

إطار مقترح لمعالجة المشكلات المحاسبية والضريبية للتكاليف الناجمة عن الانبعاثات البيئية

[١١]

أبو الوفا أمين صادق أحمد^(١) - سماسم كامل موسى^(٢) - شرين سامي معروف^(٣)
(١) معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس (٢) كلية التجارة، جامعة عين شمس

المستخلص

استهدفت هذه الدراسة وضع إطار مقترح لمعالجة المشكلات المحاسبية والضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية، وتحديد الاختلاف بين المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وأثرها على الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثون على التأصيل النظري من خلال المنهج الاستقرائي، ثم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء تخص الفاحصين الضريبيين، والعاملين بالإدارات المالية وأقسام التكاليف بالمنظمات المصرية، بالإضافة إلى بعض الباحثين في مجال الدراسة للاستفادة من الخبرة الأكاديمية والنظرية في موضوع الدراسة، وقد اشتملت عينة الدراسة على ٩٢ فرداً من مجتمع الدراسة، ممن أبدوا تجاوباً ورغبة في المشاركة في الإجابة على أسئلة الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معالجة المشكلات المحاسبية التي تواجه الإدارة وبين القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختلاف المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وبين الربح المحاسبي والربح الضريبي وأوصت الدراسة باتباع الأساليب التي وردت بقائمة الاستقصاء لمعالجة مشكلات القياس المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية، وكذلك المعالجة الضريبية والمحاسبية لتلك التكاليف، حيث ثبتت فعاليتها وأهميتها من وجهة نظر عينة البحث.

مقدمة

إن تحديد مفهوم دقيق للمحاسبة الضريبية على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية يتطلب القيام بدراسة لكل من مفهوم المحاسبة، والضريبة، والتلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية على حدة لمحاولة ربط تلك المفاهيم معا ربطاً سليماً يعكس مدى تفاعل تلك المفاهيم كل مع

الآخر للوصول إلى صياغة تعبر عن مفهوم واضح للمحاسبة الضريبية على التلوث البيئي، كما أن دراسة إمكانية فرض ضريبة على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية يلزمها دراسة التداعيات الإيجابية والسلبية لتطبيق الضريبة على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية، ودراسة تأثير فرض ضريبة على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية على الحصيلة الإجمالية كمورد سيادي. (عطية، ٢٠١٢)

وسعيًا لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر قام المشرع المصري بإصدار قانون الضريبة الموحد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ساعياً إلى تحقيق العدالة الضريبية، ولكن عند التطبيق ظهرت العديد من المشاكل والتي يقع في مقدمتها اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وذلك لاختلاف بعد المعالجات الضريبية عن المعالجة المحاسبية والتي من ضمنها اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.

ويأتي اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نظراً لاختلاف المعالجات الضريبية لها عن المعالجة المحاسبية وخاصة عند الفحص الضريبي وعدم اعتراف الفاحص بها لصعوبة إثباتها وارتباطها بالنشاط نتيجة لطبيعة الخاصة لهذه التكاليف، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- ١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
- ٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

ومن هنا تأتي أهمية البحث في محاولة إظهار الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي الناتجة عن اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والسعي لوضع إطار لمعالجتها.

مشكلة البحث

لقد سن المشرع المصري قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ساعياً إلى تحقيق المزيد من الاستقرار الاقتصادي والضريبي ولكن مع بدء التطبيق العملي لهذا التشريع بدأ ظهور بعد المشاكل والعقبات والتي يأتي على رأسها الفجوة بين الربح

المحاسبي والربح الضريبي نتيجة لاختلاف بعض المعالجات الضريبية عن المعالجة المحاسبية كما يلي: (نبيل، ٢٠١٤)

عدم وجود مفهوم محدد للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية في الأدب المحاسبي أدى إلى ظهور عقبات في عملية قياسها وصعوبة الاتفاق على معالجة محاسبية لها. الطبيعة الخاصة للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية من حيث صعوبة التأيد المستندي لها وصعوبة إثبات العلاقة بينها وبين نشاط الوحدة، يمثلان عقبة أساسية للاعتراف الضريبي بها من ضمن التكاليف واجبة الخصم.

يأتي الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية نتيجة لإغفال المشرع إدراجها ضمن نصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لما لها من طبيعة خاصة كان يجب تحديد المعالجة الخاصة بها.

أغفلت السلطات التنفيذية (مصلحة الضرائب العامة) إدراج بند خاص للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية في الإقرار الضريبي حتى يساعد على وضع أسس (أو توحيد) للمعالجة الضريبية لهذه التكاليف مما أدى إلى اختلاف معالجتها داخل الإقرار الضريبي وأصبحت تتوقف على وجهة نظر معدي الإقرار، وفي مرحلة الفحص الضريبي يتوقف على رؤية الفاحص ومدى اقتناعه بها.

ومن هنا تكمن مشكلة البحث في الاختلاف بين المعالجة المحاسبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وبين المعالجة الضريبية لها، وفي ظل الافتقار لدراسات تتناول ذلك فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل التالي:

ما مدى الاختلاف في المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية عن المعالجة المحاسبية؟ وتأثيره في اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؟

أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في "وضع إطار مقترح لمعالجة المشكلات المحاسبية والضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية" ويتم تحقيق الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- توضيح مفهوم التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطبيعتها ومشاكل قياسها والمعالجة المحاسبية لها.
- إبراز التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية في ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأهم عقبات ومشاكل التطبيق.
- التعرف على المشكلات المحاسبية لفرض ضريبة على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية.
- تحديد الاختلاف بين المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وأثرها على الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
- توضيح دور الدولة في مكافحة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية باستخدام الحوافز الاقتصادية الإيجابية والسلبية.

فروض الدراسة

- الفرض الأول:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معالجة المشكلات المحاسبية التي تواجه الإدارة وبين القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.
- الفرض الثاني:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختلاف المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

محدود الدراسة

- تقتصر الدراسة على الفترة الزمنية منذ تطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وهي من عام ٢٠٠٥ حتى الآن.
- تقتصر الدراسة على التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية في الصناعات الكيماوية والصناعات الدوائية وصناعة الإسمنت والصناعات البترولية.

