث تتم دراسة وتحليل ما تناولته الدراسات السابقة التي وردت في الفكر المحاسبي فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة من أجل تحديد مفهوم كل متغير من هذه المتغيرات، وذلك بغرض تحديد الإطار النظري لمفاهيم مكونات مشكلة البحث، ومن ثم تحديد المتغيرات التي تمثل المشكلة محل البحث والدراسة. كما تعتمد الباحثة على المنهج الاستقرائي لما يظهره الواقع العلمي للبيانات والمعلومات المرتبطة بالأداء البيئي للمنشآت الصناعية، التي يتم الحصول عليها من خلال قائمة استقصاء، يتم توجيهها إلى العديد من الأطراف المرتبطة بمجال الدراسة، ثم يتم إجراء التحليل الاحصائي، واختبار صحة الفروض البحثية.

### أدوات الدراسة

إعداد قوائم الاستقصاء للتعرف على أثر محاسبة التكاليف البيئية على اتخاذ القرارات لتحقيق التنمية المستدامة تشمل على عدة محاور وتشتمل على عبارات وصفية للتعرف على مدى الوعي البيئي.

صدق الاتساق الداخلي لفقرات المقياس: يقصد بثبات أداة القياس أن يعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيق المقياس على نفس العينة في نفس الظروف ويتم قياسه بثلاث طرق: الاختبار: يتم في هذه الطريقة تطبيق المقياس على عينة استطلاعية وتم حساب معامل الارتباط، فإذا كانت معامل الارتباط مرتفعاً فإن هذا يكون مؤشراً على ثبات المقياس وبالتالي على صلاحية وملائمة هذه المقياس لأغراض الدراسة.

**الثبات** عن طريق التجزئة النصفية: حيث يتم تجزئة فقرات المقياس إلى جزأين، الجزء الأول يمثل الأسئلة الفردية والجزء الثاني يمثل الأسئلة الزوجية ثم يحسب معامل الارتباط (  $r$  ) بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية ثم تصحیح معامل الارتباط بمعادلة بيرسون براون كالتالي:

**جدول (١):** مقياس الثبات (الفا كرناخ)

أبعاد المقياس	عدد العبارات	قيمة ألفا
المحور الأول	١٠	٠.٨٣٨
النحور الثاني	١٠	٠.٧٩٧
المحور الثالث	١٠	٠.٧٧٥
المحور الرابع	١١	٠.٨٣١

**الأساليب الإحصائية المستخدمة:** استخدمت الدراسة أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي والكمي وذلك باستخراج التكرارات والنسب المئوية والتحليل الكمي للعلاقات الانحدارية بين المتغيرات المرتبطة بالدراسة عن التكاليف البيئية والمتغيرات المؤثرة فيها.

### حدود الدراسة

**حدود زمنية:** من الفترة (٢٠٠٩-٢٠١٧) وتشتمل على التقارير المالية السنوية وتقارير البيئية السنوية والاستدامة السنوية خلال الفترة من ٢٠٠٩ وحتى ٢٠١٧، والتقارير المرتبطة بالقوائم المالية والمتعلقة بمجلس إدارة الشركة الوطنية لمنتجات الذرة.

**حدود مكانية:** المنشآت الصناعية بالعاشر من رمضان ذات التأثير البيئي السلبي بالتركيز على (الشركة الوطنية لمنتجات الذرة) والمسجلة في سوق الأوراق المالية المصري.

### فروض البحث

**الفرض الأول:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية وتكاليف تشغيل المنشأة.  
**الفرض الثاني:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية ومستوى جودة المنتج النهائية.

**الفرض الثالث:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية وزيادة ربحية المنشأة.

**الفرض الرابع:** إظهار التكاليف البيئية في القوائم المالية يساعد على سرعة اتخاذ القرارات للمنشأة.

**الفرض الخامس:** توافر الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يؤدي إلى تحقيق التنمية المستدامة للموارد الطبيعية المتاحة.

### نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

**جدول (٢):** الفئات العمرية للعاملين بشركة الذرة بمنطقة العاشر من رمضان

م	العمر	التكرار	%
١	أقل من ٣٠ سنة	٢٣	١٩.١٧
٢	من ٣٠ سنة إلى أقل ٤٠ سنة	٤٢	٣٥.٠٠
٣	من ٤٠ سنة إلى أقل من ٥٠ سنة	٣٥	٢٩.١٧
٤	من ٥٠ سنة فأكثر	٢٠	١٦.٦٧
	الإجمالي	١٢٠	١٠٠

**المصدر:** إعداد الباحثة من بيانات استمارة الاستبيان

يوضح جدول (٢) أن أعلى نسبة بالفئات العمرية لأعمار أفراد عينة الدراسة كان (٣٥%) تتراوح أعمارهم من ٣٠ سنة إلى أقل من ٤٠ سنة؛ يليهم (٢٩.١٧%) تتراوح أعمارهم من ٤٠ سنة إلى أقل من ٥٠ سنة؛ بينما بلغت (١٩.١٧%) للفئة التي تتراوح أعمارهم لأقل من ٣٠ سنة؛ وأخيرا بلغ نحو (١٦.٦٧%) للأعمار ٥٠ سنة فأكثر.

**جدول (٣):** الحالة التعليمية لإفراد عينة الدراسة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان

م	المؤهل العلمي	التكرار	%
١	دبلوم	٤٠	٣٣.٣٣
٢	ثانوية عامة	٢٣	١٩.١٧
٣	بكالوريوس	٥٢	٤٣.٣٣
٤	ماجستير	٣	٢.٥٠
٥	كتوراة	٢	١.٦٧
	الإجمالي	١٢٠	١٠٠

**المصدر:** إعداد الباحثة من بيانات استمارة الاستبيان

بينما يشير جدول (٣) أن أعلى نسبة لأفراد عينة الدراسة كان (٤٣.٣٣%) لحملة البكالوريوس؛ يليهم (٣٣.٣٣%) لحملة الدبلوم؛ بينما بلغت (١٩.١٧%) لحملة الثانوية العامة؛ أما الماجستير (٢.٥%)؛ وأخيرا بلغ نحو (١.٦٧%) لحملة الدكتوراة.

**جدول (٤): الحالة الوظيفية لإفراد عينة الدراسة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان**

م	الوظيفة	التكرار	%
١	مدير عام	٨	٦.٦٧
٢	مدير مالي	٨	٦.٦٧
٣	مدير اداري	١٥	١٢.٥٠
٤	رئيس قسم	١٥	١٢.٥٠
٥	محاسب	٢٥	٢٠.٨٣
٦	كيميائي	٢٠	١٦.٦٧
٧	عمالة فنية	١٦	١٣.٣٣
٨	عمالة خدمات معاونة	١٣	١٠.٨٣
	الإجمالي	١٢٠	١٠٠

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات استمارة الاستبيان

بينما يشير جدول (٤) أن أعلى نسبة لأفراد عينة الدراسة كان (٢٠.٨٣%) لمحاسب؛ يليهم (١٦.٦٧%) للكيميائي؛ بينما بلغت (١٣.٣٣%) للعمالة الفنية؛ كما بلغ (١٢.٥%) لكل من مدير إداري، ورئيس قسم؛ وبلغ (١٠.٨٣%) للخدمات المعاونة؛ وأخيرا بلغ نحو (٦.٦٧%) لمدير عام، مدير مالي.

**جدول (٥): سنوات الخبرة لإفراد عينة الدراسة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان**

م	سنوات الخبرة	التكرار	%
١	أقل من ٥ سنوات	٥٠	٤١.٦٧
٢	من ٥ سنة إلى أقل من ١٠ سنوات	٣٢	٢٦.٦٧
٣	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٢٥	٢٠.٨٣
٤	من ١٥ سنة فأكثر	١٥	١٢.٥٠
	الإجمالي	١٢٠	١٠٠

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات استمارة الاستبيان

يوضح جدول (٥) أن أعلى نسبة لسنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة كان (٤١.٦٧%) لأقل من ٥ سنوات؛ يليهم (٢٦.٦٧%) للخبرة من ٥ سنة إلى أقل من ١٠ سنوات؛ بينما بلغت (٢٠.٨٣%) للخبرة من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة؛ وأخيرا بلغ نحو (١٢.٥%) للخبرة من ١٥ سنة فأكثر.

