



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع  
كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية  
بالسودان  
(دراسة تطبيقية)

**Environmental Accounting Disclosure and its Role in  
Promoting Financial Performance Efficiency  
(Applied Study)**

رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل

إعداد الطالبة:

عطرة نادر النور عثمان

إشراف الدكتور:

بابكر إبراهيم الصديق

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية الدراسات التجارية

1435هـ - 2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الاستهلال

قال الله تعالى:  
﴿ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا  
لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ﴾

صدق الله العظيم

سورة الروم، الآية (41)

قال الله تعالى:  
﴿إِن أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ  
وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

صدق الله العظيم

سورة هود، الآية (88)



## الشكر والتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانتك، والصلاة والسلام علي الرحمة المهداة، سيدنا وحبينا محمد صلي الله عليه وسلم.

الشكر أولاً، لله جل شاناه القائل : ﴿وَإِذ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَازِبِينَكُمْ لَأُنذِرَكُمْ وَلِتُنْذِرُوا أُولَئِي الَّذِينَ كَفَرُوا إِنَّ عَذَابَ الَّذِينَ كَفَرُوا أَشَدُّمْ﴾، سورة ابراهيم، الاية (7)، ثم من بعده لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي حققت رسالة العلم والتعلم، وفتحت ابوابها لكل من رغب في التعليم، جعلها الله منارة هادية وافاد بها.

ثم الشكر للدكتور/ بابكر ابراهيم الصديق أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الذي تولى الاشراف علي هذه الرسالة، وكانت توجيهاته بمثابة مشكاة انارت لي الطريق الي المعرفة والوصول الي الغاية، وايضاً جزيل الشكر الي الدكتور/ النور نادر النور استاذ المحاسبة المشارك بجامعة الخرطوم الذي ساعدني ووجهني وكان خير معاون لي لاتمام هذا البحث، افادني واحسن افادتي واكرم نزلي وجعلني انهل من معين علمه . كما اتقدم بكل الشكر الي والدي الذي ظل يحثني ويشجعني ولم يبخل علي بشئ من اجل ان يري هذا البحث النور امد الله في ايامه.

ثم الشكر لاسرة مكتبة الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا واسرة مكتبة كلية السودان الجامعية للبنات واسرة مكتبة دريم للبحوث والاستشارات.

ثم الشكر لاسرة سوق الخرطوم للاوراق المالية،

الشكر كل الشكر لكل من ساهم حتي ولو بكلمة تشجيع، واسأل الله سبحانه وتعالى ان يجعل المساعدات التي قدمت في موازين مقديها، والله لا يضيع اجر من احسن عملا.

## المستخلص

تناولت هذه الدراسة دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للشركات الصناعية بالسودان، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية: هل توجد متطلبات محددة للإفصاح البيئي للشركات الصناعية في شكل قوانين او معايير ملزمة، هل توجد جهات رسمية او شعبية تراقب مدى التزام الشركات بالوفاء بالتزاماتها البيئية والافصاح عنها، ماهو اثر الافصاح البيئي في المحافظة علي البيئة بالسودان.

لتحقيق أهداف الدراسة سعت إلى قياس حجم الإفصاح البيئي الفعلي للشركات الصناعية بالسودان، و حددت أثر الإفصاح البيئي علي الأداء المالي للشركات الصناعية، و دوره في المحافظة علي البيئة.

اعتمدت الدراسة مناهج علمية متعددة. تم استخدام المنهج التاريخي و المنهج الاستقرائي ثم المنهج الاستنباطي ثم المنهج المقارن و أخيرا المنهج التحليلي لتقييم اثر الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة علي أدائها المالي.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: وجود قوانين ومعايير محاسبية بيئية وجهات رقابية فاعلة للإفصاح البيئي للمنشآت الصناعية في السودان يساعد في المحافظة علي البيئة، عدم التزام الشركات الصناعية السودانية بمسؤولياتها البيئية يدفعها إلي إخفاء تقصيرها بتخفيض مستوي إفصاحها عن البيانات البيئية، جودة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السودانية تتناسب مع حجمها، ربحتها، وعمرها، مستوي الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات الصناعية السودانية منخفض و يتباين من شركة لآخري ومن قطاع الأخر.

توصلت الدراسة الي النتائج التالية: يوجد عدد كبير من القوانين و الدساتير التي تنص علي حماية البيئة إلا أن هذه القوانين غير ملزمة لشركات الأعمال الهادفة للربح. ولا توجد قوانين تلزم الشركات بالإفصاح البيئي او تحمل الأضرار البيئية التي تحدثها. ولا توجد جهات رقابية فاعلة تعنى بمراقبة مدى التزام المنشآت الصناعية بالإفصاح البيئي للمساعدة في المحافظة علي البيئة.

اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق القوانين البيئية والزام الشركات الصناعية السودانية بها. العمل علي تطوير النظام المحاسبي الحالي لمواكبة التغيرات حتى يتم تقويم الأداء البيئي بصورة جيدة. وجود إدارة بيئية هدفها توفير بيانات ومعلومات عن الأداء البيئي والمنافع التي يمكن ان يحققها.

## Abstract

This research tries to evaluate the effect of environmental disclosure on raising financial performance efficiency of Sudanese industrial companies. To address its problem, research raised the following question: Are there any specific requirements for environmental disclosure in a form of rules or regulations? Are there any official or unofficial observatories bodies observe to what extent do industrial companies comply with their environmental responsibilities and properly disclose them? What is the effect of environmental disclosure on protecting Sudan environment?

To accomplish its objectives, the research measured the size of the actual environmental accounting disclosure of Sudanese industrial companies, and determined its effect on financial performance of the examined companies, and its role on protecting the environment.

The research used various scientific research methods. In particular, the research utilized the historical, inductive, deductive, comparative and analytical approaches to assess and measure the effect of environment disclosure on the financial performance of the research sample companies.

The research tested the following hypotheses; the existence of regulations and environmental accounting standards, with effective observatory bodies will enhance environmental protection in Sudan; non- compliance of environmental responsibilities makes Sudanese industrial companies decrease their environmental disclosure; the quality of environmental disclosure of Sudanese industrial companies proportionates with their size, profitability and age; accounting environmental disclosure of Sudanese industrial companies is low, and differs among companies and sectors.

The research has come up with the following results; there are many laws, by-laws, regulations, and constitutes that aim at protecting Sudan environment. However, they are not binding industrial companies. Also, there are no rules or accounting standards or regulations that make Sudanese industrial companies provide and take their environmental responsibilities. Moreover, there are no effective regulatory or observatory bodies that check up environmental disclosure to help in protecting the environment.

The research has suggested enforcing all environment rules and regulations, and force industrial companies to comply with them. Also, the research has suggested improving current prevailing accounting systems to cope up with changes that take place so that environmental performance can be assessed in a good way. Moreover, the research has suggested establishing an environmental directory to avail information and data on environmental performance and the benefits that can be gained.

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص الدراسة
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ط	فهرس الأشكال
<b>المقدمة</b>	
2	أولاً: الاطار النظري
9	ثانياً : الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول : الإطار النظري للافصاح المحاسبي</b>	
31	المبحث الاول:الاطار المفاهيمي للافصاح المحاسبي
54	المبحث الثاني: القوائم المالية الاساسية
<b>الفصل الثاني:الافصاح المحاسبي البيئي</b>	
65	المبحث الاول: الاطار النظري للافصاح المحاسبي البيئي
85	المبحث الثاني: نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع
<b>الفصل الثالث: كفاءة الاداء المالي للمؤسسات</b>	
98	المبحث الاول: مفهوم وأهمية وأبعاد ومكونات الاداء
105	المبحث الثاني: الفاعلية والكفاءة
<b>الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية</b>	
119	المبحث الاول: نبذة تعريفية عن المؤسسات الصناعية في السودان
133	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الخاتمة	
159	أولاً: النتائج
161	ثانياً: التوصيات
164	قائمة المصادر والمراجع

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
136	متوسط الافصاح العام لشركات عينة الدراسة	(1/3/4)
137	التحليلات الاحصائية للافصاح البيئي لشركات عينة الدراسة	(2/3/4)
138	مستويات الافصاح لاعلي وادني ثلاث شركات	(3/3/4)
138	فئات الافصاح لدي شركات عينة الدراسة	(4/3/4)
140	الافصاح البيئي حسب القطاعات	(5/3/4)
142	توزيع بنود الافصاح البيئي حسب مكان ظهورها	(6/3/4)
143	الافصاح حسب البنود البيئية	(7/3/4)
145	الافصاح عن البنود البيئية في قائمة المركز المالي	(8/3/4)
146	الافصاح عن البنود البيئية في قائمة الدخل	(9/3/4)
148	البنود البيئية التي يفصح عنها في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية	(10/3/4)
152	اثر حجم الاصول علي الافصاح البيئي للشركة	(11/3/4)
153	أثر حجم المبيعات على الإفصاح البيئي	(12/3/4)
155	اثر الاداء المالي علي الافصاح البيئي للشركة	(13/3/4)
156	اثر عمر الشركة علي الافصاح البيئي	(14/3/4)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
86	قائمة الربح المعدل بإعباء الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية	(1/2/2)
89	قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة البيئية والاجتماعية	(2/2/2)
92	تقرير الاداء البيئي والاجتماعي متعدد الابعاد	(3/2/2)
95	القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية	(4/2/2)

المقدمة

وتشتمل على الأتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد:

بدأت البيئة تتوء بما أصابها من سوء تصرف الإنسان و تعديه المتزايد عليها، فارتفعت معدلات التلوث البيئي الناتجة عن التقدم الصناعي. قاد هذا الأمر إلى تزايد الاهتمام فى الحقبة الأخيرة من هذا القرن بمشكلة تلوث البيئة و كيفية حمايتها و المحافظة عليها، فعقدت، لهذا الغرض، المؤتمرات و الاجتماعات. على سبيل المثال لا الحصر، عقد في مدينة ستوكهولم بالسويد في عام 1972م مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة البشرية، و المؤتمر الدولي للتربية البيئية الذي عقد عام 1977 بمدينة بيليس بالإتحاد السوفييتي سابقا.

كذلك أصبحت الاتفاقات الدولية المتعلقة بحماية البيئة تمثل جانباً من جوانب القانون الدولي، و بات عددها يكاد يستعصى على الحصر، خاصةً بالنسبة لتلك التي تعقد على المستوى الإقليمي بين عدد من الدول، مثل اتفاقية هلسنكي الخاصة بحماية البيئة البحرية في بحر البلطيق لعام 1974م، اتفاقية برشلونة الخاصة بحماية البحر الأبيض المتوسط من التلوث لعام 1976م و اتفاقية جنيف الخاصة بتلوث الهواء عبر الحدود لعام 1989م.

أيضاً، أقيمت الهيئات و الأجهزة الدولية المكرسة لحماية البيئة، و على رأسها برنامج الأمم المتحدة للبيئة الذي أقيم فى أعقاب مؤتمر إستوكهولم كأداة للأمم المتحدة فى مجال النهوض بالتعاون الدولي لحماية البيئة، و فى عام 1993م أنشئت منظمة الصليب الأخضر الدولي فى جنيف لتعمل بالتعاون مع الأمم المتحدة على حماية البيئة من الكوارث و الملوثات.

فى النصف الأول من شهر يونيو عام 1992م، عقد مؤتمر قمة الأرض فى مدينة ريودى جانيرو بالبرازيل، و هو أكبر اجتماع عالمي فى التاريخ حيث ضم ممثلي 178 دولة، وحضره أكثر من مائة من رؤساء الدول و الحكومات، و قد بدأ المؤتمر بدقيقتي صمت احتراماً لمتاعب هذا الكوكب. فى باريس عقد علماء البيئة مؤتمراً فى الثاني من فبراير عام 2007م، و قد أكد المؤتمر أن نسب التلوث بدأت تتجاوز حدوداً لم يسبق لها مثيل من قبل فى تاريخ البشرية، و أن الإنسان هو المسئول عن هذا الإفساد للبيئة.

اهتم الفكر المحاسبي بالإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات ذات الحساسية البيئية (الشركات التي تؤثر أنشطتها على البيئة)، لما لها من تأثير على القيمة السوقية للشركة، خاصة في ظل تنامي الوعي البيئي لدى الشعوب بصفة عامة و مستخدمي المعلومات المحاسبية بصفة خاصة.

إن المحاسبة كنظام للمعلومات تستهدف إنتاج معلومات مالية، يتم توصيلها لأصحاب المصلحة مثل المستثمرين و الدائنين الحاليين والمرقبين ، الحكومة ، العملاء و الموردين، نقابات و اتحادات العمال، منظمات حمية البيئة و الجمهور عموماً . يعتمد هؤلاء المستخدمون على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات تتعلق غالباً بعملية تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات الأكثر كفاءة.

تتأثر المحاسبة المالية في تشغيلها للبيانات و إنتاج المعلومات بطبيعة نشاط الشركة، فإذا كانت الشركة تعمل في صناعة أو تمارس نشاطاً من شأنه أن يؤدي إلى تلويث الماء أو الهواء أو التربة، بحيث يترتب على ذلك إلحاق الضرر بالإنسان أو الحيوان، فيجب أن تفصح الشركة عن المعلومات المحاسبية البيئية، و ذلك لتلبية طلب أصحاب المصلحة على هذه المعلومات، مما يتيح لهم إما تقييم قراراتهم الماضية أو المساعدة في اتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية .

يحتاج مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى بيانات تمكنهم من رسم صورة شاملة متكاملة عن أداء الشركات و مدى تصرفها بطريقة مسؤولة تجاه البيئة التي تعمل فيها .

على الرغم من صدور العديد من المعايير و الإرشادات من قبل المنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم وتطوير المحاسبة سواءً في مجال القياس أو الإفصاح المحاسبي، إلا أن تلك المعايير و الإرشادات لا تقدم إلا الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها، و التي قد لا تفي باحتياجات الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة. لذا، زادت الحاجة الملحة من قبل هؤلاء الأطراف إلى المعلومات البيئية لتقييم حاضر و مستقبل الشركة، خاصةً في ظل وجود تشريعات بيئية صارمة قد تصل عقوباتها أحياناً إلى إغلاق نشاط الشركة بالكامل مما ينتفي معه افتراض الاستمرارية.

ظهرت العديد من الدراسات المحاسبية المهمة بالإفصاح البيئي، فعلى سبيل المثال اقترحت دراسة (Wiseman 1982) مؤشراً للإفصاح البيئي يغطي ثمانية عشر عنصراً بيئياً، صُذِفَتْ في أربع مجموعات تغطي العوامل الاقتصادية، الدعاوى البيئية، أنشطة خفض التلوث، و الإفصاحات البيئية التي لم تضمن في المجموعات الثلاثة السابقة. كذلك اقترحت دراسة (Aerts *et. al*; 2004) تكوين

مؤشر Grid للإفصاح البيئي، الذي يتكون من 39 عنصراً مشابهاً لمؤشر Wiseman لقياس جودة الإفصاح البيئي، حيث تم تصنيف تلك العناصر إلى ست فئات تشمل المخاطر و النفقات، التشريعات والقوانين، تخفيض التلوث، التنمية المستدامة، معالجة تلوث الأراضي، و الإدارة البيئية.

أيضاً تمكنت دراسة (Clarkson *et.al*; 2006) بالتعاون مع خبراء التقارير البيئية من تطوير مؤشر لتحليل المحتوى و مدى الاتساق مع إرشادات مبادرات التقارير العالمية البيئية، و الذي يتم من خلاله تقييم مستوى الإفصاح البيئي في تقارير المسؤولية الاجتماعية و البيئية أو في أية وسيلة للإفصاح كشبكة الإنترنت.

يحاول هذا البحث قياس مدى الإفصاح عن البيانات البيئية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية في السودان، و بيان أثر ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات، اعتماداً على مؤشرات الإفصاح التي اتفقت عليها أغلب الدراسات السابقة، حيث لا يوجد معيار أو قانون خاص بالإفصاح البيئي في السودان.

## مشكلة الدراسة:

تحتاج هذه المشكلة إلى اهتمام متزايد من قبل الباحثين في مجال المحاسبة المالية، و هذا ما يسعى إليه البحث من خلال استقراء و تحليل جهود المنظمات المهنية و الدراسات السابقة في هذا المجال، و تقييم كفاية الإفصاح عن المسؤوليات البيئية، و أثره على الأداء المالي للشركات الصناعية واقتراح بعض المعالجات لتغطية أوجه القصور التي قد تظهرها الدراسة.

يمكن إيجاز مشكلة الدراسة في الاختبار النظري و التطبيقي الذي يقدم إجابات علمية موضوعية للأسئلة التالية:

1. ما هو الإفصاح البيئي و ما هي محدداته و عناصره في السودان؟
2. هل توجد بالسودان متطلبات محددة للإفصاح البيئي للشركات الصناعية في شكل قوانين أو معايير ملزمة؟
3. هل توجد بالسودان جهات رسمية أو شعبية تراقب مدى التزام الشركات الصناعية بالوفاء بالتزاماتها البيئية و الإفصاح عنها؟

4. ما هو حجم الإفصاح البيئي الفعلي للشركات الصناعية في السودان؟
5. ما هو أثر الإفصاح البيئي على الأداء المالي للشركات الصناعية في السودان؟
6. ما هو أثر الإفصاح البيئي على المحافظة على البيئة في السودان؟

## هدف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. تحليل أهم جهود المنظمات المهنية الدولية و الإقليمية و الدراسات السابقة في مجال الإفصاح البيئي.
2. تحليل الإفصاح البيئي المنشور بالتقارير و القوائم المالية لبعض لشركات الصناعية التي لها تأثير سلبي على البيئة في السودان.
3. تطوير مؤشر لقياس الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في السودان و استخدامه في تحقيق أهداف الدراسة.
4. قياس مدى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في السودان.
5. معرفة و اختبار أهم العوامل التي تعتبر محددات للإفصاح البيئي للشركات الصناعية في السودان.
6. معرفة أهم عناصر الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في السودان.
7. توفير مقياس يمكن المستثمر السوداني من تقييم مستوى الإفصاح البيئي للشركات ذات الحساسية البيئية و أثر ذلك على الأداء المالي للشركة، مما يوفر له الدليل على أن تلك الشركات تحقق أهدافها المالية بدون الإضرار بالبيئة.
8. إثراء المكتبة العلمية و زيادة المعرفة الإنسانية بجهد يساهم في التوعية بأهمية الحفاظ على البيئة، و يوفر مدخلات موضوعية يمكن أن يستفيد منها القائمون على أمر صحة البيئة في السودان.