منهجية الدراسة

في ضوء طبيعة المشكلة وهدف البحث اعتمد الباحثون على منهجين أساسيين في إعداد البحث هما:

(١) **المنهج الاستقرائي:** حيث قام الباحثون بالاطلاع واستقراء الدراسات العلمية التي تناولت موضوع البحث من خلال إتباع أسلوب الدراسة المكتبية والاطلاع على الكتب والدوريات العربية والأجنبية والرسائل العلمية لدراسة النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات والاستفادة منها في تحليل واختبار الفروض الأساسية التي يقوم عليها البحث والمتعلقة بمفهوم التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وقياسها والمعالجة المحاسبية والضرورية لها ومدى علاقتها بالفجوة بين الربح المحاسبي والريح الضريبي.

(٢) **المنهج الاستنباطي:** استخدم الباحثون هذا المنهج بهدف الكشف عن النتائج المنطقية المترتبة على اختبار الفروض الأساسية للبحث وذلك باختبار الإطار النظري والذي تم التوصل إليه من خلال المنهج الاستقرائي إحصائياً من خلال الدراسة الميدانية والتي اعتمدت على الآتي:

- المقابلات مع الفاحصين الضريبيين والعاملين بالإدارة المالية بالمنظمات محل الدراسة.
- استمارة استقصاء توزع على الفاحصين بمأموريات الفحص الضريبي والإدارة المالية وقسم التكاليف في المنظمات والمنشآت محل الدراسة.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في جانبين الجانب العلمي (الأكاديمي) والجانب العملي (التطبيقي).

(١) الأهمية العلمية للبحث:

- ١- تنبع أهمية الدراسة من كونها توفر للمهتمين بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية الفهم الكافي للمشكلات المحاسبية والضرورية المتعلقة بها.
- ٢- ندرة الدراسات العربية، وقلة الدراسات الأجنبية التي تتناول العلاقة بين الربح المحاسبي والريح الضريبي وأثر التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية على كل منهما.

٣- الاستفادة من البحث في تطوير الإطار الفكري في المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.

(٢) **الأهمية العملية للبحث:** تعتمد أهمية البحث العملية في العمل على تقليل الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والمساعدة في وضع إطار مقترح لمعالجة المشكلات المحاسبية والضريبية الناتجة عن الانبعاثات البيئية، مما يساعد على توسيع النشاط الاجتماعي للوحدات الاقتصادية مما يعود بالنفع على البيئة والمجتمع.

الدراسات السابقة

(١) دراسات تتعلق بالفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:

١-دراسة (Ramírez et al., 2014): توصلت الدراسة إلى بيان مدى أهمية المعلومات المتعلقة بالضريبة في ضوء الدخل الشامل، وهو ما تفتقر إليه عموماً الدراسات السابقة، لا سيما في مجال تأثير الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة التي يتم جمعها في المكونات الأخرى لحقوق الملكية غير الربح أو الخسارة. كما توصلت الدراسة إلى ضرورة توفير كل المعلومات التي تساعد المستثمرين على توقع التدفقات النقدية المستقبلية للشركة فيما يتعلق بالمزايا الضريبية. ووفقاً لذلك، يجب الإفصاح عن طبيعة وشروط الفروق المؤقتة بشكل واضح بالنسبة للمشروع. وهذه المتطلبات التنظيمية مستمدة تحديداً من المعامل السلبي الذي لوحظ بالنسبة للأصول الضريبية، لأنه يؤدي إلى ضرورة أن تصبح مواقف هيئات الرقابة في المستقبل أكثر صرامة فيما يخص السماح بالاعتراف.

وتوصي الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات حول أهمية مكونات محددة من البنود الضريبية وفقاً لطبيعتها، وتحليل عينات من الشركات طبقاً للنظام المحاسبي الموحد، لكن في بيانات مالية مختلفة.

٢- دراسة (Jiraskova & Molin, 2015): توصلت الدراسة إلى وجود شركات تشيكية التزمت اعتباراً من سنة ٢٠٠٤ باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إمساك الدفاتر وإعداد التقارير المالية رغم أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب معياراً مختلفاً عن معيار النظام المحاسبي التشيكي، ورغم أن هذه الشركات

تستثمر الكثير من المال في تغيير برامج المحاسبة، وتدريب العاملين بالإدارة والمحاسبة، إلا أنه يجب أن تغير أسلوبها المحاسبي تغييراً كلياً. كما توصلت الدراسة إلى أنه حيث تقوم هيئة مستقلة بوضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد يكون استقرار الضرائب والقدرة على التنبؤ بها خارج نطاق سيطرة واضعي السياسات، وهو ما قد يكون بمثابة حجة ضد استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كنقطة انطلاق لفرض الضرائب.

وتوصي الدراسة بضرورة حل مشكلة مصدري الأوراق المالية الناجمة عن الصيغة المختلفة لقانون الضرائب والمحاسبة، وإيجاد إمكانية لحل مشكلة ازدواج إعداد التقارير (للمحاسبة وللضرائب) - للسماح بفرض الضريبة على هذه الشركات بالنسبة للريح أو الخسارة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدون أي تعديلات.

٢) الدراسات السابقة المتعلقة بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية

١-دراسة (Sief, 2014): توصلت الدراسة إلى ضرورة إلزام المنشآت بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية وإفصاحها عنها في إعداد تقاريرها المالية، ويقلل الإفصاح البيئي من الضرائب والغرامات التي تدفعها المنشأة عن طريق القيم الثابتة للاستثمارات المكتسبة لحماية البيئة. لكن يوجد الكثير من المعوقات التي تقيد المنشأة في الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، والعائق الأبرز هو ندرة البرامج التعليمية لتحديد متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي. وتوصلت أيضاً إلى عدم وجود قواعد إلزامية للإفصاح عن الأداء البيئي ووجود صعوبات في قياس التكلفة البيئية، وعدم الانسجام بين النظم المحاسبية التي تتبعها المنشأة والاكتشافات الجديدة في البيئة الاجتماعية والاقتصادية، لا سيما عدم كفاءة هذا النظام في تحليل مكونات تكاليف الأداء البيئي.

وتوصي الدراسة بضرورة التكامل بين العوامل المنهجية والسياسات المحاسبية الملائمة في مجال تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي، وترابطها وعلاقتها بدورة نشاط المنشأة، ووجود بنك للمعلومات يساعد على إتاحة المعلومات لقياس مساوئ التلوث ومعالجتها، ونظام وسياسة ضريبية ملائمين للمحاسبة الاجتماعية والبيئية، وإنشاء نظام معلومات بيئية لتحسين إدارة

البيئة كشرط أساسي لدمج الاعتبارات البيئية في الأنشطة المختلفة.