أثر أهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية علي التنمية المستدامة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان:

**الفرض الأول:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف

البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان وأثره على رفع الوعي البيئي لدى المسؤولين

• الفقرة الأولى: يساعد القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى رفع الوعي البيئي لدى المسؤولين بنسبة (٤٠.٠٤%) لغير موافق، (١١.٣٦%) لمحايد، (٥٠.٥١%)، (٣٤.٠٩%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٨٤.٦٠%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح البيئي علي رفع درجة الوعي لدى المسؤولين بشركة الذرة.

• الفقرة الثانية: يساعد القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى غرس الوعي البيئي لدى الأطراف الأخرى كالموردين والبنوك والعملاء والمساهمين والمقاولين والضرائب بنسبة (١.٩٦%) لغير موافق، (٨.٨٠%) لمحايد، (٥٣.٧٩%)، (٣٥.٤٥%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٨٩.٢٦%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية علي غرس الوعي البيئي لدى الأطراف الأخرى كالموردين والبنوك والعملاء والمساهمين والمقاولين.

• الفقرة الثالثة: يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى وعي المسؤولين عن استعدادهم لإعادة التنظيم الداخلي بنسبة (١.٩٦%) لغير موافق، (٨.٨٠%) لمحايد، (٥٣.٧٩%)، (٣٥.٤٥%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٨٩.٢٦%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف على وعي المسؤولين عن استعدادهم لإعادة التنظيم الداخلي.

• الفقرة الرابعة: يساعد القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى وعي المسؤولين عن استعدادهم للرقابة الشاملة على الجودة البيئية بنسبة (٢.٤٠%) لغير موافق، (٥.٧٧%) لمحايد، (٥٠.٩٦%)، (٤٠.٨٧%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٩١.٨٣%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف على وعي المسؤولين عن استعدادهم للرقابة الشاملة على الجودة البيئية.



- الفقرة الخامسة: يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى وعي وتدريب العمال ليتمتعوا بمهارات بيئية متعددة تمكنهم بنسبة (٤.٥٣%) لغير موافق، (٧.٥٦%) لمحايد، (٥٦.٤٢%)، (٣١.٤٩%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٨٧.٩١%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف على وعي وتدريب العمال ليتمتعوا بمهارات بيئية متعددة تمكنهم من العمل النظيف.
- الفقرة السادسة: يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى وعي المسؤولين لاستخدامهم مواد وطاقة نظيفة للإنتاج بنسبة (٢.٩٤%) لغير موافق، (٥.٨٨%) لمحايد، (٥٦.٨٦%)، (٣٤.٣١%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٩١.١٧%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف على وعي المسؤولين لاستخدامهم مواد وطاقة نظيفة للإنتاج.
- الفقرة السابعة: يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى وعي المسؤولين لعملية تحسين طرق الإنتاج النظيف بنسبة (٠.٩٤%) لغير موافق، (٢.٨٢%) لمحايد، (٥٦.٣٤%)، (٣٩.٩١%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٩٦.٢٥%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف على وعي المسؤولين لعملية تحسين طرق الإنتاج النظيف.
- الفقرة الثامنة: يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية إلى وعي أخلاقي للمسؤولين في شركة الذرة بالعاشر من رمضان بنسبة (١.٩٤%) لغير موافق، (٦.٥٤%) لمحايد، (٢٥.٢١%)، (٣٦.٣٢%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٩١.٥٣%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف على وعي أخلاقي للمسؤولين في شركة الذرة بالعاشر من رمضان.
- الفقرة التاسعة: يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية إلى وعي المسؤولين للمنافسة في شركة الذرة بالعاشر من رمضان على أساس الجوانب البيئية بنسبة (٠.٩٤%) لغير موافق، (٢.٨٢%) لمحايد، (٥٦.٣٤%)، (٣٩.٩١%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي

(٩٦.٢٥%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف علي وعي المسؤولين للمنافسة في شركة الذرة بالعاشر من رمضان على أساس الجوانب البيئية.