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من جوانب عديدة، منها:

1. توالي المؤتمرات الدولية و الإقليمية الهادفة إلى حماية البيئة من أخطار التلوث، و إلى تربية الناس تربية من شأنها الحفاظ على البيئة. تتطرق هذه الدراسة إلى مشكلة تلوث البيئة و الحفاظ عليها، و هي أحد الموضوعات بالغة الأهمية و التي لاقت اهتماماً سواً على المستوي المحلي و الدولي.
2. يأخذ الباحث الاهتمام الدولي و المحلي بالبيئة من منظور محاسبي و يركز على الشركات الصناعية في السودان، و ذلك لإثبات مدى أهمية المعلومات البيئية، سواءً المالية منها أو الكمية أو الوصفية، لما لها من دور هام على الاستثمار في السودان، و أثره على الكفاءة الاقتصادية، مع الحفاظ على البيئة السودانية.
3. مبينة للكثير من الدراسات الوصفية السابقة، يتناول الباحث سياسة الإفصاح البيئي من خلال مقارنة بنود المعلومات البيئية المنشورة بالتقارير و القوائم المالية، لشركات العينة، مع المؤشر المستهدف.
4. أيضاً تظهر أهمية هذه الدراسة من ندرة البحوث العربية المهمة بالإفصاح البيئي، من ناحية، و من ناحية أخرى افتقار بيئة الأعمال السودانية لمؤشر يقيس جودة الإفصاح البيئي و معايير أو قوانين تلزم الشركات السودانية، التي تعمل في صناعات لها تأثير ضار على البيئة، بالإفصاح عن مدى وفائها بمسؤولياتها تجاه البيئة.

## فرضيات الدراسة:

يسعى الباحث إلى تحقيق أهداف هذه الدراسة و الإجابة على أسئلتها من خلال اختبار الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** وجود قوانين ومعايير محاسبية بيئية وجهات رقابية فاعلة للإفصاح البيئي للمنشآت الصناعية في السودان يساعد في المحافظة علي البيئة..

**الفرضية الثانية:** عدم التزام الشركات الصناعية السودانية بمسئولياتها البيئية يدفعها الي اخفاء تقصيرها بتخفيض مستوى إفصاحها عن البيانات البيئية.

**الفرضية الثالثة:** جودة الإفصاح البيئي لشركات الصناعية السودانية تتناسب طردياً (بجانبياً) مع حجمها، وربحيتها، وعمرها.

**الفرضية الرابعة:** مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السودانية منخفض ويتباين من شركة لآخري ومن قطاع لآخر.

### **أدوات جمع البيانات:**

1. أدوات جمع البيانات الأولية، المقابلات.
2. أدوات جمع البيانات الثانوية، الكتب، الدوريات العلمية، الرسائل الجامعية، الانترنت، والقوائم المالية والتقارير.

### **حدود الدراسة:**

تغطي الدراسة الحدود التالية:

الحدود المكانية: الشركات الصناعية السودانية.

الحدود الزمانية: 2010م

### **منهج الدراسة:**

استخدم الباحث في هذه الدراسة المناهج الآتية:

المنهج التاريخي: لتتبع التشريعات و القوانين المهمة بحماية البيئة.

المنهج الاستقرائي: حيث يتم استقراء و استطلاع تطور الدراسات العلمية في مجال المحاسبة البيئية، وإصدارات جهود المنظمات المهنية والدراسات السابقة .

المنهج الإستنباطي: وذلك لاستنباط عناصر هذا الإفصاح التي تلقى اتفاق الإصدارات و الدراسات السابقة و ذلك لاستخدامها لقياس الإفصاح البيئي.

المنهج المقارن: لقياس حجم الإفصاح البيئي بمقارنة عناصر الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة مع مؤشر الإفصاح الذي سيتم تطويره.

المنهج الوصفي التحليلي: لتقييم أثر الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة على أدائها المالي.

## هيكل الدراسة:

إشملت هذه الدراسة علي المقدمة وأربعة فصول وخاتمة كما يلي، المقدمة تتضمن الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، أما الفصل الأول الإفصاح المحاسبي، ويتضمن مبحثين، المبحث الأول مفهوم وأهداف وأهمية ومستويات الإفصاح المحاسبي، المبحث الثاني القوائم المالية الأساسية وخصائص المعلومات المحاسبية، أما الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي البيئي، ويتضمن مبحثين، المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي البيئي، المبحث الثاني: نماذج التقارير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع، أما الفصل الثالث يتناول فيه الباحث كفاءة الأداء من خلال المباحث الآتية:المبحث الأول ويتضمن مفهوم وأهمية وأبعاد ومكونات الأداء أما المبحث الثاني يتناول تقييم الأداء من خلال المفهوم والأهمية والأهداف والأنواع، اما الفصل الرابع ففيه يقدم الباحث الدراسة الميدانية من خلال ثلاثة مباحث، حيث يتناول في المبحث الاول: نشأة وتطور الصناعة في السودان اما المبحث الثاني يتناول اجراءات الدراسة الميدانية وتحليل القوائم المالية، والمبحث الثالث يختبر فيه الباحث صحة الفرضيات، والخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات.

## ثانياً: الدراسات السابقة:

تعتبر المحاسبة نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمشروعات إلى فئات عديدة من ذوي الشأن وأصحاب المصالح، ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين لدعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل. أما المحاسبة البيئية ظهرت بوضوح في النصف الأخير من عام 1980م<sup>1</sup>. لذلك تناول العديد من الكتاب المحاسبة الاجتماعية والبيئية من خلال العديد من الجوانب في كثير من الدراسات التي توصلت إلى نتائج متباينة تبعاً للمفاهيم والافتراضات التي ارتكزت عليها. حيث من الصعب تناول تلك الدراسات السابقة بسبب تعددها لذلك سوف يتم التعرض لبعض الآراء والاتجاهات السابقة في هذا المجال.

دراسة : محمد، (1985)<sup>2</sup>

اقترحت هذه الدراسة نموذج يقوم علي تحقيق التكامل بين المعلومات الاجتماعية والمعلومات المالية، وذلك عن طريق الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في التقارير المالية التقليدية. ويتم ذلك دون الحاجة إلى تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي حيث سيقصر التعديل فقط علي طريقة عرض كل المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية

تقترح الدراسة نموذجاً يصلح للتطبيق علي الشركات الكويتية التي يلزمها القانون بنشر قوائمها المالية وذلك من خلال إعداد حساب الأرباح المالي الاجتماعي الذي من خلاله يتم في المرحلة الأولى منه تحديد صافي الربح الاقتصادي المحقق من الأنشطة الاقتصادية، ويتم في المرحلة الثانية منه تحديد صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي بعد خصم التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للشركة من صافي الربح الاقتصادي لها.

يري الباحث أن هذا النموذج يدور اهتمامه حول التكاليف الاجتماعية لأنشطة الشركة، ويستبعد المنافع الاجتماعية فلا يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية المقترحة لصعوبة قياسها نقدياً مما يجعله يتصف بسهولة إعداده وبقابليته للفهم لارتباطه بنفس طريقة العرض المتعارف عليها.

<sup>1</sup> Anthony Falgiani, A, John Bankosh, j., "Whither Sosial Accounting: Asociology of knowledge perspective of the Ris and fall of Accounting for social performance", North central sociological Association, (NCSA), (1988).

<sup>2</sup> محمد محمود عبد المجيد، "الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد (25)، العدد (5)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1985م، ص 123.

## دراسة : Stephen Bryan (1997م)<sup>1</sup>:

هدفت الدراسة إلي اختبار اثر الإفصاح المحاسبي طبقاً لمتطلبات هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) في العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في أسواق المال الأمريكية، حيث تحلل هذه الدراسة المتغيرات المحاسبية الإلزامية الواجب الإفصاح عنها (مثل الأسعار والإيرادات والتكاليف والسيولة المستقبلية والإنفاق الرأسمالي والعمليات المستقبلية)، وقد طبقت الدراسة علي عينة مكونة من 250 شركة من الشركات المسجلة في بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 1990م، وقد استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار المتعدد. وقد خلصت إلي أن الإفصاح عن العمليات المستقبلية قد يساعد في تقييم مؤشرات نجاح الوحدات الاقتصادية في المستقبل قصير الأجل.

يري الباحث إن الدراسة ركزت علي إيجاد العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار، كم ركزت أيضا علي المتغيرات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، أما دراسة الباحث ركزت علي اثر الإفصاح المحاسبي البيئي ككل علي كفاءة الأداء

## دراسة: نبيل سلامة (1999م)<sup>2</sup>:

تناولت الدراسة أهداف النظام المحاسبي الاجتماعي والمتمثلة في تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية الدورية للمنظمة الناتجة عن مقابلة التكاليف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية وتوصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبي إلي الطوائف الاجتماعية المستفيدة وإمكانية تقييم الأداء الاجتماعي للإدارة.

قد أشارت الدراسة إن وضع الأهداف السابقة موضع التنفيذ يتطلب خلق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المستحدثة التي تتلاءم وطبيعة هذا الفرع المحاسبي، والتي لم يسبق وان استخدمت في المحاسبة المالية التقليدية ، ومن هذه المفاهيم الصفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي، والتكاليف الاجتماعية، والدخل الاجتماعي، والأطراف الاجتماعية المستفيدة، والحق الاجتماعي، وصافي الأصول الاجتماعية . وقد اقترحت الدراسة الأسلوب المنهجي الذي يحدد المراحل التي يسلكها النظام المحاسبي الاجتماعي حيث تتمثل تلك المراحل في تحديد الصفقات الاجتماعية والقياس المحاسبي للصفقات الاجتماعية ، وإعداد التقارير المحاسبية بناتج الأداء الاجتماعي.

<sup>1</sup> Stephen Bryan, "Incremental Information Content of Required Disclosures Contained in Management Discussion and Analysis", Accounting Review, April 1997.

<sup>2</sup> نبيل سلامة "بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية"، (القاهرة: مكتبة دار الجلاء الحديثة، 1999م).

يري الباحث إن هذه الدراسة لم توضح الكيفية التي يتم من خلاله تحديد الصفقات الاجتماعية ولا نوع القياس هل هو نوعي أم كمي ولا كيفية إدراج ناتج الأداء الاجتماعي في التقارير المالية.

دراسة: السيد احمد السقا (1999م)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هي: ما هو مفهوم وابعاد كل من الاداء البيئي ونظم الادارة البيئية؟ وما هي المشكلات والصعوبات في مراجعة الاداء البيئي ؟ وما مدي كفاية وملاءمة المعايير المتعارف عليها عند مراجعة الاداء البيئي ؟ ما مدى إمكانية تطوير مدخل إجرائي لمراجعة الاداء البيئي ؟ وما هو اثر الاهتمام بالاداء البيئي علي تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية؟ هدفت الدراسة الي توضيح مفهوم وابعاد الاداء البيئي ونظم الادارة البيئية والحاجة الي توسيع اهتمامات المراجع استجابة للمتطلبات البيئية، واكتشاف المشكلات الممكنة عند مراجعة الاداء البيئي وتحليل وانتقاد المعايير المتعارف عليها المرتبطة بمراجعة الاداء البيئي للمنشأة. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: ادخال نظم الادارة البيئية سيكون له تأثير علي هيكل الرقابة الداخلية، عدم كفاية المعايير المهنية المتعارف عليها حالياً بسبب صعوبات ومشكلات معينة عند مراجعة الاداء البيئي، إمكانية تطوير منهج إجرائي لمراجعة الاداء البيئي،، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها، تعتبر مراجعة الاداء البيئي منهجاً للتحقق من سلامة تقويم الجوانب المختلفة للاداء البيئي في ضوء متطلبات القوانين والسياسات البيئية ومتطلبات المعايير المهنية بغرض تحسين الممارسات الرقابية علي الاداء البيئي، يمكن تواجه عملية المراجعة البيئية صعوبات ومشاكل معينة منها، تأثير نظم الادارة البيئية علي هيكل الرقابة الداخلية، تأثير الالتزامات البيئية علي تقدير الخطر الكلي للمراجعة، خرجت الدراسة بعدة توصيات منها: أهمية إضفاء صفة الشرعية لمراجعة الاداء البيئي من خلال الاعتراف بها من جانب السلطات والمنظمات المهنية المختصة، استحداث تقدير للاداء البيئي من واقع سجلات الاداء البيئي يخضع للمراجعة ويشير الي مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها البيئية، تضافر وتتسيق جهود المحاسبين والمراجعين وواضعي المعايير والادارة واجهزة حماية البيئة للتوصل الي معالجات سليمة لكل المشاكل البيئية.

يري الباحث لن الدراسة ركزت علي اعداد إطار مراجعة مقترح للاداء البيئي ولم تتطرق الي معرفة اثر وجود هذا الاطار علي التقارير المالية، أما دراسة الباحث ركزت علي معرفة حجم الافصاح البيئي واثره علي القوائم والتقارير المالية ومعرفة دور المعايير في الافصاح البيئي.

<sup>1</sup> السيد احمد السقا، "مراجعة الاداء البيئي: إطار مقترح"، مجلة الادارة العامة، معهد الادارة العامة، المجلد 39، العدد الاول، الرياض، 1999م.

## دراسة: Beattie Vivien & et. Al. (2000)<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلي توضيح مدي تأثير الإفصاح أو الاعتراف ضمن القوائم المالية علي قياس مخاطر الأسهم. حيث قامت بدراسة اثر الإفصاح أو الاعتراف ضمن القوائم المالية علي قياس مخاطر الأسهم بالتطبيق علي بند التأجير التشغيلي، وذلك من خلال عينة مكونة من 156 شركة بريطانية خلال الفترة من 1987 - 1994م، مستخدماً في ذلك قياس حجم الأصول المؤجرة كإيجار تشغيلي بالنسبة لمجموع الأصول، ومقارنتها بمخاطر المديونية. خلصت الدراسة إلي أن مخاطر التأجير التشغيلي تدخل في تقييم المستثمرين والمحليلين الماليين لمخاطر الأسهم عند تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية.

يري الباحث إن الدراسة ركزت علي توضيح اثر الإفصاح أو الاعتراف في القوائم المالية علي قياس المخاطر وبالتركيز علي مخاطر التأجير التشغيلي ولم يتطرق إلي قياس بقية المخاطر ولا كيفية قياسها أو كيفية الإفصاح والاعتراف بها، أما دراسة الباحث فهي مختلفة من حيث الهدف ومختلفة من خلال النظرة إلي الإفصاح المحاسبي ككل.

## دراسة: شريف محمد عبدالحميد السكري (2001)<sup>2</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ان التقارير البيئية اصبحت محور القضايا المحاسبية البيئية ولا يمكن تجاهلها لانها تمس واقع المراجعة وتقويم الاداء البيئي في منظمات الاعمال، كما انها تمثل تحولاً كاملاً في المحاسبة البيئية يتماشى مع المحددات القانونية في مختلف التشريعات الدولية والمبادئ المهنية المتطورة لمهنة المحاسبة.، اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: عدم تطوير تقارير المراجعة الاداء البيئي في منظمات الاعمال يؤدي بشكل مباشر الي ضعف اساليب تحسين الجودة ونظم المحاسبة البيئية داخل المنظمات، مدى ملائمة معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها مع تقارير مراجعة البيئة، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: الاطار الفكري لتقارير المراجعة يشوبه بعض القصور فاقصر إهتمامها علي التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات المنشورة بالتقارير المالية، ادي تعدد الجهات المستفيدة من تقارير المراجعة واختلاف اهدافها الي ضرورة اعادة صياغتها بما يلبي احتياجات مستخدميها حيث ينبغي ان تفصح تلك التقارير عن الاداء البيئي والاجتماعي.، خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها: ان يتم الالتزام بدقة وشفافية التقارير البيئية سواء لبيان الاداء البيئي او المراجعة والرقابة وان يستند في

<sup>1</sup>Beattie Vivien & et., al., "Recognition Versus Disclosure: Investigation of the Impact on Equity Risk using U.K. Operating Lease Disclosure", Nov/Des., 2000.

<sup>2</sup> شريف محمد عبد الحميد السكري، " إطار مقترح لتطوير نماذج تقارير المراجعة والرقابة علي الاداء البيئي بمنظمات الاعمال المصرية"، مجلة الدراسات التجارية والمالية، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف، المجلد 2، 2001م، ص ص 92 - 115.

اعدادها الي اختبارات عملية وواقعية، وجوب العناية بالمناهج المستحدثة للمحاسبة عن الاداء البيئي وفقاً للمعايير الدولية المتعارف عليها وذلك باعداد التقارير المالية عن الاداء البيئي.

يري الباحث ان الدراسة السابقة ركزت علي تقارير الاداء البيئي بصورة عامة الا انها لم تتناول التقارير الاخري، اما دراسة الباحث ركزت علي دور الافصاح المحاسبي البيئي علي التقارير المالية واثره علي الاداء المالي.

