

دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل أثر المحاسبة البيئية علي تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي

الدكتورة/ هدى هلال

مدرس بمعهد البيئة - جامعة عين شمس

ملخص البحث:

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

لقد اهتمت الباحثة بهذا الموضوع نظرا لعدم وجود تفعيل لدور المحاسبة البيئية في تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي ووضع نظم للتقارير وخطط عمل للوحدات المختلفة ومتابعة مستوى الأداء.

وعليه فان اخذ الحسابات البيئية بنظر الاعتبار لاسيما التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات الإدارية، والإنتاجية على وجه الخصوص حيث تكمن المشكلة في نقص تلك المعلومات مما نجم عنه تبني قرارات غير سليمة ساهمت في تدهور حالة البيئة بدلاً من معالجتها.

مما سبق كله نقول إن تفعيل دور المحاسبة البيئية لكافة المخاطر التي تنتج عن أنشطة الوحدة واتخاذ القرارات الكفيلة للحد منها ومعالجتها تعمل علي تبني إجراءات بيئية نظيفة وسليمة عن الطريق الإدراك الشامل والمنظم لأنشطة الوحدة وبما ينسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة والمجتمع.

Abstract:

The study aims at activating the role of environmental accounting in reducing the environmental risks resulting from environmental pollution as an important profession of accounting. It is its duty to raise the internal view of any economic unit and develop information that clarifies its role within its environment and its contribution in providing the appropriate information for decision-making. An information system should be developed to disclose the environmental risks of environmental pollution.

Therefore, considering environmental accounts, especially environmental costs, will make the accounting profession able to provide more relevant and relevant information to decision makers, especially in productivity where the problem lies in the lack of information resulting in the adoption of incorrect decisions that contributed to the deterioration of the state of the environment instead of addressing it. .

The management profession in general and accounting in particular must accept an effective role in this field and try to identify and categorize all risks arising from the activities of the unit and make decisions to reduce and address them and work to adopt clean and sound environmental measures on the road. Unity and in line with international requirements for the protection of the environment and society.

أولاً-الإطار العام للبحث

١/١ مقدمة البحث

تعتبر المحاسبة كمهنة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية لأية وحدة اقتصادية وتفعيل دور المحاسبة البيئية في تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي.

إن الاهتمام الحالي بتفعيل دور المحاسبة البيئية وتجنب مسببات التلوث وإعادة صيانة وترميم البيئة أصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع حيث أصبح التوجه نحو حماية البيئة ومحاولة منع التدهور البيئي الناجم عن التلوث محط اهتمام الإنسان الذي بدأ يقلق على مستقبل حياته، لا بل بدء يتجه نحو الاهتمام بالبيئة وبيد الجهود في محاولة تقليل آثاره والحد من أخطاره وإزالة أسبابه وذلك عن طريق نشر الوعي البيئي بين كافة شرائح المجتمع حيث أصبحت مسؤولية اجتماعية وجزء من أخلاقيات الأعمال وفي قطرنا العزيز أصبحت البيئة وما تحمله من كوارث من اكبر الأخطار التي يواجهها المجتمع والتي أصبحت فيها الرقابة على هذا الميدان منعدماً تماماً وهذا مما انعكس على كثرة الأوبئة والأمراض التي يعاني فيها أفراد المجتمع إضافة إلى الأضرار الواضحة على الطبيعية وما خلفه من دمار، إن هذا كله ناجم عن الحروب العديدة وحصار وما خلفته من آثار في مختلف الميادين هذا إلى جانب مسببات التلوث الأخرى كاستخدام المبيدات الضارة وبشكل مفرط، لقد اهتم بهذا الموضوع الباحثين وعلى مختلف اختصاصهم الطبية والهندسية والبيولوجية والقانونية كل حسب اختصاصه ووجهة نظره ولم تكن المحاسبة بمنأى عن هذه المشكلة طالما ان من واجبها تحليل البيانات وتقديم المعلومات ووضع نظم للتقارير وخطط عمل للوحدات المختلفة ومتابعة مستوى الالتزام بها.

مما سبق كله نقول أن على مهنة الإدارة بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص القبول بتسلم دور فعال في هذا المجال ومحاولة تحديد وتصنيف واضح لكافة المخاطر التي تنتج عن أنشطة الوحدة واتخاذ القرارات الكفيلة للحد منها ومعالجتها والعمل على تبني إجراءات بيئية نظيفة وسليمة.

٢/١ مشكلة البحث:

يمكن للباحثة التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

- هل يوجد تفعيل لنظام المحاسبة البيئية؟
- هل للمحاسبة البيئية دور في تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي؟

٣/١ فرضية البحث:

يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو التالي:

- لا يوجد تفعيل لنظام للمحاسبة البيئية
- القياس المحاسبي للمحاسبة البيئية يعد مؤشرا لتخفيض المخاطر البيئية الناتجة عن التلوث البيئي

٤/١ أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من الناحيتين العلمية والعملية كما يلي:

- أ. الناحية العلمية: يعتبر البحث مساهمة علمية في الأبحاث والدراسات التي تتناول وجود نظام للمعلومات المحاسبية البيئية.
- ب. الناحية العملية: أهمية معرفة هل للمحاسبة البيئية دور في تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي وإبراز دور المؤسسات في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث

٥/١ أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

- أ. إختبار صحة فرضيات البحث من عدمها.
- ب. التعرف على وجود نظام للمعلومات للمحاسبة البيئية

ج. الخروج بتوصيات تساعد في تخفيض المخاطر البيئية الناتجة عن التلوث البيئي ودور الهيئات في تخفيض التلوث .

د. مدى فاعلية نظام المعلومات البيئية وخاصة المحاسبية منها في صنع القرارات التي تعمل على معالجة الخطر من خلال تقديم المعلومات الاقتصادية والمحاسبية اللازمة لذلك.

٦/١ منهجية البحث:

يتم استخدام المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي التحليلي لمعرفة وجود نظام معلومات المحاسبة البيئية وهل له دور في تخفيض المخاطر البيئية الناتجة عن التلوث البيئي.

٧/١ حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

أ. الحدود المكانية: الشركة الشرقية للدخان وهي احدى الشركات المدرجة في البورصة المصرية.

ب. الحدود الزمنية للبحث: يغطي البحث عام ٢٠١٧.

