



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



# دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية

(دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العاملة في السودان)

## The Role of Measurement and Disclosure of Environmental Costs in the Quality of Accounting Information

(A Field Study on Sample of Sudanese Industrial Companies Work in Sudan)

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

اعداد الطالب:

ياسين عبدالرحيم ادم موسى

المشرف المعاون

د. زهير احمد علي احمد

أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة السودان

المشرف الرئيس

د. عبد الرحمن البكري منصور امبدي

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة النيلين

1439هـ - 2018 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الاستهلال

قال الله تعالى:

(وَأذْكُرُوا إِذْ جَعَلْنَا خُلَفَاءَ مِنْ بَعْدِ عَادٍ وَبَوَّأْنَاكُمْ فِي الْأَرْضِ تَتَّخِذُونَ مِنْ سُهُولِهَا قُصُورًا وَتَنْحِتُونَ الْجِبَالَ بُيُوتًا فَاذْكُرُوا آيَةَ اللَّهِ وَلَا تَعْتُوا فِي الْأَرْضِ مُفْسِدِينَ) .

سورة الاعراف ، الآية ( 74 ).

قال الله تعالى:

( ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ )

سورة الروم، الآية(41).

## الإهداء

إلى من نذرت عمرها في أداء رسالة تعلم العطاء والوفاء الى أمل الحياة ومنتفس الهموم وينبوع الحنان ورمز الحب وبلسم الشفاء..... أمي الغالية حفظها الله ومتعها بالصحة والعافية .

\*\*\*

الى من أزاح الاشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم والى من علمني ان الاعمال لا تتم الا بالصبر والعزيمة والاصرار ..... والدي العزيز أطال الله بقاءه وألبسه ثوب الصحة والعافية .

\*\*\*

الى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة ورياحين حياتي .....إخوتي وأخواتي وجميع الاهل حبا واحتراماً.

\*\*\*

إلى زملائي وزميلاتي ورفقاء دربي في مسيرة الحياة

\*\*\*

الى من صاغو لنا من علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا طرق العلم أساتذتي الاجلاء وطلاب العلم والمعرفة.

\*\*\*

الى كل من مد لي يد العون والمساعدة بفكره وجهده لاتمام هذه الرسالة.

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد....

## الشكر والتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه كما يحب ربنا ويرضاه وأشكره على جزيل نعمائه وفضائل كرمه واحسانه وتوفيقه وعونه فله الحمد والشكر من قبل ومن بعد، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد بن عبد الله الصادق الوعد الامين وعلى آله واصحابه ومن تبعهم باحسان الى يوم الدين .

بعد الشكر لله سبحانه وتعالى على توفيقه وعونه، يمتد شكري الى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا قلعة ومنازة العلم والمعرفة متمثلة في كلية الدراسات العليا ولكل القائمين على امرها ، كما يسرني ان أتقدم بجزيل شكري وفائق امتناني واحترامي وتقديري الى الاستاذ الجليل / الاستاذ الدكتور عبد الرحمن البكري منصور امبدي الذي تكرم مشكوراً بقبول الاشراف على هذه الدراسة والذي تعلمت منه الكثير ونهلت من فيض علمه الغزير ولم يرض على بوقت او جهد او توجيه زاده الله علماً ونفع به طلاب العلم في ربوع الوطن الحبيب وأدعو الله ان يجزيه عني خير الجزاء وان يمدده بموفور الصحة والعافية ، كما يطيب لي ان اتقدم بخالص شكري وتقديري الى الاستاذ الفاضل / الدكتور زهير احمد علي احمد على قبوله بالاشراف على دراستي مشرفاً معاوناً والذي اتاح لي فرصة طيبة للاستفادة من توجيهاته وآرائه العلمية القيمة فجزاه الله عني خير الجزاء ومتعته بالصحة والعافية. كما يشرفني ان اسجل جزيل شكري وتقديري واحترامي الى الاستاذ الجليل/ الاستاذ الدكتور هلال يوسف صالح لما قدمه لي من نصح وارشادات وتوجيهات ساهمت في إثراء هذه الدراسة بأفكاره النيرة وادعو الله ان يمتعته بالصحة والعافية. كما لا يفوتني ان أتوجه بالتحية والشكر الى مكتبة الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ويمتد شكري لجميع الشركات عينة الدراسة والتي مدت لي يد العون والمساندة ولما أبدوه من تعاون تعجز الكلمات عن تقديرها ، والشكر كل الشكر لكل من ساهم معي بفكره وجهده وعلمه نصحاً وارشاداً وتقويماً لاتمام هذه الدراسة من الاساتذة الاجلاء والزملاء الكرام، ولا يسعني الا ان اسأل الله ان يجعل ذلك في ميزان حسناتهم.

## المستخلص

تناولت الدراسة دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق على بعض الشركات الصناعية بالسودان. هدفت الدراسة الى اختبار العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها وجودة المعلومات المحاسبية، قياس أثر الافصاح عن التكاليف البيئية على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، التعرف على أثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس: ما دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية؟ وتفرعت منه عدة تساؤلات منها: هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية ؟ هل يؤثر الافصاح عن التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية؟ تستمد الدراسة أهميتها من أهمية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، سد الفجوة في الدراسات السابقة التي تناولت القياس والافصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية، ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في البيئة السودانية. إختبرت الدراسة عدة فرضيات منها، قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية، الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي ، الاستقرائي والوصفي التحليلي. تم اختبار بيانات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر (184) استبانة بنسبة استجابة (90%) من جملة الاستبانات الموزعة والبالغة (204) استبانة ، وتم اختبار الفرضيات باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، اختبار مربع كاي تربيع (Chi-Square Test) ، الارتباط والانحدار عبر برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). خلصت الدراسة الى وجود علاقة بين قياس التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وجود علاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وجود ارتباط بين قياس التكاليف البيئية بالشركات وصحة وعدالة القوائم المالية، أيضاً وضحت النتائج ان الافصاح عن التكاليف البيئية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للفهم والمقارنة، كما أظهرت نتائج الدراسة أن قياس التكاليف البيئية يسهم في زيادة الافصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية. أوصت الدراسة باهتمام الشركات بقياس التكاليف البيئية وعرضها في التقارير والقوائم المالية، مراعاة الشركات للاعتبارات البيئية عند ممارستها لانشطتها الاقتصادية، تطوير نظام محاسبي واضح وسهل التطبيق لافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية ، ضرورة تطوير المعايير المحاسبية التي تلزم الشركات بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها وقوائمها المالية من قبل المنظمات المهنية.

## **Abstract**

The study taken up the role of measurement and disclosure of environmental costs in the quality of accounting information with application on some Sudanese industrial companies. The study aimed at examining the relationship between the measurement and disclosure of environmental costs and the quality of accounting information, measuring the effect of environmental costs disclosure on the reliability and relevance of accounting information, to identify the effect of environmental costs measurement on the reliability and relevance of accounting information. The main question of the study is: what is the effect of measuring and disclosure of environmental costs on the quality of accounting information? And several questions embranchment of it such as: are measuring environmental costs effects on relevance of accounting information? Is the disclosure of environmental costs effects on the reliability of accounting information? The importance of the study is stemmed from the importance of measuring and disclosure of environmental costs in enhancing the quality of accounting information, bridging the gap in previous studies that taken up the role of measurement and disclosure of environmental costs in the quality of accounting information, the scarcity of studies that taken up this topic in Sudanese environment. The study examining several hypotheses such as: measuring environmental costs effects on relevance of accounting information, the disclosure of environmental costs effects on the reliability of accounting information. The study used an inductive, deductive, descriptive and analytical method. The total questionnaire distributed was 204 and 90% of them were returned (184 questionnaire). The hypotheses were tested by using one sample t-test, chi-square test, correlation and regression through statistical package for social science(SPSS).The study revealed that there is a relationship between the measuring environmental costs and the quality of accounting information, there is a relationship between the disclosure of environmental costs and the quality of accounting information, the existence of correlation between measuring environmental costs in companies and correctness and justice of financial statements, also the findings explained that the disclosure of environmental costs makes accounting information understandable and comparable, the study results showed that the measuring environmental costs contribute in increasing disclosure and transparency of accounting information . The study recommended that companies should measuring environmental costs and reporting them in the financial statements and adherence to environmental considerations when it's practicing their economical activities, developing a clear and easily applied accounting system for environmental costs disclosure in the financial statements by professional organizations, the necessity of developing accounting standards that oblige companies to measurement and disclosure of environmental costs in their reports and financial statements by professional organizations.

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ن	فهرس الأشكال
	المقدمة :
2	أولاً: الإطار المنهجي
9	ثانياً: الدراسات السابقة
	<b>الفصل الاول: ماهية وإدارة وقياس التكاليف البيئية</b>
25	المبحث الأول: ماهية وأنواع التكاليف البيئية
39	المبحث الثاني: إدارة التكاليف البيئية
56	المبحث الثالث: طرق ومداخل قياس التكاليف البيئية
	<b>الفصل الثاني: الافصاح البيئي ماهيته ، اتجاهاته وطرقه ونماذجه</b>



73	المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي البيئي
88	المبحث الثاني: إتجاهات ومجالات وطرق الإفصاح المحاسبي البيئي
102	المبحث الثالث: دور المنظمات المهنية في الإفصاح ونماذج الإفصاح البيئي
	<b>الفصل الثالث: المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية</b>
118	المبحث الأول: مدخل الى ماهية المعلومات المحاسبية
132	المبحث الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
147	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية
	<b>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية</b>
165	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
178	المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات
199	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
	<b>الخاتمة</b>
233	أولاً: النتائج
234	ثانياً: التوصيات
236	قائمة المصادر والمراجع
262	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
166	الاستبانات الموزعة والمستلمة	1/1/4
167	درجات مقياس ليكرت	2/1/4
168	مقياس تحديد المعدل النسبي والاهمية النسبية للوسط الحسابي	3/1/4
169	معاملات ثبات وصدق ألفا كرونباخ للمحاور	4/1/4
171	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي	5/1/4
173	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	6/1/4
174	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني	7/1/4
175	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي	8/1/4
176	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	9/1/4
178	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: توجد رغبة لدى الشركة لقياس التكاليف البيئية	1/2/4
179	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: قياس التكاليف البيئية يتطلب تحديد الانشطة البيئية بالشركة	2/2/4
179	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: قياس التكاليف البيئية يتطلب تسجيلها في حسابات منفصلة	3/2/4
180	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يسهم قياس التكاليف البيئية في تقليل آثار الشركات على البيئة	4/2/4
180	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي قادر على قياس التكاليف البيئية	5/2/4
181	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية يساعد على تطبيقها	6/2/4
181	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تقاس التكاليف البيئية بالشركة باستخدام مداخل ومناهج للقياس	7/2/4
182	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يصعب تتبع وقياس التكاليف	8/2/4

	البيئية لاشتراكها مع التكاليف الاخرى	
182	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يعبر عن الاضرار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم نقدية	9/2/4
183	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتم عرض الآثار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم كمية	10/2/4
183	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تفصح الشركة عن المعلومات البيئية في التقارير والقوائم المالية	11/2/4
184	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تحرص الشركة على الافصاح البيئي بأسلوب وصفي	12/2/4
184	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تحرص الشركة على الافصاح البيئي بأسلوب كمي	13/2/4
185	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: الافصاح البيئي يتطلب تطبيق المبادئ المحاسبية للقياس البيئي	14/2/4
185	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تتسبب صعوبة قياس التكاليف البيئية في عملية الإفصاح البيئي	15/2/4
186	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية	16/2/4
186	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يوجد نظام محاسبي يتعلق بالافصاح البيئي بالشركة	17/2/4
187	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتم وصف الأنشطة البيئية التي تؤثر علي القوائم المالية بالشركة	18/2/4
187	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تقدم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الاداء البيئي الي جميع الاطراف	19/2/4
188	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تفصح الشركة عن المعلومات البيئية بشكل نقدي داخل القوائم المالية	20/2/4
188	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة في الوقت المناسب	21/2/4
189	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تساعد المعلومات المحاسبية	22/2/4

	بالشركة في القدرة علي التنبؤ المستقبلي	
189	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة اليها	23/2/4
190	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تسهم التغذية العكسية بالشركة في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية	24/2/4
190	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة ذات صلة بالقرارات المتخذة	25/2/4
191	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالشركة تلبي إحتياجات مستخدميها	26/2/4
191	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالموضوعية	27/2/4
192	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتم عرض المعلومات المحاسبية بالشركة بطريقة قابلة للتحقق	28/2/4
192	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تتسم المعلومات المحاسبية بالشركة بالأمانة وصدق التمثيل	29/2/4
193	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة بالقوائم المالية في الشركة بالدقة	30/2/4
193	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة جميع الاطراف	31/2/4
194	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تظهر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة حقيقية	32/2/4
194	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بالوضوح والبساطة	33/2/4
195	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: المعلومات المحاسبية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمتلقي المعلومات	34/2/4
195	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالشمول	35/2/4
196	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: يستطيع متخذ القرار فهم محتوى	36/2/4

	المعلومات المحاسبية بالشركة	
196	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: المعلومات المحاسبية تمكّن مستخدميها من مقارنة القوائم المالية	37/2/4
197	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بقابليتها للقياس	38/2/4
197	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تسهم المعلومات المحاسبية بالشركة في تحديد البديل الامثل لمتخذى القرار	39/2/4
198	التوزيع التكراري لآراء أفراد العينة تجاه العبارة: تتيح التقارير والقوائم المالية بالشركة المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات	40/2/4
199	اختبار t لتحليل عبارات المحور الاول: قياس التكاليف البيئية	1/3/4
201	اختبار t لتحليل عبارات المحور الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية	2/3/4
203	اختبار t لتحليل عبارات المحور الثالث: ملائمة المعلومات المحاسبية	3/3/4
204	اختبار t لتحليل عبارات المحور الرابع: موثوقية المعلومات المحاسبية	4/3/4
205	اختبار t لتحليل عبارات المحور الخامس: قابلية المعلومات المحاسبية للفهم	5/3/4
206	اختبار t لتحليل عبارات المحور السادس: قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	6/3/4
207	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الاولى	7/3/4
208	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثانية	8/3/4
208	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثالثة	9/3/4
208	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الرابعة	10/3/4
209	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الخامسة	11/3/4
209	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية السادسة	12/3/4
210	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية السابعة	13/3/4
210	اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثامنة	14/3/4
211	العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وملاءمة المعلومات المحاسبية	15/3/4
211	جدول معامل التحديد	16/4/3
212	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	17/4/3

212	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	18/4/3
213	العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية	19/4/3
214	جدول معامل التحديد	20/4/3
214	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	21/4/3
215	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	22/4/3
216	العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم	23/4/3
216	جدول معامل التحديد	24/4/3
217	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	25/4/3
217	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	26/4/3
218	العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	27/4/3
219	جدول معامل التحديد	28/4/3
219	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	29/4/3
220	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	30/4/3
221	العلاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وملاءمة المعلومات المحاسبية	31/4/3
221	جدول معامل التحديد	32/4/3
222	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	33/4/3
222	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	34/4/3
223	العلاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية	35/4/3
224	جدول معامل التحديد	36/4/3
224	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	37/4/3
225	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	38/4/3
226	العلاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم	39/4/3
226	جدول معامل التحديد	40/4/3
227	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	41/4/3
227	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	42/4/3
228	العلاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	43/4/3
229	جدول معامل التحديد	44/4/3

229	تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)	45/4/3
230	تقدير النموذج بثابت (قاطع)	46/4/3
231	نتائج اختبار الفرضيات	47/4/3

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
97	التقرير البيئي المستقل عن القوائم المالية	1/2/2
98	النموذج المطور لاعداد التقارير البيئية	2/2/2
105	قائمة الربح المعدل باعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية	1/3/2
107	قائمة المركز المالي المعدل بتاثيرات المساهمات البيئية	2/3/2
109	تقرير الاداء البيئي والاجتماعي متعدد الابعاد	3/3/2
112	القائمة المالية لتاثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية	4/3/2
122	العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية	1/1/3
131	انواع المعلومات المحاسبية	2/1/3
136	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً لما اورده المنظمات الدولية	1/2/3
137	الخصائص النوعية للمعلومات	2/2/3
172	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي	1/1/4
173	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	2/1/4
174	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني	3/1/4
175	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي	4/1/4
176	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	5/1/4



## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
263	استمارة الاستبانة	1
269	قائمة محكمي الاستبانة	2

## المقدمة

تشتمل على الآتي :  
أولاً: الإطار المنهجي  
ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد:

شهد العالم في هذا العصر تطوراً في مجال المعلومات والذي يمكن وصفه بعصر تكنولوجيا المعلومات، وتطور الإطار الفكري للمحاسبة لتصبح نظاماً متكاملًا لانتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية للمستخدمين من خلال تقديم المعلومات المفيدة التي تخدمهم في اتخاذ القرارات، ولا سيما انها تعتبر مورداً اقتصادياً هاماً في مجال صنع القرارات، وحيث ان المعلومات المحاسبية هي وسيلة الاتصال بين الشركات ومستخدمي المعلومات، والطريقة التي تقدم بها الشركات وضعها المالي، كان لابد من اعدادها بطريقة جيدة وملائمة اذ ان جودة اي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومات المحاسبية، كما تعد المعلومات المحاسبية في هذا العصر سلعة ذات قيمة وفائدة للاطراف الداخلية والخارجية، وان نجاح الشركات او فشلها يتحدد بناءً على طبيعة المعلومات المتوفرة لها ودرجة دقتها وصحتها وملائمتها ومصداقيتها .

نتيجة للتطور الصناعي الذي يشهده هذا العصر ظهر التلوث البيئي، الامر الذي إستدعى حماية البيئة والمحافظة عليها من خلال المؤتمرات كمؤتمر الامم المتحدة للبيئة والذي عقد بالسويد في عام 1972م حيث ازداد بعده الاهتمام بالقضايا البيئية وظهر المنظمات البيئية التي تفرض بعض التشريعات التي تلزم الشركات باستخدام وسائل حماية البيئة من التلوث ، ترتب على ذلك ان تتحمل الشركات استجابة لتلك الضغوطات تكاليف اضافية لمعالجة آثارها سواء لمنع الاضرار بالبيئة او لاجل معالجتها، ولم يكن علم المحاسبة بعيداً عن قضايا البيئة حيث تطور إطاره الفكري فأصبح يهتم بقضايا البيئة بعد أن كان يهتم بتعظيم أرباح الشركات في إطاره التقليدي نتج عنه ما يسمى بمحاسبة التكاليف البيئية كمرحلة من مراحل التطور المحاسبي والتي تقدم المعلومات المحاسبية للمستخدمين للمساعدة في اتخاذ القرارات المرتبطة بالقضايا البيئية، واهتمام المحاسبة بالبعد البيئي يحتم عليها ادارة التكاليف البيئية وقياسها حيث ان عدم قياسها يجعل نتائج الشركات غير حقيقية.

اهتم الفكر المحاسبي بالافصاح عن المعلومات البيئية للشركات التي تؤثر انشطتها على البيئة ولاسيما بعد ارتفاع الوعي البيئي لدى مستخدمي المعلومات واحتياجهم للمعلومات المحاسبية التي تمكنهم من رسم صورة واضحة عن الاداء البيئي،الاقتصادي والاجتماعي، كما اهتمت المحاسبة كنظام للمعلومات بالبعد البيئي بالافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية بحيث تفيد كافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة ، حيث يلعب الافصاح المحاسبي دوراً جوهرياً في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية والذين ازدادت حاجتهم الملحة الى المعلومات المحاسبية والبيئية حيث ان عدم الافصاح عن الآثار البيئية من شأنه التأثير الجوهري على التقارير والقوائم المالية مما يتطلب الافصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية .

يحاول الباحث في هذه الدراسة إختبار دور قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في جودة المعلومات المحاسبية.

## مشكلة الدراسة

تناولت عدد من الدراسات التي اطلع عليها الباحث في السودان وفي عدد من الدول العربية والاجنبية جوانب من القياس والافصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية ، وبالاطلاع على هذه الدراسات وجد الباحث أن هنالك فجوة بين دراسته وتلك الدراسات حيث ان بعض هذه الدراسات تناولت التكاليف البيئية وقياسها ، وبعضها تطرقت الى الافصاح عن التكاليف البيئية والبعض الآخر تناولت جودة المعلومات المحاسبية . ومن الدراسات التي تناولت التكاليف البيئية وقياسها ، دراسة ( Saravanan, A S, et al, 2007 ) ، هدفت الى تحديد فعالية نظام محاسبة التكاليف البيئية في عمليات التدقيق البيئي وتحسين الاداء ، دراسة ( Huei- ChunChang 2007 ) ، اهتمت بتوفير المعلومات المتعلقة باحتساب وادارة التكاليف البيئية بالجامعات ، دراسة ( عبد الهادي الرفاعي وآخرون ، 2008 ) ، تناولت امكانية قياس التكاليف البيئية محاسبياً ، دراسة ( Collins ) 2009 ، ( C . Ngwakwe ) ، وضحت حاجة الشركات لضبط توزيع التكاليف البيئية ، دراسة ( John Enahoro , 2009 ) توصلت الى عدم وجود نفقات بيئية مستقلة عن بقية التكاليف ، دراسة ( عبد الرزاق قاسم ، 2010 ) ، هدفت الى توضيح منفعة نظام التكاليف في توفير المعلومات لترشيد الاداء البيئي ، دراسة ( طه عليوى ، هيثم هاشم ، 2011 ) ، وضحت مدى أهمية قياس وتحليل التكاليف البيئية ، وكذلك تطرقت إلى أثر قياس التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة ( خليل ابراهيم ، 2011 ) ، بينت التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية ، دراسة ( Hajnalka Ván , 2012 ) ، اظهرت حاجة الشركات لنظم الادارة البيئية ، دراسة ( Nasreldeen Gidam Elnagy, 2014 ) ، تناولت القياس والافصاح عن تكاليف الجودة البيئية وأثرها على القوائم المالية المنشورة ، دراسة ( مهاوات لعبيدي ، 2015 ) ، اختبرت العلاقة بين القياس والافصاح البيئي وتحسين الاداء البيئي ، دراسة ( خضر الطيب ، 2015 ) ، اهتمت باختبار مدى قيام شركة سكر كنانة باتباع الطرق العلمية في قياس التكاليف البيئية ، دراسة ( علاء جاسم، جلييلة عيدان، 2016 ) ، ساهمت في بلورة اطار نظري ومعرفي عن القياس والافصاح البيئي، دراسة ( Florence, et al, 2016 ) ، تناولت أثر تحديد التكاليف البيئية على جودة الافصاح .

ايضاً تطرقت بعض الدراسات الى الافصاح عن التكاليف البيئية منها دراسة ( Mollah Aminul Islam ) 2010,etal, ) ، توصلت الى تدني مستويات افصاح الشركات عن المعلومات البيئية ، دراسة ( Voicu Dan ) 2011 , and Elena Roxana ) ، هدفت الى توضيح التأثيرات البيئية والتعبير عنها نقدياً في القوائم المالية ليورصتى لندن وباريس ، دراسة ( عادل البهلول ، 2011 ) ، تناولت الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية لاسمنت بليبيا ، دراسة ( فارس جميل واخرون ، 2013 ) ، وضحت اهمية التكاليف والافصاح البيئي في ترشيد القرارات الادارية ، دراسة ( Eltaib Elzarrouk , 2012 ) ، استنتجت وجود علاقة ايجابية بين حجم الشركات والافصاح البيئي ، دراسة ( Prihat Assih , et al, 2013 ) ، هدفت الى اختبار تأثير تنفيذ المحاسبة البيئية والاداء البيئي من خلال الافصاح عن المعلومات البيئية على قيمة الشركة ، دراسة ( وائل

ابراهيم ، 2013) ، تناولت دور علم المحاسبة في حماية البيئة من خلال تحديد إطار كمي لتكلفة التعامل مع تلك البيئة ، دراسة (Bassey Eyo ,et al , 2013) ، بينت اثر الافصاح البيئي والتكاليف البيئية على ربحية الشركة ، دراسة (عبد الناصر محمد ، 2014) ، اختبرت مدى التزام شركات المساهمة العامة في السودان بالافصاح البيئي في تقاريرها المنشورة ، دراسة (عطرة نادر ، 2014) ، هدفت الى قياس حجم الافصاح الفعلي للشركات الصناعية بالسودان ، دراسة (موسى محمد ، 2015) ، تناولت دور الوعي البيئي في تطبيق الافصاح البيئي واثره على قرارات الاستثمار ، دراسة (محمد سيد عبد الوهاب ، 2016) ، بينت اثر القياس والافصاح البيئي على الحسابات القومية ، دراسة (محمد سيد عبد الوهاب ، 2016) ، اظهرت ان القياس والافصاح البيئي يتأثران بدرجة استقلالية لجان المراجعة .

وهناك بعض الدراسات التي تناولت جودة المعلومات المحاسبية منها ، دراسة (Bakisa Harriet 2005) ، اختبرت العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية واداء الشركات ، دراسة (Shenaz Badloe , 2011) ، تناولت جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الهولندية ، دراسة (طه حسين يوسف ، 2011) ، وضحت أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين ، دراسة (Wen Qu, et al , 2012) ، اظهرت تحسن جودة المعلومات المحاسبية في اطار المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ، دراسة (Kamariah Mat, et al , 2013) ، تطرقت الى العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية في ماليزيا ، دراسة (Moses Bukanya , 2014) ، اختبرت العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والأداء المالي في القطاع العام ببوغندا ، دراسة (Ali Asghar , et al , 2015) ، تناولت تقييم جودة المعلومات المحاسبية وفوائد التقارير المالية بعد تغيير الاساس المحاسبي من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق، دراسة (ابراهيم يعقوب اسماعيل، 2016م)، هدفت الى دراسة العلاقة بين القياس والافصاح والمراجعة وفق القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية، دراسة (شيرين مأمون، 2017م) اختبرت العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية.

يلاحظ من عرض الدراسات السابقة التي اطلع عليها الباحث في السودان وفي بعض الدول العربية والأجنبية ان الدراسات التي تناولت القياس والافصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية تركت فجوة، مع ندرة مثل هذه الدراسات في البيئة السودانية وعدم اهتمام الشركات السودانية بالقياس والافصاح البيئي وهذا القصور يمثل الفجوة المعرفية التي بنى عليها الباحث دراسته، كما ان تلك الدراسات تناولت أحد متغيرات دراسة الباحث أو كليهما ولم تتناول جميع متغيرات الدراسة، حيث أن تلك الدراسات تناولت بعض جوانب القياس والافصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية ولم توضح ذلك الدور بصورة مباشرة، ومن هنا تتبين الفجوة البحثية لمشكلة الدراسة والتي من خلالها يأمل الباحث سد فجوتها في الدراسات السابقة، حيث ان عدم قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية يعطي نتائج مضللة ويترك فجوة في تقرير المعلومات المالية وينجم عنه معلومات غير كاملة أو غير صحيحة مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

وبناءً على ما تقدم وباستقراء الدراسات السابقة فإن مشكلة الدراسة تنحصر في التساؤل الرئيس: ما دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية؟  
ويتفرع منه التساؤلات التالية :

1. هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية ؟
2. هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية ؟
3. هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم ؟
4. هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة ؟
5. هل يؤثر الافصاح عن التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية ؟
6. هل يؤثر الافصاح عن التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية ؟
7. هل يؤثر الافصاح عن التكاليف البيئية على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم ؟
8. هل يؤثر الافصاح عن التكاليف البيئية على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة ؟

#### أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. اختبار العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها وجودة المعلومات المحاسبية.
2. التعرف على تأثير قياس التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية.
3. بيان أثر قياس التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية.
4. التعرف على العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم والمقارنة.
5. دراسة أثر الافصاح عن التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية.
6. قياس أثر الافصاح عن التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية.
7. اختبار العلاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم والمقارنة.
8. التعرف على واقع التكاليف البيئية والافصاح عنها في التقارير والقوائم المالية بالشركات الصناعية بالسودان.
9. التوصل الى نتائج تسهم في جودة المعلومات المحاسبية من خلال القياس والافصاح عن التكاليف البيئية.

#### أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في :

#### 1. الأهمية العلمية ، وتتمثل في :

- أ. سد الفجوة في الدراسات العربية والاجنبية السابقة بتناول متغيرات القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية والتي لم يتم تناولها جميعاً.
- ب. ندرة الدراسات العلمية التي تناولت القياس والافصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية في السودان باعتباره من الموضوعات الحديثة والذي يتطلب المزيد من الدراسات.

ج. تستمد الدراسة أهميتها من أهمية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

د. تعد هذه الدراسة إمتداداً للدراسات السابقة التي تناولت القياس والافصاح عن التكاليف البيئية وبيان دورها في جودة المعلومات المحاسبية وتعتبر اضافة للتراكم المعرفي.

هـ. تقديم المساهمة العلمية بدراسة التكاليف البيئية والافصاح عنها واكتشاف واقعها في الشركات السودانية.

2. الأهمية العملية ، تتمثل في :

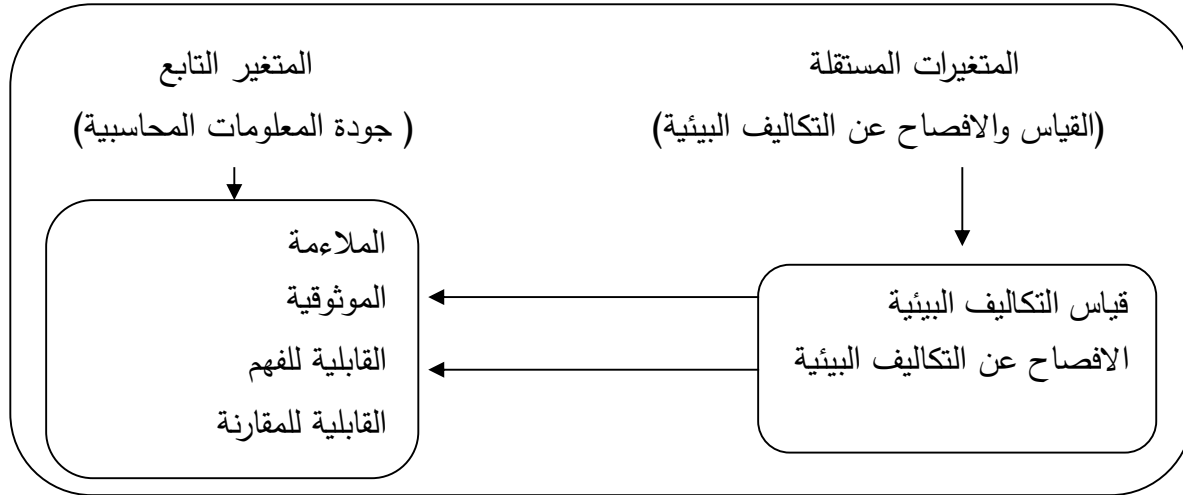
أ. تكتسب الدراسة أهميتها من حاجة الشركات ومستخدمي المعلومات إلى التعبير عن حقيقة القوائم المالية، ويتحقق ذلك بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية.

ب. تنبيه الشركات الى ان ادراج التكاليف البيئية في القوائم المالية يفيد كل من الشركات والمجتمع ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

ج. تقديم توصيات تعيد في جودة المعلومات المحاسبية من خلال القياس والافصاح عن التكاليف البيئية.

د. المساهمة في رفع الوعي البيئي من خلال الاهتمام بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية .

### نموذج الدراسة



المصدر : اعداد الباحث 2017 م

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات الآتية :

الفرضية الاولى : قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثانية : قياس التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثالثة : قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

الفرضية الرابعة : قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

- الفرضية الخامسة : الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية.
- الفرضية السادسة : الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية.
- الفرضية السابعة : الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.
- الفرضية الثامنة : الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

### منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لوصف الحقائق المتعلقة بالظاهرة المدروسة والمنهج الاستنباطي والاستقرائي لصياغة المشكلة واختبار الفرضيات والمنهج التحليلي الاستدلالي القائم على اختبار صحة الفرضيات باستخدام الاساليب والاختبارات الاحصائية المناسبة بغية الوصول الى النتائج ووضع المقترحات والتوصيات النابعة من الدراسة.

### حدود الدراسة

تتحدد حدود الدراسة في :

- الحدود المكانية : عينة من الشركات العاملة بالسودان (بعض شركات البترول ومصانع السكر والاسمنت والكيماويات والبتروكيماويات والصناعات الحديدية والورقية).
- الحدود الزمانية : تتمثل الحدود الزمانية في العام 2017م .

### مصادر بيانات الدراسة

تتمثل مصادر بيانات الدراسة في :

- 1- بيانات أولية : جمع بيانات الدراسة من خلال تصميم الإستبانة.
- 2- بيانات ثانوية : الكتب ، الرسائل الجامعية ، الدوريات المتخصصة ، المؤتمرات العلمية والندوات، شبكة الإنترنت .

### هيكلية الدراسة

تتضمن الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة ، المقدمة وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة. الفصل الأول بعنوان ماهية وادارة وقياس التكاليف البيئية ، ويعرض من خلال، المبحث الأول ، ماهية وانواع التكاليف البيئية ، المبحث الثاني ، ادارة التكاليف البيئية ، المبحث الثالث ، طرق ومداخل قياس التكاليف البيئية . الفصل الثاني بعنوان الافصاح البيئي ماهيته ، اتجاهاته وطرقه ونماذجه ، ويعرض من خلال، المبحث الأول، ماهية الافصاح المحاسبي البيئي ، المبحث الثاني ، اتجاهات ومجالات وطرق الافصاح المحاسبي البيئي ، المبحث الثالث ، الاسهامات العلمية ونماذج الافصاح عن التكاليف البيئية . الفصل الثالث بعنوان المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية، ويعرض من خلال ، المبحث الأول، مدخل الى ماهية المعلومات المحاسبية ، المبحث الثاني، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، المبحث الثالث ، العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية. الفصل الرابع، بعنوان الدراسة الميدانية ، ويعرض من خلال ، المبحث الأول ، إجراءات الدراسة



الميدانية ، المبحث الثاني ، عرض وتحليل بيانات الدراسة ، المبحث الثالث ، إختبار فرضيات الدراسة . اما الخاتمة فتتضمن النتائج والتوصيات.

## ثانياً : الدراسات السابقة

اهتم العديد من الباحثين في المجال المحاسبي في الدول العربية والاجنبية وعلى المستوى المحلي ببعض الجوانب المتعلقة بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية على المستوى النظري والتطبيقي ، ويستعرض الباحث في هذا الجزء الدراسات السابقة الاكثر قرباً والاشد علاقة بالدراسة الحالية والتي تمكن الباحث من الحصول عليها لتحديد الفجوة ولاهيتها في تحديد بعض متغيرات الدراسة كالدراسات التي اهتمت بالافصاح عن التكاليف البيئية ، قياس التكاليف البيئية ، جودة المعلومات المحاسبية وهي مرتبة حسب تسلسلها الزمني كما يلي :

**Bakisa Harriet Matovu, 2005 (1)**

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : ما الذي يحدد جودة المعلومات المحاسبية في الشركات وما علاقتها بأداء الشركات ؟ هدفت الدراسة الى تحديد العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وأداء الشركات الصغيرة والمتوسطة . ظهرت اهمية الدراسة في تمكين ادارة الشركات والملاك وعامة الجمهور من فهم قيمة جودة المعلومات المحاسبية كركيزة لاتخاذ القرارات السليمة.اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التفسيري . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، وجود علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وأداء الشركات. أوصت الدراسة باستخدام المعلومات المحاسبية الجيدة عند اتخاذ القرارات.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بأداء الشركات ، تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تتناول علاقة القياس والافصاح عن التكاليف البيئية بجودة المعلومات المحاسبية.

**Saravanan, A S, et al, 2007 (2)**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم فهم والتزام الشركات لتلبية الاحتياجات في الافصاح البيئي. هدفت الدراسة الى تحديد فعالية نظام محاسبة التكاليف البيئية لعمليات التدقيق البيئي وتحسين الاداء . انتهجت الدراسة المنهج الوصفي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، ان برامج وانشطة حفظ التلوث تؤدي الى تحسن الاداء البيئي. أوصت الدراسة بمساهمة الشركات في البيئة المستدامة.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى تحديد فعالية نظام محاسبة التكاليف البيئية لعمليات التدقيق البيئي. تختلف الدراسة الحالية عنها في توضيح دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

---

(1) Bakisa Harriet Matovu, **Perceived Quality of Accounting Information and Performance of Small and Medium Enterprises**, (Makerere University, Kampala , Master Thesis, 2005).

(2) Saravanan, A S, et al, **Environmental Accounting as A Tool for Environmental Management System**, (J. Appl. Sci. Environ. Manage. June, 2007 , Vol. 11 (2) 137 – 145 ) .

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية : هل هنالك انواع معينة من التكاليف البيئية تم تحديدها وقياسها بشكل منفصل ؟ كيف يتم استخدام التكاليف البيئية لدعم اعداد التقارير البيئية الخارجية والادارة البيئية الداخلية ؟ هدفت الدراسة الى تحديد العوامل التي تؤثر على اعتماد المحاسبة الادارية البيئية وتوضيح الممارسات الحالية لادارة التكاليف البيئية بالجامعات. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي وتحليل المحتوى. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، انخفاض مستويات تطبيق المحاسبة الادارية البيئية بالجامعات. اوصت الدراسة باعادة هيكله النظم المحاسبية للربط بين معلومات التكاليف البيئية النقدية والمادية وتحسين ادارة التكاليف البيئية. يتضح للباحث ان هذه الدراسة اهتمت بتوضيح الممارسات الحالية لادارة التكاليف البيئية بالجامعات. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تهتم بالقياس والافصاح البيئي لتسهم في جودة المعلومات المحاسبية .

محمد العوض محمد احمد، 2008 (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في المشاكل والصعوبات التي تعاني منها شركات صناعة الاسمنت في السودان والتي تتركز في زيادة تكلفة الانتاج واحكام الرقابة على عوامل الانتاج المتاحة وقياس التكلفة والاستخدام الامثل لموارد الشركة بالاضافة الى الآثار البيئية الضارة على المجتمع والعاملين ومعالجة تلك الآثار . هدفت الدراسة الى توضيح مقومات نظام محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي، الوصفي، التاريخي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، يؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية الى المساهمة في قياس الآثار البيئية ومعالجتها . اوصت الدراسة بتطبيق النظم الحديثة لتحديد تكلفة الاسمنت بصورة دقيقة وتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية لحماية البيئة وخفض الفاقد من الانتاج. يتضح للباحث ان هذه الدراسة ركزت على اقتراح نموذج محاسبي لاستخدام التكاليف البيئية والصناعية لتحديد تكلفة صناعة الاسمنت بصورة دقيقة. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تركز على القياس والافصاح البيئي وتحديد دورها في تخفيض الآثار البيئية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

عبد الهادي الرفاعي وآخرون، 2008 (3)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم ادراج التكاليف البيئية في الحسابات المالية للشركات لكي تظهر ارباحها النهائية بقيم حقيقية تعبر عن الواقع . هدفت الدراسة الى تطبيق بعض الاجراءات التي من شأنها تحقيق امكانية القياس

---

(1) Huei- Chun Chang, **Environment Management Accounting Within Universities: Current State and Future Potential**, (RMIT University ,School of Accounting and Law , Sydney , Ph.D Thesis, 2007).

(2) محمد العوض محمد احمد، نموذج مقترح لاستخدام التكاليف الصناعية والبيئية في تحديد تكلفة صناعة الاسمنت بالسودان ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008).

(3) عبد الهادي الرفاعي وآخرون ، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وامكانية قياسه محاسبياً ، (دمشق : جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 30 ، العدد 3، 2008 م ) ، ص 230 217 .

المحاسبي للتكاليف البيئية التي تتحملها الشركات الصناعية تطبيقاً علمياً على شركة مصفاة بانياس . ظهرت اهمية الدراسة في الافصاح عن معلومات الاداء البيئي سواء في القوائم والتقارير التقليدية او في قوائم وتقارير جديدة وذلك من اجل اظهار دور الشركة في التأثير على البيئة . انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الاستقرائي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، ان امكانية القياس المحاسبي للنفقات البيئية متوفرة ويحتاج الى تعديل النظام المحاسبي بما يتوافق مع المعايير والمبادئ الدولية للمحاسبة البيئية . اوصت الدراسة بحصول الشركات على شهادة الجودة البيئية لتحسين الاداء البيئي والحد من التلوث الناتج عن العمليات الصناعية . يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى تطبيق بعض اجراءات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تهدف الى بيان العلاقة بين القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية.

**Collins C . Ngwakwe , 2009 (1)**

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير توزيع التكاليف البيئية على تكلفة المنتج وقرارات الادارة البيئية ؟ هدفت الدراسة الى اظهار تأثير توزيع التكاليف البيئية على تكاليف الانتاج وقرارات الادارة البيئية . ظهرت اهمية الدراسة في حاجة الشركات لضبط توزيع التكاليف البيئية. اتبعت الدراسة المنهج المقارن والمنهج التحليلي ومنهج دراسة الحالة . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، توزيع التكاليف البيئية يساعد في توفير معلومات التكاليف اللازمة للقرارات الادارية البيئية. اوصت الدراسة بفصل التكاليف البيئية عن النفقات العامة لتعزيز الشفافية . يتضح للباحث ان هذه الدراسة اكتسبت اهميتها من حاجة الشركات لضبط توزيع التكاليف البيئية . بينما تكتسب الدراسة الحالية اهميتها من الحاجة إلى التعبير عن حقيقة نتيجة الأعمال بالقياس والافصاح البيئي.

**John Akhaiyea Enahoro , 2009 (2)**

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود فجوة في تقرير المعلومات المحاسبية بسبب قلة الاهتمام بالتكاليف البيئية والأنشطة التي تؤثر على البيئة. هدفت الدراسة إلى تحقيق أفضل ممارسة للمحاسبة البيئية في شركات تصنيع النفط والغاز العاملة في نيجيريا . اهتمت الدراسة بتقييم كفاءة تكلفة المعالجة البيئية وتعويض المجتمعات المتضررة وخاصة سكان مناطق الغاز والنفط في دلتا النيجر من قبل الشركات التي تؤثر على البيئة .اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي والتحليلي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، عدم وجود نفقات بيئية مستقلة عن بقية التكاليف. اوصت الدراسة بتطوير الخطط وارشادات التشغيل لتقليل الآثار البيئية . يتضح للباحث ان هذه الدراسة ظهرت اهميتها من خلال اشراك الشركات في حماية البيئة. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تهتم بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية لاطهار جودة المعلومات المحاسبية .

---

(1) Collins C . Ngwakwe , **Justifying Environmental Cost Allocation in a Multiple Product Firm** , Managing Global Transitions, Volume 7 · No 4 · 2009 , pp 403 -420 .

(2) John Akhaiyea Enahoro, **Design And Bases of Environmental Accounting In Oil & Gas And Manufacturing Sectors In Nigeria** , (Covenant University, College of Business and Social Sciences , Nigeria , PhD Thesis ,2009).

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الافصاح عن اثار انشطة الشركات على البيئة في القوائم المالية وتدني مستويات الافصاح البيئي وصعوبة قياس التكاليف البيئية . هدفت الدراسة الى تقييم تنفيذ المحاسبة البيئية في بنغلاديش، توفير دليل ارشادي لكيفية قياس وتحليل التكاليف والقواعد البيئية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، عدم افصاح الشركات عن المعلومات المالية المتعلقة بالقضايا البيئية . اوصت الدراسة بقياس التكاليف البيئية وعرضها في القوائم المالية .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى تطوير نظم التقارير البيئية لتكون اكثر مصداقية للبيئة. بينما تهدف الدراسة الحالية الى اختبار العلاقة بين القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية.

عبد الرازق قاسم الشحادة ، 2010 (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي :هل هنالك علاقة بين التحليل والرقابة والتقرير عن تكاليف الاداء البيئي وتحسن الاداء البيئي ؟ هدفت الدراسة الى توضيح منفعة نظام التكاليف المعمول به في الشركة السورية في توفير المعلومات القادرة على ترشيد الاداء البيئي. ظهرت اهمية الدراسة في الاهتمام بالتكاليف البيئية والتي تساعد الشركات في تحسين الربحية والقدرة على المنافسة في المدى الطويل والقيام بدورها الاجتماعي والبيئي . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التطبيقي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، عدم قدرة النظام المحاسبي على توفير المعلومات اللازمة لقياس الاداء البيئي لنشاطات الشركة. اوصت الدراسة بايجاد تكامل بين العوامل التنظيمية والسياسات المحاسبية في مجال تحليل عناصر تكاليف الاداء البيئي .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة ركزت على القياس البيئي وتأثيره على القدرة التنافسية في مجال الجودة. بينما تركز الدراسة الحالية على القياس والافصاح البيئي ودوره في جودة المعلومات المحاسبية .

(3) Voicu Dan Dragomir and Elena Roxana Anghel , 2011

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير القضايا البيئية على نتائج الاعمال والمركز المالي للشركات . هدفت الدراسة الى توضيح التأثيرات البيئية والتعبير عنها نقدياً في القوائم المالية لبورصتي لندن وباريس . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، ندرة المعلومات المحاسبية البيئية في التقارير السنوية للشركات . اوصت الدراسة بان تتضمن

---

(1) Mullah Aminul Islam, et al, **Environmental Accounting and Its Applicability in Bangladesh**,( ASA University Review, Vol. 4 No. 1, 2010 ) ,pp. 23– 37.

(2) عبد الرازق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة لاسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة ، (دمشق : جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (26) ، العدد الاول ، 2010م) ، ص ص 273-304 .

(3)Voicu Dan Dragomir and Elena Roxana Anghel , **Comparative Perspectives on Environmental Accounting Elements in France and the United Kingdom** ,( African Journal of Business Management, Vol. 5 , (28), 2011), pp. 11265-11282.

الحسابات الموحدة تفاصيل التقييم وطرق تطبيقها على القضايا البيئية والتفاصيل المتعلقة بالنصوص الواردة في الميزانية العمومية والخصوم البيئية.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة قدمت منظوراً مقارناً لمعرفة كمية العناصر البيئية المفصّل عنها في التقارير السنوية في الشركات الفرنسية والبريطانية. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تهدف الى معرفة دور قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في جودة المعلومات المحاسبية .

عادل البهلول حميدان ، 2011 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : هل تقوم الشركة الاهلية للاسمنت بالافصاح عن ادائها البيئي؟ هدفت الدراسة الى معرفة مدى التزام الشركة الاهلية للاسمنت بالافصاح عن ادائها البيئي محاسبياً. ظهرت اهمية الدراسة في تقديم المساهمة العلمية المناسبة في كشف النقص في الافصاح عن الاداء البيئي . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة الى عدم توفر نظام محاسبي يفي باغراض الافصاح عن الاداء البيئي . اوصت الدراسة بايجاد اسلوب موحد للتعبير والافصاح عن الاداء البيئي تلتزم به كل الشركات . يتضح للباحث ان هذه الدراسة اهتمت بتقديم المساهمة العلمية لكشف جوانب النقص في الافصاح البيئي . بينما تهتم الدراسة الحالية بالقياس والافصاح البيئي ودوره في جودة المعلومات المحاسبية.

طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف ، 2011 (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تعبير نتائج الاعمال بصورة صادقة بسبب عدم الاخذ في الاعتبار التكاليف البيئية. هدفت الدراسة إلى بيان مدى قياس وتحليل التكاليف البيئية وإيصال نتائج القياس للجهات المعنية وتوضيح تأثير القياس على جودة المعلومات المحاسبية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة الى تأثير قياس التكاليف البيئية في تحديد تكلفة منتجات وخدمات الشركات.أوصت الدراسة بتطبيق نظام المحاسبة البيئية ومعالجة بيانات التكاليف البيئية حتى تكون نتائج القياس دقيقة وسليمة.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية وتم إجراء هذه الدراسة في البيئة العراقية بمصانع الموصل، تختلف هذه الدراسة عنها في انها تجمع بين القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية وبيئة هذه الدراسة هي الشركات السودانية .

---

(1) عادل البهلول حميدان الطاهر، الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية للاسمنت بليبيا ، ( دمشق: جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 27 ، عدد 1 ، 2011 ) ، ص ص 441-459 .

(2) طه عليوي ناصر ، هيثم هاشم الخفاف ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، (بغداد : جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد الثاني والتسعون ، 2012م) ، ص ص 67-97 .

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : ما أثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على معلومات القوائم المالية التي تقدمها الشركات العامة بهولندا ؟ هدفت الدراسة الى اختبار جودة المعلومات المحاسبية من خلال المعايير المحاسبية. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، تحسن جودة المعلومات المحاسبية في هولندا بعد اعتماد معايير التقارير المالية. اوصت الدراسة بايجاد تقنيات للتعويض عن المعايير المحاسبية الاكثر صرامة. يتضح للباحث ان هذه الدراسة اختبرت جودة المعلومات المحاسبية من خلال المعايير المحاسبية. بينما تختبر الدراسة الحالية دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

خليل ابراهيم رجب ، 2011<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور نظام المعلومات في تتبع التكاليف البيئية وحصرها بالشركات مما يتطلب تطوير الاساليب لتوفير المعلومات البيئية . هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار للقياس والمحاسبة عن التكاليف البيئية. توصلت الدراسة الى ان عدم قياس عناصر التكاليف البيئية يؤدي الى تحمل الشركات التبعات القانونية والاجتماعية والاخلاقية تجاه البيئة والمجتمع. اوصت الدراسة بالاهتمام بالانشطة البيئية . يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى توضيح الاساليب والسبل المتاحة لقياس التكاليف البيئية ، بينما هدفت الدراسة الحالية الى بيان العلاقة بين القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية.

Muller Victor, et al, 2011<sup>(3)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهية جودة المعلومات البيئية الطوعية التي يتم التقرير عنها في الشركات المسجلة برومانيا ؟ هدفت الدراسة الى ايجاد اساس نظري للتقارير البيئية. توصلت الدراسة الى توفير الشركات المعلومات العامة عن آثارها البيئية. اوصت الدراسة بتفسير التقارير البيئية وفقاً للنظرية الشرعية بالشركات. يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى ايجاد اساس نظري للتقارير البيئية . بينما تهدف الدراسة الحالية الى اختبار العلاقة بين القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية .

طه حسين يوسف ، 2011<sup>(4)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في انخفاض مستوى جودة المعلومات المحاسبية الناجم عن مواجهة منتج هذه المعلومات بظاهرة عدم التأكد. هدفت الدراسة الى زيادة درجة ثقة متخذ القرار في المعلومات المحاسبية. توصلت الدراسة

---

(1) Shenaz Badloe, **The Quality of Accounting Information: A Case of Netherlands**, (Erasmus University Rotterdam , School of Economic , Master Thesis, 2011) .

(2) خليل ابراهيم رجب ، **التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية**، ( الجزائر : جامعة ورقلة، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات المنعقد بجامعة ورقلة يومى 22 و 23، الطبعة الثانية ، 2011م )، ص ص 205- 223.

(3) Muller Victor , et al , **Environmental Reporting Within the Romanian Companies** , (International Journal of Energy and Environment , Issue 1, Volume 5, 2011 ) , pp 123 -131.

(4) طه حسين يوسف ، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين في ظل مخاطر السوق المالية** ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) .

الى ضعف كفاءة سوق الخرطوم للاوراق المالية وذلك لوجود المخاطر العالية لقلّة الافصاح المالي وعدم وجود المؤشرات المالية. اوصت الدراسة بانشاء معايير تنظم السياسات المحاسبية بالشركات. يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت اثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين في ظل مخاطر السوق المالية، بينما تتناول الدراسة الحالية دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات.

(1) Wen Qu, et al , 2012

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تحسن جودة المعلومات المحاسبية في اطار المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ؟ هدفت الدراسة الى توضيح اثر المعايير الدولية على جودة المعلومات المحاسبية . ظهرت اهمية الدراسة في توفير الادلة التجريبية لقيمة المعلومات المحاسبية بعد اعتماد المعايير الدولية. توصلت الدراسة الى تحسن جودة المعلومات في اطار المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية . اوصت الدراسة باجراء الابحاث لاختبار اثر القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة ركزت على اثر المعايير الدولية للتقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية . بينما تركز دراسة الباحث على القياس والافصاح البيئي ودوره في جودة المعلومات المحاسبية .

فارس جميل حسين وآخرون ، 2012<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : ما اهمية التكاليف البيئية والافصاح البيئي وما دورها في ترشيد القرارات الادارية في شركات المساهمة العامة الاردنية ؟ هدفت الدراسة الى اقتراح توصيات لتحسين تطبيق التكاليف والافصاح البيئي وانعكاس ذلك على القرارات الادارية . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، عدم تطبيق التكاليف والافصاح البيئي لعدم وجود الكوادر البشرية المؤهلة . اوصت الدراسة بمساهمة الدولة في تقديم الدعم للحفاظ على البيئة .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت اهمية التكاليف البيئية والافصاح عنها لترشيد القرارات الادارية. بينما تهتم الدراسة الحالية بالقياس والافصاح البيئي لاطهار جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

(3) Eltaib Elzarrouk Eltaib , 2012

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : الى أى مدى تفصح شركات النفط والغاز الاسترالية عن تأثيراتها البيئية في التقارير السنوية ؟ هدفت الدراسة إلى اختبار وتوضيح الافصاحات البيئية للشركات الاسترالية العاملة

(1) Wen Qu, et al , **Does IFRS Convergence Improve Quality of Accounting Information? Evidence From the Chinese Stock Market** ,( Corporate Ownership & Control , Volume 9, Issue 4, 2012) , pp .187-196.

(2) فارس جميل حسين الصوفي وآخرون ، **اهمية التكاليف والافصاح البيئي في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان** ، ( بغداد : مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد التاسع والعشرون ، 2012 ) ، ص ص 209 – 242 .

(3) Eltaib Elzarrouk Eltaib, **Environmental Accounting Disclosures of Australian Oil and Gas Companies**, University of Wollongong, School of Accounting and Finance , Master Thesis, 2012.



في القطاع الصناعي, استخدمت الدراسة المنهج التفسيري وتحليل المحتوى. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، وجود علاقة ايجابية بين حجم الشركات والافصاح البيئي. اوصت الدراسة باستخدام كافة وسائل الاعلام للافصاح عن المعلومات البيئية .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة استخدمت المنهج التفسيري وتحليل المحتوى، تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تستخدم المنهج الاستقرائي الاستنباطي الوصفي التحليلي الاحصائي.

**Hajnalka Ván , 2012 (1)**

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية : كيف يمكن التقرير عن الفوائد البيئية ؟ وما هي الادوات التي تستخدم لحساب التكاليف البيئية ؟ هدفت الدراسة الى تحليل الفوائد والتكاليف البيئية لاعطاء اساس للتقييم وتطوير نموذج لقياس الفوائد البيئية . توصلت الدراسة الى قابلية النموذج الجديد للتطبيق في الشركات واعطاء نتائج شاملة. اوصت الدراسة باكمال النموذج واختباره في الشركات الاخرى.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى قياس وتحليل الفوائد والتكاليف البيئية . تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تهدف الى دراسة طبيعة التكاليف البيئية ومعرفة واقعها في القوائم المالية.

**Prihat Assih , et al, 2013 (2)**

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير تنفيذ المحاسبة البيئية والاداء البيئي من خلال الافصاح عن المعلومات البيئية على قيمة الشركة. هدفت الدراسة الى اختبار نظرية اصحاب المصلحة والشرعية لتأثير تنفيذ المحاسبة البيئية والاداء البيئي من خلال الافصاح عن المعلومات البيئية على قيمة الشركة. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، تنفيذ المحاسبة البيئية يؤثر على قيمة الشركة ويساعد على تقديم معلومات ايجابية لاصحاب المصلحة. اوصت الدراسة بوضع بنود الافصاح التي تتناسب مع الظروف البيئية للشركات .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت اثر الافصاح عن المعلومات البيئية على قيمة الشركة. تختلف الدراسة الحالية عنها في تناولها للقياس والافصاح البيئي ودورها في جودة المعلومات المحاسبية .

**وائل ابراهيم الراشد ، 2013 (3)**

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الى مقاييس محاسبية للتلوث البيئي والافصاح عنه وإيجاد طرق لتقدير الاضرار الناجمة عن التلوث البيئي. هدفت الدراسة إلى التعرف على طرق تقدير الاضرار الناجمة عن التلوث

(1) Hajnalka Ván , **Environmental Benefits and its Statement in the Environmental Management Accounting** , (University of Szeged , Faculty of Economics and Business Administration, Ph.D Thesis , 2012).

(2) Prihat Assih , et al , ( **Effect of Environmental Accounting Implementation and Environmental Performance and Environmental Information Disclosure as Mediation on Company Value**,( International Journal of Business and Management Invention , Volume 2, Issue 10, 2013), PP.55-67 .

(3) وائل إبراهيم الراشد ، قياس التلوث البيئي ومدى الإفصاح عنه محاسبياً ، ( الكويت : جامعة الكويت ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ، يونيو، 2013) ، ص ص 12-32.

البيئي وانعكاساته على التكلفة الاقتصادية للموارد المتاحة. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي الاستقرائي. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، تعدد النماذج الكمية والمعادلات الرياضية المقترحة لقياس الضرر البيئي. أوصت الدراسة بإصدار معايير وإرشادات تلزم الشركات بنشر المعلومات البيئية. يتضح للباحث ان مجال هذه الدراسة هو قياس التلوث البيئي ومدى الافصاح عنه محاسبياً. تختلف الدراسة الحالية عنها حيث ان مجالها القياس والافصاح البيئي ودورها في جودة المعلومات المحاسبية.

(1) **Nik Kamariah Nik Mat, et al ,2013**

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : ما العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وتنفيذ نظم المعلومات المحاسبية ؟ هدفت الدراسة الى معرفة العوامل التي تؤثر على تنفيذ نظم المعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية. توصلت الدراسة الى وجود علاقة بين نظم المعلومات وجودة المعلومات المحاسبية. اوصت الدراسة بالتزام الادارة بدعم تنفيذ نظم المعلومات وتدريب المحاسبين . يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وتنفيذ نظم المعلومات ، بينما تتناول الدراسة الحالية دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

(2) **Bassey Eyo Bassey ,et al , 2013**

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : هل التكاليف البيئية والافصاح عنها تؤثر على ربحية الشركة ؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على اثر الافصاح البيئي والتكاليف البيئية على ربحية الشركات. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة الى وجود تأثير لحجم الشركة في الافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير. اوصت الدراسة بنشر معايير المحاسبة البيئية لتلبية الاحتساب البيئي . يتضح للباحث ان هذه الدراسة ركزت على آثار اعداد التقارير البيئية على اداء الشركات بنيجيريا. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تركز على آثار القياس والافصاح البيئي على جودة المعلومات المحاسبية.

عبد الناصر محمد نور، 2014م<sup>(3)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام الشركات بالافصاح عن المعلومات البيئية لتلبية حاجات مستخدميها. هدفت الدراسة الى اختبار مدى التزام شركات المساهمة العامة في السودان بالافصاح البيئي في تقاريرها المنشورة . تكمن اهمية الدراسة في اهمية الافصاح البيئي في تقويم الاثر البيئي. انتهجت الدراسة المنهج

(1) Nik Kamariah Nik Mat , et al , **Factor That Affect Accounting Information System Implementation and Accounting Information Quality : A Survey In University Utara Malaysia**, American Journal of Economics , 2013, 3(1): 27-31.

(2) Bassey Eyo Bassey , et al , **The Impact of Environmental Accounting and Reporting on Organizational Performance of Selected Oil and Gas Companies in Niger Delta Region of Nigeria**, (Research Journal of Finance and Accounting , Vol.4, No.3, 2013 , ) , pp . 57- 73.

(3) عبد الناصر محمد نور ، مدى التزام شركات المساهمة العامة بالافصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة ، ( الخرطوم : جامعة البحر الاحمر ، مجلة جامعة البحر الاحمر، عدد 5 ، 2014 م ) .

الوصفي ، التاريخي، الاستنباطي. توصلت الدراسة الى ان شركة سوداتل لا تفصح في تقاريرها وقوائمها المالية عن المعلومات البيئية. اوصت الدراسة باصدار معايير محاسبية تلزم الشركات بالافصاح عن المعلومات البيئية. يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى اختبار التزام الشركات السودانية المساهمة بالافصاح البيئي . بينما تختبر الدراسة الحالية العلاقة بين القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية  
عطرة نادر النور عثمان ، 2014 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود متطلبات محددة للافصاح البيئي في شكل معايير او قوانين ملزمة للشركات. هدفت الدراسة الى قياس حجم الافصاح الفعلي للشركات الصناعية بالسودان. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي الاستنباطي الاستقرائي التحليلي المقارن. توصلت الدراسة الى عدم وجود قوانين تلزم الشركات بالافصاح البيئي. اوصت الدراسة بتطوير النظام المحاسبي لتقويم الاداء البيئي بصورة جيدة . يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى قياس حجم الافصاح الفعلي للشركات الصناعية بالسودان، بينما تهدف الدراسة الحالية الى توضيح دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

(2) Nasreldeen Gidam Elnagy , 2014

تمثلت مشكلة الدراسة في ان التطبيق الحالي لمحاسبة التكاليف لا يأخذ بعين الاعتبار تكاليف الجودة البيئية ، مما يؤدي الى ظهور الارباح غير الحقيقية واعطاء النتائج الخاطئة. هدفت الدراسة الى اقتراح نموذج للافصاح وقياس وتحليل تكاليف الجودة البيئية تظهر نتائجها على القوائم المالية. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التاريخي الاستقرائي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، عدم وجود مقاييس محاسبية مناسبة لقياس تكاليف الجودة البيئية على الانشطة الصناعية ادى الى عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية . اوصت الدراسة بقياس تكاليف الجودة البيئية لشركة سكر كنانة وادراجها في البيانات المالية لتحسين الاداء البيئي. يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى اقتراح نموذج للقياس والافصاح البيئي ، تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تهدف الى توضيح دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

(3) Bukenya Moses, 2014

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : هل لجودة المعلومات المحاسبية تأثير على الاداء المالي في القطاع العام ؟ هدفت الدراسة الى تحديد العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والاداء المالي في القطاع العام.

---

(1) عطرة نادر النور عثمان ، دور الافصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي في المؤسسات الصناعية بالسودان ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) .

(2) Nasreldeen Gidam Elnagy , **Measurment and Disclosure About Costs Environmental Quality and Its Impact on the Financial Statement Published** , International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 4, Issue 12, December 2014 , pp .1-5 .

(3) Moses Bukenya , **Quality of Accounting Information and Financial Performance of Uganda's Public Sector** , American Journal of Research Communication, Vol .2 (5) , 2014 , pp .183-203 .

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، وجود علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والاداء المالي. اوصت الدراسة بتوجيه الجهود من اجل انتاج المعلومات المحاسبية الجيدة لتحسين الاداء المالي.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والاداء المالي في القطاع العام ، بينما تتناول الدراسة الحالية العلاقة بين القياس والافصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية .

موسى محمد عبد الله ، 2015 (1)

هدفت الدراسة الى بيان مستوى الوعي البيئي ودوره في تطبيق الافصاح المحاسبي البيئي . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي . استمدت الدراسة اهميتها من الافصاح عن المعلومات البيئية ومدى تأثيره على اتخاذ القرارات. توصلت الدراسة الى ان المنشآت التي تفصح عن البيانات البيئية تتمتع بالمزايا التنافسية. اوصت الدراسة باهتمام الجهات المختصة بالشأن البيئي واصدار التشريعات البيئية .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت دور الوعي البيئي في الافصاح البيئي واثره على قرارات الاستثمار. تختلف الدراسة الحالية عنها في تناولها لدور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

مهاوات لعبيدي ، 2015 (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : ما مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الاداء البيئي ؟ هدفت الدراسة الى توضيح كيفية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في التقارير المالية لتحسين الاداء البيئي. توصلت الدراسة الى وجود أثر للقياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الاداء البيئي للشركات الصناعية. اوصت الدراسة بتقديم التخفيضات والتحفيزات الجبائية بهدف تشجيع الافصاح البيئي.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة ركزت على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي . تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تركز على قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لظهار جودة المعلومات المحاسبية.

Ali Asghar Eyvazi , et al , 2015 (3)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : هل جودة المعلومات المحاسبية للبيانات المالية الحكومية تزيد مع التغير من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق؟ هدفت الدراسة الى تقييم جودة المعلومات المحاسبية وفائدة

(1) موسى محمد عبد الله ، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الافصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة واثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي ، ( بيروت : جامعة الجنان ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) .

(2) مهاوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي ، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه منشورة ، 2015 ) .

(3)Ali Asghar Eyvazi , et al, **Evaluating the Accounting Information Quality and the Usefulness of Governmental Financial Reporting: Evidence of A Change From Adjusted Cash Basis to Accrual Basis** , (Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences , vol.5 (s1) ,2015 ) , pp.4464-4471.

التقارير المالية الحكومية. اكتسبت الدراسة اهميتها من جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية الحكومية حيث تمثل ادوات مهمة للمساءلة في مجال الانشطة الاجتماعية والسياسية في القطاع العام. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، ازدياد جودة المعلومات المحاسبية وفائدة التقارير المالية نتيجة للتغير في الاساس المحاسبي من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق. يتضح للباحث ان هذه الدراسة اكتسبت اهميتها من جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية الحكومية. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تكتسب اهميتها على مستوى الشركات من الحاجة الى التعبير عن حقيقة نتيجة الاعمال وقائمة المركز المالي ويتحقق ذلك بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية .

**Ahmet Tanc and Kadir Gokoglan , 2015<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في الآثار المتزايدة للمحاسبة البيئية على عمليات اتخاذ القرار والذي يفرض على الشركات تقليل التكاليف البيئية من خلال استخدام المحاسبة الادارية الاستراتيجية . هدفت الدراسة الى التحقق من حساسية الشركات للقضايا البيئية وطرق المحاسبة البيئية في نطاق محاسبة المسؤولية الاجتماعية. ظهرت اهمية الدراسة في خفض التكاليف البيئية من خلال تنفيذ تقنيات المحاسبة الادارية البيئية. توصلت الدراسة الى أن تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية تقلل من التكاليف البيئية. أوصت الدراسة بفصل التكاليف البيئية عن غيرها من التكاليف في النظام المحاسبي.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت الآثار المتزايدة للمحاسبة البيئية على عمليات اتخاذ القرار والذي يفرض على الشركات تقليل التكاليف البيئية من خلال استخدام المحاسبة الادارية . تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تتناول دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

**خضر الطيب ، 2015<sup>(2)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام شركة سكر كنانة باتباع الطرق العلمية في قياس تكاليف التلوث البيئي. هدفت الدراسة الى اختبار مدى قيام شركة سكر كنانة باتباع الطرق العلمية في قياس تكاليف التلوث البيئي. اهتمت الدراسة باختبار مدى قيام شركة سكر كنانة باتباع الطرق العلمية في قياس تكاليف التلوث البيئي. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها وجود مشاكل في قياس التكاليف البيئية. اوصت الدراسة بتبني مفهوم تكلفة الفرصة البديلة لترشيد الاستخدام البيئي.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة اهتمت بمشاكل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالشركات. تختلف الدراسة الحالية عنها في اهتمامها بدور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

---

(1) Ahmet Tanc and Kadir Gokoglan , **The Impact of Environmental Accounting on Strategic Management Accounting: A Research on Manufacturing Companies** , International Journal of Economics and Financial Issues, 2015, 5(2), pp .566-573 .

(<sup>2</sup>) خضر الطيب الامين الشفيح ، مشاكل القياس المحاسبي عن تكاليف التلوث البيئي للشركات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة الامام المهدي ، مجلة جامعة الامام المهدي ، عدد 6 ، والسادس الكترونياً ، ديسمبر ، 2015 ) .

محمد سيد عبد الوهاب ، 2016 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة المحاسبة القومية التقليدية على تغطية الأنشطة البيئية وتركيزها على الاداء الاقتصادي فقط . هدفت الدراسة الى توضيح اثر القياس والافصاح المحاسبي البيئي على الحسابات القومية . توصلت الدراسة الى ان القياس والافصاح البيئي يؤثران على الدخل القومي . اوصت الدراسة بايجاد دليل محاسبي للقياس والافصاح البيئي.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة اهتمت بتوفير اطار لمتطلبات القياس والافصاح البيئي ضمن الحسابات القومية. بينما تهتم الدراسة الحالية بدور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

علاء جاسم ، جلييلة عيدان ، 2016 (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس مدى مساهمة الشركات في الحد من التلوث البيئي فضلاً عن كيفية الافصاح عن التكاليف البيئية. هدفت الدراسة الى تحديد كيفية القياس والافصاح البيئي في شكل تقارير يسهل فهمها. توصلت الدراسة الى ان الطريقة السليمة لقياس التكاليف البيئية والافصاح عنها تعتمد على تحديد التكاليف البيئية. اوصت الدراسة بقياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الاخرى.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت القياس البيئي والافصاح عنه في الشركات. بينما تتناول الدراسة الحالية دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية.

محمد سيد عبد الوهاب ، 2016 م (3)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي: هل توجد علاقة بين استقلالية وخبرة اعضاء لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والافصاح المحاسبي البيئي؟ هدفت الدراسة الى تحديد العلاقة بين استقلالية وخبرة اعضاء لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والافصاح المحاسبي البيئي . توصلت الدراسة الى ان القياس والافصاح البيئي يتأثران بدرجة استقلالية لجان المراجعة. اوصت الدراسة باجراء الدراسات التي تتناول الجوانب المختلفة لاداء لجان المراجعة واثرها على القياس والافصاح البيئي.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى تحديد العلاقة بين استقلالية وخبرة اعضاء لجان المراجعة وتدعيم جودة القياس والافصاح المحاسبي البيئي. تختلف الدراسة الحالية عنها في انها تهتم بتوضيح دور القياس والافصاح المحاسبي البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

---

(1) محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد ، القياس والافصاح المحاسبي البيئي واثرها على الحسابات القومية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2016) .

(2)علاء جاسم سلمان ، جلييلة عيدان الذهبي ، القياس المحاسبي لتكاليف التلوث البيئي والافصاح عنها في الوحدات الاقتصادية ، ( بغداد : مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية ، المجلد 23 ، عدد 45 ، سبتمبر 2016 ) .

(3) محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد ، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والافصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 6 ، عدد 21 ، 2016 ) .

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهية تأثير تحديد التكاليف البيئية على جودة الافصاح . هدفت الدراسة الى التعرف على اثر تحديد التكاليف البيئية على جودة الافصاح. خلصت الدراسة الى وجود تأثير لتحديد التكاليف البيئية على جودة الافصاح. أوصت الدراسة بتضمين التكاليف البيئية عند تقدير النفقات او التكاليف المتعلقة بالشركة . يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت الى التعرف على أثر تحديد التكاليف البيئية على جودة الافصاح ، بينما تهدف الدراسة الحالية الى توضيح اثر القياس والافصاح البيئي على جودة المعلومات المحاسبية. ابراهيم يعقوب اسماعيل، 2016م<sup>(2)</sup>،

تمثلت مشكلة الدراسة في البحث عن العلاقة بين القياس والافصاح والمراجعة على اساس القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية ، هدفت الدراسة الى دراسة العلاقة بين القياس والافصاح والمراجعة وفق القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية، توصلت الدراسة الى ان استخدام الاسعار الجارية في سوق نشط في قياس القيمة العادلة يزيد من ملاءمة المعلومات المحاسبية ، أوصت الدراسة بعدم اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقديرات الادارة في القياس المحاسبي للقيمة العادلة.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة اختبرت العلاقة بين القياس والافصاح والمراجعة على اساس القيمة العادلة وجودة المعلومات، بينما تختبر الدراسة الحالية اثر القياس والافصاح البيئي على جودة المعلومات المحاسبية. شيرين، 2017م<sup>(3)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي: هل مبادئ حوكمة الشركات تتوسط العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة الى اختبار العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، عدم وجود علاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، أوصت الدراسة بعقد مؤتمرات علمية تتعلق بالحوكمة . يتضح للباحث ان هذه الدراسة اختبرت العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، بينما تختبر الدراسة الحالية اثر القياس والافصاح البيئي على جودة المعلومات المحاسبية.

---

(<sup>1</sup>) . Florence et al, **The Effect of Identification of Environmental Cost on Quality of Disclosure** , European Journal of Business,Economics and Accountancy , Vol.4, No.2,2016,P.37- 47.

(<sup>2</sup>) ابراهيم يعقوب اسماعيل ، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2017 ) .

(<sup>3</sup>) شيرين مأمون سيد احمد ، الدور الوسيط لمبادئ حوكمة الشركات في العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2017 ) .

## الفصل الاول

### ماهية وادارة وقياس التكاليف البيئية

المبحث الاول : الاطار النظري للتكاليف البيئية .

المبحث الثاني : ادارة التكاليف البيئية .

المبحث الثالث : طرق ومداخل قياس التكاليف البيئية.



## المبحث الاول

### ماهية وانواع التكاليف البيئية

قبل انعقاد مؤتمر البيئة بالسويد عام 1972 لم تكن الشركات تهتم بالتكاليف المرتبطة بالبيئة على نحو مستقل وانما كانت تدمجها في الغالب ضمن التكاليف الاخرى ولكن بعد تلك الفترة ونتيجة لزيادة الاهتمام بالقضايا البيئية وظهور المنظمات البيئية التي تفرض بعض المتطلبات البيئية والتشريعات القانونية التي تلزم الشركات باستخدام الوسائل والاساليب لضمان حماية البيئة من التلوث ، ترتب على ذلك ان تتحمل الشركات استجابة لتلك الضغوطات تكاليف اضافية لمعالجة آثارها على البيئة وتحملها للعديد من التوضيحات سواء لمنع الاضرار بالبيئة من خلال استخدام الاساليب التكنولوجية المناسبة او لاجل علاج الاضرار البيئية السلبية التي لم تتمكن او اخفقت الشركة في منع حدوثها .

#### أولاً: مفهوم التكاليف البيئية

عرفت التكاليف البيئية بانها نفقات تقادي وخفض واصلاح الضرر البيئي الناجم عن ممارسة الشركات لانشطتها ، المحافظة على الموارد المتجددة وغير المتجددة ، نفقات تجنب النفايات والتخلص منها ، المحافظة على المياه السطحية والجوفية ، نوعية الهواء وتحسينه ، خفض الضوضاء ، ازالة الدمار في المباني والبحث عن منتجات ومواد اولية وعمليات انتاجية اكثر صداقة للبيئة<sup>(1)</sup> . هي الاثار الناتجة عن انشطة المجتمع والمنظمات والافراد والتي تؤثر على جودة البيئة وهذه الاثار يمكن التعبير عنها في صورة نقدية او غير نقدية وتشمل التكاليف المباشرة والتكاليف غير الملموسة والنتائج المالية التي تترتب على الشركة في المدى الطويل او القصير<sup>(2)</sup>. عرفت بانها تكاليف الاجراءات المتخذة او المطلوب اتخاذها لادارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط شركة ما بطريقة مسؤلة بيئياً فضلاً عن التكاليف الاخرى التي تتطلبها الاهداف والمتطلبات البيئية للشركة<sup>(3)</sup> . تعني التكاليف الفعلية والمحملة المتعلقة بتدهور الاصول الطبيعية الناجمة عن الانشطة الاقتصادية ، وانها التكاليف التي تدفع لاستغلال الموارد في عملية الانشطة الاقتصادية<sup>(4)</sup> . عرفت بانها التكاليف التي يصعب قياسها كمياً بسبب طبيعتها غير الملموسة ويتم تحميلها في حسابات النفقات العامة والادارية وهي تعود الى المنتجات او العمليات او الانشطة المسؤولة عن انشائها<sup>(5)</sup> . عرفت بانها تحديد وقياس تكاليف الانشطة واللوازم البيئية

(1) U.N , **International Accounting and Reporting Issues** , United Nation Conference on Trade and Development , Geneva , 1998 , P.18 .

(2) Robert G. Graff et al , **Snapshots of Environmental Costs Accounting** , AReport to : United States Environmental Protection Agency , New York , 1998 , P.2 .

(3) UN , **Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities** , U N Conference on Trade and Development (UNCTAD) , Geneva , 2002 , P.18 .

(4) World Bank , **International Experiences With Environmental Accounting** , World Bank Report , 2006 , P. 5.

(5) Thomas W . Lin et al , **Integrating Activity – Based Costing and Environmental Cost Accounting Systems** , Int . J . Business and Systems Research , Vol. 4 , No.2 , 2010 , P. 190 .

واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الادارة البيئية بهدف محاولة تخفيف الاثار البيئية السلبية للانشطة والانظمة ، كما انها تعني اضافة معلومات الكلف البيئية في اجراءات محاسبة التكاليف الموجودة او جعل تسجيل التكاليف البيئية جزءاً لا يتجزأ منها وتخصيصها على العمليات والمنتجات الملائمة (1) . تعني الاعباء التي تتحملها الوحدة في سبيل منع ، تقليل ، علاج اي ضرر يلحق بالبيئة نتيجة لانشطة الوحدة الاقتصادية (2) . عرفت بانها التكاليف المرتبطة بشكل مباشر او غير مباشر بحماية البيئة مثل استهلاك واستنزاف الاصول البيئية ، شراء المدخلات من اجل السيطرة والرقابة وخفض وازالة الملوثات ، معالجة بقايا المنتجات ، التخلص من المخلفات الملوثة ، استرداد واصلاح المنطقة الملوثة ، العمالة المستخدمة في انشطة المراقبة والوقاية او اصلاح البيئة (3) . عرفت بانها تصميم المنتجات للاستدامة ، اعادة التدوير ، تصميم العمليات للحد من الاثار البيئية ، تدريب العمال ، البحث والتطوير (4) .

يستنتج الباحث من تعاريف التكاليف البيئية بانها :

1. الاجراءات المتخذة لادارة الاثار البيئية .
  2. تكاليف استغلال الموارد الطبيعية ، التكاليف التي يصعب قياسها كمياً .
  3. نفقات تقادي وخفض واصلاح الضرر البيئي .
  4. تحديد وقياس تكاليف الانشطة البيئية .
  5. تصميم المنتجات والعمليات للاستدامة وللحد من الآثار البيئية .
  6. التكاليف التي من شأنها الحفاظ على الماء ، الهواء ، التربة ، خفض الضوضاء .
- يستطيع الباحث تعريف التكاليف البيئية بانها تحديد وقياس التكاليف المتعلقة بالانشطة البيئية الناتجة عن منتجات وعمليات وانشطة الافراد والمجتمعات والشركات والتعبير عنها بصورة نقدية وغير نقدية وادراج معلومات الكلف البيئية في القوائم المالية وجعلها جزءاً لا يتجزأ منها بهدف الحفاظ على النظام البيئي وحماية البيئة .

### ثانياً: مبررات الاهتمام بالتكاليف البيئية

تتمثل مبررات الاهتمام بالتكاليف البيئية في (5):

1. الضغوط الضريبية البيئية مثل الضرائب على الكربون واستخدام الطاقة ورسوم الانبعاثات .

---

(1) نداء حسين عبد عون ، دور الاقتصاد في حماية بيئة المدينة من التلوث وصنع القرار ، ( بغداد : جامعة بغداد ، مجلة المخطط والتنمية ، العدد 24 ، 2011 ) ، ص 64 .

(2) منصور احمد البديوي ، المراجعة الخارجية الحديثة ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2011 ) ، ص 289 .

(3) Cleci Grzebielckas et al , **Environmental Accounting and Environmental Costs : An Analysis of the Scientific Production From 1996 to 2007** , Produção , Vol. 22 , No.2 , 2012 , P335 .

(4) Lyndon Miekoromo Etale et al , **The Impact of Environmental Cost on Corporate Performance : A Study of Oil Companies in Niger Delta States of Nigeria** , Journal of Business & Management , Volume 2 , Issue 2 , 2013 , P.1.

(5) IFAC , **Environmental Management Accounting** , International Guidance Document, International Federation of Accountants (IFAC) , New York , 2005 , P.10.