٢-دراسة (علي وآخرون، ٢٠١٥): توصلت الدراسة إلى أن هناك تجاهل من قبل المحاسبة في قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية بحجة عدم توافر أدوات ووسائل قياس مثل هذه التكاليف. وقد تولدت الحاجة إلى ضرورة تضمين تلك القوائم البيانات الخاصة بتأثر أنشطة الوحدة الاقتصادية بالعاملين والمجتمع والبيئة وبما يكفل إجراء عملية التقييم الشامل لأداء الوحدة وأن عدم قياس عناصر التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية يؤدي إلى تحميل الوحدة الاقتصادية التبعات القانونية والاجتماعية والأخلاقية تجاه العاملين والبيئة والمجتمع.

وأوصت الدراسة بأن قياس عناصر التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية يؤدي إلى تحسين الأداء الاقتصادي ويحسن من سمعة وصورة الوحدة الاقتصادية وأن قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم على المنتجات يساهم في تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها.

٣) التعليق على الدراسات السابقة: يرى الباحثون في الجزء الأول من الدراسات السابقة، أن معظم الدراسات تتفق على وجود فجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي، ويتفق الباحثون مع ما ورد في الدراسات السابقة فيما يتعلق باتساع الفجوة بين الريح المحاسبي والضريبي وضرورة العمل على تندية الفجوة من خلال السعي إلى تعديل التشريع الضريبي بما يتماشى مع معايير المحاسبة المصرية للقضاء على تلك الفجوة.

كما أوضحت معظم الدراسات أن هناك تجاوز من قبل اللائحة التنفيذية لمواد القانون ومتمثلة في المادة ٧٠ وخروجها عن متطلبات القانون فيما يصل إلى عدم دستوريته.

وتري الدراسة أن معظم الدراسات قامت على أساس دراسة الفجوة الناشئة عن اختلاف بعض المعالجات بين معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي في حين لم تسع إلى دراسة الفجوة الناتجة عن التطبيقات الفعلية لقانون الضريبة على الدخل والتي منها عدم الاعتراف ببعض بنود الإيراد والتكاليف ذات الطبيعة الخاصة والتي يصعب إثباتها وفقاً لنص المادة ٢٢ من القانون والتي تتطلب شرطين للاعتراف ببنود التكاليف والمصروفات وهما:

(١) أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
(٢) أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

كما يرى الباحثون أن أغلب الدراسات لم تأخذ في اعتبارها الآثار الناتجة عن التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وكيفية التعامل معها ضريبياً من واقع قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وركزت فقط على الفروق بين التعامل مع بنود المصروفات بوجه عام من وجهة النظر المحاسبية والمختلفة عنها من وجهة النظر الضريبية

ومن هنا يسعى الباحثون من خلال تلك الدراسة إلى إبراز هذا النوع من الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي الناتج عن بعض بنود الإنفاق التي تحتاج إلى معالجة خاصة من الناحية الضريبية لصعوبة إثبات ارتباطها بالنشاط لوجود علاقة غير مباشرة بينها وبين النشاط أو أن طبيعة هذه البنود تكون ذات تأييد مستندي ضعيف من وجهة النظر الضريبية.

وفي الجزء الثاني من الدراسات السابقة، يرى الباحثون أن معظم الدراسات تتفق على وجود العديد من المشاكل والعوائق المتعلقة بعملية قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وأيضاً الإفصاح عن التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وتحليل عناصر التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وذلك نتيجة للطبيعة الخاصة لهذه التكاليف والتباين الشديد لعناصرها من فترة لأخرى ومن منشأة لأخرى ومن نشاط لآخر وتداخلها الشديد مع عناصر التكاليف الأخرى.

ويرى الباحثون أن صعوبة القياس والإفصاح عن التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية تمثل عائق كبير أمام الاعتراف الضريبي بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية ومن هنا يسعى الباحثون من خلال هذه الدراسة لإبراز بعض أساليب القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية للأغراض الضريبية بهدف تسهيل إمكانية الاعتراف الضريبي بها لما له من أثر على حث المؤسسات على الإنفاق على الأنشطة البيئية.

الإطار النظري للدراسة

ولقد تناول الباحثون في الدراسة بالتفصيل التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأسباب الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي، واستعرضوا الريح المحاسبي، الريح الضريبي وكيفية تحديد الفجوة الضريبية التي تنشأ إما عن فروق ضريبية دائمة أو فروق ضريبية مؤقتة، ثم تناولوا أهم صور الاختلاف بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية مما أدى إلى ظهور الفجوة الضريبية، والمتمثلة في عوائد القروض، العقود طويلة الأجل، وكما تناولوا الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وأثرها على الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي موضحين المشكلات المحاسبية لفرض ضريبة على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية، ومفهوم الضريبة على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية وخصائصها ومبررات فرض الضريبة وجدوى استخدام الضريبة في مكافحة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية بعرض فوائدها وعيوبها، ثم تناولوا المشكلات المحاسبية المرتبطة بفرض ضريبة على التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية في مصر المتمثلة في مشكلة القياس المحاسبي للوعاء الضريبي، ومشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب وعلى حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية وعلى الموقف التنافسي للمنشآت، وتناولوا أيضا دور الدولة في مكافحة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية باستخدام الحوافز الاقتصادية الإيجابية والسلبية عن طريق فرض ضريبة على المنشآت والمصانع الملوثة للبيئة والإعفاءات الضريبية وخفض أسعار الضريبة واسترداد الضريبة ومسموحات الإهلاك والسماح بخصم النفقات البيئية ضمن التكاليف واجبة الخصم.

إجراءات ونتائج الدراسة

الإجراءات المنهجية للدراسة: اعتمد الباحثون على المنهج الاستقرائي والاستنباطي بهدف الكشف عن النتائج المنطقية المترتبة على اختبار الفروض الأساسية للبحث وذلك باختبار الإطار النظري والذي تم التوصل اليه من خلال المنهج الاستقرائي وإحصائيا من خلال الدراسة الميدانية والتي اعتمدت على الآتي:

- المقابلات مع الفاحصين الضريبيين والعاملين بالإدارة المالية بالمنظمات محل الدراسة.
- استمارة استقصاء توزع على الفاحصين بمأموريات الفحص الضريبي والإدارة المالية وقسم التكاليف في المنظمات والمنشآت محل الدراسة.