#### دراسة: ابوبكر عبدالعزيز البنا(2002م)<sup>1</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ان البيئة مخلوقة وقائمة بوجود الانسان فلو انه لم يبتكر ويتطور لما ظهر التلوث في البيئة، وهذا يتنافي مع طبيعة العصر الحالي المتحضر والمتقدم، ويجب مضاعفة الجهود المبذولة لرفع كفاءة اداء المراجع ليتمكن من القيام بعملية الرقابة علي البيئة علي اكمل وجه، وهناك العديد من المشكلات التي تواجه اجهزة الرقابة العليا والمحاسبة عند القيام بالمراجعة البيئية، وهي تختلف من دولة لاخري نتيجة تنوع اشكال التدهور البيئي وتعدد اسبابه وتباين المشكلات البيئية بين مختلف الدول.، إختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: ان الدولة والافراد او اي منظمة لا يتحملون مسئولية حماية البيئة، إضافة الي ان البيئة ليست من ضمن القضايا العامة (الحساسة) التي تقوم مجموعة من الجهات الحكومية بوضع الخطط والسياسات البيئية والاشراف علي تنفيذها والرقابة عليها، كما هنالك العديد من القوانين والانظمة والاجراءات التنفيذية والرقابية الداخلية والخارجية التي تكفل حماية البيئة من التلوث في البحر والبر والجو. توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: ان قضية البيئة من القضايا الهامة والحساسة الا انه لوحظ غياب اهتمام الجهات ذات الصلة، ووضع القوانين والاجراءات التنفيذية والرقابية الداخلية والخارجية اللازمة لحمايتها، زادت الحاجة الي المراجعة البيئية وزاد الاهتمام بها وتشجيع المنشآت ان تتبناها باصدار العديد من القوانين والتشريعات البيئية، الشركات التي تتسبب في تلوث البيئة عادة ما تواجه التزامات بيئية محتملة بسبب خروجها عن التشريعات البيئية وما يرتبط بذلك من ارباح وخسائر واصول محتملة تؤثر علي القوائم المالية لهذه الشركات.، خرجت الدراسة بعدة توصيات منها: ان تبذل مهنة المحاسبة والمراجعة مجهوداً اكبر ليمتد نشاطها الي الامور البيئية وذلك بعدة طرق، وان تقوم الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بفحص ومراجعة كافة الوحدات ذات العلاقة بالبيئة والخروج بتقرير شامل في فترة زمنية محددة، ضرورة توعية متخذي القرار في الوحدات الاقتصادية باهمية المحافظة علي البيئة .

يري الباحث ان الدراسة ركزت علي البيئة واهمية المحافظة عليها وضرورة وجود قوانين تحميها فركزت علي النواحي القانونية للبيئة وتطرق الي النواحي المحاسبية بصورة مبسطة، اما دراسة الباحث فركزت علي دور الافصاح البيئي في التقارير المالية في رفع كفاءة الاداء المالي للشركات.

<sup>1</sup> ابوبكر عبدالعزيز البنا، " دور المراجعة البيئية نحو تحسين الاداء البيئي"، المجلة العلمية ، العدد (27) ، كلية التجارة، جامعة الازهر، 2002م، ص ص 151 - 165.

دراسة: عمرو حسين عبد البر (2002م)<sup>1</sup>:

جاءت هذه الدراسة بعنوان "دراسة تحليلية للتكاليف البيئية: إطار مقترح لحصر التكاليف البيئية في القطاع الصناعي المصري في ضوء تجارب الدول التي تسعى إلى حماية البيئة ونموذج رياضي لتقدير هذه التكاليف". وتوصلت الدراسة إلى انه ينبغي علي الشركات المصرية التي تفصح عن معلومات خاصة بالبيئة لاسيما في مجال الأبحاث والتطوير أسوة بالإفصاح عن المبالغ التي تم إنفاقها للحفاظ علي البيئة ونظافتها .

يري الباحث إن هذه الدراسة تدور في فلك المحاسبة البيئية وما تتضمنه من قياس وإفصاح عن التكاليف البيئية كأحد مقومات تحقيق فعالية محاسبة البيئة. ويرى الباحث أنها امتداد لدراسته.

دراسة : عبد الإله نعمة جعفر (2002م)<sup>2</sup>:

هدفت الدراسة إلي تحديد اثر تطبيق المحاسبة البيئية علي اقتصاديات المشاريع الصناعية، توصلت الدراسة إلي النتائج التالية: إن أفضل المداخل التي يمكن للمنشآت إتباعها هو المدخل الكمي للأنشطة الفعلية، كما توصلت إلي نتيجة مفادها إن تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية يؤثر بشكل ايجابي علي اقتصاديات تلك المشاريع وخاصة علي المدى البعيد.

يري الباحث ان الدراسة اهتمت بتطبيق المحاسبة البيئية كما اهتمت بأنواع المداخل الواجب إتباعها، أما دراسة الباحث اهتمت بأثر الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء.

دراسة: هدي دياب احمد صالح (2003م)<sup>3</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في محورين هما: عدم وضوح المفاهيم والخصائص لأنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية والمبادئ والمعايير التي تمكن من خلالها القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي محاسبياً، وعدم وضوح المفاهيم والإجراءات والمقومات الخاصة بالمحاسبة البيئية والاجتماعية، اختبرت الدراسة الفرضيات التالية، المسؤولية الاجتماعية والبيئية في منظمات الأعمال الهادفة للربح مفاهيم وخصائص وأهداف ومبادئ ومعايير للقياس والإفصاح تكون الإطار الفكري للمحاسبة الاجتماعية والبيئية وتكون مفاهيم ومقومات وإجراءات تكون مجالها الفكري والتطبيقي، لا تولي منظمات الأعمال

<sup>1</sup> عمرو حسين عبد البر، "دراسة تحليلية للتكاليف البيئية: إطار مقترح لحصر التكاليف البيئية في القطاع الصناعي المصري في ضوء تجارب الدول التي تسعى إلى حماية البيئة ونموذج رياضي لتقدير هذه التكاليف"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، 2002م. ص ص 503 - 507

<sup>2</sup> عبد الإله نعمة جعفر، " اثر المحاسبة علي التكاليف الاجتماعية لتلوث البيئة علي اقتصاديات المشروع الصناعي" رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة عمان، 2002م

<sup>3</sup> هدي دياب احمد صالح، "مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال الهادفة للربح"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان الإسلامية، 2003م.

الهادفة للربح في السودان أي اهتمام بالأداء والإفصاح والقياس لأداء المسؤولية الاجتماعية والبيئية ، وان أنشطة المسؤولية الاجتماعية لا تجد الاهتمام المهني من قبل المحاسبين في السودان، توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، يمكن تطبيق بعض الفروض ومعايير الإفصاح والقياس المطبقة في المحاسبة المالية في محاسبة الأنشطة الاجتماعية والبيئية مثل فرض الاستمرارية ومعايير التكلفة التاريخية وغيرها، وان وجود معايير لمراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي تعمل علي تحسين عملية المراقبة والتقدير النهائي الذي يوضح مدي التزام منظمة الأعمال بالأداء الاجتماعي والبيئي، عدم وجود التشريعات الملزمة لمنظمات الأعمال الهادفة للربح لأداء الأنشطة الاجتماعية والبيئية أدت إلي إهمال منظمات الأعمال لهذا الأداء، عدم وجود مستويات تختص بإجراء محاسبة الأداء الاجتماعي أدت إلي إهمال مكاتب المحاسبين والمراجعين للأداء الاجتماعي والبيئي . خرجت الدراسة بعدة توصيات منها: العمل علي وضع قوانين ملزمة للمحاسبين والمراجعين للقيام بقياس أداء الاجتماعي والبيئي والعمل علي تحديد مقاييس مختلفة لقياس أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية مثل تلوث الهواء والماء والتربة.

يري الباحث إن الدراسة ركزت علي مفاهيم وخصائص أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية والمعايير التي عكس من خلالها قياس الأداء البيئي والاحتمالي محاسبياً ، تعتبر دراسة الباحث تكملة لهذه الدراسة.

#### دراسة: نضال احمد الخولي (2004م)<sup>1</sup>:

هدفت الدراسة إلي التركيز علي تقييم مدي تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، توصلت الدراسة إلي النتائج التالية، اغلب الإدارات المالية للشركات موضوع الدراسة لديها قناعة بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية إلا انه تبين من جهة أخرى عدم تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في الشركات موضوع الدراسة .

يري الباحث الدراسة ركزت علي مدي تطبيق الإجراءات المحاسبية البيئية فقط ، ولم تركز علي أهمية الإفصاح البيئي والالتزام به، أما دراسة الباحث ركزت علي اثر الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية ودوره في رفع كفاءة الأداء المالي لتلك الشركات.

<sup>1</sup> نضال احمد الخولي، " إجراءات القياس والمعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي للتكاليف البيئية "، بالتطبيق علي عينة مختارة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة عمان العربية ، 2004م.

## دراسة: خالد عبد العزيز عطية وآخرون (2005م)<sup>1</sup>:

تكمن مشكلة الدراسة في إهمال قياس الآثار البيئية للمنشآت المتعددة علي رأس المال بأشكاله المختلفة عند الإفصاح والتقرير عن الأرباح، والذي يؤثر بالسلب علي معدلات استمرارية العوائد لتلك المنشآت في الأجل الطويل ، وعلي مكانتها النسبية داخل قطاعها الفرعي والنوعي، وقد يؤدي إلي إغلاقها لعدم جدواها البيئية وعدم محافظتها علي البيئة ومواردها، تتمثل أهمية الدراسة في تقديم إطار أو منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية لمنشآت القطاع الصناعي بما يخدم متخذي القرارات علي كافة المستويات، وتطوير مستوى الإفصاح في القوائم المالية التقليدية للمنشآت من خلال الإفصاح عن التكاليف والعوائد البيئية، والاستفادة من النموذج المقترح في خدمة كل الهيئات والمنظمات المهتمة بقضايا البيئة بالمملكة، وإمكانية تطبيقه علي المنشآت في القطاعات المماثلة، هدفت الدراسة إلي تقديم نموذج محاسبي مقترح يمكن منشآت القطاع الصناعي بالسعودية من القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية الناجمة عن ممارستها لأنشطتها الاقتصادية، توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: يمكن قياس تكاليف التلوث عن طريق استخدام مجموعتين من الأساليب والطرق هما، مجموعة الطرق والأساليب التي تعتمد علي الأسواق التقليدية والضمنية ومجموعة الطرق والأساليب التي تعتمد علي الأسواق الافتراضية، وان هناك صعوبات عديدة تصاحب عمليات قياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث الصناعي، لذا يجب ان تتسع المحاسبة لتشمل قياس هذه التكاليف البيئية للتوصل الي الأساليب الملائمة لقياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث الصناعي، أوصت الدراسة بضرورة توسيع مجالات القياس المحاسبي لكي تشمل قياس تكاليف الأضرار العديدة الناتجة عن مختلف أنواع التلوث الذي تسببه المشروعات الصناعية والتي تلحق بها وبالعاملين فيها وبالمجتمعات المحيطة.

يري الباحث إن هذه الدراسة قدمت منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية لمنشآت القطاع الصناعي وتطبيقه في احدي الشركات الوطنية السعودية وتناولت معرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة البيئية في تحسين نوعية التقارير المالية ولا يمكن معرفة هذا الدور دون قياس التكاليف البيئية فتعتبر دراسة الباحث امتداد للدراسة.

<sup>1</sup> د. خالد عبد العزيز عطية وآخرون، "منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية" - دراسة تطبيقية علي القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، المجلد 6، العدد الثاني، 2005م.

## دراسة: الرحيلي (2005م)<sup>1</sup>:

هدفت الدراسة إلي استكشاف مستوي الإفصاح البيئي الاختياري (التطوعي) للشركات المساهمة السعودية وبالتركيز علي مجموعة سابك الصناعية كبري الشركات الصناعية في مجال صناعة الكيماويات والتي تحتل المركز الحادي عشر علي مستوي العالم كدراسة حالة، واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل المحتوي للقوائم المالية لمجموعة سابك الصناعية عن الفترة من 2003 - 2005م.

ولغرض تحقيق الهدف الأساسي، فقد تم صياغة التساؤلات التالية هل يوجد سياسة بيئية واضحة ومحددة لدي مجموعة سابك الصناعية؟، هل يوجد برامج وأنظمة معتمدة للبيئة لدي مجموعة سابك الصناعية؟، هل يوجد أنشطة توعية بيئية لدي مجموعة سابك الصناعية؟، هل حصلت مجموعة سابك الصناعية علي جوائز بيئية نظير الحفاظ علي البيئة في السنوات الماضية؟

أظهرت النتائج أن هناك تجاوباً من قبل مجموعة سابك الصناعية اتجاه الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية. وان أهم المعلومات البيئية الاختيارية التي تم الإفصاح عنها في تقارير المجموعة تتمثل في:

(السياسة البيئية، الإشارة إلي توافق مصانع الشركة مع التقنيات التكنولوجية للحد من الآثار السلبية علي البيئة، الرقابة علي التلوث، التبني الاختياري لممارسة السلامة والأمان البيئية، الابتكارات البيئية، التطوير لبرامج الإدارة البيئية، التدريب والتثقيف للعاملين بالمجموعة، توضيح رسالة الشركة نحو الحفاظ علي البيئة، السعي للحصول علي الايزو 14001، والجوائز البيئية).

وأخيراً أظهرت النتائج إن الإفصاح البيئي الاختياري للشركات السعودية هو خليط من المعلومات الكمية والوصفية وان أدوات هذا الإفصاح هو تقرير مجلس الإدارة الذي ينشر التقارير المالية السنوية للمجموعة.

يري البحث إن الدراسة ركزت علي شركة واحدة وهي شركة سابك ومهما كان حجم الشركة ومركزها المالي والتنافسي إلا إن التعبير عن مستوي الإفصاح الاختياري بالمملكة العربية السعودية معبراً عنه بشركة واحدة كدراسة حالة لا يعبر بالضرورة علي ان الشركات السعودية تفصح اغلبها عن المعلومات البيئية بصورة اختيارية، كما ان الدراسة استخدمت أسلوب تحليل المحتوي حال فحص التقارير المالية لمجموعة سابك الصناعية وهو ما يبرز مشاكل استخدام هذا الأسلوب حال ضآلة عدد العينات

<sup>1</sup> عوض سلامة الرحيلي، "الإفصاح البيئي التطوعي في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية: التطبيق شركة سابك كدراسة حالة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو 2005م، ص 249 - 290.

محل الفحص، أما دراسة البحث ركزت علي اثر الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية.

دراسة : رانيا كمال عبدا لجواد (2005م)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم كفاية الإفصاح عن معلومات الآثار البيئية للوحدة الاقتصادية لغرض اتخاذ قرارات الاستثمار، تكمن أهمية الدراسة في دور نظام المعلومات المحاسبية الحالي في توفير المعلومات البيئية المطلوبة، هدفت الدراسة إلي معرفة دور المحاسبة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، وفحص إمكانية تطوير نظام المعلومات المحاسبية للمحاسبة عن الآثار البيئية للوحدة الاقتصادية حتى يتسنى له توفير احتياجات متخذي القرارات الاستثمارية من المعلومات البيئية ودعم عملية اتخاذ القرارات في سوق جمهورية مصر العربية، توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، وجود زيادة في مستوى الإفصاح البيئي للوحدة الاقتصادية، المعلومات البيئية الواردة بالتقارير السنوية تبدو غير مفصلة وغير كفاية الإفصاح البيئي للوحدة الاقتصادية لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية، أوصت الدراسة بان الإفصاح البيئي يواجه عدة عقبات ويحتاج إلي العديد من وسائل الدعم والتطوير، لأهميته القصوى بالنسبة للمستثمرين، وتأثيره علي اتخاذ قراراتهم الاستثمارية إضافة إلي أن الإفصاح البيئي للوحدة الاقتصادية يرتبط ببعض خصائص المنشأة.

يري الباحث ان الدراسة اهتمت بالمحاسبة عن الآثار البيئية وأهمية الإفصاح عنها لترشيد القرارات الاستثمارية ، بينما تناولت دراسة الباحث اثر الإفصاح المحاسبي البيئي في تحسين نوعية التقارير المالية وتتم المحاسبة البيئية للمنشآت التي يتوفر لها نظام محاسبي متكامل وتعتبر دراسة الباحث تكملة لهذه الدراسة تم تطبيقها علي البيئة السودانية.

دراسة: فهيم أبو العزم محمد (2005م)<sup>2</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في ضحالة أو انعدام الإفصاح البيئي عن اثر عمليات ومنتجات الشركات في البيئة، وقد صيغت المشكلة في تساؤلات هي، ما هي المعوقات التي تحول دون إفصاح الشركات المصرية عن أدائها البيئي؟ وما هي الأسباب وراء عدم ملائمة الإفصاح البيئي للشركات المصرية؟. هدفت الدراسة إلي بيان أسباب عدم الإفصاح البيئي الملائم في التقارير المالية للشركات المصرية.

<sup>1</sup> رانيا كمال عبد الجواد ابو ريا، "المحاسبة عن الآثار البيئية واتخاذ القرارات الاستثمارية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2005م.

<sup>2</sup> فهيم ابو العزم محمد، "معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية"، دراسة حالة جمهورية مصر العربية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد45، العدد الأول، فبراير 2005م. ص45

اختبرت الدراسة الفروض التالية: لا توجد فروق في الرأي بين معدي ومستخدمي التقارير المالية علي إن عدم إفصاح الشركات المصرية عن المعلومات البيئية يرجع إلي عدم وجود إلزام بالإفصاح البيئي في التقارير المالية، لا توجد فروق في الرأي بين معدي ومستخدمي التقارير المالية علي أن عدم إفصاح عن المعلومات البيئية يرجع إلي نقص الوعي العام بالقضايا البيئية، لا توجد فروق في الرأي بين معدي ومستخدمي التقارير المالية علي إن عدم إفصاح عن المعلومات البيئية يرجع إلي غياب البعد البيئي في تقييم نجاح الشركة، وتوصلت الدراسة إلي إن معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية له عدة أسباب منها: عدم وجود إلزام علي الشركات بالإفصاح البيئي، نقص الوعي العام بالقضايا البيئية، خرجت الدراسة بعدة توصيات منها: العمل علي إصدار معيار محاسبي خاص بالمحاسبة والإفصاح البيئي للشركات المصرية.