2. ضغوط التبادلات التجارية مثل الامتثال لبروتوكول كيوتو .
  3. الضغوط الرقابية التنظيمية مثل الضغوط التي يمارسها الاتحاد الاوروبي بشأن استعمال المواد الخطرة.
  4. الضغوط التمويلية على المستوى العالمي نتيجة لنمو صناديق الاستثمار المسؤلة اجتماعياً وبيئياً مثل مؤشر داو جونز للاستدامة ومتطلبات الإفصاح عن سياسة الاستثمار .
  5. ضغوط الإفصاح من مختلف الجهات المعنية لاعلان تقارير الشركات عن ادائها البيئي في القوائم المالية.
  6. الضغوط من الموردين مثل الشركات الكبرى التي يحتاج موردها الامتثال لمعايير نظام الادارة البيئية.
- وهناك مبررات اخرى تتمثل فيما يلي<sup>(1)</sup> :

1. المساهمون : رغبة المساهمين في الحفاظ على سمعة المؤسسة هو الحافز الاساسي لهم للاهتمام بقضايا حماية البيئة ، فالمستثمرون يستثمرون في اسهم الشركات التي تثبت فعاليتها البيئية من خلال التدقيق البيئي قبل اتخاذ قرار شراء الاسهم .
  2. المستهلكون : ظهور ونمو الوعي البيئي للمستهلك حفز الشركات على انتهاج سلوك صديق للبيئة بهدف الحفاظ على وضعها التنافسي في السوق .
  3. الموزعون: يدمج الموزعون العامل البيئي في سياساتهم الادارية ، الامر الذي يؤثر بشكل كبير على توجهات المنتجين خاصة اولئك الراغبين في التعامل مع شركات التوزيع المشهورة في تسويق منتجاتهم .
  4. شركات التأمين : تستثنى شركات التأمين المخاطر البيئية من اشكال التأمين العادية وتستبعد تأمين المخاطر غير المحددة بوضوح نظراً لعدم امكانية تقدير الخسائر المترتبة عنها مما يدفع الشركات الى تغيير سلوكها في التعامل مع القضايا البيئية من اجل الاستفادة من شروط تأمين افضل .
  5. البنوك : يرتبط بقاء المؤسسة بشكل كبير بعلاقتها مع البنوك نظراً لكونها مصدر اساسي في التمويل ولكن البنوك تفرض على المؤسسات الملوثة اعداد دراسة تدقيق معمقة للاثر البيئي لنشاطها كشرط مسبق لتمويل المشاريع المحتملة .
- يستطيع الباحث اضافة المبررات الآتية :

1. الجمعيات البيئية : نتيجة لازدياد المشاكل البيئية تكونت العديد من الجمعيات على المستوى العالمي وفي السودان فان الجمعية السودانية لحماية البيئة من المتوقع ان تكون لها تأثيراً على الشركات للاهتمام بالتكاليف البيئية والبيئة .
2. تحسين جودة المنتج : تساعد التكاليف البيئية في تحسين جودة المنتجات ورفع كفاءتها من خلال تقديم البيانات والمعلومات البيئية والمالية والتوصيات والاقتراحات التي تقدم لتحسين وتقييم الاداء .

---

(1) محمد عادل عياض ، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح- ورقلة ، مجلة الباحث ، عدد 7 ، 2009- 2010 ) ، ص ص 15 ، 16 .

3. المستخدمون والاعتبارات الاخلاقية : يؤثر المستخدمون والاعتبارات الاخلاقية على الشركات مما يجعلها تهتم بالتكاليف البيئية من خلال ممارسة الضغوط على الشركات لحماية البيئة .
4. الهيئات القطاعية والعمومية : الهيئات القطاعية والعمومية كاتحاد الغرف الصناعية ونقاباتها تساهم في حث الشركات للاضطلاع بمسئولياتها تجاه البيئة.
5. تسعير المنتجات : الاهتمام بالتكاليف البيئية يساعد في تسعير المنتجات من خلال اخذ كل عناصر التكاليف البيئية في الاعتبار عند احتساب العائدات والتكاليف البيئية للشركات .

### ثالثاً: اسباب حدوث التكاليف البيئية

تنشأ التكاليف البيئية نتيجة لمجموعة من الاسباب منها<sup>(1)</sup> :

1. اسباب قانونية : تتعلق بالقوانين البيئية التي اصبحت مفروضة على الشركات وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الاتباع لحماية البيئة وقد اصبح الالتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي الى نشوء أنشطة بيئية بالشركات تتسبب في وجود عناصر التكاليف البيئية .
2. اسباب اجتماعية : تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه الشركات او مؤسسات الاعمال حيث تستشعر الدول والمجتمعات اهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية وبالتالي فان الشركات التي تعمل باسلوب صديق للبيئة عليها ان تتحمل تكاليف بيئية تساعد على شهرتها كشرركات صديقة للبيئة.
3. اسباب خاصة بالمستهلك : تتعلق باحتياجات ومتطلبات المستهلك بشأن استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة. يتضح للباحث ان الاسباب القانونية والاجتماعية والخاصة بالمستهلك تقلل من حدوث التلوث البيئي ومن ثم تقليل حدوث التكاليف البيئية مما يترتب عليه تحقيق هدف تعظيم الربحية التي تسعى اليها الشركات نتيجة لانخفاض التكاليف البيئية ، تخفيض الاثار الخارجية الناتجة عن مزاوله الشركة لانشطتها ما يؤدي الى حماية البيئة من مخاطر التلوث وابداد بيئة متوازنة تتحقق فيها الاستقرار والسلامة والاستدامة البيئية. يستطيع الباحث اضافة الاسباب الآتية لحدوث التكاليف البيئية :

1. اسباب بيئية : حماية البيئة وتحقيق اهداف المجتمع ادى الى زيادة التكاليف البيئية للتعبير عن دور حماية البيئة والعناية بالمسئولية الاجتماعية .
2. اسباب اقتصادية: النموالاقتصادي والتوسع الصناعي وانتشار الشركات ادى الى حدوث التكاليف البيئية .
3. اسباب خاصة بالوعي والثقافة : تتعلق بازدياد وعي المجتمع والمأمهم بالمشاكل البيئية الامر الذي يترتب عليه تحمل التكاليف البيئية وقبولها .

(1) ابراهيم محمد احمد ابراهيم ، دور القياس المحاسبي البيئي في توفير المعلومات الملائمة لاعداد الحسابات القومية في السودان 2001-2013 ، (الخرطوم : جامعة الزعيم الازهري ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 65 .

## رابعاً: دوافع اهتمام الشركات بالتكاليف البيئية

تتمثل دوافع الاهتمام بالتكاليف البيئية في الآتي (1) :

1. التكاليف قد تكون مدمجة ضمناً ضمن التكاليف غير المباشرة ولا يتم تجاهلها نهائياً .
  2. يمكن تخفيض التكاليف او تجنبها نهائياً لكون هذه التكاليف لا تضيف اي قيمة للمنتجات وهذه التكاليف قد تكون تشغيلية او استثمارية او تدخل في اعادة تصميم المنتجات ذاتها او نظم تشغيل بديلة.
  3. اعادة النظر في نظم التشغيل القائمة وفهم التكاليف البيئية يساعد الشركة على توفير معلومات ادق عن التكاليف البيئية في تسعير منتجاتها ومن ثم تصميم منتجات ذات مواصفات تحقق ربحية افضل.
  4. تحقيق المنافسة لمنتجات الشركة من خلال الترويج لمنتجات ذات مواصفات بيئية افضل .
  5. يساعد فهم التكاليف البيئية في دعم الادارة البيئية التي تسعى الكثير من الشركات على تطويرها كوسيلة للحصول على شهادة الأيزو 14001 والمتعلقة بالبيئة والتي طورتها المنظمة الدولية للمعايير .
- وهناك دوافع اخرى تتمثل في الآتي (2) :

1. الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالانشطة التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على اصول المؤسسات ، نفقاتها والتزاماتها .
2. تغير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة والتي كانت تعتبر تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع الى كونها تكاليف تتحملها المؤسسة .
3. عدم اشمال القوائم المالية على المعلومات الخاصة بالانشطة البيئية .
4. الحاجة الى المساهمة في اعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي والذي يساهم في الوصول الى المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناجمة عن الانشطة المختلفة .
5. الضغوط التي تمارسها الاطراف على الحكومة والمؤسسات الاقتصادية بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الاضرار التي تتعرض لها والتأكيد على اجراء التقييم البيئي المبدي في المشاريع ، تصميم وتنفيذ نظام حماية البيئة .
6. زيادة معدلات التلوث وكبر حجم الالتزامات البيئية التي تشكل جزءاً من التكاليف الكلية للشركات الصناعية .
7. تعتبر التكلفة البيئية الناشئة عن الالتزام البيئي كالتلوث احد اهم البنود الواجب اخذها في الاعتبار عند تقييم الربحية طويلة المدى للسلع والخدمات .

---

(1) حذام فالح جيجان ، أثر الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد واحد وتسعون ، 2012 ) ، ص 106 .

(2) سعدي سيف حنان ، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية ، ( الجزائر : جامعة قسنطينة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014 ) ، ص 33 .

8. يعد العامل البيئي من اكثر العوامل اهمية للوصول لمزايا تنافسية وخصوصاً في ظل الاهتمام المتزايد من قبل الفئات المختلفة في المجتمع والاطراف ذات الصلة بالمؤسسات الصناعية ، النواحي البيئية والمعلومات المالية وغير المالية .

9. تحديد مدى امكانية تحقيق المؤسسات الصناعية لاهدافها الاستراتيجية من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية بسعر مناسب وغير ضار بالبيئة .  
ايضاً توجد دوافع اخرى تتمثل فيما يلي (1):

1. النمو المتزايد للتكاليف البيئية وكبر حجمها حيث وصلت في شركة Amoco Yorktown لتكرير البترول الى 22% تقريباً من تكاليف التشغيل في العام 1995 بعد ان كانت 3%.

2. الاهتمام بالتكاليف البيئية لا تتساوى فيه جميع المنتجات والعمليات المسببة لهذه التكاليف وقد تم تجميع هذه التكاليف في بند المصروفات الصناعية غير المباشرة وتحميلها على المنتجات وبالتالي ترتفع اسعارها ويرجع ذلك الى استخدام اجتهادات محاسبة التكاليف التقليدية .

3. التكاليف البيئية تعتبر مبعثرة ويمكن ان تظهر من خلال تنوع عريض من الانشطة والاعمال .  
يستطيع الباحث اضافة الدوافع الآتية للاهتمام بالتكاليف البيئية :

1.ازدياد الاهتمام بمخاطر الاعتداء على البيئة واثار ذلك على الكائنات الحية والحاجة الى العيش في بيئة نظيفة وسليمة .

2. تزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية يتطلب الاهتمام بالتكاليف البيئية وجعله واقعاً لا بد من تطبيقه .

3. تجاهل الادارة لحجم التكاليف البيئية وتعددتها وانتشارها خلال مختلف الانشطة والاعمال التي تقوم بها الشركات يعطي الدافع للاهتمام بالتكاليف البيئية .

4. حتمية التكاليف البيئية بموجب القوانين والتشريعات البيئية الدولية لحماية وتنمية البيئة .

#### خامساً: اهداف التكاليف البيئية

تتمثل اهداف التكاليف البيئية في (2) :

1. تمكن الشركات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة والبرامج ذات الصلة بحماية البيئة وتأثيرها على الربحية واكتشاف طرق جديدة للحد من الآثار البيئية السلبية .

---

(1) عمرو حسين عبد البر ، دور المحاسب الاداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية ، ( الدوحة : جامعة قطر ، المجلة العلمية لكلية الادارة والاقتصاد ، العدد العاشر ، 1999 ) ، ص 236 .

(2) Hanane Saidi Sief , Accounting Framework to Measure the Environmental Costs and Disclosed in Industrial Companies , Chinese Business Review , Vol . 13 , No. 6 , June 2014 , P. 360 .

2. ادراج التكاليف البيئية في التقارير المالية يساعد الاجهزة المختصة في الدولة من وضع خططها طويلة الاجل للموارد الطبيعية وتقارير المؤشرات البيئية واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.
3. الافصاح عن التكاليف البيئية للشركات يوفر المعلومات عن طبيعة نشاطها ، التشريعات البيئية والنفقات الرأسمالية التقديرية والفعلية المترتبة عن الالتزام بتلك التشريعات وما يرتبط بها من تكاليف واثرها على كل من المركز المالي ، السيولة وعائدات الاسهم .
4. ادارة التكاليف البيئية بشكل افضل يتطلب المراجعة الدورية للكشف عن اوجه القصور في البرامج المحاسبية المستخدمة وتمكين الشركات من قياس الايرادات والفوائد البيئية .
5. تزويد متخذي قرارات الاستثمار في اسهم الشركات بالمعلومات البيئية يجعلهم يستثمرون في مجالات ذات كفاءة عالية في مكافحة التلوث وتجنب تلك التي لا تأخذ في الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند اعداد قوائمها المالية .

وهناك اهداف اخرى للتكاليف البيئية تتمثل في (1) :

1. قياس المساهمة البيئية الصافية للشركات ، تحديد التكاليف البيئية الجارية .
  2. المساعدة في تحقيق رقابة فعالة على الانشطة البيئية وتقويم الاداء البيئي ، توضيح المسؤولية الاجتماعية.
  3. اكتشاف فرص جديدة لمنع او تقليل التأثيرات البيئية وتضمين كافة التكاليف البيئية في عملية التقييم .
- يستطيع الباحث اضافة الاهداف الآتية :
1. تفهم التكاليف البيئية وقياسها والتقرير عنها يساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات السليمة والصحيحة والمبنية على الحقائق .

2. الاهتمام بالتكاليف البيئية يساعد في القيام باجراءات المراجعة البيئية .
3. تساعد الشركات في القيام برقابة وتصحيح الآثار السلبية لنشاطها الانتاجي .
4. فصل التكاليف البيئية عن التكاليف العادية وتوضيح التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية .

#### سادساً: اهمية التكاليف البيئية

اكتسبت التكاليف البيئية اهميتها من الآتي (2) :

1. توفر القياس الكمي او النقدي لهذه التكاليف يساعد على اجراء المقارنات بين البدائل المتاحة .
2. توفر المعلومات اللازمة لتخطيط الانفاق في مجال حماية البيئة .
3. تؤثر هذه التكاليف في دراسة جدوى برامج التحكم في التلوث بمقارنة تكاليف برامج التحكم في التلوث بالمنافع.

(1) احمد صالح مصطفى ، اطار مقترح للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 ) ، ص 21 .

(2) جرموني اسماء ، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر - بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) ، ص 24 .

4. توفر المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المحاسبة ، يمكن السلطات الضريبية من وضع الاعفاءات.
5. تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة سواء كانت داخل المؤسسة او خارجها.
6. رقابة وتخفيض تكاليف الاداء البيئي مما يخفض من التكاليف الكلية ويساعد الادارة في اتخاذ القرارات.
7. المساعدة في القيام باجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة وسليمة .

وهناك اهمية اخرى تتمثل في الآتي (1) :

1. الاهتمام بالتكاليف البيئية والاداء البيئي تدعم تطور الشركة وتشغيل نظم الادارة البيئية بشكل عام ، تعزز تكاليف واسعار المنتجات بدقة تساعد الشركات في تصميم العمليات والخدمات المفضلة بيئياً في المستقبل .
2. ادارة التكاليف البيئية تؤدي الى تحسين الاداء البيئي وتفيد كثيراً في صحة الانسان وكذلك نجاح الاعمال.
3. تعويض الشركات ، عن طريق توليد الايرادات من خلال بيع النفايات من المنتجات او كميات التلوث المسموح بها للتحويل او ترخيص تكنولوجيا الانتاج الانظف .

يستطيع الباحث اضافة الاهمية للتكاليف البيئية على النحو الآتي :

1. الحفاظ على الموارد الطبيعية من خلال اهتمام الشركات بالتكاليف والنفقات البيئية المرتبطة بها .
2. ان الافصاح عن التكاليف البيئية في التقارير والقوائم المالية من شأنه تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .
3. تحسين الكفاءة البيئية وتوضيح النفقات المتعلقة بمجالات الحفاظ على البيئة .

#### سابعاً: فوائد التكاليف البيئية

تتمثل فوائد التكاليف البيئية في الآتي (2) :

1. التقليل والحد من العديد من التكاليف البيئية باتخاذ الشركة القرار الامثل وتحويل هذه التكاليف من مجرد تكاليف الى استثمار يعود بالنفع عليها مثل اعادة تصميم المنتجات .
  2. فهم التكاليف البيئية واداء كل من العمليات والمنتجات يؤدي الى احتساب تكاليف واسعار حقيقية للمنتجات ويؤدي الى تصميم عمليات ومنتجات وخدمات متوافقة مع البيئة في المستقبل .
  3. يؤدي الاهتمام بالتكاليف البيئية الى زيادة القدرة التنافسية للشركة بين العملاء .
  4. المحاسبة عن الاداء البيئي اصبح عامل دعم قوي لحصول الشركات على شهادة الأيزو 14001 واصبحت الشركات التي تحوز على شهادة الجودة البيئية تصنف كشرركات لها اهتمامات بالبيئة في اغلب دول العالم .
- يستطيع الباحث اضافة بعض المنافع للتكاليف البيئية كالاتي :

1. تخفيض خسائر واضرار التلوث البيئي .

(1) Ndifon Ojong Ejoh et al , **The Development of Environmental Accounting and Disclosure Practices of Manufacturing Companies in Nigeria** , Journal of Economics and Sustainable Development , Vol .5 , (12) ,2014 , P.73

(2) (23/2/2016) <http://www.kitabat.info/subject.php>



2. تخفيض التكاليف وزيادة ايرادات وارباح الشركات .
3. توجيه الشركات نحو الالتزام البيئي ومنع التلوث ، استخدام الموارد بكفاءة وتحسين الاداء البيئي والاقتصادي.

### ثامناً: طبيعة التكاليف البيئية

ان التعرف على طبيعة التكاليف البيئية يجعل من السهل قياس وتحليل التكاليف البيئية ويساعد في تحديد اجمالي التكاليف عند وقوعها ثم تبويبها لاعداد التقارير وتقديمها الى الجهات المختصة ، ولكن تكمن المشكلة في عدم وجود مفهوم موحد للتكاليف البيئية وادماجها في الحسابات العامة (1).

ويعود عدم فعالية النظام المحاسبي التقليدي في التقرير عن التكاليف البيئية لعدة اسباب منها (2) :

1. عدم اتفاق النظام المحاسبي التقليدي الذي يسعى الى تحقيق الربحية مع هدف التقارير البيئية .
  2. غموض التقرير والقياس في المحاسبة التقليدية بسبب سيادة فكرة ان البيئة ملكية عامة .
  3. صعوبة القياس والتقرير عن فوائد التكاليف البيئية في القوائم المالية لعدم فعالية النظام المحاسبي التقليدي .
  4. اهتمام الشركات بتحقيق العائدات وعدم اهتمامها بتدمير الموارد الطبيعية والتلوث وآثارها .
- وهناك اسباب اخرى تتمثل في (3) :

1. الاعتقاد الواسع بان التكاليف البيئية مسألة خسارة ملازمة للشركة .
2. عدم وجود تعريف واضح ومحدد للتكاليف البيئية اذ تستشعر الشركات انه من الصعوبة فصل التكاليف البيئية عن غيرها ، اضافة لتعدد مناهج قياسها لاختلاف خصائص وتواجد الملوثات .
3. تعدد المطلوبات البيئية من اكبر المشكلات نتيجة حالة عدم التأكد للقوانين والتغيرات التكنولوجية المستقبلية واخذها مفهوم طويل الامد والذي يعتمد على طول حياة المواد السامة وفترات التنظيف .
4. على الرغم من ان بعض انواع الضرر البيئي قد يكون سهل التقدير باعتماد تكاليف التنظيف او المعالجة او المنع الا ان هناك انواع اخرى يصعب تقديرها مالياً .

يستطيع الباحث اضافة الاسباب الآتية لعدم فعالية النظام المحاسبي التقليدي :

1. عدم وجود الآليات والادوات لقياس التكاليف البيئية في النظام المحاسبي التقليدي .
2. صعوبة تقدير القيم المالية للاضرار البيئية لعدم وجود قيمة سوقية لها مثل الاضرار الصحية والاشعاعات.
3. عدم القدرة على ادراج التكاليف البيئية في القوائم المالية وعدم كفاية المعايير المتعلقة بالقضايا البيئية.
4. صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية .

(1) Christine Jasch , **The Use of Environmental Management Accounting (EMA) for Identifying Environmental Costs** , Journal of Cleaner Production , 11(2003) , P. 669 .

(2) Hamid Ravanpak Noodezh and Salehe Moghimi , **Environmental Costs and Environmental Information Disclosure in the Accounting System** , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences , Vol . 5 , No. 1 , 2015 . P.16 .

(3) احسان ذياب عبد ، تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للاسمنت الشمالية ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الحادي والسبعون ، 2008 ) ، ص 30 .

ونتيجة للتأصيل العلمي الذي شهده علم المحاسبة وتطور اطاره الفكري والنظري له تم التوصل الى اكتشاف فرع من فروع علم المحاسبة وهي محاسبة التكاليف البيئية (1) . كما تم التوصل الى منهج حديث للتقرير عن التكاليف البيئية والاجتماعية والمالية وهو نموذج التقارير المتكاملة (2) .

### تاسعاً: انواع التكاليف البيئية

تتوزع التكاليف البيئية الى عدة انواع طبقاً لوجهات النظر المختلفة كما يلي :

أ . تبويب التكاليف وفقاً للأنشطة ، تتمثل في (3):

1. تكاليف أنشطة المنع : الأنشطة التي تصممها المؤسسة خصيصاً بهدف تخفيض الاسباب المحتملة والتي لها آثاراً على البيئة ، وتشمل تكاليف مراحل ما قبل الانتاج حتى وصول المنتج الى المستهلك .
  2. تكاليف أنشطة القياس والتقييم : تكاليف قياس ومتابعة المصادر المحتملة للاضرار البيئية.
  3. تكاليف الأنشطة الرقابية : الرقابة والتحكم في المواد المستخدمة والتي لها اثاراً سلبية على البيئة .
  4. تكاليف الفشل في رقابة الاداء البيئي : تكاليف ازالة وعلاج الاضرار البيئية التي سببتها الشركات.
- يتضح للباحث ان هذا النوع من التكاليف يهدف الى منع وتخفيض الآثار البيئية السلبية .
- ب . التبويب وفقاً لارتباطها بالمنتجات ، تتمثل في (4) :

1. التكاليف العادية وتكاليف التشغيل : التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات وتحمل بشكل تقليدي على المنتجات باستخدام معدلات التحميل ، ويمكن التمييز بين التكاليف التشغيلية والتكاليف غير التشغيلية من خلال التكاليف البيئية التي يتم رسملتها خلال الفترة (5) .
2. التكاليف القانونية: التكاليف الحكومية والخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية، وتعتمد هذه التكاليف في تحميلها على اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة كوسيلة لاحتساب التكلفة الاجمالية (6) .

---

(1) Mohamed A. Raouf A. Hamid , **Theoretical Framework for Environmental Accounting Application on the Egyptian Petroleum Sector** , Presented for Ninth Annual Conference of the Economic Research Forum (ERF) , 26-28 October 2012, Cairo , Egypt , P.6

(2) Annal L. Lusher , **What is Accounting Profession's Role in Accountability of Economic , Social and Environmental Issues ?** International Journal of Business and Social Science , Vol.3, No.15,2012,P.16 .

(3) ابراهيم جابر السيد ، محاسبة التلوث البيئي ، ( عمان: دار غيداء ، 2014 ) ، ص ص ، 266 ، 267 .

(4) مسعود دراوسي وآخرون ، واقع محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي ، ( الجزائر : جامعة الوادي ، الملتقى الدولي حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، للفترة ، 5-6 مايو 2013 ) ، ص ص ، 13 ، 14 .

(5) United Nation, **Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level** , United Nation Conference on Trade and Development , Geneva , 11- 13 February 1998, P. 11 .

(6) ماهر الامين ، ساميا احمد داود ، تأثير ضغط اصحاب المصالح في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الادارية البيئية ، ( دمشق : جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 36 ، العدد 2 ، 2014 ) ، ص 116 .

3. التكلفة المحتملة : العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الاجراءات التصحيحية .
4. التكاليف الصريحة : تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية وتبويب وفقاً للنظام المحاسبي على انها تكاليف بيئية ، ومنها تكاليف تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث وتكاليف معالجة التلوث .
5. التكاليف الضمنية : تتضمن حسابات اخرى ولها تأثير على اجمالي التكاليف وخاصة في الصناعات الكيماوية والحديد والصلب وتظهر في حسابات اخرى ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة ومنها التكاليف البيئية الطارئة . وترتبط التكاليف الضمنية برصد القضايا البيئية مثل تكاليف الادارة والرسوم القانونية (1) .
- يستنتج الباحث ان هذا النوع من التكاليف يرتبط بشكل مباشر بتكاليف الانتاج والتشغيل وتتضمن التكاليف العادية والتشغيلية بما في ذلك تكاليف الامتثال للقوانين الحكومية ورصد القضايا البيئية .
- ج. تبويب التكاليف حسب نظم ادارة الجودة ، تتمثل في (2) :

1. تكاليف المنع: تكلفة الانشطة التي تصمم لتجنب انتاج الملوثات التي تضر وتدمر البيئة.
  2. تكاليف الاكتشاف : يتم تكبدها لتحديد توافق المنتجات او العمليات او الانشطة للمعايير البيئية.
  3. تكاليف الفشل الداخلي: تحدث عند وجود أنشطة تنتج الملوثات ولكن لم تطرح بعد في البيئة.
  4. تكاليف الفشل الخارجي : تكاليف النشاطات المنجزة ثم ازلتها وتنقسم الى تكاليف محققة تدفع ثمنها الشركة وتكاليف غير محققة تتسبب فيها الشركة وتحملها اطراف خارجية وهي تؤثر على المجتمع .
- يتضح للباحث ان هذا النوع من التكاليف يرتبط بتكاليف منع حدوث النفايات والملوثات ، تكاليف تحديد تطابق المنتجات والانشطة للمعايير البيئية ، تكلفة علاج وازالة المخلفات والاضرار البيئية .
- د. تبويب التكاليف وفقاً لمسببات حدوث التكلفة ، تتمثل في (3) :

1. التكاليف البيئية الاختيارية : تتحملها المؤسسة دون وجود ضوابط واشتراطات قانونية مثل تكاليف وضع خطط بيئية و دراسات الجدوى وتكاليف عملية اعادة تدوير النفايات.
2. تكاليف التخلص من الاثار السلبية: مثل تكاليف التخلص من مخلفات التشغيل ومن الضروري من الناحية القانونية والاجتماعية ازالة هذه الاثار السلبية.
3. التكاليف المستترة: يتم تحملها قبل تشغيل عملية الانتاج كما انها تعتبر ايضا تكاليف غير مباشرة فهي قد تؤثر على عمليات التحليل واتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات (4) .

(1) Christophor S. K Tsui , **A Literature Review on Environmental Management Accounting Adoption** , Web Journal of Chinese Management Review , Vol.17 , No.3 , August 2014 , P. 13 .

(2) Elizabeth et al, **How to Calculate the Environmental Costs?** Case Company Grafica Cienfuegos, Vision de Futuro, vol.15, No.2, 2011, p.8.

(3) بومعروف فاطمة الزهراء، **مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة** ، (الجزائر: جامعة محمد خيصر بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014)، ص26 .

(4) Ileana - Sorina Rakos and Andreea Antohe , **Environmental Cost-An Environmental Management Accounting Component** , International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Science, Vol.4, No.4, October 2014, p.171.

4. التكاليف الراسمالية : تتكبدها الشركة فى سبيل حماية البيئة او اي نوع من النفقات التى تفيد فى تجنب فرض الغرامات و العقوبات نتيجة لعدم الامتثال للقوانين و التشريعات البيئية (1) .
- يستنتج الباحث ان التكاليف البيئية وفقاً لمسببات حدوث التكلفة تتمثل فى التكاليف الطوعية والالزامية وتشمل التكاليف الراسمالية كالأجهزة للحد من التلوث ومعالجة اثاره ، التكاليف المستترة غير المباشرة ، التكاليف التي لا ترتبط بالضوابط والاشتراطات القانونية .
- هـ. تبويب تقرير الأمم المتحدة للتنمية المستدامة ، تتمثل فى (2) :
1. معالجة النفايات والاشعاعات : تتمثل فى تكاليف التخلص من النفايات و معالجة الاشعاعات من عناصرها:
    - أ. تكاليف اهتلاك الاجهزة و المعدات : الاجهزة المخصصة للاغراض البيئية .
    - ب. تكاليف الفحص و الصيانة والمواد التشغيلية و الخدمات و غيرها من التكاليف المرتبطة بالاجهزة والمعدات.
    - ج. تكاليف الموظفين ذات العلاقة مثل تكلفة العمل المنفق على الانتاج غير الجيد.
    - د. الاجور والضرائب و الاعباء : المصاريف التى تصرف على الشركة مثل تكاليف استخدام المجارى.
    - هـ . الغرامات والعقوبات التى تفرض على الشركة نتيجة للمخالفات البيئية .
    - و. التأمين ضد التعرض للاخطار البيئية: التكاليف التى تتحملها المنشأة فى التأمين ضد الاضرار البيئية.
    - ز. تكاليف مخصصات التنظيف والمعالجة وغيرها : تكاليف التزامات المنشأة تجاه البيئة .
  2. الوقاية والادارة البيئية : تكاليف وقاية وادارة البيئة وحددت بالعناصر الرئيسية التالية :
    - أ. الخدمات الخارجية لادارة البيئة : الانشطة التى لا تتعلق مباشرة بمعالجة التلوث او الاشعاعات .
    - ب. موظفو انشطة ادارة البيئة : التكاليف المرتبطة بالبرامج والافراد القائمين على اداء خدمات ادارة البيئة.
    - ج. البحث والتطوير: تكاليف التعاقدات الخارجية و تكاليف العمل الداخلى المتعلقة بالمشروعات البيئية.
    - د. النفقات الاضافية فى التكنولوجيات الحديثة بهدف الوقاية البيئية و تكاليف الادارة البيئية الاخرى .
  3. قيمة المواد المشتركة : تكاليف ، المواد الاولية الاساسية ، المواد المساعدة والتشغيلية ، التكاليف الضائعة بسبب اعادة الشحن ، تكاليف الطاقة غير المستقلة بكفاءة فى العمليات الانتاجية . كما تشمل التكاليف المرتبطة بالمواد الخام والتعبئة والتغليف ، مواد التشغيل ، الطاقة والماء (3) .
  4. تكاليف التشغيل: التكاليف التشغيلية من غير المواد التى لا تستفيد منها الشركة فى انتاج المنتجات.

(1)Angshuman Dutta, **An overview of Impacting Factors on Environment Cost in the Area of Environment Accounting** ,The International Journal of Business & Management ,Vol.2,Issue 12,December 2014,P.68

(2) سليمان سند السبوع، مدى تبنى الشركات الصناعية الاردنية لتقنية المحاسبة الادارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية،(عمان:الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية فى ادارة الاعمال، المجلد5 ، العدد4 ، 2009) ، ص ص 438 ، 439 .

(3) Nurcan Karaca and Ali Coskum , **An Analysis of Environmental Costs for Middle Sized Printing and Packing Company** , 2<sup>nd</sup> International Symposium on Sustainable Development , 8-9 June 2010 , Sarajevo , P. 643 .

يتضح للباحث ان هذا النوع من التكاليف يتضمن تكاليف درء آثار انشطة الشركات على البيئة من خلال تكاليف التشغيل ، المواد التي تضيع لاسباب طبيعية وغير طبيعية ، تكاليف الوقاية ومعالجة النفايات والاشعاعات .  
و. **تبويب التكاليف من حيث المصدر** ، تتمثل في (1) :

1. التكاليف الداخلية : تتكون من ، التكاليف المباشرة التي ترتبط بمنتج او خدمة معينة ، التكاليف غير المباشرة التي تشمل تكاليف التدريب البيئي والبحث والتطوير ، سجل حفظ واعداد التقارير وغيرها والتكاليف المحتملة.  
2. التكاليف الخارجية : تكاليف الاضرار البيئية الخارجية للشركة وتشمل كل التكاليف التي لم يتم احتسابها في التكاليف المباشرة مثل استنزاف الموارد الطبيعية ، التخلص من النفايات ، استنفاد طبقة الاوزون (2) .

يستنتج الباحث ان للتكاليف البيئية مصدرين تكاليف داخلية تتكون من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة والتكاليف المحتملة ، تكاليف خارجية تنتج عن تأثير الشركات على البيئة والمجتمع لعدم الالتزام بالقوانين البيئية.  
ز. **تبويب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)** ، تتمثل في (3) :

1. تكاليف المواد المتعلقة بالمنتجات : تكاليف مشتريات الموارد الطبيعية مثل المياه وغيرها من المواد الاخرى التي يمكن تحويلها الى منتجات باننتاجها وتعبئتها وتغليفها .

2. تكاليف المواد غير المتعلقة بالمنتجات : تكاليف المشتريات او التجهيزات المتعلقة بالطاقة والماء وغيرها .

3. تكاليف الرقابة على النفايات والانبعاثات : تكاليف المناولة والمعالجة والتخلص من النفايات .

4. تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الادارة البيئية : تكاليف أنشطة الادارة البيئية الوقائية .

5. تكاليف البحث والتطوير : تكاليف مشاريع البحث والتطوير المتعلقة بالقضايا البيئية .

6. التكاليف غير الملموسة : التكاليف الداخلية والخارجية المتعلقة بالقضايا غير الملموسة مثل المسؤولية ، القوانين ، الانتاجية ، صورة الشركة ، العلاقات الخارجية ، علاقات اصحاب المصلحة .

يتضح للباحث ان هذا النوع من التكاليف يهتم بالاداء البيئي ومعالجة المشاكل المرتبطة بالبيئة من خلال تحميل الشركات بتكاليف البحث والتطوير ، المنتجات ، الوقاية والادارة البيئية وتكاليف الرقابة على النفايات والانبعاثات .  
ح. **التكاليف البيئية وفقاً للهيئة الامريكية لحماية البيئة (EPA) US** ، تتمثل في (4) :

1. التكاليف التقليدية المباشرة : ترتبط بشكل واضح بالمنتج او الخدمة وتعامل على هذا النحو في النظم المحاسبية كما انها تتعلق بالنفقات الراسمالية، المواد الخام وغيرها من تكاليف التشغيل والصيانة.

(1) Ijeoma Ngozi Blessing , **Evaluation of Companies Environmental Practices in Nigeria** , Social and Basic Science Research Review , Volume 3, Issue 7, July 2015 , P.355 .

(2) Ijeoma Ngozi Blessing , **The Role of Environmental Accounting in Environmental Sustainability in Nigeria** , American Journal of Business , Economics and Management , 3(6) , 2015, P. 399 .

(3) C. Jasch , **The IFAC Guidance Document on EMA** , 9<sup>th</sup> Annual EMAN Conference Environmental Management Accounting and Cleaner Product , Sydney, Graz University of Technology , 26-27 April 2006 , P.4 .

(4) Gloria O. Okafor et al , **Environmental Cost Accounting and Cost Allocation A Study of Selected Manufacturing Companies in Nigeria** , European Journal of Business and Management , Vol 5 , No.18 , 2013, P. 70.

2. التكاليف البيئية المستترة : يتم اخفاؤها في التكاليف العامة مثل رسوم ادارة النفايات، التدريب ، دراسات واعداد المواقع وتكاليف البحث والتطوير وغيرها .
  3. التكاليف المحتملة : تعتمد على الاحداث المستقبلية مثل الالتزامات المحتملة الناتجة عن معالجة المواقع الملوثة والغرامات والعقوبات نتيجة لعدم الامتثال للتشريعات والقوانين البيئية .
  4. تكاليف تحسين صورة المؤسسة وعلاقتها بالمجتمع : تسمى التكاليف غير الملموسة وهي تكاليف تتحملها المؤسسة للتأثير على الادراك الشخصي للاطراف المعنية مثل الادارة ، والهيئات التنظيمية وتشمل تكاليف اعداد التقارير البيئية السنوية وتكاليف الانشطة ذات الصلة بالمجتمع وتكاليف الانشطة البيئية مثل غرس الاشجار .
  5. التكاليف الاجتماعية او الخارجية : تكاليف تأثير الشركة على البيئة والمجتمع مثل استنفاد الموارد الطبيعية .
- يتضح للباحث ان هذا النوع من التكاليف يركز على حماية البيئة والمجتمع ويساهم في حل قضاياها من خلال ادراج التكاليف البيئية التقليدية المباشرة ، المستترة ، المحتملة ، تحسين صورة الشركة ، والتكاليف الاجتماعية في النموذج المحاسبي . واختلاف التبويبات يسمح للشركات استخدامها وتعديلها بالطريقة التي تناسبها وتخدم هدفها.

## المبحث الثاني

### ادارة التكاليف البيئية

يتطلب التزام الشركات بحماية البيئة والحفاظ عليها تحمل التكاليف البيئية ورصدها وتتبعها وقياسها ، الامر الذي يحتم وجود نظم الادارة البيئية لادخال البعد البيئي ضمن أنشطة الشركات .

#### أولاً: المفاهيم العلمية للادارة البيئية ونظمها

عرفت الادارة البيئية بانها تطوير وتنفيذ ممارسات الادارة والتي تعالج الاهداف البيئية مع تعزيز المصالح الخاصة بالشركات (1) . وانها ادارة أنشطة الشركات سواء الانتاجية او الخدمية والتي يمكن ان يكون لها تأثير على البيئة (2) عرف نظام الادارة البيئية بأنه اطار نظامي يهدف الى ادخال الادارة البيئية ضمن الأنشطة والخدمات والعمليات للشركات المختلفة (3) . وانها جزء من نظام الادارة للشركة يستخدم من اجل وضع وتنفيذ سياساتها البيئية وادارة الجوانب المتعلقة بها (4) . عرفت نظم الادارة البيئية بانها مجموعة من السياسات والمفاهيم والاجراءات والالتزامات وخطط العمل التي من شأنها منع حدوث عناصر التلوث البيئي بانواعه ، وتفهم العاملين في المؤسسات المختلفة لذلك النظام كل في اختصاصه ، بالاضافة الى تطبيق هذه الاساليب والاجراءات في الواقع العملي واعداد تقارير دورية عن نتائج ذلك التطبيق (5) . وانها تعني ادارة البرامج البيئية للشركات بطريقة موثقة ، مخططة ، منظمة وشاملة (6) . عرف نظام الادارة البيئية بأنه اطار يساعد الشركة في الوصول لاهدافها لاهدافها البيئية من خلال التحكم المنظم المستمر في عملياتها (7) . وانه ذلك الجزء من نظام الادارة والذي يضم الهيكل التنظيمي ، أنشطة التخطيط ، المسؤوليات ، الممارسات ، الاجراءات ، العمليات والموارد اللازمة لتطوير وتطبيق ومراجعة السياسة البيئية (8) .

(1) David L. Levy , **Environmental Management As Political Sustainability** , Organization & Environment , Vol.10, No. 2, 1997 , P. 126 .

(2) بن احمد عبد المنعم ، الوسائل القانونية الادارية لحماية البيئة في الجزائر ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009 ) ، ص 201 .

(3) <http://www.eea.gov.eg> . Accessed on 19/11/2016 .

(4) تادانوري اينوماتا ، انريكة رومان ، المنظور البيئي لمؤسسات منظومة الامم المتحدة ، منظمة الاغذية والزراعة للامم المتحدة ، الدورة 143 ، روما ، 28 نوفمبر - 2 ديسمبر ، 2011 ، ص 4 .

(5) عمر صخري ، عبادي فاطمة الزهراء ، دور الدولة في دعم تطبيق نظم الادارة البيئية لتحسين اداء المؤسسات الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرياح ، مجلة الباحث ، عدد 11 ، 2012 ) ، ص 158 .

(6) PeterNordby , **Environmental Accounting System for the Youth Olympic Games** , ( Oslo: Norwegian University of Science and Technology , Master Thesis , 2013 ) , P. 5 .

(7) الدليل العام للرصد الذاتي البيئي للصناعة المصرية ، ( القاهرة: المشروع المصري للحد من التلوث ، نوفمبر ، 2002 ) ، ص 11 .

(8) <http://www.4enveng.com> . Accessed on 27/4/2016,

يستنتج الباحث من تعريف الادارة البيئية ونظمها بانها :

- 1/ معالجة السياسات والاهداف البيئية ادارياً .
  - 2/ ادارة أنشطة الشركات المختلفة ذات التأثير البيئي .
  - 3/ جزء من نظام الادارة واطار لمنع حدوث التلوث البيئي .
  4. ادارة البرامج البيئية بمنهج علمي .
- يستطيع الباحث تعريف الادارة البيئية بانها ادارة أنشطة الشركات المختلفة لمنع حدوث التلوث وتحقيق الاهداف البيئية بمنهج علمي .

### ثانياً: اهداف الادارة البيئية

تتمثل اهداف الادارة البيئية في الآتي (1) :

1. تقليل الفاقد والحد من التلوث ، التوافق مع القوانين والتشريعات البيئية.
  2. تفعيل قنوات الاتصال بين المنظمات والجهات الحكومية المتخصصة .
  3. تطوير الوضع البيئي في الدولة والعالم ككل .
  4. تحسين سمعة المنظمة وصورتها امام الزبائن .
  5. تأسيس ثقافة بيئية تسهم في ترشيد استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية وزيادة الوعي البيئي .
- وهناك اهداف اخرى منها (2) :

1. مساعدة الشركات على اقامة نظام داخلي للادارة البيئية يضمن حسن التعامل مع القضايا البيئية .
  2. مساعدة الشركات على وضع الاهداف والسياسات الخاصة بها في مجال البيئة .
  3. التزام الشركات بالاعلان عن سياساتها البيئية وبشروط السلامة البيئية .
  4. تشجيع الشركات للحصول على شهادات المطابقة من الجهات المختصة بشأن السلامة البيئية .
  5. الحفاظ على التنوع البيولوجي ووضع سياسة تراعي الشروط البيئية في كافة مراحل التنمية (3).
- كما تهدف الادارة البيئية الى الآتي (4) :

---

(1) احمد علي صالح ، تقويم برامج التدريب البيئي في اطار المواصفة العالمية ايزو14001 ، ( القدس : جامعة القدس ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات ، عدد 25 ، 2011 ) ، ص 146 .

(2) محمد فلاق ، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الاعمال ، ( الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 73 .

(3) رقية ملاحي ، آثار السياحة البيئية على التنمية المستدامة في الجزائر ، ( الجزائر : جامعة مستغانم ، مجلة الاستراتيجية والتنمية ، عدد 5 ، 2013 ) ، ص 99 .

(4) براهيم شراف ، قويدري محمد ، استخدام الادارة البيئية كمدخل لترشيد استهلاك الموارد الاقتصادية في المشاريع الصناعية، (الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية ، عدد 15 ، 2016 ) ، ص 44.



1. مساعدة الشركات على ادارة وتقويم الفعالية الخاصة بانشطتها ومنتجاتها وخدماتها .
  2. تحقيق الانتاج الانظف حتى يتوافق مع المعايير البيئية .
  3. تضمين الاعتبارات البيئية عند اتخاذ قرار انتاجي ، تسويقي ، تمويلي ، تطويري .
  4. احداث التكامل بين نظم ادارة البيئة والانظمة التنفيذية المختلفة بالشركة .
  5. تطبيق المعايير القياسية للجودة البيئية .
- يستطيع الباحث اضافة الاهداف الآتية :

1. تحقيق التوازن البيئي وحماية البيئة ، الحفاظ على صحة وسلامة العاملين والبيئة المحيطة.
2. السيطرة على التكاليف واستغلال الموارد بصورة مثلى وزيادة مستوى الانتاجية .
3. تحقيق الميزة التنافسية للشركات بتضمين الاعتبارات البيئية والجودة البيئية .

### ثالثاً: اهمية تطبيق نظم الادارة البيئية

تتمثل اهمية تطبيق نظم الادارة البيئية في الآتي (1) :

1. يعمل نظام الادارة البيئية على منع الاسراف والضياع في الخامات والطاقة .
  2. هي اداة لتطوير نظم الانتاج والتشغيل وبما يؤدي الى زيادة حجم الطاقة الانتاجية الفعلية .
  3. يؤدي الى تحقيق فائض للشركات ينتج عن عدم حدوث اهدار في كمية الخامات والطاقة .
  4. منع الاضرار بامراض تلوث البيئة الداخلية مما يؤدي الى تخفيض تكاليف العلاج .
  5. اكتساب المزايا التنافسية لمنتجات الشركات التي تطبق نظم الادارة البيئية وتحسين المراكز المالية.
  6. تطبيق اسلوب دورة حياة المنتج مما يؤدي الى التحسين المستمر في مواصفات المنتجات .
- وهناك اهمية اخرى منها (2) :

1. تزايد الوعي باهمية الحفاظ على البيئة وتزايد الضغوط لوقف التلوث فرض على الشركات اهتماماً متزايداً بالاستجابة لهذه الضغوط وتحسين صورة الشركة واطهار حرصها على المصلحة العامة .
  2. تجنب الخسائر الناجمة عن الحوادث ذات الآثار البيئية والضرائب والرسوم البيئية .
  3. تزايد سياسة حماية البيئة واستراتيجياتها والتشريعات واللوائح التنظيمية لتنفيذها .
- يستطيع الباحث اضافة الأهمية على النحو الآتي :

1. تطبيق نظم الادارة البيئية على مستوى الشركات بالدول يعمل على خفض نسب التلوث البيئي عالمياً.
2. يمكن من وضع تصور بيئي يتوافق مع السياسات والمتغيرات المختلفة .
3. يساهم في تحقيق الاهداف المتعلقة بالاداء البيئي وادارة الموارد الطبيعية .

(1) احمد فرغلي حسن ، البيئة والتنمية المستدامة ، ( القاهرة : جامعة القاهرة ، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث ، 2007 )

## رابعاً: فوائد نظام الادارة البيئية

تتمثل فوائد نظام الادارة البيئية في الآتي (1) :

1. زيادة القدرة التنافسية للشركات وتحقيق متطلبات التصدير الى الخارج حيث تحقق الشركات ذات السلوك البيئي الصحيح ميزة تنافسية على الاخرين في السوق الواعي بدرجة كبيرة بالبيئة .
2. ترشيد استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية وتقليل الفاقد والحد من التلوث .
3. التوافق مع التشريعات والقوانين البيئية .
4. الاستعداد والاستجابة للطوارئ والتحسين المستمر .
5. الفائدة الملحقة بمنتجات الشركة وخدماتها .
6. تحسين قنوات الاتصال بين الشركة والجهات الحكومية والمتخصصة .
7. تحسين صورة الشركة وادائها البيئي مما يزيد من سمعتها الحسنة .
8. اكتساب تقدير واعتراف الجهات العالمية مما يفتح اسواق التصدير .
9. تحسين الاوضاع البيئية للعاملين للعمل في بيئة نظيفة وآمنة وخالية من الملوثات .
10. تلافي الخسائر المادية والاقتصادية الناجمة عن الحوادث ذات الآثار البيئية او المتعلقة بتكاليف التأمين.
11. زيادة الارباح بمنع المشاكل البيئية عن طريق نظام الادارة البيئية لانه اقل تكلفة من اعادة الاصلاح.

وهناك فوائد اخرى تتمثل في الآتي (2) :

1. تطوير الاداء البيئي وتطوير الالتزامات .
  2. تقليل التكلفة باعادة الدورة الانتاجية وادارة الجوانب البيئية بطريقة افضل .
  3. لفت انتباه العاملين الى القضايا البيئية والاحساس بالمسؤوليات .
- ايضاً توجد فوائد اخرى تتمثل في (3) :
1. الاسهام في معالجة مشكلة الاحتباس الحراري وحماية طبقة الاوزون .
  2. زيادة الوعي بالمشاكل البيئية، وبث الشعور لدى الشركات بضرورة اشراك المجتمع والسلطات المحلية في النشاطات البيئية التي تتبناها الشركات .
  3. دراسة دورة حياة منتجات الشركات وتقييم تأثيراتها البيئية .

---

(1) عادل عبد الرشيد عبد الرزاق، نظام الادارة البيئية والمواصفات القياسية وتطبيقها في الوطن العربي، ( دبی : جامعة الدول العربية، ندوة دور التشريعات والقوانين في حماية البيئة العربية بالشارقة ، في الفترة، 7- 11 ، مايو ، 2005 )، ص4.

(2) محمد ابو القاسم محمد ، نظم الادارة البيئية ، ( القاهرة : جامعة اسيوط ، مجلة اسيوط للدراسات البيئية ، عدد 29 ، 2005 ) ، ص 23 .

(3) موسى عبد الناصر ، برني اطيبة ، الادارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسة الصناعية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر ، ابحاث اقتصادية وادارية ، عدد 4 ، 2008 ) ، ص 71 .

4. السيطرة الجيدة على سلوك الافراد وطرق العمل ذات التأثير البيئي المحتمل .
  - 5.زيادة الكفاءة التشغيلية بتقليل حالات عدم التطابق مما يؤدي الى التقليل من الهدر والوقاية من التلوث.
- يستطيع الباحث اضافة الفوائد على النحو التالي :

1. الحصول على المنافع الاقتصادية باعادة التدوير وحماية الانظمة البيئية .
2. تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد والكفاءة الانتاجية بتحسين الصحة والسلامة .
3. الاسهام في قياس التكاليف البيئية برصد الاثار البيئية .

#### خامساً: دوافع تبني الشركات للادارة البيئية

تتمثل دوافع تبني الشركات للادارة البيئية في الآتي (1) :

1. دوافع ذاتية : تتعلق بالمنافع والفوائد التي يجلبها دمج الاعتبارات البيئية في العملية الادارية للشركة كتخفيض التكاليف وزيادة الانتاجية والاستخدام الأكفأ للموارد .
  2. الضغوطات الخارجية : يعد تبني الادارة البيئية متطلباً اساسياً للعديد من الجهات الخارجية ذات المصلحة كالجماعات الضاغطة ، الموردين والمساهمين ، ويمكن ايجازها في الآتي :
    - أ. المتطلبات الحكومية : من خلال التشريعات والقوانين البيئية لجعل الشركات اكثر التزاماً بالادارة البيئية.
    - ب. المستهلكين : وجود الجمعيات التي تحث المستهلكين على استخدام المنتجات التي لا تسبب اضراراً بيئية مما يؤثر في اسواق الاستهلاك ويدفع الشركات الى تطوير عملياتها الانتاجية ومنتجاتها بغية حماية البيئة .
    - ج. المساهمين والمستثمرين والمقرضين : للحصول على معلومات عن الاداء البيئي والمالي ولقناعتهم بان الممارسة البيئية السيئة قد تؤدي الى زيادة الالتزامات وتضاؤل الارباح .
    - د. المتطلبات التعاقدية : اجراء الصفقات التجارية يتطلب ان تكون المنتجات والخدمات صديقة للبيئة.
    - هـ . جماعات الضغط البيئي : تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معاً لتشكل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا معينة (2) . كما تلعب التنظيمات البيئية دوراً في حماية المحيط البيئي من خلال دورها وتأثيرها كقوة ضغط وتعبئة ضد التدابير والتوجيهات غير الصديقة للبيئة (3) .
- يستطيع الباحث اضافة الدوافع على النحو الآتي :

---

(1) عبد الصمد نجوى ، طلال مجد مفضي، الادارة البيئية للمنشآت الصناعية كمدخل حديث للتميز التنافسي، ( الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، المؤتمر العلمي الدولي، الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، للفترة، 8 - 9، مارس، 2005)، ص 140.

(2) انوار عباس هادي ، محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية ، ( بغداد : جامعة الكوفة ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، السنة الحادية عشر ، المجلد 13 ، عدد 36 ، 2015 ) ، ص 364 .

(3) بركات كريم ، مساهمة المجتمع المدني في حماية البيئة ، ( الجزائر : جامعة مولود معمري ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 238 .

1. اهتمام الادارة العليا للشركة بالبيئة تدفعها لتبني نظام الادارة البيئية .
2. الحصول على شهادة الأيزو ولما تضيفه من اهمية للشركة .
3. مواكبة التطورات الحديثة في التصنيع للحفاظ على وجودها وعدم انهيارها ، العولمة الاقتصادية والانفتاح التجاري العالمي يحتم على الشركات تبني نظم الادارة البيئية .

#### سادساً: عناصر نظام الادارة البيئية

تتمثل عناصر نظام الادارة البيئية في الآتي (1) :

1. المراجعة البيئية : التحقق من مطابقة الانبعاثات الهوائية والمائية او المخلفات الصلبة للمعدلات مع المعايير الواردة في قوانين البيئة .
  2. السياسة البيئية لادارة الشركة : التطلعات الادارية تجاه البيئة كالاتزام بمعايير الانبعاثات البيئية .
  3. اتخاذ الاجراءات البيئية الصحيحة: تخفيض معدلات التلوث بالاعتماد على نتائج المراجعة البيئية.
  4. اعادة تدوير المخلفات الصلبة : لتحسين بيئة العمل الداخلية وتقادي انتشار المخلفات الصلبة واضرارها .
  5. سجل الحالة البيئية وتسجيل مدخلات ومخرجات التشغيل : يسهم في احكام الرقابة على المدخلات والمخرجات مما يساعد على تتبع معدلات الانبعاثات الفعلية ومقارنتها مع المعدلات الواردة في قانون البيئة .
  6. اعداد تقارير الاداء البيئي : تقارير دورية توضح الانشطة البيئية للمؤسسة لاتمام عملية الرقابة والاعلام عن الوضعية البيئية ويساعد على تحديد المستوى البيئي للشركة وتحسينه .
- يتضح للباحث ان هذه العناصر تعتبر من المرتكزات الاساسية للادارة البيئية حيث ان المراجعة البيئية تضمن تحقيق السياسات البيئية التي تضعها الادارة الامر الذي يترتب عليه وضع المعالجات الملائمة في حال تجاوز المخلفات للمعايير البيئية ويتبين ذلك من خلال اعداد تقارير الاداء البيئي .

#### سابعاً: متطلبات الادارة البيئية

تتمثل متطلبات الادارة البيئية في الآتي (2) :

1. السياسة البيئية : توضيح المبادئ والاهداف المتعلقة بالاداء البيئي الشامل للشركة والتي من خلاله يتحدد اطار عملها البيئي وتقع مسؤولية رسم السياسة البيئية على عاتق الادارة العليا وهي توضع لتوضيح مدى التزام الشركات باحترام البيئة في كل نشاطاتها .
2. التخطيط : يتم من خلاله تحديد الجوانب البيئية وحصصها اهمية ثم تحديد المتطلبات القانونية التي تتوافق معها ومن ثم تطوير الغايات او الاهداف البيئية واعداد برنامج عمل لانجازها .

(1) عائشة بن عطا الله، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة ، ( الجزائر: جامعة الاغواط ، الملتقى الدولي الاول، التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات شمال افريقيا ، في الفترة ، 6 - 7 ، نوفمبر ، 2012 ) ، ص 10 .

(2) فاتح مجاهدي ، شراف براهيم ، الادارة البيئية كمدخل لتحقيق تنافسية المؤسسة الصناعية ، ( الجزائر : جامعة حسبية بن بو علي ، الملتقى الدولي الرابع ، في الفترة ، 8 - 9 ، نوفمبر ، 2010 ) ، ص 7 .

3. التنفيذ والتشغيل : تتضمن تحديد الهيكل للادارة البيئية من خلال تحديد المهام والمسؤوليات والسلطات بالإضافة الى التدريب وتوعية العمال وتحديد النمط الاتصالي المناسب داخليا وخارجياً وتوثيق نظام الادارة البيئية كقاعدة بيانات بيئية مرجعية والرقابة على العمليات والانشطة الاساسية في الادارة البيئية .

4. اجراءات الفحص والتصحيح : من الانشطة الاساسية في الادارة البيئية لانه يضمن توافق اداء الشركة مع ما هو مخطط من خلال المتابعة والقياس لكل ما له اثر مباشر على البيئة من أنشطة وعمليات عن طريق تنظيم السجلات وحفظها ومراجعة نظام الادارة البيئية حتى تتمكن من القيام بالاجراءات التصحيحية والوقائية في حالة عدم المطابقة .

5. المراجعة الادارية : المطلب الاخير من متطلبات نظام الادارة البيئية وتتم من خلال القيام بعملية المراجعة بصفة دورية لضمان استمرار ملائمة النظام ، جمع المعلومات لتقويم وتوثيق عمليات المراجعة ، بيان الحاجة لتغيير السياسات والاهداف البيئية .

يستطيع الباحث اضافة المتطلبات على النحو الآتي :

1.الرصد البيئي لمستويات التلوث .

2. توفير المعلومات المتعلقة بايجاد الحلول للمشاكل البيئية وتحسين الاداء البيئي .

#### ثامناً: مستويات الادارة البيئية

تتمثل مستويات الادارة البيئية في الآتي (1) :

1. الادارة البيئية على مستوى الشركة : يهدف الى الالتزام بما تحدده الدولة من صفات لنشاطاته وخصوصاً ما يخرج عنها الى البيئة الخارجية من انبعاثات ومخلفات ، كما ان الهدف من الشركات الخاصة هي تعظيم ارباحها في سوق تنافسية ولكن في حدود ما تسمح به النظم والقوانين والتقاليد .

2. الادارة البيئية على مستوى الدولة : يهدف الى الحفاظ على بيئة صحية للانسان ولكل مظاهر الحياة في المحيط الحيوي الذي يعيش فيه والعمل على التوازن البيئي وتحقيق الهدف الاستراتيجي للبيئة المستدامة ، وتتطلب ايجاد كيان مسؤول عن شؤون البيئة في الدولة لضمان التنسيق بين مختلف الاجهزة الرأسية لتحقيق الاهداف البيئية ، ولضمان فاعلية عملية الالتزام وتحقيق التنسيق البيئي بين الاجهزة المعنية بالبيئة لابد من وضع الاعتبار لعدة عوامل منها ، المتطلبات التي يمكن الالتزام بها ، المرونة والاستمرارية والتقدم نحو الهدف ، ادخال افكار حديثة في عملية وبرامج الالتزام، تنمية الرقابة الذاتية وتحقيقها بنزاهة وشفافية.

---

(1) عياد سيدي محمد ، شليل عبد اللطيف ، دور المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال في دعم نظم الادارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة ، ( الجزائر : جامعة بشار ، الملتقى الدولي الثالث ، في الفترة ، 14 - 15 ، فبراير ، 2012 ) ، ص 4 .

يستنتج الباحث ان الادارة البيئية على مستوى الشركة تسعى الى تطبيق اللوائح والنظم والقوانين والسياسات والمعايير التي تضعها الدولة لادارة البيئة والحفاظ عليها على مستوى الدولة ، واذا التزمت الشركات والدول بتنفيذ معايير الادارة البيئية على مستوى كل دولة يمكن التوصل الى الادارة البيئية على المستوى العالمي .

### تاسعاً: خصائص نظم الادارة البيئية

تتمثل خصائص نظم الادارة البيئية بانها تقوم بالآتي (1) :

1. تحدد المستلزمات القانونية والتنظيمية ، تنشيء اعلى مستوى من التزام الشركة بمنع التلوث .
2. تحدد الجوانب البيئية المرتبطة بنشاطات الشركة ومنتجاتها وخدماتها .
3. تشجع على التخطيط البيئي عبر دورة الحياة الكاملة للمنتج او الخدمة او العملية التصنيعية .
4. تؤسس اجراءات تحقيق مستويات اداء بيئية مستهدفة وخطوط اتصالات واضحة.
5. تقيس الاداء البيئي للشركة مقابل سياستها البيئية واهدافها لتحديد مدى الملائمة والحاجة الى التحسين.
6. تخصص الموارد وتضع برامج تدريبية لازمة لتحقيق المستوى المطلوب .
7. تشجع المجهزين والمتعاقدين لتأسيس انظمة الادارة بيئية لانها تؤثر على نشاط الشركة ومخرجاتها.

يستطيع الباحث اضافة الخصائص على النحو الآتي :

1. تمنع الشركات من الوقوع في المخالفات البيئية .
2. تحسن موقع الشركات في السوق وترفع كفاءة ادائها .

### عاشراً: أدوات تطبيق نظم الإدارة البيئية

تتمثل أدوات تطبيق نظم الإدارة البيئية في الآتي (2) :

1. التشريعات : ما تصدره الدول من تشريعات وقوانين ملزمة للشركات والأفراد أثناء قيامهم بالعمليات المختلفة بما يسمح للدول بممارسة صلاحياتها في إطار تلك التشريعات بفرض العقوبات وإيقاف العمل في تلك المنشآت المخلة بشروط الترخيص للنظم والمعايير البيئية .
2. مجموعات الضغط : المنظمات والجمعيات التي تعني بحماية البيئة والحفاظ عليها وتسعى في تقديم الدعم الفني والمالي للمشروعات التي تلتزم بالتشريعات واللوائح والاتجاهات الحديثة في المحافظة على البيئة فضلاً عن ضغوط المجتمع والضغط الأدبية والاجتماعية من خلال علاقة الإنسان بالمحيط البيئي .
3. المعايير : المعايير البيئية التي تلتزم بها الشركات المختلفة فضلاً عن مفاهيم الجودة الحديثة التي تؤدي دوراً كبيراً في المنافسة بين الشركات المنتجة ومدى مراعاتها للشروط البيئية .

---

(1) زين الدين بروش ، جابر دهيمي ، دور نظام الادارة البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسات ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، الملتقى الدولي الثاني ، في الفترة ، 22 - 23 ، 2011 ) ، ص 649 .

(2) مطانيوس مخول ، عدنان غانم ، نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة ، ( دمشق ، جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 25، عدد 2 ، 2009 ) ، ص 36 .

4. التمويل : ما تسعى إليه اغلب الشركات المنتجة في استهلاك الطاقة النظيفة بعيدا عن التلوث البيئي ، الأمر الذي يؤدي إلي توفير تكاليف العملية الإنتاجية وفي زيادة الفرص التسويقية ، لذا أعطت الجهات الممولة عناية واهتماما قبل دراسة تمويل المشروعات من خلال تخصيص الالتزامات البيئية حتى لا يؤدي إلي ارتفاع التكلفة . وهناك أدوات أخرى تتمثل في الآتي :

1. الأدوات القائمة على استحداث الوظائف الخضراء التي تسهم في الحفاظ على نوعية البيئة سواء في الزراعة ، الصناعة، الخدمات أو الإدارة .
  2. المبادرات الطوعية التي يمكنها أن تخفض التكاليف الإدارية .
  3. الأدوات القائمة على المعلومات كوضع العلامات الايكولوجية وإنكاء الوعي ولا سيما إذا كانت مرتبطة بتدابير أخرى كالضرائب البيئية و الحصول على شهادات الجودة البيئية .
  4. سياسات المشتريات ك شراء المنتجات الأكثر سلامة وصداقة للبيئة .
  5. الأدوات القائمة على الأسواق كالرسوم البيئية وتقديم الإعانات والقروض للشركات ذات الفعالية البيئية.
  6. الاستثمارات العامة تؤدي في حالات عديدة إلي تطوير بيئية تحتية ذات تأثير قليل على البيئة (1) .
  7. الأدوات التعليمية والتنقيفية كالندوات والمحاضرات العامة ، برامج الانترنت ، الإذاعة والتلفزيون لتوعية الجمهور بضرورة الاهتمام بالبيئة ، والأدوات التنظيمية المباشرة كالتنظيم باستخدام الأوامر والتحكم في الملوثات المسموح به للأنشطة الاقتصادية ، والتنظيم المبني على التكنولوجيا (2) .
- يستطيع الباحث إضافة الأدوات الآتية :

1. وسائل التكنولوجيا : أداة يتم عبرها تطبيق نظم الإدارة البيئية سواء تعلق بتكنولوجيا الإنتاج ، المعلومات ، التخلص من المخلفات أو غيرها .
2. وضع السياسة البيئية وتنفيذها ومراقبتها : من شأنها الإسهام في الحد من التأثيرات البيئية .
3. أدوات تحقيق إدارة التكاليف البيئية كتكلفة دورة حياة المنتج والنموذج البيئي المتوازن .

## 1/2 العوامل المؤثرة في مواصفة نظم الإدارة البيئية

تتمثل العوامل التي دفعت المنظمة الدولية للتقييس بتبني مواصفة الإدارة البيئية في الآتي (3) :

---

(1) ولهي بو علام ، آفاق تطبيق الإستراتيجية المالية الخضراء في ظل الدور الجديد للدولة مع الإشارة إلي حالة الدول العربية النفطية ، (الجزائر : جامعة محمد بو ضياف ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، عدد 12 ، 2014 ) ، ص 194 .

(2) عيسى محمد الغزالي ، السياسات البيئية ، (الكويت : المعهد العربي للتخطيط بالكويت ، جسر التنمية ، عدد 25 ، السنة الثالثة ، 2004) ، ص 10 .

(3) منير صديق سعد الله ، متطلبات المواصفة بين الجودة والبيئة في ظل سلسلة المواصفات الدولية ISO 14001 و ISO 9000 ، (بغداد : جامعة سانت كليمنتس ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص ص ، 98-99 .

1. التنمية المستدامة : ظهر كمصطلح لأول مرة في عام 1987 وأطلق ميثاق العمل للتنمية المستدامة عام 1991 والذي يتضمن ستة عشر مبدأ يعنى بإدارة البيئة وتعزيز التنمية المستدامة كما اشتمل الميثاق على بعض العناصر الرئيسية لأنظمة الإدارة البيئية .

2. سلسلة المواصفة الدولية الايزو 9000: سلسلة خاصة بأنظمة إدارة الجودة وهي احد العوامل المؤثرة في تبني منظمة التقييس مواصفات تعالج الشأن البيئي وتعتمد في بنائه على نفس إطار عمل الايزو 9000 .

3. انتشار المواصفات الوطنية والإقليمية : صدور المواصفة البريطانية BS7750 لأنظمة الإدارة البيئية عام 1992 اعتمد إلي حد كبير على مواصفة الايزو 14001 وكذلك ظهور التشريع الأوروبي وعدم تماثلها لمتطلبات تلك المواصفات عجلت بضرورة إيجاد مواصفة دولية تحظى بقبول عالمي وتحقق حماية البيئة .

4. تطور الوعي البيئي للمجتمعات : اسهم في تشكيل الجماعات البيئية الضاغطة ودفعت المنظمات لتبني المواصفات الدولية لأنظمة الإدارة البيئية لتمكنها من التوافق مع التشريعات والتعليمات البيئية .

5. تطوير التشريعات البيئية : أسهم في إيجاد مناخ قانوني لظهور المواصفات الدولية لأنظمة الإدارة البيئية. يتضح للباحث أن تحقيق التنمية المستقرة ،المستمرة والمتواصلة ، ظهور أنظمة إدارة الجودة ، تعدد مواصفات التقييس، تطور التشريعات البيئية هي التي أثرت في نظم الإدارة البيئية وعجلت بظهور الايزو 14000.

## 2/2 عيوب نظم الإدارة البيئية

تتمثل عيوب نظم الإدارة البيئية في الآتي (1) :

1. تؤدي سلسلة المواصفات القياسية الايزو إلي هدر في الطاقات ، الجهد ، الوقت والتكلفة .
2. يعتبر عودة إلي النظام البيروقراطي لما يستخدمه من إجراءات وخطوات دقيقة وتنفيذ سلسلة أوامر .
3. أن النظام يهدف أساساً على مراعاة مصالح المنظمات والبيئة على حساب عمل الشركة .
4. هنالك بعض المجالات المبهمة في المواصفة منها تحديد وتحليل الجوانب البيئية والغايات البيئية للمنظمة.
5. تكلف الشركة مبالغ طائلة كتكاليف الاستشارات وبرامج المراجعة الخارجية .

يري الباحث أن توضيح المجالات المبهمة في مواصفة الايزو 14000 يدفع الشركات إلي تبني نظم الإدارة البيئية وتقبلها رغم عيوبها التي تتعارض مع مصالحها في سبيل تحقيق المزايا والفوائد التي تصب في مصلحتها ومصلحة المجتمع و حماية البيئة في حال تطبيق نظم الإدارة البيئية .

## 3/2 انواع نظم الإدارة البيئية

تتمثل نظم الإدارة البيئية في ثلاثة أنواع معبر عنها بثلاث مواصفات على النحو الآتي (2) :

(1) شتوح وليد، مكانة نظام الإدارة البيئية الايزو 14000 في تسيير المؤسسات الجزائرية ، (الجزائر : جامعة غرداية ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات البيئية ، المجلد 7 ، عدد 2 ، 2014 ) ، ص 4 .

(2) إيثار عبد الوهاب آل فيحان ، سوزان عبد الغني البياتي ، تقويم مستوى تنفيذ متطلبات نظام الإدارة البيئية الايزو 14001 : 2004 ، (بغداد: الجامعة المستنصرية ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، عدد70، 2008) ، ص116 .



1. المواصفة البريطانية : اصدر المعهد البريطاني للمواصفات عام 1992 نظاما للإدارة البيئية وتم تنقيحها في عام 1994 ولا زالت معتمدة حتى الآن في المملكة المتحدة وقد شكلت أساسا لتطوير المواصفة الدولية ايزو 14001 إلا انها اقل مرونة وأكثر تحديدا ويصعب تطبيقها عالمياً .

2. المواصفة الأوروبية : بنيت على المواصفة البريطانية و تبنى الاتحاد الأوربي النسخة الخاصة من إدارة البيئة وخطة التدقيق عام 1993 وأصبحت سارية المفعول عام 1995 وتم تنقيحها عام 2001 لتعكس نظاما طوعيا للمنظمات التي ترغب في تقييم وتحسين أدائها البيئي وهي أكثر المواصفات تشدداً وتفصيلاً .

3. المواصفة الدولية الايزو 14001 : مواصفة دولية طورته منظمة التقييس الدولية و في ضوءها حددت المتطلبات الأساسية لإقامة نظام الإدارة البيئية وقد اعتمد النص الرسمي لهذه المواصفة بعد نشره عام 1996 ، وتطبق هذه المواصفة على أية منظمة تسعى إلي صياغة وتطبيق وتحسين نظام إدارتها البيئية والمطابقة الذاتية مع السياسة البيئية المعلنة وإقامة الدليل علي شهادة المطابقة لنظام الإدارة البيئية.

يستنتج الباحث وجود ترابط وتكامل بين المواصفات المذكورة فالمواصفة الدولية والأوروبية بنيتا على أساس المواصفة البريطانية إلا أن المواصفة الدولية هي أكثر المواصفات مرونة وقابلية للتطبيق على المستوى العالمي سواء من قبل الشركات التي تسعى إلي تحقيق الأرباح أو المؤسسات الخدمية .

#### 4/2 دعائم الإدارة البيئية

تتمثل دعائم الإدارة البيئية في الآتي<sup>(1)</sup> :

1.الرصد البيئي: يوفر الرصد البيئي خلال تنفيذ المشروع معلومات عن الجوانب البيئية الرئيسية للمشروع ولا سيما آثاره البيئية وفعالية تدابير التخفيض من تلك الآثاروالهدف من الرصد البيئي هو التحقق من مدى الالتزام باللوائح البيئية ويساعد في حصر المواد والنفايات الخطرة وتحسين الأداء البيئي<sup>(2)</sup> . ويتطلب تحديد الآثار المحتمل حدوثها بالنسبة لنوعية الهواء في موقع المصنع والمناطق المجاورة لها وجود بيانات حقيقية عن مستويات تلوث المياه ، التربة ، الضوضاء ، التلوث البصري وغيرها<sup>(3)</sup> . وتعتبر شبكات الرصد البيئي أهم وسائل الرصد البيئي وهي وحدات العمل التي تقوم برصد مكونات وملوثات البيئة وتوفير البيانات للجهات المعنية بصفة دورية كشبكات رصد المواد المشعة<sup>(4)</sup> .

(1) دليل عمليات البنك الدولي ، خطة الإدارة البيئية ، منشور سياسة العمليات ، يناير ، 1999 ، ص 2 .

(2) شادية الشيشيني، دليل الرصد الذاتي ، ( القاهرة : جهاز شؤون البيئة ، يناير ، 2003 ) ، ص 53.

(3) ممدوح سلامة مرسي ، الإدارة البيئية لتقييم الأثر البيئي للمشروعات ، ( القاهرة ، جامعة أسيوط ، مجلة جامعة أسيوط للدراسات البيئية ، عدد 32 ، 2008 ، ) ص 115.

(4) المادة (1) من القانون الاتحادي رقم (24) لسنة 1999 في شأن حماية البيئة وتنميتها المعدل بالقانون الاتحادي رقم (20) لسنة 2006 بالإمارات العربية المتحدة ، ص 3 .

يتضح للباحث أن الرصد البيئي يعتبر من مقومات نظم الإدارة البيئية لأنها توفر بيانات حقيقية عن مستويات التلوث الأمر الذي يتيح إيجاد الحلول و المعالجات التي من شأنها تحقيق الحماية البيئية .

2. الكفاءة البيئية: توفير سلع وخدمات ذات أسعار تنافسية تشبع حاجات الإنسانية وتحقق جودة الحياة في الوقت الذي تقل فيه التأثيرات البيئية ، و كثافة الموارد المستخدمة خلال دورة الحياة وصولاً بها إلي المستوى الذي يتناسب مع طاقة الأرض وتتحقق من خلال التركيز على خدمة العميل ، التركيز على الجودة ، منح اعتبارات أكثر لحدود الطاقة البيئية ، تجديد منظور دورة الحياة<sup>(1)</sup>. وتعتبر الكفاءة البيئية شرطاً ضرورياً لنجاح الإدارة البيئية لأنها توفر التوازن الأمني لعدة مستويات تتمثل في<sup>(2)</sup>:

أ. الامن البيئي : حماية البيئة من الإخطار وما يحول دون حصول الفرد على الحق في بيئة آمنة.  
ب . الأمن الاقتصادي : تأمين الاقتصاد الوطني باتخاذ ما يلزم إلي تدميته .  
ج. الأمن المتصل بالموارد : توفير كل ما يلزم لسد حاجات الأفراد الضرورية وكفاءة استخدام الموارد .  
د. الأمن الاجتماعي : المحافظة على البيئة المكانية للمجتمع ودراسة اثر التغيرات الاقتصادية والاجتماعية فيها وحماية السكان من احتمالات الأخطار الطبيعية والصناعية والاجتماعية التي تهدد حاضرهم ومستقبلهم.  
يتضح للباحث ان الادارة البيئية تتطلب تحقيق الكفاءة البيئية والتي تحقق الاهداف البيئية بأقل تكلفة وهي تعد بمثابة معيار ومقياس لنجاح الادارة البيئية وتوفر التوازن الامني بيئياً ، اقتصادياً واجتماعياً .

3. الانتاج الانظف : عملية انتاجية حكيمة تقوم باستبعاد الملوثات قبل حدوثها بدلاً عن الطريقة التقليدية الباهظة التكاليف والقائمة على معالجة التلوث بعد حدوثه<sup>(3)</sup> . حيث تسعى الشركات لتوسيع مجال منافستها من خلال اخضاع عمليات الاستخراج للمواد والتصنيع لمتطلبات المواصفات القياسية البيئية والحصول على منتجات صفرية التأثير البيئي قبل وبعد واثناء التصنيع<sup>(4)</sup>. ومن مزايا الانتاج الانظف زيادة الانتاجية ، خفض تكلفة التشغيل ، تحسين تكنولوجيا الانتاج بمواكبة التطورات في طرق الانتاج الحديثة ، تحسين بيئة العمل الداخلية وخفض التدهور البيئي ، تجنيد المساءلة القانونية وتحسين صورة الشركة<sup>(5)</sup> .

---

(1) برني لطيفة ، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية ، ( الجزائر: جامعة محمد خيضر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007 ) ، ص 56 .

(2) عبد العزيز عبد الله احمد ، الاعلام ودوره في تحقيق الامن البيئي ، ( الرياض : اكااديمية نايف العربية للعلوم الامنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2003 ) ، ص ص ، 25- 26 .

(3) احمد تي ، حمزة بالي ، استراتيجية الانتاج الانظف ودوره في حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة ، ( الجزائر : جامعة الوادي ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، عدد 5، السنة الخامسة ، 2012 ) ، ص 167 .

(4) عاشور مزريق ، الانتاج الانظف بين الصيانة الانتاجية الشاملة وانظمة التصنيع الحديثة ، ( الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية ، عدد 6، 2011 ) ، ص 18 .

(5) فاتح مجاهدي ، شراف براهيم ، برنامج الانتاج الانظف كآلية لزيادة فعالية ممارسة الادارة البيئية ودعم الاداء البيئي للمؤسسة ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرياح ، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، عدد 1 ، 2011 - 2012 ) ، ص 79 .

يستنتج الباحث ان الانتاج الانظف يحسن الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي ويسهم بصورة فاعلة في ادارة البيئة وهو يشتمل على المهام التي تقوم بها الكفاءة البيئية والرصد البيئي .

## 5/2 مقومات نظام ادارة التكاليف البيئية

تتمثل مقومات نظام ادارة التكاليف البيئية في الآتي (1) :

1. قياس التكاليف البيئية : قياس التكاليف والمنافع البيئية الناجمة عن المشروعات الصناعية اصبحت من الامور الحيوية والهامة لمتخذي القرارات على كافة المستويات وتكمن الصعوبة في قياس اجمالي التكاليف البيئية في ان معظم الاثار البيئية للانشطة الاقتصادية غير مباشرة ولايوجد سعر سوق لحسابها الامر الذي يحتم قياسها باستخدام الطرق غير المباشرة من خلال قياس اثارها الاقتصادية على عناصر راس المال .

2. اعداد تقارير التكاليف البيئية : تعمل الشركات على تحقيق استراتيجية حماية البيئة والمحافظة عليها والتي يحملها تكاليف اضافية ناتجة عن قيامها بمعالجة الاضرار البيئية التي لم تتمكن من منعها او التحكم فيها ونظراً لاهمية هذه التكاليف تقوم الشركات باعداد تقرير عنها توضح من خلالها مختلف عناصر التكاليف التي تحملتها والمتعلقة بالبيئة وكذلك نسبة كل نوع الى اجمالي هذه التكاليف وذلك على مدى فترات زمنية ، واعداد هذا النوع من التقارير يسهم في تحديد العلاقة بين تكاليف المنع ، القياس ، الفشل والرقابة (2) .

3. ادارة التكاليف البيئية: تشكل احد عناصر التكاليف الرئيسية شأنها شأن جميع التكاليف الاخرى في صنع القرارات ويتم تحليلها ضمن انشطة الشركات كتكاليف التخطيط البيئي والتوافق البيئي (3) .

يتضح للباحث ان نظام ادارة التكاليف البيئية يركز على قياس التكاليف البيئية الا انها تعد احد المشاكل المحاسبية ، كما يرتكز على اعداد التقارير عن مختلف التكاليف البيئية التي تحملتها نتيجة لتاثيرها على البيئة ، ويعد ادارة التكاليف البيئية بعد قياسها والتقرير عنها ومعرفة ابعادها الاستراتيجية واتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها احد مقومات نظم ادارة التكاليف البيئية .

## 6/2 خصائص نظام ادارة التكاليف البيئية

تتمثل خصائص نظام ادارة التكاليف البيئية في الآتي (4) :

---

(4)خالد عبد العزيز عطية وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الاثار البيئية للمنشآت الصناعية، ( الرياض: جامعة الملك فيصل، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المجلد السادس، عدد 2، 1426هـ/2005م )، ص 205.

(2) جودي محمد رمزي ، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة ، ( الجزائر : جامعة فرحات عباس ، المؤتمر العلمي الدولي الثالث والاربعون ، في الفترة 7 - 8 ، ابريل ، 2008 ) ، ص 15 .

(3)Haluk Duman ,et al ,**Environmental cost Management Within the Sustainable Business** , The Online Journal of Science and Technology , Vol.3 , Issue 2, 2013 , P.86.

(4) مها عباس المرزوقي ، دراسة وتحليل التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الادارية ، ( الرياض : جامعة الملك عبد العزيز ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004 ) ، ص ص ، 71 ، 72 .

1. الخصائص الفنية : توفير قاعدة بيانات بيئية عن طريق تحديد التكاليف البيئية المستقبلية من خلال مجموعة من القرارات التي تتصل بتصميم المنتج او العمليات وقرارات اقتناء الآلات والمعدات واختيار الموقع يمكن المؤسسة من الاستفادة من قواعد البيانات عند اتخاذ القرارات في المستقبل .

2. الخصائص السلوكية : تاثير نظام المحاسبة الادارية على اتخاذ القرارات لتحقيق الاهداف المرجوة اذ تعمل التقارير والبيانات البيئية على ادخال الاعتبارات البيئية ضمن متغيرات عملية اتخاذ القرارات .

3.الخصائص الثقافية: ان تطبيق مفهوم ادارة التكاليف البيئية يعكس ثلاثة من اهم القيم الفكرية وهي:

أ. المشاركة في تحقيق قيم المجتمع : يعكس قياس وتحليل التكاليف البيئية التزام الشركات بقيم المجتمع .

ب. تغيير الاطار الفكري الخاص بالتكاليف البيئية : يختلف الاطار الفكري من مؤسسة طبقاً للاختلاف في النظر للتكاليف البيئية على انها تكاليف لا يمكن تجنبها فهي تكاليف تتوافق مع القوانين البيئية ، اسلوب لتخفيض التكاليف البيئية ، فرصة استراتيجية لزيادة حجم اعمال الشركات.

ج. وضع القضايا البيئية في الاطار الصحيح : قياس وادارة التكاليف البيئية يساعد على ادخال تلك التكاليف ضمن متغيرات القرارات الادارية المختلفة .

يتضح للباحث ان توفير قاعدة بيانات بيئية مرتبطة بالتكاليف البيئية المستقبلية ، الاهتمام بقيم المجتمع ، تغيير الاطار الفكري للتكاليف البيئية ، وضع القضايا البيئية في الاطار الصحيح تعتبر من اهم الخصائص التي يتمتع بها نظام ادارة التكاليف البيئية .

## 7/2 مداخل تحقيق ادارة التكاليف البيئية في ظل اساليب الانتاج المتطورة

تتمثل مداخل تحقيق ادارة التكاليف البيئية في الآتي (1) :

1. مدخل تكلفة دورة حياة المنتج لتحسين الاداء البيئي : تكلفة دورة حياة المنتج هي اسلوب للتقييم ومدخل لاتخاذ القرار . وهي احدى ادوات الادارة المختلفة لتقييم الاهتمامات البيئية (2) .والتي تعنى بجمع التكاليف الكلية للمنتجات ، العمليات والانشطة لتحديد ومراقبة تكاليف المنتج النهائي خلال مدة حياته (3) . ويقوم مدخل تكلفة دورة الحياة على اساس تحليل التكلفة والربح وتتضمن ادارة تكلفة دورة الحياة تكاليف تطوير المنتج ، كل التكاليف المتعلقة بالمنتج ، التحكم في التكاليف ابتداءً بمستوى التطوير (4) . ويقدم تحليل تكلفة دورة الحياة نظرة شاملة للتاثيرات المالية وغير المادية للقرار الذي يتضمن مزايا غالباً ما يصعب احتسابها من خلال الشروط

(1) Kenji Okano , **Life Cycle Costing , -An Approach to Life Cycle Cost Management :A Consideration from Historical Development** , Asia Pacific Management Review , Vol.6 , No.3, 2001, P.318 .