ثانياً-الدراسات السابقة:

تهدف الدراسة الحالية إلى دراسة وجود نظام معلومات للمحاسبة البيئية، ودوره في تخفيض المخاطر البيئية وتم اختيار مجموعة من الدراسات السابقة بسبب علاقتها بمتغيرات الدراسة سواء كانت تتعلق بالمحاسبة البيئية أو إمكانية إعداد نظام معلومات محاسبية يعبر عن المسؤولية البيئية في الشركة الشرقية للدخان.

١. دراسة Scovill (عبد السلام ٢٠١٦)

تناولت هذه الدراسة مشاكل تقييم الالتزامات البيئية إضافة إلى الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأداء البيئي لبعض الشركات.

٢. دراسة Linowes (Linowes, 2017: 32-40)

تعتمد هذه الدراسة على توفير المعلومات المترتبة عن تأثير أنشطة الوحدة على المجتمع وكافة الأطراف التي تحتاجها ويتكون هذا النموذج من ثلاثة أقسام كل قسم يرتبط بإحدى مجالات الكلفة ذات التأثير وهي:

أ - مجال العاملين

ب - مجال البيئة

ج - مجال المنتج

٣. دراسة Estes (Estes, 1976: 91-107)

تعتمد هذه الدراسة وجهة نظر المجتمع كأساس لإعداد النموذج الذي اقترحه وهو ما تفتقده المعلومات التي توفرها المحاسبة التقليدية من حيث إعدادها من وجهة النظر الاقتصادية. ان التكاليف الناتجة عن التأثيرات السلبية لنشاط الوحدة وفق وجهة نظر (Estes) تعبر عن التضحية والضرر التي تسببها الوحدة للمجتمع.

٤ - دراسة (Habiba Al-Shaer, et al, 2017) بعنوان

(Audit committees and financial reporting quality: Evidence from UK environmental accounting disclosures)

تهدف الدراسة إلى دراسة محددات حجم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي مع التركيز على العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية للشركات البريطانية، وإستخدمت الدراسة عينة من ٣٥٠ شركة من الشركات البريطانية خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١١.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها لجان مراجعة بجودة عالية لديها درجة عالية من الإفصاح عن الأداء البيئي، وأن الشركات الكبيرة من حيث عدد المساهمين لديها كذلك درجة عالية من الإفصاح عن الأداء البيئي.

٥-دراسة (Verónica Paula Ribeiro , et al, 2016) بعنوان

(Determinants of environmental accounting and reporting practices in Portuguese local entities).

تهدف الدراسة إلى تحليل محددات المحاسبة البيئية واعداد التقارير في المنشآت البرتغالية المحلية، وذلك باستخدام عينة من ٦٩ شركة برتغالية محلية. وتوصلت الدراسة إلى انخفاض تطور المحاسبة البيئية واعداد التقارير في الشركات البرتغالية المحلية، وأن التنظيم المحاسبي ودرجة تطور خطط الإدارة البيئية يفسران عوامل تطور ممارسات المحاسبة البيئية واعداد التقارير في الشركات المحلية البرتغالية.

٦-دراسة (Marko Järvenpää , et al, 2016) بعنوان

(Collective identity, institutional logic and environmental management accounting change)

تهدف الدراسة إلى تحليل العلاقة بين تغير المحاسبة البيئية والسلوك التنظيمي والهوية الجماعية، من خلال دراسة تأثير السلوك التنظيمي وهوية الشركة على الأداء البيئي.

وتوصلت الدراسة إلى أن التدابير البيئية الجديدة قد تشكلت من جديد لكي تتلاءم مع الهوية الجماعية السائدة والمهيمنة وهي توفير التكاليف وزيادة الربحية، وألزم المنطق المؤسسي أو السلوك التنظيمي التدابير البيئية لكي تبقى معايير غير استراتيجية وغير مربحة لصالح التدابير المالية التقليدية.

٧-دراسة (خليل إبراهيم، ٢٠١٦) بعنوان (دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي و الإفصاح عنها).

تهدف الدراسة إلى توضيح دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، وإمكانية إعداد معلومات محاسبية تعبر عن المسؤولية البيئية.

وتوصلت الدراسة إلى أن وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية للوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الضعف عن الأداء البيئي، وأن الفصل بين الأنشطة الاقتصادية للوحدة والأنشطة البيئية والإفصاح عنها يؤدي إلى تحسين القرارات المتخذة من قبل الإدارة.

٧- دراسة (محمد حامد، ٢٠١٦)، بعنوان (تقييم تطبيقات نظام المحاسبة البيئية والاجتماعية على تكاليف صناعة السكر في السودان : دراسة ميدانية تحليلية بالتطبيق على مصانع شركة السكر السودانية).

تهدف الدراسة إلى تقييم تطبيقات نظام المحاسبة البيئية والاجتماعية على تكاليف صناعة السكر في السودان، وذلك من خلال توزيع استبيان على عينة من مصانع شركة السكر السودانية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك محدودية في قيام شركة السكر السودانية بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، وأن الإفصاح عن الأداء البيئي يقتصر على الضرائب والغرامات التي تدفعها الشركة في شكل قيم ثابتة، والاستثمارات التي تم اقتناءها لأغراض حماية البيئة، وهناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام شركة السكر من الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي منها قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.

٨- دراسة (أمل عبد الحسين، ٢٠١٤) بعنوان (واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق).

تهدف الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية في العراق وأيضاً مدى اهتمام تلك المنشآت بإظهار معلومات المحاسبة البيئية، قد صممت استمارة استبيان وزعت على مجتمع الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية العراقية، إلا إن ذلك لم يمنع من وجود ادراك من قبل أفراد عينة الدراسة لأهمية المحاسبة البيئية.