• الفقرة العاشرة: يتطلب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بالتقارير المالية في شركة الذرة بالعاشر من رمضان إلى توعية المسؤولين للحصول على المعلومات البيئية بنسبة (٢.٤٠%) لغير موافق، (٥.٧٧%) لمحايد، (٥٠.٩٦%)، (٤٠.٨٧%) لموافق وموافق بشدة بإجمالي (٩٠.٨٣%) مما يعني وجود أثر للقياس والإفصاح عن التكاليف علي توعية المسؤولين للحصول على المعلومات البيئية.

جدول (٦): أثر أهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على التنمية المستدامة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان

رقم الفقرة	غير موافق بشدة	%	غير موافق	%	محايد	%	موافق	%	موافق بشدة	%
١	٠	٠	١٦	٤.٠٤	٤٥	١١.٣٦	٢٠٠	٥٠.٥١	١٣٥	٣٤.٠٩
٢	٠	٠	٨	١.٩٦	٣٦	٨.٨٠	٢٢٠	٥٣.٧٩	١٤٥	٣٥.٤٥
٣	٠	٠	١٢	٢.٩٦	٣٠	٣٩.٧	٢٢٤	١٧.٥٥	١٤٠	٣٤.٤٨
٤	٠	٠	١٠	٢.٤٠	٢٤	٧٧.٥	٢١٢	٩٦.٥٠	١٧٠	٨٧.٤٠
٥	٠	٠	١٨	٤.٥٣	٣٠	٥٦.٧	٢٢٤	٤٢.٥٦	١٢٥	٤٩.٣١
٦	٠	٠	١٢	٢.٩٤	٢٤	٨٨.٥	٢٣٢	٨٦.٥٦	١٤٠	٣١.٣٤
٧	٠	٠	٤	٠.٩٤	١٢	٢.٨٢	٢٤٠	٥٦.٣٤	١٧٠	٣٩.٩١
٨	٠	٠	٨	١.٩٤	٢٧	٥٤.٦	٢٢٨	٢١.٥٥	١٥٠	٣٢.٣٦
٩	٠	٠	٤	٠.٩٤	١٢	٢.٨٢	٢٤٠	٥٦.٣٤	١٧٠	٣٩.٩١
١٠	٠	٠	١٠	٢.٤٠	٢٤	٧٧.٥	٢١٢	٩٦.٥٠	١٧٠	٨٧.٤٠

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات استمارة الاستبيان

جدول (٧): اختبار (ت) للفروق بين المتغيرات

اختبار (ت) للفروق بين المتغيرات		
محايد	غير موافق	
٤٧.٦	٥٠.٢	المتوسط
٦٠.٦	٣٨.١	التباين
١٠	١٠	عدد المشاهدات
	٩٩.٣	Pooled Variance
	٠	معامل الاختلاف
	١٨	Df
	٤٤.٤-	قيمة t

جمعت وحسبت من بيانات استمارة الاستبيان باستخدام اختبار ت برنامج SPSS

جدول (٨): اختبار (ت) للفروق بين المتغيرات

اختبار (ت) للفروق بين المتغيرات		
موافق	غير موافق	
٢٦.٥٤	٥٠.١٢	المتوسط
٤٣.٦	٣٨.١	التباين
١٠	١٠	عدد المشاهدات
	٩١.٣	الفرق المجمع
	٠	معامل الاختلاف
	١٨	Df
	٥٥.٥٨-	قيمة t

جمعت وحسبت من بيانات استمارة الاستبيان باستخدام اختبار ت برنامج SPSS

جدول (٩): اختبار (ت) للفروق بين المتغيرات

اختبار (ت) للفروق بين المتغيرات		
غير موافق	موافق بشدة	
٥٠.٧.٢	٧٧.٣٦	المتوسط
٣٨.١	٢٨.١١	التباين
١٠	١٠	عدد المشاهدات
	٣٣.٦	الفرق المجمع
	٠	معامل الاختلاف
	١٨	Df
	٤٥.٣٠	قيمة t

جمعت وحسبت من بيانات استمارة الاستبيان باستخدام اختبار ت برنامج SPSS

استخلصت الباحثة من النتائج السابقة إن جميع أفراد العينة وافقوا على أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح المحاسبي وتأثيرها في رفع الوعي لدي المسؤولين بشركة الذرة والعاملين بها والمتعاملين معها من الموردين والمشتريين وتحقيق أهداف الشركة وتقليل الآثار الناجمة عن التلوث.