(2) Phillip .F. G Banfill ,et al , **Life – Cycle Assessment and the Environmental Impact of Building : A Review** , Sustainability , Vol.1, 2009, P.674 .

(3) Pernilla Gluch , Henrikke Baumann , **The Life Cycle Costing Approach : Conceptual Discussion of its Usefulness for Environmental Decision Making** , Building and Environment ,Vol. 39 , 2004 , P.573.

(4) Sevgi Ayden , Ferhan Emir , **Life Cycle Cost Management : An Environmental Approach** , Proceeding of 11<sup>th</sup> International Business and Social Science Research Conference , 8 – 9 ,January , 2015 , Dubai , UAE , P. 2 .

المالية الدقيقة كما يفيد التحليل في تحليل الانظمة ويضع كافة تكاليف دورة الحياة المفيدة في الحسبان عند اتخاذ قرار ما (1). وتمر تكلفة دورة الحياة بعدة مراحل تبدأ بعملية تصميم المنتج والتي تترتب عليه تكاليف متعددة كتكاليف البحث والتطوير لتحديد متطلبات جودة المنتج البيئية وتتركز التكاليف البيئية في مرحلة التصميم لتأثيرها على بقية التكاليف ولتخفيض التكاليف المتعلقة بالمراحل الاخرى كتكاليف التصنيع، مرحلة شراء المواد الاولية والطاقات وتترتب عليه تكاليف فحص المواد ومطابقتها للمواصفات (2). مرحلة التصنيع تصدر فيها العديد من النفايات والتي يتحتم تقليل اثارها السلبية على البيئة، مرحلة التعبئة وتتطلب تعبئة المنتجات في عبوات لا تحمل اخطار صحية ولا يدخل في تركيبها مواد سامة، مرحلة الاستخدام وهنا لابد من التركيز على جودة ونظافة المنتجات والاستخدام الصحيح والسليم للمنتجات، مرحلة التخلص من المنتجات ويترتب عليه حدوث تدهور بيئي بسبب المخلفات ولا سيما اذا كانت المخلفات غير قابلة لاعادة التدوير (3). واذا تم تدويرها فانها تخفض التكلفة وتحسن الكفاءة (4).

يتضح للباحث ان مدخل تكلفة دورة حياة المنتج تقوم على تتبع كل التكاليف بما فيها التكاليف البيئية المتعلقة بانتاج المنتج خلال دورة حياته بدءاً بتكاليف تصميم المنتج ذات التكاليف البيئية المرتفعة قبل البدء في الانتاج وانتهاءً بتكاليف التخلص من المنتج وهي من المداخل التي تحسن الاداء البيئي.

2. النموذج البيئي المتوازن : يجمع النموذج البيئي المتوازن بين المدخلات كالمواد الخام والعمليات التشغيلية والمخرجات كالمنتج النهائي والمخلفات الناتجة عنها (5). ويقوم النموذج البيئي المتوازن على تحقيق التوازن والتساوي في مجالات متعددة من خلال تغطية العوامل الداخلية والخارجية وتضمين العناصر الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية (6). ومن محاور النموذج البيئي المتوازن المحور المالي والذي يهدف الى خفض التكاليف البيئية ويهتم بقياس وعرض التكاليف البيئية من خلال استخدام مؤشرات كنسبة التكاليف البيئية الى اجمالي التكاليف، تكاليف الانتاج والمبيعات، محور الزبائن هدفها قبول ورضا الزبون، محور العمليات الداخلية وهدفها

(1) ديريك سويغت، تكلفة دورة الحياة، (دبي : مركز البيئة للمدن العربية، مجلة بيئة المدن الالكترونية، عدد 4، 2013)، ص 32.

(2) حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية، (بغداد : جامعة ديالي، مجلة ديالي، عدد 63، 2014)، ص 298.

(3) Don R. Hansen, Mary Anne Mowen, **Cost Management : Accounting and Control**, Fifth Edition, Thomson South – Western, USA, 2006, P P. 707, 708.

(4) احمد سليمان محمد، تحسين الاداء الاستراتيجي للمنظمة الصناعية في اطار تطبيق استراتيجيات التصنيع البيئي، (بغداد : جامعة البصرة، مجلة دراسات ادارية، المجلد 4، عدد 8، 2012)، ص 224.

(5) الطيب الوافي، الريادة في الاداء البيئي، (الجزائر : جامعة قاصدي مرياح، مجلة الباحث، عدد 11، 2012)، ص 143.

(6) نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الاعمال في التنمية المستدامة، (بغداد : جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 21، عدد 2، ديسمبر، 2005)، ص 13.

وجود نظام رقابة بيئية فاعلة ، محور التعلم والابداع هدفها تحسين استراتيجية الاداء البيئي وتحقيق الاهداف العامة والخاصة بالوحدات الاقتصادية من خلال عدة مؤشرات منها تكاليف التدريب في المجال البيئي<sup>(1)</sup>. ويعتمد تطبيق النموذج البيئي المتوازن على ادوات المحاسبة الادارية البيئية المتمثلة في<sup>(2)</sup> :

أ. المحاسبة البيئية بالوحدات النقدية : تختص بالقياسات المالية او النقدية وتستخدم في اعداد كافة التقارير المحاسبية الادارية البحتة المتعارف عليها وكذلك تقارير المحاسبة الادارية البيئية عن التأثيرات والمحاور المالية البيئية اللازمة لترشيد القرارات الادارية من خلال التقويم البيئي، الاقتصادي، الاداري.

ب. المحاسبة البيئية بالوحدات العينية : تختص بالقياسات العينية او الطبيعية كقياس تلوث الهواء او كمية الاشعاع المتسرب حيث تستخدم في اعداد تقارير المحاسبة الادارية البيئية العينية معبراً فيها عن العمليات البيئية في شكل وحدات عينية تغطي مؤشرات كمية عينية تساعد في الاشراف على الشؤون البيئية للشركة .

يستنتج الباحث وجود تشابه بين مدخل تكلفة دورة حياة المنتج والنموذج البيئي المتوازن في ان كلاهما يهتم بتحسين الاداء البيئي الا ان النموذج البيئي اشمل من تكلفة دورة حياة المنتج حيث انها تعتبر جزءاً من النموذج البيئي لان تكلفة دورة الحياة تهتم بالتكاليف المتعلقة بالمنتج خلال دورة حياته بينما يهتم النموذج البيئي بقياس جميع تكاليف المدخلات والمنتجات تحت التشغيل والتي ينبغي ان يساوي المخرجات وهي المخلفات والمنتج النهائي وبذلك ياخذ النموذج البيئي المتوازن في الاعتبار رقابة وتخطيط وتقويم الاداء البيئي والاقتصادي في آن واحد بالاعتماد على المحاسبة البيئية بالوحدات النقدية والعينية .

3. مدخل نظم ادارة التكلفة الاستراتيجية : تتم ادارة التكاليف المرتبطة بالانشطة البيئية وفقاً لمدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية على النحو الآتي<sup>(3)</sup> :

- أ. تحديد مفهوم التكلفة البيئية ومكوناتها والاهمية النسبية لعناصرها وتبويبها بطريقة تمكن من ادارتها .
- ب. تحديد التكاليف البيئية غير المباشرة وتخصيصها باستخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط .
- ج. استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة باستخدام اداة هندسة القيمة في اعادة هيكلة المنتج وتصميمه لتلبية حاجات الزبون في ظل متطلبات البيئة النظيفة للوصول الى منتجات صديقة للبيئة .
- د. اعتماد دورة حياة المنتج في تصميم المنتج وذلك لتحديد التأثير البيئي للخصائص والمواصفات المختلفة بالمنتج خلال جميع مراحل دورة الحياة على ان يتم احتساب التكاليف البيئية الناتجة عن التقنيات النظيفة عند

---

(1) عمر اقبال توفيق وآخرون ، تقويم الاداء البيئي في الوحدات الاقتصادية ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الخاص 4 ، 2011 ) ، ص ص 8 - 11 .

(2) خالد محمد عبد المنعم ، اطار مقترح للمحاسبة الادارية البيئية على مستوى منشآت الاعمال ، ( القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة كلية التجارة ، عدد 3 ، 2002 ) ، ص ص ، 23 ، 24 .

(3) خالد غازي عبود ، مثى فالح بدر ، تفعيل دور ادارة التكلفة الاستراتيجية في دعم تقنية الانتاج الانظف ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الخامسة والثلاثون ، عدد 93 ، 2012 ) ، ص 223 .

اعداد التقارير عن سنوات دورة الحياة الكاملة للمنتج وعند تحديد او تخطيط المنتج في المدى الطويل عن طريق المحاسبة عن التكلفة على اساس دورة حياة المنتج .

هـ . استخدام تحليل سلسلة القيمة في تحليل الانشطة الداخلية الاساسية الداعمة لسلسلة القيمة وتحديد الانشطة التي تضيف قيمة من المنظور البيئي والانشطة التي لا تضيف قيمة بحيث يتم الابقاء على النوع الاول ومعالجة النوع الثاني وفق فلسفة الانتاج الانظف للوصول الى قيمة بيئية للمنشأة . وتحليل سلسلة القيمة هي طريقة نظامية للنظر الى سلسلة الانشطة التي تؤديها الشركة (1) . وتركز على النواحي الخارجية المرتبطة بالانشطة ايجاد القيمة في المجال الصناعي بدءاً من المواد الخام وصولاً الى المنتج النهائي (2) .

و . اعتماد التحسين المستمر من خلال عمليات تحسين البيئة كجزء من برنامج خفض التكلفة والتي تؤدي الى توفير الطاقة وخفض استخدام الخامات وخفض الضائع .

يتضح للباحث ان مدخل نظم ادارة التكلفة الاستراتيجية يهدف الى تحديد التكاليف بما فيها التكاليف البيئية لايجاد الطرق والوسائل التي عبرها يمكن تخفيضها والتحكم فيها حتى يسهل ادارتها من خلال تحديد التكاليف البيئية وتخصيصها ، استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة ، دورة حياة المنتج ، سلسلة القيمة والتحسين المستمر .

---

(1) الشريف بقة ، فايذة محلب ، تأثير التحليل البيئي كألية من آليات اليقظة الاستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرياح ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، عدد 2، 2015 ) ، ص 140 .

(2) سليمان حسين البشتاوي ، طلال سليمان جريرة ، اهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية ، ( عمان : الجامعة الاردنية ، دراسات العلوم الادارية ، المجلد 42 ، عدد 1، 2015 ) ، ص 183 .

## المبحث الثالث

### طرق ومدائل قياس التكاليف البيئية

تهدف المحاسبة الى انتاج المعلومات المالية الا ان الانشطة الاقتصادية التي تمارسها الشركات في سبيل تحقيق ارباحها تترك آثاراً سلبية على البيئة الامر الذي يتطلب قياس التكاليف والالتزامات البيئية محاسبياً من خلال الطرق والمدائل التي توصلت اليها المحاولات المحاسبية لقياسها .

#### أولاً: مفهوم القياس المحاسبي البيئي

عرف القياس المحاسبي البيئي بانه العملية التي توفر مجموعة النتائج البيئية التي تعكس التزام الشركات بحماية البيئة<sup>(1)</sup>. وانه تحليل الاحداث المتعلقة بالانشطة البيئية للشركات وتسجيلها في تاريخ حدوثها ثم تتبع حركة تبادل هذه الاحداث لتحديد آثارها على مصالح اطراف التبادل على شكل وحدات نقدية تماشياً مع فرض وحدة القياس<sup>(2)</sup>. وهو عملية توفير المعلومات البيئية من خلال القياس الكمي للتاثيرات البيئية للشركات<sup>(3)</sup>. يعني القياس العيني والمالي لتوفير معلومات فعلية ومستقبلية لمتخذي القرارات ولصانعي السياسات البيئية لتحديد التكاليف البيئية للعمليات والانشطة الخاصة بحماية البيئة<sup>(4)</sup>. عرف بانه التعبير عن الاضرار التي تلحقها الوحدة الاقتصادية على البيئة والمجتمع بقيم نقدية وكمية وتحويل التكاليف من تكاليف خارجية غير خاضعة للرقابة الى تكاليف داخلية تتحملها الوحدة الاقتصادية<sup>(5)</sup>. وانه تحديد حجم المبادلات او الانشطة ذات المضامين الاجتماعية والبيئية<sup>(6)</sup>. عرف بانه ادراج الاثار البيئية لانشطة الشركات في صورة كمية<sup>(7)</sup>. وهو قياس الاحداث والاثار الخارجية لتصرفات الشركات والاهتمام بالمعلومات المحاسبية للحفاظ على صحة الانسان والحد من الاضرار بالبيئة<sup>(8)</sup>. كما عرف بانه تحديد الموارد المالية والبيئية ومعالجة الالتزامات البيئية

(1) Global Environmental Management Initiative, **Measuring Environmental Performance: A Primer and Survey of Metrics in use**, Washington D.C, USA, 1998, P. 8.

(2) محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ) ، ص 28 .

(3) François Henri , Marc Journeault , **Environmental Performance Indicators : An Empirical Study of Canadian Manufacturing Firms** , Journal of Environmental Management , Vol.87 , 2008 , P. 165 .

(4) سلمى عائشة كيحلي وآخرون ، التكاليف الاقتصادية لمشكلات البيئة واهم طرق التقييم البيئي المستخدمة ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، الملتقى العلمي الدولي ، في الفترة ، 20 ، 21 ، نوفمبر ، 2012 ) ، ص 482 .

(5) ازهري يوسف الشكري ، اسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الانشطة الاجتماعية وطرائق الافصاح عنها في التقارير المالية ، ( بغداد : جامعة الكوفة ، المغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، السنة الثامنة ، عدد 22 ، 2012 ) ، ص 238 .

(6) محمد فيصل حسن ، المحاسبة البيئية - القياس والافصاح ، ( الخرطوم : المكتبة الوطنية ، 2013 ) ، ص 80 .

(7) بوسبعين تسعديت ، المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية كآطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية المستدامة ، ( الجزائر : جامعة البويرة ، مجلة المعارف السنة التاسعة ، عدد 17 ، 2014 ) ، ص 167 .

(8) مشري حسناء ، دراسة اثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية ، ( الجزائر : جامعة سطيف ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، عدد 14 ، 2014 ) ، ص 244 .



والاجتماعية المترتبة عن العمليات الاقتصادية للشركات بالشكل الصحيح وهو القياس المحاسبي لآثار الانشطة الاقتصادية على البيئة الطبيعية بشكل نقدي (1) .

يستنتج الباحث من تعريفات القياس المحاسبي البيئي بانه :

1. تسجيل وتحليل الانشطة للشركات وتحديد اثارها في شكل وحدات نقدية .
  2. تحديد حجم المبادلات او الانشطة ذات المضامين الاجتماعية والبيئية في صورة كمية .
  - 3.التعبير عن اضرار الشركات على البيئة بقيم كمية .
- يستطيع الباحث تعريف القياس المحاسبي البيئي بانه تسجيل وتحليل الاحداث المتعلقة بانشطة الشركات على البيئة والتعبير عن اضرارها واثارها بوحدات نقدية وكمية .

### ثانياً: اهمية القياس المحاسبي البيئي

تتمثل اهمية القياس المحاسبي البيئي في الآتي (2):

1. يسهم في توضيح تأثير نشاط الشركات في البيئة وتوفير المعلومات البيئية اللازمة للافصاح عن هذه الانشطة في القوائم المالية .
2. يوفر بيانات ومعلومات بيئية تساعد في اجراء دراسات الجدوى البيئية لمعرفة مدى تحقيق الشركات لعائد حقيقي يعود على المجتمع بالنفع .
3. يسهم في اتخاذ القرارات المناسبة لكل من الشركات والاطراف الاخرى المستفيدة واصحاب المصالح في الشركات وخارجها .
4. يساعد في اجراء المقارنة بين الشركات المتشابهة والعمل على تحسين توزيع الموارد بينهم ومعرفة اوجه القوة والضعف في ادائهم البيئي .
5. اغفال القياس المحاسبي للانشطة البيئية للشركات يؤدي الى عدم معرفة ادارة الشركات واصحاب المصلحة بالاثار المختلفة لممارسة أنشطة الشركات في البيئة المحيطة وبالتالي تؤثر على القرارات اللازمة لحماية البيئة من الاثار السلبية الضارة بها .
6. امانة عرض البيانات المحاسبية تتطلب اخذ جميع العمليات التي تقوم بها الشركات وبالتالي توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن التقرير عنها محاسبياً .

---

(1) نجوى عبد الصمد ، زكية مقري ، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الاسمنت العمومية ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، عدد 4 ، 2016 ) ، ص 58 .

(2) خميس عبد السلام شليدة ، استخدام معلومات المحاسبة البيئية في تقويم الاداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص ص 121 ، 122 .

وهناك اهمية اخرى تتمثل في الآتي (1) :

1. يسهم في تقديم المعلومات اللازمة لتخطيط الانشطة بالمنشأة على اسس واقعية .
2. المفاضلة بين تكلفة التلوث وتكلفة منع التلوث تؤدي الى تخفيض او منع التلوث الى الحد المقبول او اجراء تعديلات في تصاميم طرق الانتاج.
3. عدم قياس التكاليف المتعلقة بتلوث البيئة يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها كالاهمية النسبية خاصة عندما تكون تكلفة اقتناء معدات رقابة التلوث اكبر من الاستثمارات المطلوبة لاقتناء المعدات الاصلية التي تحدث التلوث ذاته .

يستطيع الباحث اضافة الاهمية على النحو الآتي :

1. عدم قياس الشركات للتكاليف البيئية ينجم عنها قوائم مالية غير حقيقية ومضللة .
2. قياس التكاليف البيئية يعزز التفاعل مع مشكلة التلوث البيئي والحفاظ على الموارد .
3. قياس التكاليف البيئية يساهم في تقييم وتحليل الاستثمار وتسعير المنتجات بدقة .

### ثالثاً: صعوبات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

تتمثل صعوبات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في الآتي (2) :

1. صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية الناتجة عن الالتزام البيئي للشركات .
2. صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية بسبب التداخل بينها .
3. صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية لان العوائد البيئية تتسم بعدم امكانية التعبير عنها بوحدات القياس النقدي وانما يناسبها القياس الوصفي بالاضافة الى طول الفترة الزمنية بين تاريخ واقعة حدوث التكلفة والعائد المحقق منها .
4. عدم توفر البيانات لقيمة الاهدار والفاقد والخسائر والاضرار المترتبة على الاحداث البيئية مما قد يترتب عليه تعاضم الاهدار في عناصر الموارد الطبيعية والبيئية .
5. عدم وجود معيار محاسبي متعارف عليه يمكن بموجبه اجراء معالجة محاسبية مستقلة للمصروفات الجارية وخاصة تلك التي لا يترتب عليها عائد نقدي .
6. صعوبات القياس المحاسبي عن الاثار البيئية للعمليات البيئية المؤثرة على اصول الشركة او التزاماتها في شكل ارقام محاسبية يمكن التحقق من موضوعيتها.

---

(1) عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، موسى محمد عبد الله ، تحليل العوامل الاساسية لتطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات بمنطقة العقبة الاقتصادية الخاصة ، (عمان: جامعة العلوم الاسلامية العالمية ، مجلة المثقال للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 1 ، عدد 1 ، 2015 ) ، ص 32 .

(2) عبد الناصر محمد نور احمد ، مرجع سابق ، ص 82 .

7. صعوبات التقييم المحاسبي للاصول البيئية او على وجه التحديد وحدات المعالجة التكنولوجية لعناصر التلوث البيئي التي لم يتم اضافتها في نهاية خط الانتاج .
  8. عدم وجود معايير قانونية محددة لحماية البيئة تلتزم بها الشركات .
  9. عدم وجود اسس ومعايير لتوزيع التكاليف الاجتماعية للاضرار البيئية على الشركات .
  10. عدم رغبة المشروعات في الافصاح اختياريًا عن التكاليف المرتبطة بالاضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو امكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة .
  11. ان امتداد اضرار التلوث البيئي الى النطاق الدولي يجعل عملية قياس تكاليف اضراره شاقة ومعقدة لعدم تحديد الحدود الاقليمية والدولية للانبعاثات الملوثة والخطرة .
  12. الامتداد الزمني للاثار البيئية وتنوع واختلاف الفئات المتضررة التي تتلقى الاثار البيئية السلبية تمثل واحدة من صعوبات القياس البيئي لان هذه الاثار ممتدة على مدى الزمن لفئات عديدة وبدرجات متفاوتة .
- يستطيع الباحث اضافة الصعوبات على النحو الآتي :

1. صعوبة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية المرتبطة بالموارد البشرية وتحديد تكاليف العلاج .
2. ندرة الآليات والوسائل التي يقاس بها التلوث البيئي كميًا وتعذر تقديره مالياً .
3. عدم الاهتمام بقياس التكاليف البيئية بسبب ضعف التشريعات البيئية على المستوى المحلي وقلة التشريعات الملزمة على المستوى العالمي .

#### رابعاً: مشكلات القياس المحاسبي البيئي

تتمثل مشكلات القياس المحاسبي البيئي في الآتي <sup>(1)</sup> :

1. عدم وضوح المستهدف او الاداء المتوقع من بعض السياسات الحكومية البيئية مما يؤدي الى احتمال الحكم على الاداء البيئي بطريقة لا تتوافق مع الحكومات .
2. عدم تطوير الانظمة المحاسبية بما يلزم قياس التغيرات في الموارد الطبيعية والبيئية على اساس سليم والتحليل المناسب لتكاليف الاثار البيئية بما يساعد في تحديد المسؤولية عنها والتقييم السليم لاداء المشروعات .
3. تعذر تحديد الاثر البيئي المتوقع حدوثه في تنفيذ بعض المشروعات سواء كان هذا الاثر ايجابياً او سلبياً .
4. عدم توفر نظام ملائم للمعلومات البيئية على المستوى المحلي يساعد في توفير البيانات التي يحتاجها مخططي ومراقبي تنفيذ البرامج المختلفة بالحجم والشكل المناسب .
5. اتسام المهذات البيئية بالتداخل والتعقد ووجود الكثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية .

(1) محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد ، مرجع سابق ، ص ص ، 44 ، 45 .

6. صعوبة تحديد القيمة الاقتصادية والخسائر التي من المحتمل ان تتحملها الدولة نتيجة لما قد تحدثه بعض المشروعات من اثار سلبية على البيئة .

7. التعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركات لالتزامها بانفاق مبالغ وتحمل اعباء كبيرة للمحافظة والحد من الاثار السلبية .

8. الحاجة الى اصدار قوانين اكثر صرامة للحماية وصعوبة موافقة السلطة التشريعية على اصدارها مما ينتج عنها من اثار اجتماعية ونفسية واقتصادية .

9. الابقاء على المشروعات رغم انخفاض كفاءتها وعدم التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب شدة الحاجة اليها لعدم توفر التقنية الحديثة او الحد من البطالة واثارها الاجتماعية .

10. تركيز الجهود للحد من الاسراف في استخدام الموارد بدرجة اكبر من الجهود لقياس قيمته محاسبياً .  
وهناك مشكلات اخرى تتمثل في الآتي (1) :

1. تعذر تتبع المعلومات المرتبطة بتكلفة تدفق واستخدام المواد بشكل فعال لان جميع المواد التي يتم شراؤها توضع في حساب واحد .

2. عدم وجود اتصالات بين الادارات البيئية والتقنية التي توفر المعلومات للمساعدة في ادارة الانشطة البيئية بشكل افضل .

3. عدم ظهور المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية في السجلات المحاسبية وبخاصة المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية المستقبلية .

4. اخفاء التكاليف البيئية في حسابات النفقات العامة مما يترتب عليه صعوبة العثور عليها او تحميل وتخصيص هذه التكاليف باستخدام وسائل غير دقيقة .

يستطيع الباحث اضافة المشكلات التالية :

1. عدم القدرة على قياس التكاليف البيئية ولاسيما ان التلوث ينتشر اثاره على المستوى العالمي.

2. عدم ارتباط قياس التكاليف البيئية بالواقع بسبب الفجوة بين معايير ومقاييس التكاليف البيئية والمشاكل المرتبطة بالتلوث .

3. تعذر قياس اثار التلوث على المجتمع والبيئة المحيطة بالمصانع ولاسيما في مناطق تجمع الصناعات حيث يتعذر تحديد المصانع المتسببة فيها .

**خامساً: مراحل قياس التكاليف البيئية**

تمر عملية قياس التكاليف البيئية بالمراحل التالية (2) :

---

(1) تهامي عثمان الكشر ، نظرة عامة على مفهوم وممارسات المحاسبة الادارية البيئية ، ( طرابلس: الجامعة الاسمية الاسلامية ، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية ، عدد 6، ديسمبر 2015 ) ، ص 342 .

(2) مهاوات لعبيدي ، مرجع سابق ، ص ص ، 74 ، 75 .

1. مرحلة حصر عناصر التكاليف البيئية : هدفها تحديد اجمالي التكاليف البيئية وفقاً لما يلي (1) :
- أ . تكاليف بيئية راسمالية : تشمل تكلفة الاصول الثابتة الملموسة المستخدمة في الحد من التلوث البيئي كتكلفة المعدات والآلات اللازمة لاجراء السيطرة على التلوث البيئي وتنظيف اثاره والتخلص من الفضلات وهي تكاليف راسمالية تحمل على الفترات المتوقعة ان تستفيد منها الشركات ويفضل استخدام طريقة الاهلاك المعجل عن التكاليف الراسمالية المتعلقة بالبيئة تحسباً من ظهور تشريعات ومعايير جديدة .
- ب. تكاليف بيئية جارية : تشمل المبالغ التي تنفقها الشركات لمعالجة نتائج الانتاج وما يتركه من نفايات ضارة في البيئة كمصاريف جمع النفايات ومخلفات الانتاج وتعقيم موقع العمل او الطمر الصحي للنفايات.
2. مرحلة تصنيف التكاليف البيئية : تصنف تكاليف برامج الحد من التلوث في الشركات الصناعية الى التكاليف البيئية وفقاً لنوع النشاط والتي تتمثل في تكاليف أنشطة المنع ، تكاليف أنشطة الحصر والقياس ، تكاليف أنشطة الرقابة وتكاليف أنشطة الفشل البيئي (2) ، التكاليف الثابتة والمتغيرة ، التكاليف البيئية وفقاً لنوع التلوث كتكلفة الحد من الملوثات الغازية والسائلة والصلبة .
- وقد خضعت المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية لمجموعة من المعايير العامة من اهمها ما يلي (3) :
1. التحميل على الايراد في الفترة المحددة مالياً .
2. ان تعامل التكاليف البيئية المتعلقة بفترة سابقة على انها تعديل لفترة سابقة الا اذا كان هنالك خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية الصحيحة .
3. ان تتم رسملتها اذا كانت تفي بشروط زيادتها لطاقة الاصول الاخرى او تحسن من سلامتها او كفاءتها وكونها تخض او تمنع التلوث البيئي وتحافظ على البيئة .
4. الاعتراف بها عندما يكون هناك التزام قانوني بتحميلها ليكون المشروع متوائماً مع متطلبات هذا الالتزام .
5. تقديرها وفقاً لافضل تقدير ممكن وفي حالة عدم التأكد يؤخذ اقل تقدير لها ، وفي الحالات الخاصة التي يمكن تقديرها يجب الافصاح عن وجودها بشكل وصفي ومدى الجهود المبذولة للقضاء عليها او تقليلها .
6. يجب الا يتم خصم الاستردادات المتوقعة او العوائد منها كما يجب تقديم التقارير حولها بشكل مفصل.
7. ينبغي الافصاح المباشر عن كافة انواع البنود التي يتم ادراجها كتكاليف بيئية .
8. ان تتبع في قياس التكاليف البيئية المرتبطة بفترات زمنية طويلة باسلوب القيمة الحالية او التكلفة المتوقعة.

(1) علاء جاسم سلمان ، جليلة عيدان الذهبي ، مرجع سابق ، ص ص ، 113 ، 114 .

(2) زهواني رضا ، دور واهمية التكاليف البيئية في قياس وتقييم مستوى الاداء البيئي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، ( الجزائر : جامعة الوادي ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد 1 ، عدد 6 ، السنة السادسة ، 2013 ) ، ص 45 .

(3) محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد ، القياس والافصاح المحاسبي البيئي واثرها على الحسابات القومية ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 6 ، عدد 22 ، 2016 ) ، ص 8 .

يتضح للباحث ان التكاليف البيئية يمكن قياسها محاسبياً اذا تم حصر عناصرها وتحديدتها بدقة بمعرفة ما يتم ادراجها كتكاليف رأسمالية تحمل على الفترات التي تستفيد منها الشركات وما يتم ادراجها كتكاليف جارية يتم تحميلها لفترة محاسبية او مالية واحدة ، واذا استطاعت الشركات تصنيف هذه التكاليف البيئية الى تكاليف ثابتة ومتغيرة لرقابة التلوث وفقاً لنوع التلوث والنشاط في ضوء مجموعة من المعايير العامة كالاقراراف بها عندما يكون هنالك التزام مباشر على الشركة بتحميلها قانوناً .

#### سادساً: مداخل تفسير قياس التكاليف والعوائد البيئية محاسبياً

تتمثل مداخل تفسير قياس التكاليف والعوائد البيئية محاسبياً في الآتي<sup>(1)</sup> :

1. المدخل الوصفي : يعتبر ابط اساليب القياس واكثرها شيوعاً واقلها تكلفة فهو يعتمد على وصف الانشطة البيئية التي تقوم بها الشركات وبذلك فهو لا يعتمد على قواعد محددة في القياس .
2. المدخل الكمي : يستخدم لتوفير معلومات كمية عن تأثير الانشطة البيئية ومن ثم الانتقال الى تقييمه مالياً بالنقود او الافصاح عنه في صورة كمية غير مالية .
3. مدخل ادارة البرامج : يعتمد على اظهار الهدف الذي تسعى الشركة اليه من قيامها بالنشاط مع توضيح التكلفة التي تحملتها الشركة في سبيل تحقيق هذا الهدف<sup>(2)</sup> .
4. مدخل التكلفة والعائد : يعتمد على المقارنة بين جانب التكاليف المصاحبة للتلوث البيئي مع قيمة المنافع المترتبة على الحد من هذا التلوث او منعه وتوضيح تكلفة كل نشاط والفائدة التي تحققت عن هذه التكلفة بمقابلة النفقات بالعوائد<sup>(3)</sup> .

يستنتج الباحث ان هذه المداخل تعتبر من اهم المداخل لتفسير قياس التكاليف البيئية حيث يمكن من خلال مدخل التكلفة والعائد اجراء مقارنة بين النفقات والمنافع البيئية تحقيقاً لمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات ومبدأ الاستحقاق ، كما يمكن من خلال المدخل الوصفي والكمي وصف الانشطة البيئية والتعبير عنها كمياً .

#### سابعاً: مداخل وطرق قياس التكاليف البيئية

تتمثل مداخل وطرق قياس التكاليف البيئية في الآتي<sup>(4)</sup> :

أولاً : مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد : يقوم على قياس الاشياء والظواهر كمياً بمعيار موحد بعكس خاصية مشتركة بينها بحيث يمكن ان تتوافر للمعلومات الناتجة عن قياس هذه الاشياء والظواهر خاصية التجميع

---

(1) العمري اصيلة ، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين انتاجية المؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) ، ص 40 .

(2) خميس عبد السلام شليدة ، مرجع سابق ، ص 125 .

(3) محمد عزت محمد ابراهيم وآخرون ، اقتصاديات الموارد البيئية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2007 ) ، ص 313 .

(4) محمد عباس بدوي ، مرجع سابق ، ص 146 .

الرياضي على مستوى جميع العناصر المكونة لها ويتم التفريق بين اتجاهين بخصوص المعيار الموحد الذي يستخدم في قياس العمليات البيئية وهما :

أ . القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية : يدور حول ما ينبغي ان يكون عليه القياس الاجتماعي من خلال تمييز الاقتصاديين بين نوعين من القيمة للشيء ، قيمة المبادلة بشيء آخر له صفات مختلفة وقيمة الاستعمال بقدرة الشيء على اشباع حاجة انسانية مباشرة عندما يستعمله الانسان او منفعة الشيء لمن يستعمله الا ان تعذر قياس المنفعة عملياً تحول دون استخدام القياس باستخدام وحدة المنفعة كأساسا للقياس البيئي الاجتماعي .

ب. القياس باستخدام وحدة النقد : يعتمد القياس في المحاسبة المالية على اسعار التبادل الا ان القياس البيئي يواجهه عدم توفر معلومات كافية عن اسعار التبادل وللتغلب على صعوبة القياس في صورة نقدية يتم اللجوء والاستناد الى بعض طرق التقدير غير المباشر ومنها (1) :

1. طريقة التقييم البديل : فيها يتم الاعتماد على قيمة الظواهر البديلة التي يتوقع ان تتضمن بالتقريب نفس المنافع او التضحيات للظواهر محل القياس فيمكن تقدير قيمة التكاليف التي يمكن تحميلها في سبيل منع الضوضاء بتكلفة بناء حائط او تركيب زجاج عازل للصوت والمشكلة التي تواجه استخدام هذه الطريقة هي توافر البدائل الملائمة لامكانية الاختيار بينها .

2. طريقة الاستقصاء : تعتمد في القياس على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالاداء البيئي موضوع القياس بشرط ان تكون تلك الفئات على دراية بكافة التأثيرات التي تقع عليهم بسبب هذا الاداء وان تكون قادرة على التعبير عن هذه التأثيرات في صورة نقدية .

3. طريقة تكلفة التصحيح او التجنب : يتم فيها تقدير الاضرار البيئية على اساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر او لاقتناء الاجهزة والمعدات الضرورية لتجنبه كالمبالغ التي يتحملها المشروع لتطهير المجاري المائية التي يستخدمها للتخلص من مخلفات عملياته .

ثانياً: مدخل القياس متعدد الابعاد: يستند على قياس الاشياء والظواهر باساليب مختلفة توفر معلومات تعكس تباين وتعدد ابعاد خصائص الاشياء والظواهر موضوع القياس ويشمل الاساليب الآتية (2) :

أ. اسلوب القياس الكمي متعدد الابعاد : يعرف القياس الكمي بانه تعيين اعداد للاشياء او الاحداث طبقاً لقواعد محددة (3) ويشمل انظمة القياس التالية :

---

(1) محمد مصطفى حسن علي ، القياس والافصاح عن العوامل البيئية والاجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية السودانية ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص ص ، 69 ، 70 .

(2) المرجع نفسه ، ص 69 .

(3) عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ( الكويت : ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990 ) ، ص 63 .

1. نظام القياس الترتيبي : يقوم على ترتيب الاشياء او الاحداث واعطائها رتباً وفق اكبر او اصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس كقياس اثر برنامج تدريبي يعده المشروع على اساس ترتيب العاملين المستفيدين به طبقاً لدرجة المهارة التي اكتسبوها في التدريب .

2. نظام القياس الفاصلي : يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانوناً لتأثير بعض العمليات البيئية .

3. نظام القياس النسبي : يستخدم لقياس نتائج الاداء البيئي في بعض الحالات كتحديد معدل تكرار الاصابة الذي يوضح مدى تعدد الاصابات التي تلحق بالعاملين بالمشروع خلال فترة زمنية معينة .

ب. اسلوب القياس الوصفي : يقوم على التوصيف الانشائي لخصائص او مظاهر حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذا الحدث على الطبيعة ويعتبر من اسهل الاساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وقلها تكلفة الا ان الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الاداء البيئي للمشروع ، ينبغي ان يقتصر استخدامه في الحالات التي يسجل فيها القياس الكمي ، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن الاداء البيئي للمشروع افضل من عدم وجود المعلومات .

يتضح للباحث ان مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد يستند على قياس الاشياء والظواهر كمياً بمعيار موحد من خلال قياس العمليات البيئية باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية والتي يصعب قياسها عملياً لان المنفعة التي يحصل عليها الشخص هو امر شخصي ، او قياسها باستخدام وحدة النقد وهي الاخرى تواجه بمشكلة القياس ولا سيما في حال قياس اسعار التبادل بينياً لان العديد من العناصر والسلع والخدمات ليس لها سعر سوقي ، الامر الذي يحتم تقديرها وقياسها بطرق غير مباشرة من خلال طريقة التقييم البديل بالاعتماد على قيمة الظواهر البديلة ، طريقة تكلفة التصحيح او التجنب بتقدير المبالغ التي من شأنها تصحيح او تجنب الاضرار البيئية ، طريقة الاستقصاء بتعبير المجتمع عن تاثير الاداء البيئي عليهم في صورة نقدية ، كما تقاس التكاليف البيئية من خلال مدخل القياس الوصفي القائم على التوصيف الانشائي والقياس متعدد الابعاد بقياس الاشياء والظواهر باساليب ومقاييس مختلفة كالقياس الترتيبي ، الفاصلي والنسبي .

وهناك مداخل اخرى لقياس التكاليف البيئية تتمثل في الآتي<sup>(1)</sup> :

1. مدخل قياس التكاليف البيئية من منظور انها ظاهرة او مستترة : تتضمن عناصر تكلفة الانتاج في جزء منها تكاليف ذات مضمون بيئي ، فالتكاليف البيئية تدخل ضمن تكاليف المواد ، الاجور او التكاليف الصناعية غير المباشرة وان تصنيف الانشطة التي تقوم بها الشركات الى أنشطة بيئية وغير بيئية يؤدي الى امكانية تحديد التكاليف البيئية ويمكن الفصل بين التكاليف البيئية وغير البيئية من خلال استخدام التخصيص الكامل بجعل

---

(1) محمد عباس بدوي ، يسري محمد البتاجي ، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة - بين النظرية والتطبيق ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2013 ) ، ص ص ، 191 ، 220 .



التكاليف البيئية تكلفة بيئية وغير بيئية او التخصيص الجزئي بتحديد الجزء البيئي وغير البيئي باستخدام المعادلة الآتية :

التكاليف البيئية = التكاليف المشتركة - التكاليف غير البيئية .

2. مدخل قياس التكاليف البيئية من منظور انها جارية ورأسمالية : تقتضي المعالجة المحاسبية السليمة للتكاليف البيئية التي حدثت خلال الفترة الجارية ضرورة تحديد الفترة المحاسبية التي تتحمل بها هذه التكاليف ويعني ذلك ان هذه التكاليف يمكن ان تحمل على الفترات السابقة باثر رجعي ، وتعالج كتسويات لسنوات سابقة او تصحيح اخطاء في القوائم المالية للفترات السابقة او تحمل على الفترة الحالية كمصروفات كما انها يمكن ان ترحل للفترات المستقبلية اذا كانت التكاليف البيئية التي حدثت خلال الفترة الحالية ترتبط بمنافع اقتصادية سيتم الحصول عليها في الفترات القادمة فانه يجب اعتبارها نفقات رأسمالية كأصول .

3. مدخل قياس التكاليف البيئية من منظور انها داخلية وخارجية : التكاليف البيئية الداخلية هي التوضيحات الاجبارية والاختيارية التي تتحملها الشركة نتيجة قيامها بتنفيذ برامج لحماية البيئة من الاثار الناتجة عن انشطتها اما التكاليف البيئية الخارجية فهي التوضيحات الاقتصادية التي يتحملها المجتمع نتيجة للاضرار الناجمة عن ممارسة الشركة لانشطتها الضارة بالبيئة ولان هذه التكاليف تمثل نسبة كبيرة من تكلفة الانتاج فهي تهم كل من الشركة والمجتمع ولا بد من حسابها وازادتها الى التكاليف البيئية الداخلية حتى يمكن تحديد التكاليف البيئية الحقيقية .

يستنتج الباحث ان التكاليف البيئية تشكل احد مكونات وعناصر التكاليف الكلية لانتاج المنتج الا ان فصلها يتطلب التخصيص الكامل او الجزئي من خلال طرح التكاليف غير البيئية من التكاليف المشتركة وهذا من منظور ان التكاليف البيئية ظاهرة او مستترة ، اما من منظور انها جارية ورأسمالية فانها تعالج كمصروفات تحمل للفترة السابقة او الحالية او ترحل لفترات قادمة اذا ارتبطت بمنافع اقتصادية مستقبلية ومن منظور انها داخلية وخارجية فان التكاليف البيئية الداخلية تتحملها الشركات اما الخارجية فيتحملها المجتمع الا انها كبيرة في قيمتها والمتسبب فيها هي الشركات فينبغي حسابها وتحويلها الى تكلفة داخلية تتحملها الشركات .

**ثامناً: الطرق والمداخل التي تعتمد على اسعار السوق**

تتمثل الطرق التي تعتمد على اسعار السوق لقياس التكاليف البيئية في الآتي (1) :

1. طريقة الجرعة والتأثير : تقوم على التقدير غير المباشر للتكاليف والمنافع البيئية حيث يتم ربط متغير التلوث الصادر بمتغير الضرر الذي يلحق بالاصول البشرية والمادية فيمكن قياس تكاليف اصابة الناس بالامراض الناتجة عن التلوث من خلال قياس التكاليف المباشرة كتكاليف المستشفى والتشخيص والرعاية الصحية والتكاليف

---

(1) نوال بن عمارة ، المحاسبة عن الاداء البيئي الافاق والمعوقات ، ( الجزائر : جامعة ورقلة ، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات ، في الفترة ، 22 ، 23 ، نوفمبر ، 2011 ) ، ص ص 273 ، 274 .

غير المباشرة تشمل انخفاض انتاجية الشخص المصاب بفعل المرض وتكاليف فقدان الانتاجية نتيجة العجز او الوفاة . وتقاس المنافع من خلال التحسينات البيئية التي تقوم بها الشركات من خلال رصد الانخفاض في الامراض الناتجة عن التلوث الذي تسببه واثره على زيادة الانتاجية ويتطلب تقدير مستويات التركيز للملوثات ، تحديد العلاقة بين الملوثات والصحة العامة .

2. طريقة تغير الانتاجية : تقوم على رصد تغير كمية الانتاج المرتبطة بمتغير التلوث البيئي وقياس الفرق في انخفاض الانتاجية الناتج عن زيادة التلوث ويمثل ذلك الفرق في تلك الحالة منافع بيئية .

3. طريقة تغير تكاليف الاحلال : ينتج عن تلوث وتدهور البيئة الاضرار بالاصول والموارد المختلفة ويتم حساب تلك التأثيرات مالياً عن طريق حساب تكاليف احلال الاصل المتأثر او تكاليف ارجاعه الى حالته الاصلية التي كانت عليها .

وهناك طرق اخرى تعتمد على اسعار السوق لقياس التكاليف منها (1) :

1. طريقة التكاليف الوقائية : عبارة عن تقدير الشخص لادنى نوعية لقيمة البيئة ، حيث يتم التقدير في بعض الاحيان مع تقبل الاشخاص تحمل تكاليف الوقاية من الاثار السلبية او تخفيضها على انفسهم او البيئة ، حيث يفضل الانسان بشكل عام تجنب المخاطر ويعطي اولوية للاجراءات التي تقيه من الحوادث والكوارث البيئية والملوثات المختلفة .

2. طريقة اختلافات الاجور : يحدد مدى قبول الافراد بزيادة الاجور والتعرض لمخاطر صحية كالاصابة بالامراض المرتبطة بالتعرض للتلوث والوفاة المبكرة مقابل زيادة الاجر .

3. طريقة تكلفة السفر : يعتمد في تقييمه للقيمة الاقتصادية لموقع او منطقة معينة على محاولة تقدير المبالغ النقدية والزمن الذي يتحمله الافراد بغرض الوصول الى الموقع او المنطقة حيث ان التكاليف تعكس تفضيلات الافراد للموقع او المنطقة .

4. اسلوب قيمة العقار : يقوم على فرضية انه مع بقاء العوامل الاخرى على حالها فان الافراد يميلون للمساكن التي تقع في مناطق تتميز بالهدوء ، نقاء البيئة والنظافة على المناطق الواقعة في مناطق ملوثة ومزعجة وبالتالي يكون لديهم الاستعداد لدفع سعر اعلى للمساكن التي تتوافق مع تفضيلاتهم .

5. طريقة الاسواق الافتراضية: تقوم على تقدير قيمة الموارد الطبيعية من خلال توجيه اسئلة مباشرة للمجتمع وتصميم استبانة تبين مدى رغبتهم في الدفع مقابل الحصول على السلع والخدمات البيئية (2).

---

(1) سعيد أحسن ، الاعتبارات البيئية في تقييم المشاريع باستخدام اسلوب التكلفة / العائد ، ( الجزائر : جامعة منتوري ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010 ) ، ص ص ، 86 ، 93 .

(2) World Bank, **International Experience With Environmental and Economic Accounting** , OP . Cit . P . 4 .

يتبين للباحث ان هذه المداخل تعتمد في تقييمها وحسابها للتكاليف البيئية على اسعار السوق المتوفرة ومنها طريقة الجرعة والتأثير والتي تركز على وجود علاقة سببية بين التلوث والاثر الذي تحدثه على الموارد البشرية والمادية والطبيعية ، طريقة تغير الانتاجية والتي تعتمد على ارتفاع او انخفاض الانتاج كماً ونوعاً طبقاً لحجم التلوث ، طريقة تغير تكاليف الاحلال ، طريقة التكاليف الوقائية ، طريقة قيمة العقارات تعتمد على تحمل تكاليف عالية لشراء العقارات في سبيل تجنب التلوث ، طريقة تكلفة السفر تقوم على اساس اعتراف الافراد واستعدادهم لتحمل مبالغ نقدية للسفر الى اماكن ذات مزايا بيئية افضل ، طريقة اختلافات الاجور تستند على مدى قبول الافراد بزيادة الاجور نظير تعرضهم لمخاطر التلوث ، طريقة الاسواق الافتراضية تحدد مدى رغبة المجتمع في الدفع في سبيل الحصول على سلع وخدمات بيئية افضل .

يمكن قياس تكاليف الاضرار او الارياح البيئية بالطرق التالية (1) :

1. التكاليف والارياح : توجد قياسات للارياح البيئية والخسائر البيئية وهي :

أ . الرغبة في الدفع لقاء تأمين الربح من التحسن البيئي .

ب. الرغبة في قبول التعويض مقابل الاستغناء عن الربح .

ج. الرغبة في الدفع لقاء منع الخسارة من التلوث البيئي .

د. الرغبة في قبول التعويض مقابل احتمال الخسارة وهي في الازواضع البيئية في حالة الربح هي نية الشراء

وحالة الخسارة تعبر عن نية التعويض .

2. القيمة الاقتصادية الاجمالية للاصول : يميز بين قيمة الاستخدام وقيمة عدم الاستخدام للقيمة الاقتصادية

المتعلقة بالاصول البيئية الطبيعية ، وقيمة الخيار هي الرغبة في الدفع مقابل حماية وصيانة البيئة الطبيعية تجاه

من يستغلها لاحقاً حيث ان القيمة الاجمالية الاقتصادية للموارد الطبيعية هي :

القيمة الاجمالية الاقتصادية للموارد الطبيعية = القيمة الحالية للاستخدام + القيمة الحالية لعدم الاستخدام.

والقيمة الاجمالية الاقتصادية = قيمة الاستخدام المباشر للموارد البيئية .

3. سعر الاختيار: ان الرغبة في الدفع مقابل استخدام سلعة من السلع البيئية تعتمد على مدى فائض المستهلك

المتوقع الحصول عليه من استخدام هذه السلعة وسعر الاختيار يشمل فائض المستهلك المتوقع مضافاً اليه قيمة

الخيار كما يلي :

سعر الاختيار = فائض المستهلك المتوقع + قيمة الاختيار .

4. القيمة الظاهرية للاختيار : تعتبر نوعاً من انواع التقييم البيئي النقدي الخاص بالسلع البيئية ويمكن التوصل

الى نتائج قياسات تجريبية للقيمة الاختيارية عن طريق استمارات المسح للمتضررين والخاصة بالرغبة في الدفع

(1) سيد عبد الرحمن عباس بلة ، اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضوء نمو الاستثمارات الصناعية في السودان ،

( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص ص ، 127 ، 129 .

والرغبة في التعويض عن التعبير في مستوى بيئة معينة بالارياح والاضرار البيئية وهذه الطريقة في القياس تسمى بطريقة تقدير الطوارئ والتقدير الافتراضي .

5. طريقة الفرصة البديلة : شحة الموارد الطبيعية وتدهور الرصيد الطبيعي يدعو الى ايجاد بدائل نادرة وعالية التكلفة وتعتبر هذه التكاليف معبرة عن تقدير قيمة التدهور البيئي كما يمكن تقدير التكاليف من خلال مدخلين هما (1) :

أ. المدخل الاستبائي : يعد احد طرق تقدير التكاليف البيئية اذ يسأل الملوثون عن تقديرات كلف السيطرة على التلوث وهنا يجب مراعاة المصدقية في التقديرات اذ ان المبالغة قد تخلق قواعد رقابية اقل شدة للسيطرة على التلوث .

ب. المدخل الهندسي : يعتمد على المعلومات الهندسية المرتبطة بحصر التقنيات التي يمكن استخدامها للسيطرة على التلوث وتقدير تكلفة الشراء واستخدام تلك التقنيات مع افتراض استخدام التقنيات التي تعمل على خفض الكلف في نفس الوقت .

يتضح للباحث ان التكاليف او الارياح البيئية يمكن قياسها من خلال عدة مداخل اخرى منها ، التكاليف او الارياح البيئية والتي تقاس بمدى الرغبة في الدفع لتقادي الخسارة او الحصول على الربح او الرغبة في قبول التعويض مقابل احتمال الخسارة او التضحية بالربح ، طريقة الفرصة البديلة يتم فيها تحمل التكاليف في سبيل ايجاد بدائل اخرى ، المدخل الاستبائي والهندسي يتطلب المدخل الاستبائي الصدق في التقديرات والمدخل الهندسي يرتبط بالتقنيات التي تحد من التلوث ، القيمة الاقتصادية الاجمالية لاصول تقوم على قيمة استخدام الموارد البيئية ، سعر الاختيار تشمل الرغبة في الدفع مقابل حماية البيئة ، القيمة الظاهرية للاختيار يتم فيه تقييم السلع البيئية نقداً من خلال استثمارات المسح .

### تاسعاً: مدخل التحليل المحاسبي العيني للعمليات البيئية والموارد الطبيعية

يستند هذا المدخل على قياس العمليات البيئية والموارد الطبيعية باستخدام الوحدات العينية ويقوم على الاسس الآتية (2) :

1. اعداد دليل حسابات الموارد الطبيعية مبوبة تبعاً للاستخدام او الحالة التي يكون عليها كل مورد منها.
  2. تحديد الاستخدامات والاستخدامات البديلة لهذه الموارد كاستخدام المياه للشرب او لري الاراضي الزراعية.
  3. رصد عمليات الزيادة او النقص في حجم الموارد الطبيعية المتاحة ، ومنهجية المحاسبة بالوحدات العينية للبيئة والموارد الطبيعية تحتوي على مجموعة من الحسابات كالآتي :
- أ. حسابات ارصدة الموارد الطبيعية والبيئية اول الفترة : توضح الكميات المتاحة بالدولة اول الفترة .

(1) حامد محمد العليمات ، القياس المحاسبي للتكاليف وانشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية ، ( دمشق : جامعة دمشق ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) ، ص 50 .

(2) محمد فيصل حسن ، مرجع سابق ، ص 63 .

ب. حسابات الموارد الطبيعية والبيئية المضافة خلال الفترة : توضح حركة الاضافات من الموارد التي طرأت على ارصدة اول الفترة نتيجة للتفاعلات الطبيعية والعمليات الصناعية والخدمية .

ج . حسابات الموارد الطبيعية والبيئية المستخدمة خلال الفترة : توضح الارصدة الفعلية لكل حساب من حسابات الموارد الطبيعية والبيئية .

د. حسابات ارصدة الموارد الطبيعية والبيئية اخر الفترة : توضح الكميات المتاحة بعد الاضافات الى ارصدة اول الفترة وخصم الاستخدامات .

ويحقق هذا المدخل عدة اهداف منها :

أ. امداد الجهات والشركات القائمة على استخراج الموارد الطبيعية بالبيانات اللازمة للتخطيط .

ب. اعداد بيانات عينية تمكن من انتاج البيانات البيئية الاحصائية التي تمكن اجهزة الدولة من تحديد المناطق التي يجب ان تخضع للتقييم البيئي او تلك التي لا تخضع لذلك التقييم .

يتضح للباحث ان هذا المدخل يركز على قياس العمليات البيئية والموارد الطبيعية من خلال اعداد دليل حسابات الموارد الطبيعية كدليل حسابات المياه ، التربة ، الهواء ، الطاقة وغيرها من الموارد وتبويبها طبقاً لاستخدام كل مورد منها بالاضافة الى تحديد الاستخدامات البديلة عنها ومتابعة التغيرات التي تحدث للموارد الطبيعية ، وتشتمل منهجية المحاسبة بالوحدات العينية للبيئة والموارد الطبيعية على مجموعة من الحسابات كحسابات ارصدة الموارد الطبيعية والبيئية اول الفترة وخلال الفترة واخر الفترة مستهدفة في ذلك توفير البيانات للتخطيط والتقييم البيئي .

#### عاشراً: القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية

عند قياس مساهمات المشروعات في المجالات البيئية ينبغي التفرقة بين المساهمات الموجبة والتي ترتبط بقيام المشروع بالوفاء بمسؤولياته البيئية عن تحقيق المستويات القياسية للتلوث او قيامه بتحقيق افضل منها وفي هذه الحالة فان ما يتحمله المشروع من اعباء تعتبر مساهمة اجبارية او اختيارية اما المساهمات السالبة فهي التي تنشأ عن عدم قيام المشروع باي عمليات للرقابة على التلوث او قيامها بعمليات الرقابة بصفة جزئية في ظل وجود المشروع في منطقة تجمع صناعي ، مما يترتب عليه تلوث الهواء والمياه والتربة ويقاس اعباء المسؤولية البيئية الاجبارية لعملية الرقابة على تلوث الهواء بمقدار تكلفة ما يقوم به المشروع من برامج للرقابة على التلوث منها تكلفة اهلاك معدات رقابة التلوث ومصروفات تشغيلها وادارتها وتكاليف البحوث وعمليات الرقابة الاضافية ، وتقاس المساهمات البيئية السالبة بقيمة الضرر الذي يصيب الافراد على اساس المكاسب النقدية المفقودة بسبب التوقف عن العمل للوفاة المبكر او للعلاج وتكلفتها ، اما فيما يتعلق بقياس تأثيرات عمليات الرقابة على تلوث المياه والتربة فانه لا يختلف كثيراً عن قياس عمليات الرقابة على تلوث الهواء حيث تعتبر قيمة التضحيات التي يتحمل المشروع باعبائها لتحقيق المستويات القياسية افضل القيم المتاحة لقياس هذه التأثيرات بافتراض انها تعبر بالتقريب عن القيمة الاجتماعية لما يتحقق من هذه العمليات من منافع ، وبالنسبة للمساهمات السالبة التي

تنشأ بسبب عدم قيام المشروع بعمليات الرقابة على تلوث المياه والتربة مما يحقق المستويات القياسية فان قياسها يتم اعتماداً على اسس تقديرية بطرق غير مباشرة بتقدير التكلفة اللازمة لمعالجة المخلفات من المواد المسببة للتلوث قبل التخلص منها ومقارنة مستويات التلوث الفعلية بالمستويات القياسية والقانونية، والى جانب القياس الكمي غير النقدي لتاثيرات عمليات المشروع على نوعية البيئة فانه يمكن التعبير عن نتائج هذا القياس في صورة غير كمية كتوصيف ما يترتب عن هذه التاثيرات من ظواهر صحية متمثلة فيما تؤدي اليه من امراض ومدى شدة خطورتها<sup>(1)</sup>.

يتضح للباحث ان قياس مساهمات الشركات في المجالات البيئية تنقسم الى مساهمات موجبة تتحمل بموجبها الشركات اعباء ومسؤوليات اجبارية بموجب القانون او اختيارية طوعاً واختياراً وتقاس بمقدار التكاليف الفعلية للرقابة على تلوث الهواء والمياه والتربة ، والمساهمات السالبة تنشأ عن عدم قيام الشركات بعمليات الرقابة على التلوث وتقاس بطرق غير مباشرة بتقدير تكاليف منع الضرر لتعذر قياسها نقدياً .

### الحادي عشر: المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية

تنقسم التكاليف البيئية الى تكاليف خاصة بالاصول المستخدمة في العمليات الانتاجية وتكاليف متعلقة بالمصروفات التي تستهلك خلال الفترة وتعالج محاسبياً كما يلي<sup>(2)</sup> :

1. معالجة تكاليف الاصول للحد من التلوث البيئي : لما كان في الغالب ان تكون الاصول المستخدمة من الاصول المعمرة التي تنتمي الى الاصول الثابتة الملموسة المستخدمة في العمليات الانتاجية لفترات طويلة لذلك فان تكلفة عناصرها لا تختلف عن عملية قياس الاصول الثابتة الاخرى ويتم استهلاكها بنفس طريقة استهلاك الاصول الثابتة والتي تنتمي الى نوعين هما :

أ . يعتبر صالحاً بمجرد شرائه ونقله الى المكان المناسب للعمليات التشغيلية ولذلك فان تكلفته عبارة عن سعر شرائه وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً اليها تكاليف النقل والتركيب والتأمين .

ب. يكون الاصل بعد شرائه ونقله يحتاج الى بعض النفقات اللازمة لعملية تشغيله ولذلك فان تكلفته تكون شاملة سعر الشراء مضافاً اليه كافة المصاريف اللازمة لعملية التشغيل ومصاريف التجريب وغيرها. والمصاريف التي تنفق من قبل المنشأة والمتعلقة بنشاطها يمكن ان تعالج باعتبارها مصاريف ايرادية تحمل على حساب الارباح والخسائر او تعتبر من التكاليف التشغيلية والتي يتم اقفالها في حساب التشغيل<sup>(3)</sup> وبهذا فان نوعية هذه الاصول يجري قياسها واثبتتها في الدفاتر المحاسبية باعتبارها اصولاً جديدة تضاف الى اصول الشركات وتخصص مصاريف استهلاكها على الفترات المحاسبية تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق .

(1) محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2012 ) ، ص ، ص 165 ، 173 .

(2) ابراهيم جابر السيد ، مرجع سابق ، ص 274 .

(3) عبد الصاحب نجم عبد ، خولة حسين حمدان ، التاثيرات البيئية لنشاط الوحدات الاقتصادية وانعكاساتها على المحاسبة والاقتصاد ، (بغداد: كلية المنصور الاهلية ، مجلة المنصور ، عدد 15 ، 2011) ، ص 14 .

2. قياس مصروفات الحد من التلوث : يقصد بمصروفات الحد من التلوث جميع التكاليف المستنفذة والتي يتم خصمها من ايرادات الفترة وتنقسم مصروفات الحد من التلوث الى قسمين هما :

أ. المصروفات التي تتفق مباشرة من قبل الشركات في مجال الحد من التلوث وتعتبر جميع المصروفات التي انفقت في ازالة النفايات الضارة بالبيئة في فترة محاسبية معينة من المصروفات الايرادية التي تحمل الى حساب الارياح والخسائر لانها جاءت بعد العملية الانتاجية باعتبارها مصروفات غير مباشرة .

ب. المصروفات التي تدفع من قبل الشركات للجهات الرسمية المختصة في مجال الحدة من التلوث من خلال القوانين والانظمة والاجراءات التي تلزم الشركات ذات العلاقة بالتلوث البيئي بدفع مبالغ معينة حسب حجمها وطبيعتها ودرجة اضرارها بالبيئة وفي كلتا الحالتين يمكن ان نميز بين ثلاثة انواع من هذ المصروفات وهي (1) :

1. المصروفات البيئية الجارية : المصروفات التي تحمل للفترة المحاسبية والتي لها صلة مباشرة او غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة ومنها ، معالجة مخلفات الانتاج والتخلص منها ، برامج تدريب العاملين بالمجالات البيئية ، الادارة البيئية والمراجعة البيئية .

2. المصروفات البيئية التي تخص فترة او فترات سابقة : تعالج بعض المصروفات البيئية على انها بنود تتعلق بفترة او فترات سابقة في حالة وجود اخطاء او حذف عند اعداد القوائم المالية لتلك الفترة او الفترات السابقة ومنها المصروفات التي تتحملها الشركة للتخلص من التلوث الذي حدث في موقع معين تم بيعه في فترات سابقة طبقاً للقوانين البيئية ، مصروفات التخلص من المخلفات الناتجة عن مخاطر انشطة الشركات في الفترات السابقة ويمكن النظر اليها على انها تصحيح لخطأ في القوائم المالية في تلك الفترة السابقة .

3. المصروفات البيئية التي تخص فترات مستقبلية: هي التكاليف البيئية ذات الصلة بالاحداث والعمليات المستقبلية كالتعهد بانفاق تكاليف بيئية مستقبلية لتنظيف موقع ملوث او لمعالجة الاضرار البيئية التي ترتبت على انشطة الشركات في الماضي كالتزام بيئي يجب تسجيله في القوائم المالية اذا كان يمكن تقديره.

يتضح للباحث ان الاصول والمعدات والآلات التي تشتري في سبيل الحد من التلوث البيئي شأنها شأن الاصول الثابتة الاخرى التي تستخدم في النشاط الانتاجي لذلك فانها تقاس في الدفاتر المحاسبية باعتبارها اصولاً جديدة وتخصص مصاريف استهلاكها على الفترات المحاسبية وتعالج مصاريف معالجتها باعتبارها مصاريف ايرادية او تشغيلية ومصروفات الحد من التلوث اما ان تتفق مباشرة من قبل الشركات او تنفق بموجب القانون وهي لا تخرج عن المصروفات البيئية الجارية ذات الصلة بالمنافع المحققة ، المصروفات التي تخص فترة او فترات سابقة لمعالجة الاخطاء والحذف في القوائم المالية لتلك الفترة، المصروفات التي تخص فترات مستقبلية تسجل في القوائم المالية اذا كان من المحتمل حدوثها ويمكن تقديره بصورة معقولة.

(1) عبد الناصر نور وآخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، ( عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2002 ) ، ص ، ص ، 248 ، 251 .

## الفصل الثاني

### الافصاح المحاسبي البيئي ماهيته، اتجاهاته وطرقه ونماذجه

- . المبحث الاول : ماهية الافصاح المحاسبي البيئي .
- . المبحث الثاني : اتجاهات ومجالات وطرق الافصاح المحاسبي البيئي .
- . المبحث الثالث : دور المنظمات المهنية في الافصاح ونماذج الافصاح البيئي .



## المبحث الاول

### ماهية الافصاح المحاسبي البيئي

يلعب الافصاح المحاسبي دوراً جوهرياً في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية من الاطراف الداخلية والخارجية الا ان عدم الافصاح عن الاثار البيئية من شأنه التأثير الجوهري على التقارير والقوائم المالية مما يتطلب الافصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية .

#### أولاً: مفاهيم عامة عن الافصاح المحاسبي

**مفهوم الافصاح المحاسبي :** الافصاح لغة هو الكشف والتبيان فيقال افصح عن الشيء اي كشفه وبينه ويعني الظهور والوضوح فيقال افصح الصبح اذا بدأ ضوءه يظهر (1) . اما الافصاح المحاسبي اصطلاحاً فيقصد به نشر كافة البيانات الضرورية سواء كانت مالية او غير مالية وذلك من اجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها (2) . عرف الافصاح المحاسبي بأنه عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها لجعل تلك القوائم ذات قيمة اعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم (3) . وهو اظهار القوائم المالية لجميع المعلومات المحاسبية التي تهتم بها الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تفيدها في اتخاذ القرار الرشيد (4) . وانه تقديم المعلومات لمقابلة احتياجات الاطراف المستخدمة للتقرير المالي (5) . وهو اعلام المجتمع المالي بالتقارير المالية للشركات سواء كان ذلك في صلب هذه التقارير ام في ايضاحات مرفقة به (6) . عرف بأنه المقياس غير الملموس لقياس

- 
- (1) نجم الدين ابراهيم حسن ، الافصاح المحاسبي في القوائم المالية ومعلومات قائمة التدفقات النقدية واثرها في الحد من التعثر المصرفي ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 31 .
- (2) محمد حسين ابو نصار ، علي عبد القادر الذنيبات ، اهمية تعليمات الافصاح الصادرة عن هيئة الاوراق المالية ومدى كفايتها في تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية ، ( عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 32 ، عدد 1 ، 2005 ) ، ص 115 .
- (3) طه احمد حسن ارديني ، الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية ، ( بغداد : جامعة الموصل ، تنمية الرفادين ، المجلد 83 ، عدد 28 ، 2006 ) ، ص 154 .
- (4) احمد مخلوف ، الازمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الافصاح والشفافية وحوكمة الشركات ، ( الجزائر : جامعة فرحات عباس ، الملتقى العلمي الدولي الخامس ، في الفترة ، 20 - 21 اكتوبر ، 2009 ) ، ص 4 .
- (5) لطيف زيود وآخرون ، مستوى الافصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة المسجلة في سوق دمشق للاوراق المالية ، ( دمشق : جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 33 ، عدد 3 ، 2011 ) ، ص 32 .
- (6) حسين احمد دحدوح ، رشا انور حمادة ، دور الافصاح الاختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية ، ( دمشق : جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 30 ، عدد 2 ، 2014 ) ، ص 194 .

كفاية البيانات والمعلومات الايضاحية في القوائم المالية وهو نموذج لاعداد التقارير المالية والوسيلة التي تربط بين ضمان الدقة المحاسبية الفنية وبين القوائم المالية ذات البيانات والمعلومات الجيدة (1).

يستنتج الباحث من مفهوم الافصاح المحاسبي بانه :

1. نشر المعلومات المحاسبية لتلبية حاجات مستخدميها .
  2. عرض المعلومات في القوائم المالية لجعلها ذات قيمة اعلامية لمستخدميها .
  3. الوسيلة لضمان دقة وجودة المعلومات المحاسبية .
  4. اعلام المجتمع المالي بالتقارير المالية .
- يستطيع الباحث تعريف الافصاح المحاسبي بانه نشر واطهار المعلومات المحاسبية لجعلها ذات قيمة اعلامية لتلبية حاجات مستخدميها .

### أهداف الافصاح المحاسبي

يسعى الافصاح المحاسبي لتحقيق الاهداف التالية (2) :

1. تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين للمساعدة على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة .
2. كمية المعلومات التي يمكن الافصاح عنها تشمل كل ما يسجل في الدفاتر من معلومات محاسبية بالاضافة الى قائمة من المعلومات التي يتم الافصاح عنها واهم ما يجب ان تتميز به هذه المعلومات ان تكون غير مضللة .
3. توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تفرض الافصاح عن معلومات معينة.
4. يهتم الافصاح بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد .
5. تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .
6. المعلومات المحاسبية خالية من الغش والخداع وينبغي ان يتم تقديمها في المواعيد المحددة لنشرها حتى تستفيد منها جميع الجهات المعنية .
7. مراعاة مصالح الفئات المختلفة عند اعداد القوائم والتقارير المالية التي تعتمد عليها عند اتخاذ القرارات.
8. تحديد المعلومات التي يجب الافصاح عنها .
9. افصاح نظام الشركة عن الاحداث اللاحقة والجوهرية والتي يمكن ان تؤثر على ربحية ومركز الشركة.
10. قيام الشركة باعداد بياناتها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية .

---

(1) احمد يوسف مجد ، فتح الرحمن الحسن منصور ، تطبيق معيار العرض والافصاح العام للمصارف الاسلامية ودوره في رفع كفاءة الافصاح المحاسبي للتقارير المالية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 16 ، عدد 2 ، 2015 ) ، ص 85.

(2) جنة ادم اسحق ، نظام الرقابة الداخلية واثره في حوكمة الشركات ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص ص 131 ، 132 .

وهناك اهداف اخرى منها (1) :

1. التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لاداء الشركة والتغييرات في الحالة المالية .
  2. ازالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وبالذات في الجانب الاستثماري على ان يكون الاهتمام بالافصاح مرتبطاً زمنياً بتحليل نتائج الماضي وفهم واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل .
  3. توفير المعلومات التي تحقق التوازن في سوق الاوراق المالية وما يترتب على ذلك من عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطرة من الاستثمارات البديلة سواء كانت معلومات موضوعية او غير موضوعية .
- يستطيع الباحث اضافة الاهداف الآتية :

1. يسهم الافصاح المحاسبي في التخطيط السليم وتقييم اداء الشركات بصورة مثلى .
2. الافصاح المحاسبي يسهم في تعزيز الثقة في التقارير والقوائم المالية من قبل مستخدميها.

### أهمية الافصاح المحاسبي

تتمثل اهمية الافصاح المحاسبي في الآتي (2) :

1. اصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين لالزام ادارات الشركات المساهمة بالافصاح عن المعلومات المالية وفي الوقت المناسب .
2. التزام الشركات المساهمة من حيث شروط وقواعد الافصاح للوائح التي تصدرها لجنة البورصة الامريكية بشأن الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة الاخرى المدرجة فيها .
3. تقديم معلومات عن الاداء المالي للشركة .
4. نظام التقارير الجيد يؤدي الى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة للشركة وذلك نتيجة انخفاض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين حول احوالها المالية .
5. التنافس حول مصادر التمويل في سوق راس المال يمثل ضغطاً على كافة الشركات لاتباع سياسات محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير وافية حتى في حالة عدم كفاية الاداء لان عدم الافصاح يعني التغطية للمشاكل التي تتعرض لها الشركة .
6. كثرة وتعقد التغييرات المحيطة بالشركات .
7. زيادة اهمية خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية بدلاً من الاقتصار على خاصية المصادقية وحدها .
8. التأثيرات المتعددة للمدخل الاجتماعي على جوانب الفكر المحاسبي .
9. تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين ومستخدمي البيانات في تحديد وتوقيت درجة عدم التاكيد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات او الفوائد والتدفقات النقدية .
10. جعل المتعامل في السوق المالي اكثر عدالة .

(1) عطرة نادر النور عثمان ، مرجع سابق ، ص 37 .

(2) جنة ادم اسحق ، مرجع سابق ، ص ص 130 ، 131 .

11. يوفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات ويزيد من فرصة نمو السوق وازدهاره واستمراريته .

12. يتم في الإفصاح اعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية .

13. يشتمل الإفصاح المحاسبي على السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية .

14. تعدد وعدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

يستطيع الباحث اضافة الاهمية على النحو الآتي :

1. تقليل الغموض وحالات عدم التأكد لدى الاطراف الخارجية عن مستقبل الشركات وادائها .

2. تلبية احتياجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المحاسبية .

### مقومات الإفصاح المحاسبي

تتمثل مقومات الإفصاح المحاسبي الآتي (1) :

1. تحديد المستخدم للمعلومات المحاسبية : يساعد في تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومات من حيث الشكل والمضمون حيث ان مستخدمي المعلومات المحاسبية يختلفون في مستوى تفسيرهم للمعلومات ، لذا يجب اعداد المعلومات المحاسبية من خلال تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات او تقرير مالي واحد متعدد الاغراض يلبي احتياجات المستخدمين ، ويتمثل مستخدمي البيانات المالية في الآتي :

أ. المستثمرون : يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم وتتطلب تلك الفئة معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بشراء او بيع الاستثمارات ويحتاج المساهمون الى المعلومات لتمكينهم من تقييم قدرة الشركة على اجراء توزيعات الارباح .

ب. العاملون : يهتم العاملون بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار الشركات التي يعملون بها كما يهتمون بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة الشركة على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف .

ج. المقرضون : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد امكانية سداد قروضهم وفوائدها في مواعيد استحقاقها .

د. الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين : يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما اذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها ويتركز اهتمامهم بالمنشأة في الاجل القصير .

هـ . العملاء : يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة خاصة في حالة ارتباطهم او اعتمادهم على الشركة في الاجل الطويل .

و. الجهات الحكومية : تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بانشطة الشركات المختلفة وتحتاج تلك الجهات الى المعلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الانشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للاحصائيات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها .

(1) <http://www.ao-academy.org> , accessed on 18/6/2017 .

ز. الجمهور العام : تؤثر الشركات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلاً قد تقدم الشركات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل او دعم الموردين المحليين .

2. تحديد اغراض استخدام المعلومات المحاسبية : ان تحديد اغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه تحقيق خاصية الملائمة حيث يستفيد المستخدم من المعلومات وتكسبه القدرة على التنبؤ وتساعده في اتخاذ القرارات وعلى الرغم من ان البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات الا ان هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر راس المال تفي ايضاً بمعظم احتياجات المستخدمين الاخرين وتقع مسؤولية اعداد وعرض البيانات المالية للشركة بصفة اساسية على عاتق ادارتها وتهتم الادارة ايضاً بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية حيث تساعدها في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتعتبر الادارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الاضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ، ويعتبر التقرير عن تلك المعلومات الاضافية خارجاً عن نطاق هذا الاطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد اساساً على المعلومات التي تستخدمها الادارة عن المركز المالي وتقييم الاداء والتغيرات في المركز المالي للشركة .

3. تحديد طبيعة المعلومة الواجب الافصاح عنها : يتم الافصاح بواسطة القوائم المالية المتمثلة في بيان المركز المالي في نهاية الفترة ، بيان الربح او الخسارة والدخل الشامل في نهاية الفترة ، بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة ، بيان التدفقات النقدية للفترة ، الملاحظات وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية والمعلومات التوضيحية الاخرى كما ان مجموعة المبادئ التي تخضع لها هذه القوائم تشكل قيماً على الافصاح المحاسبي منها اثبات اصول بمبدأ التكلفة التاريخية مما يجعل المعلومات عرضة للشك وعدم المصادقية في فترات التضخم وعلى معد هذه القوائم ادخال بعض البنود وفقاً لعدة معايير من ضمنها الاهمية النسبية مما يؤدي في بعض الاحيان الى دمج بعض الحسابات .

كما تتمثل مقومات الافصاح المحاسبي في الآتي (1) :

1. تحديد اساليب وطرق الافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية والايضاحات المرفقة معها : يجب ان تعرض المعلومات في القوائم المالية بطرق معينة بحيث تكون سهلة الفهم مرتبة ، منظمة ، مبنية على المنطق ومرتكزة على الامور الجوهرية ، ولكي يتم هذا الامر توجد عدة وسائل وطرق للافصاح المحاسبي التي يمكن ان تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على فهمها واتخاذ القرار الصحيح بناءً عليها ، وتعتمد المفاضلة بين طريقة واخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة واهميتها النسبية ، ومن هذه الطرق ما يلي :

أ. الافصاح من خلال القوائم المالية : بعرض المعلومات الاساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الافصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم باضافة الايضاحات المتممة وملاحق الكشوف المالية الاساسية والفرعية واستخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها والمعلومات بين الاقواس في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط .

(1) عطرة نادر عثمان ، مرجع سابق ، ص ص 49 - 51 .

ب. الملاحظات والهوامش : توفر معلومات قد يصعب توفرها في صلب القوائم المالية وتشتمل على شرح السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية والتغيرات التي تطرأ عليها ، الافصاح عن الحقوق والالتزامات المختلفة او اي معلومات مالية او غير مالية لا تتضمنها القوائم المالية .

ج. التقارير والجدول الملحقة : تستخدم لظهار بعض المعلومات الاضافية والتفاصيل التي يصعب اظهارها في صلب القوائم المالية .

د. تقرير رئيس مجلس الادارة : يعتبر متمماً للقوائم المالية ويشتمل على الاحداث غير المالية والتغيرات التي حدثت خلال السنة والتي قد تؤثر على عمليات الشركة ، التوقعات المستقبلية ، خطط النمو والتوسع والتغيرات في العمليات في الفترات المقبلة ، النفقات الراسمالية المتوقعة واثارها ، الجهود المبذولة في البحوث التجارية وتطوير المنتجات والاثار المتوقع لها على الشركة مستقبلاً .

هـ . تقرير المراجع الخارجي بين الاثار الناتجة من استخدام السياسات المحاسبية المختلفة واثار التغير في السياسات المحاسبية واختلافه في الرأي مع الادارة حول الطرق المحاسبية المتبعة ، ويعتبر تقرير المراجع وسيلة افصاح ثانوية .

و. وسائل اخرى مكمله للافصاح : مثل المقارنات بين عناصر القوائم المالية ، النسب المالية لمساعدة مستخدم المعلومات المحاسبية على فهم المعلومات وتحديد اتجاهات الزيادة او النقصان في اي بند من البنود بمقارنة هذه النسب مع مثيلاتها في السنوات السابقة ، الرسوم البيانية الاحصائية لتحسين الافصاح لتوصيل المعلومات لمستخدميها في سهولة ويسر لتحقيق اهدافهم .

2. توقيت الافصاح : يعد التوقيت المناسب صفة مهمة لخاصية ملائمة المعلومات المحاسبية فحدوث اي تاثير في تقديم التقارير المالية قد يفقد المعلومات المحاسبية ملاءمتها .

يتضح للباحث وجود عدة مرتكزات للافصاح المحاسبي منها تحديد المستخدم للمعلومات المحاسبية والغرض من استخدامها ، تحديد طبيعة المعلومات الواجب الافصاح عنها ، تحديد اساليب وطرق الافصاح عنها ، توقيت الافصاح والذي يعكس ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات .

### مكونات الافصاح المحاسبي الاختياري

تصنف مكونات الافصاح المحاسبي الاختياري ضمن عدة مجموعات منها <sup>(1)</sup> :

1. المعلومات العامة للشركة : تشمل المعلومات التاريخية عن الشركة ، الهيكل التنظيمي للشركة ، تاثير الوضع الاقتصادي والسياسي على نتائج اعمال الشركة وغيرها .

2. نشاط الشركة ووضعها المستقبلي: بيان بالاستراتيجية والاهداف العامة، التسويقية، الاجتماعية وغيرها.

3. معلومات الاسهم وحملة الاسهم : القيمة السوقية للسهم والشركة في نهاية السنة، اتجاهات القيمة السوقية للسهم ، عدد المساهمين الكلي وغيرها .

4. المعلومات عن الادارة : اعمال المدراء ، الشهادات العلمية للمدراء ، الخبرات العملية للمدراء وغيرها .

(<sup>1</sup>) رشا حمادة ، قياس اثر الافصاح الاختياري في جودة التقارير المالية ، ( عمان : المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 10 ، عدد 4 ، 2014 ) ، ص ص ، 681 - 682 .

5. المسؤولية الاجتماعية والبيئية : سلامة المنتجات وعدم تأثيرها في البيئة ، برنامج حماية البيئة بصورة كمية وكيفية ، الهبات والاعانات والمنح وغيرها .
  6. نتائج ونسب التحليلات المالية وغير المالية : سياسة توزيع الارباح ، تصنيف المبيعات جغرافياً وفقاً للعملاء ، معلومات مالية وتاريخية وغيرها .
  7. تكاليف البحث والتطوير في الشركة: سياسة الابحاث والتطوير، مواقع انشطة البحث والتطوير ، عدد العاملين في البحث والتطوير، الميزانية المخصصة للبحث والتطوير وغيرها .
  8. المعلومات عن العاملين في الشركة : معلومات عن العاملين وتصنيفهم وفقاً للنوع ومستوى التعليم ، توزيع العاملين داخل ادارات الشركة وغيرها .
  9. المعلومات عن الحوكمة : وجود لجنة حوكمة في الشركة ، عدد اجتماعات لجنة الحوكمة وتفاصيل مؤهلات اعضاء لجنة الحوكمة وغيرها .
- يتضح للباحث تعدد تصنيفات ومكونات الافصاح المحاسبي ضمن عدة مجموعات منها المعلومات العامة عن الشركة ونشاطها ووضعها المستقبلي ، معلومات عن الادارة والحوكمة وحملة الاسهم والعاملين ، المعلومات المتعلقة بالاداء البيئي والاجتماعي ، نتائج ونسب التحليلات المالية وتكاليف البحث والتطوير.

### تكاليف الافصاح المحاسبي

قرارات الافصاح تتأثر بالتكاليف المرتبطة بالافصاح وهي كالاتي (1) :

1. تكاليف التجميع والتشغيل : تكاليف يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية وغالباً ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من شركة الى اخرى ومن مستخدم الى اخر وتتوقف على عدة عوامل منها حجم الشركة ونوع الافصاح .
  2. التكاليف الناتجة عن الدعاوى القضائية : عند قيام الشركة بالافصاح اختيارياً عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التقرير فان المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك الشركة او ادارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تتعرض لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة وهذا النوع من التهديدات قد يدفع الادارة الى التقليل من الافصاح .
  3. التكلفة السياسية : الارقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية التقليدية للشركة لها دوراً هاماً في تحديد الاجراءات السياسية التي تتخذ لصالح هذه الشركة او في غير صالحها فالشركة التي تظهر قوائمها المالية ارباحاً خيالية غالباً ما تكون محط انظار السياسيين والجمهور العام وتتعرض للنقد من هذه الجهات وغالباً ما ينتهي الامر الى تعرض هذه الشركة لاجراءات سياسية من شأنها الحد من ارباحها او تقليل نموها .
- يتضح للباحث تحمل الشركات للتكاليف نتيجة للافصاح المحاسبي كتكاليف التجميع والتشغيل والتي تزداد بحجم الشركة ونوع الافصاح ، التكاليف الناتجة عن الدعاوى القضائية بسبب الاعتماد على التنبؤات الخاطئة في تقدير الدخل والتكاليف السياسية المرتبطة باجراءات الحد من الارباح او تقليل معدل النمو .