ثالثاً-الإطار النظري للبحث

١/٣ مفهوم وأهمية وأهداف المحاسبة البيئية

نشأت المحاسبة البيئية نتيجة للتغيرات السائدة في بيئة اعمال المنظمات، وذلك بتحميلها أعباء المحافظة على البيئة بدلا من تحميلها للمجتمع. وظهرت المحاسبة البيئية في البداية بوصفها فرعا من فروع علم المحاسبة نتج عن التطورات الحديثة في المفاهيم المحاسبية ونتج عنه مزيد من الارتباط بين المحاسبة والبيئة التي تعمل فيها وذلك في ظل متغيرات بيئية أكثر تأثيراً على الأنشطة الاقتصادية المختلفة. ويعد نظام المحاسبة البيئية وسيلة لتحسين قرارات الشركات للتعامل مع التحديات البيئية المتزايدة من خلال قياس عناصر التكاليف البيئية الداخلية والخارجية. فالتكاليف البيئية الداخلية هي تكاليف الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، أما التكاليف الخارجية فتتمثل الممارسات السلبية التي تلحق أضرارا بالبيئة دون أن تتحمل المنظمة أية التزامات مالية، ولكن يمكن تعرضها لتعويضات محتملة مستقبلا مثل تكاليف استنزاف الموارد الطبيعية، وتدهور الصحة العامة. (١)

وهناك تعريفات متعددة للمحاسبة البيئية حيث عرفت بأنها منهج لقياس وتعديل المعلومات الحالية أو المستقبلية وتعديل المعلومات الحالية أو المستقبلية عن التأثيرات البيئية الإلزامية أو الاختيارية التي تؤديها الشركات بالشكل الذي يمكن المهتم بتلك المعلومات من تقويم مدى الالتزام بالبيئة مساعدته في ترشيد القرارات الاقتصادية. وتعرف بأن اطار المحاسبة البيئية يتكون من نظامين فرعيين هما نظام المحاسبة المالية البيئية يهدف إلى توافر المعلومات المتعلقة بالآثار البيئية لأنشطة الوحدة لأطراف الخارجية المرتبطة والمتأثرة بنشاط المنشأة ويشمل النظام على ثلاثة عناصر أساسية وهي " مدخلات النظام ، آليات المعالجة ومخرجات النظام. ونظام المحاسبة الإدارية البيئية ويهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاذ

(١) عمر السر الحسن محمد وإسماعيل محمد أحمد شمي، (٢٠١٥)، "أثر تطبيق نظام المحاسبة البيئية على تقليل التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية السودانية : دراسة ميدانية"، المجلة العلمية، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان، عدد ١٦، ص ١٠٧.

القرارات فيما يتعلق بحماية البيئة ويتكون من ثلاثة نظم فرعية هي نظام محاسبة التكاليف البيئية والموازنات البيئية، ودراسة النظم البيئية. وتعرف المحاسبة البيئية بأنها عملية تسجيل التأثيرات البيئية وقياسها للاعتراف بها وتوصيل المعلومات المحاسبية عن تلك التأثيرات البيئية التي تفرزها المنظمات إلى المستفيدين من هذه المعلومات حتى تمكنهم من معرفة التزام المنشأة تجاه البيئة بهدف اتخاذ القرار الملائم.^(٢)

المبحث الأول للبحث

نظام المعلومات المحاسبية البيئية يساعد على تخفيض الخطر البيئي

أولاً: مفهوم إدارة الخطر

لم يتفق الباحثون على تحديد تعريف موحد للخطر فهو مفهوم محير له تفسيرات عديدة تنبع هذه التفسيرات من فروع المعرفة التي قد تستخدم مثل هذا المفهوم والخطر في اللغة يعني احتمال أن يكون المآل إلى أمر غير محبب إلى النفس (www.almomez.com) وبشكل عام يعني الخطر (Risk) احتمالية حدوث تهديد مباشر أو غير مباشر يحول دون تحقيق الأهداف (Pritsker & Sigal, 1983:352) وينظر المليون إلى الخطر على أنه يعني الانحراف عن التوقعات (العامري، ١٩٩٥: ١٧٦) أما في الإدارة فان مفهوم الخطر يعني إمكانية عدم التأكد من تنمة عمل معين واحتمال حدوث نتائج مختلفة عما هو مقرر أو مخيبة للأمال (Moorheud,1995:238).

أما إدارة الخطر فيعني العمليات التي تعني بتعريف المخاطر وتحديدتها وتحليلها واقتراح النشاطات الكفيلة بتقليلها والهدف الأساسي لإدارة الخطر هو منع حدوث الخطر بشكل أو آخر ويتطلب ذلك كافة الأعمال المطلوبة لتجنب الخطر والحماية وتوفير البدائل ووضع تعليمات الحماية والأمان والتأمين.

وفي المحاسبة وعملاً بمبدأ التحفظ مما لا يجعل المحاسب لا يعترف بالإيرادات حتى لحظة وقوعها أما الإيرادات المتوقعة فلا تؤخذ بنظر الاعتبار أما من حيث الالتزامات فأنها

(٢) المرجع السابق، ص ص ١٠٧-١٠٨.

تؤخذ بنظر الاعتبار ولهذا يعمل الاحتياطات والمخصصات وبالتالي طالما أن الخطر هو حدث غير مفضل ومتوقع الحدوث ويجب الاحتساب له فيما يتعلق بالبيئة فطالما أن الأنشطة التي تقوم بها الوحدة ملوثة للبيئة فبحكم القانون تتوقع الوحدة إنها ستتحمل تكاليف إضافية مستقبلاً أما لإزالة آثار التلوث الحاصلة أو الحد منها. وهذا ما يزيد من الأعباء المالية للوحدة الاقتصادية.

ثانياً: مفهوم المحاسبة البيئية:

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة وبدر له الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة أو ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها:

أ. المحاسبة الخضراء.

ب. المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة.

ج. المحاسبة البيئية والاقتصادية.

وأياً كانت التسمية فأنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع) " (التكريتي وآخرون، ١٩٩٩: ٣٤).

ثالثاً: دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية:

المحاسبة كمهنة يقع على عاتقها تطوير المعلومات التي تبرز دور الوحدة ومساهمتها في المجتمع ممثلة في الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة والتوزيع العادل للربح، ان المشاكل الناجمة عن استبعاد المحاسبة عند دراسة البيئة لم

تعد من المشاكل الجديدة فقد كتب العديد من المحاسبين حول تلك العلاقة كما نظم الاتحاد القومي للمحاسبين وجمعية المحاسبين الأمريكية العديد من اللقاءات بهدف إجراء البحوث في مجال المحاسبة البيئية بين الأعوام ١٩٧٠-١٩٧٥ (AAA,1975,53-89). إن الاهتمام الحالي بالمحاسبة عن البيئة وإعادة ترميم البيئة قد ولد حالة جديدة لمهنة المحاسبة للقبول بتسليم دور فاعل فيما يتعلق بكلفة التلوث إن جوهر تطبيق المحاسبة التقليدية على كلف الإنتاج يستند إلى الافتراض القائل بأن كلفة تخفيض الضرر الملحق بالبيئة ما هي إلا كلف إنتاج وهذا يعني بطبيعة الحال ان الكلف المصروفة والتي لها علاقة بفعاليات الإنتاج ويجب أن تعامل على إنها كذلك وان الكلف المصروفة للتخفيض من تلوث البيئة المتوقعة في المستقبل يجب أن ترسل وتحمل على الأنشطة الإنتاجية في المستقبل وان التكاليف المرتبطة بعملية إصلاح الضرر البيئي الناشئ عن الأنشطة التي حدثت في الماضي تعتبر خاصة بالفترة السابقة ويصحح بها دخل الفترة السابقة.