متغيرات الدراسة ودرجة قياسها:

المتغيرات المستقلة للفرض الأول: يتمثل في معالجة المشكلات المحاسبية التي تواجه الإدارة والتي يمكن تقسيمها إلى المتغيرات الفرعية التالية:

- ١- مشكلات القياس المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية
 - أ- مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً.
 - ب- مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي البيئي.
 - ج- مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي.
 - د- صعوبات قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.
 - ٢- مشكلة قياس العوائد الناتجة عن الانبعاثات البيئية.
 - ٣- مشكلة الصعوبات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي.
- المتغير التابع للفرض الأول:** دقة قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية
- المتغيرات المستقلة للفرض الثاني:** اختلاف المعالجة الضريبية والمحاسبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والتي يمكن تقسيمها إلى المتغيرات الفرعية التالية:
- ١- مشكلة القياس المحاسبي للوعاء الضريبي.
 - ٢- مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب كمورد سيادي.
 - ٣- مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية.
 - ٤- مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الموقف التنافسي للمنشآت.
- المتغير التابع للفرض الثاني:** الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

مجتمع عينة الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة الفاحصين الضريبيين بمأموريات الفحص الضريبي، والعاملين بالإدارة المالية وقسم التكاليف بالمنظمات المصرية، وكذلك الباحثين والأكاديميين في مجال الدراسة، وقد اشتملت عينة الدراسة على ٩٢ فرداً من مجتمع الدراسة، ممن شاركوا بالإجابة على أسئلة الاستبيان.

مرحلة جمع البيانات: لجمع بيانات الدراسة الميدانية قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء تتفق مع أهداف البحث، وتساعد على اختبار فروضه، وقد تم عرض القائمة على المختصين لتحكيمها، وقد اشتملت على بيانات شخصية (المؤهل، الوظيفة، والخبرة) وثلاثة أسئلة بحثية:

- السؤال الأول: المشكلات المحاسبية المرتبطة بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والعوائد وطرق معالجتها.

- السؤال الثاني: المشكلات الضريبية المرتبطة بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها.

- السؤال الثالث: تأثير الاختلاف بين المشكلات المحاسبية المرتبطة بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وبين المعالجة الضريبية لها والتي تؤدي إلى اتساع الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي.

• قام الباحث بالاختبار القبلي Pre test لقائمة الاستبيان، وذلك بتوزيعها على عينة استطلاعية Pilot sample، وذلك لاختبار وضوح الأسئلة، وفهم المصطلحات المستخدمة، وقد استخدم الباحث أسلوب المقابلة الشخصية في تلك المرحلة، وبعد أخذ ملاحظات المستجيبين في الاعتبار، قام الباحث بصياغتها في الصورة النهائية، وتوزيعها على عينة البحث، وبعد إعطائهم الوقت الكافي، قام بجمعها ومراجعتها واستبعاد غير الصالح منها.

مرحلة ترميز البيانات

- قام الباحثون بإعطاء رقم مسلسل لكل قائمة استقصاء ليسهل الرجوع إليها عند الحاجة، كما قام بترميز عبارات القائمة، حيث تم إعطاء رمز لكل عبارة، ويوجد بالملحق الإحصائي قائمة بالمتغيرات والرمز المستخدمة للرجوع إليها عند الحاجة.

- قام الباحثون بإعطاء أوزان تدل على درجة الموافقة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale (١ غير موافق جداً، ٢ غير موافق، ٣ حيادي، ٤ موافق، ٥ موافق جداً)

ولما كان مدى هذه الاستجابات ($1-5=4$) يتوزع على 5 فئات، فيكون طول الفئة 0,8، لذا تشير الدراسات إلى تقييم فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير درجة الأهمية كما يلي:

غير موافق جداً	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جداً
1,79-1,00	2,09-1,80	3,39-2,60	4,19-3,40	5,00-4,20

٣- **التحليل الإحصائي المستخدم:** قام الباحثون بإدخال البيانات للحاسب الآلي، واستخدم البرنامج الإحصائي SPSS 24، حيث تناول التحليل الإحصائي للبيانات: المقاييس الإحصائية التي تهتم باختبار صلاحية بيانات الدراسة، وتوصيف هذه المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وانتهاءً بالإحصاء التحليلي بغرض اختبارات الفروض وصولاً إلى نتائج البحث، وفيما يلي هذه المقاييس:

- **مقياس الاعتمادية Reliability:** وذلك من خلال المقياس (ألفا) Cronbatch Alpha وهو مقياس الثبات والتناسق الداخلي لأسئلة وعبارات الاستبيان، وذلك لمعرفة مدى الموثوقية في استجابات عينة البحث على أسئلة الاستبيان، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.
- **المتوسط المرجح Mean والانحراف المعياري Standard Deviation:** لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت، مع الاستعانة بالجدول والرسوم البيانية التوضيحية.
- **معامل ارتباط بيرسون:** من خلال معامل ارتباط بيرسون يتم تحديد درجة واتجاه ودلالة علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة وتتراوح قيمته بين -1، 1 أي أن معامل ارتباط بيرسون $1 \geq R \geq -1$.
- **تحليل الانحدار المتدرج Stepwise Regression:** تحليل الانحدار البسيط والمتعدد المتدرج Stepwise Multiple Regression Analysis لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وللتحقق من صحة فروض الدراسة.
- **معامل التحديد R^2 :** يبين دقة خط الانحدار في تقدير المتغير التابع باستخدام المتغير المستقل.

- اختبار (F test): يختبر معنوية نموذج الانحدار ككل، وتعتمد في الحكم على مستوى المعنوية المحسوب Sig.، فإذا كان أقل من أو يساوي ٠,٠٥ أمكن قبول معنوية النموذج.
- اختبار (T test): وذلك لاختبار معنوية المعلمات المقدرة وتعتمد في الحكم على مستوى المعنوية المحسوب Sig. فإذا كان أقل من أو يساوي ٠,٠٥ أمكن قبول معنوية المعالم المقدرة.