(1) جنة ادم اسحق ، مرجع سابق ، ص 139 .

## ثانياً: مفهوم الافصاح المحاسبي البيئي ومراحل تطوره

عرف الافصاح البيئي بأنه توفير المعلومات العامة والخاصة ، المالية وغير المالية ، الكمية وغير الكمية المتعلقة بإدارة القضايا البيئية بالشركات (1) . ويعني مجموعة من بنود المعلومات التي ترتبط بانشطة واداء ادارة البيئة بالشركات في الماضي والحاضر والمستقبل(2). عرف بأنه تضمين البيانات المتعلقة بالانشطة البيئية للوحدات الاقتصادية في تقاريرها السنوية المنشورة (3) . كما عرف بأنه بيان منظم يصف المجهودات والاعباء البيئية للشركات متضمنة اهداف الشركات وسياساتها البيئية وانشطتها واثارها والتقرير عنها ونشرها بشكل دوري الى الجمهور(4). وهو جزء من انشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات وتعد بمثابة الوسيط بين الشركة والمجتمع والمستثمرين والتي تستخدم لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (5) . يعني توفير المعلومات البيئية نتيجة للضغوط السياسية والاجتماعية التي تواجهها الشركات فيما يتعلق بالاداء البيئي (6) . عرف بأنه اعداد التقارير عن اثر انشطة الشركات على البيئة الطبيعية (7) . يعني افصاح الشركات عن ادائها البيئي من خلال تغطية مجالات تقليل الاثار البيئية (8) . عرف الافصاح المحاسبي البيئي بأنه تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالانشطة البيئية للشركات في القوائم المالية وهي اداة تستطيع الشركات من خلالها اعلام جميع الاطراف المستفيدة بانشطتها المختلفة ذات الاثار البيئية (9) .

يستنتج الباحث من تعريفات الافصاح المحاسبي البيئي بأنه :

1. اعلام المجتمع بالتقارير المتعلقة بالانشطة البيئية .
2. أداة يمكن من خلالها توفير المعلومات ذات الصلة بالانشطة البيئية .
3. دمج البيانات المتعلقة بالانشطة البيئية في القوائم المالية .

(1) Dion van de Burgwal , Rui José Oliveira , **Environmental Disclosure Determinants in Dutch Listed Companies** , R.Cont .Fin . São Paulo , Vol.25 , No. 64 , 2014 , P.62 .

(2) Halil Amre Akbas , **Company Characteristics and Environmental Disclosure: An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa Istanbul100 Index** , The Journal of Accounting and Finance , 2014 , P.152 .

(3) مصطفى عبد الفتاح مصطفى ، محمد عبد الفتاح العشماوي ، منفعة الافصاح المحاسبي الالكتروني في ادارة مخاطر التلوث البيئي ، ( القاهرة : جامعة مدينة السادات ، مجلة الدراسات والبحوث البيئية ، مجلد 2 ، عدد 1 ، 2015 ) ، ص 32 .

(4) Huey Shi Tho , et al , **The Relationship Between Environmental Disclosures and Financial Performance of Public Listed Companies in Malaysia** , International Business Management , Vol.10 , No.4 , 2016 , P. 462 .

(5) ER Budhi Saptono , et al , **Effect of Corporate Characteristics on Environmental Disclosure** , IJABER , Vol.14 , No. 10 , 2016 , P.6115 .

(6) Florence Memba et al , Op.Cit, P.39 .

(7) Karambu Kiende Gatimbu, Joseph Masinde Wabwire , **Effect of Corporate Environmental Disclosure on Financial Performance of Firms Listed at Nairobi Securities Exchange, Kenya** , International Journal of Sustainability Management and Information Technologies , Vol.2 , No. 1 , 2016 , P. 1.

(8) Waris Ali , **Factors Influencing Corporate Social and Environmental Disclosure Practices in the Developing Countries : An Institutional Theoretical Perspective** , International Journal of Asian Social Science , Vol.3 , No.3 , 2013 , P.590 .

(9) موسى محمد عبد الله ، مرجع سابق، ص 68 .



4. التقرير عن الاعباء البيئية للشركات ونشرها بشكل دوري .
  5. اظهار أثر انشطة الشركات على البيئة في التقارير المالية .
- يستطيع الباحث تعريف الافصاح المحاسبي البيئي بانه تقديم واطهار المعلومات المتعلقة بالانشطة التي تؤثر على البيئة وتضمنها في التقارير والقوائم المالية لاعلام المستفيدين منها لتساعدهم في اتخاذ القرارات .
- ثالثاً: مراحل تطور الافصاح البيئي:** ان التطور في مجال الافصاح البيئي مر بعدة مراحل منها<sup>(1)</sup>:
1. مرحلة المقاومة: وهي تمثل عدم استجابة الشركات للمبادرات البيئية وتجاهل الموضوعات البيئية ومقاومة اي اتجاهات او افكار تتعلق بمسؤوليات الشركات البيئية .
  2. مرحلة المراقبة والالتزام : وهي المرحلة التي بدأت فيها الشركات بالالتزام بالقوانين البيئية الصادرة عن الحكومات على الرغم من عدم رغبتها وقناعتها بمضمون تلك القوانين .
  3. مرحلة الاستيعاب او التقبل : في هذه المرحلة بدأت الشركات بتقبل فكرة ممارسة دورها ومسؤولياتها البيئية والافصاح عنها بشكل طوعي دون ان يكون الالزام القانوني هو الباعث الرئيسي في مواقفها .
  4. مرحلة الاغتنام والاستباق : تعبر هذه المرحلة عن تفاعل الشركات بالموضوعات البيئية ووضع البرامج والسياسات البيئية التي من شأنها المساهمة في الارتقاء في ادائها البيئي والافصاح عنه في سبيل الاستجابة لتوفير احتياجات اصحاب المصالح من المعلومات المتعلقة بالاداء البيئي لتلك الشركات .
  5. مرحلة التجاوز : تعتبر هذه المرحلة قمة الادراك لدى الشركات وتفوقها في الاداء البيئي وتفاعلها الكبير مع المشاكل البيئية الراهنة من خلال متابعة ودعم كافة المجالات التي من شأنها تحقيق التنمية المستدامة.
- يرى الباحث ان الافصاح البيئي تطور نتيجة لمبادرات وجهود الهيئات المهنية المحاسبية والضغوط الحكومية من خلال التشريعات والقوانين البيئية ووسائل الاعلام وغيرها حتى وصلت الى مرحلة التجاوز والتي تتطلب تطبيق المحاسبة البيئية والتكاليف البيئية والافصاح عنها على مستوى الشركات عالمياً.

#### رابعاً: أهداف الافصاح المحاسبي البيئي

تتمثل اهداف الافصاح المحاسبي البيئي في الآتي<sup>(2)</sup> :

1. المحافظة على المركز التنافسي للشركة ازاء الشركات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها .
2. اظهار اذعان الشركات للقوانين والتشريعات مما يضيف على وجودها صفة الشرعية .
3. يوفر الافصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن ان تخدم مالكي الشركة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الاجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة واطلاع الادارة على حجم التكاليف البيئية .

(<sup>1</sup>) لقمان محمد ايوب ، ياسمين اكرم جاسم ، تحليل الافصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي ، ( الجزائر : جامعة ورقلة ، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات ، في الفترة ، 22 ، 23 ، نوفمبر ، 2011 ، ص ص 613 ، 614 .

(<sup>2</sup>) ناظم حسن عبد السيد وآخرون ، المحاسبة البيئية : الاطار المقترح للافصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي ، ( بغداد : هيئة التعليم التقني ، مجلة التقني ، المجلد 22 ، عدد 5 ، 2009 ) ، ص 12 .

4. التزام الشركات باجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في ايجاد حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به .
  5. اظهار التزام الشركات بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الاعباء العامة للمجتمع .
  6. يعد الافصاح وسيلة لادارة التفاوض بين اصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطاً على الشركات كالمستهلكين والمجهزين والجمهور والهيئات الاجتماعية الاخرى .
  7. عكس نشاطات وفعاليات الشركات في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والمواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية ازاء الاضرار والاصابات التي قد تسببها شركات اخرى مماثلة .
  8. يساعد الافصاح عن الانشطة البيئية مستخدمى المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الاداء فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة .
  9. كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه الشركات من سلع وخدمات في السوق .
- يستطيع الباحث اضافة الاهداف الآتية :

1. تقليل التكاليف الناتجة عن تعرض الشركات للغرامات بسبب عدم الافصاح عن ادائها البيئي .
2. تقليل هدر الموارد الطبيعية وتحقيق الكفاءة الاقتصادية نتيجة لالتزام الشركات بمسؤولياتها البيئية .

#### خامساً: اهمية الافصاح المحاسبي البيئي

تتمثل اهمية الافصاح المحاسبي البيئي في الآتي (1) :

1. تطبيق الافصاح البيئي يترتب عليه العديد من الآثار الايجابية اهمها ازالة اللبس بين الربحية والحفاظ على البيئة وان وفاء الشركات بمسؤولياتها البيئية لا ينجم عنه خسائر ويحقق ارباح غير متوقعة مستقبلاً .
  2. المعلومات المتعلقة بالتكلفة البيئية اصبحت معلومات هامة شأنها شأن المعلومات الاخرى سواء في تحديد تكلفة المنتج او في اتخاذ القرارات .
  3. رغم اهمية الافصاح والتقرير عن الاداء البيئي للشركات الا ان النظم المحاسبية لا تقدم التقارير البيئية بحجة عدم ادراجها في خريطة الحسابات ولعدم الزامية الادارة بالافصاح عنها لصعوبة قياسها مالياً .
  4. استخدام المعلومات البيئية يعطي صورة شاملة عن وضع المنشأة في المجتمع ويعكس مسؤوليتها تجاه الاطراف سواء كانت مسؤولية اجتماعية او بيئية .
  5. توفير المعلومات البيئية يساهم في المحافظة على البيئة بجانب تحقيق الربح .
  6. الافصاح عن الاداء البيئي للشركات يعطيها الدافعية للحفاظ على البيئة .
- كما تظهر اهمية الافصاح البيئي في الآتي (2) :

1. تطوير العرض والافصاح عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الافصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الاداء البيئي للشركات .

(1) محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد مرجع سابق ، ص ص 40 ، 42 .

(2) هيثم يعقوب اسحق ، اثر المراجعة البيئية على الافصاح في القوائم المالية والتقارير ، ( الخرطوم : جامعة سنار ، مجلة جامعة سنار ، المجلد 2 ، عدد 1 ، 2013 ) ، ص ص 46 ، 47 .

2. تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم من المعلومات البيئية في ظل تعددهم وتباين احتياجاتهم.
  3. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء الشركات بمسؤولياتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث .
  4. يساعد الافصاح عن الاثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء التغيرات مما يؤدي الى زيادة فاعلية الخطط الاقتصادية .
  5. دعم زيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تقي بمسؤولياتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير انشطتها والتوسع في استثماراتها .
- وهناك اهمية اخرى تتمثل في الآتي (1) :

1. التوسع في الافصاح يؤدي الى تضيق فجوة المعلومات بين الادارة والمستثمرين بشأن المعلومات البيئية.
  - 2 . الافصاح البيئي يجنب الشركات ضغط المجتمع خاصة اذا كان المجتمع واعياً بيئياً .
  3. يساعد الافصاح البيئي في تقييم الاثار السلبية وتقدير قيمة الالتزامات المحتملة لازالة التلوث .
  4. يسهم الافصاح البيئي في تخفيض تكلفة رأس المال ودرجة عدم التماثل في المعلومات .
  5. الشركات التي تتوسع في افصاحها بخصوص المعلومات البيئية تحصل على معاملة ضريبية مميزة .
  6. تخفيض تكلفة الانتاج بسبب الدعم المادي او التمويل منخفض التكلفة او المعاملة الضريبية المميزة .
  7. الافصاح البيئي وسيلة تستخدمها الشركات الملوثة للبيئة لاضفاء الشرعية على انشطتها.
- يستطيع الباحث اضافة الاهمية على النحو الآتي :

1. الافصاح البيئي يعكس الاهتمام بالقضايا البيئية وهذا من شأنه تحقيق التنمية المستدامة .
  2. يسهم الافصاح البيئي في زيادة مبيعات الشركات واقبال المجتمع على شراء منتجاتها الصديقة للبيئة.
- سادساً: اسباب الاهتمام بالافصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية**
- تتمثل اسباب الاهتمام بالافصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في الآتي (2) :
1. معظم البيانات المترتبة عن الانشطة البيئية للشركات ذات طبيعة كمية ومالية فهي بذلك تؤثر على اصولها ونفقاتها والتزاماتها ومن هذا المنطلق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الافصاح عنها .
  2. المحاسبة كهيئة منظمة يقع على عاتقها مسؤولية الحفاظ على وجهة النظر الداخلية للشركات وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع وحماية البيئة .
  3. المحاسبة هي احدى العلوم الاجتماعية ولكي تتطور يتطلب منها تلبية احتياجات المجتمع الجديدة من المعلومات الخاصة بالتاثيرات البيئية المترتبة على انشطتها تجاه المجتمع .
  4. نتيجة للاهتمام الواسع بالبيئة واثار أنشطة الشركات على البيئة يتطلب من المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الاثار وسبل معالجتها .

(<sup>1</sup>) محمد محسن عوض ، نحو مؤشر للافصاح المحاسبي البيئي الاختياري ، ( القاهرة : جامعة طنطا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 ) ، ص ص ، 17 ، 18 .

(<sup>2</sup>) مصطفى عبد الفتاح مصطفى ، محمد عبد الفتاح العشماوي ، مرجع سابق ، ص 32 .

5. مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للشركات بضرورة الافصاح عن البيانات البيئية .  
يستنتج الباحث وجود عدة اسباب للاهتمام بالافصاح البيئي منها حماية البيئة والمجتمع وتحقيق اهدافه ، اثر المعلومات البيئية ذات الطبيعة الكمية والمالية على القوائم المالية ، توفير المعلومات البيئية للمجتمع ، تحديد الاثار البيئية وايجاد الحلول الممكنة لها .

### سابعاً: مزايا الافصاح المحاسبي البيئي

تتمثل مزايا الافصاح المحاسبي البيئي في الآتي (1) :

1. المحافظة على المنشأة وعلى موارد مجتمعها .
2. الرقابة على الموارد البيئية وتقييم كفاءة ادارتها وتوفير بيئة سليمة خالية من التلوث الضار .
3. الشفافية في الانتاج وقبول منتجاتها باعتبارها منتجات صديقة للبيئة .
4. المعلومات عن الاداء البيئي يكون لها معنى مما يساعد في اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل .
5. ارتفاع مستوى سلوك افراد المجتمع وتغيير وجهة نظرهم تجاه السلوكيات الضارة بالبيئة .  
وهناك مزايا اخرى تتمثل في الآتي (2) :

1. توفير معلومات عن الاداء البيئي للشركات يساعد الادارة في ترشيد القرارات الانتاجية .
2. تحتاج ادارة الشركات لمعلومات عن الاداء البيئي لترشيد القرارات الخاصة بخفض الاثار البيئية.
3. الافصاح البيئي يساعد الشركات على اتخاذ القرارات الخاصة بالفشل البيئي .
4. يمكن للشركات ان تحقق اعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية بالافصاح عن التاثيرات البيئية .
5. توفر معلومات عن الاداء البيئي يساعد ادارة الشركات في اغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة.
6. يساعد توفر المعلومات البيئية ادارة الشركات في المفاضلة بين البدائل المختلفة لرقابة التلوث البيئي.
7. توفر المعلومات ذات الصلة بالاداء البيئي يمكنها من الحصول على الميزة التنافسية .
8. يساهم الافصاح البيئي في تدعيم قدرة الشركات على تحديد افضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية وترشيد استخدام الموارد والطاقات .
9. يساهم الافصاح المحاسبي البيئي في توفير معلومات تساعد الشركات على تسعير المنتجات .
10. اختيار البديل الاستثماري الانسب بالاخذ في الاعتبار الجوانب البيئية .  
وتوجد مزايا اخرى للافصاح عن المعلومات البيئية تتمثل في الآتي (3) :

1. دعم ثقة المجتمع والافراد في سمعة الشركة مما يؤدي الى زيادة الاقبال على منتجاتها وينعكس ذلك على نتيجة نشاطها ومركزها المالي .

2. الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الاعفاء او تخفيض الضرائب عليها .

---

(1) سيد عبد الرحمن عباس بلة ، مرجع سابق ، ص 120 .

(2) سعدي سيف حنان ، مرجع سابق ، ص 87 .

(3) عمر السر الحسن محمد ، المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الاعمال السودانية ، (

الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012 ) ، ص 194

3. المساهمة في تحقيق الربح من خلال افصاح الشركات عن ادائها البيئي .
  4. تخفيض تكلفة الانتاج بسبب الدعم المادي .
  5. يسهم في استخدام موارد الشركة باكبر كفاءة ممكنة .
  6. الافصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية بمستوى يسمح بقياس منفعتها يساعد المستثمرين على معرفة السياسات التي تتبعها الشركة .
- يستطيع الباحث اضافة المزايا التالية :

1. الافصاح البيئي يجعل التقارير والقوائم المالية شاملة للمعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية وهذا من شأنه توفير المعلومات المحاسبية لكافة مستخدمي المعلومات .

2. الافصاح البيئي يسهم في تطوير مستويات الافصاح ورفع الوعي البيئي للمجتمع والشركات .

### ثامناً: دوافع الافصاح المحاسبي البيئي

تتمثل دوافع الافصاح المحاسبي البيئي في الآتي (1) :

1. محاولة توضيح مدى مساهمة الشركات في تحسين البيئة والسياسات والتقنيات التي تستخدمها لتخفيف حجم الاضرار البيئية التي تسببها الشركات الصناعية بهدف تحسين صورتها لدى الاطراف المحيطة بها .
  2. تعزيز القدرة التنافسية للشركات من خلال التوسع في نطاق التقارير السنوية والفصلية وتوفير معلومات تحظى باهتمام العديد من مستخدمي التقارير والتي ستعزز من القدرة التنافسية للشركة .
  3. استخدام الافصاح كوسيلة لاعلام المجتمع بان الشركة تقوم بالافصاح الطوعي عن المعلومات البيئية.
  4. الوفاء بالواجبات الاخلاقية تجاه اصحاب المصالح والمجتمع بصورة عامة .
  5. تزويد اصحاب الملكية واصحاب المصالح عن حجم التكاليف التي تحملتها للوفاء بمسؤولياتها البيئية.
  6. مواجهة وسائل الاعلام المضادة في حالة وقوع كوارث بيئية من خلال الافصاح عن ادائها البيئية .
  7. اتاحة الفرصة لبناء علاقات افضل بين الشركة وفئات المجتمع المختلفة كالجهاز الحكومية والعملاء.
- وعلى الرغم من دوافع الافصاح البيئي الا ان الشركات لا تفصح عن ادائها البيئي لاسباب الآتية (2) :

1. ليس هنالك حاجة للافصاح عن التكاليف البيئية وهنالك مجالات اكثر اهمية للافصاح عنها.
  2. من الواجب الانتظار لرؤية المواقف من الافصاح .
  3. التكلفة العالية للتقرير وقلة البيانات المتاحة ، السرية وقلة الحاجة الى المعلومات البيئية.
  4. عدم وجود متطلبات قانونية للافصاح البيئي .
- يتضح للباحث وجود عدة دوافع للافصاح البيئي منها تحسين صورة الشركة وتعزيز قدرتها التنافسية ، اعلام المجتمع ، تأكيد المسؤولية الاخلاقية والبيئية ، مواجهة وسائل الاعلام المضادة وبناء علاقات افضل مع المجتمع ، الا ان الشركات لاتفصح عن ادائها البيئي بذريعة عدم توفر البيانات البيئية وسريتها وعدم الحاجة اليها ولغياب المتطلبات القانونية .

(1) ياسمين اكرم جاسم ، لقمان محمد ايوب ، مرجع سابق ، ص 615 .

(2) المرجع نفسه ، ص ص ، 615 ، 616 .

## تاسعاً: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي

تتمثل المتطلبات الرئيسية للإفصاح البيئي في الآتي (1) :

1. المتطلبات العامة للإفصاح البيئي : تشمل ضرورة وجود تنظيم مهني قوي لوضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها ، انشاء اجهزة حكومية لمراقبة تنفيذ المشروعات للقوانين البيئية ، وضع التشريعات القانونية وجعل الإفصاح البيئي إلزامياً ، استخدام الاساليب العلمية لوضع مقاييس لقياس التكاليف والمنافع البيئية ، تطوير دور المراجع الداخلي والخارجي ليشمل مراجعة الانشطة البيئية .

2. المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي : تشمل :

أ. البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية كالتكاليف الرأسمالية والجارية ، الاعباء المالية لمخالفة القوانين البيئية ، الدعم والمنح التي تحصل عليها الشركة لمواجهة التلوث .

ب. البيانات الكمية والفنية المتعلقة بالاداء البيئي ككمية الانبعاثات ، المخلفات المعالجة ، انخفاض عدد الاصابات بين العاملين ، المساحات الخضراء التي اضيفت لعناصر التنوع البيولوجي .

3. المتطلبات المهنية للإفصاح البيئي : تشمل :

أ. السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركات وتطبقها عند اعداد وعرض القوائم المالية وتؤثر في نتائج اعمالها ومركزها المالي ، والإفصاح عن السياسات المحاسبية البيئية تمكن من تفسير الارقام البيئية بالقوائم .

ب. الاستمرارية : تعد الشركة قوائمها المالية على اساس الاستمرار في مزاولة النشاط وان بقاء الشركة واستمرارها يحتم عليها الوفاء بالمسؤوليات البيئية والإفصاح عنها في صلب القوائم المالية وايضاحاتها .

ج. الظروف الطارئة والاحداث اللاحقة : الظروف الطارئة هي الحالة البيئية التي قد تتعرض لها الشركات نتيجة لعدم الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية والتي يمكن ان تؤثر جوهرياً في القوائم المالية كما ان وقوع احداث بيئية لاحقة خلال الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد اصدار القوائم المالية قد تكون في غير صالح الشركة وهنا لابد من توفير ادلة لقيمة النفقات التي يجب تسويتها ضمن القوائم المالية .

4. متطلبات الإفصاح البيئي الصادرة عن المنظمات المهنية : تتحدد متطلبات الإفصاح البيئي في الإفصاح عن الالتزامات البيئية بشرح طبيعة الالتزامات وتوقيت وقيمة تسويتها وتعرض الالتزامات البيئية عند التعرف عليها في القوائم المالية اذا كانت الخسائر محتملة ويمكن تقديرها بشكل معقول اما اذا كانت الخسارة غير محتملة او لا يمكن قياسها فيفصح عنها في الهوامش اما اذا كانت فرصة حدوث الخسارة بعيدة الوقوع ففي هذه الحالة لا حاجة للإفصاح عنها ، اما فيما يتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية فيجب الإفصاح عن قيمة المصروفات البيئية المحتملة على الدخل ويفصح عن تكاليف الجزاءات والغرامات نتيجة لعدم الالتزام بالقوانين البيئية وكذلك التعويضات واي مصروفات بيئية مسجلة باعتبارها بنود غير عادية يجب الإفصاح عنها بصورة مستقلة كما يجب الإفصاح عن البنود العامة كالتكاليف البيئية المعترف بها في القوائم المالية .

يتضح للباحث وجود اربعة متطلبات للإفصاح البيئي وهي المتطلبات العامة والتي تشمل ضرورة وجود تنظيم مهني لوضع المعايير المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ، المتطلبات الخاصة بالإفصاح البيئي والتي تشمل

(1) عبد الناصر محمد نور احمد ، مرجع سابق ، ص ص ، 197 ، 200 .

البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية والبيانات الكمية والفنية ، المتطلبات المهنية للافصاح البيئي وتشمل السياسات والمبادئ المحاسبية والظروف الطارئة والاحداث اللاحقة ، متطلبات الافصاح البيئي الصادرة عن المنظمات المهنية والتي تتحدد بالافصاح البيئي عن التكاليف والالتزامات البيئية .

#### عاشراً: اساليب الافصاح عن الاداء البيئي

يتم الافصاح عن التكاليف بالاسلوب الذي يمكن مستخدمي القوائم المالية من فهمها ومنها (i) :

1. الافصاح البيئي داخل القوائم المالية : حيث يتم اظهار كافة المعلومات البيئية التي يمكن التعبير عنها بشكل نقدي داخل القوائم المالية المنشورة في بند مستقل خاص بالتكاليف البيئية .
2. الافصاح البيئي خارج القوائم المالية : وفيه يتم الافصاح بشكل مستقل في قوائم وتقارير منفصلة خاصة بالاداء البيئي سواء في جانب التكاليف او في جانب العائد او المنافع المحققة من جراء القيام بهذا الانفاق حيث يتم الافصاح على النحو الآتي :

أ . التفسيرات والايضاحات المتممة للقوائم المالية : تعتبر وسيلة لتحسين اداء التقارير المالية حيث تقدم من خلالها افصاحاً كاملاً عن الاحداث الاقتصادية والبيئية للشركات مع الافصاح عن الخسائر الطارئة والاحداث البيئية غير المؤكدة والمتعلقة بالتقديرات البيئية نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية .

ب. الجداول والملاحق الاضافية : تظهر بنود القوائم المالية بصورة اجمالية ويكون من الضروري تفصيل بعض البنود وتحليلها عن طريق الجداول والملاحق الاضافية كالاصول البيئية .

ج . تقرير مجلس الادارة : يتضمن المعلومات التي تقدمها ادارة الشركة الى مجلس الادارة وتفصح فيه عن الجهود التي بذلتها الشركة في مجال المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث .

د. تقرير المراجع او مراقب الحسابات : لا يعتبر تقرير المراجع وسيلة اساسية للافصاح عن المعلومات المالية الا انه يمكن ان يستخدم لتأكيد الافصاح عن معلومات معينة او للتأكيد على عدالة القوائم المالية.

يخلص الباحث الى ان الافصاح عن التكاليف البيئية يتم من خلال اسلوبين هما الافصاح البيئي داخل القوائم المالية وتظهر فيها المعلومات البيئية في شكل نقدي والافصاح خارج القوائم المالية من خلال التفسيرات والايضاحات المتممة للقوائم المالية ، تقرير مجلس الادارة والمراجع ، الجداول والملاحق الاضافية.

(1) عبد الناصر محمد نور ، المرجع نفسه ، ص ص 209 ، 210 .

## المبحث الثاني

### اتجاهات ومجالات وطرق الافصاح المحاسبي البيئي

#### 1. انواع الافصاح المحاسبي البيئي

تتمثل انواع الافصاح المحاسبي البيئي في الآتي (1) :

1. الافصاح المحاسبي البيئي الالزامي : تفرض التشريعات واللوائح البيئية قيود لاداء الشركة البيئي لا يمكن تجاوزها والا ترتب عليها الاجراءات العقابية عليها وتزايد اهمية الافصاح في حالة الشركات ذات الحساسية البيئية كما ان الشركات تتجه الى الافصاح عن ادائها البيئي الايجابي وتهمل الافصاح عن الجانب البيئي السلبي وبمقتضاه تلتزم الشركات بالحد الأدنى من المعلومات التي يجب الافصاح عنها والتي تعكس مدى التزامها بمسؤولياتها البيئية من عدمه كما ان مصدر الالزام يفترض ان يكون من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية او المحلية في شكل معايير .

2. الافصاح المحاسبي البيئي الاختياري : يعبر عن الافصاح عن المعلومات التي تزيد عن ما يطلبه القانون والمعايير المحاسبية وبورصة الاوراق المالية فهو يأتي مكملاً للافصاح الالزامي الذي يعبر عن المعلومات التي يتم الافصاح عنها وفقاً للمتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية ، ان الافصاح المحاسبي البيئي الاختياري يحدث كنتيجة لموقف الشركة تجاه القضايا البيئية ورؤيتها الاستراتيجية للتعامل معها وبذلك يعتبر الافصاح الاختياري محاولة من قبل ادارة الشركات لتقديم معلومات اضافية قد لاتنص عليها التشريعات والقوانين المالية وبهدف تقديم اكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية ، ومن اهم محددات الافصاح البيئي التي تعرض بالقوائم المالية الافصاح عن النفقات الرأسمالية عن السنة الجارية والسنوات السابقة والنفقات الرأسمالية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي او الحد منه وكذلك التكاليف التشغيلية الجارية والمستقبلية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي او الحد منه .

ويتوقف الافصاح البيئي الاختياري او الالزامي على عدة عوامل منها (2) :

1. العمل على بناء علاقات افضل مع اصحاب المصالح واستخدام الافصاح البيئي كألية لاعلام المجتمع .
2. الاستعداد لتطبيق الانظمة والقوانين البيئية التي ستتطلب الافصاح عن المعلومات البيئية .
3. استخدام الافصاح كوسيلة للوصول الى مكانة تنافسية متقدمة في مجال نشاط الشركة .
4. ان الافصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها .
5. وجود معايير تنظيم القياس والافصاح المحاسبي ضمن الاداء البيئي للشركات .

يتضح للباحث ان الافصاح المحاسبي البيئي الالزامي تحكمه التشريعات والقوانين البيئية الصادرة عن المنظمات المهنية المحاسبية وغير المحاسبية سواء كانت دولية او محلية اما الافصاح البيئي الاختياري فهو

(1) محمد سيد عبد الوهاب ، مرجع سابق ، ص ص ، 16 ، 17 .

(2) محمد بن بوزيان ، علي بن الضب ، اثر الافصاح البيئي على تكلفة رأس المال ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ،

الملقى العلمي الدولي ، في الفترة ، 20 ، 21 ، نوفمبر ، 2012 ) ، ص 173 .



محاولة لتقديم معلومات اضافية قد لا تنص عليها التشريعات البيئية وينجم عن وعي وادراك الشركات بالقضايا البيئية ، ويتوقف الافصاح المحاسبي البيئي الاختياري او الالزامي على عدة عوامل كالاستعداد لتطبيق القوانين البيئية وغيرها .

## 1/1 معوقات الافصاح عن الاداء البيئي

ان التقارير البيئية في ظل النظم المحاسبية الحالية تواجهها عدة معوقات تتمثل في الآتي (1) :

1. الاختلاف في المحتوى : حيث لا يوجد نمط واحد متفق عليه للتقارير البيئية فبعضها جاء في شكل مجموعة من التقارير المنفصلة عن الاداء المالي وبعضها مختلطاً مع الاداء المالي .
2. الاختلاف في المجال : يعني الاختلاف في نوعية المعلومات التي تغطيها التقارير البيئية فبعضها تغطي تكاليف الحد من التلوث والبعض الاخر يتناول الالتزامات البيئية للشركات واخرى تتضمن السياسة البيئية .
3. الاختلاف في وسيلة الافصاح : فبعض المعلومات البيئية يتم الافصاح عنها في صلب القوائم المالية التقليدية وبعضها في الملاحظات او في تقارير مفصلة بل ان بعض الشركات تفصح في الشبكة الالكترونية.
4. الاختلاف في دورية التقارير : حيث تفصح الشركات عن معلوماتها على فترات زمنية كالربع سنوية .
5. الاختلاف في كمية المعلومات : فالشركات الكبرى ذات المقدرة المالية العالية تقوم بافصاح اعلى من الشركات ذات المقدرة المالية الاقل .

كما تتمثل معوقات الافصاح عن الاداء البيئي في الآتي (2) :

1. تعدد وتنوع وتداخل مصادر التلوث الصناعي الضارة والتي يمكن التعبير عنها بقيمة مالية او كمية .
2. معوقات الحالة البيئية وهي نوعية التأثيرات البيئية المحيطة بالشركة .
3. معوقات الادارة البيئية والتي تمثل ردود الافعال التي تتخذها الادارة لتقليل التأثير البيئي للشركة.
4. البعد الزمني لآثار التلوث البيئي والتي تتسبب في مشكلة عدم اظهار القوائم المالية للتأثيرات البيئية في لحظة اعداد القوائم المالية .
5. عدم امكانية توصيل المعلومات الى معدلات معيارية موحدة لكل نوع من انواع الاثار البيئية للتلوث تصلح للاستخدام في كافة الشركات المماثلة لان هذه الاثار وليدة مجموعة من العوامل والظروف المحيطة .
6. عدم الاتفاق على اسس محددة تحكم عملية القياس والافصاح عن التأثيرات البيئية بطريقة موضوعية .
7. معوقات الرقابة البيئية الداخلية والخارجية .
8. قلة الخبرات والمهارات في المجال البيئي .
9. عدم كفاية المعايير والمقاييس البيئية يؤدي الى تنوع مجالات الاضرار البيئية .
- 10 . عدم وجود البرامج والسياسات البيئية .

(1) مهاوات لعبيدي ، مرجع سابق ، ص 93 .

(2) احمد صالح مصطفى ، مرجع سابق ، ص ص 73 ، 74 .

يتضح للباحث ان التقارير البيئية في النظم المحاسبية الحالية تواجهها عدة معوقات تتعلق بالاختلاف في محتوى ومجال ووسيلة الافصاح عن التقارير البيئية كما تتعلق بالاختلاف في دورية التقارير وكميتها وتعدد مصادر التلوث ومعوقات الادارة البيئية والحالة البيئية وتعذر القياس البيئي وعدم وجود السياسات البيئية .

## 2/1 مستويات الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي

تتمثل مستويات الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الآتي (1) :

1. الافصاح الكامل : يشير الى مدى شمولية التقارير المالية واهمية تغطيتها لاي معلومات ذات اثر محسوس على المستفيدين ويأتي التركيز على ضرورة الافصاح الكامل من اهمية القوائم المالية كمصدر اساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الافصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد الى الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم .

2. الافصاح الكافي : ويشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة ان مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق اذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الاولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرارات .

3. الافصاح العادل : يتمثل بالافصاح عن المعلومات الواجب ابرازها بالقوائم والتي تخدم جميع الاطراف دون تحيز لطائفة على حساب اخرى حيث انه يحمل مدلولاً اخلاقياً يهدف الى تحقيق معاملة كل المستفيدين من القوائم المالية معاملة متكافئة او متوازنة .

4. الافصاح الملائم : هو الافصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف الشركة وطبيعة نشاطها اذ انه ليس من المهم فقط الافصاح عن المعلومات المالية بل الهم ان تكون ذات قيمة ومنفعة .

5. الافصاح الوقائي : يقوم على ضرورة الافصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لاصحاب الشأن لهذا يجب ان تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية ، والافصاح الوقائي يتفق مع الافصاح الكامل لانهما يفصحان عن المعلومات لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين .

يتضح للباحث تعدد مستويات الافصاح البيئي كالفصاح الملائم الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات وظروف الشركة، الافصاح العادل الذي يخدم جميع الاطراف دون تحيز، الافصاح الوقائي والكامل والذان يفصحان عن التقارير المالية بصورة شاملة لتقديم معلومات غير مضللة، الافصاح الكافي الذي يحدد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

## 3/1 العوامل المؤثرة على درجة الافصاح المحاسبي البيئي

تتمثل العوامل المؤثرة على درجة الافصاح المحاسبي البيئي في الآتي (2) :

1. حجم الشركة : الشركات كبيرة الحجم لديها قدرات تكنولوجية هائلة بالإضافة للكوادر المؤهلة علمياً ومهنيّاً مما يترتب عليه زيادة درجة الافصاح لديها بتكلفة منخفضة .

(1) نوال بن عمارة ، مرجع سابق ، ص 276 .

(2) موسى محمد عبد الله ، مرجع سابق ، ص ص ، 100 ، 102 .

2. الاداء الاقتصادي للشركة : تفصح الشركات ذات الربحية المرتفعة عن المعلومات البيئية لقدرتها على تحمل تكاليف ازالة التلوث وشراء اصول جديدة اقل ضرراً دون ان يؤثر ذلك على مركزها المالي .
  3. الحساسية البيئية : الشركات العاملة في أنشطة ذات حساسية بيئية منذ فترة طويلة تكون قد اكتسبت خبرات في طرق المعالجة وتخفيض معدلات التلوث ولاسيما في ظل وجود لجان للمسؤولية البيئية مما يدفعها للافصاح عن المعلومات البيئية لاطهار مساهمتها تجاه البيئة والمجتمع .
  4. الوعي البيئي للادارة : الوعي البيئي والدور السياسي للشركة يكون حافزاً للتوسع في الافصاح البيئي .
  5. الشركات متعددة الجنسيات : الشركات متعددة الجنسيات ذات الحساسية البيئية تفصح عن المعلومات البيئية ولا سيما اذا كان من المحتمل تورطها في احداث بيئية في المستقبل .
  6. خبرة المستثمر : ان مستوى الافصاح البيئي قد يتأثر بمدى خبرة المستثمر القارئ الجيد للقوائم المالية حيث ان مثل هذا المستثمر سيمثل ورقة ضغط على الادارة للتوسع في الافصاح عن المعلومات البيئية .
  7. ثقافة الشعوب : يمثل ثقافة الشعوب ضغطاً على ادارة الشركات للحفاظ على البيئة وتلتزم العديد من الشركات بالحفاظ على البيئة نتيجة تلك الضغوط .
  8. طبيعة ونوع الصناعة : طبيعة ونوع الصناعة التي تنتمي اليها الشركة تفرض على الادارة ضرورة الافصاح عن ادائها في مجال مكافحة التلوث .
- وهنالك عوامل اخرى تؤثر في درجة الافصاح البيئي منها (i) :

1. ملكية الوحدات الاقتصادية : ان الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة تفصح عن المعلومات البيئية بنسبة اكبر من الوحدات المملوكة للقطاع الخاص .
  2. جماعات الضغط ووسائل الاعلام : تهتم باخبار الشركات كبيرة الحجم وبالتالي فان تلك الشركات ترى ارضاء فضول وسائل الاعلام بزيادة افصاحها عن المعلومات البيئية .
  3. عوامل تتعلق بالمراجع الخارجي : قد يظهر المراجع الخارجي معارضته لاي توسع في الافصاح من شأنه القاء مسؤوليات جديدة على عاتقه ولا سيما تلك المجالات التي تتطلب مراجعة عمليات وانشطة غير تقليدية كما ان المراجعين الخارجيين يحثون العملاء على ممارسة الافصاح البيئي والاجتماعي .
  4. ضغط الاجهزة الحكومية على الشركات ومدى استعداد الشركات وامتلاكها للكوادر المؤهلة التي تتبنى الافصاح عن المسؤولية البيئية .
- كما توجد عوامل اخرى تتمثل في الآتي (2) :

1. قوة حملة الاسهم : كلما زادت خصخصة الشركات كلما زاد استعداد ادارتها للافصاح عن ادائها البيئي كما ان المستثمرون يهتمون بالشركات التي تفصح عن المعلومات البيئية مما يدفع الشركات للافصاح .

(1) جعفر عثمان الشريف ، مدى التزام الشركات الصناعية بالافصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 17 ، عدد 1، 2016 ) ، ص 113 .

(2) سليمان بن عبد الله بن محمد ، مستوى الافصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة السعودية ، ( الرياض : جامعة ام القرى ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2015 ) ، ص 87 .

2. مدى ادراك الادارة لجودة الاداء البيئي والاجتماعي : الاداء الاجتماعي والبيئي السيئ للشركة يعتبر من المعلومات التي لا ترغب الادارة بالافصاح عنها .

3. هيكل الملكية: يتوقع انخفاض حجم الافصاح البيئي بسبب تولي الملاك مجلس ادارة الشركات .

4. الملكية الاجنبية : انفصال الادارة واختلاف القيم والثقافة الاجنبية يدفع الشركات على الافصاح البيئي.

5. استقلال مجلس الادارة ووجود لجنة للمراجعة يدفع ادارة الشركات للافصاح عن الاداء البيئي .

يتضح للباحث وجود عدة عوامل تؤثر على الافصاح البيئي منها العوامل المتعلقة بالشركات كحجمها وادائها الاقتصادي ، جماعات الضغط ووسائل الاعلام ، الحساسية البيئية ووعي الادارة ، قوة حملة الاسهم ، خبرة المستثمر ، ثقافة الشعوب ، طبيعة ونوع الصناعة ، الشركات متعددة الجنسيات ، هيكل الملكية وغيرها فهذه العوامل تدفع الشركات الى زيادة درجة افصاحها عن المعلومات البيئية في القوائم المالية .

## 2. مبررات الافصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي

تتمثل مبررات الافصاح البيئي والاجتماعي في الآتي (1) :

1 . تأثير العمليات الصناعية على البيئة المحيطة وعلى المجتمع كالتلوث .

2. اهتمام الحكومات بتنظيم سلوك المؤسسات الاقتصادية بما يحقق مصلحة المجتمع .

3. حماية حقوق العاملين باعتبارهم موارد بشرية يتطلب الافصاح عنهم في القوائم المالية .

4. تأثير العوامل الاجتماعية على عملية اتخاذ القرارات وتجنب الاستثمار في مجالات تضر بالبيئة .

5. مطالبة الهيئات العلمية للشركات بالافصاح عن انشطتها البيئية والاجتماعية لتحقيق اهداف المجتمع .

6. تطور معيار العرض والافصاح عن طريق التوسع في البيانات لتشمل الاداء الاجتماعي والبيئي .

7. ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشاكل البيئية والاجتماعية التي تسببها الشركات .

يتضح للباحث ان ازدياد الضغوط الحكومية والرأي العام ، تأثير أنشطة الشركات على البيئة ، حماية حقوق العاملين ، مطالبة الهيئات العلمية بالافصاح البيئي ، تطور معيار العرض والافصاح هي المبررات التي دفعت الشركات للافصاح عن ادائها البيئي .

## 1/2 مشاكل الافصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة

تتمثل مشاكل الافصاح المحاسبي البيئي في الآتي (2) :

أولاً : المشاكل المتعلقة بالمعلومات التي يتم الافصاح عنها : تمثل التقارير والقوائم المالية الأداة الرئيسية لابلاغ المستفيدين بالمعلومات التي توفرها المحاسبة لتقييم الاداء وحتى يمكن تلبية احتياجات هذه الاطراف للمعلومات يتطلب ان تكون تلك المعلومات ملائمة ومفهومة من قبل المستفيدين ، ونظراً للتباين في اهداف واحتياجات الاطراف الداخلية والخارجية فانه من الطبيعي ان تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم ولكي تفي هذه المعلومات باحتياجات الجهات المختلفة يتطلب ان تكون هذه البيانات مفهومة ودقيقة وشاملة لانشطة الشركة وان تغطي الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية والطبيعية والمساهمات البيئية ، المنتج والمجتمع .

(1) مشري حسناء ، مرجع سابق ، ص 248 .

(2) ابراهيم جابر السيد ، مرجع سابق ، ص ص 189 ، 190 .

ثانياً : المشاكل المتعلقة بمعايير الافصاح عن معلومات المسؤولية البيئية : لايوجد اتفاق على المعايير المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها عند اجراء الافصاح المحاسبي للتاثيرات البيئية للشركة وان معظم المحاولات جاءت بهدف تقديم اساس سليم لتوفير المعلومات البيئية وتتمثل هذه المعايير في :

أ. معايير اساسية وتتمثل في الآتي (i) :

1. معيار الملائمة : وهو المعيار الذي يعكس بصورة واضحة التاثيرات البيئية للشركات وان يكون قادر على اشباع حاجة مستخدميه .

2. البعد عن التحيز: يقضي بضرورة ان تكون المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف وان تعكس المعلومات التي يحتويه التقرير البيئي للتاثيرات الموجبة والسالبة للشركات الصناعية فالانحياز في اعداد التقرير البيئي لخدمة فئة معينة يؤدي الى تضليل الفئات الاخرى .

3. القابلية للفهم : يتطلب هذا المعيار ضرورة ان تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويه التقرير البيئي مع القدرات الاستيعابية لمستخدميها ويعتبر هذا المعيار مطلباً اساسياً ينبغي الالتزام به عند اعداد التقرير البيئي حتى لا تؤدي الى غموض وتعقد المعلومات المعبرة عنه .

4. المرونة : يقضي هذا المعيار بضرورة استمرار قدرة البيئة على خدمة احتياجات المستفيدين في الظروف المتغيرة وتعتبر من المعايير الاساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال فقد تكون العمليات البيئية في الماضي غير ملائمة للوقت الحاضر والعمليات البيئية في الوقت الحاضر غير مناسبة للمستقبل .

ب. معايير ثانوية وتتمثل في الآتي :

1. التوقيت السليم .

2. القابلية للتحقق .

3. الصرف المستقل .

4. الكمال .

5. القابلية للمقارنة .

6. الاجاز .

ج. الاعتبارات الاضافية وتتمثل في الآتي :

1. مغزى البيانات .

2. المركزية .

3. الحيطة والحذر .

4. القبول .

5. حق الاعتراض .

6. الثبات .

7. القياس النقدي .

---

(1) احمد صالح مصطفى ، مرجع سابق ، ص ص ، 73، 74 .

8. القياس الكمي .
9. الفحص الدائم .
10. القابلية للتقويم .

ثالثاً : تجميع التكاليف البيئية ضمن التكاليف الاضافية قد يؤدي الى القرارات الخاطئة كما تشكل الاسئلة المتعلقة برسمة او عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية وتقدير الالتزامات الشرطية والافصاح عنها احد مشاكل الافصاح المحاسبي البيئي (1) .

يتضح للباحث ان التباين والاختلاف في احتياجات الاطراف الداخلية والخارجية من المعلومات المحاسبية والتي ينبغي ان تكون مفهومة ودقيق وشاملة لانشطة الشركة البيئية والاقتصادية والاجتماعية تشكل احد مشاكل الافصاح البيئي كما ان الاختلاف في المعايير المحاسبية يمثل تحدياً للافصاح المحاسبي البيئي.

## 2/2 مداخل الافصاح المحاسبي البيئي

قبل استعراض مداخل الافصاح البيئي هنالك شروط ونقاط يجب مراعاتها بهدف تحقيق الافصاح الجيد منها ان تكون المعلومات المفصحة عنها ذات معني في ادراك التعبير ، الا يكون الافصاح ذا كلفة عالية والا يستغرق الكثير من الوقت في عملية الاعداد ، ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للمقارنة والتحقق ، ان يكون المدخل المتبع مرناً بحيث لا يقف مانعاً او حائلاً امام التطور الاضافي المستقبلي .

تتمثل مداخل الافصاح البيئي في الآتي (2) :

1. مدخل البيانات التفصيلية : تفصح الشركات وفقاً لهذا المدخل عن كل الانشطة البيئية بشكل مفصل دون اغفال لاي عملية ترتبط بالبيئة وفيه يتم الافصاح عن كل الانشطة البيئية بالتفصيل .
  2. مدخل التكلفة او النفقات الخارجة : تفصح الشركات وفقاً لهذا المدخل عن الانشطة البيئية معبراً عنها بالمبالغ او القيمة المصروفة على كل نشاط فضلاً عن معلومات كمية ليست ذات طبيعة مالية .
  3. مدخل ادارة البرامج : تفصح الشركات التي تنتهج هذا المدخل عن انشطتها البيئية مشيرة الى المبالغ المصروفة على الانشطة المخططة ويبين هذا المدخل مقدرة الادارة على تحقيق اهداف البرامج .
  4. مدخل التكلفة / المنفعة : وفقاً لهذا المدخل تفصح الشركات عن انشطتها والمبالغ التي تصرف على تلك الانشطة ومدى كفاءة تلك النفقات وفعاليتها ويسعى هذا المدخل الى توضيح الفوائد المحققة من الانفاق .
- يتضح للباحث وجود عدة مداخل للافصاح البيئي منها مدخل البيانات التفصيلية ، مدخل التكلفة ويعكس تكاليف الانشطة البيئية مالياً وكمياً ، مدخل ادارة البرامج يوضح المصروفات البيئية المخططة والمرسومة ، مدخل التكلفة/ المنفعة يوضح العوائد المحققة من الانفاق على الانشطة البيئية .

## 3/2 اتجاهات الافصاح عن المعلومات المترتبة عن الانشطة البيئية

توجد ثلاث اتجاهات للافصاح عن بيانات الانشطة البيئية للشركات وهي (3) :

(1) رشا الغول ، المراجعة البيئية ، ( القاهرة : مكتبة الوفاء القانونية ، 2014 ) ، ص 58 .

(2) محمد فيصل حسن ، مرجع سابق ، ص ص 139 ، 140 .

(3) اسماعيل محمود عبد الرحمن ، محاسبة التلوث البيئي ، ( القاهرة : مكتبة الوفاء القانونية ، 2014 ) ، ص ص 263 ، 265 .

- 1.** الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية : يقوم هذا الاتجاه على اساس الفصل بين المعلومات المالية والبيئية لاختلاف الاهداف بينهما ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات هي :
- أ. التقارير الوصفية : هي ابسط انواع التقارير ويتضمن سرداً وصفياً للانشطة التي قامت بها الشركات ، ويؤخذ على هذا النوع من التقارير ان هذا النوع من التقارير محدود الفائدة ، صعوبة تتبع الاداء الداخلي للوحدة ، لا يمكن استخدامه لاجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة .
- ب. التقارير التي تفصح عن الانشطة ذات التأثير على المجتمع : تقوم هذه المجموعة بالافصاح عن الانشطة ذات التأثير على المجتمع كنموذج Estes والذي يوضح مدى تحمل الشركات لمسئوليتها تجاه البيئة والمجتمع ويمكن غيرها تحديد اجمالي تكلفة الاثر البيئي وامكانية اجراء المقارنات بين الشركات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة .
- ج. التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط : تعتبر الاكثر تحليلاً للانشطة البيئية والتي تتضمن التكاليف البيئية فقط وهي تعطي صورة كاملة عن الانشطة البيئية وامكانية تحديد الفائض او العجز البيئي نتيجة المقارنة . ويتم العرض والافصاح عن التكاليف البيئية في مجموعة مستقلة بالقوائم المالية السنوية لبنود حسابات المصروفات البيئية كمصروفات حماية البيئة الهوائية والمائية والايرادات البيئية كايرادات اعادة تدوير المخلفات والاصول البيئية والالتزامات البيئية .
- 2.** الافصاح عن المعلومات المالية والانشطة البيئية في تقرير واحد: يعتمد على الافصاح عن المعلومات المالية والبيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الاثر البيئي جزءاً من المعلومات المالية ويتميز هذا النوع من التقارير بامكانية الافصاح عن المعلومات الخاصة بالانشطة الاقتصادية والانشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالاً اوسع للمقارنة بين هذه الانشطة ومن ثم تقييم اداء الوحدة بشكل سليم .
- 3.** الافصاح عن المعلومات البيئية فقط : يفصح عن معلومات المسؤولية البيئية في قوائم خاصة توجه الى الجهات التي تطلبها فقط لأن الافصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على الشركة مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الاخرى ومن عيوب هذا الاتجاه ان فرص تعظيم الربح لم يعد الهدف الاسمي الذي تسعى اليه الشركة على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والاضرار التي تتركها على البيئة او على العاملين او على المجتمع بشكل عام ، والافصاح عن المعلومات البيئية وبأى صورة كانت تفيد في تحسين عمليات الانتاج ، التفاوض وحل النزاعات مع المؤسسات ، التأثير على صانعي القرارات ، اعادة تقييم استراتيجية المحاسبة وممارسات الادارة .
- ويتضمن الافصاح عن معلومات المسؤولية البيئية الآتي (1) :
1. الالتزام البيئي للشركة طبقاً للقوانين .
  2. الالتزام بمتطلبات الشهادات والتراخيص التي تؤكد على جودة نظام الادارة البيئية .
  3. الاصول الثابتة البيئية التي تم اقتنائها عن طريق الشركة في السنة المالية .
  4. الالتزامات البيئية للشركة .

(1) امين السيد احمد لطفي ، المراجعة البيئية، ( القاهرة: جامعة القاهرة ، الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 60 .

5. بنود المصروفات البيئية الجارية .

6. العائد الاقتصادي البيئي الذي حققته .

يتضح للباحث وجود ثلاثة اتجاهات للإفصاح عن المعلومات البيئية وهي الفصل بين التقارير المالية والبيئية والتي تأخذ شكل التقارير الوصفية او التي تفصح عن الانشطة ذات التأثير على المجتمع او التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية ، الإفصاح عن المعلومات المالية والبيئية في تقرير واحد ، الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط والتي تشمل على المصروفات البيئية كمصروفات حماية البيئة الهوائية والمائية والايادات البيئية كايادات اعادة تدوير المخلفات والاصول البيئية والالتزامات البيئية.

### 3. الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية

يقرر مبدأ الإفصاح علي ضرورة إحتواء التقارير المالية لكافة المعلومات لإعطاء مستخدميها صورة واضحة وصحيحة عن الشركة ويتحقق ذلك من خلال المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في الشركة ، الهدف في التعبير المحاسبي عن بيانات القوائم والتقارير المالية والإجتماعية ، تقديم بيانات غير متحيزة عن حقائق النشاط الإقتصادي والإجتماعي .

ويتطلب إعداد التقرير البيئي ثلاثة احتمالات وهي ، أن يتم التعرف علي الالتزامات البيئية في القوائم المالية إذا كانت الخسائر محتملة ، إذا كانت الخسائر غير محتملة أو لا يمكن قياسها بشكل معقول فينبغي الإفصاح عنها في الهوامش الخاصة بالقوائم المالية ، اذا كانت فرصة حدوث الخسارة بعيدة عن الوقوع فلا حاجة للإفصاح عنها ، وينبغي التحقق من كفاية الإفصاح في القوائم المالية المرتبط بالتأثيرات البيئية ومعالجتها أو الإفصاح عنها بشكل كافي طبقاً لإطار عمل ملائم لإعداد التقارير المالية (1) .

يتضح للباحث اهمية الإفصاح البيئي في القوائم المالية لاعطاء صورة حقيقية عن الشركة والذي يتطلب ثلاثة احتمالات وهي الإفصاح عن التكاليف البيئية اذا كانت الخسارة محتملة ، والإفصاح عنها في الهوامش اذا كانت الخسارة غير محتملة او لا يمكن قياسها ، عدم الإفصاح عنها اذا كان حدوث الخسارة بعيدة الوقوع.

### 3/1 مجالات الإفصاح المحاسبي البيئي

تتمثل مجالات الإفصاح المحاسبي البيئي في الآتي (2) :

1. من حيث نطاق الإفصاح : يتأثر نطاق الإفصاح المحاسبي البيئي بطبيعة النشاط وياخذ الاشكال الآتية :
  - أ . الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية .
  - ب. الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة او ضمن القوائم المالية .
2. من حيث شكل الإفصاح : يمكن ان يتم الإفصاح عن الاداء البيئي من خلال :
  - أ. تقارير وصفية : يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في شكل وصفي انشائي او وصفي كمي .
  - ب. تقارير كمية : تحتوي على معلومات كمية عن الاداء البيئي ككمية الانبعاثات والفاقد .
  - ج. تقارير مالية : فيها يتم الحصول على المعلومات البيئية في صورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد .

(1) عمر السر الحسن محمد ، المرجع نفسه ، ص 195 .

(2) اسماعيل محمود عبد الرحمن ، المرجع نفسه ، ص 400 .



3. من حيث موقع الافصاح : يتم الافصاح عن الاداء البيئي ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها او ضمن التقارير الاجتماعية للشركات .  
ويوضح الشكل (1/2/2) التقرير البيئي المستقل عن القوائم المالية :

شكل (1/2/2)

التقرير البيئي المستقل عن القوائم المالية

التعرف على أنشطة المؤسسة ومنتجاتها وتأثيرها على البيئة .	نبذة عن المؤسسة (شركة ، مصنع )
التعرف على الاعتبارات البيئية ومجالاتها خاصة عند تطبيق عمليات التشغيل التي تتبناها الشركة .	السياسات والاهداف والاغراض البيئية
مناقشة كيفية ادارة المؤسسة لكي تحقق اهدافها واغراضها البيئية .	التحليل الاداري للبيئة
وصف تقديم المؤسسة عن طريق المؤشرات والمقاييس الرئيسية للاداء والتحليل البيئي المقابل والمؤثر على الانشطة المرتبطة بالمؤسسة .	تحليل الاداء البيئي
وجود معلومات اضافية للمستخدمين للمساعدة في تفهم ما يدور حول الشركة.	مفردات خاصة (اختيارية )
التعرف على أنشطة المؤسسة ومنتجاتها وتأثيرها على البيئة	رأي طرف ثالث (اختياري)

المصدر : طه احمد حسن ارديني، الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية ، (بغداد : جامعة الموصل ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 83 ، عدد 28 ، 2006م ) ، ص 167 .

ولقد تم تطوير نموذج اعداد التقارير البيئية ليشمل البيانات المالية وغير المالية عن الاداء البيئي مع اعطاء نظرة مستقبلية بالاضافة الى المعلومات التاريخية كما هو موضح بالشكل (2/2/2) :

شكل (2/2/2)

## النموذج المطور لاعداد التقارير البيئية

### معلومات اساسية عن الشركة

\*اهداف واستراتيجيات شاملة

\*مجال العمل ووصفه

\* اثر هيكل الصناعة على الشركة

### معلومات عن الاداء وحملة الاسهم

\*المدراء والادارة وحملة الاسهم الرئيسيون والعلاقات بين الاطراف المرتبطة بالشركة

### بيانات تاريخية

\*القوائم المالية والافصاحات المتعلقة بها .

\*مقاييس الاداء للتشغيل والامور غير المالية .

### تحليل الادارة للبيانات التاريخية

\*تحليل التغيرات في الجوانب المالية ، التشغيلية ، بيان نوعية بيانات الاداء المرتبطة بالشركة .

### معلومات مستقبلية

\*الفرص والمخاطر المتوقعة ، ويشمل ذلك ما نتج عن الاتجاهات الرئيسية .

\*خطط الادارة المستقبلية ، ويشمل عوامل النجاح او الفشل التي تؤثر في تحقيقها .

\*مقارنة أداء العمل الحقيقي بالمعلومات المستقبلية والتي سبق الافصاح عنها .

المصدر : عمر السر الحسن محمد ، المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الاعمال السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012 ) ، ص 198 .

يتضح للباحث ان للافصاح البيئي عدة مجالات فمن حيث الشكل يتم الافصاح عن الاداء البيئي من خلال تقارير وصفية او كمية او مالية ، ومن حيث نطاق الافصاح اما ان يتم الافصاح عن التكاليف البيئية فقط او الافصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية في التقارير والقوائم المالية ، اما من حيث موقع الافصاح فيتم الافصاح البيئي ضمن تقارير مستقلة او ضمن التقارير الاجتماعية والتي يتم فيها التعرف على الشركة وسياساتها واهدافها البيئية وتحليل ادائها البيئي .

## 2/3 التكاليف والالتزامات البيئية التي تؤثر على القوائم المالية

يترتب على أنشطة الشركات تكاليف والتزامات بيئية تؤثر على القوائم المالية منها (1) :

1. المصروفات البيئية ويمكن تقسيمها الى :

أ . المصروفات البيئية الجارية : هي التي تحمل للفترة المحاسبية الحالية والتي لها علاقة مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة كبرامج تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية وأنشطة المراجعة البيئية وتوجد بعض التساؤلات المتعلقة بكيفية الإفصاح والتبويب للمصروفات البيئية في قائمة الدخل منها هل تعتبر تلك المصروفات بنود غير عادية ؟ هل يتم الإفصاح عنها بالتفصيل ام لا ؟

ب. المصروفات البيئية التي تخص فترة سابقة : تعالج بعض المصروفات البيئية على انها بنود تتعلق بفترات محاسبية سابقة وذلك في حالة وجود اخطاء او حذف عند اعداد القوائم المالية لتلك الفترة كالمصروفات التي تتحملها الشركة للتخلص من المخلفات التي ينتج عنها مخاطر والتي ترتبت على انشطتها في فترة سابقة .

2. التكاليف البيئية المستقبلية : قد تكون ذات صلة باحداث تمت في الماضي او ذات صلة باحداث او عمليات مستقبلية ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (10) فانه اذا كان هناك قيمة معينة يجب ان تدفع في فترة مستقبلية كنتيجة لحدث او عملية تمت في الماضي فان هذا يعبر عن وجود التزام ويعترف به في القوائم المالية اذا كان من المحتمل حدوثه، كما يمكن تقديره بصورة معقولة اما التكاليف البيئية ذات الصلة بالاحداث او العمليات المستقبلية فانه قد يترتب عليه تحقيق منافع للشركة وذلك كما في حالة الاستحواذ على اصل في المستقبل وبالتالي من الضروري الإفصاح عن التكاليف البيئية الرأسمالية المستقبلية والتي قد يكون لها تأثير هام على المركز المالي والتدفقات النقدية في المستقبل سواء كان تنفيذها يتم وفقاً لتعهدات ادارية او قوانين بيئية وقد يتم هذا الإفصاح في القوائم المالية او في اي مكان اخر في التقرير المالي للشركة ، ويمكن ان يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية الرأسمالية المستقبلية في صورة ملاحظات بالقوائم المالية .

3. رسملة التكاليف : وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تسجل اي عملية على اساس سعر التبادل وذلك على اعتبار ان سعر التبادل يمثل القيمة العادلة ولرسملة تلك التكاليف لابد من توافر شرطين هما ان يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية وان تكون قابلة للاسترداد من المنافع الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً والمرتبطة بها ، وتعالج التكاليف اللازمة لمعالجة التلوث البيئي كمصروفات وترسمل اذا كانت قابلة للاسترداد بتحقيق احد هذه المعايير اما ان يترتب على تلك التكاليف زيادة او اطالة فترة الاستفادة من الاصل المملوك للشركة او زيادة طاقته او تحسين درجة امانه او كفاءته ، ان يترتب على تلك التكاليف تخفيض او الوقاية من الاضرار البيئية سواء المالية او التي يمكن ان يترتب على أنشطة الشركة مستقبلاً كما يجب ان تؤدي الى تحسين حالة الاصل بالمقارنة بحالته الاصلية عند الانشاء او الاستحواذ عليه ، ان الشركة قد

(1) هشام محمد مصباح محمد ، دور المحاسبة والمراجعة البيئية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في منظمات الاعمال ، (

الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2007 ) ، ص ص ، 139 - 141 .

تحملت تلك التكاليف من اجل اعداد او تجهيز الاصل المعروض حالياً للبيع<sup>(1)</sup> . بالإضافة الى الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية التي يتم رسملتها والمصروفات البيئية الجارية وكذا الالتزامات البيئية والتكاليف البيئية ذات الصلة باحداث او عمليات مستقبلية قد تعددت الآراء التي تناولت مدى ومحتوى الافصاح عن المعلومات البيئية حيث الزمت هيئة سوق المال الامريكية المنشآت المتداول اسهمها في البورصة الافصاح عن المعلومات التالية<sup>(2)</sup> :

1. وصف عام للموضوعات البيئية والقوانين البيئية التي تطبق على أنشطة الشركة ومدى التزامها بتطبيقها وتأثيرها على المصروفات الراسمالية والدخل والموقف التنافسي .
  2. القضايا البيئية التي لم يتم اصدار احكام نهائية فيها .
  3. الالتزامات المحتملة المتعلقة بالاصول التي تم التلخص من اصل او موقع معين .
  4. تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها للاصول المعروضة للبيع .
- يتضح للباحث ان القوائم المالية تتأثر بالتكاليف والالتزامات الناتجة عن أنشطة الشركات والتي تتمثل في المصروفات البيئية الجارية والمصروفات البيئية التي تخص الفترات السابقة والتكاليف البيئية المستقبلية والتي قد تكون ذات صلة باحداث تمت في الماضي او ذات صلة باحداث مستقبلية والتكاليف الرأسمالية.

### 3/3 الافصاح عن تكاليف الحد من التلوث البيئي

الافصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي هو الاسلوب او الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات اعلام المجتمع باطرافه المختلفة عن مناشطها المختلفة ذات المضامين البيئية وتعتبر القوائم المالية او التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك ولعل ابرز الانشطة التي لها اثر مباشر على المجتمع هي التي تحقق له منافع اجتماعية يمكن اجمالها فيما يلي<sup>(3)</sup> :

1. أنشطة خاصة بحماية المستهلك .
2. أنشطة خاصة بحماية البيئة والموارد الطبيعية .
3. أنشطة خاصة بتنمية الموارد البشرية .

ويتم الافصاح المناسب لتكاليف الحد من التلوث في اطار اغراض المحاسبة المالية والتي تتمحور حول غرض رئيس وهو توفير المعلومات للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتهيئ بعض المؤشرات المالية التي تمكن من التنبؤ ببعض المتغيرات كمساهمة الشركة في الحد من التلوث البيئي وتحقيق ادائها الاجتماعي ، وقد اصدرت معايير خاصة بالافصاح كالمعيار رقم (5) الذي يوضح

---

(1) جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة ، (القاهرة : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2003 ) ، ص 490 .

(2) رشا الغول ، مرجع سابق ، ص 154 .

(3) وليد ناجي الحياي ، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة ، ( مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي ، عدد 71 ، يناير ، 1998 ) ، ص 47 .

الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية الا انه يخلو من اي اشارة الى طريقة الافصاح عن تكاليف الحد من التلوث الا انه يمكن الاستفادة منها وخصوصاً البند رقم (11) والذي يشير الى الافصاح عن الآتي (1) :

أ. الاراض والمباني .

ب. المنشآت والمعدات .

ج. الاندثار المتراكم وغيرها .

وكذلك البند (18) الذي يشير الى الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمبيعات او ايرادات التشغيل الاخرى ، الاندثار ، ايراد الاستثمار والفوائد ، المصاريف والايادات العادية وغيرها ، ويمكن ترجمة البند(11) والبند (18) في مصلحة الافصاح عن تكاليف الحد من تلوث البيئة باقتراح قائمة احصائية ترفق مع القوائم المالية المنشورة سنوياً تبين العناصر التالية :

1. تكلفة كل نوع من انواع الآلات والمعدات المستخدمة في الحد من التلوث .

2. الاندثار السنوي لكل نوع من أنواع الآلات والمعدات المستخدمة في الحد من التلوث.

3. مصاريف إزالة النفايات الضارة بالبيئة بعد الإنتهاء من العملية الإنتاجية .

4. تكاليف البحث والتطوير في مجال الحد من تلوث البيئة .

5. المبالغ المدفوعة لمؤسسات الدولة المسؤولة عن حماية البيئة .

وتبين هذه القائمة مدى مساهمة الشركة في ادائها حيل مسؤوليتها الاجتماعية المتمثلة في الحد من التلوث كما انه يمكن اضافة معلومات وصفية عن الانشطة الاجتماعية الناجمة عن المعاملات الاجتماعية التي لا يكون لها اية قيم مالية بحيث تحقق افصاحاً للاداء الاجتماعي الذي تمارسه في المجالات المتعلقة بالعمالة ، الرقابة على البيئة ، التفاعل مع المجتمع ، حماية المستهلك .

يتضح للباحث ان تكاليف الحد من التلوث البيئي يفصح عنه في القوائم المالية وفق معيار الافصاح رقم (5) ولا سيما في البندين (11) و(18) والذان يشيران الى الافصاح عن تكاليف الحد من التلوث البيئي من خلال قائمة احصائية ترفق مع القوائم المالية المنشورة .

---

(1) المرجع نفسه ، ص 48 .

## المبحث الثالث

### دور المنظمات المهنية في الإفصاح ونماذج الإفصاح البيئي

أولاً: دور المنظمات المهنية في الإفصاح عن المعلومات البيئية :

إهتمت المنظمات المهنية بمشاكل الإفصاح عن المعلومات البيئية لمواكبة التطور الذي يطرأ على رغبات مستخدمي المعلومات منها (1) :

1. مجموعة عمل خبراء الامم المتحدة : وجهت عام 1995 بالإهتمام بمواضيع الإفصاح البيئي ودعت الشركات الي الإفصاح عن السياسة البيئية ، الاتفاق البيئي خلال الفترة المحاسبية والمتوقع مستقبلاً ، الأنشطة والاداء مقاساً بالأهداف المقننة والالتزام الذاتي .

2. الجمعية الامريكية للمحاسبة : قدمت لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المشروع من قبل الجمعية الامريكية للمحاسبة بصورة مبكرة في عام 1973 تقريراً حول الاسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المشروع علي البيئة بالرغم من اعتراف المحاسبين بوجود هذه التأثيرات ، ووضحت اللجنة عدم وجود أسس وقواعد تتمتع بالموثوقية لقياس وعرض التكاليف الإجتماعية للاضرار البيئية الناتجة عن نشاط المشروع لعدة أسباب منها عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها الشركات ، اي ان الاضرار البيئية بقيت خارجيات يدرجها المشروع مكانياً او زمانياً ويتحمل تكلفتها المجتمع ، صعوبة القياس النقدي الموضوعي الموثوق به لكن تتوافر مقاييس غير نقدية لقياس وضبط الاضرار البيئية ، عدم توافر أسس لتوزيع التكاليف الإجتماعية للأضرار البيئية على المشروعات المسببة للتلوث ، عدم الرغبة في الإفصاح اختيارياً . واستناداً الى الاسباب اقترحت اللجنة تقديم افصاح سردي روائي لجهود المشروع في حل المشاكل البيئية في صورة ملاحظات هامشية ملحقة بالقوائم المالية.

3. العمل الجماعي للمنظمات المحاسبية : ناقشت في عام 1993 مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً للموضوعات المتعلقة بالبيئة ومعالجتها بالقوائم المالية في معرفة الامور البيئية والتي تحتاج الي معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقويمه ، تحديد نقطة البداية لتطبيق المعايير المرتبطة بالبيئة .

4. معهد المحاسبين القانونيين البريطاني : في عام 1995 أصدر عدداً من الإرشادات عن الموضوعات البيئية ضمن تقرير عن إعداد التقارير البيئية وعن تكاليف الاداء البيئي والالتزامات البيئية .

5. الاتحاد الدولي للمحاسبين : في عام 1995 أصدر ورقة تخدم ثلاثة أغراض أساسية وهي تعزيز المناقشات بين الممارسين والجمهور للتقرير عن الاداء البيئي ومراجعة التقارير البيئية ، تجميع وجهات النظر عن أكثر المضامين للقضايا البيئية المرتبطة بمراجعة القوائم المالية ، تقديم افكار ووجهات نظر عن القضايا التي يتم التعامل معها عن طريق مهنة المراجعة .

(1) رضوان حلوة حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، ( عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2003 ) ، ص ص 269

6. مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى : اهتم بمشكلات الالتزامات البيئية حيث اصدر في عام 1996 المعيار ( 1-96 ) لمعالجة الالتزامات البيئية والذي يتناول فيه الآتي (1) :
- أ. القياس: اعتبار التكاليف البيئية اكدية بمجرد تحديد وكالة حماية البيئة ان الشركة مسببة لها ومعالجتها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعلقة بها ، يجب الاعتراف بالالتزامات البيئية المحتملة اذا امكن تحديد قيمة الالتزامات وتوقيته .
- ب. الافصاح : الافصاح عن الالتزامات البيئية ضمن عناصر القوائم المالية ، الافصاح عن معدل خصم الالتزامات البيئية وما يرتبط بها من تعويضات ، الافصاح عن المبالغ المخصومة من الالتزامات البيئية ان وجدت ، الافصاح عن الخسارة المحتملة والممكنة بدرجة معقولة .
- ج. عرض البيانات المالية في الميزانية العمومية وفقاً للمعيار (1-96) : ينص هذا المعيار على تضمين الميزانية العمومية العديد من الاصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية ويشمل ذلك المدينين من الاطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤمن عليهم والملاك السابقين وهذه المبالغ ينبغي الا تعوض بمقابل الالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية لذا ينبغي التأكد من ان هذه المبالغ قد تم تسجيلها كاصول .
- د. عرض البيانات المالية في قائمة الدخل : يطالب هذا المعيار الشركات في قائمة الدخل بالافصاح عما اذا كانت تكاليف المعالجة البيئية حملت كمصروفات للتشغيل ومن اجل اعتبارها نفقات ينبغي ان تتحقق فيها عدة معايير منها حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للاصل او طاقته او تحسين الامن والكفاءة للاصل الموجود ، حدوث النفقات لتخفيض او حماية التلوث البيئي والا فانها قد تقع نتيجة تشغيل مستقبلي ، حدوث النفقات لاعداد اصل للبيع ، حدوث النفقات لتطبيق المعيار الخاص بدمج المشروعات.
- هـ . بالنسبة للافصاح عن المبادئ المحاسبية : يطالب هذا المعيار الشركات بالمعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية التي قد تؤثر بشكل كبير في تحديد الموقف المالي او نتائج التشغيل وينبغي ايضاً ان تفصح القوائم المالية عما اذا كانت المستحقات من الالتزامات البيئية قد تم قياسها على اساس معدل الخصم وان يتم الافصاح عن الخسائر الطارئة والناجمة عن الالتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في هوامش القوائم المالية .
- و. بالنسبة للافصاحات عن الخسائر الطارئة الناتجة عن الالتزامات البيئية : يطالب هذا المعيار الشركات بالافصاح في هوامش القوائم المالية عن طبيعة وقيمة الالتزام الطارئ وبالتالي توقع حدوث خسائر اضافية ومن اجل ذلك طالب هذا المعيار بافصاح القوائم المالية عن امور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية ، تشجيع الوحدات الاقتصادية وطلب الافصاح عن الاطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة والممكن استردادها في هوامش القوائم المالية ، في حالة عدم القدرة على تقدير الخسائر المعقولة والمحتملة ان تفصح الشركات عن طبيعة الاحتمال الطارئ في هوامش القوائم المالية .
7. لجنة معايير المحاسبة الدولية :أصدر المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) ووضح المعيار المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات المحتملة والمخصصات كالاتي :

(1) عبد الناصر محمد نور ، مرجع سابق ، ص ص 204 ، 205 .

أ. الاعتراف والقياس والافصاح عن الاصول المحتملة والنتيجة عن العوامل البيئية: الاعتراف بالاصل إذا كان التدفق الوارد للمنافع مؤكد بالفعل ولا يعد أصلاً محتملاً، إذا كان التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتمل ولكنه ليس مؤكد في هذه الحالة يتم الافصاح في وصف موجز لطبيعة الاصول المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية وعن تقدير اثرها المالي مع تجنب إعطاء دلالات مضللة لاحتمال نشوء الدخل ، في حالة أن التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية بعيداً لا يتطلب أي افصاح .

ب. الاعتراف والقياس والافصاح عن الالتزامات المحتملة والمخصصات الناتجة عن العوامل البيئية : في حالة وجود التزام حالي نتيجة لحدث ماضي يحتمل أن يتطلب تدفقاً صادراً للموارد ويمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام ويتم الاعتراف بالمخصص .

8. لجنة معايير المحاسبة الدولية : اصدرت اللجنة المعيار الدولي رقم (16) وبناء على التعديلات التي ادخلت على المعيار عام 1998 يعترف بالنفقات اللاحقة على الممتلكات والمصانع والمعدات فقط عندما تؤدي النفقة الى تحسينات في حالة الاصل تفوق مستوى الاداء المقدر له اصلاً وقد ورد في الفقرة (13) من هذا المعيار انه يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لاغراض السلامة او البيئة.

يتضح للباحث اهتمام المنظمات المهنية بمشاكل الافصاح عن المعلومات البيئية لتلبية احتياجات مستخدميها كالجمعية الامريكية للمحاسبة والتي بينت اسباب عدم الافصاح البيئي ، العمل الجماعي للمنظمات المحاسبية والتي ركزت على تطبيق المبادئ المحاسبية في المجالات البيئية ، مجموعة عمل خبراء الامم المتحدة والتي اهتمت بمواضيع الافصاح البيئي ،الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي اهتم بمراجعة التقارير البيئية ،معهد المحاسبين القانونيين البريطاني والذي اصدر الارشادات عن الموضوعات البيئية ، لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يعترف بالنفقات اللاحقة عندما تؤدي الى تحسين الاصول،المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الذي يعالج الالتزامات البيئية من خلال الارشادات المتعلقة بالمحاسبة البيئية والافصاح البيئي ، لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي اهتم بالمعالجة المحاسبية للاصول والالتزامات المحتملة والمخصصات.

#### ثانياً: نماذج الافصاح المحاسبي البيئي

بعد اختيار المعلومات التي تعبر عن الاداء البيئي والاجتماعي للمشروع تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات الى مستخدميها بالشكل الذي يجعلها تشبع احتياجاتهم ، ويتم توصيل المعلومات البيئية والاجتماعية من خلال نماذج معينة من التقارير والقوائم كالمتعارف عليها في مجال المحاسبة عموماً من خلال التقرير عنها بقوائم منفصلة تلحق عادة بالقوائم المالية المنشورة كما ينطبق ايضاً على مدخل القياس متعدد الابعاد على التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية وفي ظل مدخل التقارير البيئية والاجتماعية متعددة الابعاد يمكن اعداد اربعة نماذج اساسية للتقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة وهي (1) :

(1) عطرة نادر النور عثمان ، مرجع سابق ،.عطرة نادر النور عثمان ، دور الافصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي في المؤسسات الصناعية بالسودان ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014) ص ص 85 ، 94 .



## 1. قائمة الربح المعدل باعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية :

تهدف هذه القائمة الى اظهار تاثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمشروع على صافي الربح ، تظهر اهمية هذه القائمة في مجال تقييم اداء المشروعات فالمشروعات التي تتحمل مسؤوليتها البيئية والاجتماعية قد تظهر اقل كفاءة عند مقارنتها بالمشروعات الاخرى التي لا تتحمل مسؤوليتها البيئية والاجتماعية وذلك بسبب الاعباء الاضافية التي تؤدي الى تخفيض ارباحها ، تظهر اهمية هذه القائمة بالنسبة لشركات قطاع الاعمال العام والخاص حيث يفرض عليها تحمل اعباء تحقيقاً لاهداف قومية لها انعكاساتها على صافي الربح ، وان قائمة الربح المعدل بتاثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية المختلفة يمكن اعدادها بحيث توضح ما تحمله المشروع من اعباء في مجال المسؤولية البيئية والاجتماعية على ان تظهر هذه الاعباء مصنفة حسب طبيعة المسؤولية البيئية والاجتماعية الاجبارية والاختيارية كما هو موضح في الشكل (1/3/2) :

شكل (1/3/2)

قائمة الربح المعدل باعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

عن السنة المنتهية في 12 /31

××				صافي الربح المحاسبي
				يضاف اليه
				أولاً: أعباء المسؤولية الاجتماعية الاجبارية
				(1) مجال المساهمات البيئية
			×	تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء
			×	تكلفة معالجة المخلفات السائلة
			×	تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة
				(2) مجال المساهمات العامة
			×	فروق توظيف عمالة زائدة
			×	فروق توظيف المعوقين
			×	اعانة ومنح اضافية للعاملين
			×	فروق خدمات النقل والمواصلات
			×	تكلفة خدمات اسكان للعاملين
			×	تكلفة مركز حضانة اطفال العاملين
			×	خسائر التسعيرة الجبرية
		××		
				(3) مجال الموارد البشرية

			×	تكلفة تدريب العاملين
			×	تكلفة اشتراطات الامن الصناعي
				(4) مجال المنتج
			×	تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة
			×	تكلفة اختبار أمان استخدام المنتج
	×			اجمالي اعباء المسؤولية الاجتماعية الاجبارية
×				صافي الربح المعدل بالاعباء الاجبارية
				ثانياً : أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية
				(1) مجال المساهمات البيئية
			×	تكلفة عمليات الرقابة الاضافية لتلوث الهواء
			×	تكلفة المعالجة الاضافية للمخلفات السائلة
			×	تكلفة التحسينات الاضافية للمظهر الجمالي للبيئة
				(2) مجال المساهمات العامة
			×	مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمة العامة
			×	تكلفة خدمات توجيهية لسكان المنطقة
			×	تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة
			×	تكلفة خدمات اسكان
			×	تكلفة خدمات نقل ومواصلات
			×	اعانات ومنح اضافية للعاملين
				(3) مجال الموارد البشرية
			×	تكلفة خدمات تعليمية للعاملين
			×	تكلفة خدمات صحية للعاملين
			×	تكلفة تدريب غير العاملين
				(4) مجال مساهمات المنتج
			×	تكلفة عمليات الرقابة الاضافية على الجودة
			×	تكاليف اختبارات اضافية لأمان المنتج
×	×			اجمالي اعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية
	×			اجمالي اعباء المسؤولية الاجتماعية
×				صافي الربح المعدل

المصدر : محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ) ، ص ص 219 ، 220 .

يلاحظ ان نموذج قائمة الربح المعدل باعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية يمر بمرحلتين اساسيتين هما مرحلة حصر اعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الاجبارية بحكم القانون واللوائح ومرحلة حصر اعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الاختيارية والتي تتمثل فيما يتحمله المشروع طوعاً وبمحض ارادته من تكاليف بيئية واجتماعية .

## 2. قائمة المركز المالي المعدل بتاثيرات المساهمات البيئية :

تهدف هذه القائمة الى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الاداء البيئي والاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير ويفيد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل وما يقابلها من اموال خصصها المشروع لاقتناعها ويتم اعداد قائمة المركز المالي المعدلة باعادة عرض مكونات الاصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي التقليدية فتظهر الاصول الخاصة بالانشطة البيئية والاجتماعية وما يقابلها من خصوم بصورة منفصلة عن الاصول والخصوم الخاصة بالانشطة الاقتصادية وتحقيقاً للهدف من اعداد هذه القائمة يتم تصنيف الاصول البيئية والاجتماعية بحسب انتمائها لمجال المسؤولية البيئية التي تخصص للاستخدام فيه بافتراض وجود علاقة طردية بين قيمة الاصول البيئية والاجتماعية وبين ما تؤدي اليه من مساهمات بيئية واجتماعية .