**نتائج قياس أثر الفروض باستخدام التقدير الكمي للمتغيرات:** تم الحصول على بيانات شركة الذرة بالعاشر من رمضان خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١٧) عن المتغيرات الكمية المرتبطة بالدراسة.

**الفرض الأول:** "توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية وتكاليف تشغيل المنشأة ومبيعات الشركة". بدراسة العلاقة الانحدارية بين تكاليف تشغيل المنشأة والتكاليف البيئية

وإجمالي المبيعات لمنتجات الشركة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان علاقة ارتباط موجبة معنوية بين مستوى الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية (تكلفة التشغيل للمنشأة) ومجمّل الربح، حيث كانت إشارة معامل الارتباط موجبة حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.90) بقيمة معنوية (sig=000) وبلغت قيمة ف للنموذج (73.07).

وقد أمكن صياغة العلاقة للنموذج على النحو التالي:

$$Y = 66.48 + 0.257x1$$

(2.42)\*\* (8.55)\*\*

حيث أن، Y تعبر عن مجمل الربح بشركة الذرة تعبر عن المتغير التابع x1 وهو تكلفة الإنتاج بالشركة وتعبر عن المتغير المستقل.

**الفرض الثاني:** "توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية ومستوى جودة المنتج النهائية". بدراسة العلاقة الانحدارية بين للتكاليف البيئية وزيادة ربحية المنشأة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان توجد علاقة ارتباط موجبة معنوية بين مستوى الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية (تكلفة الإنتاج متضمنة التكاليف البيئية) مجمل المبيعات بشركة الذرة المتغير التابع حيث كانت إشارة معامل الارتباط موجبة حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.84) بقيمة معنوية (sig=000) وبلغت قيمة ف للنموذج (41.37) وقد أمكن صياغة العلاقة للنموذج على النحو التالي:

$$Y = 24.13 + 1.003x1$$

(0.813) (6.43)\*\*

حيث أن، Y تعبر عن عن تكلفة تشغيل الإنتاج بالشركة المتغير التابع x1 تعبر عن الربح بشركة الذرة

**الفرض الثالث:** "توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية تكلفة ضمن تشغيل الإنتاج بالشركة مجمل المبيعات بشركة الذرة المتغير التابع". بدراسة العلاقة الانحدارية بين للتكاليف البيئية وزيادة ربحية المنشأة بشركة الذرة بالعاشر من رمضان، توجد علاقة ارتباط موجبة معنوية بين مستوى الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية (تكلفة الإنتاج متضمنة التكاليف البيئية) مجمل المبيعات بشركة الذرة المتغير التابع حيث كانت إشارة معامل الارتباط موجبة

حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.84) بقيمة معنوية (sig=000) وبلغت قيمة F للنموذج (41.37) وقد أمكن صياغة العلاقة للنموذج علي النحو التالي:

$$Y = 148.4 + 1.003x1$$

$$(3.70)** (19.3)**$$

حيث أن Y تعبر عن مجمل المبيعات بشركة الذرة المتغير التابع

x1 تعبر عن تكلفة تشغيل الإنتاج بالشركة

جدول (10): مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الاقتصادية والمالية للشركة الوطنية للذرة بالعاشر