يري الباحث أن الدراسة اهتمت بمعوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية، بينما تناولت دراسة الباحث دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تحسين نوعية التقارير المالية ،ورفع كفاءة الأداء المالي وتعتبر الدراسة السابقة جزء من دراسة الباحث باعتبار إن الإفصاح المحاسبي البيئي ضروري وهام.

#### دراسة: محمد عبدالفتاح محمد(2006م)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في ان العديد من منشآت الاعمال بدأت تستجيب لمطالب المستثمرين واصحاب المصالح بالتعرف علي المعلومات التي تتعلق بالمسئولية البيئية في شكل تقارير دورية تصدر بصورة منفصلة عن التقارير المالية السنوية إلا ان هذه التقارير تختلف من منشأة لآخري وبذلك فهي غير قابلة للمقارنة، بل ان المعلومات الواردة في كثير من تلك التقارير قد يحقق المصادقية، إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: تعتمد فاعلية المراجعة البيئية علي وجود نظام للاداء البيئي بالمنشأة، تعتمد فاعلية المراجعة البيئية علي وجود نظام للمحاسبة البيئية بالمنشأة، يمكن وضع إطار للمراجعة البيئية علي كل معايير المحاسبة والمراجعة، وان مراجعة الاداء البيئي تؤدي الي زيادة فاعلية تقرير مراقب الحسابات.، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: تتوقف جوهرية تأثير الاعتبارات البيئية علي القوائم المالية علي طبيعة وموقع المنشأة، وكذلك القوانين واللوائح البيئية التي تعمل من خلالها المنشأة، لا يحتاج مراقب الحسابات الي معرفة متخصصة بالنواحي البيئية لكن لا بد ان يحصل علي المعرفة الكافية

<sup>1</sup> د. محمد عبدالفتاح محمد، " مفهوم مقترح للمراجعة البيئية بهدف زيادة فاعلية تقرير مراقب الحسابات"، مجلة الدراسات التجارية والمالية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2006م.

لنشاط المنشأة حتي يدرك اثر الاعتبارات البيئية علي القوائم المالية.، خرجت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة قيام التجمعات المهنية للمحاسبة بوضع معايير متعارف عليها ومعترف بها خاصة بالمراجعة البيئية، ضرورة زيادة الوعي البيئي لدي منشآت الاعمال واقتناع القائمين علي امرها باهمية الالتزام البيئي من اجل دعم القدرة علي الاستمرار.

يري الباحث ان الدراسة السابقة ركزت علي علي ان المحاسبة البيئية هي اساس المراجعة البيئية، كما وانه ولا بد من وجود معايير متعارف عليها للمراجعة البيئية لذلك فهي تتفق مع راي الباحث من حيث اهمية وجود معايير متعارف عليها، ولكنها لم تتطرق الي اهمية وجود الجهات التي تلزم الشركات بالافصاح عن الاثار البيئية، وهذا ما ركزت عليه دراسة الباحث كذلك اهمية وجود القوانين واللوائح التي تلزم الشركات .

دراسة : Araya(2006م)<sup>1</sup>:

اهتمت الدراسة بالأداء البيئي وكيفية قياسه والإفصاح عن متغيراته محاسبياً، وقد اعتمدت الدراسة في بناء إطارها علي مجموعة من المتغيرات أهمها إدارة مخاطر الأعمال، تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين، تحسين صورة الشركة أمام العملاء هذا بالإضافة إلي تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة، توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها وجود بعض الشركات التي تفصح محاسبياً بمستوي محدود عن الأداء البيئي، الحاجة المتزايدة لدي معظم المستفيدين من الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً من اجل الإبلاغ النظامي عن تعهدات والتزامات الشركات في مجال تخفيف اثر التلوث الصناعي علي التغير المناخي.

أوصت الدراسة على إن الشركات أو المؤسسات يجب أن تضع سياسات لأدائها البيئي في كلا من عملياتها ومنتجاتها والإشارة إلي تلك السياسات عن الإبلاغ أو التقرير المالي، ضرورة إدراج السياسات الداخلية للشركات المساهمة في القوائم المالية الختامية لتوضيح أفكار هذه الشركات وبشكل شامل للرؤية والمنهجية المتبعة تجاه اثر التلوث علي التغير المناخي ومدي الالتزام بالأهداف في الأبعاد لفهم موقف الشركات من هذه القضايا وتطوير سياسياتها طبقاً لذلك.

يري الباحث إن الدراسة ركزت علي تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين والعملاء، بالإضافة إلي تعزيز القيمة السوقية لأسهمها، ولم تهتم بأثر الإفصاح المحاسبي علي البيئة وحمايتها من التلوث، أما دراسة الباحث اهتمت بأثر الإفصاح المحاسبي البيئي علي الكفاءة.

<sup>1</sup> Araya M., " Determinants of Environmental Disclosure and Reporting in Corporate Latin American", Yale University Vol 265, No,2006, P 366

## دراسة: Bose Sudipta (2006):<sup>1</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ان قطاع الطاقة له تأثير كبير علي البيئة أكثر من الاثار الاقتصادية، والنظام المحاسبي الحالي لقطاع الزيت والغاز والطاقة في بنغلاديش لا يعكس طبيعة هذه الاصول الطبيعية واثارها البيئية والاهمية الكبيرة لتضمين الاثار البيئية للاصول في نظام المحاسبة الحالي، هدفت الدراسة الي اختبار ممارسة المحاسبة البيئية والتقارير في شركة الزيت والغاز والمعادن البنغلاديشية من خلال ايجاد نظام حماية البيئة للشركة، وما اذا كانت الشركة او شركاتها التابعة لها تظهر في تقاريرها السنوية معلومات بيئية.، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: ان شركة بتروبنغلا وشركاتها ليس لها اي احتياطي للالتزامات البيئية، وليس لها تصنيف للنفقات الراسمالية وطبيعة العمل، وتتبع الشركة في حساباتها نظام المحاسبة التقليدية وليس هناك تقويم اقتصادي لاحتياطي الزيت والغاز ومواد الفحم في تقاريرها السنوية، وان الشركة تظهر فقط المعلومات البيئية الموجبة ولا تظهر المعلومات البيئية السالبة حيث توجد المعلومات البيئية أما في تقرير رئيس مجلس الادارة أو تقرير مدير الشركة.، أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: علي الشركة ان تظهر في نظامها المحاسبي أنشطة حماية البيئة، وعلي المسؤولين عن البيئة في الشركة عمل معايير محاسبية بيئية.

يري الباحث ان الدراسة ركزت علي وجود نظام محاسبي بقطاع الطاقة الذي يعتبر له أهمية كبيرة في اقتصاد الدول وتأثيراته علي البيئة ومواردها، اما دراسة الباحث ركزت علي اهمية الافصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية والاعتراف بالمسئوليات البيئية واثر الافصاح علي القوائم المالية للشركة.

## دراسة: Bansal & Shuchi (2006):<sup>2</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الاهتمام بالمحاسبة البيئية وتبني نظام خاص بها، إضافة الي غياب الدور الذي تلعبه المحاسبة البيئية في قرارات المستثمرين من خلال توفيرها للمعلومات عن المسؤولية البيئية لمستخدمي المعلومات بصورة عامة وايضاً عدم وجود إطار منفصل للمحاسبة البيئية في تقاريرها.، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: ضرورة تبني استخدام نظم المحاسبة البيئية في تحليل تكلفة المنافع وتقدير الاثر البيئي للمنشآت، وبيان دور المحاسبة البيئية في تقدير المخاطر البيئية المرتبطة بالاستثمارات، وان المحاسبة البيئية تجعل للمؤسسات ميزة تنافسية وتمكنها من الامتثال للقوانين البيئية.، اوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: ضرورة نشر الوعي البيئي بين الشركات والمجتمع والعمل علي تبني نظم المحاسبة البيئية، ضرورة اصدار المعايير للتعامل مع المشاكل البيئية وقياس التكاليف البيئية بشكل صحيح والافصاح عنها في التقارير والقوائم المالية والايضاحات المرفقة.

<sup>1</sup> Bose Sudipta, " Environmental Accounting and Reporting Fossil Fuel Sector" Study on Bangladesh oil, gas

<sup>2</sup> Bansal S.C., & Shuchi P, "Accounting for the Environment: Accounting, Options one some critical issues". WWW Bai, 2006. Atisrorg.

يري الباحث ان الدراسة ركزت علي المشاكل المحاسبية المرتبطة بالتكاليف والخصوم البيئية واهمية الاعتراف بها والافصاح عنها واهمية ذلك بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وهي تتفق مع دراسة الباحث تماماً الا ان الباحث توسع وتعمق في الافصاح والاهمية اكثر من الدراسة السابقة.  
دراسة : هشام محمد المصباح(2007م)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الاهتمام بالبيئة بدأ في الآونة الأخيرة والذي أثار الانتباه إلي خطورة تناقص الموارد الطبيعية، مما يؤدي إلي إهدار مستمر للأصول الرأسمالية واندماج البعد البيئي مع السياسات والبرامج ويواجه تحديات عديدة ناتجة عن عدم تفهم متخذي القرار لأهمية تبني النظم البيئية المتكاملة لتحقيق الحفاظ علي الموارد الطبيعية والبشرية، وكثيراً من المشروعات الاقتصادية تهمل الآثار البيئية التي تحدثها أنشطتها ولا يعتمد تقويم المشروعات علي سلسلة منتظمة من البيانات والمعلومات التي تمكن من قياس الآثار المباشرة وغير المباشرة، مما يؤدي الي اتخاذ قرارات استثمارية غير رشيدة .  
اختبرت الدراسة الفرضيات التالية، تتأثر قرارات الاستثمار في المدى الزمني القصير والطويل بظروف المخاطرة وعدم التأكد، وتلعب المحاسبة البيئية دوراً مهماً في توفير معلومات للمستثمرين والمقرضين تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وتوفر المراجعة البيئية المصادقية في القوائم المالية التي تساعد المستثمرين والمقرضين في اتخاذ قرارات الاستثمار، يلتزم المشروع الصناعي محل الدراسة بأخذ كافة التأثيرات البيئية في الاعتبار عند تقديم دراسة الجدوى الاستثمارية . توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها، تسهم معلومات المحاسبة البيئية في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال إحداث تكامل بين الاعتبارات البيئية والعمليات الإدارية مما يحتم ربط المحاسبة والمراجعة البيئية بعمليات المنشأة ، خرجت الدراسة بعدة توصيات منها ، التزام المشروعات بإعداد دراسة الجدوى البيئية وضرورة تصنيف المشروعات طبقاً للأثر البيئي الذي تحدثه وإصدار المعايير والقوانين واللوائح التي تحكم الممارسة المحاسبية.

يري الباحث أن الدراسة ركزت علي الأثر الذي تلعبه المحاسبة البيئية علي تقويم المشروعات الاستثمارية وهدف المراجعة البيئية في توفير معلومات ملائمة للمستثمر دون مستخدمي المعلومات المحاسبية الآخرين، ولم يتطرق إلي أن المحاسبة البيئية هي احد المتطلبات الأساسية للمراجعة البيئية،

<sup>1</sup> هشام محمد المصباح، "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في منظمات الأعمال"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م.

ولم يبين اثر المحاسبة البيئية على التقارير المالية. وركزت دراسة الباحث علي اثر الإفصاح المحاسبي البيئي علي التقارير في القوائم المالية.

دراسة : محمد السيد أبو زيد (2007م)<sup>1</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في القوائم المالية وبما يتضح عن تلك القوائم عن حقائق العمليات التي قام المشروع بتنفيذها في نهاية مدة معينة والتعرف علي الأمور البيئية من خلال القوائم المالية بصفة عامة، توصلت الدراسة الي النتائج التالية: عدم كفاية الأسس والقواعد الخاصة بقياس وعرض التكاليف الاجتماعية الكلية للأضرار البيئية الناشئة عن عمليات المنشآت وصعوبة إيجاد ووضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية، الا انه الرغم من ذلك يمكن استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار، توصي هذه الدراسة بزيادة الاهتمام بالإفصاح والقياس عن الأداء البيئي والتدقيق في القوائم المالية التي تتناول الإفصاح عن الأداء البيئي.

يري الباحث إن الدراسة ركزت علي الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية، ولم تتناول دور الإفصاح في تحسين الأداء البيئي ورفع كفاءة الأداء المالي لهذه الشركات كما تناولته الدراسة الحالية، ولم تتناول مؤشرات قياس الأداء البيئي والمعايير البيئية.

دراسة: Huei- Chun Chang، (2007)<sup>2</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في ان محاسبة الادارة البيئية (EMA) وجدت اعترافاً متزايداً كاداة ادارية تساعد في تحسين الاداء المالي والبيئي من خلال تعزيز المساءلة البيئية. هدفت الدراسة الي فهم الممارسة الحالية لمحاسبة وادارة التكاليف البيئية، وتعريف العوامل المؤثرة في عمل محاسبة الادارة البيئية في الجامعات.، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: هناك نقصاً عام في محاسبة الادارة البيئية في الجامعات نتيجة لعدم تقدير المسؤولين للتكاليف البيئية التي تم التعرض لها نتيجة غياب معلومات التكاليف البيئية، وهناك تعزيز لاهمية التنمية المستدامة من الناحية المحاسبية، وغياب عام للانظمة المصممة لادارة التكاليف البيئية في الجامعات محل الدراسة، وما زالت الجهود غائبة لتحسين المساءلة البيئية الداخلية من النظرة المحاسبية في الجامعات.، اوصت الدراسة بضرورة توفير الاحتياجات الخاصة للجامعات في ادارة التكاليف البيئية ان الجامعات لها دور في البيئة المستدامة من خلال التعليم نفسه ومن خلال الممارسة الداخلية وتقديم تعليم عن البيئة.

<sup>1</sup> محمد السيد أبو زيد، إطار محاسبي للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية، بالتطبيق علي قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، معهد الدراسات والبحوث البيئية، 2007م.

<sup>2</sup> Huei- Chun Chang، "Environmental Management Accounting Within University: Current State and Future Potential,(Remit university, School Of Accounting and Low), A Thesis Submitted of the Degree of Doctor Philosophy, 2007.

يري الباحث ان الدراسة ركزت علي دراسة محاسبة وادارة التكاليف البيئية، وركزت دراسة الباحث عن دور الافصاح البيئي في رفع كفاءة الاداء المالي.

**دراسة: إخلاص سعد محمد سعد ( 2008م)<sup>1</sup>:**

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية التقرير عن المعلومات البيئية ضمن تقرير المراجع الخارجي بحيث يظهر ضمن التقارير المالية معلومات عن الاداء البيئي يتم الافصاح عنها بصورة غير مباشرة رغم اهتمام مستخدمي التقارير المالية.، هدفت الدراسة الي الاجابة عن ماهية المراجعة البيئية واهدافها وكيفية إبداء الراي عن المعلومات البيئية في تقرير المراجع الخارجي.، إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: الافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية يؤثر علي قرارات المستخدمين، الافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية يؤثر علي تقرير المراجع الخارجي، ووجود معيار لقياس الاحداث البيئية يساعد المراجع الخارجي في إبداء الراي حول المعلومات البيئية.، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: تقرير المراجع الذي يحتوي راياً عن صحة التزامات المنشأة نحو البيئة والمعلومات البيئية يزيد من الثقة والاعتماد علي التقارير المالية ويمكن ان تعتمد عليه اجهزة الرقابة علي البيئة في اداء وظائفها، وعدم وجود معيار لقياس الاحداث البيئية يؤدي الي عدم التزام المراجع الخارجي بابداء الراي فيها.، خرجت الدراسة بعدة توصيات منها: الالتزام بالافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وذلك باصدار تشريعات قانونية تفرض ذلك واصدار معايير وموجهات يسترشد بها المحاسبون، ضرورة التعاون بين مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وديوان المراجع القومي ووزارة البيئة والمؤسسات ذات العلاقة لوضع اسلوب لقياس الاحداث البيئية ومعايير للمراجعة البيئية.

يري الباحث ان الدراسة ركزت علي معرفة اثر الافصاح عن المعلومات البيئية علي تقرير المراجع الخارجي، وهي تتفق الي حد كبير مع دراسة الباحث من حيث المضمون، الا انها تختلف مع الباحث في ان الافصاح البيئي يحسن جودة ونوعية التقارير المالية، اما هذه الدراسة فتعتبر تحسين نوعية التقارير المالية وتقرير المراجع الخارجي يعتبر واحد من هذه التقارير.

**دراسة : رضا إبراهيم صالح (2009م)<sup>2</sup>:**

صيغت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما المقصود بالإفصاح عن الأداء البيئي وما هي عناصره؟، ما مدي اهتمام المنظمات المهنية الدولية والمحلية والجهات الحكومية بالإفصاح عن الأداء البيئي؟، ما هو اثر الإفصاح المحاسبي البيئي علي متخذي القرارات من المستثمرين والبنوك؟، وهل يؤثر الإفصاح البيئي علي جودة التقارير المالية؟، اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: يختلف إدراك معدي

<sup>1</sup> إخلاص سعد محمد سعد، " الإفصاح عن المعلومات البيئية واثره في تقرير المراجع الخارجي في السودان"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008م.  
<sup>2</sup> رضا إبراهيم صالح، " دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2009م، ص ص 120-133.

التقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي علي جودة التقارير المالية للشركات الصناعية وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والعملية ومراكزهم الوظيفية.، وتوجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وبين جودة التقارير المالية للشركات الصناعية، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وغياب الإدراك البيئي عند كل الأطراف المهمة .، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: تزايد أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية من التركيز علي إمسك الدفاتر وحماية مصالح الملاك الي التركيز علي دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة، ويعد الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي هو الأداة التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المهمة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية وانعكاس ذلك علي البيانات المالية من خلال القوائم والتقارير المالية.، خرجت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة زيادة الوعي العام بالقضايا البيئية للأطراف المهمة من خلال حرص الجهات المعنية بتعريف المجتمع بالبيئة وأثارها، ضرورة اهتمام هيئة الأوراق المالية بإلزام الشركات ذات الآثار البيئية خاصة المدرجة بالبورصة عن أدائها البيئي ضمن تقاريرها المالية ووضع القواعد الملزمة والمنظمة لذلك.

يري الباحث ان الدراسة ركزت علي الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بصورة كبيرة مع توضيح اثر ذلك علي التقارير المالية، فبذلك تعتبر هذه الدراسة هي من دراسة الباحث والتي تعتبر امتداد لهذه الدراسة بتناول جانب تكميلي لمعرفة اثر الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للشركات الصناعية في السودان.

## دراسة : عادل ادم إبراهيم إسحاق (2010م)<sup>1</sup>:

تتمثل مشكلة الدراسة في قلة الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، وما هي المتطلبات الرئيسية لجودة المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصّل عنها، وكيفية مساهمة المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصّل عنها في سد حاجة مستخدمي القوائم المالية؟، هدفت الدراسة إلى توضيح الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية، إبراز الخصائص الأساسية لجودة المعلومات الاجتماعية والبيئية من أجل زيادة منفعة المعلومات المحاسبية المفصّل عنها بالنسبة للمستخدم، اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: قلة الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة يعزّي ألي قيمة الهدف الاقتصادي علي الهدف الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية بالسودان ، لزيادة مستوي الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية يتطلب إصدار تشريعات ومعايير ملزمة بذلك، المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصّل عنها تؤدي إلي تضيق الفجوة بين مخرجات النظام المحاسبي وحاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية بالسودان هي الأساس الذي يعتمد عليه لقيوم جودة المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصّل عنها، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: إصدار تشريعات ومعايير محاسبية من شأنه ان يسهم في حث الشركات الصناعية بالسودان علي الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في قوائمها المالية المنشورة، كما تهتم الشركات بتعظيم الهدف الاقتصادي علي الاجتماعي والبيئي . أوصت الدراسة بضرورة العمل علي تطوير آليات وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي لتستوعب أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية، ضرورة إدخال المعلومات الاجتماعية والبيئية كأحد عناصر اتخاذ القرار .

يري الباحث أن الدراسة ركزت علي اثر الإفصاح عن معلومات الأداء الاجتماعي والبيئي علي المعلومات المحاسبية أما دراسة الباحث ركزت علي معرفة اثر الإفصاح البيئي علي كفاءة أداء المؤسسات الصناعية بالسودان .

## دراسة : عادل البهلول حميدان الطاهر (2010م)<sup>2</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تُعوف المدى الذي وصلت إليه الشركة الأهلية للاسمنت في الإفصاح عن أدائها البيئي الذي أصبح ضرورة حتمية في ظل تحمل المنشآت الصناعية تكاليف

<sup>1</sup> عادل ادم إبراهيم إسحاق، "اثر الإفصاح الاجتماعي والبيئي علي نوعية المعلومات المحاسبية للشركات الصناعية بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2010م.  
<sup>2</sup> عادل البهلول حميدان الطاهر، " الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت بليبيا "، دراسة استطلاعية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة دمشق، 2010م.

الالتزامات المالية الكبيرة بسبب التلوث الذي يحدث في البيئة، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: لا تقوم الشركة الأهلية للاسمنت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها، وقللة البرامج التعليمية للتوعية بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم وجود رغبة في الإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها، أوصت الدراسة بضرورة إيجاد أسلوب موحد للإفصاح عن الأداء البيئي تلتزم به جميع الشركات الصناعية.

يري الباحث إن هذه الدراسة ركزت علي الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركات الليبية، أما دراسة الباحث ركزت علي اثر الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان.

**دراسة: محمد محمود صابر، (2010م)<sup>1</sup>:**

تمثلت مشكلة الدراسة في تدهور البيئة وعدم حمايتها وعدم ظهور الدور الذي يمكن ان تلعبه المراجعة البيئية وتقريرها في بيان الاداء البيئي واثاره علي الموارد الطبيعية، هدفت الدراسة الي معرفة القوانين والنظم والسياسات البيئية وفحص المستندات والسجلات المتعلقة بالاداء البيئي والسياسات البيئية المعمول بها . توصلت الدراسة الي عدم قياس المحاسبين بتقديم معلومات عن اثر أنشطة المنشأة علي البيئة وان تطور مهنة المحاسبة بتلبية إحتياجات المجتمع من المعلومات الاجتماعية،، اوصت الدراسة بالالتزام بالمبادئ الانسانية وتحمل المنشآت المصدرة لتقارير المراجعة البيئية مسؤولية إبداء راي فني محايد لحماية الموارد وضرورة وجود الزام قانوني او تعاقدى بان تصدر الشركات تقرير عن المعلومات المرتبطة بالبيئة.

يري الباحث ان هذه الدراسة تتفق مع دراسته من نواحي كثيرة اهمها ضرورة وجود الزام قانوني او تعاقدى يصدر من الشركات ان تفصح عن المعلومات المرتبطة بالبيئة، وكذلك معرفة القوانين والنظم والسياسات البيئية، وفحص السجلات والقوائم المتعلقة بالاداء البيئي ان وجد.

**دراسة: محمد ياسين الرحاطة (2011م)<sup>2</sup> :**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هي: ما مدى الحاجة الي تطوير التشريعات الاردنية المرتبطة بتطبيق المحاسبة البيئية والتقرير عنها؟ وهل هناك حاجة لمحاسبين مؤهلين ومتخصصين لتطبيقها؟ هل هناك حاجة لتوفير الحوافز التي تشجع الشركات الصناعية لتنفيذ المحاسبة البيئية؟ وهل هناك حاجة لتحديد الاطار العام لنظام المحاسبة البيئية وذلك لمساعدة الشركات الصناعية لتطبيق

<sup>1</sup> محمد محمود احمد صابر، " إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كاداة لتوفير المعلومات اللازمة لاغراض التنمية " رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة طنطا، 2010م.  
<sup>2</sup> محمد يس الرحاطة، " ممارسة ديوان المحاسبة الاردني للرقابة البيئية"، مجلة الدراسات التجارية، كلية العلوم الادارية، الجامعة الاردنية، المجلد (38)، العدد الاول، 2011م.

المحاسبة البيئية،. هدفت الدراسة الي الاعتراف بالتشريعات البيئية واجبار وتشجيع الشركات الصناعية علي تطبيق المحاسبة البيئية والتقرير عنها، تحليل وضع الموظفين والمحاسبين والكفاءات ونظم المحاسبة في القطاع الصناعي واحتياجاتهم لتطبيقها، والكشف عن الحوافز اللازمة لتشجيع الشركات الصناعية لتطبيق المحاسبة البيئية وادخال مفهومها واطارها العام وتفسير ذلك للمساعدة في تطبيقها .، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: ان توفير الحوافز والاعفاءات الضريبية يشجع الشركات الصناعية علي تطبيق المحاسبة البيئية، هناك حاجة لمحاسبين وعاملين مؤهلين ونظم محاسبية فعالة لتطبيقها، وهناك حاجة لمعايير وادلة لتوجيه المحاسبين لممارسة المحاسبة البيئية.، أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: رفع مستوي مفهوم المحاسبين ومدراء الادارات المالية والشركات بالمحاسبة البيئية واطارها العام لتحقيق الفائدة من تطبيقها، حث الجهات المعنية علي تطوير واصدار التشريعات اللازمة والملزمة لتطبيق المحاسبة البيئية، اصدار معايير للمحاسبة البيئية.

يري الباحث ان الدراسة السابقة اهتمت بطرق تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية الاردنية، اما دراسة الباحث فتسعي اولاً الي الاعتراف والافصاح البيئي في القوائم المالية للشركات الصناعية، والدراستين تتفقان الي حد كبير من حيث الاهداف والتوصيات .  
**دراسة: عمر السر (2012م)<sup>1</sup>:**

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف اهتمام منظمات الأعمال السودانية خاصة الهادفة للربح بمتطلبات تطبيق المراجعة البيئية التي بدورها تمكن منظمات الأعمال السودانية من تطبيق المراجعة البيئية وتطبيق المراجعة البيئية لا بد ان ينعكس أثره علي التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية وذلك من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية وإضافة الي ذلك فان تقارير المراجعة البيئية التي يتم إعدادها بواسطة ديوان المراجع القومي لا تعكس التطبيق السليم للمراجعة البيئية في السودان.

اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي لتتبع الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي كأدوات إحصائية في جمع وتحليل البيانات. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: تلتزم منظمات الأعمال السودانية بتطبيق متطلبات المراجعة البيئية هناك علاقة ايجابية بين تطبيق المراجعة البيئية وكفاءة التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن المعلومات البيئية وجودة التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية، وتقارير المراجعة البيئية التي يتم إعدادها بواسطة ديوان المراجعة القومي لا تعكس التطبيق السليم للمراجعة البيئية في السودان.

<sup>1</sup> عمر السر الحسن محمد، "المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2012م.

خلصت الدراسة الي عدة نتائج أهمها، لا تلتزم منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات تطبيق المراجعة البيئية، يوفر تطبيق المراجعة البيئية في منظمات الأعمال السودانية معلومات ملائمة لاحتياجات الأطراف المتعددة ومفيدة لاتخاذ القرارات، يؤدي الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية الي تحسين نظرة المجتمع للشركة وبعد مؤشر جيد لاستمرارية الشركة في العمل، وضعف محتوى تقرير ديوان المراجعة القومي عن المراجعة البيئية لمنظمات الأعمال السودانية.

أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق المراجعة البيئية وعكس ذلك في التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية، العمل علي إصدار تشريعات تلزم منظمات الأعمال السودانية بمتطلبات تطبيق المراجعة البيئية وتقويم الأداء البيئي بصورة دورية، تطوير الإطار القانوني والتشريعي للإفصاح المحاسبي ليشمل المعلومات البيئية لمنظمات الأعمال السودانية، وضع آلية يمكن من خلالها قياس فعالية تطبيق المراجعة البيئية لتشمل كافة نواحي المراجعة البيئية،

يري الباحث إن الدراسة اهتمت بضرورة تطبيق المراجعة البيئية وإصدار تشريعات تلزم المنظمات بتطبيق متطلبات الإفصاح، وتقويم الأداء البيئي بصورة دورية. أما دراسة الباحث اهتمت بأثر الإفصاح المحاسبي البيئي علي رفع كفاءة الأداء المالي حيث ربط الباحث بين حجم الإفصاح وكفاءة الأداء المالي لمؤسسات الصناعية في السودان.

**دراسة: إحسان محمد احمد الشبلي(2013)<sup>1</sup>:**

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف اهتمام القائمين علي أمر المحاسبة والمراجعة بالقوانين المنظمة للأداء البيئي، لذلك انصب اهتمامهم في اتجاه التعامل مع انعكاسات المعاملات البيئية علي القوائم المالية، دون النظر الي الالتزام بتطبيق القوانين التي تدار بموجبها الموارد الاقتصادية، والتعرف علي النمط المطبق من المراجعة البيئية في ديوان المراجعة القومي، وكيف استطاع الديوان تأدية المراجعة البيئية، وقد تم اختبار الفرضيات التالية: تستطيع الأجهزة العليا للرقابة تأدية الرقابة البيئية باستخدام الأساليب المستخدمة في عمليات رقابة الأداء، ورقابة الالتزام بجانب الرقابة المالية، توجد بالسودان قوانين ونظم للأداء.

<sup>1</sup> احسان محمد احمد ابراهيم الشبلي، "تقييم تجربة ديوان المراجعة القومي في السودان لتطبيق المراجعة البيئية" رسالة دكتوراه الفسلفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2013م.

## الفصل الأول الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم الإفصاح، أهداف الإفصاح، أهمية الإفصاح، ومستويات الإفصاح، والعوامل المؤثرة علي الإفصاح، متطلبات الإفصاح، دوافع عدم الإفصاح، والقوائم المالية الأساسية، وخصائص المعلومات المحاسبية، قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وذلك من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي.**

**المبحث الثاني: القوائم المالية الأساسية.**

## المبحث الأول

### الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

تعتبر المحاسبة وسيلة من وسائل الإعلام العامة، حيث أنها تؤدي وظيفة إخبارية ألا وهي إمداد من يهمل الأمر بالبيانات والمعلومات الكافية، لذلك ازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية المحاسبية بالإفصاح وعلي نحو خاص بعد ظهور منشآت الأعمال، وتطور المحاسبة وارتباط هذا التطور بالقوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المنشآت، وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من لدن مستخدمي هذه المعلومات التي تصبح فيما بعد الأساس الذي يعتمد عليه هؤلاء في اتخاذ قراراتهم، من أجل ذلك يعد تقديم المعلومات أحد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية.

### أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي: The Accounting Disclosure Concept

#### الإفصاح لغة: Disclosure Language

أفصح عن الشيء إفصاحاً: إذا بينه وكشفه<sup>1</sup>. الفصاحة: البيان وخلو الكلام من التعقيد<sup>2</sup>. فصيح: كلام فصيح أي بليغ ولسان فصيح أي طلق<sup>3</sup>. أفصح في منطقه: أفهم ما يقول أو يتكلم، وأفصح عن كذا لخصه وبينه<sup>4</sup>.

يري الباحث أن التعريف يهدف أساساً إلى إرساء المعنى المراد تعريفه لتكوين لغة دقيقة مشتركة تساعد على تبادل الآراء وتطوير العلم. لذا أن الإفصاح يعني البيان والإيضاح والكشف عن الحقائق للجهات المستفيدة.

#### الإفصاح اصطلاحاً: Disclosure As Term

أما في أدبيات المحاسبة فقد تعددت الدراسات والأبحاث العلمية والتي كان هدفها تعريف الإفصاح، حيث تناولت التعريفات والمفاهيم الخاصة به من زوايا مختلفة واعتمدت على التعميم أكثر من التفصيل، ولكن لا يوجد تعريف للإفصاح متفق عليه، لأن الإفصاح يتأثر بعوامل كثيرة، اجتماعية، اقتصادية، سياسية، قانونية وتشريعية. كما يتأثر الإفصاح بطبيعة النشاط وقوة الأسواق المالية. ويمكن استعراض بعض هذه التعريفات فيما يلي:

<sup>1</sup> أبو الفضل جمال الدين بن محمد بن مكرم بن منظور، "لسان العرب"، (بيروت: مطبعة دار لسان العرب، دت)، ص 199.

<sup>2</sup> علي بن الحسن الهنائي، "المنجد"، (بيروت: دار المشرق، 1960م)، ص 584.

<sup>3</sup> الشيخ الإمام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر المرادي، "مختار الصحاح"، (القاهرة: دار الكتاب العربي، 1982م)، ص 504.

<sup>4</sup> الزمخشري، الكشاف، (بيروت: دار النهضة، 1965م)، ص 474.

"الإفصاح هو ضرورة شمول القوائم المالية جميع المعلومات الضرورية اللازمة لإعطاء قارئ هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي"<sup>1</sup>

كما عرفه احد الكتاب " بأنه مراعاة أن تكون تقارير المحاسب أو مراقب الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية المنظمة لجموع المنتفعين بها بصورة حقيقية تبعث علي الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير في إطار الفروض العلمية لنظرية الاتصال"<sup>2</sup>

حيث ذهب البعض<sup>3</sup> إلى أن المقصود به هو "عرض المعلومات المهمة للمستثمرين و الدائنين، بطريقة تسمح لهم بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق الأرباح في المستقبل و مقدرتها على سداد التزاماتها"<sup>4</sup>.

ينظر آخرون إلى الإفصاح المحاسبي على انه "إجراء يتم من خلاله اتصال الشركة بالعالم الخارجي عبر القوائم المالية و البيانات و المعلومات التي تظهر من خلالها". فهو إذاً، يعنى أن تتضمن التقارير المالية الدورية - بعدالة و وضوح - معلومات موثوق بها، تظهر كافة المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن الشركة لمساعدتها على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه الشركة بصورة واقعية و حقيقية<sup>5</sup>.

يري الباحث ان تعريف الإفصاح المحاسبي هو: "إظهار جميع المعلومات الضرورية التي تعني المستفيدين، بصورة كاملة و صحيحة و ملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات بتخفيض حالة عدم التأكد من الإحداث الاقتصادية المتوقعة في المستقبل".

## 1. الإفصاح في النظام الرأسمالي الحر : The Capitalist and Monopolist Systems

الإفصاح في النظام الرأسمالي الحر يعتمد علي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التوزيع، وان الإفصاح في القوائم والتقارير المالية لا يتم بالطرق التقليدية نسبة لحاجة هذه المشروعات لرؤوس أموال ضخمة، وقد يتم الإفصاح عن المعلومات الداخلية بشروط معينة وبالتالي فان المعلومات تكون أكثر ملائمة للمستثمر عند اتخاذ القرار، وان العائد من وارد الاستثمار يكون اعلي في ظل النظام الرأسمالي.