وتظهر قائمة المركز المالي المعدل بتاثيرات المساهمات البيئية كما هو موضح في الشكل (2/ 3/2):

شكل ( 2/3/2 )

قائمة المركز المالي المعدل بتاثيرات المساهمات البيئية

××			مجموع صافي الاصول
			يخصم منه
			(1) صافي الاصول الخاصة بمجال المسؤولية البيئية الاجتماعية
		×	مباني وانشاءات الرقابة على التلوث
		×	اجهزة الرقابة على تلوث الهواء
		×	معدات تنقية المخلفات السائلة
		×	نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة
		×	مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية
	××		مجموع صافي اصول مجال المساهمات البيئية
			(2) صافي الاصول الخاصة بمجال المساهمات العامة
		×	مباني وانشاءات مركز رعاية الطفل
		×	مباني سكنية للعاملين
		×	منشآت ووسائل الترفيه
		×	منشآت الرعاية الصحية

		×	وسائل نقل المواصلات
		×	معدات واجهزة طبية
		×	مخزون المستلزمات الطبية
	××		مجموع صافي الاصول في مجال المساهمات العامة
			(3) صافي الاصول الخاصة بمجال الموارد البشرية
		×	مباني وانشاءات مركز التدريب
		×	وسائل ومعدات التدريب
		×	معدات واجهزة وقاية العاملين
	××		مجموع صافي اصول مجال الموارد البشرية
			(4) صافي الاصول الخاصة بمجال المنتج :
		×	اجهزة الرقابة على جودة المنتج
		×	اجهزة اختبار امان المنتج
		×	مخزون ملصقات ونشرات
	××		مجموع صافي اصول مجال المنتج
××			مجموع صافي الاصول الخاصة بالانشطة البيئية والاجتماعية
××			مجموع صافي الاصول الخاصة بالانشطة الاقتصادية
××			مجموع الخصوم
			(يخصم منه)
××			مقابل تمويل الاصول الخاصة بالانشطة البيئية والاجتماعية
××			مقابل تمويل الاصول الخاصة بالانشطة الاقتصادية

المصدر : محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية ، (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ) ص ص 227 ، 228.

### 3. تقرير الاداء البيئي متعدد الابعاد :

يهدف هذا التقرير الى توفير معلومات تعكس نتائج قياس التاثيرات البيئية الكلية لانشطة المشروع والتي اعتمد في قياسها على مدخل القياس متعدد الابعاد ويتميز هذا التقرير عن قائمة المركز المالي والريح المعدل بالمساهمات البيئية والاجتماعية بتوفير معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية كحد ادنى لتحقيق الاهداف البيئية والاجتماعية حتى ولو لم يرق بها المشروع ، المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير تضفي دلالة بيئية واجتماعية اكثر وضوحاً لتاثيرات العمليات البيئية والاجتماعية بما يفيد في تقييم فعالية الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية واجتماعية في تحقيق الاهداف الاجتماعية كتحقيق المستويات القياسية للعناصر المسببة للتلوث ومقارنتها بالمستويات الفعلية ، يوفر معلومات للاجهزة الحكومية المتخصصة المختلفة والتي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المشروع لمسؤوليته البيئية والاجتماعية بغض

النظر عما تحمله من مبالغ في سبيل ذلك ، حيث تهتم هذه الاجهزة بالتعرف على مدى التزام المشروع بتنفيذ الاشتراطات والمستويات التي تحددها لضمان حماية البيئة الطبيعية مما تسببه عمليات المشروع من اضرار بيئية او لضمان الحماية الصحية وتامين بيئة العمل من مخاطر الصناعة او لضمان توفير السلع والخدمات بالكيفية التي تفي باحتياجات المستهلكين دون مخاطر .

وفيما يلي تقرير الاداء البيئي والاجتماعي كما هو موضح بالشكل ( 3/3/2 ) :

شكل ( 3/3/2 )

تقرير الاداء البيئي والاجتماعي متعدد الابعاد

أولاً : مجال المساهمات البيئية				
الانحراف	المستويات الفعلية	المستويات القياسية	وحدة القياس	العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية
				(1) عناصر مسببة لتلوث الهواء
			ملم/ 3م	اول اكسيد الكربون
			ملم/ 3م	ثاني اكسيد الكربون
			ديسيل	الضوضاء
				(2) عناصر مسببة لتلوث المياه
			جزء / مليون	درجة الحرارة
			جزء / مليون	الاكسجين الحيوي
				(3) عناصر مسببة لتلوث التربة
			جزء / مليون	أملاح ذائبة
			جزء / مليون	كبريتيدات
ثانياً : مجال المساهمات العامة				
المقدار	البيان			
	توفير فرص العمالة :			
	عدد العاملين بالمشروع			
	نسبة العاملين من الذكور			
	نسبة العاملين من الاناث			
	عدد العاملين الذين يزيدون عن احتياجات المشروع			
	عدد العاملين المعوقين			
	نسبة العاملين المعوقين لاجمالي عدد العاملين			
	الرفاهية المادية للعاملين :			

	متوسط الاجر في الاسبوع
	متوسط الاجر في الصناعة
	نسبة الزيادة ( النقص ) في متوسط الاجر عن متوسط الصناعة
	<b>عناصر مسببة لتلوث المياه</b>
	عدد الوحدات السكنية
	عدد الاسر المستفيدة
	عدد افراد الاسر المستفيدة
	نسبة مساحة الارض المقامة عليها المباني لاجمالي مساحة المشروع
	<b>خدمات المواصلات</b>
	عدد السيارات المخصصة لنقل الافراد
	عدد المستفيدين بخدمة النقل
	نسبة المستفيدين بخدمة النقل الى اجمالي عدد العاملين
	<b>الخدمات الصحية</b>
	عدد الاسرة المتاحة بالوحدة الصحية
	عدد اطباء العاملين بالوحدة الصحية
	عدد المستفيدين من الخدمات الصحية
	متوسط عدد المترددين على الوحدة الصحية في اليوم
	نسبة مساحة الوحدة الصحية للمساحة الكلية للمشروع
	<b>رعاية مجموعات خاصة :</b>
	عدد الاسر المستفيدة بخدمة مركز رعاية الطفولة
	عدد الاطفال بمركز رعاية الطفولة
	عدد العاملين بمركز رعاية الطفولة
	عدد المستفيدين من الخدمات الترفيهية
	<b>ثالثاً : مجال الموارد البشرية</b>
<b>المقدار</b>	<b>البيان</b>
	<b>التدريب</b>
	العاملين المستفيدين من برنامج التدريب
	نسبة العاملين المستفيدين من برنامج التدريب لاجمالي العاملين بالمشروع
	عدد العاملين الذين تم ترقيتهم بعد التدريب
	عدد المستفيدين من التدريب من غير العاملين بالمشروع

	<b>الامن الصناعي</b>
	معدل تكرار الاصابة بالمشروع
	معدل تكرار الاصابة في الصناعة
	معدل شدة الاصابة في المشروع
	معدل شدة الاصابة في الصناعة
	نسبة التعرض لاصابات العمل في المشروع
	نسبة التعرض لاصابات العمل في الصناعة
	عدد المصابين باصابات العمل
	عدد حالات الوفاة بسبب اصابات العمل
	عدد حالات العجز الكلي نتيجة اصابات العمل
	عدد حالات العجز الجزئي نتيجة اصابات العمل
	<b>رابعاً : مجال المنتج</b>
<b>المقدار</b>	<b>البيان</b>
	<b>جودة المنتج :</b>
	عدد شكاوي العملاء من مستوى الجودة
	كمية المنتج المرتدة من العملاء لعدم الجودة
	عدد ساعات اصلاح المنتج ليتمشى مع مستويات الجودة
	<b>امان المنتج :</b>
	عدد الحوادث الناتجة عن استخدام المنتج
	عدد شكاوي العملاء من الاستخدام غير الآمن للمنتج
	عدد ساعات اصلاح المنتج لتحقيق الاستخدام الآمن له

المصدر : محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية ، (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ) ص ص 231 ، 233.

#### 4. القائمة المالية لتاثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية :

هدفها توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية الى انحرافات غير ملائمة في الاداء البيئي والاجتماعي حيث تساعد هذه المعلومات في التعرف على قيمة التاثيرات السالبة التي تؤدي الى الاضرار بالبيئة والمجتمع وتعتبر هذه القيمة عن التكاليف التي ينبغي ان تتحملها الشركة للوفاء بمسؤولياتها البيئية والاجتماعية .

شكل (4/3/2)

القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

البيان	القيمة بالجنيه
<b>أولاً : مجال المساهمات البيئية</b>	
قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب تلوث الهواء	×
قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء	×
نصيب المشروع من قيمة اضرار تراكم مسببات تلوث الهواء	×
قيمة اضرار عدم تنقية المخلفات السائلة	×
نصيب المشروع من قيمة اضرار تراكم مسببات تلوث المياه والتربة	×
اجمالي التأثيرات السالبة	××
<b>ثانياً : مجال المساهمات العامة</b>	
مقابل عدم توفير وسائل نقل ومواصلات	×
مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة	×
اجمالي التأثيرات السالبة	××
<b>ثالثاً : مجال الموارد البشرية</b>	
قيمة اضرار اصابات عمل ادت الى :	
التوقف عن العمل للعلاج	×
العجز الجزئي	×
العجز الكلي	×
الوفاة المبكرة	×
اجمالي التأثيرات السالبة	××
<b>رابعاً : مجال المنتج</b>	
قيمة اضرار ناتجة عن :	
عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة	×
عدم أمان استخدام المنتج	×
اجمالي التأثيرات السالبة	××
اجمالي التأثيرات السالبة نتيجة عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية	

المصدر : محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية ، (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ) ص 236 .

يتضح للباحث وجود عدة نماذج للافصاح البيئي منها قائمة الارباح المعدل باعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والتي تظهر تأثيرات المساهمات البيئية لانشطة الشركة على صافي الربح ، قائمة المركز المالي المعدل



بتأثيرات المساهمات البيئية والتي تظهر الاصول والخصوم البيئية ، تقرير الاداء البيئي متعدد الابعاد والتي تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية الكلية لانشطة الشركة ، القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والتي تسهم في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي الى الاضرار بالبيئة .

### ثالثاً: اطار الإفصاح عن الانشطة البيئية

يمكن الإفصاح عن الانشطة البيئية من خلال اطار يتضمن البنود التالية (1) :

1. تحديد الانشطة البيئية : تتمثل الانشطة البيئية التي يمكن ان يؤديها المشروع للوفاء بمسؤولياته البيئية في الانشطة التي يقوم بها بهدف محاولة تخفيف الضرر الى اقل ما يمكن والانشطة الخاصة بالتخلص النسبي من اثار التلوث او تقليله الى اقل حد ممكن والمساهمة بالبحث عن مصادر بديلة للطاقة .

2. حصر تكاليف الانشطة البيئية : يتم حصر واثبات جميع تكاليف اداء الانشطة البيئية ويمكن ان تشمل الآتي :

أ. التكاليف الرأسمالية المستثمرة في معدات رقابة التلوث لغرض الوقاية من الاضرار الحالية والمستقبلية وتشمل هذه النفقات الاستثمارات في المباني والاجهزة والمعدات التي تعمل على حماية البيئة من كافة الاضرار .

ب. تكاليف تشغيل معدات الرقابة على التلوث وانجاز البرامج المحددة لذلك وتشمل الاهتلاك وتكاليف الوقود او القوى المحركة وتكاليف صيانة المعدات وتكاليف مراجعة ورقابة التلوث الخاصة بالمشروع ذاته.

ج . تكاليف البحث والتطوير وتشمل التكاليف الرأسمالية والجارية لاجراء البحوث الاولية والمستمرة للمحافظة على الاداء في مجال رقابة التلوث وايضاً مقابل ما يدفعه المشروع او يتعهد بدفعه للجهات البحثية مقابل قيامها باجراء بحوث خاصة بالمشروع وكذلك في البحث عن مصادر بديلة وجديدة للطاقة .

د. تكاليف علاج الاضرار الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمشروع .

3. المعالجة المحاسبية لتكاليف الانشطة البيئية : لا تختلف المحاسبة لتكاليف الانشطة البيئية عن المحاسبة التي يمارسها المشروع في كافة انشطته الاقتصادية الاخرى وفي قيد عملياته لذلك فان المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف ستكون وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه وذلك كما يلي :

أ. ترحيل التكاليف الرأسمالية مباشرة الى قائمة المركز المالي كأصل ثابت وتحمل الفترات المالية المقبلة اهتلاك هذه الاصول نظير المنافع المقدمة من هذه الاصول لافادة تلك الفترات الحالية عملاً بمبدأ الاستحقاق وتطبيقاً لمبدأ المقابلة وتحدد تكلفة الاقتناء والتركيب لمعدات نفاية التلوث حتى تصبح صالحة للاستعمال كما هو الحال في الاصول الثابتة ثم يحدد عمره الانتاجي بمعرفة الفنيين وطريقة حساب الاهتلاك السنوي بالطرق المعروفة في مجال المحاسبة .

ب. تعالج تكاليف تشغيل معدات الرقابة على التلوث وانجاز البرامج المحددة لذلك كتكلفة مستنفدة حيث انها تخص الفترة المالية التي انفقت فيها وتحمل بها قائمة الدخل .

(1) فارس جميل حسين الصوفي وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 228 – 229 .

ج. يتم معالجة تكاليف البحوث والتطوير في ضوء السياسة المحاسبية التي يسير عليها المشروع وقد يتم رسملتها او اعتبارها تكلفة مستنفدة .

د. تعتبر تكاليف علاج الاضرار السابقة الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمشروع تعديلاً لصافي الربح او الخسارة مع تحميلها لقائمة الدخل .

4. الافصاح المحاسبي عن الانشطة البيئية : يتم الافصاح عن تكاليف الانشطة البيئية بشكل مستقل داخل حساب الارباح والخسائر والميزانية اما المنافع البيئية واي معلومات اخرى كمية او وصفية فيتم الافصاح عنها بمجلس ادارة المشروع المرفق للقوائم المالية او يتم الافصاح عن كل المعلومات الخاصة بالانشطة البيئية في تقرير منفرد يوضح نتائج الانشطة البيئية او من خلال تقرير بنتائج الاعمال الاجتماعية للمشروع. يتضح للباحث ان الافصاح عن الانشطة البيئية يتضمن عدة بنود منها تحديد الانشطة البيئية ، حصر تكاليف الانشطة البيئية كالتكاليف الرأسمالية والتشغيلية وتكاليف البحث والتطوير وتكاليف علاج الاضرار الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمشروع ، المعالجة المحاسبية لتكاليف الانشطة البيئية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، الافصاح المحاسبي عن الانشطة البيئية في حساب الارباح والخسائر والمركز المالي والجداول المرفقة .

#### رابعاً: تأثير الافصاح عن الاداء البيئي على جودة التقارير المالية

ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على مجموعة من خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير ولا يوجد اتفاق بين الهيئات او الباحثين على مجموعة من الخصائص الا ان هناك اتفاق على مجموعة من الخصائص الاساسية هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة من الثقة في المعلومات من ناحية وعلى ملائمة تلك المعلومات من ناحية ثانية وعلى قابلية المعلومات للمقارنة من ناحية اخرى فالعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، وتتوقف الثقة في المعلومات على تمثيلها لحقيقة الاحداث والوقائع ، عدالة تلك المعلومات وقابليتها للتحقق ، اما ملائمة المعلومات فانها تتوقف على توقيت المعلومات ، القيمة التنبؤية لها والتغذية العكسية ، ونتيجة لتطور بيئة عمل الشركات وتعدد انواع الاستثمارات المالية واتجاه العديد من الدول نحو تنمية واثراء المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات اصبح من الضروري تطوير محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية وتدعم ثقة مستخدمي تلك التقارير ، ولقد ادى التطور الى زيادة الحاجة الى الافصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات على التنبؤ بالاداء المستقبلي للشركات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه الشركات وبالرغم من ان هذه التطورات دعت الى اثناء التقارير والقوائم المالية فما زالت هذه التقارير تفتقر الى معلومات عن مخاطر الشركات فهي لا تظهر دور ادارة الشركة في مواجهة المخاطر ، ومع رغبة الشركات في الانضمام الى اسواق المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الاكثر تقدماً اصبح القياس والافصاح عن مخاطر الشركات يمثل احد اهم الممارسات الواجب تطبيقها ويات من الضروري تقديم معلومات مالية وغير مالية عن انواع المخاطر التي تواجه هذه الشركات ، ويتبين ان التقارير المالية ليست

غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف الى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية او غير مالية وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والافصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الافصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات الامر الذي يؤدي الى تطوير وتحسين الافصاح عن المعلومات الموجودة بالتقارير المالية ، يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية وامكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الاداء البيئي ، وبالتالي فان الافصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية او بشكل مستقل سيؤدي الى زيادة جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي نص عليها في التوصية رقم (2) من توصيات مفاهيم المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الامريكي والتي تمثل اطاراً لجودة التقارير المالية (1) .

يتضح للباحث ان المعلومات المحاسبية الجيدة تتصف بعدة صفات وخصائص منها الملائمة ، الموثوقية ، القابلية للمقارنة ، القابلية للفهم وغيرها وان هنالك حاجة لتطوير محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن القياس والافصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي فضلاً عن الاقتصادي لتحقيق الشفافية ودعم ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية الامر الذي يترتب عليه زيادة جودة المعلومات المحاسبية .

#### **خامساً: المعلومات البيئية الواجب الافصاح عنها وخصائص جودتها**

تختلف المعلومات البيئية وتتنوع حسب مستخدمي المعلومات ومتخذي القرار ويمكن تحديد المعلومات البيئية بالمنهج العلمي حيث يمكن معرفة المعلومات المطلوبة عن طريق متخذي القرارات مباشرة عن احتياجاتهم والمنهج النظري حيث يتم استنباط احتياجات متخذي القرار للمعلومات وأياً كان المنهج فهناك حد ادنى من المعلومات البيئية يجب توفيرها لمستخدمي التقارير المالية لاتخاذ قرارات رشيدة .

ويمكن تقسيم المعلومات البيئية كما يلي (2) :

1. المعلومات البيئية القانونية : هي المعلومات الخاصة بموقف الشركة من التنظيمات والقوانين البيئية وتوضح مدى الالتزام ومن هذه المعلومات :

أ . القوانين والتنظيمات التي تخضع لها الشركة .

ب. الرسوم والتعويضات المقدرة عن التلوث البيئي .

ج. المؤشرات والمعايير البيئية المحددة للرقابة على التلوث ومدى توافق الشركة معها .

د. نتائج الفحوصات الطبية التي اجريت على الشركة مؤخراً من جانب الاجهزة الرقابية البيئية .

هـ. الاجراءات القضائية او القضايا المرفوعة ضد الشركة واسبابها .

2. المعلومات البيئية عن النشاط الاستثماري : هي المعلومات التي تتعلق بالانشطة الاستثمارية المزمع الاستثمار فيها ومن هذه المعلومات :

أ . نوعية نشاط الشركة واثاره السلبية على البيئة .

(1) مهاوات لعبيدي ، مرجع سابق ، ص ص 103 ، 104 .

(2) المرجع السابق ، ص 104 .

- ب. مدى وجود مخاطر بيئية من نشاط الشركة .
- ج. المخاطر البيئية وكيفية تغطيتها من خلال التأمين ضد هذه المخاطر .
- د. طرق التخلص من النفايات والمخلفات .
- هـ. كيفية القضاء على الشكاوى والقضايا المرفوعة ضد الشركة بشأن الآثار السلبية على البيئة .
- و. الاخطار الناجمة عن استخدام المنتج او الخدمة الناتجة عن نشاط الشركة .
3. المعلومات البيئية المالية : هي المعلومات التي تساعد على تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية وتقييم المركز المالي للشركة ومن هذه المعلومات ما يلي :
- أ. الاصول البيئية المقتناة لازالة التلوث .
- ب. الالتزامات البيئية الفعلية والمحتملة .
- ج. المصروفات البيئية الفعلية .
- د. الرسوم والتعويضات المقررة عن التلوث البيئي .
- هـ. الحوافز الاستثمارية والضريبية المقررة نتيجة الالتزام البيئي .
- يتضح للباحث تعدد وتنوع المعلومات البيئية حسب تعدد وتنوع مستخدمي المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات ومنها المعلومات البيئية القانونية الملزمة للشركات الملوثة بتحسين الاداء البيئي ، المعلومات البيئية عن النشاط الاستثماري ، المعلومات البيئية المالية التي تساعد على تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية وتقييم المركز المالي للشركة .

## الفصل الثالث

### المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية

- المبحث الاول : مدخل الى ماهية المعلومات المحاسبية .
- المبحث الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
- المبحث الثالث : العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية.

## المبحث الاول

### مدخل الى ماهية المعلومات المحاسبية

تعد المعلومات المحاسبية في هذا العصر سلعة ذات قيمة وفائدة للعديد من الاطراف داخل وخارج الوحدات الاقتصادية وهي مهمة لمختلف الفئات من خلال تقديم المعلومات الملائمة والموثوقة التي تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة ، حيث ان نجاح الشركات او فشلها يتحدد بناءً على طبيعة المعلومات المتوفرة لها ودرجة دقتها وصحتها وملائمتها ومصداقيتها .

#### أولاً: المفاهيم العلمية للمعلومات المحاسبية

لدراسة ماهية المعلومات المحاسبية يمكن التطرق الى مفاهيم كل من البيانات والمعلومات المحاسبية وذلك للاختلاف حول المفهوم العلمي للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالبيانات .

#### مفهوم البيانات

#### البيانات لغة

جمع بيان والبيان هو ما يبين به الشيء من الدلالة ، وبيان الشيء بياناً اي اتضح فهو بين . وبينت الشيء اي اوضحته وعرفته بياناً ، والبيان هو الكشف والتوضيح وقد يستعمل بمعنى الاثبات بالدليل (1).

#### البيانات في الاصطلاح العلمي

عرفت البيانات بانها مجموعة حقائق ، ارقام ، رموز او حروف عن حدث معين غير ذات معنى او دلالة في حد ذاتها وغير معدة للاستخدام ، ويتم جمعها والحصول عليها لتشكل مدخلات لنظام المعلومات (2) . وانها حقائق مجردة ليست ذات معنى او دلالة في ذاتها وانها لو تركت على حالها فلن تضيف شيء الى معرفة مستخدميها بما يؤثر على سلوكهم في اتخاذ القرارات (3) . تعني مجموعة من الحقائق التي يتم التعبير عنها بالكلمات ، الرموز ، الارقام او الاشكال وتعتبر المادة الخام التي يتم تشغيلها للحصول على شكل اكثر فائدة (4) . وانها مجموعة من الحقائق التي تجمع وتسجل وتخزن وتتم معالجتها من خلال نظام المعلومات (5) . وانها حقائق وارقام خام عن احداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للاستخدام بشكلها النهائي (6) .

---

(1) عصام الدين احمد محمد بدري ، دور جودة المعلومات المحاسبية في ادارة مخاطر الائتمان المصرفي ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 30 .

(2) احمد زكريا عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل معاصر، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2014 )، ص 26.

(3) احمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2014 ) ، ص 25 .

(4) شادية عبد الله محمد حسن ، المعلومات المحاسبية ودورها في تحقيق الرقابة المصرفية الفعالة ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012 ) ، ص 52 .

(5) نضال محمود الرمحي ، زياد عبد الحليم ، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2010 )، ص 16.

(6) محمد مطر ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات - القياس ، العرض والافصاح ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004) ، ص 23.

عرفت بانها المادة الخام اللازمة لتوليد المعلومات وتعبر عن الصفقات او الاحداث المرتبطة بمنشأة ما (1) . هي حقائق اولية وارقام واذا ما جمعت معاً فانها تمثل المدخلات لنظام المعلومات (2) . عرفت بانها مجموعة حقائق وارقام غير مرتبة يتم الحصول عليها لاحتمال استخدامها في المستقبل لانتاج المعلومات (3) . يستنتج الباحث من تعريفات البيانات بأنها :

1. مدخلات لنظام المعلومات .
  2. المادة الخام التي يتم تشغيلها للحصول على المعلومات .
  3. حقائق يتم التعبير عنها بالكلمات أو الرموز أو الأرقام أو الأشكال .
  4. حقائق لا تصلح للاستخدام بشكلها الحالي الا بعد معالجتها .
- يستطيع الباحث تعريف البيانات بأنها المدخلات لنظام المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الحقائق في شكل أرقام او رموز تعبيرية يتم تجميعها لمعالجتها لأجل انتاج المعلومات .

### مفهوم المعلومات

**المعلومات لغة :** معلومات مفردتها معلومة وهي مشتقة من كلمة علم وتعود الى كلمة معلم اي الاثر الذي يستدل به على الطريق ، كما اشتقت كلمة معلومات الاجنبية Information من الاصل اللاتيني Inform الذي يعني تعليم المعرفة ونقلها ، وفي اللغة الفرنسية تشير كلمة المعلومات الى عمليات جمع المعلومات ونقلها وتوثيقها رسمياً (4) .

### المعلومات في الاصطلاح العلمي

عرفت المعلومات بأنها كل شيء يعبر عن حقيقة او ملاحظة معينة او ادراك او أي شيء محسوس او غير محسوس يستخدم في تقليل عدم التأكد للحالة المعنية ويضيف لمعرفة الفرد او الجماعة (5) . أنها تعني المعرفة التي لها معنى (6) . عرفت بانها المنتج النهائي للبيانات (7) . عرفت بانها الناتج من نظام

- 
- (1) صادق الحسني ، التحليل المالي والمحاسبية ، ( عمان : دار مجدلاوي للنشر ، 1998 ) ، ص 89 .
  - (2) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، سمير كامل ، نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : دار الجامعة الجديد للنشر ، 2002 ) ، ص 15 .
  - (4) عتيق ردمان محمد، دور مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من التهرب الضريبي في المنشآت الصناعية بالجمهورية اليمنية، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2003 ) ، ص 20 .
  - (5) عبد الوهاب موسى الجعلي ، أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص 14 .
  - (5) محمد عوض الكريم الحسين، المحاسبة الادارية، ( الخرطوم: دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر، 2010 )، ص 114.
  - (6) عبد السلام عبد الرحيم محمد، اثر نظم المعلومات المحاسبية في صنع القرارات الادارية في المنشآت الصناعية بالملكة العربية السعودية، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011 )، ص 40.
  - (7) محمد عباس بدوي ، المحاسبة وتحليل القوائم المالية ، ( القاهرة : دار الهناء للتجليد الفني ، 2009 ) ، ص 12 .

المعلومات<sup>(1)</sup> . عرفت بانها البيانات التي يمكن ان تغير من تقديرات متخذ القرار<sup>(2)</sup> . مجموعة البيانات المعالجة ، المنظمة ، المترابطة والمعدة للاستخدام واتخاذ القرارات<sup>(3)</sup> . عرفت بانها بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة<sup>(4)</sup> . عرفت بانها البيانات التي تم تنظيمها او معالجتها حتى تصبح ذات معنى وتضيف معرفة وتصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار<sup>(5)</sup> .

يستنتج الباحث من تعاريف المعلومات بأنها :

1. الناتج من نظام المعلومات والتي تستخدم في مجالات اتخاذ القرارات .
  2. معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الاهداف .
  3. بيانات مترابطة منظمة ومعالجة ذات قيمة .
  5. كل شيء يعبر عن حقيقة ، ملاحظة ، ادراك ، شيء محسوس او غير محسوس يقلل من عدم التأكد .
- يستطيع الباحث تعريف المعلومات بأنها الناتج من نظام المعلومات والذي يقلل من حالات عدم التأكد ويفيد في اتخاذ القرارات .

#### ثانياً: مفهوم المعلومات المحاسبية

عرفت المعلومات المحاسبية بانها استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة لاعادة بناء وتنظيم النموذج المحاسبي التقليدي على اسس المحاسبة المعاصرة من خلال تعميق ، تطوير واستخدام مصادر المعلومات المحاسبية<sup>(6)</sup> . عرفت بانها أداة من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات من خلال توفير المعلومات المالية لمجموعة متنوعة من المستخدمين<sup>(7)</sup> . هي الوسائل التي تستخدم لقياس وتوصيل الاحداث الاقتصادية المعترية كمصدر او سبب لتغيرات قيم عناصر الميزانية لدى الوحدة الاقتصادية<sup>(8)</sup> . عرفت بانها المعنى

---

(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 23 .

(2) صلاح الدين عبد المنعم المبارك ، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والادارية ، ( القاهرة : دار الجامعة الجديد ، 2000 ) ، ص 23 .

(3) مدثر سعد احمد ، عبد الحفيظ علي حسب الله ، أثر قدرات المنظمة على جودة المعلومات ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 16 ، العدد الاول ، 2015 ) ، ص 59 .

(4) محمد ادم ابكر محمد ، اطار علمي مقترح لاستخدام المعلومات المحاسبية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 ) ، ص 44 .

(5) ابراهيم الجزراوي ، عامر الجنابي ، اساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، ( عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2009 ) ، ص 10 .

(6) Yang Fuhong , **Research on the Impact of Accounting Information on Accounting Theory and Practice**, International Conference on Convergence Information Technology , Jinan , China , 2012 , P.25 .

(7) Nwokeji Emeka , N. A , **Repositioning Accounting Information System Through Effective Data Management : A Framework for Reducing Costs and Improving Performance** , International Journal of Scientific & Technology Research , Vol.1 , Issue 10 , 2012 , P. 86 .

(8) نوي الحاج ، مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري ، ( الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية ، عدد 9 ، 2013 ) ، ص 35 .



الذي يعبر به الفرد عن البيانات او الذي يستخلصه من البيانات (1) . تعني كافة المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الاحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وكذلك خطط التشغيل والتقارير المقدمة للجهات الداخلية (2) . انها تعني المعلومات الكمية الخاصة بالقيم الاقتصادية التي يتم تجهيزها وعرضها من جانب نظم المعلومات في القوائم المالية وخطط تقارير التشغيل (3) . عرفت بانها المعلومات الكمية والوصفية الخاصة بالقيمة الاقتصادية التي يتم تشغيلها وتلخيصها وعرضها لتحقيق الاهداف المرجوة منها (4) . تعني الوسيلة التي تقدم بها الشركات وضعها المالي وادائها ونفقاتها النقدية (5) . هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل (6) . عرفت بانها المعلومات الاقتصادية ذات الصلة بالانشطة المالية والاقتصادية لمنظمات الاعمال (7) . عرفت بانها المخرجات للعمليات المحاسبية بعد التشغيل (8) .

يستنتج الباحث من تعاريف المعلومات المحاسبية بأنها :

1. المعلومات الكمية وغير الكمية المعالجة والمقدمة للاطراف الداخلية والخارجية .
2. وسيلة للاتصال وتحقيق الاهداف .
3. أداة تستخدم لاتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل .
4. وسيلة لقياس وتوصيل الاحداث الاقتصادية .
5. مخرجات العمليات المحاسبية بعد ان تخضع للتشغيل .

يستطيع الباحث تعريف المعلومات المحاسبية بأنها ناتج العمليات المحاسبية بعد التشغيل ، والتي تستخدم كوسيلة لقياس وتوصيل الاحداث الاقتصادية والمالية لاتخاذ القرارات .

- 
- (1) محي الدين محمد ابراهيم عثمان ، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تحقيق الثقة والامان للتجارة الالكترونية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013 ) ، ص 35 .
  - (2) مجبل دواي اسماعيل ، اثر اساليب المحاسبة الابداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية ، ( بغداد : جامعة القادسية ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 16 ، عدد 3 ، 2014 ) ، ص 249 .
  - (3) رمضان محمد غنيم ، المحاسبة الادارية ، ( القاهرة : جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، وحدة الطبع والتصوير ، 1989 ) ، ص 14 .
  - (4) علي سليمان النعامي ، دور المحاسبة في تقييم أداء مشروعات التنمية في فلسطين ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2000 ) ، ص 21 .
  - (5) احمد لعماري ، طبيعة واهمية نظام المعلومات المحاسبية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد الاول ، 2001 ) ، ص 54 .
  - (6) زياد احمد الزعبي وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية - مدخل تطبيقي معاصر ، ( عمان : دار المناهج للنشر ، 2007 ) ، ص 8 .

(7) Taposh Kumar Neogy , **Evaluation of Efficiency of Accounting Information Systems : A Study on Mobile Telecommunication Companies in Bangladesh** , Global Disclosure of Economics and Business, Vol.3, No.1 , 2014 , P.41.

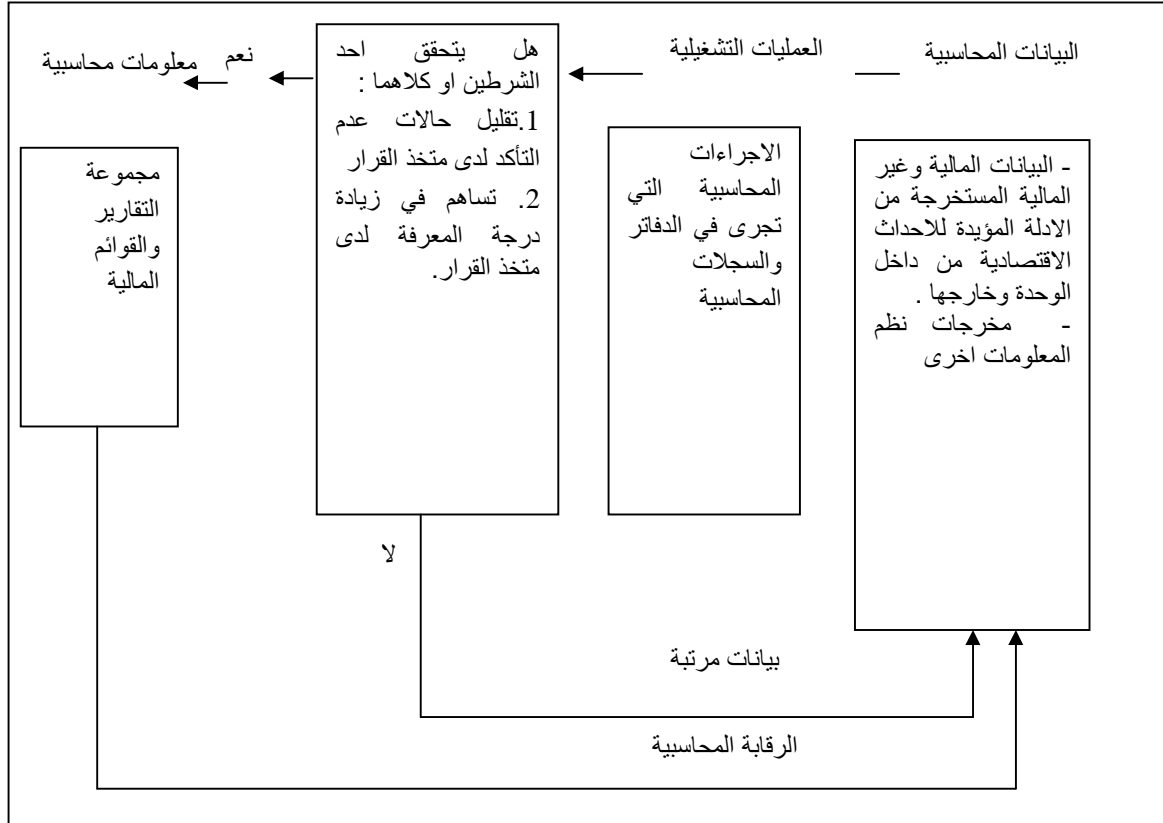
(8) (28/7/2016) [http : // www Zakat inst . net](http://www.Zakatinst.net)

وبناءً على مفاهيم البيانات والمعلومات المحاسبية السابقة يمكن توضيح العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية على ضوء الشروط الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وهي تقليل درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار وزيادة معرفة متخذ القرار (1) .

ويوضح الشكل (1/1/3) العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية :

### شكل ( 1/1/3 )

#### العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية



المصدر : محمد موسى فرج الله ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية في ظل ظروف عدم التأكد ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 52 .

يتضح للباحث ان المعلومات المحاسبية تنتج من اجراء العمليات التشغيلية على البيانات المحاسبية عند تحقق أحد الشرطين او كلاهما وهما تقليل حالات عدم التأكد او زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار .

#### ثالثاً: أهداف المعلومات المحاسبية

تتمثل أهداف المعلومات المحاسبية في الآتي (2) :

1. تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام وتوجيه الموارد الاقتصادية .

(1) حامد علي ، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 85 .

(2) يحيى عبد الله خليفة عبد الرحمن ، اطار فكري لدور المعلومات المحاسبية في التنمية المستدامة ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009 ) ، ص 40 .

2. اخلاء مسؤولية الادارة عن طريق التقرير الدوري عن نشاط الشركة .
3. التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية .
4. تقييم مواطن القوة والضعف والاداء والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
5. اظهار العائد الموزع والمتوقع ، قدرة المنشأة على السداد ، توفير وظائف للعاملين ، توفير المعلومات للتخطيط ، الرقابة ، خطط التوسع ، تقدير الارباح والتغيرات في الموارد .
6. الافصاح عن المعلومات الملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية .
7. عرض نتائج الاعمال بعدالة واظهار كيفية حصول المنشأة على الموارد وكيفية استغلالها .
8. تقييم الخدمات التي توفرها التنظيمات ومدى مقدرتها على الاستمرار في تقديمها .

وهناك اهداف اخرى تتمثل في (1) :

1. تقديم معلومات واقعية وتفسيرية مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد .
  2. تقييم المقدرة الكسبية للمشروع وقدرتها على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد المتاحة .
  3. التقرير عن الانشطة التي تؤثر على المجتمع والتي ينبغي ان تكون قابلة للتحديد والوصف والقياس .
  4. تسهم في عمليات البيع ، الشراء ، العمليات المحاسبية ، دعم القرارات (2) .
  5. بناء حلقة الوصل بين المنظمة والبيئة المحيطة بها واصحاب المصلحة (3) .
  6. زيادة القدرة على جذب الاستثمارات من خلال اعداد القوائم المالية الجيدة (4) .
- يستطيع الباحث اضافة الاهداف الآتية :
1. حماية الاموال والممتلكات الخاصة بالمنشآت من خلال عرض كافة الاحداث الاقتصادية والمالية .
  2. اظهار مدى كفاءة الادارة في تحقيق الاهداف ومعرفة ربحية المنشآت ودرجة سيولتها واعسارها .
  3. تحديد وقياس مشاركة المنشآت في أداء الانشطة البيئية كهدف بيئي واجتماعي .
  4. توفير المعلومات التي تسهم في استخراج المؤشرات الكمية التي تقيد في التحليل والتنبؤ وتحديد موقف المنشآت وتوجيه الموارد البشرية والمالية بكفاءة وفعالية .
  5. توفير المعلومات المتعلقة بالمنشآت لكافة الاطراف لتساعدهم في اتخاذ القرارات المختلفة.

(1) حسين عبد الجليل آل غزوي ، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية ، ( كوينهاجن :

الاكاديمية العربية في الدانمارك ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010 ) ، ص 45 .

(2) Randi Navdal , **Value Relevant of Accounting Information : Emphasis on the Financial Crisis in 2008** , ( Oslo : The University of Agder , Kristiansand , Norway , Master Thesis , 2010 ) , P.1 .

(3) Céline Michailesco , **The Determinants of the Quality of Accounting Information Disclosed by French Listed Companies** , 1999 EAA Congress, Bordeaux , France, 1999 , P. 3 .

(4) Atiek Sri Purwati et al , **The Use of Accounting Information in the Business Decision Making Process on Small and Medium Enterprises in Banyumas Region** , Indonesia , Economy Transdisciplinarity Cognition , Vol.17 , Issue 2, 2014 ,P.63

## رابعاً: أهمية المعلومات المحاسبية

تتمثل أهمية المعلومات المحاسبية في الآتي (1) :

1. تفيد المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة .
  2. تمكن من تقييم المشروعات من خلال قياس الآثار المباشرة وغير المباشرة للمشروع .
  3. تزايد احتياجات الإدارة من المعلومات المحاسبية اللازمة لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة نتيجة لقيام الثورة الصناعية وما نتج عنها من ازدياد رؤوس الاموال والمنافسة والحاجة الى حماية الاموال .
  4. لجوء العديد من المشروعات الحديثة الى استخدام الاساليب والانظمة المحاسبية لتوفير المعلومات المحاسبية السليمة لخدمة اهداف الإدارة .
- وهناك أهمية اخرى تتمثل في (2) :

1. الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة وانفصال الإدارة عن الملاك.
  2. استجابة اسعار الاوراق المالية للمعلومات المحاسبية التي تظهر مكونات صافي الدخل وتسهم في تقدير القيم والمخاطر المتوقعة للعائد .
  3. ايصال المعلومات الى المهتمين بها وعكس سلسلة من القرارات بهدف الافصاح عن تفاصيل كافية عن امور يمكن ان تغير وتؤثر في قرارات مستخدميها .
  4. تطوير خطة الاعمال ودراسة الجدوى وتحليل التكاليف والمنافع والتنبؤ بأداء الشركات (3).
  5. حاجة المساهمين الى القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة ، حاجة الدول للمعلومات المحاسبية لتخصيص واستخدام الموارد بكفاءة والتحقق من المخالفات والاختلاسات (4).
- كما ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية نتيجة لمجموعة من العوامل تتمثل في (5) :
1. التطورات الهيكلية : نمو القطاعات الخدمية ومؤسساتها واستمرار الخلل الهيكلية ادى الى حاجات متعددة للمعلومات والبيانات المتطورة .
  2. التطورات الاجتماعية والسياسية : اهتمام الدول بالمسؤولية الاجتماعية يتطلب التعامل مع المعلومات غير الخاضعة للترجمة النقدية والمحتوية على كثير من التفاصيل الوصفية .

---

(1) ثناء محمد طعيمة ، نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الاستثمارية ، ( القاهرة : ايتراك للنشر والتوزيع ، 2002 ) ، ص 24 .

(2) عبد الرحمن مرعي ، دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، ( دمشق : جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 22 ، عدد 2 ، 2006 ) ، ص 187 .

(3) Dorel Jurchescu et al , **The Role of Accounting Information Writing and Projection Implementation** , Annals of the University of Petroşani , Economics , Vol. 11, No.1 , 2011, P. 127

(4) Okoli Margaret Nnenna , **The Use Accounting Information as an Aid to Management in Decision Making** , British Journal of Science , Vol.5 , No. 1 , 2012 , P. 54 .

(5) عبد الحي مرعي ، اسماعيل ابراهيم جمعة ، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 1998 ) ، ص ص 13 ، 15 .

3. التطورات الاقتصادية : ادت الى التركيز على نفعية البيانات والمعلومات لاغراض التخطيط والتوجيه ومتابعة السياسات على مستوى المشروع .
  4. التطورات التقنية : ادت الي تعقد الهياكل التنظيمية وترامي ابعاد المشاكل الاقتصادية والادارية واصبحت ادارة المنظمات والتنظيمات الاقتصادية تقوم على الحركة الديناميكية لملاحقة التطورات التقنية ومقابلة التغيرات الدائمة والسريعة التي تنتج عنها وتنعكس على اهداف المنظمات وسياساتها واستراتيجياتها وقد ادى ذلك الى زيادة الحاجة الى البيانات والمعلومات الكمية وغير الكمية .
  5. العوامل الجغرافية والادارية : لمعرفة الوضع المالي للمراكز والاقسام ، وحاجة نظرية الوكالة الى المعلومات المحاسبية لعكس الاداء المالي والاقتصادي (1) .
  6. مساعدة الادارة في التخطيط ، تقييم الاداء ، اتخاذ القرارات من خلال الموازنات الرأس مالية (2).
  7. ندرة الموارد الاقتصادية، تزايد المسؤولية الاجتماعية، انتشار ظاهرة الفصل بين الملكية والادارة(3).
  8. زيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد ، توضيح الرؤية ، فاعلية القرارات وزيادة كفاءة الاداء (4) .
- يستطيع الباحث اضافة الاهمية للمعلومات المحاسبية على النحو الآتي :
1. أداة فعالة ووسيلة اساسية لربط المنشآت بالبيئة الخارجية .
  2. تعزيز بيئة المعلومات المرتبطة بتقارير المنشآت وعكس الواقع المالي والاقتصادي وتحليل السيولة .
  3. تسهم في تحقيق المسؤولية البيئية وحمايتها من خلال عرض التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية.
  4. المعلومات المحاسبية شأنها شأن الموارد الاقتصادية لها قيمة وتحدد قيمتها بناءً على ملائمتها من حيث الكم والكيف والتوقيت .
  5. تسهم في خدمة مؤسسات القطاع العام كديوان الضرائب والزكاة وتسهم في التنمية الاقتصادية .

#### خامساً: دور المعلومات المحاسبية

يتمثل دور المعلومات المحاسبية في الآتي (5) :

1. تقديم المعلومات لمساعدة المستخدمين في تحديد مقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات او الفوائد الناتجة عن بيع او استرداد الاستثمارات والقروض .
2. تقديم المعلومات عن الاداء المالي للمشروعات خلال الفترة .
3. تقييم اداء ادارات المشروعات ، تحديد درجة المخاطر الاستثمارية .

(1) محمد عبد المطلب يس صالح ، اثر الافصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوين المحافظ الاستثمارية في سوق الاوراق المالية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص 36 .

(2) صدام محمد محمود وآخرون ، اثر المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية ، ( بغداد : جامعة الانبار ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 4 ، عدد 7 ، 2011 ) ، ص 414 .

(3) محمد سمير الصبان ، دراسات في المحاسبة المالية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 12 .

(4) فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة ، ( الخرطوم : الأباى للنشر والتوزيع ، 2011 ) ، ص 214.

(5) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، تحليل القوائم المالية ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2011 ) ، ص 300.

4. تقدير القدرة الكسبية للمشروع ، توقع الربح المحاسبي المستقبلي .
5. التنبؤ بالقيم المستقبلية لبعض المؤشرات مثل التدفقات النقدية والعائد المحاسبي .  
وهناك دور اخر للمعلومات المحاسبية يتمثل في (1) :
1. اتخاذ القرارات المتعلقة بالنفقات الرأسمالية بالشركات والنهوض بها وتطويرها .
2. تطوير عملية اتخاذ القرار للإدارة العليا وزيادة فعاليتهم وكفاءتهم في استخدام الموارد .
3. تعزيز قدرة الشركات على تحقيق الاهداف العامة للتنمية الاقتصادية .
4. قياس وتقييم أداء وظيفة التسويق ونشاط البيع (2) .
5. تفعيل الادارة الاستراتيجية بالشركات وخدمة الاغراض الادارية (3) .
6. تخطيط وتقييم مصادر التمويل لتمويل البرامج الاستثمارية والحكم على كفاءة الانفاق الاستثماري (4) .
7. يسمح لاصحاب رأس المال بمراقبة رؤوس اموالهم ، تقييم العائدات المحتملة من الاستثمار ، التخفيف من حدة المشاكل التي يسببها التباين في المعلومات (5) .  
يستطيع الباحث الاضافة لدور المعلومات المحاسبية كما يلي :
1. اعداد تقارير الاداء الفعلي لقياس مدى نجاح او فشل الادارة في تحقيق الاهداف .
2. التنبؤ بالاحداث الاقتصادية والمالية المستقبلية وتأكيد القرارات التي اتخذت في الماضي والحاضر .
3. تحسين الاداء الاداري وخفض وادارة المخاطر .

#### سادساً: خصائص المعلومات المحاسبية

تتصف المعلومات المحاسبية بعدة خصائص حتى تكون ذات جدوى ونفع لمستخدميها منها(6):

1. السهولة والوضوح : تكون المعلومات واضحة ومفهومة لمستخدميها فلا ينبغي ان تتضمن المعلومات اي الفاظ او رموز او مصطلحات او تعبيرات رياضية غير معروفة ولا يستطيع مستخدم هذه المعلومات ان يفهمها .

(<sup>1</sup>) Talal A . Kassar , Ibtihal A . Abed , **An Investigation of the Accounting Information and Its Role for Capital Expenditure Decisions in the Industrial Companies listed in Amman Stock Exchange** , Research Journal Finance and Accounting , Vol. 5 , No. 16 , 2014 , P. 94 .

(<sup>2</sup>) عبد الشكور عبد الرحمن الفراء ، دور المعلومات المحاسبية في تقييم وظيفة التسويق ونشاط البيع - دراسة تحليلية للتقارير والقوائم المالية السنوية المنشورة للشركات المساهمة السعودية ، ( غزة : مجلة جامعة الأزهر ، سلسلة العلوم الانسانية ، المجلد 15 ، عدد 1 ، 2013 ) ، ص 196 .

(<sup>3</sup>) محمد حسن محمد عبد العظيم ، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات ، ( دبي : جامعة الامارات العربية المتحدة ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 21 ، عدد 1 ، 2005 ) ، ص 1 .

(<sup>4</sup>) محمد زيدان ابراهيم ، محمد عبد الفتاح ابراهيم ، دور المعلومات المحاسبية في الحكم على كفاءة الانفاق الاستثماري بقطاع التعليم الجامعي ، ( القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الادارية ، المجلد 23 ، عدد 1 ، 2003 ) ، ص 82 .

(<sup>5</sup>) Heidi Hirvonen , **Accounting Quality and Terms of Debt : Evidence From IFRS Firms** , (Helsinki : Aalto University , Master Thesis , 2012 ) , P. 4 .

(6) شحاتة السيد، محمد البابلي، المحاسبة الادارية، ( القاهرة: دار العلوم الاكاديمية للنشر والتوزيع، 2015)، ص 15-17.

2. الصحة والدقة : تكون معلومات حقيقية عن العنصر الذي تعبر عنه ، ودقيقة بمعنى عدم وجود اخطاء اثناء انتاج ، تجميع ، التقرير عن هذه المعلومات .
3. القبول : تقديم المعلومات بالوسيلة التي يقبلها مستخدم المعلومات من حيث الشكل والمضمون.
4. الملائمة : ان تتلائم المعلومات مع الغرض الذي اعد لاجله ويحكم على ملائمتها بكيفية تأثير هذه المعلومات على سلوك مستخدميها (1) .
5. التوقيت : تقديم المعلومات في الوقت المناسب بحيث تكون متوافرة وقت الحاجة اليها لتكون مفيدة ومؤثرة ويتضمن التوقيت عنصرين هما الفاصل والتأخير وفاصل المعلومات هو الفترة الزمنية اما التأخير فهو تغطية الزمن المطلوب لتشغيل البيانات واعداد التقارير وتوزيعها (2) .
6. الشمول : تكون المعلومات المقدمة معلومات كاملة تغطي كافة اهتمامات مستخدميها او المشكلة المراد ان يتخذ القرار بشأنها ، وان تكون هذه المعلومات في شكلها النهائي (3) .
7. القابلية للقياس الكمي : يتم قياس الاحداث المالية واثباتها واعداد التقارير عنها بشكل كمي (4) .
8. القابلية للتحقق : مدى مقدرة العديد من متخذي القرارات على فحص ومراجعة بيانات معينة والتوصل الى نفس درجات الملائمة النسبية لهذه البيانات لعملية اتخاذ القرارات (5) .
9. الموضوعية : تتصف المعلومات بعدم التحيز وامكانية التحقق من صحتها وسلامة مضمونها ويتطلب الوصول الى الموضوعية توافر ثلاثة خصائص هي، امكانية التحقق ، صدق التعبير والحياد (6) .  
وهناك خصائص اخرى للمعلومات المحاسبية تتمثل في (7) :
1. التواتر والتكرار : مدى تكرار الحاجة الى المعلومات المتواجدة عند طلبها .
2. الثبات والصدق : اعطاء المعلومات لنفس النتائج التي اعطتها التجربة السابقة وان تكون المعلومات المتجمعة صادقة وصحيحة وتتطابق مع معطيات الواقع شكلاً ومضموناً وتوجهاً .
3. الواقعية : لا بد للمعلومات ان تمثل الواقع وان تكون مرتبطة باحتياجات المستفيدين على اختلافهم مع التأكيد على خلو المعلومات من التحيز للوصول الى قرارات رشيدة .

(1) احمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية - الاطار الفكري والنظم التطبيقية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2004 ) ، ص 26 .

(2) صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظام المعلومات المحاسبية - مدخل رقابي، ( القاهرة: دار التعليم الجامعي ، 2013 ) ، ص 23 .

(3) محمد الفيومي ، احمد حسين علي حسين ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية ، 1998 ) ، ص 16 .

(4) سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، ( عمان : دار الياض للنشر والتوزيع ، 2009 ) ، ص 23 .

(5) احمد رجب عبد العال ، المحاسبة الادارية ، ( القاهرة : مؤسسة شباب الجامعة ، 1995 ) ، ص 25 .

(6) محمد شوقي بشادي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، ( القاهرة: مركز الجامعة للتعليم المفتوح، 1998 )، ص 11 .

(7) كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الادارة، ( بغداد: الجامعة المستنصرية، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون ، عدد 90 ، 2011 ) ، ص 112-113 .

4. المدى: كون المعلومات واسعة او ضيقة او بتركيز داخلي او خارجي ويتحدد مدى المعلومات بمدى شموله.

5. الاداء : قدرة المعلومات في الكشف عن الاداء بقياس الانشطة .

6. المنهجية والاتساق: تقديم المعلومات بطريقة متناسقة ضمن معايير موحدة كى يتم تعظيم الاستفادة منها.

7. المرونة : قابلية المعلومات على التكيف لأكثر من مستخدم واكثر من تطبيق .

8. التقديم : طريقة تقديم المعلومات بشكل مختصر او تفصيلي وبشكل كمي .

9. وسائط الاعلام : الوسيلة التي يمكن ان تقدم بها المعلومات .

10. التكلفة : العائد المتوقع من المعلومات اكبر من تكلفة الحصول عليها (1) .

ايضا توجد خصائص اخرى للمعلومات المحاسبية تتمثل في (2) :

1. الهدف : يكون للمعلومات هدف في لحظة النقل او الارسال لشخص ما .

2. الشكل والطريقة : الطريقة التي يتم بها تزويد الانسان بالمعلومات هي حسية .

3. الاحتراس والكفاءة : الحماية التي يتم توفيرها ضد الخطأ لزيادة التأكد على خلو العمل الخطأ .

4. الاحتمالية والتقديرية : المعلومات المتوفرة قد لا تقبل الشك كالمعلومات التاريخية والمعلومات التي

تخص المستقبل تحتوي على نسبة من الشك نظراً للاحتمالية التي ترافقها .

5. القيمة : تحسب الادارة مقدار الفائدة التي يمكن الحصول عليها من المعلومات او قيمة الخسارة الناتجة

عن غياب المعلومات .

6. الحداثة : عمر المعلومات والذي قد يلعب دوراً مهماً في قيمة المعلومات .

7. الدمج والايجاز: كثافة المعلومات، فالجداول والاشكال البيانية توفر عادة افضل معلومات في اقصر

وسيلة .

يتضح للباحث ان لخصائص المعلومات المحاسبية اهمية قصوى في قيمة المعلومات المحاسبية وبالتالي في قيمة الوحدة الاقتصادية والتي تنعكس على رفاهية الافراد والمجتمعات ، ولا سيما ان هذه الخصائص هي التي تجعل المعلومات ذات نفع وفائدة وذات جدوى ويمكن الاستفادة منها من قبل مستخدميها كما انها تزيد من معرفة وادراك متخذي القرارات وتقلل من درجة عدم التأكد لديهم ، ولا يخفي ما للمعلومات المحاسبية من دور في هذا العصر حيث اصبحت مورداً جوهرياً شأنها شأن الموارد الاقتصادية الاخرى حيث انها تكون سبباً لنجاح الشركات او فشلها واذا لم تتصف المعلومات المحاسبية بتلك الخصائص فانها تكون غير ملائمة وغير موثوق بها ، ينجم عنها عدم القدرة على التنبؤ بالاحداث ، تصحيح التوقعات ، عدم مصداقيتها مما يترتب عليها اتخاذ قرارات غير فعالة وغير صحيحة وقرارات خاطئة .

(1) الهام بربوة ، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة

محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) ، ص 8 .

(2) صباح رحيمة محسن وآخرون ، نظم المعلومات المالية - اسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها ، ( عمان : مؤسسة

الوراق للنشر والتوزيع ، 2010 ) ، ص 31 .



## سابعاً: انواع المعلومات المحاسبية

تتمثل انواع المعلومات المحاسبية في الآتي (1) :

أ . المعلومات المحاسبية من حيث التاريخ، التخطيط والرقابة ، التقييم ، تصنف الى :

1. معلومات تاريخية مالية : تختص بتوفير سجل للاحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة للعمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية لتحديد وقياس نتيجة النشاط من ربح او خسارة عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها. والمعلومات التاريخية تستخرج من الكشوف المالية للسنوات السابقة وتخص الاحداث المالية السابقة .
2. معلومات عن التخطيط والرقابة : تختص بتوجيه الادارة الى مجالات وفرص تحسين الاداء وتحديد مجالات اوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب ويتم ذلك بوضع التقديرات اللازمة لاعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.
3. معلومات لحل المشكلات : تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينهما وتعتبر ضرورية للشئون غير الروتينية التي تتطلب اجراء تحليلات او تقارير محاسبية خاصة وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية ، وتستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الاجل .

ب. المعلومات المحاسبية من حيث درجة تكرارها وتوقيت الحصول عليها

تصنف المعلومات المحاسبية من حيث درجة تكرارها وتوقيت الحصول عليها الى (2) :

1. معلومات دورية : يتم اعدادها وتقديمها الى من يحتاجون اليها على فترات دورية منتظمة .
2. معلومات غير دورية : تستخدم لاغراض خاصة وحاجتها محددة كدراسة الجدوى الاقتصادية .
3. معلومات فورية : يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة اليها .
4. معلومات غير فورية: معلومات غير متوفرة عند الحاجة ويتطلب وقتاً اطول في اعدادها.

ج . المعلومات المحاسبية من حيث المصدر

تصنف المعلومات المحاسبية من حيث مصدرها الى (3) :

1. معلومات داخلية : تعبر عن احداث ووقائع تمت داخل المنشأة ويتم الحصول عليها من الافراد والاقسام الداخلية وتتمثل هذه المعلومات في التقارير والكشوفات اليومية والموازنات التخطيطية وتقارير الاداء وكل ما

---

(1) قاسم محمد ابراهيم ، زياد هاشم السقا ، نظام المعلومات المحاسبية ، ( بغداد : وحدة الحداثة للطباعة والنشر ، 2003 ) ، ص ، 29 .

(2) احمد عبد الهادي شبيب ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية ، ( غزة : الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006 ) ، ص 43 .

(3) سمير الصبان ، اسماعيل جمعة ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : الدار الجامعية للنشر ، 1997 ) ، ص ، 7 .

يتعلق بالعمليات الاعتيادية بالمنشأة . والمصدر الرئيس للمعلومات المحاسبية هي الوحدة المحاسبية من خلال تسجيل ، تفسير وتلخيص المعلومات المحاسبية (1) .

2. معلومات خارجية : يتم الحصول عليها من مصادر خارجية كالعلاء والموردين وغيرها وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق وتحتوي على مؤشرات تنبؤية وغالباً ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات تفسر الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للبيئة المحيطة .

#### د. المعلومات المحاسبية من حيث المحتوى

تصنف المعلومات المحاسبية من حيث المحتوى الى (2) :

1.المعلومات الاستراتيجية:تغطي فترة زمنية طويلة نسبياً وتتعلق بصياغة اهداف وخطط الشركة.

2.المعلومات التكتيكية:تتعلق بتنفيذ الادارة الوسطى لاستراتيجيات الادارة العليا.

3. المعلومات التشغيلية : تتعلق بعمليات الشركة اليومية .

#### هـ. المعلومات المحاسبية من حيث متطلباتها العملية وارتباطها بالزمن

تصنف المعلومات المحاسبية من حيث متطلباتها العملية وارتباطها بالزمن الى (3) :

أ. من حيث متطلباتها العملية تصنف الى :

1. معلومات اجرائية : تتطلب من متلقيها اتخاذ اجراءات فورية او في وقت لاحق .

2. معلومات غير اجرائية : معلومات خبرية توضح احداث وعمليات تمت في وقت سابق .

ب. من حيث ارتباطها بالزمن :

1. معلومات جامدة : تعبر عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية محددة .

2. معلومات ديناميكية: تعبر عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث خلال فترة زمنية معينة.

بناءً على انواع المعلومات المحاسبية الواردة اعلاه يمكن تلخيصها كما يلي :

---

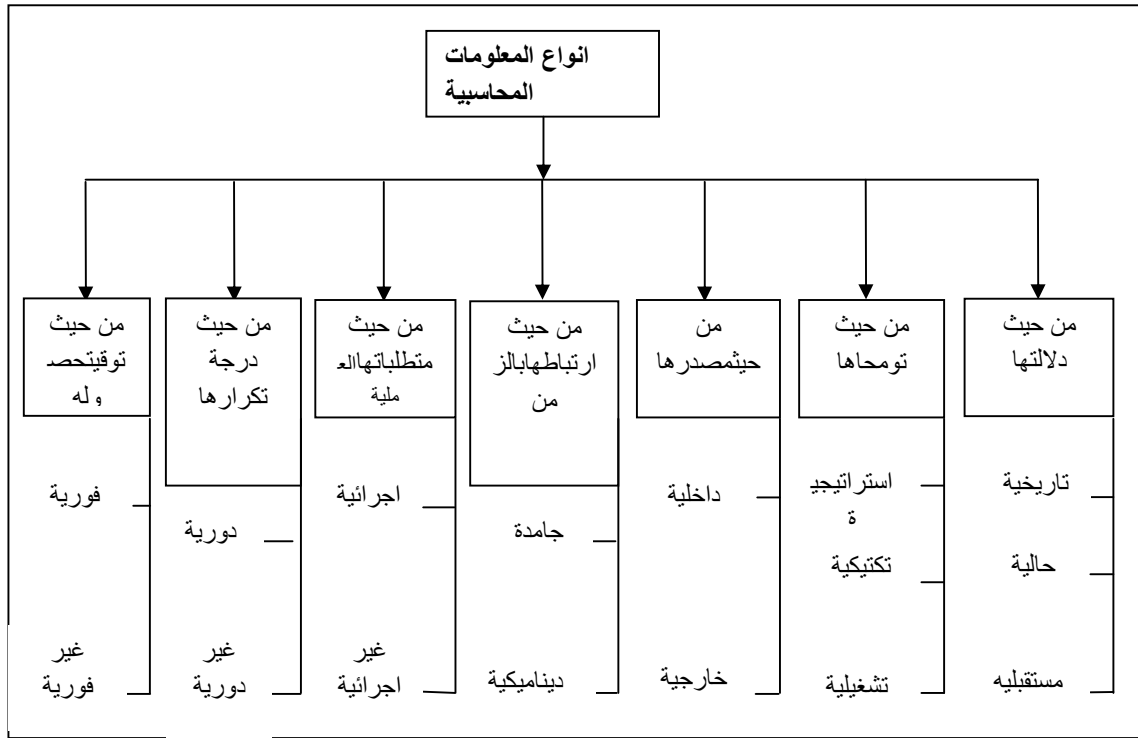
(1) Kingsley Obinna Nwaigburu, **The Use of Accounting Information in Decision Making for Sustainable Development in Nigeria : A Study of Selected Tertiary Institutions in Imo State**, International Journal of Scientific Research in Education , Vol . 7, No. 2, 2014, P.168.

(2) محمد عبد حسين الطائي ، المدخل الى نظم المعلومات الادارية - ادارة تكنولوجيا المعلومات ، (عمان : دار وائل للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية ، 2009 ) ، ص 286 .

(3) عبد الرزاق حسن الشيخ ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على سعر السهم ، ( غزة: الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012)، ص 38.

### شكل ( 2/1/3 )

#### انواع المعلومات المحاسبية



المصدر : اعداد الباحث، 2017 م.

يرى الباحث ان اهم انواع المعلومات المحاسبية التي تلبي حاجات المستفيدين في اتخاذ قراراتهم تتمثل في المعلومات المحاسبية من حيث دلالتها حيث انها توفر المعلومات عن الفترة الماضية ، والمعلومات المتعلقة بالفترة الحالية والتي تساعد في مجالات التخطيط والرقابة ، والمعلومات المستقبلية والمتعلقة بالتخطيط طويل الاجل والتنبؤ بالمستقبل ، شريطة ان تتسم بالفورية ، الاجرائية ، الديناميكية وان تقدم للاطراف الداخلية والخارجية على السواء .

## المبحث الثاني

### الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

ان الهدف الرئيس من القوائم المالية هو توفير المعلومات المحاسبية الملائمة حول الوضع المالي والتشغيلي للشركات لمساعدة مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات ، وتحقيق هذا الهدف يجعل من القوائم المالية والمعلومات المحاسبية ذات جودة عالية ولا سيما اذا كان المدراء يلتزمون الحياد والموضوعية في عرض البنود المدرجة في القوائم المالية (1) . ولكي تصبح المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمستخدميها لاتخاذ القرارات ينبغي ان تتصف ببعض الصفات والخصائص والتي تستخدم كقاعدة لتقييم درجة ومستوى جودة المعلومات المحاسبية .

#### أولاً: المفاهيم العلمية للجودة وجودة المعلومات المحاسبية

**الجودة لغة :** الاصل الاشتقاقي للجودة هو (ج و د ) وهو اصل يدل على التسمح بالشيء وكثرة العطاء ، والحواد السخي ، والجيد ضد الردي ، والجودة لغة يتضمن العطاء الواسع والاداء الجيد الذي يبلغ حداً فائقاً ، ومن مترادفات الجودة الاتقان والاصل الاشتقاقي (ت ق ن ) يدل على احكام الشيء (2) .

#### الجودة وجودة المعلومات المحاسبية في الاصطلاح العلمي

عرفت الجودة بانها مجموعة الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج او الخدمة والتي تؤدي الى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء (3) .عرفت جودة المعلومات بانها امكانية استخدام المعلومات في اتخاذ القرارات (4) . هي خصائص المعلومات لتلبية المتطلبات الوظيفية ، التقنية والمعرفية من منتجي المعلومات ، الاداريين ، المستهلكين والخبراء (5) . وانها جودة المخرجات التي تنتجها نظم المعلومات في شكل تقارير مكتوبة او منشورة (6) .تعني ملائمة المعلومات للاستخدامات المطلوبة في العمليات ، صنع القرار

(1) Soghra Karamdar Mezerji et al , **The Relationship Between Accounting Information Quality with Discretionary Accruals and Stability of Earnings** , Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business , Vol. 5 , No. 7 , 2013 , P. 106 .

(2) عبد العزيز زكي عبد العال ، ادارة الجودة ودورها في بناء الشركات ، ( لندن : الجامعة الافتراضية بالمملكة المتحدة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص 6 .

(3) محمد علي جبران ، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن ، ( الرياض : جامعة الملك سعود ، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، في الفترة ، 4-5 جماد الآخرة 1431 هـ ، الموافق 18-19 ، مايو 2010 ) ، ص 12 .

(4) Biljana Tesić , **Quality , Effectiveness and Management Information Systems Performance of Local Treasuries Budget Accounting** , International Journal for Quality Research , Vol.5 , No.3 , 2011, P. 159 .

(5) Arman Aziz Karagül Ali Özdemir , **Evaluation of Financial Information Quality Attributes : A Comparison from Turkey** , International Journal of Business and Social Science , Vol.3 , No.23 , 2012 , P.46 .

(6) Rapina , **Factors Influencing the Quality of Accounting Information System and its Implications on the Quality of Accounting Information** , Research Journal of Finance and Accounting , Vol.5 , No.2 , 2014 , P.149 .

والتخطيط<sup>(1)</sup> . عرفت الجودة بانها مجموع الخصائص التي تحقق اهداف المعلومات المحاسبية والدلالات المرتبطة باستفسارات وتوقعات المستخدمين<sup>(2)</sup> . الجودة هي مجموع الخصائص التي تؤثر على قدرة الشركات في اشباع الحاجات<sup>(3)</sup> . تعني الخصائص المفيدة للمعلومات المحاسبية والتي تساعد المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية والمسؤولين عن القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق طرق واساليب محاسبية بديلة<sup>(4)</sup> . جودة المعلومات المحاسبية تعني تحقق معيار الملائمة ، الدقة ، اكتمال المعلومات والتوقيت المناسب<sup>(5)</sup> . يرتبط مفهوم جودة المعلومات بطريقة مباشرة بكيفية مساعدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات<sup>(6)</sup> . عرفت جودة المعلومات المحاسبية بانها حصول مستخدمي المعلومات على المعلومات اللازمة بسرعة عند الحاجة وان تكون موضوعية بحيث يمكن للمستخدم اتخاذ الاجراءات المناسبة ، وتوصف في ثلاثة ابعاد بعد الزمن ، المحتوى والشكل<sup>(7)</sup> . مفهوم جودة المعلومات المحاسبية مفهوم معقد يتضمن ملائمة المعلومات المحاسبية ، ادارة الارباح ، الحفاظ على الحسابات وتتحقق جودة المعلومات المحاسبية اذا كانت المعلومات متاحة عند الحاجة اليها وذلك لتلبية احتياجات المستخدمين في عملية صنع القرار<sup>(8)</sup> . عرفت جودة المعلومات المحاسبية بانها ناتج المعلومات التي تتصف بالخصائص والصفات التي تجعل المعلومات اكثر قيمة وفائدة من خلال الملائمة ، الدقة واكتمال المعلومات<sup>(9)</sup> . عرفت جودة المعلومات المحاسبية بانها المعلومات التي تتسم بخصائص الجودة المطلوبة من قبل مستخدميها والتي تسهم في جعل القرارات ذات قيمة وفائدة لتحقيق الاهداف<sup>(10)</sup> . يتضح للباحث ان مفاهيم جودة المعلومات تحدد الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة والتي تساعد مستخدميها ، في اتخاذ القرارات المختلفة.

<sup>(1)</sup> Mouzhi Ge , **Information Quality Assessment and Effects on Inventory Decision – Making** , (Dublin : Dublin City University , Ph,D Thesis , 2009 ) , P. 20 .

<sup>(2)</sup> Timur Gafarov , **Financial Reporting Quality Control for Internal Control Implementation** , ( Braha : Brno University of Technology , Ph,D Thesis , 2009 ) P.17 .

<sup>(3)</sup> S.C. Chiemeke et al , **A Study of the Critical Successful Factors Influencing Data Quality in Nigerian Higher Institutions** , African Journal of Computing & ICT , Vol.5 , No. 2, 2012 , P.45 .

<sup>(4)</sup> Sayed A. Bala , **Role of Corporate Governance Application Practice of Creative Accounting Methods** , Arab Economics and Business Journal , Vol.8 , 2013 , P. 67 .

<sup>(5)</sup> Muhammad Syaifullah , **Influence Organizational Commitment on the Quality of Accounting Information System** , International Journal of Scientific & Technology Research , Vol.3 , Issue 9 , 2014 , P.299 .

<sup>(6)</sup> Azmi Fitriati , Sri Mulyani , **Factors that Affect Accounting Information System Success and its Implication on Accounting Information Quality** , Asian Journal of Information Technology , Vol.14 , No.5 , 2015 , P.157 .

<sup>(7)</sup> Meiryani , **Influence of Management System on the Quality of Accounting Information System** , International Journal of Economics , Commerce and Management , Vol.3 , Issue 1 , 2015 , P. 4 .

<sup>(8)</sup> Azhar Susnto , **What Factors Influence the Quality of Accounting Information ?** IJABER, Vol.13, No. 6 , 2015 , P.4002 .

<sup>(9)</sup> Ruhul Fitrios , **Factors that Influence Accounting Information System Implementation and Accounting Information Quality** , International Journal of Scientific & Technology Research , Vol.5 , Issue 4 , 2016 , P.193 .

<sup>(10)</sup> Magnaz Lestira et al , **Influence of Accounting Information Quality , Accountability and Transparency of Financial Reporting on the Level of Zakat Revenue** , International Journal in Management and Social Science , Vol.4, Issue 4 , 2016 , P.225 .

يستنتج الباحث من مفاهيم الجودة وجودة المعلومات المحاسبية بانها :

1. تسهم في جعل القرارات ذات قيمة وفائدة لتحقيق الاهداف .
  2. مجموعة الصفات والخصائص التي تميز المنتج او الخدمة .
  3. حصول مستخدمي المعلومات على المعلومات الموضوعية عند الحاجة إليها لتلبية الاحتياجات.
  4. جودة مخرجات نظم المعلومات وناتج المعلومات الاكثر قيمة وفائدة وملائمة لاتخاذ القرارات .
  5. تؤثر على قدرة الشركات في اشباع الحاجات .
- يستطيع الباحث تعريف جودة المعلومات المحاسبية بانها مخرجات نظم المعلومات ذات الخصائص الجيدة والتي تجعل القرارات ذات قيمة وفائدة.

#### ثانياً: مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

عرفت الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بانها الصفات الواجب توافرها في المعلومات المقدمة في القوائم المالية حتى تصبح مفيدة لمتخذ القرار (1) . وعرفت بانها السمات التي تحدد فائدة المعلومات المحاسبية ، ولكي تكون المعلومات مفيدة ينبغي ان تكون ملائمة لاتخاذ القرارات ولها القدرة على التأثير على القرارات الاقتصادية والمساعدة في تقييم الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية لتأكيد او تصحيح التقييمات السابقة (2) . عرفت بانها الخصائص الرئيسية والثانوية والفرعية التي يجب ان تنسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة ، وان هذه الخصائص تشكل معايير اساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الاهداف المرجوة منها في اداء دورها في ترشيد واتخاذ القرارات (3).

عرفت بانها الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالقوائم المالية مفيدة للمستخدمين ، من خلال خاصية القابلية للفهم ، القابلية للمقارنة ، الملائمة والموثوقية (4) . والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تسهم في توفير معلومات مفيدة قادرة على اشباع حاجة مستخدميها وتؤثر تأثيراً ايجابياً في قراراتهم ، تعتمد على عدة عوامل تتعلق بمجال الاستخدام كطبيعة القرارات ومصادر المعلومات (5) كما تساعد الخصائص النوعية المستثمرين لفهم افضل لاداء وظروف الشركات وبالتالي التخفيف من التباين في المعلومات والتقليل من تكلفة رأس المال (6) وتعدد طرائق واساليب القياس والافصاح المحاسبي يتطلب معياراً لتقييم البدائل

---

(1) ظاهر قشي ، هيثم العبادي ، اثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية الاردنية، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، عدد 72 ، 2009 ) ، ص 719 .

(2) Daniela Socea Alexandra , Alexandru Ioan Cuza , **Accounting Information in the Context of Globalization** , The Annals of the University of Suceava , Vol.10 , 2010 , P.331 .

(3) باخجة عبد الله محمد طالب ، تأثير اساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية ، (بغداد : جامعة السليمانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013 ) ، ص 68 .

(4) [http : // www. Infotechaccountants. com](http://www.infotechaccountants.com) . Accessed on19/11/2016.

(5) عبد الرزاق قاسم الشحادة واخرون ، نظرية المحاسبة، ( عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011 ) ، ص 245.

(6) Taychang Wang et al , **The Economic Consequences of Information Risk : Accounting Information Quality Perspective** , Management Review , Vol.34 , 2015 , P. 101 .

المتعددة واختيار الافضل بينها من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ذات الفائدة لاختيار البديل المناسب والمفيدة للجهات المسئولة عن وضع المعايير المحاسبية ومعدّي التقارير المالية<sup>(1)</sup>. والافتقار الى جودة المعلومات المحاسبية وعدم اتسامها بالخصائص النوعية تؤثر على عملية اتخاذ القرار<sup>(2)</sup>.

يستنتج الباحث من مفاهيم خصائص المعلومات المحاسبية بانها :

1. صفات المعلومات والتي تجعلها مفيدة لاتخاذ القرار.

2. خصائص المعلومات المحاسبية الرئيسية والثانوية والفرعية .

يستطيع الباحث تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بانها صفات المعلومات المحاسبية التي يتم عكسها في التقارير والقوائم المالية والتي تجعلها مفيدة في اتخاذ القرارات .

ثالثاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً لما اورده المنظمات الدولية

تعددت الدراسات المرتبطة بتحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات او منظمات عالمية او مهنية رسمية او غير رسمية والتي تسعى الى محاولة اعادة الثقة لدى مستخدمي هذه المعلومات من داخل او خارج الوحدة الاقتصادية في التقارير والقوائم المفصح عنها من قبل الادارة وبالتالي السعى نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير من خلال عرض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية حول العالم<sup>(3)</sup>. ويوضح الشكل ( 1/2/3 ) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

---

<sup>(1)</sup> رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير ، ( عمان : دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، 2006 ) ، ص 190 .

<sup>(2)</sup> Munes Jalili et al , **The Relationship Between Accounting Information and Stock Volatility** , J . Nov . Appl . Sci . 3(s1) , 2014 , P.1515 .

<sup>(3)</sup> ناجي بن يحي ، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013 ) ، ص 44 .

شكل ( 1/2/3 )

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً لما اوردته المنظمات الدولية

IASC 1989	FASB SFAC NO 2 1980	ICAWA Corporate Report	AICPA		A.A.A 1966	الصفة
			True blood 1973	APB NO 4 1970		
X	X	X	X	X	X	الملائمة
X	X			X	X	القابلية للتحقق
		X	X	X		الوضوح
X	X		X	X	X	عدم التحيز
X	X	X				الموضوعية
X	X	X		X		التوقيت المناسب
X	X		X			الثبات
X		X		X		الاكتمال
			X			المعقولية
X	X	X	X	X		القابلية للمقارنة
X			X			الاهمية النسبية
X		X	X			الجوهر فوق الشكل
	X					القيمة التنبؤية
	X					القيمة المرتجعة
X	X	X			X	الموثوقية

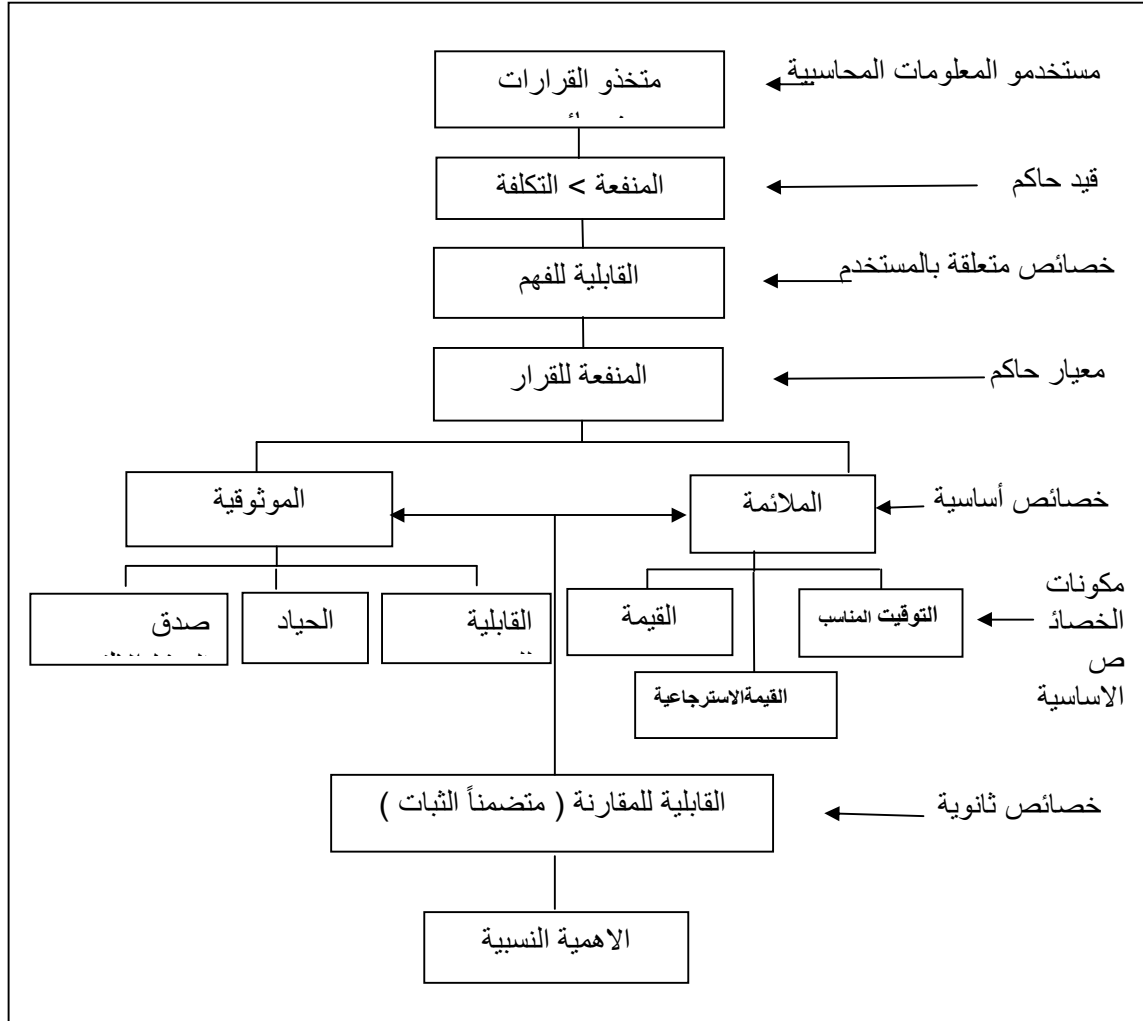
المصدر: تيجاني براقى، دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية (الجزائر:جامعة وفاق سطيف ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2006 ) ص 69 .