من رمضان

صافي الربح قبل الضريبة	الربح التابع من التشغيل	تكلفة المستلزمات السلعية	تكلفة الإنتاج	المبيعات من المنتجات الرئيسية	المبيعات من المنتجات الثانوية	عدد العاملين	صافي الربح	قيمة الأجور	تكلفة الإنتاج	جملة المبيعات	مجمل الربح	
											00.1	مجمل الربح
										00.1	949.0	جملة المبيعات
									00.1	989.0	915.0	تكلفة الإنتاج
								00.1	934.0	927.0	824.0	قيمة الأجور
							00.1	554.0	633.0	655.0	777.0	صافي الربح
						00.1	266.0	539.0	332.0	317.0	181.0	عدد العاملين
					00.1	522.0	374.0	938.0	89.0	863.0	694.0	المبيعات من المنتجات الثانوية
				00.1	956.0	639.0	423.0	947.0	897.0	885.0	736.0	المبيعات من المنتجات الرئيسية
			00.1	897.0	89.0	332.0	633.0	934.0	00.1	989.0	915.0	تكلفة الإنتاج
		00.1	999.0	883.0	877.0	304.0	637.0	916.0	999.0	988.0	917.0	تكلفة المستلزمات السلعية
	00.1	418.0	429.0	485.0	365.0	593.0	737.0	484.0	429.0	497.0	597.0	الربح الناتج من التشغيل
00.1	76.0	658.0	659.0	585.0	514.0	55.0	907.0	625.0	659.0	642.0	687.0	صافي الربح قبل الضريبة

توضح مصفوفة الارتباط وجود ارتباط موجب بين المتغيرات التي تم بناء العلاقات الارتباط بينها.

## التوصيات

فى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فى كل من الدراسة النظرية والتطبيقية توصي الباحثة بما يلي:

- ١- زيادة الوعي المؤسسي والجمعيات الأهلية فى البيئة المصرية بأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية من خلال منظومة الوعي البيئي لتحقيق الإفصاح المحاسبي والبيئي.
- ٢- الحاجة إلى إصدار معيار محاسبي من قبل الجهات والمنظمات المهنية لتنظيم عملية الإفصاح المحاسبي والبيئي عن التكاليف البيئية، مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية.
- ٣- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بعمل آليات من شأنها تلزم الشركات بالإفصاح عن التكاليف البيئية، من خلال تقارير الاستدامة أو التقارير السنوية للشركات بهدف تعزيز قدرة المستثمرين على إدراك الفرص الاستثمارية البديلة، ومن ثم اتخاذ القرارات السليمة.
- ٤- تفعيل القوانين والتشريعات فى مجال البيئة وقيام وزارة البيئة بدورها فى إلزام الشركات بضرورة العمل على خفض أثار التكاليف البيئية وترشيد استخدام الطاقة.
- ٥- إجراء المزيد من البحوث المحاسبية التي تقدم تفسيراً إضافياً عن أثر الإفصاح البيئي والمحاسبي عن التكاليف البيئية فى ظل المتغيرات الثقافية والمجتمعية فى البيئة المصرية.

## المراجع

ناظم شعبان جبار، وايداد: تحميل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره فى حماية البيئة ووقايتها من التلوث. مجلة القادسية للعلوم الإدارية، المجلد ١٣، العدد ٤، لسنة ٢٠٠٩ ص ٥.

عبد الناصر محمد سيد درويش (٢٠٠٩): أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية - مدخل أخلاقي. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، ص ١٠.

عبد الله أحمد جابر عبد القادر (٢٠٠٤): إطار مقترح للمراجعة الداخلية لتكاليف البيئية دراسة نظرية تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، ص ٦٤ - ٦٣.

عفاف إسحق أبوزر (٢٠٠٧): المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلاديفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، ص ٤٣٠.

عمارة نوال: مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي ٢٢ و٢٣ نوفمبر ٢٠١١ ص ٢٧٦.

عمر إقبال توفيق المشهداني؛ علي خلف الركابي: دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة. جامعة جرش، الأردن سنة ٢٠١١ مجلة البحوث المحاسبية والتدقيق الممارسات. يناير ٢٠١٥.

أمّن السّد أحمد لطفّ: المراجعة البيئية، الدار الجامعة، الاسكندرية، ٢٢٢٥، ص ٥٥.

لطيف زيود وآخرون: دور الإفصاح المحاسبى، فى سوق الأوراق المالية فى، ترشيد قرار الاستثمار. مجلة جامعة تشرين، لدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢٩، عدد ١، ٢٠٠٧، سوريا، ص ١٨٠.

مهاوات لعبيدى (٢٠١٤-٢٠١٥): القياس المحاسبى، للتكاليف البيئية والإفصاح عنها فى، القوائم المالية لتحسين الأداء - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية. جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.