صدق وثبات درجات الأداة:

صدق الأداة: تعتبر الأداة صادقة إن كانت تقيس ما وضعت لقياسه، أو الصفة التي تهدف إلى قياسها.

الثبات: معنى ثبات الاختبار أن يكون الاختبار مماثلاً لنفسه بمعنى أن يعطى نفس النتائج حين يطبق أكثر من مرة على فرد لم تطرأ عليه تغيرات في الفترة الفاصلة من شأنها أن تغير من الظاهرة التي يقيسها الاختبار. ويوضح ذلك مدى إمكانية الاعتمادية على نتائج قائمة الاستبيان، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

وقام الباحثون بتحديد درجة الثبات والمصدقية للدراسة باستخدام معامل الفا كرونباخ للتحقق من ثبات الأداة والاتساق الداخلي للتحقق من الصدق ويتضح ذلك من الجدول رقم (١)، حيث تراوحت قيم معاملات الثبات بين (٠,٧٥٤، ٠,٩٣٧) وهي درجات مرتفعة وانعكس ذلك على المصدقية التي تراوحت قيمها بين (٠,٦٢٩، ٠,٩١٣) ومن خلال هذه النتائج اتضح أن القائمة تنسم بالصدق والثبات، رقم (١) يوضح قيم معاملات الثبات والصدق لكل مجموعة أسئلة.

جدول رقم (١): يوضح معامل الثبات والصدق

معامل الصدق (%)	معامل الثبات Alfa	عدد العبارات	الأبعاد
السؤال الأول: ١. مشكلات القياس المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها:			
٠,٩٠٢	٠,٨١٤	٤	أ. مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً وطرق معالجتها
٠,٩٤٢	٠,٨٨٨	٤	ب. مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي البيئي وطرق معالجتها
٠,٨٨٧	٠,٧٨٧	٣	ج. مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي وطرق معالجتها
٠,٨٤٦	٠,٧١٦	٣	د. مشكلة قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها
٠,٩١٧	٠,٨٤٠	٣	٢. مشكلة قياس العوائد الناتجة عن الانبعاثات البيئية
٠,٩٣٣	٠,٨٧١	٢	٣. معالجة المشكلات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي
السؤال الثاني: المشكلات الضريبية المرتبطة بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها			
٠,٨٩١	٠,٧٩٣	٤	١. معالجة مشكلة القياس المحاسبي للوعاء الضريبي
٠,٧٩٣	٠,٦٢٩	٢	٢. معالجة مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب كمورد سيادي
٠,٩٥٤	٠,٩١١	٦	٣. معالجة مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية
٠,٩١٣	٠,٨٣٣	٤	السؤال الثالث: الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي

المصدر: من مخرجات برنامج Spss

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

أولاً: نتائج تحليل فقرات الدراسة لمعرفة آراء عينة الدراسة حول بعض المشكلات المحاسبية المرتبطة بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والعوائد وطرق معالجتها كما يلي:

يهدف الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة توصيف تلك المتغيرات من حيث النزعة المركزية (الوسط الحسابي، والوسط الحسابي النسبي)، والتشتت (الانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف) بهدف تحديد الأهمية النسبية لتلك المتغيرات وترتيبها حسب تلك الأهمية من وجهة نظر عينة البحث، وفيما يلي نتائج توصيف المتغيرات كما يلي:

جدول رقم (٢): مشكلات القياس المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق

معالجتها

المتغيرات	وسط حسابي	وسط حسابي نسبي %	انحراف معياري	معامل الاختلاف %	نسبة الاتفاق %	درجة الموافقة
X1_1A مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً وطرق معالجتها	٤,٥٦	٩١,٢	٠,٦٦	١٤,٥	٨٥,٥	موافق جداً
X1_1B مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي البيئي وطرق معالجتها	٤,٥٦	٩١,٢	٠,٧٣	١٦,٠	٨٤,٠	موافق جداً
X1_1C مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي وطرق معالجتها	٤,٥٠	٩٠,١	٠,٦٨	١٥,٢	٨٤,٨	موافق جداً
X1_1D مشكلة قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها	٤,٣٢	٨٦,٤	٠,٧٦	١٧,٦	٨٢,٤	موافق جداً
X1_2 مشكلة قياس العوائد الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها	٤,٣٦	٨٧,٢	٠,٧٦	١٧,٤	٨٢,٦	موافق جداً
X1_3 المشكلات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي وطرق معالجتها	٤,٥٤	٩٠,٨	٠,٧٧	١٦,٩	٨٣,١	موافق جداً

ثانياً: نتائج تحليل فقرات الدراسة لمعرفة آراء عينة الدراسة حول بعض المشكلات الضريبية

المرتبطة بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها كما يلي:

جدول رقم (٣): استجابات عينة البحث حول بعض المشكلات الضريبية المرتبطة بالتكاليف

الناتجة عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها

المتغيرات	وسط حسابي	وسط حسابي نسبي %	انحراف معياري	معامل الاختلاف %	نسبة الاتفاق %	درجة الموافقة
X2_1 مشكلة القياس المحاسبي للوعاء الضريبي وطرق معالجتها	٤,٠٢	٨٠,٣	٠,٩٨	٢٤,٤	٧٥,٦	موافق
X2_2 مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب كمورد سيادي وطرق معالجتها	٣,٨٦	٧٧,٣	١,٠١	٢٦,٢	٧٣,٨	موافق
X2_3 مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية وطرق معالجتها	٤,٣٤	٨٦,٩	٠,٨٠	١٨,٣	٨١,٧	موافق جداً
X2_4 وضع مجموعة من المحددات التي إذا توافرت اعتبرت المنشأة صديقة للبيئة	٤,٥٣	٩٠,٧	٠,٨٧	١٩,٢	٨٠,٨	موافق جداً

ثالثاً: نتائج تحليل فقرات الدراسة لمعرفة آراء عينة الدراسة حول الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي كما يلي:

جدول رقم (٤): استجابات حول الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وطرق معالجتها