يتضح للباحث ان الدراسات المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية وبرغم اختلاف ازماتها وامكان دراستها الا انها اتفقت على توافر مجموعة من الخصائص التي ينبغي ان تتصف بها المعلومات المحاسبية منها الملائمة والموثوقية حيث اجمعت كل الدراسات على اهميتها كخاصيتين اساسيتين ، بالاضافة الى وجود مجموعة من الخصائص الاخرى ، وتعتبر الدراسة التي قدمها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عام 1980 والمتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية اكثر شمولية واهمية لانها قدمت خصائص ذات فائدة للمستخدم ومتخذ القرار، ويوضح الشكل (2/2/3) الخصائص كما قدمها FASB :



## شكل (2/2/3)

### الخصائص النوعية للمعلومات



Source : Ivana Mamić Sačer , Ana Oluić , **Information System' Quality in Croatian Middle and Large Companies** , JIOS , Vol .37 , No. 2 , 2013 , P. 120.

قبل تناول وعرض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشيء من التفصيل كما قدمها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في البيان رقم 2 سنة 1980 يتضح للباحث من الشكل (2/2/2) ان مجلس معايير المحاسبة قد قسم الخصائص الى خصائص تتعلق بمستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات كالفهم والمعرفة المسبقة لمعرفة وفهم المعلومات والاستفادة منها ، ولكي تقيد المعلومات مستخدميها ينبغي ان تكون المنفعة التي يتم الحصول عليها من استخدام المعلومات اكبر من تكلفة الحصول عليها وهو قيد حاكم كما ينبغي ان تكون المعلومات ذات اهمية نسبية للمستخدمين ، ايضا يوجد معيار حاكم وهو المنفعة للقرار فلا بد ان تكون المعلومات مفيدة ونافعة في اتخاذ القرارات والا كانت غير ملائمة ، وتتحدد المنفعة بالملائمة والموثوقية ، اما الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية فهي بدورها تنقسم الى قسمين خصائص اساسية

تتمثل في الملائمة والموثوقية وما يتفرع منها من خصائص فرعية كالقابلية للتحقق والصدق في التعبير وخصائص ثانوية تتمثل في القابلية للمقارنة والثبات . وفيما يلي عرض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تنقسم الى :

#### أ. خصائص تتعلق بمستخدمي المعلومات ومنتخذي القرارات

يتطلب اتخاذ القرار مقدرة متخذ القرار على تحليل وفهم المعلومات والتي ينبغي ان تكون قابلة للفهم من حيث الوضوح والبساطة والسهولة والعرض ، ومستوى فهم وادراك مستخدم المعلومات يساعده في اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة ، والقابلية للفهم تعتبر بمثابة رابط وحلقة وصل بين خصائص المعلومات ومستخدمي المعلومات بالإضافة الى الاهمية النسبية والموازنة بين المنفعة والتكلفة .

#### القابلية للفهم

تتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين ويفترض ان لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي اعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المقدمة في التقارير المالية للشركة وان تكون المعلومات بعيدة عن التعقيد والصعوبة (1) . حيث ان تصنيف وتوصيف وتقديم المعلومات بشكل واضح يجعل المعلومات قابلة للفهم ، (2) . ويعتمد القابلية للفهم على مؤشرين مهمين هما (3) :

1. درجة الوضوح والبساطة : والبساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لان البساطة في التعبير هدف يسهل للفهم للشخص ذي المستوى المتوسط ويؤدي التعقيد الى عدم نجاح المعلومات في ايصال جوهرها .

2. مستوى الفهم والادراك والوعي لدى مستخدمي المعلومات : يعكس هذا الشرط امكانية مستخدم المعلومات المحاسبية من فهم المعلومات بصورة معقولة وبالمقابل يشترط ان يكون هذا الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات المحاسبية . والقابلية للفهم يتطلب ان يتصف متخذ القرار بصفات معينة منها القدرة على فهم محتوى المعلومات ، القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة ، الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع انواع المعلومات المحاسبية من خلال فترة زمنية سابقة (4) .

يتضح للباحث ان خاصية القابلية للفهم تعتبر من الخصائص المهمة لمستخدمي المعلومات ومنتخذي القرارات لان فهم المعلومات يساعد في اتخاذ القرارات الصائبة ، اما اذا لم يتم فهم المعلومات بسبب

---

(1) زغدار احمد ، مخلوفي نعيمة ، أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الافصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة ، (الجزائر : جامعة الجزائر3 ، مجلة المؤسسة ، عدد 4 ، 2015 ) ، ص 110 .

(2) Andra M . Achim , Anca O. Chis , **Financial Accounting Quality and its Defining Characteristics** , SEA- Practical Application Of Science , Vol.2 , Issue 3, 2014 , P. 96 .

(3) ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات ، ( الجزائر : جامعة الحاج لخضر باتنة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009 ) ، ص 59 .

(4) زياد عبد الكريم القاضي ، محمد خليل ابو ظلطة ، تصميم نظم المعلومات الادارية والمحاسبية ، ( عمان : مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، 2010 ) ، ص 373 .

صعوبتها او عدم قدرة المستخدم فهمها لافتقاره للمعرفة ، العلم ، الخبرة ، الوعي والادراك يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة .

### الاهمية النسبية

حجم الحذف او العرض الخاطئ للمعلومات المحاسبية الذي يؤدي الى التأثير على متخذ القرار ، اذ تمثل الاهمية النسبية الخاصة الحاكمة للخصائص النوعية كافة وتقسم المعلومات الى ، معلومات مهمة نسبياً ويلزم ادراجها ومعالجتها محاسبياً بطريقة صحيحة وبدقة لانها تؤثر في قرار المستخدم ، ومعلومات غير هامة نسبياً ولا يوجد داع لادراجها لانها لن تؤثر في قرار المستخدم فهي معلومات غير ملائمة (1) . ومبدأ الاهمية النسبية من العوامل المحددة لخاصية الملائمة حيث تتأثر المعلومات بطبيعتها واهميتها النسبية ، وتكون المعلومات هامة اذا كان حذفها او تحريفها يمكن ان يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين ، وفي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات فقط كافية لتحديد ملائمتها ، فالتقرير عن قطاع صناعي او جغرافي جديد للوحدة قد يؤثر على تقدير المخاطر والفرص التي تواجه الوحدة بغض النظر عن الاهمية النسبية للنتائج المحققة من القطاع الجديد في الفترة المحاسبية ، ففي حالات اخرى تكون كل من طبيعة المعلومة واهميتها النسبية لازمة لتحديد ملائمتها ، وينبغي ان تكون سياسة الشركة في مجال تحديد الاهمية النسبية واضحة ويتم تطبيقها باستمرار وذلك تقادياً لتطبيق هذا المفهوم على عناصر هامة ، مما قد يؤدي الى التأثير على القوائم المالية (2) .

يستنتج الباحث من خاصية الاهمية النسبية بانها ترتبط بالافصاح من خلال تويب وتصنيف المعلومات المحاسبية في القوائم المحاسبية وفقاً لاهميتها النسبية الى معلومات هامة نسبياً وغير هامة نسبياً.

### عامل التكلفة / العائد

تحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى امكانية استخدامها في الوقت الحالي او توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف الشركات وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة ، الا ان تقدير تكلفة المعلومات يمكن ان يتم بدقة لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة ، ان المعلومات المحاسبية تستمد قيمتها من جودتها وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم او لمتخذ القرار وهي منفعة المعلومات ، درجة الرضى على المعلومات ، درجة الاخطاء والتحيز في انتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات ، وللحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة وعندما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمتها فانه يكون امام بديلين :  
أ. زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها او من خلال زيادة المنافع من المعلومات .

(1) عائد مردان ، ابراهيم عبد موسى السعيري ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية ، ( بغداد : جامعة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 ، عدد 25 ، الفصل الرابع - لسنة 2013 ) ، ص 230 .

(2) احمد نور ، المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2003/2004 ) ، ص 40 .

ب. تدنية التكلفة بتخفيض درجة صحة المعلومات او من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات. ان قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل واذا لم تؤدي المعلومات الجديدة الى تغيير القرار المتخذ سابقاً فان قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر (1) . كما تقاس قيمة المعلومات المحاسبية وجودتها وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{جودة المعلومات المحاسبية} = \frac{\text{منافع المعلومات المحاسبية}}{\text{تكاليف إنتاج المعلومات}}$$

وتتحقق جودة المعلومات المحاسبية عندما تكون المنافع اكبر من التكاليف على الرغم من ان منافع المعلومات يصعب وضعها في صورة كمية ولكن يمكن قياسها بمنفعة المعلومات للمستخدمين (2) . يتضح للباحث ان قيمة المعلومات المحاسبية التي يتم اعدادها والافصاح عنها تتحدد بالمفاضلة بين المنافع التي يمكن الحصول عليها من المعلومات المحاسبية وتكاليف انتاج المعلومات، وتكون المعلومات المحاسبية ذات قيمة اذا فاقت منافعها تكاليفها ، الا انه من الصعب قياس المعلومات ووضعها في صورة كمية لان المعلومات ليست كالسلع والخدمات ، الامر الذي يتطلب الاعتماد على التقدير الشخصي .

**ب. الخصائص النوعية الاساسية**

تتمثل الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية في خاصيتي الملائمة والموثوقية ويتفرع عن كل منهما عدداً من الخصائص الفرعية والملائمة والموثوقية تجعلان المعلومات مفيدة لاتخاذ القرار .

**مفهوم الملائمة**

عرفت الملائمة بانها قدرة المعلومات على التأثير على قرار المستخدم لها من خلال مساعدته على التنبؤ او تمكينه من الحصول على معلومات مستقبلية او حالية (3) . عرفت بانها قدرة المعلومات في التأثير على القرار المتخذ من قبل مستخدم المعلومات وهي تؤدي الى تخفيض حالة عدم التأكد لدى متلقيها (4) . عرفت الملائمة بانها تمكن متخذ القرار من التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل ، في ضوء نتائج الماضي والحاضر كما تمكنه من التعرف على مدى نجاحه في تنبؤاته السابقة وتصحيح قراراته وتعديلها في ضوء هذه المعلومات (5) . عرفت الملائمة بانها المعلومات القادرة على تغيير اتخاذ القرار ، وتكون هذه المعلومات

(1) بو عشة مبارك ، هبة بو شوشة ، دور جودة امن المعلومات المحاسبية في ادارة الازمة المالية العالمية ، ( عمان : جامعة الزرقاء الخاصة ، المؤتمر العلمي الدولي السابع ، للفترة ، 3- 5 نوفمبر ، 2009 ) ، ص ص 4 ، 5 .

(2) Ivana Mamić Sačer , Ana Oluić , Op.Cit, P. 121 .

(3) فراس خضير الزبيدي ، اثر المعلومات المحاسبية في قرارات الاستثمار في اسهم الشركات المدرجة في سوق العراق ، ( بغداد : جامعة القادسية ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 12 ، عدد 3 ، 2010 ) ، ص 110 .

(4) مصطفى محمد صلاح ، استراتيجية نظم المعلومات المحاسبية والرقابية في القطاع الحكومي ، ( بغداد : المنظمة العربية للتمية الادارية - جامعة الدول العربية ، المؤتمر السنوي العام الاول ، للفترة ، 16- 17 ابريل 2014 ) ، ص 10 .

(5) عصام الدين محمد متولي ، نظم المعلومات المحاسبية ، ( الخرطوم : جامعة السودان المفتوحة ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2007 ) ، ص 24 .

قادرة على التأثير في اتخاذ القرار لو قرر المستخدمون عدم استخدام هذه المعلومات ، وتكون هذه المعلومات قادرة على احدث التغيير في القرار اذا كانت لها قيمة تنبؤية او قيمة مؤكدة او كليهما ، وفي ضوء هذه الخاصية يجب ان تكون المعلومات المفصح عنها طوعياً ملائمة بالنسبة لمتخذ القرار والا لم تتحقق الفائدة المرجوة منها فاذا لم تسهم هذه المعلومة في تحديد البديل الامثل لدى متخذ القرار لا تعد هذه المعلومة ملائمة له وان كانت تلك المعلومات مفصح عنها طوعاً<sup>(1)</sup> . وتتحقق الملائمة عندما تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة او ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه اي انها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات<sup>(2)</sup> .

يستنتج الباحث من مفاهيم الملائمة بانها :

1. ارتباط المعلومات بالقرار وتأثيره على قرارات المستخدمين لها .
  2. تخفيض حالة عدم التأكد لمتلقي المعلومات .
  3. التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل .
  4. اسهام المعلومة في تحديد البديل الامثل لدى متخذ القرار .
- يستطيع الباحث تعريف الملائمة بانها تاتي المعلومات على اتخاذ القرارات من خلال تخفيض حالة عدم التأكد والمساعدة في التنبؤ بالنتائج المتوقعة في ضوء نتائج الماضي والحاضر .
- ولكى تكون خاصية الملائمة ذا جدوى او منفعة بالنسبة لمستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات لابد ان تتوفر فيها الصفات التالية<sup>(3)</sup> :

**1 . القدرة التنبؤية :** ان تتميز المعلومات بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها ، وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة ولزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل لمواجهة احتمالات نقصان الاصول او زيادة الخصوم او كليهما معاً ، وكذلك الاهتمام بقدرة المعلومات التنبؤية طبقاً لاختلاف اساليب وادوات القياس المحاسبي واتباع سياسات محاسبية مختلفة تساهم في تحقيق القدرة التنبؤية للمعلومات بشكل افضل .

**2. التوقيت المناسب:** من اهم خصائص المعلومات ان تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجة الخلل وواجهه القصور في الوقت المناسب باقل جهد وادنى مستوى من التكاليف والخسائر ، لذا تعتبر كفاءة الكادر المحاسبي والنظام المحاسبي مؤشراً في الاسراع بتقديم المعلومات في الوقت المناسب مما يستلزم تقديم التقارير المالية والمحاسبية في فترات قصيرة نسبياً للاستفادة منها في اتخاذ القرارات .

---

(<sup>1</sup>) [http : // dx . doi . org / 10.5339 / qproc . 2014 . gsla . 8](http://dx.doi.org/10.5339/qproc.2014.gsla.8) , Accessed on 19/11/2016

(<sup>2</sup>) رضوان حلوة حنان وآخرون ، اسس المحاسبة المالية ، ( عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004 ) ، ص 52 .

(<sup>3</sup>) كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، ( عمان : دار وائل للنشر ، 2004 ) ، ص ص 293 ، 294 .

3. القيمة الاستراتيجية : يستلزم من مستخدم المعلومات المحاسبية ان يستفيد من خاصية القيمة الاستراتيجية لقدرتها على التحقق من صحة التوقعات الماضية والاسترشاد بالتنبؤ بالتوقعات المستقبلية وهذا يساعد متخذ القرار في تصحيح التوقعات وخاصة عند اعداد الموازنات النقدية.

يتضح للباحث ان المعلومات تكون ملائمة اذا تم تقديمها في الوقت المناسب عند الحاجة اليها لاتخاذ القرار حتى اذا لم تكن على درجة عالية من الدقة وهي بذلك افضل من تقديم المعلومات الدقيقة بعد اتخاذ القرار، وكذلك تكون المعلومات ملائمة اذا كانت لها قيمة تنبؤية تعطي مؤشرات قوية عن المستقبل في ظل الظروف الطبيعية وتمكن من وضع تصور احتمالي عن النتائج المستقبلية بناءً على نتائج الاحداث الماضية ، كما تكتسب المعلومات صفة الملائمة اذا كانت لها قيمة استرجاعية تؤدي الى التأثير في القرارات الاقتصادية من خلال تقييم وتصحيح التوقعات السابقة لتحسين نوعية المخرجات المستقبلية .

### مفهوم الموثوقية

عرفت الموثوقية بانها خاصية المعلومات في التأكيد بان المعلومات خالية من الاخطاء والتحيز بدرجة معقولة<sup>(1)</sup> . عرفت بانها مدى صحة المعلومات ومصداقيتها<sup>(2)</sup> . تقدر الموثوقية بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الاخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للاحداث والعمليات الاقتصادية وتمثل خاصية الموثوقية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافيين لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم<sup>(3)</sup> . الموثوقية تعني تطبيق اساليب القياس والافصاح لاستخراج النتائج وعرضها بالكيفية التي تسمح لاشخاص اخرين باعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج وان المعلومات التي يتم تقديمها تعبر عن جوهر الاحداث التي تنطوي عليها دون ان يعترها تحريف ذو اهمية ، اضافة الى خلوها من التحيز كونها معلومات نزيهة يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها<sup>(4)</sup> . عرفت الموثوقية بانها خلو المعلومات من الاخطاء الهامة والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد ان تعبر عنه او من المتوقع ان تعبر عنه بشكل معقول<sup>(5)</sup> . يستنتج الباحث من مفاهيم الموثوقية بانها :

1. خلو المعلومات من الاخطاء والتحيز بدرجة معقولة يمكن الاعتماد عليها.

(1) رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، (عمان: دار وائل للنشر، 2003 )، ص 196 .

(2) Shirlee –ann Knight and Janice Burn , **Developing A Framework for Assessing Information Quality on the World Wide Web** , Information Science Journal , Vol.8 , 2005 , P. 162 .

(3) دونالد كيسو ، جيرري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، تعريب احمد حامد حجاج ، ( الرياض : دار المريخ للنشر ، 2005 ) ، ص 70 .

(4) رشا حمادة ، اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية ، ( دمشق : جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، عدد 1 ، 2010 ) ، ص 316 .

(5) بن فرج زوينة ، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق ، ( الجزائر : جامعة فرحات عباس ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 33 .

2. صحة المعلومات ومصداقيتها .

3 . تعبير المعلومات عن جوهر الاحداث الاقتصادية وامكانية التثبت منها .

يستطيع الباحث تعريف الموثوقية بانها صدق تعبير المعلومات عن جوهر الاحداث الاقتصادية وامكانية التثبت منها والاعتماد عليها لخلوها من الاخطاء الهامة والتحيز .

ولكى يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها فلا بد من توافر الخصائص الفرعية التالية (1) :

أ. **صدق التمثيل** : وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها . ولكى تكون المعلومات معبرا عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من انواع التحيز وهما :

1. تحيز في عملية القياس ، اى طريقة القياس سواء كانت توصل الى نتائج موضوعية ام لا .

2. تحيز القائم بعملية القياس ، وهذا النوع يقسم الى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود .

ان التحيز بنوعيه يتطلب ان تكون المعلومات على اكبر قدر ممكن من الاكتمال ، وهناك اعتبارات الاهمية النسبية وما تستلزم من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والافصاح عنها ، وان التمثيل الصادق هو العنصر الاكثر اهمية والذي يتعلق بمسألة التطابق او التماثل بين قياس او وصف ما والحدث او الشئ الاقتصادي ، والتمثيل الصادق لايعني درجة التطابق بنسبة 100% بل درجة تطابق عالية ولايوجد اختلاف جوهري بين الواقع والمعلومات الصادرة بسبب تداخل الحكم الشخصى للشخص الذى يقوم باصدار المعلومة ووجود العديد من الطرق المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية والتي لا تعطى نتائج موحدة .

ب. **القابلية للتحقق** : تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس ، تتطلب خاصية امكانية التحقق ان تكون البيانات في شكل يسمح للأشخاص الذين يعملون بصفة مستقلة عن بعضهم الوصول الى نفس المقاييس والنتائج من فحص تلك البيانات والادلة والسجلات وليس المقصود الوصول الي التطابق التام للنتائج والاحتمالات وانما يكون هناك بعض الاختلافات في حدود معينة (2) .

ج. **الحياد**: عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل جهة او طرف معين من الاطراف المعنية المهمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات او اطراف اخرى ، ان تناقض مصالح مختلف مستخدمى المصالح لاينبغي ان يؤثر على عمل المحاسب عند اعداده للقوائم المالية (3). والحياد الا تكون البيانات المحاسبية متميزة لمستخدم معين من مستخدمى التقارير المالية على حساب مستخدمين اخرين (4) .

---

(1) قورين حاج قويدر ، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، مجلة الباحث ، عدد 10 ، 2012 ) ، ص 218 .

(2) بدر الدين فاروق احمد سالم ، نصر الدين حامد احمد ، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 14 ، عدد 1 ، 2013 ) ، ص 93 .

(3) <http://www.ao.academy.org> ، 19/11/2016

(4) <http://www.bensaidadmine.yolasite> 19/11/2016.

هو خلو المعلومات من التحيز وتكون القوائم المالية غير محايدة اذا اثرت على اتخاذ القرار او الحكم ، عن طريق اختيار او عرض المعلومات لكي يتحقق ناتج محدد مقدماً (1) .

يستنتج الباحث من الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية ان المعلومات المحاسبية يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها اذا تم التعبير عنها تعبيراً صادقاً وحقيقياً واذا تم تمثيل المركز المالي ونتائج اعمال الوحدات الاقتصادية افضل تمثيل ، من خلال توافق وتطابق المعلومات مع الاحداث الاقتصادية التي تعبر عنها بكل امانة وصدق ، وليس من الضروري ان تكون درجة التوافق بنسبة 100% لتعدد طرق القياس وتدخل الحكم الشخصي في القياس ، وتكتسب المعلومات خاصية الموثوقية اذا اتسمت بالحياد والبعد عن التحيز بعرض الحقائق بعدالة وتقديم حقائق صادقة دون حذف المعلومات لمصلحة فئة من الناس على حساب فئة اخرى ، كما تتحقق الموثوقية في المعلومات اذا كانت قابلة للتحقق بحيث يمكن التوصل الى نتائج مماثلة للنتائج التي يتوصل اليها شخص اخر مستقل باستخدام نفس المعلومات وطرق القياس والافصاح والتثبت منها واقامة الدليل على صحتها.

### ج. الخصائص الثانوية للمعلومات

تتمثل الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية في خاصيتي القابلية للمقارنة والثبات .

#### القابلية للمقارنة

تمتلك المعلومات الخاصة بوحدة اقتصادية معينة منفعة اكبر في حالة امكانية مقارنة المعلومات الخاصة بها مع المعلومات المماثلة عن الوحدات الاخرى وبالمعلومات المماثلة لنفس الوحدة عن فترات سابقة (2) . والقابلية للمقارنة تعني قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية للشركة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الاداء وتقييم المركز المالي والاداء والتغيرات في المركز المالي وقياس وعرض الاثر المالي للعمليات المالية المتشابهة، والاحداث الاخرى يجب ان تتم على اساس ثابت في الشركة وعبر الزمن لتلك الشركة وعلى اساس ثابت للشركات المختلفة ، ومن اهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة اعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية واية تغييرات في السياسات واثار هذه التغييرات ويجب ان يكون المستخدمون قادرون على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الشركة للعمليات المالية المتشابهة والاحداث الاخرى من فترة لاخرى وبين الشركات المختلفة ويجب الا تختلط الحاجة الى القابلية للمقارنة مع مفهوم التوحيد كما يجب الا يعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة ، وانه من غير المناسب استمرار الشركات في استخدام السياسات المحاسبية التي تتفق مع خاصية الملائمة والموثوقية وعدم ابقاء المنشأة على سياساتها المحاسبية دون تعديل في حال وجود سياسات

(1) احمد رجب عبد العال ، مبادئ المحاسبة المالية، ( القاهرة : مؤسسة شباب الجامعة ، 1995 )، ص 17 .

(2) طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2000 ) ، ص 51 .



بديلة اكثر ملائمة ومصداقية (1) . حيث تتاثر جودة المحاسبة بكيفية اختيار الشركات للسياسات المحاسبية البديلة (2) .

يستنتج الباحث من مفاهيم القابلية للمقارنة بانها :

1. قدرة مستخدمي المعلومات على مقارنة القوائم المالية .
  2. امكانية مقارنة معلومات شركة ما مع المعلومات المماثلة عن الشركات الاخرى .
- يستطيع الباحث تعريف القابلية للمقارنة بانها مقارنة القوائم المالية للشركات المختلفة لتقييم الاداء والمركز المالي لكل منها من خلال تماثل الخصائص التي تجعل المقارنة امراً يمكن التحقق منه من اجل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات .

### الثبات

استخدام نفس المعالجة المحاسبية للاحداث المتشابهة مما يمكن المستخدم من مقارنة اداء الشركة من فترة مالية الى اخرى (3) . والثبات هو استمرار الوحدة الاقتصادية في تطبيق نفس الطرق المحاسبية التي اعتادت تطبيقها الا اذا وجد سبب يستدعي التغيير ويستلزم الافصاح عنه وعن اثاره ، وتؤثر خاصية الثبات على خاصية امكانية المقارنة فاذا اعدت المعلومات المحاسبية وفقاً لطرق محاسبية مختلفة يصبح اساس المقارنة غير صحيح (4) . عرف الثبات بانه تطبيق المنشأة نفس المعالجة المحاسبية على نفس الاحداث من فترة لاخرى وعند حدوث تغيير في المعايير المحاسبية المستخدمة في ظل وجود احوال يثبت فيها ان الطريقة الجديدة تعتبر افضل من السابقة يتعين الافصاح عن طبيعة ذلك واثار ذلك التغيير المحاسبي ومبررات اجرائه في الفترة التي حدث فيها ذلك التغيير (5) . وتتميز التقارير الجيدة بابع خصائص هامة هي المنفعة ، الشكل الملائم ، تحديد الهوية والاتساق والثبات (6) .

يستنتج الباحث من مفاهيم الثبات بانها :

1. استخدام نفس المعالجة المحاسبية للاحداث المختلفة .
2. تطبيق الطرق المحاسبية لعدة سنوات .
3. يسهم في جودة التقارير .

---

(1) عوض الله جعفر الحسين ابو بكر ، اهمية وجودة الافصاح عن المعلومات المحاسبية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم والتقانة ، المجلد 12 ، عدد 2 ، 2012 ) ، ص 116 .

(2) Katerina Hellström ، **Financial Accounting Quality in European Transition Economy** ، ( Stockholm : Stockholm School of Economics , Ph.D Thesis , 2009 ) , P. 18 .

(3) مصطفى صالح سلامة ، نظم المعلومات المحاسبية ، ( عمان: دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010 ) ، ص 40.

(4) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، المحاسبة كنظام للمعلومات ، ( القاهرة : دار التعليم الجامعي ، 2014 ) ، ص 22 .

(5) امين السيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة - الجزء الثاني ، ( القاهرة: الدار الجامعية، 2007 ) ، ص 16 .

(6) امين السيد احمد لطفي ، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 30 .

يستطيع الباحث تعريف الثبات بأنه تطبيق الاجراءات والطرق والاساليب المحاسبية على الاحداث الاقتصادية المتماثلة في الشركة الواحدة لعدة فترات محاسبية .

## المبحث الثالث

### العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية

ان المعلومات المحاسبية باعتبارها المحتوى الاعلامي للرسالة الاعلامية المحاسبية والمتمثلة في مجموعة التقارير والقوائم المالية تسهم في اتخاذ القرارات المختلفة وهي ذات منفعة وجدوى وترتبط منفعتها بالمعلومات وفائدتها من وجهة نظر معدي التقارير والقوائم المالية ومستخدميها والتي ينبغي ان تتصف بالجودة (1) . الا ان هنالك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية منها الاخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية ، التضخم ، عدم استقرار التشريعات، ممارسات المحاسبة الابداعية والتلاعب بالنتائج وغيرها (2) . يتناول الباحث في هذا المبحث بعض العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية كالعوامل والظروف البيئية المحيطة بالعمل المحاسبي او المتعلقة بالمعلومات وتقارير المراجع .

#### أولاً: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية

##### العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية

تعمل النظم المحاسبية في ظل بيئات متغيرة اقتصادية ، اجتماعية ، قانونية ، سياسية وغيرها والتي تؤثر على الهياكل والعمليات المحاسبية وتتكون تلك البيئات من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي (3) . ومن العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي (4) :

##### العوامل الاقتصادية

تتوجه المقاييس المحاسبية لخدمة قرارات استخدام الموارد المتاحة وتوزيعها بين الاستخدامات المختلفة ، وفي ذلك اعتراف بطبيعة الحاجات الاقتصادية وندرة الموارد ، كما ان درجة النمو الاقتصادي للمجتمع تنعكس على نوعية النظم المحاسبية المستخدمة لذلك نجد اختلافاً في ماهية ووظائف المحاسبة المالية في الدول المتقدمة عن الدول النامية ، وتختص المحاسبة المالية في المجتمعات القائمة على النظام الاقتصادي الحر بانتاج وتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستثمرين والمقرضين وغيرهم لغرض اتخاذ قراراتهم ولحماية المصالح المتعارضة بين مختلف الاطراف القائمة بالنشاط الاقتصادي. وتتمثل العوامل الاقتصادية في طبيعة الوضع الاقتصادي السائد وانعكاساته على أنشطة الشركات (5) . وتتطلب العولمة الاقتصادية

(1) محي الدين حمزة ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق عمان للاوراق المالية ، ( دمشق : جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 23 ، عدد 1 ، 2007 ) ، ص 147 .

(2) Mirela Camelia Baba , **Quality Management of the Accounting Services** , Bulletin of the Transilvania University of Braşov , Vol.2 , No.51 , 2009 , P.62 .

(3) امين السيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 15 .

(4) خالد الخطيب وآخرون ، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق ، ( عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 1997 ) ، ص 23 ، 24 .

(5) خالد امين عبد الله ، خالد قطناني ، البيئة المصرفية واثرها على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية ، ( عمان : جامعة العلوم التطبيقية ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد 10 ، عدد 1 ، 2007 ) ، ص 6 .

تكيف وتطور الانظمة المحاسبية كمصدر اساسي للمعلومات الاقتصادية والادارية لمواكبة العولمة وما ينجم عنها من اثار على مستويات الاعلام المالي ونشر البيانات المالية الكافية من حيث الحجم والملائمة من حيث الجودة (1) . كما تؤثر النظم الاقتصادية على الشركات بانظمتها المحاسبية وبشكل كبير ، اضافة الى ذلك ان القيود الحكومية على اتاحة رأس المال تؤثر جوهرياً على كيفية التعيين والتقرير عن المعلومات المحاسبية فكل هذه المتغيرات تؤثر على الشركات ونشاطاتها واستراتيجياتها وبالتالي تؤثر في مدخلات ومخرجات النظام المحاسبي (2) . ومن العوامل الاقتصادية كذلك التضخم والذي يؤثر تأثيراً سلبياً على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المعدة على اساس التكلفة التاريخية ، وباعتبار ان المصداقية تعني الصدق في اظهار الحقائق فان التضخم يؤثر سلباً على مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال اثر التضخم على الاطار المفاهيمي للمحاسبة وخاصة ما يتضمنه هذا الاطار من اهداف للقوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم حيث ان ارتفاع الاسعار نتيجة للتضخم يؤدي الى التأثير سلبياً على اهداف القوائم وكذلك الخصائص الواجب توفرها في المعلومات لكي تحقق الاهداف المتوقعة منها ، ويترتب عليه صعوبة التنبؤ ، المقارنة ، تقييم الاداء ، تحليل المستخدمين ، التأثير على نتيجة العمليات والمركز المالي ، صعوبة القياس المحاسبي ، عدم ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية (3) .

يتضح للباحث ان المحاسبة كعلم اجتماعي يؤثر على البيئة المحيطة بها ويتأثر بها كالبينة الاقتصادية ، الاجتماعية ، السياسية ، القانونية وغيرها الامر الذي يترتب عليه تأثر جودة المعلومات المحاسبية بالمتغيرات والظروف والعوامل البيئية . ومن العوامل الاقتصادية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، النظم الاقتصادية التي يتم تطبيقها كالنظام الاقتصادي الرأسمالي ، الاشتراكي والاسلامي ، درجة النمو الاقتصادي والتضخم حيث يؤثر على ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية .

### العوامل الاجتماعية

تؤثر الاعراف والعادات الاجتماعية على انتاج المعلومات المحاسبية وتوصيلها ويتضح ذلك من خلال العديد من المفاهيم التي تسود بعض الدول مثل حق التملك والحرية الفردية وحماية حقوق الغير والمافسة الشريفة اضافة الى حدود السلطة الحكومية واثرها على الاعتراف بحق الاطراف الخارجية على المعلومات . ويتطلب الافصاح عن الانشطة التي تقوم بها الشركات والتي لها اثاراً اجتماعية كالتعليم والصحة وتلوث البيئة واستهلاك الموارد توفير البيانات الملائمة عن الاداء الاجتماعي للشركات ومدى مساهمتها في تحقيق

(1) سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الاسواق المالية ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص 2 .

(2) فاطمة الزهراء قرامز ، تطوير نظام المعلومات المحاسبي كحتمية للمؤسسات الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة ام البواقي ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، عدد 3 ، يونيو 2015 ) ، ص 220 .

(3) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، منهجية البحث العلمي في المحاسبة ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2006 ) ،

الاهداف الاجتماعية وايصال هذه البيانات للاطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء من اجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الانشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الامثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم او من وجهة نظر المجتمع والذي يرتبط بوظيفة الاتصال المحاسبي ، كما يرتبط هدف تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للشركات بتضمن عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع (1) . وتعتبر الشركات جزءاً من النظام الاجتماعي الاوسع الذي تحكمه مجموعة من القواعد والقيم والمعتقدات، ولضمان استمراريته ونجاحها لا بد من الافصاح عن التكاليف الاجتماعية في قوائمها المالية وتكييف انشطتها وفقاً لمتطلبات المجتمع وتلبية توقعاته (2) .

يستنتج الباحث ان تطور الاطار الفكري للمحاسبة واهتمامه بالقضايا المستجدة وتناوله للمشاكل المحاسبية المعاصرة كالمحاسبة الاجتماعية اضفى لها بعداً جديداً وهذا من شأنه التأثير على المعلومات المحاسبية وجودتها لادراج المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية .

### العوامل القانونية

يتأثر عمل المحاسب المالي بالعديد من التشريعات القانونية. وتوجد علاقة بين احكام القوانين والتشريعات والمبادئ المحاسبية فاحكام التشريعات لها انعكاسات وتأثيرات مباشرة على ادوات المحاسبة حيث تحدد القوانين والتشريعات شكل ومضمون البيانات والمعلومات المالية ، كما تسهم المساءلة المالية في التأكد من انتظام وسلامة ومصداقية التقارير المالية ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها (3) . وتتمثل العوامل القانونية في مجموعة الانظمة والقواعد القانونية التي تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والاشراف على ممارستها خصوصاً مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الادارة مما ادى الى خضوعها الى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف اضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات وان القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المحاسبية التي يجب اعدادها وتقديمها هي احد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات (4) .

---

(1) يوسف محمد جريوع ، مدى تطبيق القياس والافصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع الشركات بقطاع غزة ، ( غزة : الجامعة الاسلامية ، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية ) ، المجلد 15 ، عدد 1 ، 2007 ) ، ص 247 .

(2) Omar Juhmani , **Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure on Website : the Case of Bahrain** , Universal Journal of Accounting and Finance , Vol .2 , No. 4, 2014 , P.79 .

(3) شلال زهير ، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، ( الجزائر : جامعة بومرداس ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 13 .

(4) سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012 ) ، ص 47 .

يتبين للباحث ان الممارسات المحاسبية التي تطبق بالشركات تتأثر بالقوانين والقواعد والنظم واللوائح والتشريعات التي يتم تطبيقها بالشركات وبالتالي تتأثر جودة المعلومات المحاسبية تبعاً لتأثرها بالممارسات المحاسبية والتي تتأثر هي الاخرى بالعوامل القانونية .

### العوامل المتعلقة بالنظام الضريبي

تختلف التشريعات الضريبية بين دولة واخرى ومن وقت الى اخر تبعاً للعديد من المتغيرات ويؤثر النظام الضريبي الى حد كبير على انتاج المعلومات المحاسبية من خلال تأثيره على عملية اتخاذ القرارات وعلى اختيار الاساليب المحاسبية لقياس الربح الدوري . واستخدام الجهات الضريبية المعلومات المحاسبية لاغراض التحاسب الضريبي يحتم ان تتصف المعلومات المحاسبية بالملائمة والموثوقية لتعبر عن صدقها وعدالتها (1) . والاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يؤدي الى اختلافات ، واختلافات مؤقتة تؤدي الى وجود ضريبة مؤجلة تؤثر على القياس والافصاح في القوائم المالية (2) . وتؤثر القوانين الضريبية على التحفظ المحاسبي باتباع سياسات محاسبية تؤدي الى تأجيل الارباح الحالية الى الفترات المستقبلية لتجنب فرض ضرائب مرتفعة في الفترة الحالية او لمواجهة التكاليف السياسية (3) .

يتضح للباحث ان القوانين الضريبية تؤثر في تقدير حجم الارباح التي يتم عكسها في القوائم المالية بتقليلها حتى تقلل من قيمة ضرائب الارباح باستخدام السياسات المحاسبية مما يؤدي الى عدم ملائمة وموثوقية المعلومات .

وهناك عوامل بيئية اخرى تتمثل في (4) :

### العوامل السياسية

تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة احد العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية ونظم التقارير ومهنة المحاسبة ، وتعتبر الحرية السياسية من الالهية بمكان لتطوير المحاسبة بصورة عامة والتقرير والافصاح بصفة خاصة ، حيث ان فقدان الحرية السياسية يحول دون المشاركة في وضع السياسات والقوانين ويعوق تطوير مهنة المحاسبة ويؤثر على الافصاح الكامل والعاقل . وتقوم الدول بدور رئيس في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي والقوائم المالية التي يوفرها للمستفيدين منها ، هذا في مختلف الاجهزة سواء

(1) علاء فريد عبد الاحد ، المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية ، ( بغداد: جامعة البصرة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 7 ، عدد 13 ، 2014 ) ، ص 212 .

(2) جمال كامل محمد ، اثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات ، ( القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 11 .

(3) عبد الله ثعلب العتيبي ، دراسة تحليلية لاثـر التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية المنشورة ، ( الرياض : جامعة الحدود الشمالية ، مجلة الشمال للعلوم الاساسية والتطبيقية ، المجلد 1 ، عدد 1 ، 2016 ) ، ص 27 .

(4) Nawal H. Abbas , **Environmental Factors Influencing Financial Reporting Practices and Development in Sudan** , (Khartoum : University of Gezira , Gezira Journal of Economic and Social Sciences , Vol.3 , No.1&2, 2012 ) , PP 7,9 .

الضريبية ، الرقابية او المالية والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة (1) . كما ان الاحداث السياسية الهامة لها انعكاسات على السياسة المالية لما لها من تأثير على امكانيات الايرادات وما تحدثه من تغيرات في قيمة ومحل النفقات العامة ، كما ان الفئة ذات التفوق السياسي تستعمل سلطتها المالية للمحافظة على سيطرتها في الدولة سواء عن طريق السياسة الضريبية او عن طريق النفقات العامة (2) . يستنتج الباحث ان الظروف والعوامل السياسية التي تحيط بدولة ما هي التي تؤثر في اختيار السياسات المحاسبية لتنسجم مع ظروفها واهدافها ، مما يترتب عليه التأثير على جودة المعلومات المحاسبية .

### العوامل الثقافية

تعتبر الثقافة عامل بيئي قوي يؤثر على النظام المحاسبي وممارساته وان ثقافة الدولة تؤثر في اختيار التقنيات المحاسبية ، والثقافة هي مجموعة من المعايير المجتمعية التي تتكون من القيم والتي تختلف من دولة لاخرى ومن القيم المحاسبية التي تم تطويرها لتستخدم في وصف النظام المحاسبي في اي دولة هي الاحتراف ، التوحيد، التحفظ والسرية ، بالاضافة الى هذه القيم توجد قيم اخرى تؤثر على الممارسات المحاسبية ونظمها منها الارث الاستعماري ، النظم القانونية ، التعليم ، الثقافة ، الموقف تجاه مهنة المحاسبة ، اللغة والدين .

يتضح للباحث ان العوامل الثقافية هي احدى العوامل البيئية التي تشكل النظام المحاسبي وتؤثر في ممارساته ، ولاختلاف الثقافات بين الدول يصعب ايجاد معايير محاسبية متفق عليها دولياً بشكل نهائي ولكن يمكن تطبيق المعايير المتفق عليها مع اختلاف شكل ومحتوى التقارير والقوائم .

### العوامل التعليمية

يعتبر التعليم احد العوامل الهامة لاعداد التقارير المالية والافصاح حيث ان مستوى التعليم يؤثر على توفير واستخدام المعلومات المحاسبية ، فاذا تم اختيار محاسبين لديهم خلفية جيدة في مجال المحاسبة وكفاءة مهنية عالية ويلتزمون باخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني فانهم يقدمون معلومات محاسبية جيدة من خلال الافصاح الكامل والعادل ، كما ان التعليم يعتبر ضرورياً لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث انهم من خلال التعليم يستطيعون تحليل وتفسير المعلومات التي يحصلون عليها مما يساعدهم في اتخاذ القرارات . وينبغي ان يكون المحاسب على درجة مقبولة من المعرفة بتكنولوجيا المعلومات واستخداماتها والقدرة على ادارة برامج المحاسبة الالكترونية اضافة الى المامه بلغة اجنبية عالمية (3) . ويعد المستوى التعليمي احد العوامل التي تؤثر في الممارسة المحاسبية ، فالدول التي تعاني من تدني المستوى

---

(1) حواس صلاح ،التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 ) ، ص 185.

(2) دراوسي مسعود ، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر : 1990-2004 ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2005 ) ، ص 65 .

(3) ليلي ناجي مجيد الفتلاوي ، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات ، ( بغداد : كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية ، 2013 ) ، ص 292 .

التعليمي من الصعب على الاغلبية فهم واستيعاب محتوى التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة وعلى العكس في الدول التي تحظى بمستوى تعليمي افضل ، كما ان الدول التي لها السبق في انشاء اتحادات وجمعيات مهنية تلعب دوراً كبيراً في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية من خلال التقارير المالية (1) .

يستنتج الباحث وجود علاقة بين المستوى التعليمي وجودة المعلومات المحاسبية ، فكلما ارتفع المستوى التعليمي لمعدي التقارير والقوائم المالية كلما ارتفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية والعكس بالعكس ، كما يسهم ارتفاع المستوى التعليمي في قدرة مستخدمي المعلومات على تحليل وتفسير المعلومات ويساعدهم في اتخاذ القرارات .

### العوامل المرتبطة بالانشطة البيئية

عدم التزام الشركات التي لها انشطة تضر بالبيئة بالافصاح عن مدى حفاظها على البيئة ومدى كفاءتها في الافصاح عن الاداء الاجتماعي والبيئي يؤثر على مدى ملائمة وكفاءة المعلومات وعلى شكل محتوى الافصاح المحاسبي الامر الذي يترتب عليه عدم جودة المعلومات المحاسبية (2) . كما ازداد الطلب من اصحاب المصلحة على المعلومات التي تهتم البيئة والمجتمع وتزايد الاهتمام بالافصاح عن النشاطات ذات المضمون البيئي والاجتماعي والتي يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وتحديد اثرها على القوائم المالية والتعبير بمقاييس غير كمية بالنسبة للنشاطات التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وفقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها (3) . ان العمل على ادراج اقتصاديات البيئة يساعد على توفير معرفة علمية افضل بالبيئة ووعياً بضرورة تضمين قيمة الموجودات البيئية في النماذج الاقتصادية وفي عمليات المحاسبة ، وان استحداث استراتيجيات واطر وآليات تبادل وسياسات بشأن البيانات والمعلومات البيئية من شأنه ان يحقق ارتباطاً وثيقاً بين البيانات والمعلومات وعملية صنع القرار (4) . ويؤثر عدم الافصاح عن القضايا البيئية بشكل جوهري على القوائم المالية مثل تأثير الالتزامات البيئية على تكاليف النشاط ، الافصاح عن الالتزامات الطارئة في الايضاحات المتممة للقوائم المالية (5).

يتضح للباحث ان عدم الاهتمام بالبعد البيئي وعدم الافصاح عن التكاليف البيئية في التقارير والقوائم المالية يؤدي الى عدم صحة ودقة المعلومات مما يؤدي الى التأثير السلبي على جودة المعلومات المحاسبية .

(1) صبايحي نوال ، الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية واثره على جودة المعلومة ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 80 .

(2) خليل الرفاعي وآخرون ، اثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين ، عمان : جامعة الزرقاء الخاصة ، المؤتمر العلمي الدولي السابع ، نوفمبر 2009 ) ، ص 5 .

(3) صلاح حواس ، محمد بو لسانم ، الافصاح الاجتماعي في شركات الاتصالات ، ( الجزائر : جامعة حسبية بن بو علي ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، عدد 90 ، 2011 ) ، ص 117 .

(4) الامم المتحدة ، برنامج الامم المتحدة للبيئة ، توقعات البيئة العالمية ، الدورة الاستثنائية السابعة ، كارتاخينا ، كولمبيا ، في الفترة 13 - 15 فبراير ، 2002 ) ، ص 10 .

(5) امين السيد احمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 227 .



## العوامل الادارية

في خضم التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الاقتصادي اصبح لزاماً على الشركات توفير قدر كاف من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشئونها لتساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة لذا تسعى الشركات الى توفير افضل وادق المعلومات واكثرها ملائمة ومرونة بشكل يتناسب مع احتياجات الادارة لمواجهة مشاكلها المتزايدة وبالكيفية التي تتيح لها اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم ، وتقديم المعلومات المحاسبية لاغراض ادارية يتطلب تطوير ادوات المحاسبة واساليبها . وتحقيق الاهداف المالية مرهون بكفاءة وفعالية الاداء المالي الذي ازداد الاهتمام به من اجل التغلب على الرهانات التي تواجه الشركات لان النتائج التي تظهر الكشوفات المالية لا تعد قادرة على تقديم صورة متكاملة لتقييم النشاط دون تعزيزها بالمفهوم الواسع للاداء المالي (1) . كما ان مجلس الادارة يقوم بالاشراف على عمليات الافصاح ، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركات ، توفير المعلومات الكاملة وسلامة القواعد المطبقة لتحقيق مصالح الشركات ، تحقيق المعاملة المتكافئة بين المساهمين عند تباين الاراء (2) . كما تؤثر العوامل التنظيمية في تنسيق الجهود الرسمية ضمن الاطار الذي يحدد المسؤوليات والواجبات في سبيل الحصول على المعلومات بكفاءة (3) . يتضح للباحث ان احتياجات الادارة للمعلومات المحاسبية وبالكيفية التي تتيح لها اتخاذ القرارات يتطلب تطوير ادوات المحاسبة واساليبها الامر الذي يترتب عليه توفير المعلومات الملائمة والموثوقة.

## العوامل التقنية وتكنولوجيا المعلومات

يسود العالم التغيير المتزايد والسريع في كل جوانب الحياة مما يتطلب الامر معه حتمية التغيير في الانظمة المستخدمة ومن بين هذه النظم نظم المعلومات المحاسبية ، هذا التطور يتطلب فحصاً موضوعياً للمشاكل والتحديات التي تواجهها هذه النظم لايجاد طرق جديدة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية التي توفرها هذه النظم المحاسبية (4) . حيث ان ادخال تقنية الحاسوب ونظم المعلومات في الشركات يحقق صحة وتكامل المعلومات المحاسبية وسرعة الحصول عليها وتوفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار بكفاءة وسرعة مناسبة وتحسين تطوير الاداء (5) . واستخدام الحاسوب في النظام المحاسبي يسرع في عملية توصيل

---

(5) نوبلي نجلاء ، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2005 ) ، ص 6 .

(2) يحي سعيد ، لخضر اوصيف ، دورالمراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، ( الجزائر : جامعة الوادي ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، عدد 5 ، السنة الخامسة ، 2012 ) ، ص 195 .

(3) زياد يوسف المعشر ، محمد علي الخصبة ، اثر العوامل التنظيمية والتقنية في تطبيقات نظم المعلومات الادارية ، ( عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 12 ، عدد 4 ، 2006 ) ، ص 498 .

(4) عييرات مقدم وآخرون ، التحديات المعاصرة لاعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، مجلة الباحث ، عدد 4 ، 2006 ) ، ص 17 .

(5) بو غليطة الهام ، اهمية ودور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في قطاع المحروقات بسكيكدة ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، مجلة الباحث ، عدد 13 ، 2013 ) ، ص 137 .

المعلومات والتقارير المحاسبية ومعلومات التغذية العكسية لمتخذي القرارات في الشركات<sup>(1)</sup>. وتؤثر وسائل تكنولوجيا المعلومات على وظائف الادارة المختلفة وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات تتوافق وتتلائم مع معايير جودة المعلومات المحاسبية<sup>(2)</sup>. وفي ظل تكنولوجيا المعلومات تكون المعلومات المحاسبية دقيقة وبدرجة موثوقية مقبولة ومتصفة بالثبات ويمكن الحصول عليها في الوقت المناسب<sup>(3)</sup>. يرى الباحث ان استخدام الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية فمن خلال السرعة الفائقة التي تمتاز بها الحواسيب يمكن معالجة البيانات وتحويلها الى معلومات محاسبية في زمن وجيز وتوفير المعلومات في وقتها المناسب ولا سيما في البورصات ، كما تتسم المعلومات بالدقة ، القابلية للتحقق ، القيمة الاستراتيجية مما يؤدي الى ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية .

### العوامل المتعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية ببعض الصفات والخصائص للحكم على منفعتها ومنها<sup>(4)</sup> :

أ. التأكد : تكون المعلومات مؤكدة المصدر بالإضافة الى عدم احتوائها على الاخطاء مما يجعل مصدر الحصول عليها دائماً محل ثقة للمستفيدين .

ب. كمال المعلومة وتامها : تكون المعلومات كاملة لجميع متطلبات ورغبات المستخدم وان تكون بصورة كاملة دون تفاصيل زائدة او ناقصة يفقدها معناها . ويتطلب اكتمال المعلومات توفير كل المعلومات المطلوبة وعلى نطاق واسع<sup>(5)</sup> .

ج. الفترة الزمنية : تكون المعلومات مناسبة زمنياً للاستخدام خلال دورة تشغيلها والحصول عليها .

د. الملائمة : المعلومات القادرة على احداث فرق في القرار عن طريق مساعدة المستخدمين على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية او تعزيز التنبؤات السابقة او تصحيحها<sup>(6)</sup> .

(1) رشدي عبد اللطيف وادي ، ماهر احمد محمود ، مدى جودة المعلومات التي تنتجها نظم المعلومات الادارية المحوسبة في بلديات محافظة غزة ، ( غزة : جامعة الاقصى ، مجلة جامعة الاقصى ، المجلد 11 ، عدد 2 ، 2007 ) ، ص 146 .

(2) محمد دباغية ، ابراهيم خليل السعدي ، اثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين ، ( بغداد: الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الرابعة والثلاثون ، عدد 91 ، 2011 ) ، ص 66 .

(3) ايمن هشام عزريل ، تكنولوجيا المعلومات وجودة المعلومات المحاسبية ، ( الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة المحاسبة ، عدد 58 ، السنة الثامنة عشر ، 1436 هـ / 2015 ) ، ص 23 .

(4) عماد احمد اسماعيل ، خصائص نظم المعلومات واثرها في تحديد خيار المنافسة الاستراتيجية في الادارتين العليا والوسطى ، ( غزة : الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 24 .

(5) بن امر بن حاسين ، فعالية الاسواق المالية في الدول النامية ، ( الجزائر : جامعة تلمسان ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013 ) ، ص 89 .

(6) زينب عباس حميدي ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، عدد 75 ، 2009 ) ، ص 41 .

هـ. الصدق في التعبير : تصوير المضمون الذي تهدف الى تقييمه تصويراً دقيقاً ، بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً فلا بد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع من خلال معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الاسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة (1) .

يستنتج الباحث ان جودة المعلومات المحاسبية تتأثر بمدى توفر المعلومات الصحيحة المؤكدة ، الشاملة لكافة المعلومات الضرورية ، القدرة على تغيير اتخاذ القرار، المعبرة عن الاحداث والعمليات الاقتصادية بصورة صادقة والتي يمكن الحصول عليها عند الحاجة اليها .

### اعتماد كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

ان كلاً من مدخلى التكلفة التاريخية والقيمة العادلة له ايجابياته وسلبياته على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، فبالرغم من تأييد مستخدمي البيانات المالية لمبدأ التكلفة التاريخية الا ان هناك فائدة كبيرة لاطهار بنود من الاصول والالتزامات بالقيمة العادلة لتزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة في تقدير القيمة السوقية للمنشأة ، والمؤيدون للقيمة العادلة والتكلفة التاريخية يوافقون على ان صفة الملائمة والموثوقية على درجة كبيرة من الاهمية ولكن انصار القيمة العادلة يركزون على الملائمة بينما انصار التكلفة التاريخية يركزون على الموثوقية ، وبالرغم من ان القياس بالقيمة العادلة كان يبدو مثالياً وتطوراً هائلاً في الفكر المحاسبي الا انه تسبب في افلاس البنوك ومؤسسات الاستثمار الامريكية عام 2008 نتيجة للاعتماد على معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة (2) . يعد قياس القيمة العادلة بدلاً من القياس بالتكلفة التاريخية نموذجاً ملائماً وموضوعياً ويعمل على اعداد قوائم مالية عادلة وحقيقية بما يجعل قياس الارباح اكثر واقعية وبيانات المركز المالي اكثر دلالة كما يؤدي الى تحسين الملائمة المالية ، بينما يجعل قياس التكلفة التاريخية بيانات المركز المالي اقل دلالة وواقعية على الرغم من انه اكثر دقة وصحة لحظة الاكتساب او التملك لانه يستند الى الماضي من خلال الاستناد الى مجموعة من القواعد والسياسات المحاسبية الامر الذي يؤدي الى فقدان معلومات القوائم المالية للعديد من مقومات المصدقية والملائمة التي تعد الهدف الاساسي لاعداد القوائم المالية (3) .

يتضح للباحث ان التكلفة التاريخية اكثر موثوقية واكل ملائمة والقيمة العادلة اكثر ملائمة واكل موثوقية فلكل عيوبه ومزاياه حيث ان التكلفة التاريخية تظهر المعلومات بصورة اكثر دقة وصحة عند تسجيل الاحداث الاقتصادية الا ان معلوماتها بمرور الزمن تكون غير ملائمة ولا تعكس الواقع الحقيقي بسبب التضخم وغيرها

(1) هواري سويسي ، بدر الزمان خمقاني ، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، المؤتمر الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، في الفترة 29 - 30 نوفمبر ، 2011 ) ، ص 14 .

(2) رضا ابراهيم صالح ، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية، ( القاهرة : جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46 ، عدد 2 ، 2009 ) ، ص 2 - 3 .

(3) جميل حسن نصار ، اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 9 ، عدد 3 ، 2013 ) ، ص 468 .

من العوامل الاقتصادية ، بينما القياس بالقيمة العادلة يجعل المعلومات ملائمة ، موضوعية ، عادلة وحقيقية الا انها اقل موثوقية ، اذن تتأثر جودة المعلومات المحاسبية باستخدام التكلفة التاريخية او القيمة العادلة كمدخل للقياس.

### المحاسبة الابداعية

تلجأ الادارات الى بعض الاجراءات والسياسات المحاسبية لاحداث تحسين صوري في ربحيتها وفي مركزها المالي من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند اعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم اهدافهم دون اهداف الشركات ، الامر الذي يتطلب توفير آليات مناسبة تحد من الممارسات المضللة واختيار سياسات ادارية وقرارات محاسبية مناسبة تنتج تقارير مالية موثوقة خالية من التضليل من خلال ايجاد جهة اشرافية رقابية تعمل الى جانب الادارات وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة بما يحقق اهداف الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والتي تعمل على تحويل الارقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي الى الوضع الذي يفضله معدو تلك الارقام بالاستفادة من المبادئ المقبولة (1) . ومن خلال المحاسبة الابداعية تستطيع الادارة التلاعب بالمستحقات بدلاً من تغيير الطرق والمعالجات المحاسبية لانها اقل وضوحاً وان التغيير في المستحقات لا يمكن كشفه بسهولة من طرف مستخدمي البيانات المالية ومراجعة الحسابات مقارنة بتغيير الاساليب المحاسبية التي يمكن اكتشافها (2) .

يرى الباحث ان المحاسبة الابداعية الناتجة عن استغلال الثغرات المتعددة بالسياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كتقييم المخزون بعدة طرق وتطويعها وفقاً لحاجة الادارة تتسبب في انتاج معلومات محاسبية مضللة وتقديم تقارير وقوائم غير موثوقة مما ينعكس سلباً على جودة المعلومات المحاسبية .

### النظام المحاسبي ودرجة التحفظ

يعتبر العمل المحاسبي بكل مراحلها المختلفة من تجميع الوثائق وترتيبها وتسجيلها واعداد القوائم المالية وتدقيقها ومراقبتها عملاً اساسياً يهدف الى توصيل المعلومات الخاصة بالشركات الى الغير والتي تعمل في بيئات غير مستقلة عن المحيط التي تتواجد فيها وقد تؤثر فيها احياناً كما تتأثر بها (3) . ويساعد تطبيق النظم المحاسبية على تعزيز الثقة ودعم الشفافية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية وتطوير سياسات

(1) شقيب عيسى ، زغار يحيى ، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الابداعية ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، مجلة المؤسسة ، عدد 4 ، 2015 ) ، ص 83 .

(2) <http://www.ao-academy.org>. 19/11/2016

(3) مختار مسامح ، توحيد انظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية ، (الجزائر : جامعة الحاج لخضر باتنة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص 217 .

الافصاح المحاسبي في القوائم المالية<sup>(1)</sup> . ويؤدي مفهوم التحفظ المحاسبي في مجال المحاسبة الى مخرجات محاسبية تمتاز بالموضوعية لان المعلومات تعد وفقاً للمعايير المحاسبية ويجنب المحاسبين مخاطر نشر معلومات قد يثبت فيما بعد عدم صحتها ويعتمد عليه المستخدمون لانه يؤدي الى نتائج ايجابية ، الا ان استخدام مفهوم التحفظ المحاسبي يتعارض مع بعض المبادئ والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتشويه المعلومات المحاسبية من خلال اظهارها بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية مما يؤدي الى الحاق الضرر ببعض مستخدميها<sup>(2)</sup> .

يتضح للباحث ان الاحكام والتشريعات التي تضعها الدول بشأن نظمها المحاسبية تسهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، كما ان التحفظ المحاسبي يسهم في تقديم معلومات موضوعية وتمتاز بالجودة الا ان تعارضها مع بعض المبادئ والخصائص الثانوية ينجم عنه تشويه المعلومات المحاسبية ويؤثر في جودتها.

### تقرير المراجع الخارجي ولجنة المراجعة

يعمل المراجع الخارجي على تقليص التعارض بين مصالح الادارة والمساهمين كما انه يقضي على عدم تماثل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية حيث ان المراجع يقوم بفحصها ومراجعتها والتأكد من صحتها<sup>(3)</sup> . ويقوم المراجع الخارجي باضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات من خلال قيامه بابداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية<sup>(4)</sup> . وتؤثر الاهمية النسبية في نوع القرار الذي يصدره المراجع وهذا التأثير يعتمد على حجم ونوعية المخالفات التي تحتويها القوائم ، حيث يصدر المراجع تقريراً سالباً اذا كانت المخالفات من الاهمية بشكل يؤثر بصورة واضحة على دلالة ومصادقية وعدالة القوائم المالية<sup>(5)</sup> . وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من اشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الادارة على عملية المراجعة<sup>(6)</sup> . وتسهم المراجعة في التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية<sup>(7)</sup> .

(1) زوهري جلييلة ، اثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر ، ( الجزائر : جامعة برج بوعريج ، مجلة الباحث الاقتصادي ، 2015 ) ، ص 52 .

(2) عمر اقبال ، مأمون القضاة ، اثر الازمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي ، ( غزة : جامعة النجاح ، مجلة جامعة النجاح للابحاث ، المجلد 28 ، عدد 4 ، 2014 ) ، ص 902 .

(3) محمد صالح فروم ، اثر تطبيق حوكمة المؤسسات على تنافسيتها ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 12 ، عدد 3 ، 2016 ) ، ص 679 .

(4) سمير كامل محمد ، اثر جودة المراجعة الخارجية على عملية ادارة الارباح ، ( القاهرة : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 45 ، عدد 2 ، 2008 ) ، ص 2 .

(5) منهل مجيد احمد تغريد سالم الليلة ، استخدام الاهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ، ( بغداد : جامعة الموصل ، مجلة تنمية الرافيدين ، المجلد 87 ، عدد 29 ، 2007 ) ، ص 180 .

(6) <http://www.dx.doi.org/10.2139/ssrn.498822> . Accessed on 24/10/2016.

(7) ايمن محمد نمر ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات ، ( بغداد : مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، عدد 27 ، 2011 ) ، ص 334 .

يستنتج الباحث ان ما تقوم به لجنة المراجعة وتقرير المراجع بشأن الاحداث الاقتصادية بالشركات ينعكس ايجاباً على جودة المعلومات المحاسبية فالجهود التي تبذلها لجنة المراجعة تسهم في تحقيق الثقة في المعلومات ، كما ان المراجع الخارجي يقوم بفحص ومراجعة القوائم المالية والتأكد من سلامتها وصحتها الامر الذي يترتب عليه صحة ، دقة ، دلالة ، صدق وعدالة القوائم المالية .

### اثر الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية

تهدف حوكمة الشركات الى حماية حقوق الملاك والمساواة بينهم وتحقيق العدالة واشراكهم في اتخاذ القرارات وتوفير المعلومات بشفافية ووضوح (1) . كما تهدف الى تحسين مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها وتحسين درجات الافصاح ونشر البيانات والمعلومات (2) . وتهتم الحوكمة بالابعاد المحاسبية في مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي ومرحلة الممارسة الفعلية ومرحلة ما بعد الممارسة الفعلية لتكون النتيجة النهائية انتاج معلومات محاسبية تتصف بالجودة (3) . وتسهم الحوكمة في دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها ، وتحد من المخالفات والتصرفات غير القانونية مما يزيد من درجة الثقة في القوائم المالية (4) . يتضح للباحث ان تطبيق حوكمة الشركات وتنفيذ جميع آلياتها وقواعدها كلجان المراجعة والافصاح تسهم في اعداد قوائم مالية تتصف بالجودة من خلال دقة ، سلامة ، صدق ، ملائمة وموثوقية المعلومات .

### الافصاح والشفافية

الشفافية هي النزاهة والثقة في اجراءات ادارة الشركات وادارة افرادها بما يضمن اوصول المعلومات الصحيحة والكاملة الى كل الاطراف ذات المصلحة (5) . والزمام الشركات بنشر القوائم المالية والايضاحات ، يؤثر في اصدار بيانات تعكس جوهر الوضع الاقتصادي ونتائج اعمال الشركات وتقدم معلومات اكثر فائدة وتفصيلاً لمتخذي القرارات وان تعليمات الافصاح تساعد في تحسين نوعية وكمية المعلومات المنشورة (6) . وتؤثر جودة الافصاح على المعلومات المحاسبية والتي يتم تقييمها من خلال كفاية الافصاح ، شرح الاداء ، وضوح ايضاحات القوائم المالية (7) .

(1) عوض بن سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كاحدى دعائم حوكمة الشركات ، ( الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة الملك عبدالعزيز ، المجلد 22 ، عدد 1 ، 2008 ) ، ص 180 .

(2) بريش عبد القادر ، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة اداء سوق الاوراق المالية ، ( الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، عدد 9 ، 2011 ) ، ص 48 .

(3) محمد احمد ابراهيم ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : جامعة بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، عدد 1 ، 2005 ) ، ص 14 .

(4) ولد محمد عيسى محمد ، قراءة في نظام حوكمة الشركات ، ( الجزائر : جامعة مستغانم ، مجلة الاستراتيجية والتنمية ، عدد 5 ، 2013 ) ، ص 255 .

(5) بان توفيق نجم ، الدور التكاملية للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي ، ( بغداد : جامعة البصرة ، مجلة الاقتصادي الخليجي ، عدد 24 ، 2013 ) ، ص 6 .

(6) محمد حسين ابو نصار ، علي عبد القادر الذنبيات ، مرجع سابق ، ص 116 .

(7) احمد مخلوف ، مرجع سابق ، ص 5 .

يستنتج الباحث ان للافصاح والشفافية دور بارز في تقديم معلومات محاسبية جيدة ومفيدة ، وان عدم التزام الشركات بمبدأ الافصاح والشفافية يؤدي الى اظهار بيانات ومعلومات غير حقيقية عن الاحداث الاقتصادية مما يؤدي الى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية .

### اعتماد معايير التقارير المالية الدولية

يؤثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على سلامة عمليات التقارير المالية للشركات وفي جودة المعلومات المحاسبية ويعزز موثوقية المعلومات ويخفض التباين في المعلومات المحاسبية (1). كما يؤثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية (2) . حيث يترك أثراً ايجابياً في تسهيل مقارنة البيانات المالية وتخفيض تكلفة معالجة المعلومات المحاسبية والتقليل من فرص التلاعب بنتائج الاعمال وزيادة ثقة المستخدمين في البيانات المالية (3) . ويؤدي توفير معايير فنية الى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة اصحاب المصالح بالشركة وقد قامت مجالس معايير المحاسبة باصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المطلوبة (4) .

يتضح للباحث ان المعايير الدولية للتقارير المالية تضيي الاساس السليم والفعال على المعاملات المحاسبية وتؤدي الى الاتفاق في اسس معالجة العمليات والاحداث الاقتصادية وتسهم في قياس العمليات المحاسبية التي تؤثر على نتائج الاعمال مما ينعكس بدوره على جودة المعلومات المحاسبية .

### ثانياً: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية

تتمثل معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية في الآتي (5) :

1. الدقة: يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي الحاضر والمستقبل ولا شك انه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية او عن التوقعات المستقبلية .

(1) Godfrey Akileng , **Adoption of International Financial Reporting Standards and Quality of Accounting Information : A review of Evidence** , International Journal of Economics , Finance and Management , Vol.3 , No.2 , 2014 , P.94 .

(2) فطور الصائم حمدان عبد الله ، اثر الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) على خصائص جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية بالمصارف السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 6 ، عدد 22 ، 2016 ) ، ص 197 .

(3) وليد زكريا صيام ، عادل محمد سريع ، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الخاص بالاصول الثابتة ، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، المجلد 21 ، عدد 1 ، 2007 ) ، ص 118 .

(4) ماجد اسماعيل ابو حمام ، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، ( غزة : الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009 ) ، ص 29 .

(5) صدام محمد محمود وآخرون ، اثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية ، ( بغداد : جامعة تكريت ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 2 ، عدد 3 ، 2006 ) ، ص ص 136 ، 137 .

2. المنفعة : تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها ، ومن صور المنفعة المنفعة الشكلية بتطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار ، والمنفعة الزمنية بتوفر المعلومات عند الحاجة ، والمنفعة المكانية بسهولة الحصول عليها، المنفعة التقييمية والتصحيحية بقدرة المعلومات على تقييم وتصحيح النتائج .

3. الفاعلية : تعتمد على مدى درجة تحقيق المعلومات لاهداف الشركة او متخذ القرار .

4. التنبؤ: الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع احداث ونتائج المستقبل.

5. الكفاءة : حسن استخدام الموارد في تحقيق اهداف الشركات بأقل استخدام ممكن للموارد .

### ثالثاً: مقومات جودة المعلومات المحاسبية

تتمثل مقومات جودة المعلومات المحاسبية في الآتي (1) :

1. كفاية المعلومات التي توفرها الشركات عند التقرير عن استراتيجية الاعمال وآثارها الاقتصادية.

2. كفاية المعلومات عن نتائج اعمال الانشطة القطاعية المختلفة .

3. كفاية شرح الاداء الحاضر للشركة في تقاريرها المالية .

4. كفاية المعلومات الواردة في خطابات مجلس الادارة .

5. وضوح الايضاحات المرفقة في القوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من السياسات المحاسبية

والافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية .

يستنتج الباحث ان المعلومات المحاسبية تقوم على مجموعة من المرتكزات والاسس والقواعد التي تعكس

جودتها منها كفاية المعلومات عن الآثار الاقتصادية ، الاجتماعية والبيئية وغيرها وكفاية معلومات القوائم

المالية ووضوح ايضاحاتها .

---

(1) منى جبای يوسف شعراني ، اثر التوافق بين معايير المحاسبة للمؤسسات الاسلامية ومعايير التقارير المالية الدولية

على جودة المعلومات المحاسبية ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 4، عدد 15 ، 2016 ) ،



## الفصل الرابع الدراسة الميدانية

- المبحث الاول : اجراءات الدراسة الميدانية .
- المبحث الثاني : عرض وتحليل البيانات .
- المبحث الثالث : اختبار الفرضيات .

## المبحث الاول

### اجراءات الدراسة الميدانية

#### تمهيد

انطلاقاً من اهداف وطبيعة الدراسة التي تستهدف بيان العلاقة بين القياس والافصاح عن التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية وفي ضوء الاشكالية التي تسعى الدراسة للاجابة عنها اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لوصف الحقائق المتعلقة بالظاهرة المدروسة والمنهج الاستنباطي والاستقرائي لصياغة المشكلة واختبار الفرضيات والمنهج التحليلي الاستدلالي القائم على اختبار صحة الفرضيات باستخدام الاساليب والاختبارات الاحصائية المناسبة بغية الوصول الى النتائج ووضع المقترحات والتوصيات النابعة من الدراسة ، ومن اجل التحقق من مصداقية الترابط والتأثير بين متغيرات الدراسة احتوت المنهجية على عدة نقاط منها مجتمع وعينة الدراسة ، طريقة جمع البيانات والمعلومات، بناء أداة القياس واختبارات الصدق والثبات واساليب المعالجة الاحصائية .

#### أولاً : مجتمع وعينة الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ويعني جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون مجتمع الدراسة (1). ويتكون مجتمع الدراسة الذي بني على العينة القصدية من المحاسبين والمراجعين والمدراء الماليين وبعض التخصصات الاخرى ومن لهم علاقة بموضوع الدراسة من العاملين في شركات البترول ومصانع السكر والاسمنت والكيماويات والبتروكيماويات والصناعات الحديدية والسبب وراء اختيار هذه الشركات لتمثل مجتمع الدراسة فلأنها من اكبر القطاعات الصناعية التي تقع عليها المسؤولية الكبرى في المحافظة على البيئة ولأنها الاكثر تلويثاً للبيئة . حيث تم توزيع الاستبانات على مصنع سكر الجنيد ، مصنع سكر حلفا الجديدة ، مصنع اسمنت الشمال ، مصنع رينبو للحجار وشركة ابو سيفين للبلاط والمزايكو ، شركة بترودار والنيل للبترول ومحطة محمود شريف الحرارية ، مصنع الشروق وسيليدور للبهيات ، مصنعي **Eili Group** والتوفيق للصابون ، مصانع ياسين ، امام، وسام ، سنيورة للبلستيك ، مصنع المهندس والشرق الاوسط للتغليف ، مصانع حديد كل من الشركة السودانية للحديد والصلب ، لبيرتي للفولاذ ، ابانوب لحديد التسليح ، مينا للصناعات الحديدية . أما عينة الدراسة ولكبر حجم مجتمع الدراسة فقد تم اختيارها وتحديدها من مجتمع الدراسة بطريقة العينة العشوائية لملائمتها لاغراض الدراسة حيث قام الباحث بتوزيع 204 استبانة استبيان على المستهدفين من مجتمع الدراسة والذي اختير كعينة فعلية وتم استرداد 184 استبانة استبيان وعلى ضوء ذلك اعتمد الباحث على عينة الدراسة المكون من 184 موظفاً

(1) ذوقان عبيدات وآخرون ، البحث العلمي : مفهومه وأدواته وأساليبه ، (عمان: دار الفكر ناشرون وموزعون، 2012 م)

بالشركات عينة الدراسة كعينة ممثلة لمجتمع الدراسة وذلك بدرجة ثقة (95%) وخطأً في تقدير النسبة يساوي (0.05)، والجدول (1/1/4) يوضح عدد الاستبانات الموزعة والمستبعدة والصحيحة:

### جدول (1/1/4)

#### الاستبانات الموزعة والمستلمة

الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستلمة	الاستبانات المستبعدة	الاستبانات الصحيحة والخاضعة للتحليل	نسبة الاسترداد
204	191	7	184	90%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتضح من الجدول (1/1/4) ان عدد الاستبانات الموزعة بلغت 204 استبانة وتم استرداد 191 استبانة استبعدت منها 7 استبانات لعدم اكتمال المعلومات المطلوبة وبلغ عدد الاستبانات الصحيحة والخاضعة للتحليل 184 استبانة بنسبة استرداد 90% وتعتبر هذه النسبة كبيرة نسبياً% من الناحية الاحصائية وهي نسبة كافية لاجراء الاختبارات الاحصائية والحصول على نتائج تعميم على مجتمع الدراسة المعنى . وللخروج بنتائج دقيقة وموثوقة فيما يتعلق بدور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية قام الباحث بتنوع عينة الدراسة لتشمل المتغيرات الآتية :

1. الافراد من مختلف التخصصات (محاسبة ، ادارة ، اقتصاد ، دراسات مصرفية ، نظم ، اخرى).
2. الافراد من مختلف المؤهلات العلمية ( بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه ، أخرى ) .
3. الافراد من مختلف المؤهلات المهنية ( زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية ، زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية ، زمالة المحاسبين القانونيين العربية ، زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، اخرى) .
4. الافراد من مختلف الوظائف (مدير اداري ، محاسب ، مراجع داخلي ، محلل مالي ، مدير مالي ، مراجع خارجي ، اخرى ) .
5. الافراد من مختلف سنوات الخبرة ( أقل من 5 سنوات ، 5 و اقل من 10 سنوات ، 10 و اقل من 15 سنة ، 15 و اقل من 20 سنة ، 20 سنة فأكثر ) .

ثانياً : تصميم أداة الدراسة : حرص الباحث على استخدام وسيلتي المقابلة والاستبيان لجمع البيانات وبعد تصميم الاستبيان تم توزيعه مباشرة باليد الى المبحوثين وقد تم تفضيل اجراء المقابلة الشخصية مع افراد عينة الدراسة لتوزيع الاستبيان من اجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الاسئلة وتفسيرها وازالة الغموض ان وجد قصد الوصول الى اجابات دقيقة تخدم الدراسة ، ومن اجل الحصول على المعلومات والبيانات الاولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة لدراسة دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية والاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة ، وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب الآتية (1) :

(1) جنة ادم اسحق ، دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 13 ، عدد 2، 2012 ) ، ص 41 .

1. يوفر الاستبيان الوقت للمستجيب ويعطيه فرصة للتفكير .
  2. اكثر الطرق موضوعية لانها لا تحمل اسم المستجيب للسرية مما يحفزه على تقديم معلومات صحيحة.
  3. قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات .
  4. عدم تحمل المبحوثين لأي تكاليف .
  5. سهولة وضع عباراته واختيار الفاظه وامكانية تطبيقه للحصول على المعلومات من عدد من الافراد .
- ولقد اتبع الباحث خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية :
- أ. الرجوع الى الادبيات المتعلقة بموضوع الدراسة والاطلاع عليها .
- ب. قام الباحث بتصميم أداة الدراسة وعرضها بصورتها الاولية على الاستاذ المشرف على الدراسة كما تم الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم واصدار احكامهم على الأداة لمعرفة مدى اتساق الفقرات مع فرضيات الدراسة وفي ضوء ملاحظاتهم تم حذف الفقرات التي اقترح حذفها وتعديل بعض الفقرات واعادة صياغتها لتعطي المدلول المقصود منها ، وقد حاول الباحث في صياغة اسئلة الاستبانة مراعاة الحيادية الممكنة بالابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها او يلتبس معناها ، وبناءً على ذلك تم تصميم استمارة الاستبيان لتقي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة المختارة وبعدها تم اعداد الاستبانة في صورتها النهائية ، واشتملت الاستبانة على خطاب مرفق للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الاستبانة ، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين هما :
- القسم الاول :** تضمن البيانات الشخصية لافراد عينة الدراسة ، تمثلت في التخصص العلمي ، المؤهل المهني ، المؤهل العلمي ، المسمى الوظيفي ، سنوات الخبرة .
- القسم الثاني :** احتوى هذا القسم على عدد 40 عبارة طلب من افراد عينة الدراسة ان يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان وهي ( اوافق بشدة ، اوافق ، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة ) ، ويمكن توضيح ذلك في الجدول ( 2 / 1/4 ):

#### جدول (2/1/4)

##### درجات مقياس ليكرت

الاستجابة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور فرضيات الدراسة واشتملت الاستبانة على 6 محاور تضمن المحور الاول 10 عبارات لقياس التكاليف البيئية وتضمن المحور الثاني والخاص بالافصاح عن التكاليف البيئية 10 عبارات ، اما المحور الثالث والخاص بملائمة المعلومات المحاسبية فقد اشتمل على 6 عبارات كما احتوى المحور الرابع والخاص بموثوقية المعلومات المحاسبية على 6 عبارات ايضاً اما المحور الخامس والذي جاء بعنوان قابلية المعلومات المحاسبية للفهم فقد اشتمل على 4 عبارات وكذلك المحور السادس بعنوان قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة احتوى على 4 عبارات ، ولاعطاء الوسط الحسابي مدلولاً تم

وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك للاستفادة منها في تحليل النتائج باستخدام مقياس ليكرت الخماسي ويمكن توضيح ذلك في الجدول (3/1/4) :

### جدول (3/1/4)

#### مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الاهمية النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	المعدل النسبي		الوسط الحسابي	
		من	الى	من	الى
درجة كبيرة جداً	اوافق بشدة	84%	100%	4.20	5.00
درجة كبيرة	اوافق	68%	83.8%	3.40	4.19
درجة متوسطة	محايد	52%	67.8%	2.60	3.39
درجة صغيرة	لا اوافق	36%	51.8%	1.80	2.59
درجة صغيرة جداً	لا اوافق بشدة	20%	35.8%	1.00	1.79

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

وقد تم اعداد هذا الجدول وفقاً للمعيار التالي :

المدى = الحد الاعلى - الحد الادنى = 5 - 1 = 4

عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة) .

طول الفئة =  $5 \div 4 = 0.8$  (المدى  $\div$  اكبر قيمة في المقياس) .

تمت اضافة هذه القيمة 0.8 الى اقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الاعلى لهذه الخلية وهكذا اصبح بالامكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات والاهمية النسبية لها كما هو موضح في الجدول (3 / 1 / 4) .

**ثالثاً : ثبات وصدق أداة الدراسة :** يقصد بثبات الاختبار ان يعطي المقياس نفس النتائج اذا ما استخدم اكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ويعني الثبات ايضاً انه اذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الافراد ورصدت درجات كل منهم ثم اعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً كما يعرف الثبات ايضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار (1) . وتكون نتيجة المقياس مقبولة احصائياً اذا كانت قيمة ألفا كرونباخ اكبر من 60% وتتراوح قيمة معامل ألفا بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد دل هذا على درجة ثبات أعلى لأداة الدراسة (2) . وعندها تكون مصداقية الاستبانة جيدة ويمكن تعميم النتائج.

(1) زهير احمد علي ، صيغ التمويل الاسلامي ودورها في تقليل المخاطر المالية في المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2016 ) ، ص 196 .

(2) محمد فلاق ، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الاعمال ، ( الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 252 .

اما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال اجابتهم على مقياس معين والصدق للمقياس او الأداة يعني الى اي درجة يقيس المقياس ما صمم لقياسه فعلاً وللتحقق من صدق محتوى الاستبيان والتأكد من انه يخدم اهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص لقياس الصدق الظاهري او ما يسمى بالصدق الخارجي وقد بلغ عددهم (7) محكماً وطلب منهم دراسة الاستبيان وابداء رأيهم فيه من حيث مدى مناسبة الفقرة للمحتوى ومدى كفاية الاستبيان من حيث عدد الفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم الصياغة اللغوية او اي ملاحظات اخرى يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل او التعبير او الحذف وفق ما يراه المحكمون لازماً وقد قام الباحث بدراسة ملاحظات المحكمين واقتراحاتهم واجرى التعديلات في ضوء توصياتهم وآرائهم وقد اعتبر الباحث الاخذ بملاحظة المحكمين واجراء التعديلات المشار اليها بمثابة الصدق الظاهري للاستبيان وعليه اعتبر الاستبيان صالحاً لقياس ما وضع له .

ولقياس الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لاختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الاجابات على اسئلة محاور الاستبيان وتعتبر القيمة المقبولة احصائياً لمعامل المصدقية لألفا كرونباخ 60 % فأكثر ومعامل الصدق الذي يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات وقد قام الباحث بايجاد الصدق الذاتي لاستبانة احصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي التالية :

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقد تم تطبيقه على كل محاور الاستبيان ولجميع العبارات كما هو موضح في الجدول (4/1/4):

#### جدول (4/1/4)

##### معاملات ثبات وصدق ألفا كرونباخ للمحاور

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
قياس التكاليف البيئية	10	0.772	0.879
الافصاح عن التكاليف البيئية	10	0.828	0.911
ملائمة المعلومات المحاسبية	6	0.719	0.848
موثوقية المعلومات المحاسبية	6	0.806	0.898
قابلية المعلومات المحاسبية لفهم	4	0.656	0.811
قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	4	0.678	0.823
جميع عبارات الاستبيان	40	0.916	0.957

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/1/4) ان قيم معامل الثبات والصدق كانت كما يلي :

1. بلغت نسبة معامل الثبات للعبارات المتعلقة بقياس التكاليف البيئية 77.2 % وبمعامل صدق قدره 0.879 .