لقد حظي هذا الموضوع بعد تراكم الأعباء الملقاة على عاتق المجتمع باهتمام الهيئات الدولية والمنظمات الإنسانية والجمعيات العالمية وجماعات حماية البيئة ففي مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية المنعقدة عام ١٩٩٣ أقرت الفقرة (٦٤) من الأجندة (العرافي، ١٩٩٧: ١) إلى ضرورة إظهار الحسابات القومية لكل بلد النشاطات الاقتصادية والحسابات البيئية بما فيها كافة التدفقات النقدية والمادية والتي تضمن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئة.

إضافة إلى ما سبق هناك عدة عوامل ساهمت في الاهتمام بهذا الجانب منها: (نور، ١٩٩٩: ٣٠)

١. تغير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي بضرورة تحمل الوحدة بتكاليف المحافظة على البيئة بعد ان كانت تعالج على كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة وبالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال الوظيفة المحاسبية.
٢. ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية مما يؤدي إلى إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.

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

وأخيراً نقول يبقى على الأفراد الدور الأكبر لإدارة الخطر الناجم عن أنشطة الوحدة والعمل على معالجتها من خلال فهم كل الجوانب الإيجابية والسلبية المحتملة لكل العوامل التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية.

رابعاً: إدارة الخطر كجزء من ثقافة الوحدة الاقتصادية:

يعتبر إدارة الخطر جزء أساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي وحدة اقتصادية وهي الإجراءات التي تتبعها تلك الوحدات ويشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها بهدف تحقيق المزايا من كل نشاط، إن التركيز الأساسي لإدارة الخطر هو التعرف على هذه الأخطار وعلى إيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها بهدف إضافة أقصى قيمة مضافة لكل أنشطة الوحدة.

إن إدارة الخطر تساعد على فهم الجوانب الإيجابية والسلبية المحتملة لكل العوامل التي قد تؤثر على الوحدة فهي تزيد من احتمال النجاح وتخفف في احتمال الفشل وعدم التأكد من تحقيق الأهداف العامة للوحدة وبذلك يجب أن تكون أنشطة إدارة الخطر مستمرة ودائمة التطور وترتبط بإستراتيجية الوحدة ويجب أن تتعامل بطريقة منهجية مع جميع الأخطار التي تحيط بأنشطة الوحدة في كل الأوقات والظروف هذا إضافة إلى انه يجب دمج إدارة الخطر مع ثقافة الوحدة عن طريق سياسة فعالة وبرنامج يتم إدارته من قبل الإدارة العليا بعد ان يتم تحديد المسؤوليات داخل الوحدة لكل مدير وموظف مسؤول عن إدارة الخطر كجزء من التوصيف الوظيفي لعملهم بهدف تحديد المسؤولية وتقييم الأداء ومنح المكافآت مما يعزز فاعلية العمل بين جميع المستويات الإدارية.

منذ سنوات قليلة بدأ اهتمام الإداريين والمحاسبين بدراسة الجوانب السلبية لأنشطة الوحدات الاقتصادية ومحاولة الإفصاح عنها أو وصف آثارها وقد تناولت معظم الدراسات علاقة المتغيرات البيئية بالمحاسبة ومن أهم تلك الدراسات:

المبحث الثاني

الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة

أولاً: الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة:

يمثل الإفصاح أحد الأركان الرئيسية والهامة التي يركز عليها الفكر المحاسبي ويشير مفهوم الإفصاح عموماً إلى إظهار الشيء بحيث يكون واضحاً ومعلومًا (Chetkovich, 1960:86).

ان الهدف الرئيسي للإفصاح هو توفر المعلومات التي تفيد مختلف الطوائف عند اتخاذ القرارات ولكي تواكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة يجب ان لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للوحدة بل يمتد ليشمل الآثار المترتبة على نشاط الوحدة على المجتمع وإعطاء صورة واضحة عنها بحيث يمكن معه تقييم تلك الآثار للوحدة تجاه المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها، لقد دلت معظم الأبحاث على ضرورة تضمين التقارير المنشورة المعلومات المترتبة على أنشطة الوحدة تجاه المجتمع باعتبار هذه المعلومات تدخل ضمن أخلاقيات الأعمال للوحدة الاقتصادية، إن الاهتمام المتزايد في الإعلام العالمي بالبيئة والمحافظة عليها وعقد المؤتمرات الدولية الخاصة بذلك أدى إلى بروز مجال مهم صاحبه اهتمام رئيسي في جانب مدراء الوحدات بأنشطة الوحدة وأثرها على المجتمع.

لقد دلت الأبحاث على ازدياد الإفصاح عن بيانات التكلفة الناشئة عن الأنشطة البيئية والمؤثرة على المجتمع والتي تقوم بها الوحدات الاقتصادية في السنوات الأخيرة وكان الهدف الرئيسي لمعظم هذه الأبحاث هو الوقوف على مدى التزام هذه الوحدات بمسؤولياتها تجاه المجتمع. (Mobley, 1970:762) ثم توالى بعد ذلك الدراسات والأبحاث حول مسؤولية الوحدات تجاه المجتمع تبين فيما بعد إن معظم هذه الدراسات تؤكد على أن هناك حاجة إلى هذا التطور وينبغي تشجيع الوحدات لتمضين البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية لوحداتهم في تقاريرهم السنوية المنشورة وذلك لفوائدها العديدة سواء بالنسبة للمحللين أو المجتمع أو الإدارة نفسها مما سبق يتضح لنا أسباب الاهتمام

بالإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية في الآتي:
(Benjamin,1978:24)

١. إن معظم البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية ذات طبيعة كمية ومالية فهي بذلك تؤثر على أصول الوحدة ونفقاتها والتزاماتها ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الإفصاح عنها.

٢. المحاسبة كهيئة منظمة يقع على عاتقها مسؤولية المحافظة على وجهة النظر الداخلية للوحدة الاقتصادية وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع ويجب ان تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفوء للموارد وحماية البيئية وتحميل الوحدة بتكاليف ذلك. (محمد، ١٩٨٤ : ٢١٧)

٣. كما هو معروف فان المحاسبة هي إحدى العلوم الاجتماعية ولكي تتطور يتطلب منها تلبية احتياجات المجتمع الجديدة، من المعلومات الخاصة بالتأثيرات المترتبة على أنشطتها تجاه المجتمع.