درجة الموافقة	نسبة الاتفاق %	معامل الاختلاف %	انحراف معياري	وسط حسابي نسبي %	وسط حسابي	
موافق جداً	٨١,٦	١٨,٤	٠,٨١	٨٨,٠	٤,٤٠	Y3 الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وطرق معالجتها
موافق جداً	٧٩,٧	٢٠,٣	٠,٨٩	٨٧,٦	٤,٣٨	Y3_1 القصور في الاعتراف بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات يترتب عليه اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
موافق جداً	٨٠,٢	١٩,٨	٠,٨٨	٨٩,٣	٤,٤٧	Y3_2 المعالجة الضريبية الناتجة عن الانبعاثات البيئية واعتبارها من التكاليف واجبة الخصم يؤدي إلى خفض الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي
موافق جداً	٧٦,٢	٢٣,٨	١,٠٣	٨٦,٧	٤,٣٤	Y3_3 إدراج بند خاص للتكاليف البيئية الناتجة عن الانبعاثات البيئية في الإقرار الضريبي يخفض الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي
موافق جداً	٧٨,٢	٢١,٨	٠,٩٦	٨٨,٥	٤,٤٢	Y3_4 صدور تعليمات تنفيذية لفحص التكاليف البيئية الناتجة عن الانبعاثات البيئية يخفض آثار الحكم الشخصي للفاحص الضريبي

المصدر: من مخرجات برنامج Spss

اختبار صحة فروض الدراسة:

الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معالجة المشكلات المحاسبية التي تواجه الإدارة وبين القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.

الفرض الثاني: توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين ترشيد التكاليف البيئية واستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت.

اختبار صحة فرض الدراسة الأول: لاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط الخطي Correlation، وتحليل الانحدار المتدرج Stepwise Regression، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٥): نتائج الانحدار المتدرج بين القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية كمتغير تابع، وبين معالجة المشكلات المحاسبية التي تواجه الإدارة كمتغيرات مستقلة

المتغير التابع Y1 "القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية"			
المعنوية Sig.	اختبار T	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
٠,٠٢٠	٢,٣٧٥	٠,٣٨٦	(Constant) ثابت الانحدار
٠,٠٤٠	٢,٦٧٥	٠,١٠٧	X1_1B علاج مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي البيئي
٠,٠٠٠	٦,٠٣١	٠,٢٢٥	X1_1D علاج صعوبات التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية
٠,٠٠٠	٤,٧٣٤	٠,٢١٠	X1_3 علاج المشكلات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي
٠,٠٠١	٣,٥٠٤	٠,١٩١	X1_1C علاج مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي
٠,٠٠١	٣,٣٨٢	٠,١٧٥	X1_1A علاج مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً

R square=0.891

F=138.6

Sig.=0.000

- دخلت المتغيرات في نموذج الانحدار وفقاً لقوة علاقتها بالمتغير التابع كما يلي:
- دخل في الخطوة الأولى المتغير X1_1B "علاج مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي البيئي"، يلي ذلك المتغير X1_1D "علاج صعوبات التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية"، ثم المتغير X1_3 "علاج المشكلات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي"، وفي الخطوة الرابعة المتغير X1_1C "علاج مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي"، وفي الخطوة الأخيرة المتغير X1_1A "علاج مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً".
- استبعد النموذج X1_2 "علاج مشكلة قياس العوائد الناتجة عن الانبعاثات البيئية"، لقوة ارتباطه بالمتغيرات المستقلة السابق دخولها في معادلة الانحدار.
- بعد تقدير معاملات الانحدار أخذ نموذج الانحدار الصيغة التالية

$$Y1=0.386+0.107*X1_1B+0.225*X1_1D+0.21*X1_3+0.191*X1_1C+175*X1_1A+\varepsilon$$

القرار رفض فرض الدراسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معالجة المشكلات المحاسبية التي تواجه الإدارة وبين القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.

اختبار صحة فرض الدراسة الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختلاف المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط الخطي Correlation، وتحليل الانحدار المتدرج Stepwise Regression، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٦): نتائج الانحدار المتدرج بين الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي كمتغير تابع، وبين معالجة اختلاف المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن

الانبعاثات البيئية كمتغيرات مستقلة

المتغير التابع Y3 "الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي"			
المعنوية Sig.	اختبار T	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
٠,٠٠٢	٣,٢٠٧	١,٣٩٤	(Constant) ثابت الانحدار
٠,٠١٠	٢,٦٣٨	٠,٣٠٠	X2_3 علاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية
٠,٠١٥	٢,٤٩٠	٠,٢٠٠	X2_2 علاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب كمورد سيادي
٠,٠٢٧	٢,٢٥٢	٠,٢٥٠	X2_4 علاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الموقف التنافسي للمنشآت

R square=0.37

F=17.25

Sig.=0.000

من الجدول يتضح ما يلي:

- دخلت المتغيرات في نموذج الانحدار وفقاً لقوة علاقتها بالمتغير التابع كما يلي:
- دخل في الخطوة الأولى المتغير X2_3 "علاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية"، يلي ذلك المتغير X2_2 "علاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب كمورد سيادي"، ثم المتغير X2_4 "مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الموقف التنافسي للمنشآت".
- استبعد النموذج X2_1 "علاج مشكلة القياس المحاسبي للوعاء الضريبي"، لقوة ارتباطه بالمتغيرات المستقلة السابق دخولها في معادلة الانحدار.

- بعد تقدير معاملات الانحدار أخذ نموذج الانحدار الصيغة التالية

$$Y3=1.394+0.3*X2_3+0.2*X2_2+0.25*X2_4+\varepsilon$$

القرار رفض فرض الدراسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختلاف المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

النتائج

أولاً: نتائج خاصة باختبار صلاحية البيانات:

- أثبتت معاملات الارتباط بين العبارات والأبعاد التي تنتمي إليها أنها ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١، مما يدل على التناسق الداخلي Internal Consistency لعبارات قائمة الاستقصاء، وأن هذه العبارات والأبعاد تقيس فعلياً ما وضعت لقياسه.
- تراوح معامل الثبات والمتمثل في قيمة ألفا Cronbatch Alfa بين ٠,٦٢٩، ٠,٩١٣ والذي انعكس بدوره على معامل الصدق حيث تراوح بين ٠,٧٩٣، ٠,٩٥٤، مما يدل على ثبات استجابات عينة البحث، وإمكانية تعميم نتائج الدراسة على مجتمع الدراسة.