2. بلغت نسبة معامل الثبات للعبارات المتعلقة بالافصاح عن التكاليف البيئية 82.8 % وبمعامل صدق قدره 0.911 .
3. بلغت نسبة معامل الثبات للعبارات المتعلقة بملائمة المعلومات المحاسبية 71.9 % وبمعامل صدق قدره 0.848 .
4. بلغت نسبة معامل الثبات للعبارات المتعلقة بموثوقية المعلومات المحاسبية 80.6 % وبمعامل صدق قدره 0.898 .
5. بلغت نسبة معامل الثبات للعبارات المتعلقة بقابلية المعلومات المحاسبية للفهم 65.6 % وبمعامل صدق قدره 0.811 .
6. بلغت نسبة معامل الثبات للعبارات المتعلقة بقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة 67.8 % وبمعامل صدق قدره 0.823 .

7. بلغت نسبة معامل الثبات لجميع عبارات الاستبيان 91.6 % وبمعامل صدق قدره 0.957 . ويتبين من الجدول (4/1/4) ان قيمة معامل ألفا كرونباخ لاجابات افراد العينة على عبارات الاستبانة ولكل محور من المحاور كان اكبر من الحد الادنى المقبول لمعامل ألفا كرونباخ وهو 60 % كما ان قيمة معامل الثبات ايضاً لجميع فقرات الاستبانة كان اكبر من 60% ويدل ذلك على وجود درجة كبيرة من المصادقية في الاجابات وان هناك اتساقاً داخلياً ايضاً بين فقرات الاستبانة وكذلك قيمة معامل الصدق لجميع عبارات الاستبيان كان اكبر من 60% مما يدل على صدق العبارات المكونة لكل محور ، ويعتبر ارتفاع معاملات الثبات والصدق اشارة الى وجود ارتباط ايجابي بين اسئلة الاستبيان ومعبرة عن اجابات مفردات العينة وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الاجابات ويجعل التحليل الاحصائي سليماً ومقبولاً وتكون البيانات التي تم الحصول عليها من خلالها مناسبة لقياس المتغيرات مما يمكننا من الاعتماد على هذه الاجابات في تحقيق اهداف الدراسة وتعميم النتائج على مجتمع الدراسة .

رابعاً : الاساليب الاحصائية المستخدمة : بعد جمع بيانات الدراسة قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لادخالها للحاسوب للتحليل الاحصائي من خلال برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science والتي يرمز لها بالرمز (SPSS) وتم ادخالها للحاسوب باعطائها ارقاماً اى بتحويل الاجابات اللفظية الى رقمية (الترميز) حيث اعطيت الاجابة اوافق بشدة خمس درجات والاجابة اوافق اربع درجات والاجابة محايد ثلاث درجات والاجابة لا اوافق درجاتان والاجابة لا اوافق بشدة درجة واحدة وتمثل الدرجة (5) اوافق بشدة اعلى الدرجات الايجابية والدرجة (1) لا اوافق بشدة تمثل اعلى الدرجات سلبية، ولقد اعتمد الباحث على الاساليب الاحصائية الآتية لتحقيق اهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها :

1. التكرارات : استخدمت لوصف المشاهدات والاتجاهات العامة.
2. النسب المئوية : لوصف عينة الدراسة وتحديد استجاباتهم تجاه محاور الدراسة .
3. الاشكال البيانية والنسب المئوية لاجابات افراد العينة لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة.

4. الوسط الحسابي mean : تم استخدام الوسط الحسابي لاجابات افراد عينة الدراسة على الاستبانة لاختبار فرضيات الدراسة وتم الاعتماد على وسط افتراضي قيمته 3 وفقاً لمقياس ليكرت Likert الخماسي والذي يعادل ما نسبته 60%  $3 = 5/(1+2+3+4+5)$  .

5. الوسط الحسابي الموزون (weighted mean) : وذلك لمعرفة مدي ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة عن المحاور الرئيسية (متوسط متوسطات العبارات) .

6. الانحراف المعياري standard deviation: يستخدم هذا المقياس للدلالة عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي، وقد تم استخدام الانحراف المعياري لقياس تشتت اجابات افراد العينة حول الوسط الحسابي.

7. اختبار درجات المصادقية والثبات لبيانات أداة الدراسة : تم استخدام اختبار المصادقية المعروف بمعامل ألفا كرونباخ لقياس درجة مصادقية اسئلة الاستبانة ولتحليل الاتساق الداخلي لبيانات أداة الدراسة وتفسر ألفا Alpha بأنها معامل الثبات الداخلي بين الاجابات لذا فان القيمة المقبولة احصائياً لهذا المعامل هي 60% فأكثر اما اذا كانت اقل فتعتبر المصادقية ضعيفة وتتراوح قيمة ألفا كرونباخ بين الصفر والواحد .

8. اختبار مربع كاي Chi- Square test : لاختبار الفرضيات عند مستوى معنوية 5% بحيث اذا كانت قيمة كاي المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من 5% يرفض الفرض العدمي ويكون الفرض البديل صحيحاً.

9. اختبار t للعينة الواحدة One Sample T-Test : يستخدم لاكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط الاجابات عن القيمة الثابتة حيث تم تحديد هذه القيمة ب 3 وهي تستخدم لاختبار الفرضيات .

10. الارتباط والانحدار لاختبار صلاحية نموذج الدراسة وتأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

خامساً : تحليل الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة :

1. التخصص العلمي: يوضح الجدول (5/1/4) والشكل البياني (1/1/4) التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي:

#### جدول (5/1/4)

#### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي

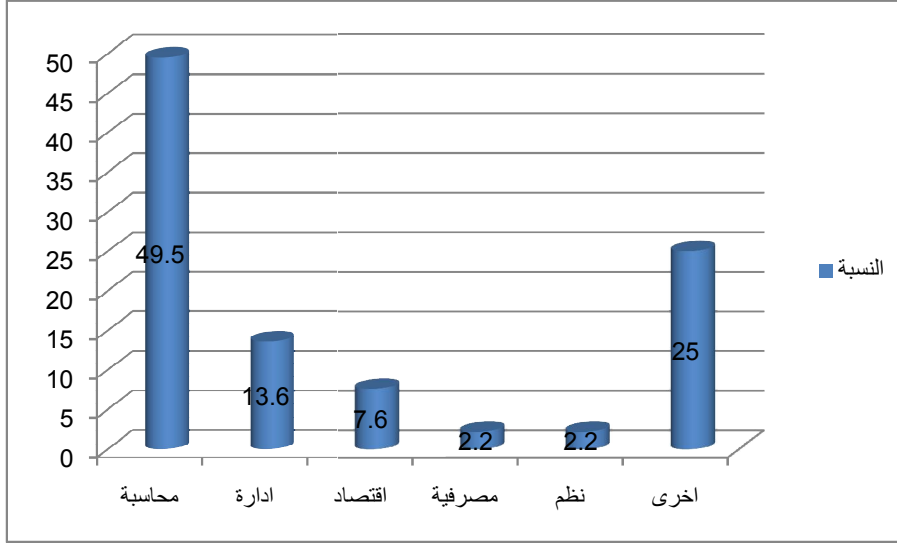
النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
49.5	91	محاسبة
13.6	25	ادارة
7.6	14	اقتصاد
2.2	4	مصرفية
2.2	4	نظم
25.0	46	اخرى
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م



### شكل (1/1/4)

#### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يوضح الجدول (5/1/4) والشكل البياني (1/1/4) التخصص العلمي لعناصر عينة الدراسة وما يعكسه التخصص من اجابة موضوعية على استبانة الدراسة فقد بلغ عدد المحاسبين 91 فرداً وتشكل نسبتهم (49.5%) وهي نسبة مقبولة وتبين ان عينة الدراسة لها علاقة قوية بموضوع الدراسة مما يضيفي على النتائج نوعاً من المصداقية ، يليهم اصحاب التخصصات الاخرى ويمثلون (46) فرداً وبنسبة (25%) بينما بلغ عدد المتخصصين في مجال الادارة (25) فرداً بنسبة بلغت (13.6%) كما بلغ عدد الافراد الذين تخصصوا في الاقتصاد (14) فرداً ويمثلون ما نسبته (7.6%) اما الافراد الذين انحصرت تخصصاتهم في نظم المعلومات المحاسبية والدراسات المصرفية فقد بلغ عدد كل منهما (4) من أفراد عينة الدراسة وبنسبة (2.2%) ، ويلاحظ ان غالبية عينة الدراسة بامكانها الاجابة على عبارات الاستبانة لقرب نوع شهاداتهم للموضوع ولا سيما ان ما يقارب نصف عينة الدراسة تخصصهم المحاسبية .

2. المؤهل العلمي : يوضح الجدول (6/1/4) والشكل (2/1/4) المؤهل العلمي لافراد العينة :

### جدول (6/1/4)

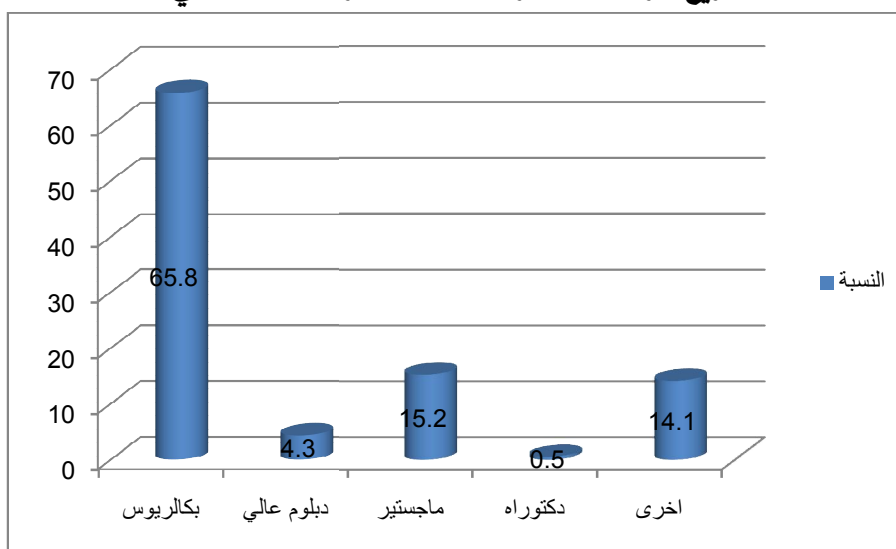
#### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
65.8	121	بكالوريوس
4.3	8	دبلوم عالي
15.2	28	ماجستير
0.5	1	دكتوراه
14.1	26	اخرى
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

### شكل (2/1/4)

#### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (6/1/4) والشكل (2/1/4) ان حملة درجة البكالوريوس هم الاكثر في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (121) فرداً وبنسبة ((65.8%) في حين وجد ان (28) من افراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (15.2%) مؤهلهم العلمي (ماجستير) يليهم من يحملون مؤهلات اخرى بعدد(26) فرداً ويمثلون (14.1%) من اجمالي عينة الدراسة اما حملة الدبلوم العالي فقد بلغ عددهم (8) افراد بنسبة (4.3%) واخيراً وجد ان (1) من افراد العينة وبنسبة (0.5%) مؤهله العلمي هو الدكتوراه ، ويلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي حيث تدل هذه النتائج الى ان افراد العينة هم من ذوي الكفاءات العلمية والذين تتوفر لديهم القدرة على الاجابة على عبارات الاستبانة وهذا من شأنه تعزيز الثقة في اجاباتهم ومن ثم الاعتماد عليها في التحليل.

3. المؤهل المهني : يوضح الجدول (7/1/4) والشكل (3/1/4) المؤهل المهني:

#### جدول (7/1/4)

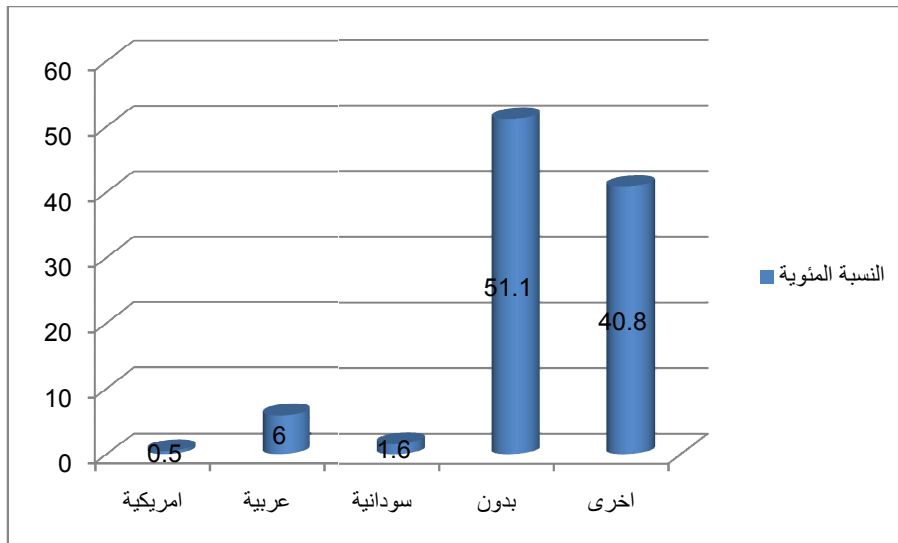
توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	0	0.0
زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	1	0.5
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	11	6.0
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	3	1.6
لا يوجد مؤهل مهني	94	51.1
أخرى	75	40.8
المجموع	184	%100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

#### شكل (3/1/4)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من الجدول (7/1/4) والشكل البياني (3/1/4) ان غالبية افراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهلات مهنية حيث بلغ عددهم (94) فرداً بنسبة بلغت (51.1%) ويلاحظ ان الذين يحملون مؤهلات مهنية اخرى غير المذكورة في الجدول قد بلغ عددهم (75) فرداً وبنسبة بلغت (40.8%) ويعزى الباحث ارتفاع هذه النسبة لعدم فهم المبحوثين لمتغير (مؤهلات اخرى) والذي قصد بها الباحث زمالة المحاسبين القانونيين الكندية او الاسترالية او غيرها من الزمالات في التخصصات الاخرى ويرجح الباحث ان يكون مقصودهم لا يوجد مؤهل مهني ، ووجد ان الذين يحملون زمالة المحاسبين القانونيين العربية قد بلغ عددهم (11) فرداً

وبنسبة بلغت (6%) بينما وجد (3) من افراد عينة الدراسة ويمثلون مانسبته (1.6%) من اجمالي حجم العينة نالوا زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ، كما وجد ان (1) من افراد عينة الدراسة وبنسبة بلغت (0.5%) يحمل زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية ، بينما يلاحظ عدم وجود من يحمل زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية من بين افراد عينة الدراسة ، ويتبين عدم اهتمام افراد عينة الدراسة ولا سيما المحاسبين منهم بالمؤهلات المهنية حيث بلغ عدد من يحمل الزمالة باختلاف مسمياتها منهم (15) فرداً فقط.

4. المسمى الوظيفي : يوضح الجدول (8/1/4) والشكل البياني (4/1/4) التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي :

#### جدول (8/1/4)

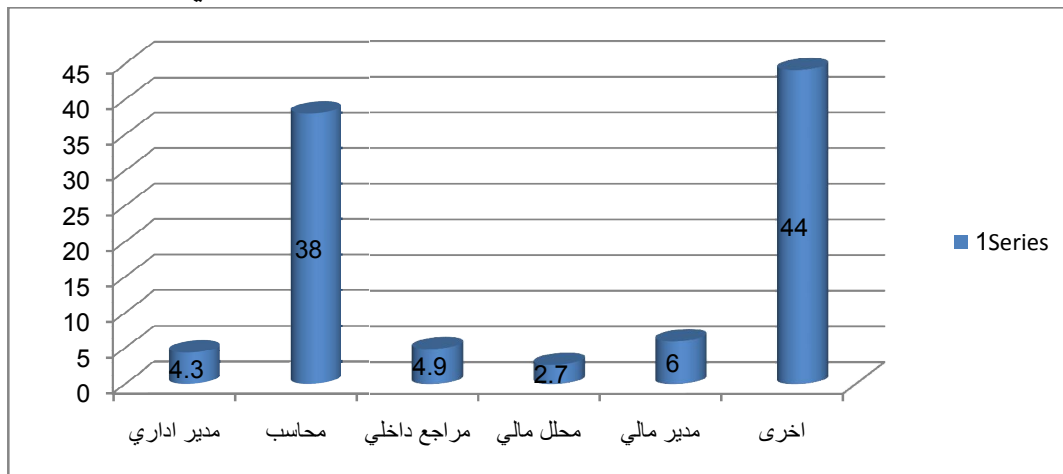
##### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي

النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
4.3	8	مدير اداري
38.0	70	محاسب
4.9	9	مراجع داخلي
2.7	5	محلل مالي
6.0	11	مدير مالي
44.0	81	أخرى
%100	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

#### شكل (4/1/4)

##### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (8/1/4) والشكل البياني (4/1/4) ان غالبية افراد عينة الدراسة يشغلون وظائف اخرى غير التي ذكرت في الجدول حيث بلغ عددهم (81) فرداً بنسبة (44%) يليهم الافراد الذين يشغلون وظيفة محاسب حيث بلغ عددهم (70) فرداً بنسبة (38%) اما الذين يشغلون منصب مدير مالي فقد بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (6%) في حين وجد ان عدد (9) من افراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (4.9%) هم من المراجعين الداخليين بينما بلغ عدد الذين يشغلون منصب مدير اداري (8) وبنسبة (4.3%) كما بلغ عدد من كان مساهم الوظيفي محلل مالي (5) افراد بنسبة (2.7%) ، ويتضح ان غالبية افراد عينة الدراسة من المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين والمدراء الماليين حيث بلغ عددهم الكلي (95) فرداً بنسبة (51.6%) مما يعكس إلمامهم بموضوع الدراسة وادراكهم بما يحيط ببيئة عملهم.

5. سنوات الخبرة : يوضح الجدول (9/1/4) والشكل البياني (5/1/4) سنوات الخبرة :

#### جدول (9/1/4)

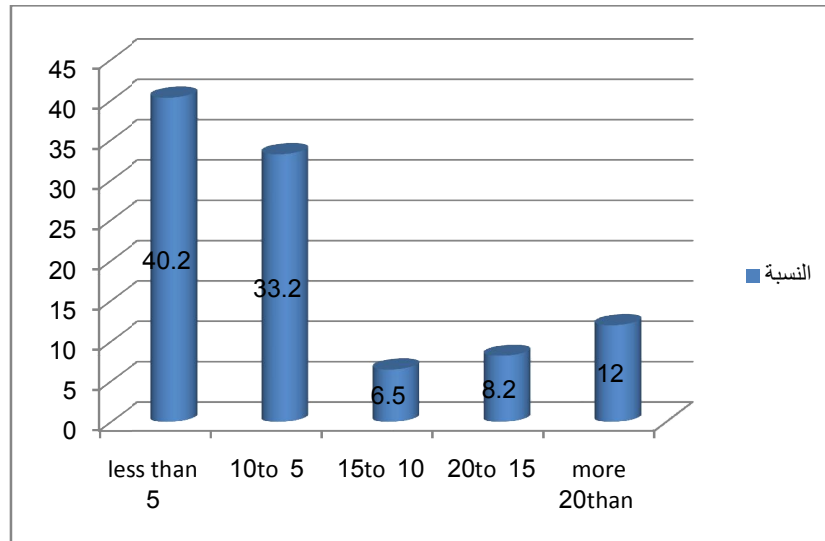
##### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	74	40.2
5 وأقل من 10 سنوات	61	33.2
10 وأقل من 15 سنة	12	6.5
15 وأقل من 20 سنة	15	8.2
20 سنة فأكثر	22	12.0
المجموع	184	%100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

#### شكل (5/1/4)

##### توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من الجدول (9/1/4) والشكل (5/1/4) ان هنالك (74) فرداً وبنسبة (40.2%) لديهم خبرة (اقل من 5 سنوات ) كما ان عدد (61) فرداً وبنسبة بلغت (33.2%) كانت خبراتهم (5 و اقل من 10سنوات ) ويليهم (22) فرداً وبنسبة بلغت (12%) من اجمالي حجم العينة تجاوزت سنوات خبراهم (اكثر من 20 سنة ) وان هنالك (15) فرداً وبنسبة بلغت (8.2%) من افراد عينة الدراسة امتدت سنوات خبراتهم من (15 الى اقل من 20 سنة ) واخيرا وجد ان من تجاوزت خبرتهم (10 و اقل من 15 سنة) كان عددهم (12) فردا بنسبة (6.5%) ، ويلاحظ ان من تقل خبرتهم عن الخمسة سنوات بلغت نسبتهم (40.2%) مما يشير الى انهم حديثي التخرج ومن المتوقع ان يكونوا على علم بالقياس والافصاح البيئي وما يلعبه من دور في جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي فان آراءهم ستكون سليمة لاغراض الدراسة ، كما ان ارتفاع نسبة من تزيد سنوات خبراتهم عن الخمسة سنوات والتي بلغت (59.8%) دليل على ارتفاع خبرتهم العملية الكافية واشارة الى تمتعهم بالمهارة واتقان العمل المحاسبيومن المتوقع ان يكونوا على علم بما يستجد من فروع المحاسبة الحديثة ومواكبين للتطورات في هذا المجال كالمحاسبة البيئية ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية حتى يجمعوا بين الخبرة العلمية والعملية .

## المبحث الثاني

### عرض وتحليل البيانات

في هذا المبحث يتناول الباحث تحليل محاور الاستبانة الموزعة على الافراد العاملين بالشركات عينة الدراسة والتي كانت تحت العناوين التالية :

- المحور الاول : قياس التكاليف البيئية .
- المحور الثاني : الافصاح عن التكاليف البيئية .
- المحور الثالث : ملائمة المعلومات المحاسبية .
- المحور الرابع : موثوقية المعلومات المحاسبية .
- المحور الخامس : قابلية المعلومات المحاسبية للفهم .
- المحور السادس : قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .

وقد اعتمد الباحث لمعالجة البيانات على التكرارات والنسب المئوية.

#### 1. تحليل عبارات المحور الاول : قياس التكاليف البيئية (المتغير المستقل الاول )

يحتوي هذا المحور على 10 عبارات تمحورت حول قياس التكاليف البيئية وهذا المحور يعبر عن المتغير المستقل الاول ، ونتائج التحليل موضحة في الجداول التالية حسب كل عبارة من عبارات المحور :

#### جدول (1/2/4)

توجد رغبة لدى الشركة لقياس التكاليف البيئية

النسبة	التكرار	المقياس
1.6	3	لا أوافق بشدة
10.9	20	لا أوافق
15.8	29	محايد
46.2	85	أوافق
25.5	47	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (1/2/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة على عبارة ( توجد رغبة لدى الشركة لقياس التكاليف البيئية) ان (85) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة بلغت (46.2%) يوافقون على العبارة كما ان (47) فردا من اجمالي حجم العينة وبنسبة (25.5%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (29) فرداً بنسبة (15.8% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (20) فرداً بنسبة بلغت (10.9%) كما ان (3) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة (1.6%).

### جدول (2/2/4)

#### قياس التكاليف البيئية يتطلب تحديد الأنشطة البيئية بالشركة

النسبة	التكرار	المقياس
.5	1	لا أوافق بشدة
2.2	4	لا أوافق
12.5	23	محايد
55.4	102	أوافق
29.3	54	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من الجدول (2/2/4) والخاص بعبارة (قياس التكاليف البيئية يتطلب تحديد الأنشطة البيئية بالشركة) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (102) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (55.4 %) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (54) فرداً بنسبة (29.3%) بينما بلغ عدد المحايدين (23) فرداً بنسبة (12.5%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (4) بنسبة (2.2%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة على العبارة (1) فرداً بنسبة (0.5%).

### جدول ( 3/2/4 )

#### قياس التكاليف البيئية يتطلب تسجيلها في حسابات منفصلة

النسبة	التكرار	المقياس
0	0	لا أوافق بشدة
7.1	13	لا أوافق
16.8	31	محايد
47.3	87	أوافق
28.8	53	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (3/2/4) الخاص بعبارة (قياس التكاليف البيئية يتطلب تسجيلها في حسابات منفصلة) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (47.3%) وبمعدل تكرار (87) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (53) وبنسبة (28.8%) وبلغ عدد المحايدين (31) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (16.8%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (7.1%) بينما لا يوجد من لا يوافق بشدة علي العبارة من بين افراد العينة.



#### جدول (4/2/4)

##### يسهم قياس التكاليف البيئية في تقليل آثار الشركات على البيئة

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	0	0
لا أوافق	6	3.3
محايد	34	18.5
أوافق	87	47.3
أوافق بشدة	57	31.0
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من خلال الجدول (4/2/4) الخاص بعبارة (يسهم قياس التكاليف البيئية في تقليل آثار الشركات علي البيئة ) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (87) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (47.3%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (57) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (31%) بينما بلغ عدد المحايدين (34) فرداً بنسبة (18.5%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (6) افراد من اجمالي افراد عينة الدراسة بنسبة (3.3%) بينما لا يوجد من لا يوافق بشدة علي العبارة من بين افراد عينة الدراسة . كما تشير نتائج التحليل الي ان متوسط اجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة بلغ (4.06) بانحراف معياري (0.790) و بدرجة موافقة ( اوافق ) بمعني ان قيمة الوسط الحسابي والانحراف المعياري تدل علي ان معظم افراد عينة الدراسة يوافقون علي العبارة لأن الوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي المقدر ب(3).

#### جدول ( 5/2/4 )

##### يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي قادر على قياس التكاليف البيئية

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	6	3.3
لا أوافق	22	12.0
محايد	47	25.5
أوافق	71	38.6
أوافق بشدة	38	20.7
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (5/2/4) ان (71) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة (38.6%) يوافقون علي العبارة كما ان (38) فردا من اجمالي حجم العينة وبنسبة (20.7%) يوافقون بشدة علي العبارة ، اما الذين يلتزمون

الحياد فقد بلغ عددهم (47) فرداً بنسبة (25.5%) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (22) فرداً بنسبة (12%) كما ان (6) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة وبنسبة (3.3%).

#### جدول ( 6/2/4 )

وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية يساعد على تطبيقها

النسبة	التكرار	المقياس
1.6	3	لا أوافق بشدة
4.3	8	لا أوافق
15.2	28	محايد
46.7	86	أوافق
32.1	59	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من الجدول (6/2/4) ان عدد الموافقين على العبارة بلغ (86) فرداً بنسبة (46.7%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة بلغ عددهم (59) فرداً بنسبة (32.1%) بينما بلغ عدد المحايدون (28) فرداً بنسبة (15.2%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (8) بنسبة (4.3%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة على العبارة (3) افراد بنسبة (1.6%).

#### جدول ( 7/2/4 )

تقاس التكاليف البيئية بالشركة باستخدام مداخل ومناهج للقياس

النسبة	التكرار	المقياس
1.6	3	لا أوافق بشدة
9.8	18	لا أوافق
28.3	52	محايد
42.4	78	أوافق
17.9	33	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (7/2/4) ان (78) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة (42.2%) يوافقون على العبارة كما ان (33) فردا من اجمالي حجم العينة وبنسبة (17.9%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (52) فرداً بنسبة (28.3%) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (18) فرداً بنسبة (9.8%) واخيراً يشير التوزيع التكراري على ان (3) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة وبنسبة (1.6%).

### جدول (8/2/4)

يصعب تتبع وقياس التكاليف البيئية لاشتراكها مع التكاليف الأخرى

النسبة	التكرار	المقياس
.5	1	لا أوافق بشدة
9.8	18	لا أوافق
24.5	45	محايد
45.1	83	أوافق
20.1	37	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (8/2/4) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (45.1%) وبمعدل تكرار (83) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (37) و بنسبة (20.1%) وبلغ عدد المحايدون (45) فرداً بنسبة (24.5%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة فقد بلغ عددهم (18) فرداً بنسبة (9.8%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (1) وبنسبة (0.5%).

### جدول ( 9/2/4 )

يعبر عن الاضرار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم نقدية

النسبة	التكرار	المقياس
2.7	5	لا أوافق بشدة
13.6	25	لا أوافق
27.7	51	محايد
41.3	76	أوافق
14.7	27	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من خلال الجدول (9/2/4) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (76) فرداً بنسبة (41.3%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (27) فرداً بنسبة (14.7%) بينما بلغ عدد المحايدون (51) فرداً بنسبة (27.7%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (25) فرداً بنسبة (13.6%) اما الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (5) افراد بنسبة (2.7%).

جدول ( 10/2/4 )

يتم عرض الآثار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم كمية

النسبة	التكرار	المقياس
1.6	3	لا أوافق بشدة
13.6	25	لا أوافق
27.2	50	محايد
43.5	80	أوافق
14.1	26	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (10/2/4) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة على عبارة (يتم عرض الآثار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم كمية) ان (80) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة بلغت (43.5%) يوافقون على العبارة كما ان (26) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (14.1%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (50) فرداً بنسبة (27.2% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (25) فرداً بنسبة (13.6%) كما ان (3) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة وبنسبة (1.6%).

2. تحليل عبارات المحور الثاني: الافصاح عن التكاليف البيئية ( المتغير المستقل الثاني )

جدول ( 11/2/4 )

تفصح الشركة عن المعلومات البيئية في التقارير والقوائم المالية

النسبة	التكرار	المقياس
2.2	4	لا أوافق بشدة
17.4	32	لا أوافق
22.8	42	محايد
37.0	68	أوافق
20.7	38	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (11/2/4) ان (68) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة بلغت (37%) يوافقون على العبارة كما ان (38) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (20.7%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (42) فرداً بنسبة (22.8% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة

(32) فرداً بنسبة (17.4%) كما ان (4) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة 2.2) (%).

#### جدول ( 12/2/4 )

##### تحرص الشركة على الافصاح البيئي باسلوب وصفي

النسبة	التكرار	المقياس
1.1	2	لا أوافق بشدة
11.4	21	لا أوافق
22.8	42	محايد
47.3	87	أوافق
17.4	32	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتبين من الجدول (12/2/4) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (87) فرداً بنسبة (47.3%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (32) فرداً بنسبة بلغت (17.4%) بينما بلغ عدد المحايدين (42) فرداً بنسبة (22.8%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (21) فردا بنسبة (11.4%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة على العبارة (2) بنسبة (1.1%).

#### جدول ( 13/2/4 )

##### تحرص الشركة على الافصاح البيئي باسلوب كمي

النسبة	التكرار	المقياس
1.6	3	لا أوافق بشدة
12.5	23	لا أوافق
28.8	53	محايد
37.5	69	أوافق
19.6	36	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتضح من الجدول (13/2/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة على عبارة (تحرص الشركة على الافصاح البيئي باسلوب كمي) ان (69) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة بلغت (37.5%) يوافقون على العبارة كما ان (36) فردا من اجمالي حجم العينة وبنسبة بلغت (19.6%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (53) فرداً بنسبة (28.8%) ( بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة

(23) فرداً بنسبة (12.5%) كما ان (3) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة (1.6%).

#### جدول ( 14/2/4 )

##### الافصاح البيئي يتطلب تطبيق المبادئ المحاسبية للقياس البيئي

النسبة	التكرار	المقياس
1.1	2	لا أوافق بشدة
3.8	7	لا أوافق
22.8	42	محايد
48.4	89	أوافق
23.9	44	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (14/2/4) الخاص بعبارة ( الافصاح البيئي يتطلب تطبيق المبادئ المحاسبية للقياس البيئي) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (48.4%) وبمعدل تكرار (89) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (44) و بنسبة (23.9%) و بلغ عدد المحايدين (42) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (22.8%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (7) افراد بنسبة (3.8%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (2) وبنسبة (1.1%).

#### جدول ( 15/2/4 )

##### تتسبب صعوبة قياس التكاليف البيئية في عملية الإفصاح البيئي

النسبة	التكرار	المقياس
1.1	2	لا أوافق بشدة
2.7	5	لا أوافق
24.5	45	محايد
48.9	90	أوافق
22.8	42	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين للباحث من خلال الجدول (15/2/4) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (90) فرداً بنسبة (48.9%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (42) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (22.8%) بينما بلغ عدد المحايدين (45) فرداً بنسبة (24.5%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة

(5) افراد من اجمالي افراد عينة الدراسة بنسبة (2.7%) كما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (2) بنسبة (1.1).

#### جدول (16/2/4)

يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية

النسبة	التكرار	المقياس
1.1	2	لا أوافق بشدة
12.5	23	لا أوافق
27.2	50	محايد
42.4	78	أوافق
16.8	31	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من الجدول (16/2/4) والخاص بعبارة ( يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (78) فرداً بنسبة (42.4%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (31) فرداً بنسبة (16.8%) بينما بلغ عدد المحايدين (50) فرداً بنسبة (27.2%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (23) فردا بنسبة (12.5%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة على العبارة (2) بنسبة (1.1%).

#### جدول ( 17/2/4 )

يوجد نظام محاسبي يتعلق بالافصاح البيئي بالشركة

النسبة	التكرار	المقياس
4.9	9	لا أوافق بشدة
16.3	30	لا أوافق
29.3	54	محايد
35.9	66	أوافق
13.6	25	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من خلال الجدول (17/2/4) والخاص بعبارة (يوجد نظام محاسبي يتعلق بالافصاح البيئي بالشركة) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (66) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (35.9%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (25) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (13.6%) بينما بلغ عدد

المحايدین (54) فرداً بنسبة (29.3%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (30) فرداً بنسبة (16.3%) اما الذين لا يوافقون بشدة على العبارة فقد بلغ عددهم (9) افراد بنسبة (4.9%).

#### جدول ( 18/2/4 )

يتموصف الأنشطة البيئية التي تؤثر علي القوائم المالية بالشركة

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	9	4.9
لا أوافق	22	12.0
محايد	40	21.7
أوافق	81	44.0
أوافق بشدة	32	17.4
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (18/2/4) والخاص بعبارة (يتم وصف الأنشطة البيئية التي تؤثر علي القوائم المالية بالشركة) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (44%) وبمعدل تكرار (81) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (32) و بنسبة (17.4%) و بلغ عدد المحايدین (40) فرداً بنسبة (21.7%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (22) فرداً بنسبة (12%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (9) افراد بنسبة (4.9%).

#### جدول ( 19/2/4 )

تقدم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الاداء البيئي الي جميع الاطراف

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	5	2.7
لا أوافق	32	17.4
محايد	40	21.7
أوافق	68	37.0
أوافق بشدة	39	21.2
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (19/2/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة على عبارة (تقدم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الاداء البيئي الي جميع الاطراف) ان (68) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة (37%) يوافقون على العبارة كما ان (39) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (21.2%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة (21.7%) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على



العبارة (32) فرداً بنسبة (17.4%) كما ان (5) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة وبنسبة (2.7%).

#### جدول (20/2/4)

تفصح الشركة عن المعلومات البيئية بشكل نقدي داخل القوائم المالية

النسبة	التكرار	المقياس
3.8	7	لا أوافق بشدة
13.6	25	لا أوافق
23.4	43	محايد
41.3	76	أوافق
17.9	33	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (20/2/4) ان (76) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة بلغت (41.3%) يوافقون على العبارة كما ان (33) فرداً بنسبة (17.9%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (43) فرداً بنسبة بلغت (23.4% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (25) فرداً بنسبة بلغت (13.6%) كما ان (7) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة وبنسبة (3.8%) كما تشير نتائج التحليل على ان الوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة قد بلغ (3.56) بانحراف معياري (1.054) مما يشير الي ان غالبية المبحوثين يوافقون علي العبارة حسب مقياس ليكرت حيث كان الوسط الحسابي اعلي من الوسط الافتراضي وهو (3) .

3. تحليل عبارات المحور الثالث: ملائمة المعلومات المحاسبية ( البعد الاول للمتغير التابع)

#### جدول (21/2/4)

يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة في الوقت المناسب

النسبة	التكرار	المقياس
1.1	2	لا أوافق بشدة
3.8	7	لا أوافق
12.0	22	محايد
45.7	84	أوافق
37.5	69	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (21/2/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة على عبارة (يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة في الوقت المناسب) ان (84) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة بلغت (45.7%) يوافقون على العبارة كما ان (69) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (37.5%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (22) فرداً بنسبة (12% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (7) افراد بنسبة (3.8%) كما ان (2) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة (1.1%).

#### جدول ( 22/2/4 )

تساعد المعلومات المحاسبية بالشركة في القدرة علي التنبؤ المستقبلي

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	0	0
لا أوافق	3	1.6
محايد	28	15.2
أوافق	74	40.2
أوافق بشدة	79	42.9
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من الجدول (22/2/4) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (74) فرداً بنسبة (40.2%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (79) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة بلغت (42.9%) بينما بلغ عدد المحايدين (28) فرداً بنسبة (15.2%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (3) بنسبة (1.6%) بينما لا يوجد من لا يوافقون بشدة على العبارة من بين افراد عينة الدراسة.

#### جدول ( 23/2/4 )

يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة اليها

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	0	0
لا أوافق	6	3.3
محايد	25	13.6
أوافق	97	52.7
أوافق بشدة	56	30.4
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (23/2/4) الخاص بعبارة (يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة اليها) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (52.7%) وبمعدل

تكرار (97) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (56) و بنسبة (30.4%) و بلغ عدد المحايدين (25) فرداً من اجمالي حجم العينة و بنسبة (13.6%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (6) افراد بنسبة (3.3%) بينما لا يوجد من لا يوافق بشدة علي العبارة من بين افراد العينة.

#### جدول ( 24/2/4 )

##### تسهم التغذية العكسية بالشركة في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	1	.5
لا أوافق	8	4.3
محايد	23	12.5
أوافق	85	46.2
أوافق بشدة	67	36.4
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين للباحث من خلال الجدول (24/2/4) الخاص بعبارة (تسهم التغذية العكسية بالشركة في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (85) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (46.2%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (67) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (36.4%) بينما بلغ عدد المحايدين (23) فرداً بنسبة (12.5%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (8) افراد من اجمالي افراد عينة الدراسة بنسبة (4.3%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (1) من بين افراد عينة الدراسة بنسبة (0.5%).

#### جدول ( 25/2/4 )

##### المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة ذات صلة بالقرارات المتخذة

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	2	1.1
لا أوافق	8	4.3
محايد	31	16.8
أوافق	96	52.2
أوافق بشدة	47	25.5
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (25/2/4) ان (96) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة (52.2%) يوافقون علي العبارة كما ان (47) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (25.5%) يوافقون بشدة علي العبارة ، اما الذين يلتزمون

الحياد فقد بلغ عددهم (31) فرداً بنسبة (16.8%) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (8) افراد بنسبة (4.3%) كما ان (2) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة (1.1%).

#### جدول ( 26/2/4 )

##### المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالشركة تلبية إحتياجات مستخدميها

النسبة	التكرار	المقياس
1.1	2	لا أوافق بشدة
5.4	10	لا أوافق
16.3	30	محايد
46.2	85	أوافق
31.0	57	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتبين من الجدول (26/2/4) والخاص بعبارة (المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالشركة تلبية إحتياجات مستخدميها) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (85) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة بلغت (46.2%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (57) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة بلغت (31%) بينما بلغ عدد المحايدين (30) فرداً بنسبة (16.3%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (10) بنسبة (5.4%) كما ان (2) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة (1.1%).

#### 4. تحليل عبارات المحور الرابع : موثوقية المعلومات المحاسبية ( البعد الثاني للمتغير التابع )

#### جدول ( 27/2/4 )

##### تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالموضوعية

النسبة	التكرار	المقياس
2.2	4	لا أوافق بشدة
3.8	7	لا أوافق
16.8	31	محايد
50.0	92	أوافق
27.2	50	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتضح من الجدول (27/2/4) والخاص بعبارة (تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالموضوعية) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (50%) وبمعدل

تكرار (92) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (50) و بنسبة (27.2%) و بلغ عدد المحايدين (31) فرداً من اجمالي حجم العينة و بنسبة (16.8%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (7) افراد بنسبة (3.8%) بينما بلغ الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (4) افراد بنسبة (2.2%).

#### جدول ( 28/2/4 )

يتم عرض المعلومات المحاسبية بالشركة بطريقة قابلة للتحقق

النسبة	التكرار	المقياس
.5	1	لا أوافق بشدة
4.9	9	لا أوافق
15.2	28	محايد
52.2	96	أوافق
27.2	50	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتبين من خلال الجدول (28/2/4) الخاص بعبارة (يتم عرض المعلومات المحاسبية بالشركة بطريقة قابلة للتحقق) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (96) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (52.2%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (50) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (27.2%) بينما بلغ عدد المحايدين (28) فرداً بنسبة (12.5%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (9) افراد من اجمالي افراد عينة الدراسة بنسبة (4.9%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (1) من بين افراد عينة الدراسة بنسبة (0.5%).

#### جدول ( 29/2/4 )

تتسم المعلومات المحاسبية بالشركة بالأمانة وصدق التمثيل

النسبة	التكرار	المقياس
.5	1	لا أوافق بشدة
4.9	9	لا أوافق
13.0	24	محايد
46.2	85	أوافق
35.3	65	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتضح من الجدول (29/2/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة على عبارة (تتسم المعلومات المحاسبية بالشركة بالأمانة وصدق التمثيل) ان (85) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة (46.2%) يوافقون على

العبارة كما ان (65) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (35.3%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة بلغت (13% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (9) افراد بنسبة بلغت (4.9%) كما ان (1) من افراد عينة الدراسة لا يوافق بشدة على العبارة بنسبة (0.5%).

#### جدول ( 30/2/4 )

تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة بالقوائم المالية في الشركة بالدقة

النسبة	التكرار	المقياس
.5	1	لا أوافق بشدة
5.4	10	لا أوافق
10.9	20	محايد
44.6	82	أوافق
38.6	71	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتبين من الجدول (30/2/4) والخاص بعبارة (تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة بالقوائم المالية في الشركة بالدقة) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (82) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة بلغت (44.6%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (71) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة بلغت (38.6%) بينما بلغ عدد المحايدين (20) فرداً بنسبة (10.9%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (10) افراد بنسبة (5.4%) كما ان (1) من افراد عينة الدراسة لا يوافق بشدة على العبارة بنسبة (0.5%).

#### جدول ( 31/2/4 )

يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة جميع الاطراف

النسبة	التكرار	المقياس
1.6	3	لا أوافق بشدة
2.7	5	لا أوافق
15.8	29	محايد
44.0	81	أوافق
35.9	66	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (31/2/4) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (44%) وبمعدل تكرار (81) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (66) و بنسبة (35.9%) و بلغ عدد المحايدين (29) فرداً بنسبة (15.8%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (5) افراد بنسبة (2.7%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (3) افراد بنسبة (1.6%).

#### جدول ( 32/2/4 )

تظهر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة حقيقية

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	1	.5
لا أوافق	3	1.6
محايد	28	15.2
أوافق	97	52.7
أوافق بشدة	55	29.9
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتبين من خلال الجدول (32/2/4) الخاص بعبارة (تظهر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة حقيقية) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (97) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (52.7%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (55) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (29.9%) بينما بلغ عدد المحايدين (28) فرداً بنسبة (15.2%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (3) افراد من اجمالي افراد عينة الدراسة بنسبة (1.6%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (1) من بين افراد عينة الدراسة بنسبة (0.5%).

5. تحليل المحور الخامس : قابلية المعلومات المحاسبية للفهم (البعد الثالث للمتغير التابع)

#### جدول ( 33/2/4 )

تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بالوضوح والبساطة

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	3	1.6
لا أوافق	5	2.7
محايد	44	23.9
أوافق	74	40.2
أوافق بشدة	58	31.5
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (33/2/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة على عبارة (تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بالوضوح والبساطة) ان (74) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة (40.2%) يوافقون على العبارة كما ان (58) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (31.5%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (44) فرداً بنسبة (23.9% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (5) افراد بنسبة (2.7%) كما ان (3) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة (1.6%).

#### جدول ( 34/2/4 )

##### المعلومات المحاسبية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمتلقي المعلومات

النسبة	التكرار	المقياس
.5	1	لا أوافق بشدة
5.4	10	لا أوافق
20.1	37	محايد
41.8	77	أوافق
32.1	59	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من الجدول (34/2/4) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (77) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة بلغت (41.8%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (59) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (32.1%) بينما بلغ عدد المحايدين (37) فرداً بنسبة (20.1%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (10) بنسبة (5.4%) كما ان (1) من افراد عينة الدراسة لا يوافق بشدة على العبارة بنسبة (0.5%).

#### جدول ( 35/2/4 )

##### تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالشمول

النسبة	التكرار	المقياس
0	0	لا أوافق بشدة
2.2	4	لا أوافق
21.7	40	محايد
45.7	84	أوافق
30.4	56	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م



يتضح من الجدول (35/2/4) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (45.7%) وبمعدل تكرار (84) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (56) و بنسبة (30.4%) و بلغ عدد المحايدون (40) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (21.7%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (4) افراد بنسبة (2.2%) بينما لا يوجد من لا يوافق بشدة علي العبارة من بين افراد العينة.

#### جدول ( 36/2/4 )

يستطيع متخذ القرار فهم محتوى المعلومات المحاسبية بالشركة

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	4	2.2
لا أوافق	2	1.1
محايد	39	21.2
أوافق	75	40.8
أوافق بشدة	64	34.8
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (36/2/4) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (75) فرداً بنسبة (40.8%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (64) فرداً بنسبة (34.8%) بينما بلغ عدد المحايدون (39) فرداً بنسبة (21.2%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (4) افراد بنسبة (2.2%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (2) من بين افراد عينة الدراسة بنسبة (1.1%).

6. تحليل عبارات المحور السادس: قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة (البعد الرابع للمتغير التابع)

#### جدول ( 37 /2/4 )

المعلومات المحاسبية تمكّن مستخدميها من مقارنة القوائم المالية

المقياس	التكرار	النسبة
لا أوافق بشدة	0	0
لا أوافق	3	1.6
محايد	24	13.0
أوافق	104	56.5
أوافق بشدة	53	28.8
المجموع	184	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (37/2/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة على عبارة (المعلومات المحاسبية تمكّن مستخدميها من مقارنة القوائم المالية) ان (104) فرداً من افراد عينة الدراسة وبنسبة (56.5%) يوافقون على العبارة كما ان (53) فرداً من اجمالي حجم العينة وبنسبة (28.8%) يوافقون بشدة على العبارة ، اما الذين يلتزمون الحياد فقد بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة (13% ) بينما كان عدد الذين لا يوافقون على العبارة (3) افراد بنسبة (1.6%) بينما لا يوجد من لا يوافقون بشدة على العبارة من بين افراد عينة الدراسة.

#### جدول (38 /2/4)

##### تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بقابليتها للقياس

النسبة	التكرار	المقياس
1.1	2	لا أوافق بشدة
6.0	11	لا أوافق
19.0	35	محايد
44.6	82	أوافق
29.3	54	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م  
يتبين من الجدول (38/2/4) والخاص بعبارة (تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بقابليتها للقياس) ان الموافقين على العبارة قد بلغ عددهم (82) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (44.6%) كما ان الذين يوافقون بشدة على العبارة قد بلغ عددهم (54) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (29.3%) بينما بلغ عدد المحايدين (35) فرداً بنسبة (19%) كما بلغ عدد الافراد الذين لا يوافقون على العبارة (11) بنسبة (6%) كما ان (2) من افراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على العبارة بنسبة (1.1%).

#### جدول (39 /2/4)

##### تسهل المعلومات المحاسبية بالشركة في تحديد البديل الامثل لمتخذى القرار

النسبة	التكرار	المقياس
.5	1	لا أوافق بشدة
1.1	2	لا أوافق
14.7	27	محايد
52.2	96	أوافق
31.5	58	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (39/2/4) الخاص بعبارة (تسهّم المعلومات المحاسبية بالشركة في تحديد البديل الامثل لمتخذى القرار) ان هنالك ارتفاع في نسبة الموافقين علي العبارة حيث بلغت نسبة الموافقين (52.2%) وبمعدل تكرار (96) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة بلغ معدل تكرارهم (58) وبنسبة (31.5%) وبلغ عدد المحايدين (27) فرداً من اجمالي حجم العينة و بنسبة (14.7%) اما الذين لا يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (2) فرداً بنسبة (1.1%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (1) بنسبة (0.5%).

#### جدول (40 /2/4)

##### تتيح التقارير والقوائم المالية بالشركة المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات

النسبة	التكرار	المقياس
2.2	4	لا أوافق بشدة
1.6	3	لا أوافق
10.9	20	محايد
54.3	100	أوافق
31.0	57	أوافق بشدة
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتبين من خلال الجدول (40/2/4) والخاص بعبارة (تتيح التقارير والقوائم المالية بالشركة المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات) ان الذين يوافقون علي العبارة بلغ عددهم (100) فرداً من اجمالي حجم العينة بنسبة (54.3%) اما الذين يوافقون بشدة علي العبارة فقد بلغ عددهم (57) فرداً من افراد عينة الدراسة بنسبة (31%) بينما بلغ عدد المحايدين (20) فرداً بنسبة (10.9%) وبلغ عدد الذين لا يوافقون علي العبارة (3) افراد من اجمالي افراد عينة الدراسة بنسبة (1.6%) بينما بلغ عدد الذين لا يوافقون بشدة علي العبارة (4) من بين افراد عينة الدراسة بنسبة (2.2%).

## المبحث الثالث

### اختبار الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة وللتحقق من فرضياتها يتناول الباحث في هذا المبحث تحليل عبارات الاستبيان عبر محاوره المختلفة من خلال اختبار T لعينة الواحدة (One Sample T-Test) وتكون العبارة ايجابية اذا كان مستوى الدلالة اقل من (0.05)، كما يتناول الباحث في هذا المبحث اختبار مربع كاي (Chi-Square Test) بالإضافة الى الارتباط والانحدار لاختبار الفرضيات ولتأكيد قبولها او رفضها.

أولاً : اختبار عبارات الاستبيان باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test):

1. تحليل عبارات المحور الاول : (قياس التكاليف البيئية) :

جدول ( 1/3/4 )

اختبار t لتحليل عبارات المحور الاول (قياس التكاليف البيئية) :

العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	(CV%)	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
توجد رغبة لدى الشركة لقياس التكاليف البيئية .	3.83	.986	0.257	11.444	183	.000
قياس التكاليف البيئية يتطلب تحديد الأنشطة البيئية بالشركة .	4.11	.739	0.180	20.362	183	.000
قياس التكاليف البيئية يتطلب تسجيلها في حسابات منفصلة .	3.98	.862	0.217	15.398	183	.000
يسهم قياس التكاليف البيئية في تقليل آثار الشركات على البيئة .	4.06	.790	0.195	18.186	183	.000
يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي قادر على قياس التكاليف البيئية .	3.61	1.044	0.289	7.976	183	.000
وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية يساعد علي تطبيقها .	4.03	.893	0.222	15.692	183	.000
تقاس التكاليف البيئية بالشركة باستخدام مداخل ومناهج للقياس .	3.65	.940	0.258	9.410	183	.000
يصعب تتبع وقياس التكاليف البيئية لإشتراكها مع التكاليف الأخرى.	3.74	.908	0.243	11.119	183	.000
يعبر عن الأضرار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم نقدية.	3.52	.992	0.282	7.063	183	.000
يتم عرض الآثار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم كمية.	3.55	.951	0.268	7.828	183	.000
المتوسط لجميع العبارات	3.808					

- المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م
- يتضح من خلال الجدول (1/3/4) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في ما يختص بالمحور الأول المتعلق بالافصاح عن التكاليف البيئية الآتي :
1. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الأولى (3.83) وبانحراف معياري قدره (0.986) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان هذه العبارة دالة احصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ويعني ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .
  2. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الثانية (4.11) بانحراف معياري (0.739) ومستوى دلالة مشاهد 0.000 اي انها دالة احصائياً لأن مستوى الدلالة المشاهد اقل من 0.05 والوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي (3) ويعكس موافقة افراد العينة على العبارة .
  3. حصلت العبارة الثالثة على وسط حسابي (3.98) بانحراف معياري (0.862) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 ويشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .
  4. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الرابعة (4.06) بانحراف معياري (0.790) ومستوى معنوية 0.000 وهو اقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يشير الى موافقة آراء افراد العينة على العبارة .
  5. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الخامسة (3.61) وبانحراف معياري قدره (1.044) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان هذه العبارة دالة احصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ويعني ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .
  6. بلغ الوسط الحسابي للعبارة السادسة (4.03) بانحراف معياري (0.893) ومستوى دلالة مشاهدة 0.000 اي انها دالة احصائياً لأن مستوى الدلالة المشاهد اقل من 0.05.
  7. حصلت العبارة السابعة على وسط حسابي (3.65) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 اي انها ذات دلالة احصائية وتشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .
  8. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الثامنة (3.74) بانحراف معياري (0.908) ومستوى معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05 كما ان الوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي (3) مما يشير الى موافقة آراء افراد العينة على العبارة .
  9. بلغ الوسط الحسابي للعبارة التاسعة (3.52) وبانحراف معياري قدره (0.992) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان هذه العبارة دالة احصائياً ويعني موافقة افراد العينة على هذه العبارة .
  10. بلغ الوسط الحسابي للعبارة العاشرة (3.55) بانحراف معياري (0.951) ومستوى دلالة مشاهدة 0.000 اي انها دالة احصائياً لأن مستوى الدلالة المشاهد اقل من 0.05 والوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي (3) ويعكس موافقة افراد العينة على العبارة .
  11. يلاحظ ان المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الاول بلغ (3.808) ومستوى الدلالة لكل عبارة من العبارات بلغ 0.000 وبمقارنة المتوسط الحسابي (3.808) بالمتوسط الافتراضي (3) نجد ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور .

2. تحليل عبارات المحور الثاني : (الافصاح عن التكاليف البيئية) :

جدول ( 2/3/4 )

اختبار t لتحليل عبارات المحور الثاني (الافصاح عن التكاليف البيئية) :

العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	(CV%)	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
تصحح الشركة عن المعلومات البيئية في التقارير والقوائم المالية.	3.57	1.069	0.299	45.229	183	.000
تحرص الشركة على الافصاح البيئي بأسلوب وصفي	3.68	.928	0.252	53.840	183	.000
تحرص الشركة على الافصاح البيئي بأسلوب كمي .	3.61	.991	0.275	49.381	183	.000
الافصاح البيئي يتطلب تطبيق المبادئ المحاسبية للقياس البيئي.	3.90	.844	0.216	62.744	183	.000
تتسبب صعوبة قياس التكاليف البيئية في عملية الإفصاح البيئي	3.90	.820	0.210	64.464	183	.000
يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية.	3.61	.946	0.262	51.849	183	.000
يوجد نظام محاسبي يتعلق بالافصاح البيئي بالشركة .	3.37	1.063	0.315	42.989	183	.000
يتم وصف الأنشطة البيئية التي تؤثر علي القوائم المالية بالشركة	3.57	1.064	0.298	45.531	183	.000
تقدم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الاداء البيئي الي جميع الاطراف.	3.57	1.089	0.305	44.389	183	.000
تصحح الشركة عن المعلومات البيئية بشكل نقدي داخل القوائم المالية.	3.56	1.054	0.296	45.808	183	.000
المتوسط لجميع العبارات	3.634					

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

- يتضح من خلال الجدول (2/3/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة في ما يختص بالمحور الثاني المتعلق بالافصاح عن التكاليف البيئية الآتي :
1. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الاولى (3.57) وبانحراف معياري قدره ( 1.069 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان هذه العبارة دالة احصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ويعني ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .
  2. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الثانية (3.68) بانحراف معياري (0.928) ومستوى دلالة مشاهد 0.000 اي انها دالة احصائياً لأن مستوى الدلالة المشاهد اقل من 0.05 والوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي (3) ويعكس موافقة افراد العينة على العبارة .
  3. حصلت العبارة الثالثة على وسط حسابي (3.61) بانحراف معياري (0.991) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 اي انها ذات دلالة احصائية وتشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .
  4. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الرابعة ( 3.90 ) بانحراف معياري (0.844) ومستوى معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يشير الى موافقة آراء افراد العينة على العبارة .
  5. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الخامسة (3.90) وبانحراف معياري قدره ( 0.820 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان هذه العبارة دالة احصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ويعني ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .
  6. بلغ الوسط الحسابي للعبارة السادسة (3.61) بانحراف معياري (0.946) ومستوى دلالة مشاهدة 0.000 اي انها دالة احصائياً لأن مستوى الدلالة المشاهد اقل من 0.05 والوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي (3) ويعكس موافقة افراد العينة على العبارة .
  7. حصلت العبارة السابعة على وسط حسابي (3.37) بانحراف معياري (1.063) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .
  8. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الثامنة ( 3.57 ) بانحراف معياري (1.064) ومستوى معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05 كما ان الوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرض (3) مما يشير الى موافقة آراء افراد العينة على العبارة .
  9. بلغ الوسط الحسابي للعبارة التاسعة (3.57) وبانحراف معياري قدره ( 1.089 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .
  10. بلغ الوسط الحسابي للعبارة العاشرة (3.56) بانحراف معياري (1.054) ومستوى دلالة مشاهد 0.000 اي انها دالة احصائياً لأن مستوى الدلالة المشاهد اقل من 0.05 والوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي (3) ويعكس موافقة افراد العينة على العبارة .
  11. يلاحظ ان المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثاني بلغ (3.634) ومستوى الدلالة لكل عبارة من عبارات المحور بلغ 0.000 وبمقارنة المتوسط الحسابي بالافتراضي (3) نجد ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور .

### 3. تحليل عبارات المحور الثالث : (ملائمة المعلومات المحاسبية) :

جدول ( 3/3/4 )

اختبار t لتحليل عبارات المحور الثالث (ملائمة المعلومات المحاسبية) :

العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	(CV%)	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة في الوقت المناسب .	4.15	.853	0.206	65.971	183	.000
تساعد المعلومات المحاسبية بالشركة في القدرة علي التنبؤ المستقبلي .	4.24	.768	0.160	74.949	183	.000
يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة اليها	4.01	.890	0.222	61.039	183	.000
تسهم التغذية العكسية بالشركة في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية.	4.01	.820	0.204	66.274	183	.000
المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة ذات صلة بالقرارات المتخذة .	4.11	.849	0.207	65.666	183	.000
المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالشركة تلبي إحتياجات مستخدميها .	4.10	.875	0.213	63.497	183	.000
المتوسط لجميع العبارات						4.103

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (3/3/4) المتعلق بمحور ملائمة المعلومات المحاسبية الآتي :

1. بلغ الوسط الحسابي للعبرة الاولى (4.15) وانحراف معياري قدره ( 0.853 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان هذه العبرة دالة احصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ويعني ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبرة .
2. بلغ الوسط الحسابي للعبرة الثانية (4.24) بانحراف معياري (0.768) ومستوى دلالة مشاهد 0.000 وهي اقل من 0.05 ويعكس الموافقة بشدة لافراد العينة على العبرة .
3. حصلت العبرة الثالثة على وسط حسابي (4.01) بانحراف معياري (0.890) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني موافقة افراد العينة على العبرة .
4. بلغ الوسط الحسابي للعبرة الرابعة ( 4.01 ) بانحراف معياري (0.820) ومستوى معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يشير الى موافقة آراء افراد العينة على العبرة .
5. بلغ الوسط الحسابي للعبرة الخامسة (4.11) وانحراف معياري قدره ( 0.849 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبرة .



6. بلغ الوسط الحسابي للعبارة السادسة (4.10) بانحراف معياري (0.875) ومستوى دلالة مشاهدة 0.000 اي انها دالة احصائياً ويعكس موافقة افراد العينة على العبارة .

7. يلاحظ ان المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثالث بلغ (4.103) ومستوى الدلالة لكل عبارة من عبارات المحور 0.000 وبمقارنة المتوسط الحسابي بالمتوسط الافتراضي (3) نجد ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور .

#### 4. تحليل عبارات المحور الرابع : (موثوقية المعلومات المحاسبية) :

##### جدول ( 4/3/4 )

اختبار t لتحليل عبارات المحور الرابع (موثوقية المعلومات المحاسبية) :

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	(CV%)	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالموضوعية .	4.10	.747	0.182	74.367	183	.000
يتم عرض المعلومات المحاسبية بالشركة بطريقة قابلة للتحقق .	3.97	.902	0.227	59.750	183	.000
تتسم المعلومات المحاسبية بالشركة بالأمانة وصدق التمثيل .	3.99	.890	0.223	60.873	183	.000
تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة بالقوائم المالية في الشركة بالدقة .	4.05	.895	0.221	61.371	183	.000
يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة جميع الاطراف .	4.12	.686	0.167	81.563	183	.000
تظهر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة حقيقية .	3.95	.907	0.230	59.088	183	.000
المتوسط لجميع العبارات	4.03					

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (4/3/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة في ما يختص بالمحور الرابع المتعلق بموثوقية المعلومات المحاسبية الآتي :

1. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الاولى (4.10) وبانحراف معياري قدره ( 0.747 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .
2. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الثانية (3.97) بانحراف معياري (0.902) ومستوى دلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 والوسط الحسابي اكبر من الفرضي مما يعكس موافقة افراد العينة على العبارة.

3. حصلت العبارة الثالثة على وسط حسابي (3.99) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 اي انها ذات دلالة احصائية وتشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .
4. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الرابعة ( 4.05 ) بانحراف معياري (0.895) ومستوى معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يشير الى موافقة آراء افراد العينة على العبارة .
5. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الخامسة (4.12) وبانحراف معياري قدره ( 0.686 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .
6. بلغ الوسط الحسابي للعبارة السادسة (3.95) بانحراف معياري (0.907) ومستوى دلالة مشاهدة 0.000 وهي اقل من 0.05 ويعكس موافقة افراد العينة على العبارة .
7. يلاحظ ان المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الرابع بلغ (4.03) ومستوى الدلالة لكل عبارة من العبارات 0.000 وهو اقل من مستوى المعنوية 0.05 وبمقارنة المتوسط الحسابي بالمتوسط الافتراضي (3) نجد ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور .
5. تحليل عبارات المحور الخامس : قابلية المعلومات المحاسبية للفهم

#### جدول ( 5/3/4 )

اختبار t لتحليل عبارات المحور الخامس ( قابلية المعلومات المحاسبية للفهم ) :

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	(CV%)	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بالوضوح والبساطة.	4.10	.750	0.183	74.176	183	.000
المعلومات المحاسبية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمتلقي المعلومات	3.97	.836	0.211	64.397	183	.000
تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالشمول .	3.96	.889	0.225	60.431	183	.000
يستطيع متخذ القرار فهم محتوى المعلومات المحاسبية بالشركة .	4.10	.820	0.2	67.880	183	.000
المتوسط لجميع العبارات	4.03					

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (5/3/4) الذي يبين آراء افراد عينة الدراسة في ما يختص بالمحور الخامس المتعلق بقابلية المعلومات المحاسبية للفهم الآتي :

1. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الاولى (4.10) وبانحراف معياري قدره ( 0.750 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 ويعني ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .

2. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الثانية (3.97) بانحراف معياري (0.836) ومستوى دلالة مشاهدة 0.000 وهي اقل من 0.05 ويعكس الموافقة لافراد العينة على العبارة .
3. حصلت العبارة الثالثة على وسط حسابي (3.96) بانحراف معياري (0.889) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 ويشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .
4. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الرابعة ( 4.10 ) بانحراف معياري (0.820) ومستوى معنوية 0.000 وهو اقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يشير الى موافقة آراء افراد العينة على العبارة .
5. يلاحظ ان المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الخامس بلغ (4.03) ومستوى الدلالة 0.000 وبمقارنة المتوسط الحسابي بالافتراضي نجد ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور.
6. تحليل عبارات المحور السادس : قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة

#### جدول ( 6/3/4 )

اختبار t لتحليل عبارات المحور السادس ( قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة ) :

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	(CV%)	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
المعلومات المحاسبية تمكن مستخدميها من مقارنة القوائم المالية .	4.14	.835	0.202	67.185	183	.000
تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بقابليتها للقياس .	4.15	.861	0.207	65.397	183	.000
تسهم المعلومات المحاسبية بالشركة في تحديد البديل الامثل لمتخذى القرار .	4.04	.781	0.193	70.219	183	.000
تتيح التقارير والقوائم المالية بالشركة المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات .	4.13	.735	0.178	76.225	183	.000
المتوسط لجميع العبارات	4.03					

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (6/3/4) الخاص بمحور قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة الآتي :

1. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الاولى (4.14) وبانحراف معياري قدره ( 0.835 ) ومستوى دلالة 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه العبارة .

2. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الثانية (4.15) بانحراف معياري (0.861) ومستوى دلالة مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 والوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي المقدر ب (3) وتعكس هذه النتيجة موافقة افراد العينة على العبارة.

3. حصلت العبارة الثالثة على وسط حسابي (4.04) بانحراف معياري (0.781) ومستوى معنوية مشاهد 0.000 وهو اقل من 0.05 اي انها ذات دلالة احصائية وتشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .

4. بلغ الوسط الحسابي للعبارة الرابعة ( 4.13 ) بانحراف معياري (0.735) ومستوى دلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 كما ان الوسط الحسابي اكبر الفرضي مما يشير الى موافقة افراد العينة على العبارة .

5. يلاحظ ان المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور السادس بلغ (4.03) ومستوى الدلالة لكل عبارة من عبارات المحور بلغ 0.000 وبمقارنة المتوسط الحسابي بالمتوسط الافتراضي (3) نجد ان اغلب افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور .

### ثانياً : عرض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة باختبار كاي تربيع Chi-Square Test

تم اختبار بيانات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر 184 استبانة بنسبة استجابة 90% من جملة الاستبانات الموزعة والبالغ عددها 204 استبانة والتي وزعت على عينة من الشركات السودانية الاكثر تأثيراً على البيئة حيث تم اختبار الفرضيات من خلال استخدام اختبار مربع كاي Chi-Square Test وكانت نتائج الاختبار على النحو التالي :

الفرضية الأولى : قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية

جدول ( 7/3/4 )

اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الاولى :

القيمة المحسوبة	درجة الحرية	دلالة الاختبار Sig	النتيجة
1.100	50	0.000	توجد علاقة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (7/3/4) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (1.100) عند درجات حرية (50) بينما بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تقيد أن قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية ، وتؤيد هذه النتيجة ماتوصلت اليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (ابراهيم ، 2013) التي اختبرت العلاقة بين القياس المحاسبي البيئي وتوفير المعلومات الملائمة لاعداد الحسابات القومية بالسودان كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة كل من (مهاوات ، 2015 ، فارس جميل ، 2012) والتي توصلت الى ان قياس التكاليف البيئية يسهم في ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.

الفرضية الثانية : قياس التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية

جدول ( 8/3/4 )

اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثانية :

النتيجة	دلالة الاختبار Sig	درجة الحرية	القيمة المحسوبة
توجد علاقة	0.000	60	1.320

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (8/3/4) أن قيمة مربع كاي لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة بلغت (1.320) عند درجات حرية (60) وأن قيمة دلالة الاختبار بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن قياس التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية ، وجاءت نتائج هذه الدراسة مطابقة لما جاءت به النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (محمد ، 2010 ، منير ، 2012 ، حزام، 2012) والتي توصلت الى ان قياس التكاليف البيئية يعكس عدالة عرض القوائم المالية ويحقق الثقة والشفافية وزيادة منفعة المعلومات المحاسبية كما تتفق نتيجة هذه الدراسة مع النتيجة التي توصلت اليها دراسة (امتال ، 2010) والتي خلصت الى ان القياس والافصاح البيئي يؤدي الى توفير بيانات واضحة وعادلة ويوفر معلومات محاسبية موثوق بها.

الفرضية الثالثة : قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم .

جدول ( 9/3/4 )

اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثالثة :

النتيجة	دلالة الاختبار Sig	درجة الحرية	القيمة المحسوبة
توجد علاقة	0.000	30	66.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (11/3 /4) أن قيمة مربع كاي بلغت (66.000) عند درجات حرية (30) في حين بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم ، وتؤيد هذه النتيجة ماتوصلت اليه دراسة (عبد الهادي ، 2011 ، طه ، هيثم ، 2011) واللذان اظهرا ان قياس التكاليف البيئية يسهم في قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

الفرضية الرابعة : قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .

جدول ( 10/3/4 )

اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الرابعة :

النتيجة	دلالة الاختبار Sig	درجة الحرية	القيمة المحسوبة
توجد علاقة	0.000	40	88.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (12/3/4) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (88.000) عند درجات حرية (40) في حين بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة ، وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (جرموني ، 2015) والتي اوضحت ان عدم وجود معايير واضحة لتحديد وفصل التكاليف البيئية يؤدي الى عدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .

**الفرضية الخامسة : الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية .**

**جدول ( 11/3/4 )**

**اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الخامسة :**

النتيجة	دلالة الاختبار Sig	درجة الحرية	القيمة المحسوبة
توجد علاقة	0.000	60	1.320

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (9/3/4) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (1.320) عند درجات حرية (60) في حين بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية ، وتؤيد هذه النتيجة ماتوصلت اليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها (Muller,2011، مهاوات ، 2015 ، فارس جميل، 2012) والتي توصلت الى ان الافصاح البيئي يحسن الاداء البيئي ويسهم في ملائمة المعلومات المحاسبية.

**الفرضية السادسة : الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية**

**جدول ( 12/3/4 )**

**اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية السادسة :**

النتيجة	دلالة الاختبار Sig	درجة الحرية	القيمة المحسوبة
توجد علاقة	0.001	30	61.417

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (10/3/4) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (61.417) عند درجات حرية (30) كما بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.001) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية ، وجاءت نتائج هذه الدراسة مطابقة لما جاءت به النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (حذام ، 2012 ، ناظم وآخرون ، 2009 ، منير، 2012) والتي توصلت الى ان الافصاح عن التكاليف البيئية يضيف الثقة والشفافية في المعلومات المحاسبية ويؤدي الى زيادة منفعة المعلومات لمستخدميها.

الفرضية السابعة : الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم .

جدول ( 13/3/4 )

اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية السابعة :

القيمة المحسوبة	درجة الحرية	دلالة الاختبار Sig	النتيجة
40.130	18	0.002	توجد علاقة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (13/3/4) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (40.130) عند درجات حرية (18) في حين بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.002) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم ، وتؤيد هذه النتيجة ماتوصلت اليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (عبد الهادي ، 2011 ، موسى ، 2015 ، طه ، هيثم ، 2011) والتي اظهرت ان الافصاح عن التكاليف البيئية يسهم في قابلية المعلومات المحاسبية للفهم .

الفرضية الثامنة: الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

جدول ( 14/3/4 )

اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثامنة :

القيمة المحسوبة	درجة الحرية	دلالة الاختبار Sig	النتيجة
49.296	24	0.002	توجد علاقة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول (14/3/4) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (42.296) عند درجات حرية (24) في حين بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.002) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة ، وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت اليها دراسة (جرموني ، 2015) والتي اوضحت ان عدم وجود معايير واضحة لتحديد وفصل التكاليف البيئية والتعبير عنها في القوائم المالية يؤدي الى عدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .

اختبار الفرضيات باستخدام الارتباط والانحدار الخطي البسيط:

اختبار الفرضية الاولى: قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملاءمة المعلومات المحاسبية.

العلاقة بين المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) والبعد الاول للمتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية):

### جدول (15/3/4)

#### العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وملاءمة المعلومات المحاسبية

المتغير	قياس التكاليف البيئية	ملاءمة المعلومات المحاسبية	دلالة الاختبار
قياس التكاليف البيئية	1	0.410	0.000
ملاءمة المعلومات المحاسبية	0.410	1	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (15/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الاول (قياس التكاليف البيئية) والبعد الاول من المتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية) بلغت (0.410) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.000) عند مستوى معنوية (0.01) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.000) اقل من مستوى المعنوية المقدر (0.01) وهذه القيمة دالة معنويا اي ان هناك علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية وملاءمة المعلومات المحاسبية.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

### جدول (16/3/4)

#### جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.404	0.163	0.159	0.50558

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (16/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.404) و هي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد قياس التكاليف البيئية زادت معه ملاءمة المعلومات المحاسبية، وكلما انخفض قياس التكاليف البيئية تنخفض معه ملاءمة المعلومات المحاسبية . وهذا يبين ان 40.4% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) والباقي 59.6% يرجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.163 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.159 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.50558.

اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي



### جدول (17/3/4)

#### تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر Source	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	ف المحسوبة F	مستوى دلالة الاختبار
الانحدار	1	9.091	9.091	35.567	0.000
الخطأ	182	46.521	0.256		
الكلي	183	55.612			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (17/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية) والمتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P = 0.000 < \alpha = 0.05$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت 35.567 ومستوى الدلالة لها 0.000 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية .  
تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

### جدول (18/3/4)

#### تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	2.479	0.274		9.034	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.426	0.071	0.404	5.964	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (18/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 2.479 والخطأ المعياري له 0.274 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.426 والخطأ المعياري له 0.071 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.404 وهذا يعني أن 40.4% من التغير في ملاءمة المعلومات المحاسبية يعود الى التغير في قياس التكاليف البيئية ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (18/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y_1 = 2.479 + 0.426X$$

حيث ان قياس التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وملاءمة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع ممثل ب (Y<sub>1</sub>) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (18/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

اختبار الفرضية الثانية: قياس التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية.

العلاقة بين المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) والبعد الثاني للمتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية):

#### جدول (19/3/4)

##### العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية

المتغير	قياس التكاليف البيئية	موثوقية المعلومات المحاسبية	دلالة الاختبار
قياس التكاليف البيئية	1	0.452	0.000
موثوقية المعلومات المحاسبية	0.452	1	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (19/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الاول (قياس التكاليف البيئية) والبعد الثاني من المتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية) بلغت (0.452) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.000) عند مستوى معنوية (0.01) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.000) اقل من مستوى المعنوية المقدر (0.01) وهذه القيمة دالة معنوياً اي ان هناك علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

جدول (20/3/4)

جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.467	0.218	0.214	0.52356

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (20/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.467) و هي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد قياس التكاليف البيئية زادت معه موثوقية المعلومات المحاسبية، وكلما انخفض قياس التكاليف البيئية تنخفض معه موثوقية المعلومات المحاسبية . وهذا يبين ان 46.7% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية ) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية ) والباقي 53.3% ترجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.218 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.214 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.52356.

اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي

جدول (21/3/4)

تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار
Source	DF	SS	MS	F	
الانحدار	1	13.914	13.914	50.761	0.000
الخطأ	182	49.889	0.274		
الكلية	183	63.804			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (21/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية) والمتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P = 0.000 < \alpha = 0.05$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة 50.761 ومستوى الدلالة لها 0.000 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية .

تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

جدول (22/3/4)  
تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	2.065	0.284		7.266	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.527	0.074	0.467	7.125	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (22/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 2.065 والخطأ المعياري له 0.284 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.527 والخطأ المعياري له 0.074 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.467 وهذا يعني أن 47% من التغير في موثوقية المعلومات المحاسبية يعود الى التغير في قياس التكاليف البيئية ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (22/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y_2 = 2.065 + 0.527X$$

حيث ان قياس التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وموثوقية المعلومات المحاسبية كمتغير تابع ممثل ب (Y<sub>2</sub>) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (18/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

اختبار الفرضية الثالثة: قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم. العلاقة بين المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) والبعد الثالث للمتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم):

#### جدول (23/3/4)

العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم

المتغير	قياس التكاليف البيئية	قابلية المعلومات المحاسبية للفهم	دلالة الاختبار
قياس التكاليف البيئية	1	0.354	0.000
قابلية المعلومات المحاسبية للفهم	0.354	1	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م يتضح من الجدول (23/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الاول (قياس التكاليف البيئية) والبعد الثالث من المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم) بلغت (0.354) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.000) عند مستوى معنوية (0.01) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.000) اقل من مستوى المعنوية المقدر (0.01) وهذه القيمة دالة معنوياً اي ان هناك علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

#### جدول (24/3/4)

جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.352	0.124	0.119	0.67007

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م يبين الجدول (24/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.352) و هي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد قياس التكاليف البيئية زادت معه قابلية المعلومات المحاسبية للفهم، وكلما انخفض قياس التكاليف البيئية تنخفض معه قابلية المعلومات المحاسبية للفهم. وهذا يبين ان 35.2% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) والباقي 64.8% يرجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.124 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.119 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.67007 .

اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي

#### جدول (25/3/4)

#### تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار
Source	DF	SS	MS	F	
الانحدار	1	11.555	11.555	25.735	0.000
الخطأ	182	81.717	0.449		
الكلي	183	93.271			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (25/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم) والمتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P = 0.05 = \alpha < 0.000$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة 25.735 ومستوى الدلالة لها 0.000 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية .  
تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

#### جدول (26/3/4)

#### تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	2.187	0.364		6.013	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.480	0.095	0.352	5.073	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (26/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 2.187 والخطأ المعياري له 0.364 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.480 والخطأ المعياري له 0.095 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.352 وهذا يعني أن 35.2% من التغير في قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعود الى التغير في قياس التكاليف البيئية ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (26/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y_3 = 2.187 + 0.480X$$

حيث ان قياس التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم كمتغير تابع ممثل ب (Y<sub>3</sub>) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (18/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

اختبار الفرضية الرابعة: قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

العلاقة بين المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) والبعد الرابع للمتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة):

#### جدول (27/3/4)

##### العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة

المتغير	قياس التكاليف البيئية	قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	دلالة الاختبار
قياس التكاليف البيئية	1	0.331	0.000
قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	0.331	1	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (27/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الاول (قياس التكاليف البيئية) والبعد الرابع من المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة) بلغت (0.331) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.000) عند مستوى معنوية (0.01) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.000) اقل من مستوى المعنوية المقدر (0.01) وهذه القيمة دالة معنوياً اي ان هناك علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

جدول (28/3/4)

جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.342	0.117	0.112	0.56723

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (28/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.342) و هي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد قياس التكاليف البيئية زادت معه قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة، وكلما انخفض قياس التكاليف البيئية تنخفض معه قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة. وهذا يبين ان 34.2% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) والباقي 65.8% يرجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.117 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.112 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.56723 .

اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي

جدول (29/3/4)

تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار
Source	DF	SS	MS	F	
الانحدار	1	7.776	7.776	24.169	0.000
الخطأ	182	58.558	0.322		
الكلية	183	66.334			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (29/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة) والمتغير المستقل (قياس التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P = 0.05 < \alpha = 0.000$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة 24.169 ومستوى الدلالة لها 0.000 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية .



تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

جدول (30/3/4)

تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	مستوى دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	2.578	0.308		8.373	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.394	0.080	0.342	4.916	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (30/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 2.578 والخطأ المعياري له 0.308 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.394 والخطأ المعياري له 0.080 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.342 وهذا يعني أن 34.2% من التغير في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يعود الى التغير في قياس التكاليف البيئية ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (30/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y_4 = 2.578 + 0.394X$$

حيث ان قياس التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة كمتغير تابع ممثل ب ( $Y_4$ ) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (18/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

اختبار الفرضية الخامسة: الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملاءمة المعلومات المحاسبية.

العلاقة بين المتغير المستقل الثاني (الإفصاح عن التكاليف البيئية) والبعد الاول للمتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية):

### جدول (31/3/4)

#### العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وملاءمة المعلومات المحاسبية

المتغير	الإفصاح عن التكاليف البيئية	ملاءمة المعلومات المحاسبية	دلالة الاختبار
الإفصاح عن التكاليف البيئية	1	0.228	0.02
ملاءمة المعلومات المحاسبية	0.228	1	0.02

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (31/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الثاني (الإفصاح عن التكاليف البيئية) والبعده الاول من المتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية) بلغت (0.228) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.02) عند مستوى معنوية (0.05) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.02) اقل من مستوى المعنوية المقدر (0.05) وهذه القيمة دالة معنويا اي ان هناك علاقة معنوية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وملاءمة المعلومات المحاسبية.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

### جدول (32/3/4)

#### جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.236	0.055	0.050	0.53722

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (32/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.236) وهي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد الإفصاح عن التكاليف البيئية زادت معه ملاءمة المعلومات المحاسبية، وكلما انخفض الإفصاح عن التكاليف البيئية تنخفض معه ملاءمة المعلومات المحاسبية . وهذا يبين ان 23.6% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (الإفصاح عن التكاليف البيئية) والباقي 76.4% ترجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.055 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.050 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.53722.

اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي

### جدول (33/3/4)

#### تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر Source	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	ف المحسوبة F	مستوى دلالة الاختبار
الانحدار	1	3.085	3.085	10.690	0.01
الخطأ	182	52.527	0.289		
الكلي	183	55.612			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (33/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (ملاءمة المعلومات المحاسبية) والمتغير المستقل (الافصاح عن التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P = 0.05 = \alpha < 0.000$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة 10.690 ومستوى الدلالة لها 0.01 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية .  
تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

### جدول (34/3/4)

#### تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	3.341	0.236		14.177	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.209	0.064	0.236	3.270	0.01

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (34/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 3.341 والخطأ المعياري له 0.236 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.209 والخطأ المعياري له 0.064 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.236 وهذا يعني أن 23.6% من التغير في ملاءمة المعلومات المحاسبية يعود الى التغير في الافصاح عن التكاليف البيئية ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (34/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y5 = 3.341 + 0.209X$$

حيث ان الافصاح عن التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وملاءمة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع ممثل ب (Y<sub>5</sub>) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (18/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

اختبار الفرضية السادسة: الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية.