٤. نتيجة للاهتمام الواسع بالبيئة واثار أنشطة الوحدات على البيئة يتطلب من المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الآثار وسبل معالجتها.

٥. مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للوحدات الاقتصادية بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع والاحتياجات الجديدة له.

بالإضافة إلى كل ما سبق نقول انه بالرغم من ازدياد عدد الوحدات الاقتصادية التي تفصح عن المعلومات المترتبة عن أنشطتها البيئية في الدول المتقدمة إلا إذ هناك وعياً أقل بكثير في الدول النامية بهذا الشأن مما يقلل عن الإفصاح عن مثل هذه التكاليف في التقارير المنشورة في مثل هذه الدول وذلك لعدم شعور هذه الوحدات بأهمية الحاجة إلى مثل هذا الإفصاح من ناحية ولعدم وجود قوانين صارمة تلزم الوحدات بذلك بالرغم من كونهم يعترفون بالآثار السلبية لوحداتهم على المجتمع.

ثانياً: العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح:

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه العوامل في الآتي: (تركبي، ١٩٨٥: ٢٧-٣٠)

١. عوامل بيئية: تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية واثـر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

٢. عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه الصفات هي:

أ. أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها اغلب المستفيدين منها.

ب. أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها.

ج. قابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أثارـت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلا أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

٣. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم الوحدة طبيعة النشاط الذي تمارسه. مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة. أنواع المنتجات التي تنتجها. عدد المساهمين، إلى غير ذلك من العوامل.

وفي الختام نقول ان الإفصاح عن المعلومات المترتبة في الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية قد ازداد. في الآونة الأخيرة بالرغم من عدم استقرار مفاهيمها والمقاومة التي تواجهها من قبل أصحاب الشركات إلا أن الانطباع العام هو ضرورة الاهتمام بهذا الجانب

ووضع صيغ محددة لها وعلى المحاسبين أن يساهموا في ذلك لان هذه البيانات تؤثر على نشاط الوحدة الاقتصادي.

ثالثاً: اتجاهات الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية:

تبين من خلال الدراسات التي أجريت بهذا الخصوص ان هناك ثلاث اتجاهات للإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة هي.

١. الاتجاه الأول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل":

يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية باعتبار ان كل منهما يحقق أهدافاً مختلفة وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات هي:

أ. التقارير الوصفية:

يعد هذا النوع من التقارير ابسطها وأسهلها أعداداً حيث يتضمن سرداً وصفيّاً للأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية يؤخذ على هذا النوع من التقارير ما يلي:

١. إن هذا النوع من التقارير يكون محدود الفائدة.

٢. صعوبة تتبع الأداء الداخلي للوحدة.

٣. لا يمكن استخدامه لإجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة.

ب. التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع:

تقوم هذه المجموعة بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير مثل نموذج (Estes)... ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية مما يوفر معلومات متكاملة وكافية الأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل الوحدة لمسئولياتها تجاه البيئة والمجتمع.

تتميز هذه المجموعة من التقارير بالآتي:

١. إمكانية تحديد إجمالي تكلفة الأثر البيئي.
٢. إمكانية إجراء مقارنات بين الوحدات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة.

ج. التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط:

تعتبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلاً من سابقتها للأنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية فقط وتتميز هذه المجموعة من التقارير بالآتي:

١. توفر هذه المجموعة صورة كاملة عن الأنشطة البيئية.
٢. إمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة والمنافع التي حققتها الوحدة للمجتمع نتيجة أنشطة الوحدة.

ثانياً: الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد "طريقة الدمج".

يعتمد هذا الاتجاه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءاً من المعلومات المالية ويمثل النموذج الذي اقترحه د. محمد محمود عبد المجيد المسمى حساب الأرباح والخسائر المالي والاجتماعي وقائمة المركز المالي الاجتماعي أحد النماذج في هذا الاتجاه (عبد المجيد، ١٩٨٦: ٩٧-٩٨).

يتميز هذا النوع من التقارير بالآتي:

١. إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء الوحدة بشكل سليم.

٢. يساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأنشطة البيئية للوحدة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية.

ثالثاً. الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط:

يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على الوحدة الاقتصادية مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى وهذا مما قد لا يساهم في تنمية موارد الوحدة الاقتصادية. من عيوب هذا الاتجاه إن فرص تعظيم الربح لم يعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه الوحدة الاقتصادية على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والأضرار التي تتركها على البيئة أو على العاملين أو على المجتمع بشكل عام.

وأخيراً تقول إن الإفصاح عن المعلومات البيئية المختلفة وبأي صورة كانت تفيد في الآتي (بدوية، ٢٠٠٠: ١٥٠).

١. تحسين عمليات الإنتاج.

٢. التفاوض وحل النزاعات مع المؤسسات.

٣. التأثير على صانعي القرارات.

٤. إعادة تقييم إستراتيجية المحاسبة وممارسات الإدارة.

رابعاً: مشاكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة:

يصاحب عملية الإفصاح بعض المشاكل التي تؤثر بصورة أو أخرى على سلوك

متخذي القرار ويمكن تقسيم تلك المشاكل إلى الآتي:

١. المشاكل المتعلقة بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها:

تمثل التقارير والقوائم المالية الأداة الرئيسية لنقل وإبلاغ المستفيدين بالمعلومات التي توفرها المحاسبة لتقييم الأداء واتخاذ القرارات والوقوف على قدرة الوحدة لتحقيق أهدافها وحتى يمكن تلبية احتياجات هذه الأطراف للمعلومات يتطلب الآتي:

أ. أن تكون تلك المعلومات ملائمة.

ب. أن تكون مفهومة من قبل المستفيدين.

ونظراً للتباين في أهداف واحتياجات كل طرف من الأطراف فإنه من الطبيعي ان تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم وقد قسم البعض هذه الأطراف إلى الآتي:

١. أطراف داخلية: وتتمثل هذه الأطراف في الآتي:

أ. الإدارة.

ب. العاملون.

٢. أطراف خارجية: وتتمثل في الآتي:

أ. حملة الاسهم. ب. العملاء. ج. المستثمرون. د. نقابات العمال. هـ. جهات حكومية. و. المجتمع.