ثانياً: نتائج خاصة بتوصيف المتغيرات:

- جاء مستوى الموافقة "موافق جداً" على مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
 - تحديد الأهداف البيئية.
 - فهم طبيعة ومدى ملاءمة أساليب المحاسبة البيئية باختلاف أساليب وممارسات المؤسسات المختلفة.
 - تحديد الأنشطة البيئية الواجب التعامل معها.
 - تكامل جهود نوعيات مختلفة من المتخصصين.
- جاء مستوى الموافقة "موافق جداً" على مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي البيئي، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
 - أن تتصف المعايير بالموضوعية.
 - الاتفاق على معايير للقياس المحاسبي للأنشطة البيئية متفق عليها وأن تلقى قبول عام لدى

المحاسبين.

- أن تستجيب المعايير للتغيرات البيئية التي تحدث في المستقبل.
- أن تسهل المعايير إمكانية إجراء عملية القياس في حدود التكلفة العادية وفي ظل القيود المفروضة في نظام المعلومات.
- جاء مستوى الموافقة "موافق جداً" على مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
- التعرف على الأنشطة البيئية التي تمارسها المؤسسة في البيئة.
- قياس كلا من التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والمنافع البيئية الناتجة عن تخفيض تكاليف برامج الرقابة على عناصر تلوث البيئة.
- دراسة السياسات البيئية التي تنفذها المؤسسة وذلك حتى يتم توضيح نسب التلوث المسموح بها والتأثير البيئي.
- جاء مستوى الموافقة "موافق جداً" على مشكلة قياس التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئي، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
- حصر عناصر التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية
- ربط التكاليف بالعوائد الناتجة عن الانبعاثات البيئية المتولدة عن الأداء خلال نفس الفترة.
- فصل التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية عن التكاليف الاقتصادية والاجتماعية.
- جاء مستوى الموافقة "موافق جداً" على مشكلة قياس العوائد الناتجة عن الانبعاثات البيئي، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
- التحديد الدقيق للإيرادات الناتجة عن إعادة تشغيل بعض عناصر التلوث البيئي.
- التحديد الدقيق لبعض أنواع العوائد المباشرة للأنشطة البيئية.
- توفير البرامج والأنشطة البيئية المتعددة الأهداف التي يمكن قياسها كمياً في كثير من الأحيان.

- جاء مستوى الموافقة "موافق جداً" على المشكلات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
 - توفير كوادر فنية مؤهلة للعمل في مجال حماية البيئة.
 - توفير الأجهزة المخصصة لقياس أو الرقابة على التلوث
- جاء مستوى الموافقة "موافق" على مشكلة القياس المحاسبي للوعاء الضريبي، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
 - فرض الضريبة على قيمة الأضرار الناتجة عن التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية
 - فرض ضريبة بنسبة مقطوعة من إيرادات المنتجات الملوثة للبيئة أو التي يثبت أن لها ضرراً بالبيئة.
 - فرض ضريبة بمبلغ يزيد عن تكلفة إزالة الملوثات الناتجة عن الانبعاثات البيئية للمنشأة.
 - فرض الضريبة على وزن المخالفات الملوثة التي تم صرفها وليس على أساس الحجم.
- جاء مستوى الموافقة "موافق" على مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب كمورد سيادي، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
 - يعتمد المستوى الأمثل لتقليل التلوث على مرونة الإيرادات الضريبية فيما يتعلق بالمعدل الضريبي، فإذا كانت الزيادة الحدية في المعدل الضريبي تقلل الإيرادات الضريبية، عندئذ يصبح من الملائم تحديد معدل ضريبي منخفض، وخفض مستوى التلوث بأداة لتدبير الإيراد وليس بأداة لا تزيد الإيرادات.
 - فرض ضريبة على الانبعاثات البيئية لن يؤثر بالسلب على حصيلة الضرائب الإجمالية.
- جاء مستوى الموافقة "موافق جداً" على مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية، وقد جاءت وسائل العلاج مرتبة من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
 - تحديد نوع الضرر المتوقع من التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية.
 - القياس النقدي لإزالة الضرر المتبقي.
 - تحديد حجم الضرر أو القياس الكمي للضرر الناتج عن الانبعاثات البيئية.

- تحديد القياس (الوزن) الفني لوحدة الضرر .
- تقييم جدوى وكفاءة فرض الضريبة لحماية البيئة ومكافحة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية الناشئ من عمليات الإنتاج والتصنيع
- القياس النقدي لوحدة الضرر .
- جاءت مستوى الموافقة على الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي، وقد جاءت العوامل التي تعالج تلك المشكلة مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
- المعالجة الضريبية الناتجة عن الانبعاثات البيئية واعتبارها من التكاليف واجبة الخصم يؤدي إلى خفض الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي
- صدور تعليمات تنفيذية لفحص التكاليف البيئية الناتجة عن الانبعاثات البيئية يخفض آثار الحكم الشخصي للفاحص الضريبي
- القصور في الاعتراف بالتكاليف الناتجة عن الانبعاثات يترتب عليه اتساع الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي.
- إدراج بند خاص للتكاليف البيئية الناتجة عن الانبعاثات البيئية في الإقرار الضريبي يخفض الفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي

ثالثاً: نتائج خاصة بفروض الدراسة:

- قامت الدراسة على فرضين رئيسيين حيث أثبتت الدراسة الآتي:
- تم رفض الفرض الأول للباحث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معالجة المشكلات المحاسبية التي تواجه الإدارة وبين القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.
 - تم رفض الفرض الثاني للباحث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختلاف المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية والفجوة بين الريح المحاسبي والريح الضريبي.