همت مصطفى هندي (١٩٩٦): أثر العوامل البيئية على تحديد سعر الفائدة فى البنوك المصرية. رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ص ٢٩.

هوانغ كونغ: تطوير وتنفيذ المحاسبة البيئية فى الصين. مجلة الهندسة البيئية وإدارة، عدد ٥ مجلد ١٣، مايو ٢٠١٤.

ناظم شعلان جبار (٢٠٠٥): تحميل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئى، وأثره فى حماية البيئة ووقايتها من التلوث. مجلة القادسية للعلوم الإدارية، ٧٥-٥٠.

رانيا كمال عبد الجواد أبو ريا (٢٠٠٦): المحاسبة عن الآثار البيئية واتخاذ القرارات الاستثمارية. رسالة ماجستير.

عبد الله بن جمعان الغامدى (٢٠٠٧): التنمية المستدامة بين الحق فى استغلال الموارد الطبيعية والمسئولية عن حماية البيئة.

عبد الهادي الرفاعي، باسل أسعد: التلوث البيئي، الناجم عن الصناعة الثقيلة إمكانية قياسه محاسبيا - دراسة تطبيقية عملية على شركة مصفاة بانباس، لتكرير النفط. المجلة العلمية لجامعة تشرين، للبحوث والدراسات العلمية (العلوم الاقتصادية والقانونية) عدد ٣، مجلد ٣٠ لسنة ٢٠٠٨.

هدى سراج الدين، محمد (٢٠١١): التكاليف البيئية ودورها في تقويم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية. رسالة ماجستير

Ahmed, M. (2002): Theoretical Framework for Environmental Accounting: Application on the Egypt Petroleum Sector. Vol: 55, No: 30, pp. 420, 421, Accounting Journal.

Çelik, M. (2008): İşletmeler Açısından Çevresel Maliyetler, Çevre Finansmanı Muhasebe ve Finansman İçin Trendler, Gazi Kitabevi, Editör: Ayrıçay Y. & Karataş, A. 1.Baskı, Ankara.

Halftrack, V. and Soylu, K. (2008): Çevresel Belligerent Muhasebesi ve Raporlanması, Kocaeli Universities Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:15, 1:92-113

Kırımhan, S. (2005): Caver Yönetimi: Nüfus, Kaynak ve Carve İlişkileri, Ankara.

## THE IMPACT OF ENVIRONMENTAL COST ACCOUNTING TO MAKE DECISIONS TO ACHIEVE SUSTAINABLE DEVELOPMENT

[27]

**El-Sayed, Henda, M.<sup>(1)</sup>; Amer, A. H.<sup>(2)</sup> and Ahmed, R. A.<sup>(3)</sup>**

1) Arabic Will for Trading and Industries 2) Faculty of Commerce, Ain Shams University 3) Faculty of Science, Mansoura University

### ABSTRACT

The study aimed at explaining the impact of environmental cost accounting and disclosure on decision making for sustainable development, and presenting proposals for its development. (100)



questionnaires were analyzed and (100) questionnaires were used. T test was used for each sample to test the hypotheses of the study. The researchers found that there is a statistically significant relationship between the environmental costs and their disclosure, and the development of awareness among officials, managers and employees, which is reflected in the impact of achieving sustainable development, and showing a statistically significant relationship between, and it was found that there is no application of environmental costs and disclosure of environmental costs and disclosure and the extent of their environmental application.

The study suggested some recommendations to develop the application of accounting for the lack of qualified human cadres, and finally on the environmental costs and disclosure to provide information at the company on the tenth of Ramadan, the study recommends the need to be applied Cost accounting and environmental disclosure procedures help to make good decisions. With an accounting system in the maize company that provides a lot of information to be disclosed in the financial statements, the study recommends that the cost accounting and environmental disclosure procedures in the company should be applied so as to improve the fairness of the financial statements, And the financial section of the importance of the application of costs and environmental disclosure of the industrial company of corn, and it also recommends the need for training modules in environmental accounting and the need for the adequacy of staff working in the accounting department who are fully familiar with environmental accounting.