مما سبق يتضح حاجة جميع الأطراف إلى المعلومات ولكي تفي هذه المعلومات باحتياجات الجهات المختلفة يتطلب أن تكون هذه البيانات مفهومة ودقيقة وشاملة لأنشطة الوحدة ويرى البعض إن هذه البيانات يجب أن تغطي الأوجه الآتية:

(N-A-A,1974:40-41)

١. الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية.

٢. الأنشطة الخاصة بالموارد الطبيعية والمساهمات البيئية.

٣. الأنشطة الخاصة بالمنتج.

٤. الأنشطة الخاصة بالمجتمع.

٢. المشاكل المتعلقة بمعايير الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية:

لا يوجد اتفاق بين الكتاب على المعايير المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها عند إجراء الإفصاح المحاسبي للتأثيرات المترتبة على الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وان معظم المحاولات جاءت بهدف تقديم أساس سليم لتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية فترى جمعية المحاسبين الأمريكية إن هذه المعايير تتمثل في الآتي:
(A-A-A,1976:49)

أ. معايير أساسية: وتتمثل في الآتي:

١. الملائمة.

٢. البعد عن التحيز.

٣. القابلية للفهم.

ب. معايير ثانوية: وتتمثل بالآتي:

١. التوقيت السليم.

٢. القابلية للتحقق.

٣. الصرف المستقل.

٤. الكمال.

٥. القابلية للمقارنة.

٦. الإيجاز.

ج. الاعتبارات الإضافية: وتتمثل في الآتي:

١. مغزى البيانات.

٢. المركزية.

٣. الحيطة والحذر.

٤. القبول.

٥. حق الاعتراض.

٦. الثبات.
٧. القياس الكمي.
٨. القياس النقدي.
٩. الفحص الدائم.
١٠. القابلية للتقويم.

رابعاً-الدراسة الميدانية:

١/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جزء من الموظفين بالشركة الشرقية للدخان وعددهم ٤٢٥ فرداً، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث بلغت ٣٧٥ فرداً تم توزيع ٣٥٠ استمارة وتم استرداد ٢٥ استمارة تمثل الاستثمارات المستردة بنسبة ٨٥% من الاستثمارات الموزعة، ومن الناحية الإحصائية تعد هذه العينة منطقية تمكن من قبول نتائج الدراسة وتعميمها على مجتمع الدراسة.

٢/٤ اختبار الصدق والثبات:

تم إجراء اختبار للاستبانة من صياغتها النهائية للتأكد من ملائمتها لأهداف الدراسة والتأكد من ثبات العبارات الواردة فيها، ومن أجل اختبار ثبات الاستبانة لإعطاء نفس النتائج أو نتائج قريبة منها فبما لو كررت عملية القياس في ظروف مشابهة على نفس العينة أو على عينة مماثلة من مجتمع الدراسة فقد تم استخدام معامل الفا كرنباخ من أجل اختبار ثبات الإجابات على عبارات الاستبانة ومقدرته على إعطاء نتائج متوافقة لإجابات المبحوثين تجاه عبارات الاستبانة ، وتتراوح قيمة معامل الفا بين (٠-١٠٠) وتكون مقبولة احصائيا إذا زادت عن ٦٠%، فعندما يكون ثبات الأداة جيدا يمكننا تعميم النتائج ، حيث بلغت قيمة الفا لجميع العبارات ٧٧,٦٢% وتعتبر هذه النسبة عالية يمكن الاعتماد عليها في مصداقية أداة القياس وتصميم النتائج.

٣/٤ التوزيع النسبي لإجابات المبحوثين للفرضية الأولى واختبارها:

الفرضية الأولى، لا يوجد نظام معلومات للمحاسبة البيئية في الشركة الشرقية للدي يمكن من قياس التكاليف البيئية بصورة سليمة.

جدول رقم (١)

التوزيع التكراري للمبحوثين لعبارة الفرضية الأولى

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
لا يوجد نظام معلومات محاسبة بيئية	١٥٠	٦٦,٧	١٠	٣٣,٣	٧٥	١٢,٤	-	-	-	-
- القياس المحاسبي للمحاسبة البيئية يعد مؤشرا لتخفيض المخاطر البيئية الناتجة عن التلوث البيئي	٥٩	٣٦,٧	١٥	٥٠	٨	٢٦,٧	٢	٦,٧	-	-
لا يتم فصل المصروفات البيئية عن المصروفات الإدارية والعمومية في التقرير البيئي	١٨	٦٠	٩	٣٠	٣	١٠	-	-	-	-
لا يتم عرض المصروفات والتكاليف البيئية في بنود مستقلة داخل القوائم المالية	٢١	٧٠	٧	٢٣,٣	١	٣,٣	١	٣,٣	-	-
لا يتم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية ويتم التقرير عنها	٨	٢٦,٧	١٣	٤٣,٣	٦	٢٠	١	٣,٣	٢	٦,٧
مجموع العبارات	٧٢	٤٨	٥٤	٣٦	١٨	١٢	٤	٢,٦٦	٢	١,٣

من بيانات جدول رقم (١) تبين الآتي:

١. أن (٦٦,٧) من عينة المبحوثين موافقون بشدة على أنه لا يوجد نظام معلومات محاسبة بيئية يمكن من قياس التكاليف البيئية بصورة سليمة ونسبة (٣٣,٣) موافقون.
٢. أن (١٦,٧) % من عينة المبحوثين موافقون بشدة على أنه لا يوجد نظام محاسبي بيئي بصورة جيدة ونسبة (٥٠) % موافقون ونسبة (٢٦,٧) % محايدون ونسبة (٦,٧) % لا يوافقون.
٣. أن ٦٠% من عينة المبحوثين موافقون بشدة على أن لا يتم فصل المصروفات البيئية عن المصروفات الإدارية والعمومية في التقرير البيئي ونسبة ٣٠% موافقون على ذلك ونسبة ١٠% محايدون.

٤. أن ٧٠% من عينة المبحوثين موافقون بشدة على انه لا يتم عرض المصروفات والتكاليف البيئية في بنود مستقلة داخل القوائم المالية ونسبة ٢٣,٣% موافقون ونسبة ١,٤% محايدون ونسبة ٢,٩% لا يوافقون.
٥. أن ٢٦,٧% من عينة المبحوثين موافقون بشدة على انه لا يتم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية ويتم التقرير عنها ونسبة ٤٣,٣% موافقين ونسبة ٢٠% محايدون ونسبة ٣,٣% غير موافقين ونسبة ٦,٧% غير موافقين بشدة.