العلاقة بين المتغير المستقل الثاني (الافصاح عن التكاليف البيئية) والبعد الثاني للمتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية):

#### جدول (35/3/4)

العلاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية

المتغير	الافصاح عن التكاليف البيئية	عن	موثوقية المعلومات المحاسبية	دلالة الاختبار
الافصاح عن التكاليف البيئية	1		0.324	0.000
موثوقية المعلومات المحاسبية	0.324		1	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (35/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الثاني (الافصاح عن التكاليف البيئية) والبعد الثاني من المتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية) بلغت (0.324) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.000) عند مستوى معنوية (0.01) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.000) اقل من مستوى المعنوية المقدر (0.01) وهذه القيمة دالة معنوياً اي ان هناك علاقة معنوية بين الافصاح عن التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

جدول (36/3/4)

جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.336	0.113	0.108	0.55769

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (36/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.336) و هي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد الافصاح عن التكاليف البيئية زادت معه موثوقية المعلومات المحاسبية، وكلما انخفض الافصاح عن التكاليف البيئية تنخفض معه موثوقية المعلومات المحاسبية . وهذا يبين ان 33.6% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية ) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (الافصاح عن التكاليف البيئية) والباقي 66.4% ترجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي ، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.113 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.108 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.55769.

اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي

جدول (37/3/4)

تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار
Source	DF	SS	MS	F	
الانحدار	1	7.220	7.220	23.222	0.000
الخطأ	182	56.584	0.311		
الكلية	183	63.804			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (37/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (موثوقية المعلومات المحاسبية) والمتغير المستقل الثاني (الافصاح عن التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P = 0.000 < \alpha = 0.05$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة 23.222 ومستوى الدلالة لها

0.000 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية.

تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

جدول (38/3/4)

تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	2.909	0.245		11.892	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.320	0.066	0.336	4.819	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (38/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 2.909 والخطأ المعياري له 0.245 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.320 والخطأ المعياري له 0.066 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.336 وهذا يعني أن 33.6% من التغير في موثوقية المعلومات المحاسبية يعود الى التغير في الافصاح عن التكاليف البيئية ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (38/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y_6 = 2.909 + 0.320X$$

حيث ان الافصاح عن التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وموثوقية المعلومات المحاسبية كمتغير تابع ممثل ب ( $Y_6$ ) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (18/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

اختبار الفرضية السابعة: الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم. العلاقة بين المتغير المستقل (الإفصاح عن التكاليف البيئية) والبعد الثالث للمتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم):

#### جدول (39/3/4)

##### العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية

المتغير	الإفصاح عن التكاليف البيئية	قابلية المعلومات المحاسبية للفهم	دلالة الاختبار
الإفصاح عن التكاليف البيئية	1	0.170	0.021
قابلية المعلومات المحاسبية للفهم	0.170	1	0.021

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م يتضح من الجدول (39/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الاول (الإفصاح عن التكاليف البيئية) والبعد الثالث من المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم) بلغت (0.170) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.000) عند مستوى معنوية (0.05) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.021) اقل من مستوى المعنوية المقدر (0.05) وهذه القيمة دالة معنوياً اي ان هناك علاقة معنوية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

#### جدول (40/3/4)

##### جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.182	0.033	0.028	0.70390

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م يبين الجدول (40/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.182) و هي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد الإفصاح عن التكاليف البيئية زادت معه قابلية المعلومات المحاسبية للفهم, وكلما انخفض الإفصاح عن التكاليف البيئية تتخفف معه قابلية المعلومات المحاسبية للفهم. وهذا يبين ان 18.2% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (الإفصاح عن التكاليف البيئية) والباقي 81.8% ترجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي , كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.033 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.028 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.70390 .

### اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي

#### جدول (41/3/4)

#### تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار
Source	DF	SS	MS	F	
الانحدار	1	3.095	3.095	6.246	0.013
الخطأ	182	90.177	0.495		
الكلية	183	93.271			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (41/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للفهم) والمتغير المستقل (الافصاح عن التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P = 0.05 < \alpha = 0.000$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة 6.246 ومستوى الدلالة لها 0.013 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية .  
تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

#### جدول (42/3/4)

#### تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	3.254	0.309		10.539	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.209	0.084	0.182	2.499	0.013

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (42/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 3.254 والخطأ المعياري له 0.309 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.209 والخطأ المعياري له 0.084 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.182 وهذا يعني أن 18.2% من التغير في قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعود الى التغير في الافصاح عن التكاليف البيئية



ويوضح اختبار  $t$  الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (43/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y_7 = 3.254 + 0.209X$$

حيث ان الافصاح عن التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وقابلية المعلومات المحاسبية لفهم كمتغير تابع ممثل ب (Y<sub>7</sub>) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (43/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

اختبار الفرضية الثامنة: الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

العلاقة بين المتغير المستقل الثاني (الافصاح عن التكاليف البيئية) والبعد الرابع للمتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة):

#### جدول (43/3/4)

##### العلاقة بين الافصاح عن التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة

المتغير	الافصاح عن التكاليف البيئية	قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	دلالة الاختبار
الافصاح عن التكاليف البيئية	1	0.181	0.014
قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	0.181	1	0.014

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (44/3/4) ان قيمة الارتباط بين المتغير المستقل الثاني (الافصاح عن التكاليف البيئية) والبعد الرابع من المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة) بلغت (0.181) كما ان مستوى المعنوية بلغ (0.014) عند مستوى معنوية (0.05) وان مستوى المعنوية المحسوب (0.014) اقل من

مستوى المعنوية المقدر (0.05) وهذه القيمة دالة معنوياً اي ان هناك علاقة معنوية بين الافصاح عن التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:

#### جدول (44/3/4)

##### جدول معامل التحديد

الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.187	0.035	0.030	0.59311

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (45/3/4) ان قيمة معامل الارتباط الخطي بلغت (0.187) و هي تدل على ان العلاقة بين المتغيرين طردية أي انه كلما زاد الافصاح عن التكاليف البيئية زادت معه قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة، وكلما انخفض الافصاح عن التكاليف البيئية تنخفض معه قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة. وهذا يبين ان 18.7% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة) تعود الى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (الافصاح عن التكاليف البيئية) والباقي 81.3% ترجع الى عوامل اخرى منها الخطأ العشوائي، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.035 وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل 0.030 وبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له 0.59311 .

اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

فرض العدم ( $H_0$ ): نموذج الانحدار غير معنوي

الفرض البديل ( $H_1$ ): نموذج الانحدار معنوي

#### جدول (45/3/4)

##### تحليل التباين ANOVA لتحليل الانحدار البسيط (بثابت)

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوي دلالة الاختبار
Source	DF	SS	MS	F	
الانحدار	1	2.309	2.309	6.565	0.011
الخطأ	182	64.025	0.352		
الكلي	183	66.334			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (46/3/4) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع (قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة) والمتغير المستقل (الافصاح عن التكاليف البيئية) انطلاقاً من الفرضية العدمية التي مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين وبما ان قيمة الاحتمال  $P =$

$\alpha = 0.05 < 0.000$  يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها ان نموذج الانحدار معنوي ، ويدعم معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة 6.565 ومستوى الدلالة لها 0.011 وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة 0.05 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية .  
تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط :

جدول (46/3/4)  
تقدير النموذج بثابت (قاطع)

المعاملات	معالم النموذج	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة الاختبار Sig
الثابت ( $\alpha$ )	3.420	0.260		13.146	0.000
معامل الانحدار ( $\beta$ )	0.181	0.071	0.187	2.562	0.011

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يبين الجدول (47/3/4) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار بلغ 3.420 والخطأ المعياري له 0.260 كما بلغت قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.181 والخطأ المعياري له 0.071 ويلاحظ من الجدول أن Beta والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.187 وهذا يعني أن 18.7% من التغير في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يعود الى التغير في الافصاح عن التكاليف البيئية ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية ويمكن الاعتماد عليها حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

ويتضح من الجدول (47/3/4) أن نموذج الانحدار المقدر هو :

$$Y_8 = 3.420 + 0.181X$$

حيث ان الافصاح عن التكاليف البيئية كمتغير مستقل ممثل ب (X) وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة كمتغير تابع ممثل ب (Y<sub>8</sub>) .

ويمكن اختبار المعنوية الجزئية للنموذج كما يلي :

أ. بالنسبة للثابت ( $\alpha$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \alpha = 0$$

فرض العدم: الثابت ( $\alpha$ ) غير معنوي

$$H_1 : \alpha \neq 0$$

الفرض البديل: الثابت ( $\alpha$ ) معنوي

ب. بالنسبة لمعامل الانحدار ( $\beta$ ) يكون شكل الفرض الإحصائي

$$H_0 : \beta = 0$$

فرض العدم: معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوي

$$H_1 : \beta \neq 0$$

الفرض البديل: معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي

يتضح من الجدول (47/3/4) أن قيمة مستوى دلالة الاختبار للثابت كانت أقل من 0.05 وعليه فإن الثابت ( $\alpha$ ) معنوي (وذلك يؤثر في شكل النموذج بشكل كبير) وأن قيمة مستوى دلالة الاختبار لمعامل الانحدار أقل من 0.05 وعليه يكون معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوي.

فيما يلي يلخص الباحث نتائج اختبار الفرضيات لتوضيح ثبوتها وتحققها من عدمها :

جدول ( 47/3/4 )

نتائج اختبار الفرضيات

حالة الاثبات	الفرضية	الفرضية
اثبتت	قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية	الفرضية الاولى
اثبتت	قياس التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية .	الفرضية الثانية
اثبتت	قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.	الفرضية الثالثة
اثبتت	قياس التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	الفرضية الرابعة
اثبتت	الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية	الفرضية الخامسة
اثبتت	الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية	الفرضية السادسة
اثبتت	الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم .	الفرضية السابعة
اثبتت	الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	الفرضية الثامنة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

## الخاتمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

## أولاً : النتائج

- من خلال العرض النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل الى النتائج التالية :
1. اظهرت نتائج الدراسة أن قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية.
  2. أشارت النتائج الى أن قياس التكاليف البيئية يسهم في زيادة درجة الموثوقية في المعلومات المحاسبية.
  3. كشفت نتائج الدراسة أن قياس التكاليف البيئية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للفهم.
  4. وجود علاقة طردية بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.
  5. اظهرت نتائج الدراسة موافقة أفراد العينة على أن الافصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية.
  6. وضحت نتائج الدراسة أن الافصاح عن التكاليف البيئية يسهم في زيادة درجة الموثوقية في المعلومات المحاسبية.
  7. كشفت النتائج أن الافصاح عن التكاليف البيئية يساعد على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.
  8. أفرزت نتائج الدراسة أن الافصاح عن التكاليف البيئية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة.
  9. وجود ارتباط بين قياس التكاليف البيئية بالشركات وصحة وعدالة القوائم المالية.
  10. أشارت النتائج الى أن المعلومات الناتجة عن قياس التكاليف البيئية تفيد في التنبؤ بالاحداث المستقبلية.
  11. بينت نتائج الدراسة أن القوائم المالية تتأثر جوهرياً بعدم افصاح الشركات عن التكاليف البيئية بسبب صعوبة قياسها.
  12. وضحت النتائج أن الافصاح البيئي يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات والتي تمكنهم من تقييم الاداء البيئي بالشركات.
  13. اظهرت نتائج الدراسة أن قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها يسهم في اتاحة التقارير والقوائم المالية للمعلومات الكافية لاتخاذ القرارات.
  14. وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية بالشركات يساعد علي تطبيقها.
  15. أفرزت نتائج الدراسة أن المعلومات المحاسبية تتأثر بعدم قياس التكاليف البيئية.
  16. بينت نتائج الدراسة موافقة أفراد العينة على سهولة التعامل مع المعلومات البيئية التي يتم عرضها بطريقة مفهومة.
  17. أشارت النتائج الى أن قياس التكاليف البيئية بالشركات يسهم في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية.
  18. وضحت نتائج الدراسة أن الافصاح عن التكاليف البيئية بالشركات يساعد في قابلية المعلومات المحاسبية للقياس.
  19. اظهرت النتائج أن قياس التكاليف البيئية يسهم في زيادة الافصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية.
  20. وجود رغبة لدى الشركات لقياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في التقارير والقوائم المالية.

## ثانياً : التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :

1. تطوير المعايير المحاسبية التي تلزم الشركات بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها وقوائمها المالية من قبل المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية .
2. اهتمام الشركات بقياس التكاليف البيئية وعرضها في التقارير والقوائم المالية.
3. ضرورة قيام الشركات بقياس التكاليف البيئية والافصاح عنها لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.
4. تطوير نظام محاسبي واضح وسهل التطبيق للافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية.
5. مساهمة كافة الجهات المختصة كوزارة البيئة بتعميق مفهوم القياس والافصاح المحاسبي البيئي ورفع الوعي لدى مديري الشركات باهمية القياس والافصاح المحاسبي البيئي.
6. الاهتمام بقياس التكاليف البيئية في الشركات بالرغم من صعوبتها بهدف ايجاد قاعدة جيدة للمعلومات المحاسبية.
7. توسيع مجال الافصاح البيئي من قبل الشركات ليشمل التقارير المالية والالتزام بمعايير الافصاح البيئي خدمة لمستخدمي القوائم المالية وحفاظاً على البيئة.
8. اقامة نظم معلومات بيئية بالشركات لتحسين ادارة البيئة.
9. قيام الشركات بقياس التكاليف البيئية بحيث تكون مسجلة ومبوبة بشكل واضح ودقيق وعرضها في التقارير والقوائم المالية.
10. مراعاة الشركات للاعتبارات البيئية عند ممارستها لانشطتها الاقتصادية.

### توصيات بدراسات مستقبلية :

1. نموذج مقترح لقياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية بالشركات الصناعية في السودان .
2. معوقات القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية وأثرها على الخصائص الاخرى لجودة المعلومات المحاسبية والتي لم تتطرق لها الدراسة الحالية.
3. دراسة العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها وتحسين الاداء المالي والبيئي بالشركات.

## المصادر والمراجع



## قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب :

- ابراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، اساسيات نظم المعلومات المحاسبية، ( عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2009 ) ، ص 10.
- ابراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، (عمان: دار غيداء، 2014 )، ص 266 - 267.
- احمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية - الاطار الفكري والنظم التطبيقية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2004 ) ، ص 26.
- احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، (القاهرة: الدار الجامعية، 2014)، ص 25.
- احمد رجب عبد العال، المحاسبة الادارية، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة، 1995 )، ص 25.
- \_\_\_\_\_ ، مبادئ المحاسبة المالية، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة، 1995 )، ص 17.
- احمد زكريا عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل معاصر، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2014 )، ص 26.
- احمد فرغلي حسن ، البيئة والتنمية المستدامة ، ( القاهرة : جامعة القاهرة ، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث ، 2007 ) ، ص 32.
- احمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2003 / 2004 ) ، ص 40.
- اسماعيل محمود عبد الرحمن ، محاسبة التلوث البيئي ، ( القاهرة : مكتبة الوفاء القانونية ، 2014 ) ، ص 263 ، 265.
- امين السيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 15.
- \_\_\_\_\_ ، المراجعة البيئية، (القاهرة: جامعة القاهرة ، الدار الجامعية، 2005)، ص 60.
- \_\_\_\_\_ ، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، (القاهرة: الدار الجامعية ، 2005 )، ص 30.
- \_\_\_\_\_ ، نظرية المحاسبة - الجزء الثاني، (القاهرة: الدار الجامعية، 2007 )، ص 16.
- ثناء محمد طعيمة ، نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الاستثمارية ، ( القاهرة : ايتراك للنشر والتوزيع ، 2002 ) ، ص 24.
- خالد الخطيب وآخرون ، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق ، ( عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 1997 ) ، ص ص ، 23 ، 24 .
- دونالد كيسو ، جيرى ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، تعريب احمد حامد حجاج ، ( الرياض : دار المريخ للنشر ، 2005 ) ، ص 70 .

- ذوقان عبيدات وآخرون ، البحث العلمي : مفهومه وأدواته وأساليبه ، (عمان: دار الفكر ناشرون وموزعون، 2012 م) ، ص 94.
- رشا الغول، المراجعة البيئية ، ( القاهرة : مكتبة الوفاء القانونية ، 2014 ) ، ص 58.
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير ، ( عمان : دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، 2006 ) ، ص 190.
- \_\_\_\_\_ ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، (عمان: دار وائل للنشر ، 2003 )، ص 196.
- \_\_\_\_\_ واخرون، اسس المحاسبة المالية،(عمان: دار وائل ، 2004 )، ص 52.
- رمضان محمد غنيم ، المحاسبة الادارية ، ( القاهرة : جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، وحدة الطبع والتصوير ، 1989 ) ، ص 14.
- زيد احمد الزعبي وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية - مدخل تطبيقي معاصر ، ( عمان : دار المناهج للنشر ، 2007 ) ، ص 8.
- زيد عبد الكريم القاضي ، محمد خليل ابو ظلطة ، تصميم نظم المعلومات الادارية والمحاسبية ، ( عمان : مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، 2010 ) ، ص 373.
- سمير الصبان ، اسماعيل جمعة ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : الدار الجامعية للنشر ، 1997 ) ، ص 7.
- سيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة،(عمان: دار الراهية للنشر والتوزيع،2009) ، ص 23.
- شحاتة السيد ، محمد البابلي ، المحاسبة الادارية ، ( القاهرة : دار العلوم الاكاديمية للنشر والتوزيع ، 2015 ) ، ص ص 15 ، 17.
- صادق الحسني، التحليل المالي والمحاسبة، ( عمان: دار مجدلاوي للنشر، 1998 )، ص 89.
- صباح رحيمة محسن وآخرون ، نظم المعلومات المالية - اسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها ، ( عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2010 ) ، ص 31 .
- صلاح الدين عبد المنعم المبارك ، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والادارية ، ( القاهرة : دار الجامعة الجديد ، 2000 ) ، ص 23.
- \_\_\_\_\_ ، نظم المعلومات المحاسبية - مدخل رقابي ، ( القاهرة : دار التعليم الجامعي ، 2013 )، ص 23.
- طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، (القاهرة : الدار الجامعية ، 2000 ) ، ص 51.
- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ،( الكويت : ذات السلاسل ، 1990 ) ، ص 63.
- عبد الحي مرعي ، اسماعيل ابراهيم جمعة ، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 1998 ) ، ص ص 13 ، 15 .
- عبد الرزاق قاسم واخرون، نظرية المحاسبة،(عمان: زمزم ناشرون وموزعون،2011)،ص245.

- عبد الناصر نور وآخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، ( عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2002 ) ، ص ، ص ، 248 ، 251.
- عصام الدين محمد متولي ، نظم المعلومات المحاسبية ، ( الخرطوم : جامعة السودان المفتوحة ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2007 ) ، ص 24.
- فياض حمزة رملي ، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة ، ( الخرطوم : الأباي للنشر والتوزيع ، 2011 ) ، ص 214.
- قاسم محمد ابراهيم ، زياد هاشم السقا ، نظام المعلومات المحاسبية ، ( بغداد : وحدة الحدباء للطباعة والنشر ، 2003 ) ، ص ، ص ، 29.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، سمير كامل ، نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : دار الجامعة الجديد للنشر ، 2002 ) ، ص 15.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، المحاسبة كنظام للمعلومات ، ( القاهرة : دار التعليم الجامعي ، 2014 ) ، ص 22.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 23.
- \_\_\_\_\_ ، منهجية البحث العلمي في المحاسبة ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2006 ) ، ص 166 .
- \_\_\_\_\_ ، تحليل القوائم المالية ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2011 ) ، ص 300.
- كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، ( عمان : دار وائل ، 2004 ) ، ص 293 - 294 .
- محمد الفيومي ، احمد حسين علي حسين ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية ، 1998 ) ، ص 16 .
- محمد سمير الصبان ، دراسات في المحاسبة المالية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2005 ) ، ص 12.
- محمد شوقي بشادي وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : مركز الجامعة للتعليم المفتوح ، 1998 ) ، ص 11.
- محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ) ، ص 28 .
- \_\_\_\_\_ ، المحاسبة وتحليل القوائم المالية ، ( القاهرة : دار الهناء ، 2009 ) ، ص 12 .
- \_\_\_\_\_ ، يسري محمد البلتاجي ، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة - بين النظرية والتطبيق ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2013 ) ، ص ص ، 191 ، 220 .
- \_\_\_\_\_ ، المحاسبة البيئية ، ( القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2012 ) ، ص 165 - 173 .
- محمد عبد حسين الطائي ، المدخل الى نظم المعلومات الادارية - ادارة تكنولوجيا المعلومات ، ( عمان : دار وائل للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية ، 2009 ) ، ص 286 .
- محمد عزت وآخرون ، اقتصاديات الموارد البيئية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2007 ) ، ص 313 .

محمد عوض الكريم الحسين ، المحاسبة الادارية ، ( الخرطوم : دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر ، 2010 ، ص 114 . )

محمد فيصل حسن، المحاسبة البيئية- القياس والافصاح،( الخرطوم: المكتبة الوطنية،2013)، ص80.  
محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات - القياس ،العرض والافصاح ، (عمان : دار وائل للنشر ،2004) ، ص23.

مصطفى صالح سلامة ، نظم المعلومات المحاسبية، ( عمان : دار البداية ، 2010 )، ص40.  
منصور احمد البديوي، المراجعة الخارجية الحديثة،( القاهرة: الدار الجامعية، 2011)، ص 289.  
نضال محمود الرمحي ، زياد عبد الحليم ، نظم المعلومات المحاسبية،( عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2010 )، ص 16.

#### ب: المجالات العلمية :

إحسان ذياب عبد ، تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للاسمنت الشمالية ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الحادي والسبعون ، 2008 ) ، ص 30.  
أحمد تي، حمزة بالي، استراتيجية الانتاج الانظف ودوره في حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة ، (الجزائر: جامعة الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، عدد 5، السنة 5 ، 2012 )، ص 167.

أحمد سليمان محمد، تحسين الاداء الاستراتيجي للمنظمة الصناعية في اطار تطبيق استراتيجيات التصنيع البيئي،(بغداد: جامعة البصرة، مجلة دراسات ادارية، المجلد 4، عدد 8، 2012 )، ص 224.  
أحمد علي صالح، تقويم برامج التدريب البيئي في اطار المواصفة العالمية ايزو14001، ( القدس: مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات ، عدد 25 ، 2011 ) ، ص 146.

أحمد لعماري ، طبيعة واهمية نظام المعلومات المحاسبية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد الاول ، 2001 ) ، ص 54.

أحمد يوسف محمد ، فتح الرحمن الحسن، تطبيق معيار العرض والافصاح العام للمصارف الاسلامية ودوره في رفع كفاءة الافصاح المحاسبي للتقارير المالية، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 16 ، عدد 2، 2015 ) ، ص 85.

ازهري يوسف الشكري ، اسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الانشطة الاجتماعية وطرائق الافصاح عنها في التقارير المالية، ( بغداد : جامعة الكوفة ، المغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، السنة الثامنة ، عدد 22 ، 2012 )، ص 238.

انوار عباس هادي ، محددات تطبيق التدقيق البيئي وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية ، ( بغداد : جامعة الكوفة ، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية ، السنة الحادية عشر ، المجلد 13 ، عدد 36 ، 2015 ) ، ص 364.

إيثار عبد الوهاب آل فيحان ، سوزان عبد الغني، تقويم مستوى تنفيذ متطلبات نظام الإدارة البيئية الايزو 14001:2004،(بغداد: الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 70،2008)، ص116.

ايمن محمد نمر ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات ، ( بغداد : مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، عدد 27 ، 2011 ) ، ص334.

ايمن هشام ، تكنولوجيا المعلومات وجودة المعلومات المحاسبية، ( الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، عدد 58، السنة الثامنة عشر، 1436 هـ / 2015 )، ص 23.

بان توفيق نجم ، الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي ، ( بغداد : جامعة البصرة ، مجلة الاقتصادي الخليجي ، عدد 24، 2013 ) ، ص6.

بدر الدين فاروق احمد ، نصر الدين حامد احمد ، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 14، عدد 1 ، 2013 ) ، ص93.

براهيمي شراف ، قويدري محمد ، استخدام الادارة البيئية كمدخل لترشيد استهلاك الموارد الاقتصادية في المشاريع الصناعية، (الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية ، عدد 15، 2016 ) ، ص44.

بريش عبد القادر ، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة اداء سوق الاوراق المالية ، (الجزائر: جامعة حسيبة بن بو علي ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، عدد 9 ، 2011 ) ، ص 48.

بوسبعين تسعديت ، المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية كآطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية المستدامة ، (الجزائر: جامعة البويرة ، مجلة المعارف السنة التاسعة ، عدد 17 ، 2014 ) ، ص 167.

بوغليطة الهام ، اهمية ودور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في قطاع المحروقات بسكيكدة ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرياح ، مجلة الباحث ، عدد 13 ، 2013 ) ، ص 137.

تهامي عثمان الكشر، نظرة عامة على مفهوم وممارسات المحاسبة الادارية البيئية،( طرابلس: الجامعة الاسمية الاسلامية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، عدد 6، 2015 ) ، ص 342.

جعفر عثمان ، مدى التزام الشركات الصناعية بالافصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، عدد 1، 2016)، ص 113.

جميل حسن نصار ، اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية،(عمان: المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، مجلد 9، عدد 3 ، 2013 ) ، ص 468.

جنته ادم اسحق ، دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات ، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13، عدد 2، 2012)، ص 41.

حزام فالح جيجان ، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد واحد وتسعون ، 2012 ) ، ص 106.

حسين احمد دحدوح ، رشا انور حمادة ، دور الافصاح الاختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية ، ( دمشق : جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 30 ، عدد 2 ، 2014 ) ، ص 194 .

حيدر شاكر نوري ، محمود حسن جمعة ، تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية ، ( بغداد : جامعة ديالى ، مجلة ديالى ، عدد 63 ، 2014 ) ، ص 298 .

خالد امين ، خالد قطناني، البيئة المصرفية واثرها على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية ، ( عمان: المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 10، عدد 1، 2007)، ص 6.

خالد عبد العزيز عطية وآخرون ، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الاثار البيئية للمنشآت الصناعية ، ( الرياض : جامعة الملك فيصل ، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل ، المجلد السادس ، عدد 2 ، 1426هـ / 2005م ) ، ص 205 .

خالد غازي ، مثنى فالح ، تفعيل دور ادارة التكلفة الاستراتيجية في دعم تقنية الانتاج الانظف ، ( بغداد: الجامعة المستنصرية، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة 35، عدد 93، 2012)، ص 223 .

خالد محمد عبد المنعم ، اطار مقترح للمحاسبة الادارية البيئية على مستوى منشآت الاعمال ، ( القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة كلية التجارة ، عدد 3 ، 2002 ) ، ص ص 23 ، 24 .

خضر الطيب الامين، مشاكل القياس المحاسبي عن تكاليف التلوث البيئي للشركات الصناعية ، (الخرطوم : مجلة جامعة الامام المهدي ، عدد 6 ، والسادس الكترونياً ، ديسمبر ، 2015) .

ديريك سويفت ، تكلفة دورة الحياة ، ( دبی : مركز البيئة للمدن العربية ، مجلة بيئة المدن الالكترونية ، عدد 4 ، 2013 ) ، ص 32 .

رشا حمادة ، قياس اثر الافصاح الاختياري في جودة التقارير المالية ، ( عمان : المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 10 ، عدد 4 ، 2014 ) ، ص ص 681 – 682 .

\_\_\_\_\_ ، اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، ( دمشق : مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، عدد 1 ، 2010 ) ، ص 316 .

رشدي عبد اللطيف ، ماهر احمد، مدى جودة المعلومات التي تنتجها نظم المعلومات الادارية المحوسبة في بلديات محافظة غزة، (غزة: مجلة جامعة الاقصى، مجلد 11، عدد 2، 2007)، ص 146.

رضا ابراهيم صالح ، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 46 ، عدد 2 ، 2009 ) ، ص 2 – 3 .

رقية ملاحى ، آثار السياحة البيئية على التنمية المستدامة في الجزائر ، ( الجزائر : جامعة مستغانم ، مجلة الاستراتيجية والتنمية ، عدد 5 ، 2013 ) ، ص 99 .

زغدار احمد ، مخلوفي نعيمة ، أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة ، (الجزائر : جامعة الجزائر3 ، مجلة المؤسسة ، عدد 4 ، 2015 ، ص 110 .)

زهواني رضا ، دور واهمية التكاليف البيئية في قياس وتقييم مستوى الاداء البيئي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، ( الجزائر : جامعة الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد 1 ، عدد 6، السنة السادسة ، 2013 ) ، ص 45.

زهري جلييلة ، اثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر ، ( الجزائر : جامعة برج بوعرييج ، مجلة الباحث الاقتصادي ، 2015 ) ، ص 52.

زيد يوسف المعشر، محمد علي، اثر العوامل التنظيمية والتقنية في تطبيقات نظم المعلومات الادارية، ( عمان: المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 12، عدد 4، 2006 )، ص 498.

زينب عباس حميدي ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، عدد 75 ، 2009 ) ، ص 41 .

سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريرة، اهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، ( عمان: الجامعة الاردنية ، دراسات العلوم الادارية ، المجلد 42 ، عدد 1، 2015 ) ، ص 183.

سليمان سند السبوع، مدى تبني الشركات الصناعية الاردنية لتقنية المحاسبة الادارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية،(عمان:الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد5 ، العدد 4 ، 2009، ص ص 438 ، 439.

سمير كامل محمد ، اثر جودة المراجعة الخارجية على عملية ادارة الارباح ، (القاهرة : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 45 ، عدد 2 ، 2008 ) ، ص 2.

شتوح وليد، مكانة نظام الإدارة البيئية الايزو 14000 في تسيير المؤسسات الجزائرية ، (الجزائر: جامعة غرداية ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات البيئية ، المجلد 7 ، عدد 2 ، 2014 ) ، ص 4.

الشريف بقة ، فايذة محلب ، تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات اليقظة الاستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، عدد 2، 2015 ) ، ص 140.

شقيب عيسى ، زغار يحيى ، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الابداعية ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، مجلة المؤسسة ، عدد 4 ، 2015 ) ، ص 83 .

صدام محمد محمود وآخرون، اثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، ( بغداد: مجلة جامعة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، عدد 3، 2006)، ص 136 – 137.

صدام محمد محمود وآخرون، اثر المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية،( بغداد: مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، عدد 7، 2011 )، ص 414.

صلاح حواس ، محمد بو لصنام ، الافصاح الاجتماعي في شركات الاتصالات ، ( الجزائر : جامعة حسيبية بن بو علي ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، عدد 90 ، 2011 ) ، ص 117.

طه احمد حسن ارديني ، الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية ، (بغداد : جامعة الموصل ، تنمية الرافدين ، المجلد 83 ، عدد 28 ، 2006 ) ، ص 154.

طه عليوي ناصر ، هيثم هاشم الخفاف ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، (بغداد : جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد الثاني والتسعون ، 2012م) ، ص ص 67-97.

الطيب الوافي ، الريادة في الاداء البيئي ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، مجلة الباحث ، عدد 11 ، 2012 ) ، ص 143.

ظاهر قشي ، هيثم العبادي، اثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية الاردنية،( القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، عدد 72 ، 2009 )، ص 719.

عادل البهلول حميدان ، الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية للاسمنت بليبيا، ( دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27 ، عدد1،2011)، ص 441-459.

عاشور مزريق ، الانتاج الانظف بين الصيانة الانتاجية الشاملة وانظمة التصنيع الحديثة ، ( الجزائر : جامعة حسيبية بن بو علي ، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية ، عدد 6، 2011 ) ، ص 18 .

عائد مردان ، ابراهيم عبد موسى ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية ، ( بغداد : مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 ، عدد 25 ، الفصل الرابع - لسنة 2013 ) ، ص 230.

عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، دور المعلومات المحاسبية في تقييم وظيفة التسويق ونشاط البيع - دراسة تحليلية للتقارير والقوائم المالية السنوية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، ( غزة : مجلة جامعة الازهر، سلسلة العلوم الانسانية ، المجلد 15 ، عدد 1 ، 2013 ) ، ص 196.

عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للاسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (26)، العدد الاول، 2010م) ، ص 273-304.

عبد الستار عبد الجبار ، موسى محمد عبد الله، تحليل العوامل الاساسية لتطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات بمنطقة العقبة الاقتصادية الخاصة، (عمان: جامعة العلوم الاسلامية العالمية، مجلة المتقال للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد1، عدد 1، 2015 )، ص 32.

عبد الصاحب نجم عبد، خولة حسين حمدان، التأثيرات البيئية لنشاط الوحدات الاقتصادية وانعكاساتها على المحاسبة والاقتصاد، (بغداد: كلية المنصور الاهلية، مجلة المنصور، عدد 15، 2011)، ص 14.

عبد الله ثعيل، دراسة تحليلية لاثر التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية المنشورة( الرياض: جامعة الحدود الشمالية، مجلة الشمال للعلوم الاساسية والتطبيقية، المجلد ، عدد 1، 2016 )، ص 27.



عبد الناصر محمد نور ، مدى التزام شركات المساهمة العامة بالافصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة ، ( الخرطوم : جامعة البحر الاحمر ، مجلة جامعة البحر الاحمر، عدد 5 ، 2014 م ) .

عبد الهادي الرفاعي وآخرون ، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وامكانية قياسه محاسبياً ، (دمشق : جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 30 ، العدد 3، 2008 م ) ، ص ص 217 230.

عبدالرازق محمد سعيد ، رياض محمد الهنداوي ، مدى الافصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 7 ، عدد 2، 2011 ) ، ص 279.

عبدالرحمن مرعي، دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، ( دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 22 ، عدد 2 ، 2006 ) ، ص 187.

عبيرات مقدم وآخرون، التحديات المعاصرة لاعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات،(الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، مجلة الباحث، عدد 4، 2006 )، ص 17.

علاء جاسم ،جليلة عيدان، القياس المحاسبي لتكاليف التلوث البيئي والافصاح عنها في الوحدات الاقتصادية،(بغداد: مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، عدد 45، 2016).

علاء فريد عبد الاحد ، المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية ، ( بغداد: جامعة البصرة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 7 ، عدد 13 ، 2014 ) ، ص 212.

عمر اقبال ، مأمون القضاة ، اثر الازمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي ، ( غزة : جامعة النجاح ، مجلة جامعة النجاح للابحاث ، المجلد 28 ، عدد 4، 2014 ) ، ص 902 .

عمر اقبال توفيق وآخرون ، تقويم الاداء البيئي في الوحدات الاقتصادية ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الخاص 4، 2011 ) ، ص ص 8 - 11.

عمر صخري ، عبادي فاطمة الزهراء ، دور الدولة في دعم تطبيق نظم الادارة البيئية لتحسين اداء المؤسسات الاقتصادية،(الجزائر:جامعة قاصدي مرباح،مجلة الباحث، عدد 11، 2012 )، ص 158.

عمرو حسين عبد البر ، دور المحاسب الاداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية ، ( الدوحة : جامعة قطر ، المجلة العلمية لكلية الادارة والاقتصاد ، العدد العاشر ، 1999 ) ، ص 236.

عوض الله جعفر الحسين ابو بكر، اهمية وجودة الافصاح عن المعلومات المحاسبية، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم والتقانة، المجلد 12 ، عدد 2 ، 2012 ) ، ص 116.

عوض بن سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كاحدى دعائم حوكمة الشركات ، ( الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة الملك عبدالعزيز ، المجلد 22 ، عدد 1 ، 2008 ) ، ص 180.

عيسى محمد الغزالي ، السياسات البيئية ، (الكويت : المعهد العربي للتخطيط بالكويت ، جسر التنمية ، عدد 25 ، السنة الثالثة، 2004) ، ص 10.

فاتح مجاهدي ، شراف براهيمي ، برنامج الانتاج الانظف كآلية لزيادة فعالية ممارسة الادارة البيئية ودعم الاداء البيئي للمؤسسة ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، عدد 1 ، 2011 - 2012 ) ، ص 79.

فارس جميل حسين الصوفي وآخرون ، اهمية التكاليف والافصاح البيئي في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعي المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، ( بغداد : مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد التاسع والعشرون ، 2012 ) ، ص ص 209 - 242.

فاطمة الزهراء قرامز، تطوير نظام المعلومات المحاسبي كحتمية للمؤسسات الاقتصادية، (الجزائر : جامعة ام البواقي ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، عدد 3، يونيو 2015 ) ، ص 220 .

فارس خضير الزبيدي، اثر المعلومات المحاسبية في قرارات الاستثمار في اسهم الشركات المدرجة في سوق العراق، ( بغداد : مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 12، عدد 3، 2010 )، ص 110.

فطور الصائم حمدان عبد الله ، اثر الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) على خصائص جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية بالمصارف السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 6 ، عدد 22 ، 2016 ) ، ص 197.

قورين حاج قويدر، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، مجلة الباحث ، عدد 10، 2012 )، ص 218 .

كريمة علي كاظم الجوهر ، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الادارة، (بغداد: الجامعة المستنصرية، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون ، عدد 90 ، 2011 ) ، ص ص 112، 113.

لطيف زيود وآخرون ، مستوى الافصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة المسجلة في سوق دمشق للاوراق المالية ، (دمشق : جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 33 ، عدد 3 ، 2011 ) ، ص 32.

ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، ( بغداد: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية ، 2013 ) ، ص 292 .

ماهر الامين ، ساميا احمد داود ، تأثير ضغط اصحاب المصالح في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الادارية البيئية ، ( دمشق : جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 36 ، العدد 2 ، 2014 ) ، ص 116 .

مجبل دواي اسماعيل، اثر اساليب المحاسبة الابداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، ( بغداد : مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16، عدد 3، 2014 )، ص 249 .

محمد ابو القاسم ، نظم الادارة البيئية، ( القاهرة: مجلة اسيوط للدراسات البيئية، عدد 29، 2005)، ص 23.

محمد احمد ابراهيم ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، ( القاهرة : جامعة بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، عدد 1، 2005 ) ، ص 14.

محمد حسن محمد، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات،( دبي : جامعة الامارات العربية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 21، عدد 1، 2005 )، ص 1.

محمد حسين ابو نصار ، علي عبد القادر الذنبيات ، اهمية تعليمات الافصاح الصادرة عن هيئة الاوراق المالية ومدى كفايتها في تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 32 ، عدد 1 ، 2005 ) ، ص 115.

محمد دباغية ، ابراهيم خليل السعدي ، اثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين ، ( بغداد : الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الرابعة والثلاثون ، عدد 91 ، 2011 ) ، ص 66.

محمد زيدان ابراهيم ، محمد عبد الفتاح ابراهيم ، دور المعلومات المحاسبية في الحكم على كفاءة الانفاق الاستثماري بقطاع التعليم الجامعي ، (القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الادارية ، المجلة العربية للادارة ، المجلد 23 ، عدد 1، 2003 ) ، ص 82.

محمد سيد عبد الوهاب ، القياس والافصاح المحاسبي البيئي واثرها على الحسابات القومية ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 6 ، عدد 22 ، 2016 ) ، ص 8 .

\_\_\_\_\_ ، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والافصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا، المجلد 6، عدد 21 ، 2016 ) .

محمد صالح فروم ، اثر تطبيق حوكمة المؤسسات على تنافسيتها ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 12 ، عدد 3 ، 2016 ) ، ص 679 .

محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، ( الجزائر: جامعة قاصدي مرباح- ورقلة ، مجلة الباحث ، عدد 7، 2009- 2010 ) ، ص ص 15 ، 16.

محي الدين حمزة ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق عمان للاوراق المالية، ( دمشق:مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 23، عدد 1، 2007 )، ص 147.

مدثر سعد، عبد الحفيظ علي، أثر قدرات المنظمة على جودة المعلومات، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 16، العدد الاول، 2015 )، ص 59.

مشري حسناء ، دراسة اثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، ( الجزائر: جامعة سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد 14، 2014 )، ص 244.

مصطفى عبد الفتاح مصطفى ، محمد عبد الفتاح العشماوي ، منفعة الافصاح المحاسبي الالكتروني في ادارة مخاطر التلوث البيئي ، ( القاهرة : جامعة مدينة السادات ، مجلة الدراسات والبحوث البيئية ، مجلد 2 ، عدد 1 ، 2015 ) ، ص 32.

مطانيوس مخول ،عدنان غانم ، نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة ، ( دمشق : مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 25، عدد 2، 2009 ) ، ص 36 .

ممدوح سلامة مرسي ، الإدارة البيئية لتقييم الأثر البيئي للمشروعات ، ( القاهرة ، جامعة أسيوط ، مجلة جامعة أسيوط للدراسات البيئية ، عدد 32 ، 2008 ) ، ص 115 .

منهل مجيد احمد، تغريد سالم، استخدام الاهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية،(بغداد: جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 87، عدد 29، 2007) ، ص180 .

منى جباى يوسف شعراني ، اثر التوافق بين معايير المحاسبة للمؤسسات الاسلامية ومعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 4، عدد 15 ، 2016 ) ، ص 25 .

موسى عبد الناصر ، برني اليفة ، الادارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسة الصناعية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر ، ابحاث اقتصادية وادارية ، عدد 4، 2008 ) ، ص 71 .

نادية راضي عبد الحليم ، دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الاعمال في التنمية المستدامة ، ( بغداد : جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 21، عدد 2، ديسمبر ، 2005 ) ، ص 13 .

ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية: الاطار المقترح للافصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي،(بغداد : هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد 22، عدد 5، 2009 )، ص 12 .

نجوى عبد الصمد، زكية مقري، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الاسمنت العمومية ، ( الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 4، 2016 )، ص 58 .

نداء حسين عبد عون ، دور الاقتصاد في حماية بيئة المدينة من التلوث وصنع القرار ، ( بغداد : جامعة بغداد ، مجلة المخطط والتنمية ، العدد 24 ، 2011 ) ، ص 64 .

نوي الحاج ، مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري ، ( الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية ، عدد 9 ، 2013 ) ، ص 35 .

هيثم يعقوب اسحق ، اثر المراجعة البيئية على الافصاح في القوائم المالية والتقارير ، ( الخرطوم : جامعة سنار ، مجلة جامعة سنار ، المجلد 2 ، عدد 1 ، 2013 ) ، ص ص 46 ، 47 .

وائل إبراهيم الراشد ، قياس التلوث البيئي ومدى الإفصاح عنه محاسبياً ، ( الكويت : جامعة الكويت ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ، يونيو، 2013 ) ، ص ص 12-32 .

ولد محمد عيسى محمد ، قراءة في نظام حوكمة الشركات ، (الجزائر : جامعة مستغانم ، مجلة الاستراتيجية والتنمية ، عدد 5 ، 2013 ) ، ص 255 .

ولهي بو علام ، آفاق تطبيق الإستراتيجية المالية الخضراء في ظل الدور الجديد للدولة مع الإشارة إلي حالة الدول العربية النفطية ، (الجزائر : جامعة محمد بو ضياف ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، عدد 12 ، 2014 ) ، ص 194 .

وليد زكريا صيام ، عادل محمد سريع ، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الخاص بالاصول الثابتة، (الرياض: مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، المجلد 21 ، عدد 1 ، 2007 ) ، ص 118.

يحيى سعيد ، لخضر اوصيف ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، (الجزائر: جامعة الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، عدد 5، السنة الخامسة، 2012 )، ص 195.

يوسف محمد جربوع ، مدى تطبيق القياس والافصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع الشركات بقطاع غزة ، ( غزة : الجامعة الاسلامية ، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية ) ، المجلد 15 ، عدد 1 ، 2007 ) ، ص 247.

ج: الرسائل الجامعية :

ابراهيم محمد احمد ابراهيم ، دور القياس المحاسبي البيئي في توفير المعلومات الملائمة لاعداد الحسابات القومية في السودان 2001- 2013 ، (الخرطوم : جامعة الزعيم الازهري ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 65.

ابراهيم يعقوب اسماعيل ، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2017).

احمد صالح مصطفى ، اطار مقترح للمراجعة البيئية في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 ) ، ص 21 .

احمد عبد الهادي شبير ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006 ) ، ص 43.

باخجة عبد الله محمد، تأثير اساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية ، (بغداد : جامعة السليمانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013 ) ، ص 68.

بركات كريم ، مساهمة المجتمع المدني في حماية البيئة ، ( الجزائر : جامعة مولود معمري ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 238.

بن احمد عبد المنعم ، الوسائل القانونية الادارية لحماية البيئة في الجزائر ، ( الجزائر : جامعة الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009 ) ، ص 201.

بن امير بن حاسين ، فعالية الاسواق المالية في الدول النامية ، ( الجزائر : جامعة تلمسان ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013 ) ، ص 89.

بن فرج زويينة ، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق ، ( الجزائر : جامعة فرحات عباس ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 33 .

بومعروف فاطمة الزهراء ، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة ، (الجزائر:جامعة محمد خيصر بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014)، ص 26.

جرموني اسماء ، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية ، (الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) ، ص 24.

جمال كامل محمد ، اثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات ، ( القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 11.

جنتة ادم اسحق ، نظام الرقابة الداخلية واثره في حوكمة الشركات ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص ص 131 ، 132.

حامد علي ، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 85.

حامد محمد العليمات ، القياس المحاسبي للتكاليف وانشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية، (دمشق: جامعة دمشق، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2015)، ص 50.

حسين عبد الجليل، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية ، ( كوينهاجن: الاكاديمية العربية في الدانمارك ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010 ) ، ص 45.

حواس صلاح ،التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 ) ، ص 185.

خميس عبد السلام شليدة ، استخدام معلومات المحاسبة البيئية في تقويم الاداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص ص 121 ، 122.

دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990- 2004 ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2005 ) ، ص 65.

زهير احمد علي ، صيغ التمويل الاسلامي ودورها في تقليل المخاطر المالية في المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2016 ) ، ص 196.

سعيد سياف حنان ، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية ، ( الجزائر : جامعة قسنطينة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014 ) ، ص 33.

سفيان بن بلقاسم ، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الاسواق المالية ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص 2.

سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012 ) ، ص 47.

سيد عبد الرحمن عباس بلة ، اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضوء نمو الاستثمارات الصناعية في السودان ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص ص 127 ، 129.

شادية عبد الله محمد حسن ، المعلومات المحاسبية ودورها في تحقيق الرقابة المصرفية الفعالة ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012 ) ، ص 52.

شلال زهير ، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، ( الجزائر : جامعة بومرداس ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 13.

شيرين مأمون سيد احمد ، الدور الوسيط لمبادئ حوكمة الشركات في العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2017).

صبايحي نوال ، الافصح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية واثره على جودة المعلومة ، ( الجزائر : جامعة الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ) ، ص 80.

طه حسين ، أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين في ظل مخاطر السوق المالية، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011).

عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على سعر السهم، ( غزة: الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012)، ص 38.

عبد السلام عبد الرحيم محمد ، اثر نظم المعلومات المحاسبية في صنع القرارات الادارية في المنشآت الصناعية بالمملكة العربية السعودية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص 40.

عبد العزيز زكي عبد العال ، ادارة الجودة ودورها في بناء الشركات ، ( لندن : الجامعة الافتراضية بالمملكة المتحدة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص 6.

عبد الوهاب موسى الجعلي ، أثر حوكمة الشركات على درجة الافصح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص 14.

عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، (الكويت: جامعة الشرق الأوسط ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011)، ص 9.

عتيق ردمان، دور مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من التهرب الضريبي في المنشآت الصناعية بالجمهورية اليمنية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2003)، ص 20.

عصام الدين احمد محمد بدري ، دور جودة المعلومات المحاسبية في ادارة مخاطر الائتمان المصرفي ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 30.

عطرة نادر النور، دور الافصح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي في المؤسسات الصناعية بالسودان، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ).

علي سليمان النعامي ، دور المحاسبة في تقييم أداء مشروعات التنمية في فلسطين ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2000 ) ، ص 21.

عماد احمد ، خصائص نظم المعلومات واثرها في تحديد خيار المنافسة الاستراتيجية في الادارتين العليا والوسطى،(غزة: الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011) ، ص 24.

عمر السر الحسن ، المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الاعمال السودانية ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012 ) ، ص 194.

العمرى اصيلة ، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين انتاجية المؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) ، ص 40 .

ماجد اسماعيل ابو حمام ، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، ( غزة : الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009 ) ، ص 29.

محمد ادم ابكر، اطار علمي مقترح لاستخدام المعلومات المحاسبية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ،رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 ) ، ص 44.

محمد العوض محمد احمد، نموذج مقترح لاستخدام التكاليف الصناعية والبيئية في تحديد تكلفة صناعة الاسمنت بالسودان ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008).

محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد ، القياس والافصاح المحاسبي البيئي واثرها على الحسابات القومية، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2016).

محمد عبد المطلب يس، اثر الافصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوين المحافظ الاستثمارية في سوق الاوراق المالية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص 36 .

محمد فلاق، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الاعمال، ( الجزائر: جامعة حسيبة بن بو علي، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2014 )، ص73- 252 .

محمد محسن عوض ، نحو مؤشر للافصاح المحاسبي البيئي الاختياري ، ( القاهرة : جامعة طنطا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 ) ، ص ص ، 17 ، 18.

محمد مصطفى حسن، القياس والافصاح عن العوامل البيئية والاجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية السودانية، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010 ) ، ص 69 - 70.

محي الدين محمد ابراهيم، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تحقيق الثقة والامان للتجارة الالكترونية ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013 ) ، ص 35.

مختار مسامح ، توحيد انظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية ، (الجزائر : جامعة الحاج لخضر باتنة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011 ) ، ص 217.



منير صديق سعد الله ، متطلبات المواثمة بين الجودة والبيئة في ظل سلسلة المواصفات الدولية ISO 14001 و ISO 9000 ، (بغداد : جامعة سانت كليمنتس ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011) ، ص 98-99.

مهاوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه منشورة ، 2015).

موسى محمد عبد الله ، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الافصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة واثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي ، (بيروت : جامعة الجنان ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015) .

ناجي بن يحي ، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013 ) ، ص 44.

ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات ، ( الجزائر : جامعة الحاج لخضر باتنة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009 ) ، ص 59.

نجم الدين ابراهيم حسن ، الافصاح المحاسبي في القوائم المالية ومعلومات قائمة التدفقات النقدية واثرها في الحد من التعثر المصرفي ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 ) ، ص 31 .

نوبلي نجلاء ، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2005 ) ، ص 6.

إلهام بربوبة ، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية ، ( الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2015 ) ، ص 8.

يحي عبد الله خليفة عبد الرحمن ، اطار فكري لدور المعلومات المحاسبية في التنمية المستدامة ، ( الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009 ) ، ص 40.

#### د: المؤتمرات والندوات :

احمد مخلوف، الازمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الافصاح والشفافية وحوكمة الشركات، ( الجزائر جامعة فرحات عباس ، الملتقى العلمي الدولي الخامس ، في الفترة ، 20 - 21 اكتوبر، 2009 ) ، ص 4.

الامم المتحدة ، برنامج الامم المتحدة للبيئة ، توقعات البيئة العالمية ، الدورة الاستثنائية السابعة ، كارتاخينا ، كولمبيا ، في الفترة 13 - 15 فبراير ، 2002 ) ، ص 10.

بو عشة مبارك، هبة بو شوشة، دور جودة امن المعلومات المحاسبية في ادارة الازمة المالية العالمية، (عمان: جامعة الزرقاء الخاصة، المؤتمر العلمي السابع، للفترة، 3- 5 نوفمبر، 2009)، ص 4 - 5.

تادانوري اينوماتا ، انريكة رومان، المنظور البيئي لمؤسسات منظومة الامم المتحدة ، منظمة الاغذية والزراعة للامم المتحدة ، الدورة 143، روما ، 28 نوفمبر - 2 ديسمبر، 2011، ص 4.

جودي محمد رمزي ، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة ، ( الجزائر : جامعة فرحات عباس ، المؤتمر العلمي الدولي الثالث والاربعون ، في الفترة 7 - 8 ، ابريل ، 2008 ) ، ص 15.

خليل ابراهيم رجب ، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية - نموذج مقترح ، ( الجزائر : جامعة ورقلة ، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22 و 23 ، الطبعة الثانية ، 2011م ) ، ص ص 205 - 223.

خليل الرفاعي وآخرون، اثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين،(عمان: جامعة الزرقاء الخاصة، المؤتمر العلمي الدولي السابع ، نوفمبر 2009 )،ص5.

زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور نظام الادارة البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسات،(الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، الملتقى الدولي الثاني ، في الفترة ، 22 - 23 ، 2011 ) ، ص 649.

سلمى عائشة كيجلي واخرون ، التكاليف الاقتصادية لمشكلات البيئية واهم طرق التقييم البيئي المستخدمة ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، الملتقى العلمي الدولي ، في الفترة ، 20 ، 21 ، نوفمبر ، 2012 ) ، ص 482.

عادل عبد الرشيد عبد الرزاق، نظام الادارة البيئية والمواصفات القياسية وتطبيقها في الوطن العربي، ( دبي : جامعة الدول العربية، ندوة دور التشريعات والقوانين في حماية البيئة العربية بالشارقة ، في الفترة، 7- 11 ، مايو ، 2005 )، ص4.

عائشة بن عطا الله ، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة ، ( الجزائر : جامعة الاغواط ، الملتقى الدولي الاول ، التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات شمال افريقيا ، في الفترة ، 6 - 7 ، نوفمبر ، 2012 ) ، ص 10.

عبد الصمد نجوى ، طلال محمد مفضي ، الادارة البيئية للمنشآت الصناعية كمدخل حديث للتميز التنافسي ، ( الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، المؤتمر العلمي الدولي ، الاداء المتميز للمنظمات والحكومات ، في الفترة ، 8 - 9 ، مارس ، 2005 ) ، ص 140.

عياد سيدي محمد ، شليل عبد اللطيف ، دور المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال في دعم نظم الادارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة ، ( الجزائر : جامعة بشار ، الملتقى الدولي الثالث ، في الفترة ، 14 - 15 ، فبراير ، 2012 ) ، ص 4.

فاتح مجاهدي، شراف براهيم، الادارة البيئية كمدخل لتحقيق تنافسية المؤسسة الصناعية، ( الجزائر : جامعة حسيبة بن بو علي ، الملتقى الدولي الرابع ، في الفترة ، 8 - 9 ، نوفمبر ، 2010 )، ص 7.

لقمان محمد ايوب ، ياسمين اكرم جاسم ، تحليل الافصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي ، ( الجزائر : جامعة ورقلة ، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات ، في الفترة ، 22 ، 23 ، نوفمبر ، 2011 ، ص ص 613 ، 614.

محمد بن بوزيان، علي بن الضب، اثر الافصاح البيئي على تكلفة رأس المال، ( الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، الملتقى العلمي الدولي، في الفترة ، 20 ، 21 ، نوفمبر ، 2012 )، ص 173 .

محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ( الرياض: جامعة الملك سعود، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، في الفترة، 4-5 جماد الآخرة 1431 هـ، الموافق 18-19، مايو 2010)، ص 12.

مسعود دراوسي وآخرون، واقع محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، ( الجزائر: جامعة الوادي، الملتقى الدولي حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، للفترة ، 5-6 مايو 2013 )، ص 13-14.

مصطفى محمد صلاح ، استراتيجية نظم المعلومات المحاسبية والرقابية في القطاع الحكومي ، ( بغداد : المنظمة العربية للتنمية الادارية - جامعة الدول العربية ، المؤتمر السنوي العام الاول ، للفترة ، 16- 17 ابريل 2014 ) ، ص 10.

نوال بن عمارة، المحاسبة عن الاداء البيئي الافاق والمعوقات، (الجزائر:جامعة ورقلة،الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، في الفترة، 22، 23، نوفمبر، 2011)، ص 273 - 274.

هوارى سويسي، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، ( الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المؤتمر الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، في الفترة 29 - 30 نوفمبر، 2011 )، ص 14.

ثانياً: المراجع الأجنبية :

#### A. Books:

Don R . Hansen , Mary Anne, **Cost Management: Accounting and Control** , Fifth Edition ,Thomson South – Western , USA, 2006, P P . 707 ,708 .

Global Environmental Management Initiative, **Measuring Environmental Performance: A Primer and Survey of Metrics in use**, Washington D.C, USA, 1998, P. 8.

#### B. Periodics:

Ahmet Tanc and Kadir Gokoglan , **The Impact of Environmental Accounting on Strategic Management Accounting: A Research on Manufacturing Companies** , International Journal of Economics and Financial Issues, 2015, 5(2), pp .566-573 .

Ali Asghar Eyvazi , et al, **Evaluating the Accounting Information Quality and the Usefulness of Governmental Financial Reporting: Evidence of A Change From Adjusted Cash Basis to Accrual Basis** , (Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences , vol.5 (s1) ,2015 ) , pp.4464-4471.

Andra M . Achim , Anca O. Chis , **Financial Accounting Quality and its Defining Characteristics** , SEA- Practical Application Of Science , Vol.2 , Issue 3, 2014 , P. 96 .

Angshuman Dutta, **An overview of Impacting Factors on Environment Cost in the Area of Environment Accounting** ,The International Journal of Business & Management ,Vol.2,Issue 12,December 2014,P.68

Annal L.Lusher,**What is Accounting Profession's Role in Accountability of Economic, Social and Environmental Issues?** International Journal of Business and Social Science , Vol.3, No.15, 2012,P.16 .

Arman Aziz Karagül Ali Özdemir , **Evaluation of Financial Information Quality Attributes : A Comparison from Turkey** , International Journal of Business and Social Science , Vol.3 , No.23 , 2012 , P.46 .

Atiek Sri et al , **The Use of Accounting Information in the Business Decision Making Process on Small and Medium Enterprises in Banyumas Region** , Indonesia , Economy Transdisciplinarity Cognition , Vol.17 , Issue 2, 2014 ,P.63

Azhar Susnto , **What Factors Influence the Quality of Accounting Information ?** IJABER, Vol.13, No. 6 , 2015 , P.4002 .

Azmi Fitriati , Sri Mulyani , **Factors that Affect Accounting Information System Success and its Implication on Accounting Information Quality** , Asian Journal of Information Technology , Vol.14 , No.5 , 2015 , P.157 .

Bassegy Eyo Bassegy , et al , **The Impact of Environmental Accounting and Reporting on Organizational Performance of Selected Oil and Gas Companies in Niger Delta Region of Nigeria**, (Research Journal of Finance and Accounting , Vol.4, No.3, 2013 , ) , pp . 57- 73.

Biljana Tesić , **Quality , Effectiveness and Management Information Systems Performance of Local Treasuries Budget Accounting** , International Journal for Quality Research , Vol.5 , No.3 , 2011, P. 159 .

Christine Jasch , **The Use of Environmental Management Accounting (EMA) for Identifying Environmental Costs** , Journal of Cleaner Production , 11(2003) , P. 669 .

Christophor S. K Tsui , **A Literature Review on Environmental Management Accounting Adoption** , Web Journal of Chinese Management Review , Vol.17 , No.3 , August 2014 , P. 13 .

Cleci Grzebielckas et al , **Environmental Accounting and Environmental Costs : An Analysis of the Scientific Production From 1996 to 2007** , Produção , Vol. 22 , No.2 , 2012 , P335 .

Collins C . Ngwakwe , **Justifying Environmental Cost Allocation in a Multiple Product Firm** , Managing Global Transitions, Volume 7 · No 4 · 2009, pp 403 - 420 .

Daniela Socea Alexandra , Alexandru Ioan Cuza , **Accounting Information in the Context of Globalization** , The Annals of the University of Suceava , Vol.10 , 2010 , P.331 .

David L. Levy , **Environmental Management As Political Sustainability** , Organization & Environment , Vol.10, No. 2, 1997 , P. 126 .

Dion van de Burgwal, Rui José, **Environmental Disclosure Determinants in Dutch Listed Companies** ,R .Cont .Fin . São Paulo ,Vol.25 , No. 64,2014, P.62.

Dorel Jurchescu et al , **The Role of Accounting Information Writing and Projection Implementation** , Annals of the University of Petroșani , Economics , Vol. 11, No.1 , 2011, P. 127 .

Elizabeth et al,**How to Calculate the Environmental Costs?** Case Company Grafica Cienfuegos,Vision de Futuro,vol.15,No.2,2011,p.8.

ER Budhi Saptono , et al , **Effect of Corporate Characteristics on Environmental Disclosure** , IJABER , Vol.14 , No. 10 , 2016 , P.6115 .

Florence et al, **The Effect of Identification of Environmental Cost on Quality of Disclosure** , European Journal of Business,Economics and Accountancy , Vol.4, No.2,2016,P.37- 47.

François Henri , Marc Journeault , **Environmental Performance Indicators : An Empirical Study of Canadian Manufacturing Firms** , Journal of Environmental Management , Vol.87 , 2008 , P. 165

Gloria O. Okafor et al , **Environmental Cost Accounting and Cost Allocation A Study of Selected Manufacturing Companies in Nigeria** , European Journal of Business and Management , Vol 5 , No.18 , 2013, P. 70.

Godfrey Akileng , **Adoption of International Financial Reporting Standards and Quality of Accounting Information: A review of Evidence** , International Journal of Economics , Finance and Management , Vol.3 , No.2 , 2014 , P.94 .

Halil Amre Akbas, **Company Characteristics and Environmental Disclosure: An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa Istanbul100 Index** , The Journal of Accounting and Finance , 2014 ,P.152.

Haluk Duman ,et al ,**Environmental cost Management Within the Sustainable Business** , The Online Journal of Science and Technology , Vol.3 , Issue 2, 2013 , P.86.

Hamid Ravanpak Noodezh and Salehe Moghimi , **Environmental Costs and Environmental Information Disclosure in the Accounting System** , International Journal of Academic Research in Accounting ,Finance and Management Sciences , Vol . 5 ,No. 1 , 2015 . P.16 .

Hanane Saidi Sief , **Accounting Framework to Measure the Environmental Costs and Disclosed in Industrial Companies** , Chinese Business Review , Vol . 13 , No. 6 , June 2014 , P. 360 .

Huey Shi, et al,**The Relationship Between Environmental Disclosures and Financial Performance of Public Listed Companies in Malaysia** , International Business Management , Vol.10, No.4, 2016, P. 462 .

Ijeoma Ngozi , **Evaluation of Companies Environmental Practices in Nigeria** , Social and Basic Science Research Review , Vol. 3, Issue 7, July 2015 , P.355 .

—————, **The Role of Environmental Accounting in Environmental Sustainability in Nigeria** , American Journal of Business , Economics and Management , 3(6) , 2015, P. 399 .

Ileana - Sorina Rakos and Andreea Antohe ,**Environmental Cost-An Environmental Management Accounting Component** ,International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Science,Vol.4,No.4,October 2014,p.171.

Karambu Kiende Gatimbu, Joseph Masinde Wabwire , **Effect of Corporate Environmental Disclosure on Financial Performance of Firms Listed at Nairobi Securities Exchange, Kenya** , International Journal of Sustainability Management and Information Technologies , Vol.2 , No. 1 , 2016 , P. 1.

Kenji Okano , **Life Cycle Costing , -An Approach to Life Cycle Cost Management :A Consideration from Historical Development** , Asia Pacific Management Review , Vol.6 , No.3, 2001, P.318 .

Kingsley Obinna Nwaigburu, **The Use of Accounting Information in Decision Making for Sustainable Development in Nigeria : A Study of Selected Tertiary Institutions in Imo State**, International Journal of Scientific Research in Education , Vol . 7, No. 2, 2014, P.168.

Lyndon Miekoromo Etale et al, **The Impact of Environmental Cost on Corporate Performance** , Journal of Business &Management , Volume 2, Issue 2 , 2013 , P.1.

Magnaz Lestira et al , **Influence of Accounting Information Quality , Accountability and Transparency of Financial Reporting on the Level of Zakat Revenue** , International Journal in Management and Social Science , Vol.4, Issue 4 , 2016 , P.225 .

Meiryani , **Influence of Management System on theQuality of Accounting Information System** , International Journal of Economics ,Commerce and Management , Vol.3 , Issue 1 , 2015 , P. 4 .

Mirela Camelia, **Quality Management of the Accounting Services**, Bulletin of the Transilvania University of Braşov, Vol.2, No.51, 2009, P.62.

Moses Bukenya ,**Quality of Accounting Information and Financial Performance of Uganda’s Public Sector** , American Journal of Research Communication, Vol .2 (5) , 2014 , pp .183-203 .

Muhammad Syaifullah , **Influence Organizational Commitment on the Quality of Accounting Information System** , International Journal of Scientific & Technology Research , Vol.3 , Issue 9 , 2014 , P.299 .

Mullah Aminul Islam,et al, **Environmental Accounting and Its Applicability in Bangladesh**, ASA University Review, Vol. 4 No. 1, 2010 ,pp. 23- 37.

Muller Victor , et al , **Environmental Reporting Within the Romanian Companies** , International Journal of Energy and Environment , Issue 1, Volume 5, 2011 , pp 123 -131.

Munes Jalili et al , **The Relationship Between Accounting Information and Stock Volatility** , J . Nov . Appl . Sci . 3(s1) , 2014 , P.1515 .

Nasreldeen Gidam Elnagy ,**Measurment and Disclosure About Costs Environmental Quality and Its Impact on the Financial Statement Published** , International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 4, Issue 12, December 2014 , pp .1-5 .

Nawal H. Abbas,**Environmental Factors Influencing Financial Reporting Practices and Development in Sudan**,(Khartoum: University of Gezira, Gezira Journal of Economic and Social Sciences , Vol.3 , No.1&2, 2012 , PP 7,9 .

Ndifon Ojong Ejoh et al, **The Development of Environmental Accounting and Disclosure Practices of Manufacturing Companies in Nigeria** , Journal of Economics and Sustainable Development , Vol .5 , (12) ,2014 , P.73

Nik Kamariah Nik, et al , **Factor That Affect Accounting Information System Implementation and Accounting Information Quality**, American Journal of Economics , 2013, 3(1): 27-31.

Nwokeji Emeka , N. A , **Repositioning Accounting Information System Through Effective Data Management : A Framework for Reducing Costs and Improving Performance** , International Journal of Scientific & Technology Research , Vol.1 , Issue 10 , 2012 , P. 86 .

Okoli Margaret , **The Use Accounting Information as an Aid to Management in Decision Making** , British Journal of Science , Vol.5 , No. 1 , 2012 , P. 54 .

Omar Juhmani , **Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure on Website : the Case of Bahrain** , Universal Journal of Accounting and Finance , Vol .2 , No. 4, 2014 , P.79 .

Pernilla Gluch , Henrikke Baumann , **The Life Cycle Costing Approach : Conceptual Discussion of its Usefulness for Environmental Decision Making** , Building and Environment ,Vol. 39 , 2004 , P.573 .

Phillip .F. G Banfill ,et al , **Life – Cycle Assessment and the Environmental Impact of Building : A Review** , Sustainability , Vol.1, 2009, P.674 .

Prihat Assih, et al, **Effect of Environmental Accounting Implementation and Environmental Performance and Environmental Information Disclosure as Mediation on Company Value**, International Journal of Business and Management Invention, Volume 2, Issue 10, 2013, PP.55-67.

Rapina , **Factors Influencing the Quality of Accounting Information System and its Implications on the Quality of Accounting Information** , Research Journal of Finance and Accounting , Vol.5 , No.2 , 2014 , P.149 .

Ruhul Fitrius, **Factors that Influence Accounting Information System Implementation and Accounting Information Quality**, International Journal of Scientific & Technology Research, Vol.5, Issue 4 , 2016, P.193 .

S.C. Chiemeké et al , **A Study of the Critical Successful Factors Influencing Data Quality in Nigerian Higher Institutions** , African Journal of Computing & ICT , Vol.5 , No. 2, 2012 , P.45 .

Saravanan, A S, et al , **Environmental Accounting as A Tool for Environmental Management System**, J. Appl. Sci. Environ. Manage. June, 2007 ,Vol. 11 (2) 137 – 145.

Sayed A. Bala , **Role of Corporate Governance Application Practice of Creative Accounting Methods** , Arab Economics and Business Journal , Vol.8 , 2013 , P. 67 .

Shirlee –ann Knight and Janice Burn , **Developing A Framework for Assessing Information Quality on the World Wide Web** , Information Science Journal , Vol.8 , 2005 , P. 162 .

Soghra Karamdar, et al , **The Relationship Between Accounting Information Quality with Discretionary Accruals and Stability of Earnings**,

Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business , Vol. 5 , No. 7 , 2013 , P. 106 .

Talal A . Kassar , Ibtihal A . Abed , **An Investigation of the Accounting Information and Its Role for Capital Expenditure Decisions in the Industrial Companies listed in Amman Stock Exchange** , Research Journal Finance and Accounting , Vol. 5 , No. 16 , 2014 , P. 94 .

Taposh Kumar Neogy , **Evaluation of Efficiency of Accounting Information Systems : A Study on Mobile Telecommunication Companies in Bangladesh** , Global Disclosure of Economics and Business, Vol.3, No.1 , 2014 , P.41.

Taychang Wang et al , **The Economic Consequences of Information Risk : Accounting Information Quality Perspective** , Management Review , Vol.34 , 2015 , P. 101 .

Thomas W . Lin et al , **Integrating Activity – Based Costing and Environmental Cost Accounting Systems** , Int . J . Business and Systems Research , Vol. 4 , No.2 , 2010, P. 190 .

Voicu Dan Dragomir and Elena Roxana , **Comparative Perspectives on Environmental Accounting Elements in France and the United Kingdom** , African Journal of Business Management, Vol. 5, (28), 2011 ,pp. 11265-11282.

Waris Ali , **Factors Influencing Corporate Social and Environmental Disclosure Practices in the Developing Countries : An Institutional Theoretical Perspective** , International Journal of Asian Social Science , Vol.3 , No.3 , 2013 , P.590 .

Wen Qu, et al , **Does IFRS Convergence Improve Quality of Accounting Information? Evidence From the Chinese Stock Market** , Corporate Ownership & Control , Volume 9, Issue 4, 2012 , pp .187- 196.

### **C. Thesis:**

Eltaib Elzarrouk Eltaib, **Environmental Accounting Disclosures of Australian Oil and Gas Companies**, University of Wollongong, School of Accounting and Finance , Master Thesis, 2012.

Hajnalka Ván , **Environmental Benefits and its Statement in the Environmental Management Accounting** , University of Szeged , Faculty of Economics and Business Administration, Ph.D Thesis , 2012.

Heidi Hirvonen, **Accounting Quality and Terms of Debt : Evidence From IFRS Firms**, Helsinki : Aalto University, Master Thesis , 2012, P.4.

Huei-Chun Chang, **Environment Management Accounting Within Universities: Current State and Future Potential**, RMIT University ,School of Accounting and Law , Sydney , Ph.D Thesis, 2007.

John Akhaiyea Enahoro, **Design And Bases of Environmental Accounting In Oil & Gas And Manufacturing Sectors In Nigeria** , Covenant University, College of Business and Social Sciences , Nigeria , PhD Thesis ,2009).

Katerina Hellström, **Financial Accounting Quality in European Transition Economy** , Stockholm School of Economics , Ph.D Thesis , 2009 , P. 18 .

Mohamed A. Raouf A. Hamid , **Theoretical Framework for Environmental Accounting Application on the Egyptian Petroleum Sector** , Presented for



Ninth Annual Conference of the Economic Research Forum (ERF) , 26-28 October 2012, Cairo , Egypt , P.6

Mouzhi Ge , **Information Quality Assessment and Effects on Inventory Decision – Making** , Dublin City University , Ph,D Thesis , 2009 , P. 20 .

PeterNordby , **Environmental Accounting System for the Youth Olympic Games** , Oslo: Norwegian University of Science and Technology , Master Thesis , 2013 , P. 5 .

Randi Navdal , **Value Relevant of Accounting Information : Emphasis on the Financial Crisis in 2008**,Oslo : The University of Agder , Kristiansand , Norway , Master Thesis , 2010 , P.1 .

Shenaz Badloe, **The Quality of Accounting Information**, (Erasmus University Rotterdam , School of Economic , Master Thesis, 2011 .

Timur Gafarov , **Financial Reporting Quality Control for Internal Control Implementation** , ( Braha : Brno University of Technology , Ph,D Thesis , 2009 P.17 .

#### **D.Conference:**

C. Jasch , **The IFAC Guiddance Document on EMA** , 9<sup>th</sup>Annual EMAN Conference Environmental Management Accounting and Cleaner Product , Sydney, Graz University of Technology , 26-27 April 2006 , P.4 .

Céline Michailesco , **The Determinants of the Quality of Accounting Information Disclosed by French Listed Companies** , 1999 EAA Congress , Bordeaux , France , 1999 , P. 3 .

Nurcan Karaca and Ali Coskum, **An Analysis of Environmental Costs for Middle Sized Printing and Packing Company**,2<sup>nd</sup> International Symposium on Sustainable Development , 8-9 June 2010, Sarajevo , P.643.

Sevgi Ayden,Ferhan Emir,**Life Cycle Cost Management: An Environmental Approach**, Proceeding of 11<sup>th</sup> International Business and Social Science Research Conference,8 – 9,January,2015, Dubai ,UAE,P. 2.

U.N, **International Accounting and Reporting Issues** , United Nation Conference on Trade and Development , Geneva , 1998 , P.18 .

UN , **Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities** , U N Conference on Trade and Development (UNCTAD ) , Geneva , 2002 , P.18 .

Yang Fuhong , **Research on the Impact of Accounting Information on Accounting Theory and Practice**, International Conference on Convergence Information Technology , Jinan , China , 2012 , P.25 .

#### **E. Reports:**

IFAC , **Environmental Management Accounting** , International Guidance Document, International Federation of Accountants, New York , 2005 , P.10.

Robert G. et al, **Snapshots of Environmental Costs Accounting**, AReport to: United States Environmental Protection Agency, New York, 1998 , P.2 .

United Nation, **Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level** , United Nation Conference on Trade and Development , Geneva , 11- 13 February 1998, P. 11 .

World Bank , **International Experiences With Environmental Accounting** ,  
World Bank Report , 2006 , P. 5.

**F. Web Sides**

[http :// www.Kenana Online.com / users / Ahmed Kordy / Posts / 159110](http://www.Kenana Online.com / users / Ahmed Kordy / Posts / 159110).  
Accessed on 19/11/2016.

<http:// dx .doi .org / 10.5339 / qproc.2014.gsla.8>, Accessed on 19 /11/2016.

<http : //www.kitabat.info/subject.php>, (23/2/2016).

<http:// www. 4enveng . com. .> Accessed on 27/4/2016 .

<http : // www Zakat inst . net>, (28/7/2016)

<http : // www. Infotechaccountants. com> . Accessed on19/11/2016.

<http :// www . eeaa .gov .eg> . Accessed on 19/11/2016 .

<http : // www. ao .academy . org>, 19 /11/2016.

<http ://www.bensaidadmine.yolasite> 19 /11/2016.

<http://www.ao- academy.org>. 19/11/2016.

<http : // www. ao – academy .org> , accessed on 18/6/2017 .

<http : // www. dx .doi .org 10.2139/ssrn. 498822> . Accessed on24/10/2016.

الملاحق

## الملحق (1)

### قائمة الاستقصاء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/ \_\_\_\_\_ / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

### الموضوع : استبانة

يقوم الباحث بدراسة ميدانية ضمن متطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل  
بعنوان:

(دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على عينة  
من الشركات السودانية).

ولتكلمة الجانب الميداني تطلب الأمر إعداد استبانة لجمع البيانات من الواقع العملي بوصفكم مطلعين في  
هذا المجال لما لكم من خبرة علمية وعملية نرجو شاكرين التكرم بملء هذه الاستبانة لكي يتمكن الباحث من  
إكمال دراسته ، مؤكداً لكم أن البيانات ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بسرية تامة ، وسيتم  
تزويدكم بنتائج البحث إذا رغبتم في ذلك .

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث

ياسين عبد الرحيم ادم

0908831380 – 0125131316

القسم الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة √ أمام الخيار المناسب

1- التخصص العلمي :

محاسبة  إدارة أعمال  اقتصاد   
دراسات مصرفية  نظم معلومات محاسبية  أخرى

2- المؤهل العلمي :

بكالوريوس  دبلوم عالي  ماجستير   
دكتوراه  أخرى

3- المؤهل المهني :

زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية  زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية   
زمالة المحاسبين القانونيين العربية  زمالة المحاسبين القانونيين السودانية   
بدون مؤهل مهني  أخرى

4- المسمى الوظيفي:

مدير اداري  محاسب  مراجع داخلي  محلل مالي   
مدير مالي  مراجع خارجي  أخرى

5- سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات  5 وأقل من 10 سنوات  10 وأقل من 15 سنة   
15 وأقل من 20 سنة  20 سنة فأكثر

القسم الثاني : قياس متغيرات الدراسة :

الرجاء وضع علامة √ أمام مستوى الموافقة المناسب لكل عبارة:

المحور الأول: قياس التكاليف البيئية

الرقم	العبارات	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	توجد رغبة لدى الشركة لقياس التكاليف البيئية.				
2	قياس التكاليف البيئية يتطلب تحديد الأنشطة البيئية بالشركة.				
3	قياس التكاليف البيئية يتطلب تسجيلها في حسابات منفصلة.				
4	يسهم قياس التكاليف البيئية في تقليل آثار الشركات على البيئة.				
5	يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي قادر علي قياس التكاليف البيئية.				
6	وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية يساعد علي تطبيقها.				
7	تقاس التكاليف البيئية بالشركة باستخدام مداخل ومناهج للقياس.				
8	يصعب تتبع وقياس التكاليف البيئية لإشتراكها مع التكاليف الأخرى.				
9	يعبر عن الأضرار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم نقدية.				
10	يتم عرض الآثار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم كمية.				

المحور الثاني : الإفصاح المحاسبي البيئي .

الرقم	العبارة	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تصح الشركة عن المعلومات البيئية في التقارير والقوائم المالية.				
2	تحرص الشركة على الإفصاح البيئي بأسلوب وصفي.				
3	تحرص الشركة على الإفصاح البيئي بأسلوب كمي				
4	الإفصاح البيئي يتطلب تطبيق المبادئ المحاسبية للقياس البيئي.				
5	تتسبب صعوبة قياس التكاليف البيئية في عملية الإفصاح البيئي.				
6	يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية.				
7	يوجد نظام محاسبي يتعلق بالإفصاح البيئي بالشركة.				
8	يتم وصف الأنشطة البيئية التي تؤثر علي القوائم المالية بالشركة.				
9	تقدم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الاداء البيئي الي جميع الاطراف.				
10	تصح الشركة عن المعلومات البيئية بشكل نقدي داخل القوائم المالية.				

المحور الثالث: ملائمة المعلومات المحاسبية .

الرقم	العبارات	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة في الوقت المناسب					
2	تساعد المعلومات المحاسبية بالشركة في القدرة علي التنبؤ المستقبلي.					
3	يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة اليها.					
4	تسهم التغذية العكسية بالشركة في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية.					
5	المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة ذات صلة بالقرارات المتخذة.					
6	المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالشركة تلبي إحتياجات مستخدميها.					

المحور الرابع: موثوقية المعلومات المحاسبية .

الرقم	العبارات	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالموضوعية.					
2	يتم عرض المعلومات المحاسبية بالشركة بطريقة قابلة للتحقق.					
3	تتسم المعلومات المحاسبية بالشركة بالأمانة وصدق التمثيل .					
4	تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة بالقوائم المالية في الشركة بالدقة.					
5	يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة جميع الاطراف.					
6	تظهر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة حقيقية.					



المحور الخامس : قابلية المعلومات المحاسبية للفهم .

الرقم	العبارات	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بالوضوح والبساطة.				
2	المعلومات المحاسبية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمتلقي المعلومات.				
3	تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالشمول.				
4	يستطيع متخذ القرار فهم محتوى المعلومات المحاسبية بالشركة.				

المحور السادس : قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .

الرقم	العبارات	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	المعلومات المحاسبية تمكّن مستخدميها من مقارنة القوائم المالية.				
2	تمتاز المعلومات المحاسبية في الشركة بقابليتها للقياس.				
3	تسهل المعلومات المحاسبية بالشركة في تحديد البديل الأمثل لمتخذى القرار.				
4	تتيح التقارير والقوائم المالية بالشركة المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات.				

ملحق رقم(2)

قائمة محكمي الاستبيان

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	التخصص	مكان العمل
.1	ياسر تاج السر محمد	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة النيلين
.2	بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة السودان
.3	مصطفى نجم البشاري	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة السودان
.4	فارس الطيب	أستاذ مساعد	محاسبة	جامعة السودان
.5	الزين عبد الله بابكر	أستاذ مساعد	محاسبة	جامعة النيلين
.6	محمد الناير محمد	أستاذ مساعد	محاسبة	جامعة السودان
.7	الجنة آدم إسحق	أستاذ مساعد	محاسبة	وزارة المالية / النيل الأزرق