<sup>1</sup> د. فؤاد محمد الليثي، " نظرية المحاسبة والمنخل المعاصر"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2002م)، ص 145

<sup>2</sup> محمود السيد الناغي، " دراسات نظرية المحاسبة"، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر، 2001م)، ص 262

<sup>3</sup> د. محمود السيد الناغي، " اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة"، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر، 2007م)، ص 282

<sup>4</sup> محمد حسن عبد العظيم ، "دراسة تحليلية للأدب المحاسبي المتعلق بالمحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية مع التطبيق على قطاع الصناعات الكيماوية في جمهورية مصر العربية"، مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق فرع بنها ، العدد الأول، 2003م، ص 78

<sup>5</sup> جمعة إبراهيم شهاب ، " دور المعايير المحاسبية في توثيق الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة ، العدد الثالث، 2001م، ص 105

## 2. الإفصاح في النظام الاشتراكي: Accounting Disclosure In The Socialist Economy

إن هذا النظام يتميز بأنه اقتصاد حاجات وليس اقتصاد يهدف إلى الربح، فالدولة في ظل هذا النظام تقوم بتوجيه الإنتاج وتحديده بهدف إشباع الحاجات الإنسانية وليس دافعاً للإنتاج وجمع الأموال، ويتضح من ذلك أن الإفصاح في النظام الاشتراكي يهدف إلى مساعدة المسؤولين في الدولة على القيام بوظيفة التخطيط والرقابة، وإعادة توزيع الدخل، وأن المستفيد من الإفصاح هي الجهات المسؤولة عن التخطيط وإدارة الاقتصاد القومي.

## 3. الإفصاح في النظام الاقتصادي الإسلامي: Accounting Disclosure In The Islamic Economics

الإسلام يمنع التدليس أو الإخفاء أو الغش في جميع المعاملات المالية وغير المالية، ويقر الإسلام الإفصاح الكامل للمعلومات المالية التي يجب إن تفصح وتعبّر بوضوح عن كل ما يحويه المشروع من أصول والتزامات ونتائج الأعمال، ولا تحتل الأرقام المالية أي تأويل حتى يظهر المركز الحقيقي للنشاط دون غموض أو مدارة.

يري الباحث إن الأنظمة الاقتصادية كلها تدعو إلى الإفصاح على طريقتها التي تتوافق مع مصالحها ما عدا النظام الإسلامي الذي يدعو إلى الإفصاح في كل الأحوال وكذلك يمنع الغش والتدليس والإخفاء في المعلومات التي تخص المال.

### ثانياً: أهمية الإفصاح المحاسبي

ظهرت أهمية الإفصاح المحاسبي نتيجةً لظهور شركات الأموال و صدور قوانين الشركات التي تنص، في معظم الدول، على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية. أيضاً، تنص هذه القوانين على ضرورة تضمين الحد الأدنى من المعلومات في القوائم المالية المنشورة، و في كثير من الأحيان، يتم إرفاق نماذج يلزم إتباعها في عرض المعلومات<sup>1</sup>.

بما أن الأطراف الخارجية، غالباً، لا تمتلك السلطة لإلزام الوحدة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من البيانات الضرورية لاتخاذ قراراتهم، فإن الإفصاح المناسب يجعل التعامل في الأسواق المالية أكثر عدالةً لأنه يوفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات.

ازدادت أهمية الإفصاح المحاسبي بعد أزمة الكساد الكبير الذي حل بالعالم عام 1929م، وكاد أن ينهي النظام الرأسمالي، حيث قامت كثير من الشركات المساهمة في تلك الفترة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية

<sup>1</sup> سمير كامل عيسى، "العلاقة بين الأداء البيئي و الإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية و صناعة الغاز والبتروول"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، 2000م، ص 89.

المنشورة لقيم أصولها و ممتلكاتها بهدف اجتذاب رؤوس أموال المستثمرين. أدى هذا التلاعب إلى إظهار القوائم المالية بصورة غير حقيقية، مما قاد إلى ارتفاع قيمة أسهم تلك الشركات بصورة كبيرة، ثم انخفاضها بشكل كبير بعد اكتشاف حقيقة هذه الشركات، مما أدى إلى إفلاس أعداد كبيرة من المستثمرين كنتيجة لانتهيار هذه الشركات. دفع هذا الأمر إلى إصدار قانون الأوراق المالية عام 1932م. الذي يعتبر قانوناً متعلقاً بالإفصاح، و إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية "Securities Exchange Commission" of the U.S.A. (SEC) لتتولى مراقبة تداول الأوراق المالية<sup>1</sup>. والعدالة في

الأسواق المالية. لذا تتبع أهمية الإفصاح المحاسبي في:

أ- أن القوائم والتقارير المالية هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المنشأة، بالتالي حتى تكون القوائم والتقارير المالية موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم، لذا لا بد من أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين جميع الطوائف التي لها مصالح بالمنشأة.

ب- زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما ساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته<sup>2</sup>.

ج- زادت أهمية الإفصاح بازدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، فأصبح الإفصاح المحاسبي يعد شرطاً أساسياً لتأسيس وإدارة أسواق المال الكفوءة<sup>3</sup>.

د- للإفصاح المحاسبي دوراً مهماً في تحقيق آلية سوق رأس المال، من حيث تحديد أسعار الأسهم، وتحقيق التوازن بين درجة المخاطر والعائد الذي تحققه هذه الأسهم، فالإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين وبالتالي يزيد حجم سوق رأس المال متمثلاً في زيادة عدد الأسهم المعروضة للتداول وزيادة التعامل في الأسهم<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، "أثر الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للوحدات الاقتصادية على قرارات منح القروض": دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1991م، ص 76

<sup>2</sup> د. محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، (الرياض: ابتكار للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 89.

<sup>3</sup> د. رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، (عمان: مكتبة دار الثقة، 1997م)، ص 445.

<sup>4</sup> د. كمال الدين الدهراوي، د. عبد الله هلال، "المحاسبة المتوسطة مدخل نظري تطبيقي"، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م)،

هـ- تتبع أهمية الإفصاح المحاسبي للبنوك من طبيعة الخدمات المالية التي يقدمها هذا القطاع باعتباره الوسيط بين كل من المدخرين والمستثمرين، وارتباطه الوثيق بتنمية الأنشطة الاقتصادية، ومدى مساهمته في الوثوق في النظام النقدي للدولة<sup>1</sup>.

و- كما أنه تتعاطم الأهمية النسبية للإفصاح في البنوك نتيجة إلى ما يعرف بالهرم السلطوي المقلوب للنظام المعرفي، وما يتصف به من حيث القاعدة الضيقة لرؤوس أموال البنوك بالمقارنة بالودائع حيث لا يكاد رأس المال يؤمن البنية الأساسية في البنوك بالرغم من قدرتها على تعبئة موارد هائلة من خلال الودائع، مما يوفر لها القدرة على سلطة اقتصادية وسياسية هائلة بحيث تستطيع القول أن البنوك أهم مراكز السيطرة في النظام الرأسمالي<sup>2</sup>.

**كذلك تتعدد أهمية الإفصاح في الأسباب التالية:**

1. تساعد المعلومات المتوفرة من التقارير المالية للمساهمين بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.
2. تساعد معلومات التقارير المالية في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.
3. الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول للأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية.
4. تساعد معلومات التقارير المالية في إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات اللازمة لهم حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم.
5. تساعد معلومات قائمة الدخل على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات ونجاحها في تحقيق الأهداف والربحية خلال مدة معينة، بالإضافة إلى بيان أثر قرار التمويل والاقتراض على نتيجة الأعمال (الربح).
6. تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب وخلافه.
7. خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة حقيقية في الحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدة.
8. إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات المقارنة، وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل.

<sup>1</sup> احمد علي أضرغامي، "القياس والإفصاح المحاسبي لنشاطي المرابحة والمشاركة وأثرهما علي قرارات المستثمرين في ضوء معايير المحاسبية والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة عين شمس، 2005م، ص 113.

<sup>2</sup> د. عمر شبرا، "نحو نظام نقدي عادل - دراسة للنقود والمصارف والسياسات النقدية في ضوء الإسلام"، (القاهرة: النهار للطبع والتوزيع، 1990م)، ص 122.

9. تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأدوات المالية والتي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ، وسيتبع ذلك بالضرورة توضيح الفروض الخاصة بتلك العمليات والمفاهيم التي أسست عليها.

10. تساهم القوائم المالية في إعداد التقارير الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية ذات الأثر على المجتمع والتي يمكن أن تقبل القياس أو التحديد أو الوصف والتي تشكل أهمية بالنسبة لدور الوحدة الاقتصادية في خدمة البيئة الاجتماعية التي تتواجد فيها<sup>1</sup>.

كما ازدادت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة، خاصةً عندما تحولت وظيفة المحاسبة من نظام لمسك الدفاتر إلى نظام لحماية مصالح الملاك، وازدياد التركيز على دورها كنظام للمعلومات غايتها الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات.

لكي تقوم المحاسبة بدورها، تطورت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، خصوصاً مبدأ الإفصاح، وذلك لترقية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الجيدة؛ كالملاءمة و الاعتمادية على حساب قيود أخرى كالتحفظ و الموضوعية، كما صاحب هذا التطور في المحاسبة انفتاح المحاسبين على فروع المعرفة الأخرى، مثل النظرية الحديثة للمعلومات و التي قدمت للمحاسبين كثيراً من الأدوات و المؤشرات التي عززت من أهمية دور مبدأ الإفصاح. كذلك، كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية الأثر المباشر على المحاسبة، إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا اهتماماً خاصاً للنظريات و المفاهيم التي تحكم مقومات و آليات هذه الأسواق، مثل نظرية المحفظة و فروض السوق المالي الكفاء، مما عزز، مرةً أخرى، من أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بعد أن أصبحت هذه البيانات مصدراً رئيساً للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية.

يري الباحث إن أهمية الإفصاح المحاسبي تتأتى من مساهمته في إظهار الحقائق والتفاصيل المتعلقة بالقوائم المالية وما يرافقها من إيضاحات في شكل معلومات أساسية أو ملحوظات تساعد مستخدمي التقارير المالية علي فهم وتفسير ما تحويه هذه التقارير المالية من بيانات ومعلومات ، ومن ثم استخدامها في ترشيد عملية اتخاذ القرارات بهدف تحقيق المنافع الاقتصادية.

### ثالثاً: أهداف الإفصاح المحاسبي:

أن المتتبع للدراسات المحاسبية يواجه بصعوبات جمة نتيجة للتداخل والتزاد الشديدين بين كل من أهداف الإفصاح المحاسبي وأهداف القوائم المالية، وقد تعاضم هذا التداخل عندما تطور هدف الإفصاح من الدور الوقائي إلى الدور الإعلامي، وأن عناصر ومضمون البحث في موضوعي أهداف الإفصاح وأهداف القوائم المالية واحدة، فكلاهما يستهدف المنفعة من المعلومات المحاسبية، لذلك فإن

<sup>1</sup> د. الشحات محمد عطوة، "مدي تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لوحدات قطاع الأعمال العام"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1992م، ص 634.

الإفصاح والقوائم المالية لها نفس الهدف، فكلاهما أصبح يركز على وجهة نظر مستخدمي المعلومات، الأمر الذي يجعل التمييز بينهما غامضاً<sup>1</sup>.

برغم ذلك فإن أهداف الإفصاح المحاسبي تتمثل في:

1. التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المنشأة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات<sup>2</sup>.

2. إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وبالذات في الجانب الاستثماري. لذا يتطلب أن يكون حجم وقيمة المعلومات المحاسبية ونوعيتها المفصح عنها يتناسب مع أهمية القرارات المزمع اتخاذها توفر تلك المعلومات، على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبطاً زمنياً بتحليل نتائج الماضي وفهم واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل<sup>3</sup>.

3. تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين للمساعدة في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. وأن تشمل القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المنشآت ذات العائد الحقيقي المجزى، الأمر الذي يترتب عليه التوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية المحدودة<sup>4</sup>.

4. توفير المعلومات التي تحقق التوازن في سوق الأوراق المالية وما يترتب على ذلك من عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطرة من الاستثمارات البديلة، ولم يعد التركيز على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية، والتي تناسب المستثمر العادي ذا الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي فقط وإنما يتسع نطاق الإفصاح ليشمل أيضاً أية معلومات ملائمة تتصف بدرجة كبيرة نسبياً من التقدير والاجتهاد الشخصي<sup>5</sup>.

مما تقدم يتضح للباحث أن أهداف الإفصاح المحاسبي يتمثل في إظهار عرض القوائم المالية أو

التعبير الحقيقي والعادل لسرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية حتى تكون مفيدة

<sup>1</sup> د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، ط2، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2004م)، ص155.

<sup>2</sup> د. محمود السيد الناعي، مرجع سابق، ص 283.

<sup>3</sup> د. كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، (عمان: دار النشر والتوزيع، 2004م)، ص 204.

<sup>4</sup> محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، عبد الله قاسم يمانى، "الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام على مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية"، مجلة العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد الثاني، العدد الأول، 1990م، ص 66.

<sup>5</sup> د. شريف محمد البارودي، "دور الإفصاح المحاسبي في قرار تدوير محفظة الأوراق المالية للشركة القابضة في ضوء سياسة توسيع قاعدة الملكية"، (الإسكندرية: دار الجامعة، 2001م)، ص 31.

لمن يستخدمون هذه القوائم المالية بصفة أسياسة لمعرفة الوضع المالي للمنشآت من الناحية الاستثمارية وجدوى الاستثمار فيها.

## رابعاً: مستويات الإفصاح المحاسبي

يمكن تصنيف مستويات الإفصاح المحاسبي من عدة أوجه كما يلي:<sup>1</sup>

1- من حيث تحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها، فهناك:

### أ- الإفصاح الكافي:

يعني ضرورة أن تفصح القوائم المالية عما هو ضروري فقط من المعلومات حتى لا تكون مضللة أو مكلفة للجهة المصدرة، و يجب أن يكون هذا الإفصاح متمشياً مع المبادئ المحاسبية، من حيث الشكل، التصنيف ومحتوى القوائم المالية و ملحقاتها، مع ضرورة مراعاة توفر الخصائص النوعية في المعلومات المفصح عنها.

يرى البعض<sup>2</sup> " أن الإفصاح الكافي يقصد به أن كل الحقائق الجوهرية والملائمة التي تتعلق بالحالة المالية ونتائج العمليات للوحدة الاقتصادية ينبغي أن تصل إلى المستخدمين، ويمكن أن يتم ذلك إما عن طريق القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، ومثل هذا الإفصاح سوف يجعل القوائم المالية أكثر فائدة وأقل عرضة لسوء الفهم، كما أن الأحداث الهامة والتي قد تحدث بعد نهاية الفترة المالية وقبل نشر القوائم المالية، يكون من الضروري الإفصاح عنها".

يرى باحث آخر<sup>3</sup> " أن الإفصاح الكافي هو الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة. بمعنى توفير حد أدنى من المعلومات في ضوء المعايير المهنية وظروف المنشأة والأهمية النسبية بما يجعل القوائم المالية مكتملة ومستوفاة وكافية لان تكون غير مضللة ويعتبر هو الأكثر شيوعاً في الاستخدام".

تعرض مفهوم الإفصاح الكافي للنقد بسبب عدم تحديد الحد الأدنى للإفصاح بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، فضلاً عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. مع ذلك، يمكن القول بأن هذا المستوى هو أكثر مستويات الإفصاح ملائمة للتطبيق العملي.

<sup>1</sup> هند ريكسن، الدون س، " النظرية المحاسبية"، ترجمة وتعريب كمال خليفة ابو زيد ، ط4، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، 1990م)، ص614.

<sup>2</sup> Robert F. Meigs, A. Meigs, Mark Bettner and Ray Whittington, " Accounting: The Basis for Business Decisions", Mc Graw- Hill, Inc, 1996, P.604

<sup>3</sup> د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، " دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، 2002م، ص 14.

يري الباحث أن الإفصاح الكافي يشير إلى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح مما يجعل مفهومه غير محدد ولكن يجب ان تكون المعلومات واضحة وغير مضللة.

#### ب- الإفصاح العادل:

"يقصد به الإفصاح بالتقارير المالية عن كافة المعلومات التي تساهم في إيضاح الحالة المالية للوحدة الاقتصادية لكافة الفئات المستخدمة للتقارير المالية دون تحيز لفئة دون الأخرى"<sup>1</sup>.  
"أي توفير رعاية متوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنيين المستخدمة ويجب عدم التمييز بين الأطراف أو التحيز في توفير المعلومة لأحد الأطراف دون الآخر. وهدف الإفصاح العادل هو ضبط ممارسة الإفصاح المتعلق بالمعلومات لمجموعة مختارة أو معنية من المحللين والمستثمرين اعتقاداً بكونه أداة للشركات للتأثير على المستثمرين المؤسسيين وكسب رضا المستثمرين المهمين"<sup>2</sup>.  
كما يتضمن الإفصاح العادل هدفاً أخلاقياً في إتاحة معاملة متساوية لكل القراء المحتملين، وهذا المستوى يتضمن هدفاً إيجابياً يتمثل في جعل القوائم المالية ومحتوياتها عادلة ومنصفة لكل الفئات"<sup>3</sup>.  
يركز مفهومه على أهداف أخلاقية تتعلق بالعدالة و المساواة بين مستخدمي القوائم المالية، في عرض الحقائق المتعلقة بأنشطة المؤسسة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة. أيضاً، تم انتقاد هذا المفهوم حيث أن مفهوم العدالة مفهوم نسبي غير محدد بشكل دقيق و محدد.