- اختبار الفرضية الأولى:

استخدمت الباحثة لاختبار الفرضية الأولى اختبار T لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدون وغير الموافقين للنتائج السابقة، تم استخدام اختبار T لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية الأولى وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٢)

اختبار T لعبارات الفرضية الأولى

Test Value=3			العبارة
مستوى المعنوية	درجة الحرية	قيمة T	
.000	٢٧	١٧,٢٧	لا يوجد نظام معلومات محاسبي بيئي يمكن من قياس التكاليف البيئية بصورة سليمة
.000	٢٧	٤,٢٨١	لا يوجد نظام معلومات محاسبي بيئي يمكن من الإفصاح عن التكاليف البيئية بصورة جيدة
.000	٢٧	١١,٣٢	لا يتم فصل المصروفات البيئية عن المصروفات الإدارية والعمومية في التقرير البيئي
.000	٢٧	٢٠,٦٠	لا يتم عرض المصروفات والتكاليف البيئية في بنود مستقلة داخل القوائم المالية
.000	٢٧	٣,٠٠٠	لا يتم الاحتفاظ بسجلات محاسبية بيئية ويتم التقرير عنها

يلاحظ من خلال الجدول رقم (٢) ما يلي :

١. بلغت قيمة T المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الأولى ١٧,٢٧ بمستوى دلالة معنوية 0.000. وهي قيمة اكبر من مستوى المعنوية ٥% ويشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد معينة .

٢. بلغت قيمة T المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية ٤,٢٨١ بمستوى دلالة معنوية 0.000. وهي قيمة أكبر من مستوى المعنوية ٥% ويشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة.

٣. بلغت قيمة T المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة ١١,٣٢ بمستوى دلالة معنوية 0.000. وهي قيمة أكبر من مستوى المعنوية ٥% ويشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة.

٤. بلغت قيمة T المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة ٢٠,٦ بمستوى دلالة معنوية 0.000. وهي قيمة اكبر من مستوى المعنوية ٥% ويشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة.

٥. بلغت قيمة T المحسوبة لدلالة الفروق بين عينة الدراسة للعبارة الخامسة ٣,٠٠٠ بمستوى دلالة معنوية 0.000. وهي قيمة اكبر من مستوى المعنوية ٥% ويشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالة واحصائية بين إجابات افراد العينة.

مما سبق يلاحظ أن قيمة T المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات الفرضية الأولى هي أكبر من مستوى المعنوية ٥%، ويشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالات إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه لا يوجد نظام للمحاسبة البيئية في شركة موبكو يمكن من قياس التكاليف بصورة سليمة.

٤/٤ التوزيع النسبي لإجابات المبحوثين للفرضية الثانية واختبارها:

- الفرضية الثانية: القياس المحاسبي للمحاسبة البيئية يعد مؤشرا لتخفيض المخاطر البيئية الناتجة عن التلوث البيئي.

جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري للمبحوثين لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
القياس المحاسبي للمحاسبة البيئية يساعد في تخفيض المخاطر البيئية	٢٩	٨٥,٥	٢	١٠	١	-	-	-	-	-
الالتزام بتطبيق القوانين البيئية يزيد من جودة المنتجات ويحسن نظرة المجتمع للمؤسسة	٧	١٩,٢	٢٢	٧٠	٢	٢٤,٧	٢	٦,٧	-	-
مراعاة الشركة للاعتبارات البيئية يدعم مقدرتها التنافسية	٢٤	٨٠	٤	١٣,٣	٢	١٠	-	-	-	-
توفر معلومات كافية عن نظام المعلومات المحاسبية البيئية يساعد على تقويم الأداء البيئي	١٣	٤٣,٣	١٤	٤٦,٧	١	٣,٣	١	٣,٣	-	-
قياس التكاليف البيئي يتطلب تقديم دوري للأداء البيئي	١٨	٦٠	٨	٢٦,٧	٣	٢٠	١	٣,٣	٢	٦,٧
مجموع العبارات	٨٧	٥٨	٥٠	٣٣,٤	٩	١٢	٤	٢,٦٦	٢	١,٣

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (٣) ما يلي :

١. ٨٥,٥ % من عينة المبحوثين موافقون بشدة على ان القياس المحاسبي للمحاسبة البيئية يساعد في تخفيض ونسبة ١٠% موافقون ونسبة ٢,٣% محايدون .
٢. أن ٢٠% من عينة المبحوثين موافقون بشدة على أن الالتزام بتطبيق القوانين البيئية يحسن نظرة المجتمع للشركة ونسبة ٧٠% موافقون ونسبة ٦,٧% محايدون ونسبة ٣,٣% لا يوافقون .
٣. أن ٨٠% من عينة المبحوثين موافقون بشدة على أن مراعاة الشركة للاعتبارات البيئية يقلل من التزاماتها البيئية ويدعم مقدراتها التنافسية ونسبة ١٣,٣% موافقون ونسبة ٦,٧% محايدون .
٤. أن ٤٣,٣% من عينة المبحوثين موافقون بشدة على أن توافر معلومات كافية عن الأداء البيئي يساعد على تقويم الأداء البيئي ونسبة ٦,٧% موافقون ونسبة ٣,٣% محايدون ونسبة ٦,٧% لا يوافقون .
٥. أن ٦٠% من عينة المبحوثين موافقون بشدة على أن قياس التكاليف البيئية يتطلب تقويم دوري للأداء البيئي ونسبة ٢٦,٧% موافقون ونسبة ١٠% محايدون، ونسبة ٣,٣% لا يوافقون .

مما سبق يلاحظ أن قيمة T المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لجميع عبارات الفرضية الثانية هي أكبر من مستوى المعنوية ٥% ويشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الأفراد في العينة ولصالح الموافقين على ان القياس المحاسبي للمحاسبة البيئية يساعد في تخفيض المخاطر البيئية في شركة الشرقية للدخان.

خامساً-نتائج وتوصيات البحث:

أولاً-نتائج البحث:

أثبتت الدراسة صحة الفرضيات حيث توصلت إلى النتائج التالية :

١. لا يوجد نظام معلومات محاسبة بيئية يمكن من قياس التكاليف البيئية بصورة سليمة في الشركة الشرقية للدخان .