التوصيات

- في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية يوصي الباحثون بما يلي:
- اتباع الأساليب التي وردت بقائمة الاستقصاء لمعالجة مشكلات القياس المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية، وكذلك المعالجة الضريبية والمحاسبية لتلك التكاليف، حيث تثبت فعاليتها وأهميتها من وجهة نظر عينة البحث.
 - معالجة مشكلات القياس المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية ويجب البدء بالتحديد الدقيق لمعايير القياس المحاسبي البيئي، ثم معالجة صعوبات التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية، وعلاج المشكلات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي، وعلاج مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي، علاج مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً، حيث أثبتت النتائج فعاليتها وتأثيرها الإيجابي بنفس الترتيب على القياس الدقيق للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية.
 - معالجة اختلاف المعالجة الضريبية للتكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية، ويجب البدء بعلاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على حماية البيئة وإزالة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية، ثم علاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب كمورد سيادي، وعلاج مشكلة القياس المحاسبي لأثر فرض الضريبة على الموقف التنافسي للمنشآت، حيث أثبتت النتائج فعاليتها وتأثيرها الإيجابي بنفس الترتيب على تضيق الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
 - ضرورة توعية المستخدمين بمعايير القياس المحاسبي البيئي وكيفية تطبيقها، ووجود قوانين وتشريعات ملزمة تساعد في الالتزام بتطبيق المعايير، وأن تتفق هذه المعايير مع معايير المحاسبة الدولية.
 - إلزام الشركات بتحديد نسبة مساهمة تكاليف البيئة إلى إجمالي تكاليف المشروع، وقياس المنافع مثل المساعدات الحكومية والمنح والإعفاءات الضريبية وغيرها، ونسبتها إلى كل من هذه التكاليف، وتحديد قدرة نظام التكاليف على تحليل التكاليف الناتجة عن الانبعاثات البيئية إلى ثابتة ومتغيرة وتحليل الانحرافات فيها.
 - ضرورة حصر المنافع المتوقعة وقدرتها على خفض التلوث البيئي وتخفيض تكاليف تلوث

- البيئة، وتحديد أثر الأنشطة البيئية على ارتفاع جودة المنتج أو الخدمة وما يترتب على ذلك من زيادة المنافع كزيادة الحصة السوقية أو رفع سعر بيع المنتج أو الخدمة.
- توفير أجهزة قياس التلوث والرقابة عليـة بأسعار مناسبة للشركات مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف قياس التلوث وخاصة في الصناعات ذات نسب التلوث البيئي المرتفعة، وضرورة عقد البرامج والدورات التدريبية لتوفير الكوادر الفنية المؤهلة للعمل في مجال البيئة.
 - إنشاء جهات رقابة أو مسئولة عن حصر وتجميع البيانات عن كافة المؤسسات لتحديد أنماط الإنتاج وأية أنشطة أخرى ذات علاقة بالانبعاثات البيئية، وتحديد قيمة وحجم التكلفة الناتجة عن القياس البيئي مقارنة بالعوائد.
 - ضرورة استحداث تشريع ضريبي يشجع على الالتزام بالحد من الآثار السلبية للتلوث البيئي، ويجب أن يكون التشريع الضريبي به تحديد واضح بالآثار البيئية، وتكون لدى جهات الإدارة بالقانون والتي تشرف على تحديد التلوث البيئي أحدث الأجهزة التي لا تقبل الشك لحصر التلوث وإثباته في مكان عمل المنشآت.
 - تحديد نوع الضرر المتوقع من التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية، وتحديد حجمه، وتحديد القياس (الوزن) الفني لوحدة الضرر.
 - تقييم جدوى وكفاءة فرض الضريبة لحماية البيئة ومكافحة التلوث الناتج عن الانبعاثات البيئية الناشئة من عمليات الإنتاج والتصنيع.
 - ضرورة إقامة نظام معلومات بيئية يساعد على توفير المعلومات من أجل قياس تكاليف أضرار التلوث ومعالجته لتحسين إدارة البيئة.

المراجع

حجاج، أحمد حامد سعد وآخرون: "إطار محاسبي مقترح لقياس وتحليل التكاليف البيئية خلال دورة حياة المنتج باستخدام مدخل تحليل الأنشطة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع والثلاثون، الجزء الثاني ٢٠١٠

عطية، يوحنا نصحي (٢٠١٢)، "تمودج مقترح للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية لغرض تحديد الوعاء الضريبي لتحقيق أهداف التنمية المستدامة في مصر"، المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب (نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

علي، مبارك حساني وآخرون: "العقبات التي تواجه قياس التكاليف البيئية عند الحد من تلوث بيئة العمل داخل قطاع الإسكان بدولة الكويت"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الثاني والخمسون، الجزء الثاني ٢٠١٥

نبيل، غادة أحمد: "تحليل لأسباب الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بهدف تدنية الفجوة وزيادة فعالية التحاسب الضريبي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث ٢٠١٤

Jirásková, Simona & Molín Jan, (2015), IFRS Adoption for Accounting and Tax Purposes: An Issue Based on the Czech Republic as Compared with Other European Countries, 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA Prague 2015, Economics and Finance, Vol. 25, May,

Ramirez, Constancio Zamora *et al.*, (2014): Contabilidad del impuesto sobre beneficios y resultado global: relevancia valorativa en el mercado financiero español, Revista de Contabilidad, Spanish Accounting Review, Vol. 17 (2).

Sief, Hanane Saidi, (2014) Accounting Framework to Measure the Environmental Costs and Disclosure in Industrials Companies-Case Study of Société Cement Hamma Bouziane (SCHB) in Constantine, Chinese Business Review, ISSN 1537-1506, Vol. 13, No. 6, June.

**A PROPOSED FRAMEWORK TO ADDRESS
ACCOUNTING AND TAX PROBLEMS OF COSTS
RESULTING FROM ENVIRONMENTAL EMISSIONS**

[11]

**Abouelwafa A. S. Ahmed⁽¹⁾; Samasm K. Moussa⁽²⁾
and Shreen S. Maarouf⁽²⁾**

1) Institute of environmental studies and Research, Ain Shams University
2) Faculty of Commerce, Ain Shams University

ABSTRACT

This study aimed to develop a proposed framework to treat accounting and tax problems of costs resulting from environmental emissions and to determine the difference between the accounting treatment of the tax treatment of costs resulting from environmental emissions and its impact on the gap between accounting profit and tax profit.

In order to achieve this goal, the researcher relied on theoretical rooting through the inductive method of books, references, and Arab and foreign studies, and then conducting a field study by designing a survey list of tax examiners in the tax authority, employees of financial departments and cost departments in Egyptian organizations and establishments, In the field of study to benefit from the academic and theoretical experience in the subject of the study. The sample included 92 members of the study community who showed a willingness to participate in answering the questionnaire.

The study concluded that there is a significant correlation between the accounting problems treatment faced by management and the accurate measurement of costs resulting from environmental emissions and there is a significant correlation between the difference in tax treatment of the costs resulting from environmental emissions and the gap between the accounting profit and the tax profit. The study recommended following the Techniques in the survey list to treat the

problems of accounting measurement for the costs resulting from environmental emissions, as well as the tax and accounting treatment of these costs, which proved to be effective and important from the point of view of the research sample.