#### ج- الإفصاح الكامل:

يعني الإفصاح الكامل أن تشتمل القوائم المالية على كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق مركز المنشأة المالي و نتائج أعمالها، لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة الاقتصادية. تعنى شمولية القوائم المالية عرض كافة المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية بمنتهى التفصيل، حتى لا تكون غامضة لمستخدميها.  
**تعريف** "الإفصاح الكامل يعني إظهار جميع الحقائق المهمة على القوائم المالية، والتي من شأنها أن تؤثر على ما يتخذه قارئ القوائم المالية من تغييرات وقرارات، طالما أن هناك عدداً من الأسس والإجراءات المحاسبية البديلة التي يمكن استخدامها في إعداد القوائم المالية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> د. شريف احمد البارودي، " الإفصاح المحاسبي وسوق الأوراق المالية"، (القاهرة: دار النهضة العربية، القاهرة، 2005م)، ص 46  
<sup>2</sup> Anil Arya, et al., " Unintended Consequences of Regulating Disclosures : The case of Regulating Fair Disclosure ", Journal of Accounting and Public Policy, vol. 24, Issue3, May, June, 2005, P 244  
<sup>3</sup> د. عبد الحميد احمد محمود، " اثر متغيرات السوق علي كثافة الإفصاح في التقارير المالية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يونيو 1999م، ص 15.  
<sup>4</sup> د. منير احمد سالم، " المحاسبة الإدارية"، (القاهرة: دار النهضة العربية، د. ت)، ص 20.

يعرف أيضاً "الإفصاح الكامل بأنه سياسة للشمول أو العلانية التامة، ومقتضى هذه السياسة إتباع منهج أو مذهب الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة عند إعداد وعرض القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح المختلفة في الوحدة ويكون لها اثر في حكمهم على مدى تقدم الوحدة الاقتصادية"<sup>1</sup>.

تعريف آخر "أن الإفصاح الكامل يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدم تلك التقارير، مع الاعتراف مسبقاً بان عرض كل المعلومات الجوهرية عن القوائم المالية (دخل، مركز مالي، تدفقات نقدية، تغيرات حقوق المساهمين) ينبغي هدفاً صعب المنال"<sup>2</sup>.

تعريف آخر "الإفصاح الكامل يشير إلى شمولية التقارير المالية لكل المعلومات والإيضاحات، التي يفترض أن تكون هامة وحساسة لمن يريد أن يقرأ هذه القوائم المالية، وهنا يجب أن يراعى مفهوم الأهمية النسبية بحيث يمكن إدراك أن احتمالية عدم إدراج معلومة ما بشكل تفصيلي معين قد يضر ضرراً بليغاً بمن يعتمد على هذه القوائم في صنع واتخاذ قراره"<sup>3</sup>.

كما يرى باحث آخر أنه يلزم أن يركز الإفصاح على دعامتين أساسيتين هما<sup>4</sup>:

i. كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير المالية.

ii. الوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

فالإفصاح الشامل ليس معناه عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات وظروف واجهتها

الوحدة المحاسبية دون تمييز، وذلك لسببين رئيسيين<sup>5</sup>:

i. إن عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها مكلفة، فالمعلومات سلعة اقتصادية ذات طبيعة خاصة تخضع

في النهاية إلى القيد الحاكم: تكلفة إنتاج وتوصيل المعلومات ينبغي أن يكون اقل من منفعتها

المتوقعة. فقد تكون تكاليف الإفصاح جوهرية في بعض الحالات، في حين يصعب تقدير منافعتها

المتوقعة.

<sup>1</sup> د. عبد الله بن محمد الفيصل، " معيار محاسبي مقترح لمكافأة نهاية الخدمة في المملكة العربية السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 1990م، ص 426.

<sup>2</sup> د. رضوان حلوة حنان، " النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلي المعايير"، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص 447.

<sup>3</sup> M.R., Mathews & M.H. Perera, " Accounting Theory and Development", New York.: Chapman & Hall, 1991, P, 206

<sup>4</sup> د. محمد عثمان يس، " الإفصاح عن السيولة في الوحدات الاقتصادية كأحد الاتجاهات المحاسبية المعاصرة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة أسيوط، العدد الأول، يونيو 1998م، ص 5.

<sup>5</sup> رضوان حلوة حنان، " النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الي المعايير"، مرجع سابق، ص 447.

ii. من ناحية ثانية - حتى ولو كان إنتاج وتوصيل المعلومات قليل التكلفة أو بدون تكلفة (وهذا افتراض خاطئ) - فإن كثرة التفاصيل غير المهمة تخفض من القدرة على الاستيعاب، وهذا ما يبعد مستخدم القوائم المالية عن إدراك العلاقات والنتائج الجوهرية المرتبطة بذلك الكم الكبير من المعلومات. ولقد أدى ذلك إلى اتهام مهنة المحاسبة بأنها تعمل على زيادة (عبء المعلومات) Information Overload.

**كذلك يرى باحث آخر** "يتطلب الإفصاح الكامل أن يتم تصميم القوائم المالية وعرضها لتصف بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على الشركة خلال الفترة وتشتمل تلك القوائم على معلومات كافية تجعلها مفيدة وغير مضللة للمستثمر البسيط The average investor. كما يشير الإفصاح الكامل إلى عرض كامل وشامل للمعلومات"<sup>1</sup>.

يرى الباحث أن الإفصاح المحاسبي في ظل كمية وحجم المعلومات المفصح عنها، عدم وجود تعارض جوهري بين المفاهيم الثلاثة الخاصة بنطاق الإفصاح، فالإفصاح الكامل لا بد وأن يكون كافياً وعادلاً يشمل كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما يعنى معه إظهار معلومات بكميات كبيرة، مما يؤدي إلى إغراق مستخدم القوائم المالية بمعلومات قد لا يكون هناك حاجة لها. أما بالنسبة للإفصاح الكافي فإن التعريف يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهارها ولكن يختلف الحد الأدنى من شخص إلى آخر تبعاً للثقافة والخبرة التي يتمتع بها. كذلك بالنسبة إلى الإفصاح العادل يتمثل الإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة. أخيراً تمثل هذه المفاهيم الثلاثة مفاهيم مقبولة عموماً في مهنة المحاسبة، إلا أن الاختلاف بين تلك المفاهيم الثلاثة للإفصاح المحاسبي تتمثل في درجة الإفصاح

## 2- من حيث نوعية الإفصاح المحاسبي المطلوب، فهناك حيث يوجد:

### أ - الإفصاح الوقائي:

يهدف إلى حماية المستثمر الذي له معرفة محدودة باستخدام المعلومات المالية، و ذلك بمراعاة المعرفة و القدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، و يتطلب ذلك بيانات إضافية مثل<sup>2</sup>:

i - السياسات المالية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية.

ii - التغيير في السياسة المحاسبية المتبعة.

<sup>1</sup> Riahi Belkaoui, " Accounting Theory", 5<sup>th</sup>. Ed, Thomson Learning, 2004, PP. 225- 226.

<sup>2</sup> د. زكريا فريد عبد الفتاح، "دراسات في نظرية المحاسبة"، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2000م)، ص 109

- iii- التغييرات في طبيعة الوحدة المحاسبية من الناحية القانونية و الإدارية.
  - iv- المكاسب أو الخسائر المحتملة و التي لها تأثير على طبيعة النشاط في المستقبل.
  - v- الارتباطات المالية و خاصةً طويلة الأجل.
  - vi- الأحداث التي وقعت خلال الفترة المالية و الأحداث المستمرة و اللاحقة.
  - vii- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- تعرف آخر"يتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن السياسات المحاسبية والتغيرات فيها ،  
وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية، والتغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية، والمكاسب والخسائر  
المحتملة، والارتباطات المالية، والأحداث اللاحقة"<sup>1</sup>.
- ب - الإفصاح التثقيفي:**

- هو اتجاه معاصر يعتمد على أن مستخدم المعلومات المالية لديه القدرة على التحليل وعقد المقارنات و إجراء التنبؤات بطريقة مهنية، و في هذا النوع يمكن الإفصاح عن ما يلي:
- i- معلومات عن أثر التغيير في الأسعار .
  - ii- معلومات عن التنبؤات المالية.
  - iii- التقارير القطاعية على أساس خطوط الإنتاج أو المناطق الجغرافية.
  - iv- التقارير المرحلية بصورة ربع سنوية، و نصف سنوية.
  - v- مكونات الأصول الثابتة و المتداولة و القيمة العادلة لهذه الأصول.
  - vi- الإنفاق الرأسمالي الحالي و المقدر و مصادر تمويله.
  - vii- الطرق المتبعة في تقييم العملات الأجنبية.
  - viii- السياسات المتبعة في تكوين الاحتياطات و المخصصات و توزيع الأرباح.
  - ix- معلومات عن الآثار الاجتماعية و البيئية لنشاط المشروع.

يري الباحث إن الإفصاح من حيث نوع المعلومات المفصح عنها، فان الإفصاح الوقائي يفترض إن المستخدم أو المستثمر هو شخص عادي ذو قدرات محدودة علي استخدام المعلومات، يكفي بمعلومات محدودة تجعل القوائم المالية غير مضللة، بينما يفترض الإفصاح الإعلامي أن المستخدم أو المستثمر شخص واعٍ حكيم وذو دراية باستخدام المعلومات وتحليلها ليفاضل بين الاستثمارات. لذا فإن الإفصاح في ظل التبويب النوعي قد يحقق الجودة للتقارير المالية لما يوفره من الخصائص الأساسية

<sup>1</sup> د. عباس مهدي الشيرازي، " نظرية المحاسبة"، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة، 1990م)، ص ص 324 - 326

لجودة المعلومات من ملائمة، وموضوعية، وإمكانية الاعتماد عليها والوثوق فيها، والتي من شأنها زيادة الوعي الاستثماري لدى المستثمرين، ومتخذي القرارات.

### 3- من حيث الإلزام بالإفصاح المحاسبي، فهناك:

#### أ- الإفصاح الاختياري:

يتم هذا النوع من الإفصاح دون إلزام على المنشأة من جهات محددة، و غالباً يتعلق بالمعلومات التي لم ينص عليها في المعايير المحاسبية أو التي تقع خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل:

- i- التنبؤات و التوقعات المستقبلية للمنشأة.
- ii- المقارنات بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط.
- iii- الموازنات التخطيطية للسنوات القادمة.
- iv- جداول مقارنة تلخص الأداء المالي و الإداري للمنشأة لعدة سنوات ماضية.
- v- تحليل الأداء بالنسب المالية و غيرها.
- vi- أسماء و مؤهلات أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين.
- vii- التقارير القطاعية و تقارير ربحية المنتجات المختلفة.
- viii- توقعات حركة أسعار أسهم المنشأة في المستقبل.

#### ب- الإفصاح الإلزامي:

تلتزم به المنشآت بناءً على متطلبات تشريعية كقانون الشركات أو قانون سوق الأوراق المالية أو قانون البنك المركزي، أو متطلبات مهنية مثل المعايير المحاسبية المتبعة في البلد المعني لكي تحكم عملية إعداد التقارير المالية من زاوية محتوى وكمية ونوع المعلومات المفصّل عنها بتلك التقارير، بالإضافة إلى ملائمة توقيت الإفصاح عن هذه المعلومات. ويهدف هذا النوع من الإفصاح المحاسبي إلى تقديم القدر الكافي والمناسب لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الصحيحة.

يرى الباحث مما تقدم أن الإفصاح يعني مدى الالتزام بالمعلومات المفصّل عنها تتطلب ضرورة تقنين الإفصاح المحاسبي عن طريق إصدار معايير محاسبية تلزم المنشآت أن تتبعها عند إعداد التقارير المحاسبية، وتحديد المعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها لطوائف المستخدمين المختلفة وذلك كحد أدنى يلزم الالتزام به من أجل ضمان توفير كافة المعلومات وبالصورة التي تحقق الجودة بالتقارير المالية مما يعني ذلك ضرورة وحتمية تنظيم المهنة.

#### 4- من حيث منفعة المعلومات المفصح عنها:

##### أ- الإفصاح المناسب: Suitable Disclosure

يعنى أن التقارير المحاسبية تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة يجعلها غير مضللة<sup>1</sup>.

##### ب- الإفصاح التام: Complete Disclosure

يتطلب الإفصاح التام أن تصمم وتعد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشأة خلال الدور المالية، وأن تتضمن القوائم معلومات كافية لجعلها مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي أو المتوسط.

##### ج- الإفصاح الملائم: Relevance Disclosure

هو الإفصاح الذي يراعى حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية<sup>2</sup>.

أخيراً يرى الباحث بالرغم من تعدد أنواع الإفصاح المحاسبي أنه لم يكن هناك تعارض يذكر بين هذه الإفصاحات المتعددة، بل تتمحور جميعها حول هدف واحد، هو الإفصاح عن المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة يراعى مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة بطريقة واضحة ومتوازنة في اتخاذ القرارات المفيدة المبنية على الدرجة العالية من الثقة لمستخدمي هذه المعلومات.

#### خامساً: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي:

تعد القوانين و المعايير المحاسبية و معايير المراجعة السائدة في بيئة الوحدة الاقتصادية أحد العوامل التي تلعب دوراً مهماً و مؤثراً على الإفصاح المحاسبي على النطاق المحلي. أما العوامل المؤثرة على النطاق الدولي فتتمثل في معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS) والتي تهدف إلى إيجاد نوع من التجانس في إعداد القوائم المالية و نشرها لخدمة المستخدمين على المستوى الدولي.

<sup>1</sup> أ.د. محمد مطر، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح"، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)، ص 336.

<sup>2</sup> د. حسان قيطيم، لطيف زيود، "دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد الأول، مارس 2007م، ص 181

هنالك عدد من العوامل التي تؤثر على الإفصاح بالقوائم المالية، يمكن تقسيمها إلى<sup>1</sup>:

### 1. العوامل التي لها علاقة بالبيئة:

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اجتماعية، اقتصادية، سياسية وعوامل ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على الوحدة الاقتصادية، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية و تحديد المسؤوليات الاجتماعية و البيئية لكل منها.

### 2. العوامل التي لها علاقة بالمعلومات:

تتأثر درجة الإفصاح بنوعية المعلومات المطلوبة، خاصةً من ناحية مدى توفر خاصيتي الملاءمة و الثقة في هذه المعلومات، علاوةً على توفر خصائص القابلية للتحقق، القابلية للمقارنة والاقتصاد (مقارنة التكلفة بالعائد).

### 3. العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية:

وتتمثل هذه العوامل في:

#### أ - حجم الوحدة الاقتصادية:

أشارت عدة دراسات ميدانية إلى وجود علاقة بين حجم الوحدة الاقتصادية و درجة الإفصاح في القوائم المالية، و يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في المشروعات الكبيرة قياساً بالمشروعات الصغيرة، كما أن معظم البيانات المطلوبة يتم إعدادها للاستخدام الداخلي، و بالتالي نقل تكلفة الإفصاح عنها. أيضاً، تعتبر المنشآت الكبيرة أقل خشيةً للمنافسة و أكثر عرضةً لضغوط الجهات التنظيمية و المجتمع، و لذلك تسعى إلى تخفيف تلك الضغوط بإظهار أكبر قدر ممكن من الالتزام بالقواعد و التشريعات بما فيها ما يتعلق بالإفصاح المحاسبي.

#### ب - عدد المساهمين:

زيادة عدد المساهمين يعني عدم سيطرة عدد قليل من المساهمين على المنشأة، و لذلك تزيد الإدارة من مستوى الإفصاح المحاسبي للوفاء باحتياجات المساهمين لإقناعهم بحسن إدارتها لاستثماراتهم، و لذلك توجد علاقة طردية بين عدد المساهمين و درجة الإفصاح المحاسبي.

<sup>1</sup> الرحيلي، عوض بن سلامة، مرجع سابق، ص 142

### ج- إدراج المنشأة بسوق الأوراق المالية:

يؤدي تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية إلى زيادة درجة الإفصاح المحاسبي بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق فيما يتعلق بالإدراج و عرض الأوراق المالية للتداول، و تتضمن تلك الشروط مستويات متقدمة من الإفصاح المحاسبي ليتمكن المتعاملون في الأوراق المالية من تقييم عوائد و مخاطر الاستثمار و توقعات حركة أسعار الأسهم و توزيعات الأرباح المستقبلية.

### د - المراجع الخارجي:

يقوم المراجع الخارجي بتقويم درجة الإفصاح عند مراجعته لحسابات الشركة، للوقوف على مدى التزامها بالأسس، القواعد، المبادئ و السياسات المحاسبية و المعايير و القواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة و الجهات التنظيمية المختلفة كالبنك المركزي في حالة البنوك مثلاً<sup>1</sup>.

### هـ - العوامل الأخرى:

وجدت دراسات عديدة أن مستوى الإفصاح المحاسبي يتأثر بعدة عوامل من أهمها:

- i- مستوى ربحية المنشأة، حيث ترغب الإدارة، غالباً، في إعلان الأخبار الجيدة.
- ii- رغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات اختياراً لإخلاء مسؤوليتها و إظهار اهتمامها بالصالح العام.
- iii- مدى صرامة التشريعات و القوانين الحاكمة للشأن المحاسبي و جدية أجهزة الإشراف و الرقابة على أعمال الشركات في إنفاذ القانون.
- iv- عوامل أخرى

يري الباحث إن المحاسبة كأحد العلوم الاجتماعية الاخرى تؤثر وتتأثر بالبيئة التي تقدم لها خدماتها وقد يرجع هذا التأثير إلي العوامل المؤثرة علي درجة الإفصاح بعضها من خارج المنشأة (عوامل خارجية) متعلقة بالمجتمع، وبعضها يتعلق بعوامل من داخل المنشأة (عوامل داخلية). هذه العوامل في مجملها تؤثر علي الإفصاح وتؤثر علي المعلومات المفصح عنها، الأمر الذي ينعكس علي سلامة عملية اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 143.