٢. أن نظام المحاسبة التقليدي الحالي لا يقيس التكاليف والمنافع البيئية بشكل ملائم وعادل .
٣. القياس المحاسبي البيئي الدقيق للتكاليف البيئية وتوضيح مدى اهتمام الشركة بالجوانب البيئية يكسب الشركة ميزة تنافسية ويساعد في تخفيض المخاطر البيئية.
٤. القياس المحاسبي البيئي الدقيق للتكاليف البيئية وعرضها في بنود مستقلة داخل القوائم المالية يساعد على تقويم الأداء البيئي .
٥. لا توجد تشريعات تلزم المنشآت الصناعية بعرض التكاليف البيئية في القوائم المالية .
٦. ضعف مشاركة الوحدات الاقتصادية في حماية البيئة قياساً بقدراتها المالية وخبراتها الإدارية التي تمتلكها هذه الوحدات وهذا ناجم عن ضعف الرقابة من ناحية وعدم وجود قوانين ولوائح تنظم عمل الوحدات بيئياً من ناحية ثانية.
٧. ٥. إن الفصل بين الأنشطة الاقتصادية للوحدة والأنشطة البيئية والإفصاح عنها يؤدي إلى تحسين القرارات المتخذة من قبل الإدارة.
٨. ٦. وجود نظام معلومات للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية للوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الضعف عن الأداء البيئي.

ثانياً-توصيات البحث:

توصي الباحثة بالاتي:

١. ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحالي لمواكبة التغييرات وانشاء نظام معلومات للمحاسبة البيئية حتى يتم قياس التكاليف البيئية .
٢. العمل على تقويم الأداء البيئي بصورة دورية في المنشآت الصناعية.
٣. تبني الإدارة والقائمين على نظام معلومات المحاسبة البيئية في الشركة إدراج خريطة حسابات جديدة هدفها توافر بيانات ومعلومات عن المحاسبة البيئية

- وتكاليف الأداء البيئي والمنافع التي يمكن تحقيقها من برامج تحسين الأداء البيئي وتطويره للشركة الشرقية للدخان.
- ٤ . اصدار تشريعات تلزم المنشآت الصناعية بعرض التكاليف البيئية في القوائم المالية.
- ٥ . ضرورة الاهتمام بالإدارة البيئية وإنشاء نظام معلومات محاسبية بيئية داخل الشركة الشرقية للدخان.
- ٦ . سعي الإدارة إلى درء الخطر الناجم عن أنشطة الوحدة الاقتصادية والقيام بالإجراءات الكفيلة للحد منها لكي تنسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة والمجتمع.
- ٧ . تدريس مادة إدارة الخطر وبتجاهاتها الحديثة ضمن المناهج الدراسية للدراسات العليا في أقسام الإدارة والمحاسبة.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

- ١ . أمل عبد الحسين، (٢٠١٤)، "واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، عدد ٣١، ص ٣٠٢-٣٢١.
- ٢ . أمين السيد لطفي، (٢٠١٤)، المحاسبة والمراجعة القضائية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية
- ٣ . ايمان محمد سعد الدين (٢٠١٤) دراسة تحليلية للمحاسبة البيئية ودور المحاسب في اعداد القوائم بالتطبيق علي قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصرية مجلة المحاسبة والأدارة والتامين جامعة القاهرة
- ٤ . أونسة عثمان أونسة محمد، (٢٠١٢)، "أثر المحاسبة والمراجعة البيئية على مسئولية مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير

منشورة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية،
السودان.

٥. خضر الطيب الأمين الشفيق، (٢٠١٢)، "دور المحاسبة البيئية في قياس وتقدير
التكاليف البيئية: دراسة محاسبية بالتطبيق على شركات النفط في السودان"،
رسالة دكتوراه غير منشورة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم
درمان الإسلامية، السودان.

٦. سناء شمس الدين عبدالله، (٢٠٠٩)، "وضع أنموذج لتحديد التكاليف البيئية
باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية: بحث تطبيقي في الشركة العامة
لصافى الوسط، مصفى الدورة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي
لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

٧. صلاح مهدي جواد، (٢٠١٤)، "معيان مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات
البيئية: دراسة تطبيقية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة
المستنصرية، العراق، مجلد ٣٧، عدد ٩٨، ص ص ١٧٩-٢٠٦.

٨. مجدى محمد سامي (٢٠١٢) دور المحاسبة البيئية في اكتشاف عمليات
القصور المحاسبي بالقوائم المالية دراسة ميدانية ، مجلة كلية التجارة - جامعة
الزقازيق - يناير العدد الأول ص ١٧٠-٢١٠

٩. خضر الطيب الأمين الشفيق، (٢٠١٢)، "دور المحاسبة البيئية في قياس وتقدير
التكاليف البيئية: دراسة محاسبية بالتطبيق على شركات النفط في السودان"،
رسالة دكتوراه غير منشورة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم
درمان الإسلامية، السودان.

١٠. سناء شمس الدين عبدالله، (٢٠٠٩)، "وضع أنموذج لتحديد التكاليف البيئية
باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية: بحث تطبيقي في الشركة العامة
لصافى الوسط، مصفى الدورة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي
لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

١١. صلاح مهدي جواد، (٢٠١٤)، "معيان مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات
البيئية: دراسة تطبيقية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة
المستنصرية، العراق، مجلد ٣٧، عدد ٩٨، ص ص ١٧٩-٢٠٦.

المراجع الأجنبية:

1. Keun-Hyo Yook, Hakjoon Song, Dennis M. Patten, Il-Woon Kim, (2017) "The disclosure of environmental conservation costs and its relation to eco-efficiency: Evidence from Japan", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 8 Issue: 1, pp.20-42.
2. Marko Järvenpää, Aapo Lämsiluoto, (2015) "Collective identity, institutional logic and environmental management accounting change", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 12 Issue: 2, pp.152-176.
3. Najjar, B and Y. Belghitar. 2011. Corporate cash holdings and dividend payments Evidence from simultaneous analysis *Managerial and Decision Economics* 32(4): 231-241
4. Neungruthai Nickie Petcharat, Joseph M. Mula, (2012) "Towards a conceptual design for environmental and social cost identification and measurement system", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 10, Issue: 1, pp.34-54.
5. Verónica Paula Ribeiro, Cristina Aibar-Guzmán, Beatriz Aibar-Guzman, Sónia Maria da Silva Monteiro, (2016) "Determinants of environmental accounting and reporting practices in Portuguese local entities", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 21 Issue: 3, pp.352-370.
6. Unger R.K (2011), Imperfect reflections of reality psychology constructs gender, in Hare Mustin. R.T and Maracek, J. (Eds), *Making a Difference psychology and the construction of Gender*, Yale University Press, New Haven , Co.