## سادساً: متطلبات الإفصاح المحاسبي:

تعتمد جودة الإفصاح المحاسبي و فائدته للمستخدمين على توفر عدد من المتطلبات الرئيسية من أهمها<sup>1</sup>:

### 1. تحديد مستخدمي المعلومة المحاسبية:

إن تحديد مستخدم المعلومات المحاسبية من شأنه تعريف و تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومات من حيث الشكل و المضمون، لأن لمستخدمي المعلومات المحاسبية احتياجات مختلفة و مستويات مختلفة في فهم و تفسير المعلومات المحاسبية. لذلك، كان السؤال المحوري هو هل من الأفضل تقديم المعلومات بواسطة إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم. لصعوبة الاتفاق على أي من هذين النموذجين استقر العرف المحاسبي على إعداد نموذج يفترض أنه يلبي حاجات مستخدم معين من بين فئات المستخدمين وجعله محورياً أساسياً في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية أكبر قدر من العناية للملاك أو المستثمرين الحاليين و المحتملين.

### 2. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملاءمة، بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة و تكسبه قدرة على التنبؤ، و تساعد بعضهم في اتخاذ القرارات. على الرغم من أن البيانات المالية لا يمكن أن تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات على قدر من المساواة، إلا أن هناك احتياجات مشتركة بين هؤلاء المستخدمين. فمثلاً البيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضاً بمعظم احتياجات بقية المستخدمين.

تقع مسؤولية إعداد و عرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها. تهتم الإدارة - كمستخدم - بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة. مع أن الإدارة تكون، عادةً، قادرة على تحديد شكل و مضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات، إلا أن التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية يعتبر خارجاً عن نطاق إطار الإفصاح المحاسبي، و مع ذلك، فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساساً على المعلومات

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002م)، ص 103.

التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي و تقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة. تهدف التقارير المالية التفصيلية و الموجزة إلى<sup>1</sup>:

أ- تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب- تقديم المعلومات التي تساعد في الاستخدام الكفاء للموارد و تقييم العوائد و المخاطر المتعلقة بالاستثمار و الفرص المتاحة.

ج- تقديم المعلومات التي تساعد في الارتقاء بالأداء الكفاء لرأس المال والمصادر الأخرى.

د- تقديم المعلومات التي تساهم في خلق بيئة مناسبة لقرارات تكوين رأس المال.

لأهمية القرارات المعتمدة على هذه المعلومات، فإن دور التقارير المالية يتطلب تقديم معلومات عادلة و محايدة تفي بمعايير الإفصاح و الشفافية.

### 3. تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها:

يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، أساساً، من خلال القوائم المالية التي تخضع لمجموعة من المبادئ المحاسبية تهدف إلى ضمان توفر خصائص معينة في المعلومات المحاسبية، وفي نفس الوقت تشكل هذه المبادئ المحاسبية قيوداً على الإفصاح المحاسبي منها على سبيل المثال:

أ- ضرورة الالتزام بإثبات الأصول على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يجعل قيم هذه الأصول عرضة للشك والتساؤل في فترات التضخم إذ تصبح غير ملائمة كأساس لاتخاذ القرار.

ب- استخدام مفهوم الأهمية النسبية يفرض على المحاسبين إظهار بعض البنود وفقاً لحجمها النسبي مما يقود في بعض الأحيان إلى دمج بيانات قد تكون مهمة من وجهة نظر بعض مستخدمي البيانات المالية بالرغم من انخفاض حجمها النسبي.

لذلك تميل الممارسة المحاسبية السائدة إلى ترجيح خاصية الملاءمة على الخواص الأخرى للمعلومات، و ذلك بغرض حيث توسيع نطاق الإفصاح المرغوب فيه من عدة زوايا مع التركيز على نوعية المعلومات المفصحة عنها بدلاً من التركيز على جانب الكم، و يتمثل ذلك، على سبيل المثال، في:

i- شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية، مثل الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنباً إلى جنب مع التكلفة التاريخية و ذلك في حال وجود فرق جوهري بينهما.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 104.

ii- الإفصاح عن معلومات جديدة، كبيانات محاسبة الموارد البشرية، بيانات المحاسبة الاجتماعية و الإفصاح عن الآثار البيئية لنشاط المنشأة و مسؤوليتها في الحد منها و تعويض المتضررين.

iii- الإفصاح عن التنبؤات و التوقعات المالية، مصحوبةً بالإفصاح عن مدى المخاطر المحسوبة و مدى دقة المعلومات التي تحتوى تلك التنبؤات و التوقعات.

iv- الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار في ظروف التضخم و كيفية معالجة تحويل البيانات من عملة لأخرى<sup>1</sup>.

4. تحديد أساليب و طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية و الإيضاحات المرفقة معها:

يجب أن تعرض المعلومات في القوائم المالية بطرق معينة بحيث تكون سهلة الفهم، مرتبة، منظمة، مبنية على المنطق و مرتكزة على الأمور الجوهرية. لكي يتم هذا الأمر، توجد العديد من وسائل و طرق الإفصاح المحاسبي التي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على فهمها و اتخاذ القرار الصحيح بناءً عليها. تعتمد المفاضلة بين طريقة و أخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة و أهميتها النسبية. من هذه الطرق على سبيل المثال:

#### أ- الإفصاح من خلال القوائم المالية:

تظهر المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل و ترتيب هذه القوائم كما يلي:

i- إضافة الإيضاحات المتممة وملاحق الكشوف المالية إلى القوائم المالية الأساسية و الفرعية.

ii- استخدام المصطلحات الواضحة و المتعارف عليها إذ يجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق و المعروف جيداً لدى مستخدمي المعلومات، مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير.

iii- المعلومات بين الأقواس في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط، و لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل:

- مؤشر عن إجراء معين أو طريقة تقييم.
- الخصائص التي تفضي إلى أهمية نسبية للعنصر مثل رهن أصل أو غيرها.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص106.

- التفاصيل الخاصة بمقدار واحد أو أكثر من العناصر التي يتضمنها التبويب المدرج بالقائمة، و القيم البديلة مثل سعر السوق، أو الإشارة إلى ظهور البند في قائمة أخرى.

#### ب- الملاحظات والهوامش:

يعتبر إدراج الملاحظات و الهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية. بشكل عام، يمكن أن تشمل الملاحظات و الهوامش على شرح السياسات و المبادئ المحاسبية المستخدمة في أعداد القوائم المالية و التغييرات التي تطرأ عليها، الإفصاح عن الحقوق و الالتزامات المختلفة، أو أي معلومات مالية أو غير مالية لا تتضمنها القوائم المالية، مثل الإفصاح عن القيود و التحفظات، الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية الثانوية، عرض المعلومات غير الكمية كجانب مكمل للتقرير المالي، و غيرها.

مع أن الهدف من إدراج الملاحظات هو عرض المعلومات التي لا يمكن عرضها في صلب القوائم المالية، إلا أنها لا يجب أن تستخدم كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم العادل في القوائم المالية، كما يجب عدم تكرارها أو الإكثار منها لأن ذلك يؤدي إلى تعقيد فهمها.

#### ج- التقارير والجداول الملحق:

تستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية و التفاصيل التي يصعب إظهارها في صلب القوائم المالية. قد تستخدم التقارير والجداول ضمن الملاحظات و الهوامش أو في صورة تقارير مستقلة لتلخيص البيانات المالية.

#### د - تقرير رئيس مجلس الإدارة:

هذا التقرير يعتبر متمماً للقوائم المالية، و يشتمل على ما يلي<sup>1</sup>:

- i- الأحداث غير المالية و التغييرات التي حدثت خلال السنة و التي قد تؤثر على عمليات المنشأة، مثل التغييرات في المراكز الإدارية العليا و السياسات الرئيسية و غيرها..
- ii- التوقعات المستقبلية المتعلقة بمستقبل الصناعة و الاقتصاد و دور المنشأة فيها.
- iii- خطط النمو و التوسع و التغييرات في العمليات في الفترات المقبلة.
- iv- النفقات الرأسمالية المتوقعة و أثارها.
- v- الجهود المبذولة في البحوث التجارية و تطوير المنتجات و الأثر المتوقع لها على المنشأة مستقبلاً.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص107.

## هـ- تقرير المراجع الخارجي:

لا يعتبر تقرير المراجع الخارجي مكاناً للإفصاح، لكنه يمكن أن يبين الآثار الناتجة من استخدام السياسات المحاسبية المختلفة، أثر التغيير في السياسات المحاسبية و اختلافه في الرأي مع الإدارة حول الطرق المحاسبية المتبعة. على هذا النحو، يمكن أن يعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية، حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح المنشأة أو عدم إفصاحها عن معلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره مثل<sup>1</sup>:

i- عدم إتباع المنشأة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإعداد القوائم المالية وأثره على إفصاح المعلومات في حالة تأثيره الهام نسبياً .

ii- الإفصاح عن معلومات لم يتم الإفصاح عنها في الوسائل الأخرى للإفصاح.

## و- وسائل أخرى مكملة للإفصاح، مثل استخدام:

i- المقارنات بين عناصر القوائم المالية و كذلك المعلومات المقارنة عن سنوات سابقة مثل

أرقام المبيعات أو المصروفات أو الأرباح الموزعة أو غير ذلك لتحليل الاتجاهات.

ii- النسب المالية لمساعدة مستخدمي المعلومات على فهم المعلومات و تحديد اتجاهات

الزيادة أو النقصان في أي بند من البنود بمقارنة هذه النسب مع مثيلاتها في السنوات

السابقة أو مع مثيلاتها في المنشآت المماثلة.

iii- الرسوم البيانية الإحصائية لتحسين الإفصاح لتوصيل المعلومات لمستخدميها في

سهولة ويسر لتحقيق أهدافهم.

## 5- توقيت الإفصاح:

يعد التوقيت المناسب صفةً مهمةً لخاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية، فحدوث أي تأخير في تقديم التقارير المالية قد يفقد المعلومات المحاسبية ملاءمتها. لذلك، حرصت قوانين الشركات و لوائح هيئات أسواق المال في الدول المختلفة على إلزام الشركات المدرجة في تلك الأسواق بعرض التقارير المالية خلال فترة معقولة من نهاية السنة المالية أو الفترة المرحلية، كما ألزمتها بتزويد أسواق الأوراق المالية بنسخ من قوائمها المالية الربعية أو نصف السنوية بهدف توفير معلومات حديثة و مستمرة على فترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص108.

يري الباحث إن الربط بين متطلبات الإفصاح مع طرق الإفصاح عند إعداد مجموعة من القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، بالإضافة الي المذكرات والإيضاحات المرفقة بها وتقرير مراجع الحسابات ،وتقرير مجلس الإدارة.

### سابعاً: دوافع عدم الإفصاح المحاسبي الكافي:

أوضحت دراسات كثيرة أن الشركات تتردد في زيادة الإفصاح بدون ضغط من الهيئات الحكومية ومن مهنة المحاسبة رغم أهميته في توفير الاستقرار لسوق رأس المال، وفي منح المفاجآت التي تغير تماماً من النظرة إلى رغم الإجماع على ضرورة الإفصاح باعتباره مطلباً حيوياً للشفافية، إلا أن هذا الأمر يصطدم بمشاكل في الواقع العملي مثل: <sup>1</sup>

#### 1. التكلفة الإضافية للإفصاح المحاسبي:

إن هناك تكاليف كبيرة تترتب على توفير معلومات دقيقة، و من ثم يجب التوفيق بين التكلفة المرتفعة لتجميع و إنتاج المعلومات و تحليلها وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف و خدمة المصلحة العامة.

هذا الزعم، في رأي الباحث، لا يبرر عدم الإفصاح الكافي، بسبب أن المنشأة تعد معظم البيانات المحاسبية، أصلاً، لغرض الاستخدام الداخلي.

2. إن المزيد من الإفصاح يعنى وضع عمليات و أنشطة المشروع أمام العامة وكل الأطراف، و من ضمن هذه الأطراف المنافسين الذين سوف يعتمدون الاستفادة منها للإضرار بالمشروع أو التأثير على مركزه التنافسي، كما قد تمس و تخل بالملكية الفكرية أو أسرار المنشأة التي يؤدي الإعلان عنها إلى إفساد الخطط المستقبلية و إفادة المنافسين على حساب مستقبل الشركة أو مصالحها، كما أن زيادة الإفصاح تكسب الاتحادات العمالية ميزة المساومة على الأجور.

هذا الزعم، في رأي الباحث، لا يبرر عدم الإفصاح الكافي، لأن المنافسين و النقيبيين، دائماً، يستطيعون الحصول على المعلومات التي تهمهم عن المنشأة من مصادر أخرى عديدة بخلاف القوائم المالية للمنشأة و نشراتها الإعلامية.

1.د. عبد المنعم عوض الله، " تحليل ونقد القوائم المالية"، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، التعليم المفتوح، 1993م، ص ص 35-45

3. إن الإفصاح عن البيانات ذات التأثيرات الاجتماعية أو الاقتصادية أو البيئية قد يؤدي إلى نتائج وخيمة واضطرابات قد لا تتحملها الشركة أو الدولة، كما أن إعلانها في أوقات غير مناسبة أو توقيت غير ملائم قد يؤدي إلى انهيار الشركة.<sup>1</sup>

هذا الزعم، في رأي الباحث، لا يبرر عدم الإفصاح الكافي، لأنه يجب على المنشأة أن تتحمل كافة نتائج أعمالها بغض النظر عن آثارها على استمرار المنشأة.

4. عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة و المتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية مدخلات لها، و عدم الإلمام الكافي بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية بسبب التفاوت الكبير الذي يحدث في استجابة متخذي القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي ، بالإضافة إلى عدم معرفة احتياجات المستثمرين لتحديد نوع الإفصاح الملائم.

في رأي الباحث، أن هذا الزعم لا يبرر عدم الإفصاح الكافي لأن احتياجات المستثمرين للمعلومات أصبحت معروفة بسبب كثرة البحوث المتعلقة بها و مجهودات المحللين الماليين و التطور المستمر في تقنيات و نماذج اتخاذ القرار .

5. الإفصاح الكامل قد لا يفيد مستخدم المعلومات حتى لو تحقق، لأن كثرة التفاصيل قد تترك مستخدم المعلومات بدلاً عن مساعدته على اتخاذ القرار السليم في التوقيت المناسب. أي أن الإفصاح الكامل قد يكون مضللاً لبعض الفئات التي لا يمكنها فهم السياسات والإجراءات المحاسبية.

6. يمكن لمصادر أخرى أن تقدم هذه المعلومات بتكلفة أقل من تكلفتها للمنشأة.

يرى الباحث، أن هذا الزعم لا يبرر عدم الإفصاح الكافي لأن المستثمرين، في الغالب، يستعينون بالمحللين الماليين في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار، وأن المنشأة لا تتحمل مسؤولية قانونية أو أخلاقية عن المعلومات التي تصدرها جهات أخرى، و هذا يضعف ثقة المستخدمين فيها.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 35-45

## المبحث الثاني

### القوائم المالية الأساسية وخصائص المعلومات المحاسبية

#### أولاً : القوائم المالية:

القوائم المالية هي عبارة عن أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها المنشأة خلال السنة المالية ومرتبطة حسب الهدف من إعدادها فهناك قوائم تقيس الوضع الحالي للمنشأة من حيث المديونية والدائنية وهناك قوائم تقيس الدخل الصافي من حيث الإيرادات والمصروفات وأخري تقيس التدفقات النقدية من حيث تدفقات داخلة وأخري خارجة ونذكر من هذه القوائم<sup>1</sup>.

#### 1. قائمة المركز المالي:<sup>2</sup>

هي عبارة عن كشف يصور الوضع المالي للمنشأة في تاريخ معين، عن طريق عرض المجموعات الرئيسية للحسابات و المبالغ المتعلقة بها، يطلق البعض علي الميزانية العمومية التي تعدها الوحدة الاقتصادية او الشركة في نهاية كل فترة مالية قائمة المركز المالي، والبعض الآخر يطلق عليها الميزانية العمومية، وفي الغالب تستخدم عبارة المركز المالي عندما يتم إعداد أو عرض بنود الميزانية في شكل قائمة راسية تبوب فيها كل الأصول والخصوم في جانب واحد بدءاً بالأصول، وتنتهي بالالتزامات وحقوق الملكية، في حين يطلق علي الميزانية المعدة علي شكل الحرف الانجليزي (T) بالميزانية العمومية، حيث تظهر الأصول في الجانب الأيمن ، والالتزامات وحقوق الملكية في الجانب الأيسر بالميزانية و تتكون من:

أ- الأصول: هي كل الموارد التي تسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية و من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية (ممتلكات المنشأة)، و تصنف حسب درجة سيولتها إلى أصول متداولة و أصول غير متداولة.

ب- الخصوم: هي تعهدات حالية على المنشأة نشأت عن أحداث ماضية و من المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع مستقبلية (الالتزامات التي على المنشأة) و تصنف حسب درجة استحقاقها إلى خصوم متداولة و خصوم غير متداولة.

ج- حقوق الملكية: هي ما يتبقى من قيمة الأصول بعد استبعاد كل الخصوم مثل أسهم رأس المال.

1. خلدون إبراهيم الشديقات، "إدارة وتحليل مالي"، (عمان: دار وائل للنشر ، 2000م)، ص101

<sup>2</sup> معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن هيئة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 1999، الناشر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. ص 48

## 2. قائمة الدخل:

هي عبارة عن نتائج أعمال المنشأة خلال السنة المالية، و تحتوي على أرصدة السنة السابقة و معطيات السنة الحالية و كل العناصر المتعلقة بتقييم الأداء، وقد تأخذ قائمة الدخل عدة أشكال تختلف باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي للمشروع، أو باختلاف النظام المحاسبي المتبع بكل دولة، ففي حين تعد بعض الشركات ما يعرف بحساب المتاجرة والأرباح والخسائر لتعبر عن نتيجة نشاط المشروع، تقوم شركات أخرى بإعداد قائمة الدخل، كما تصور بعض الشركات ملخص الإيرادات والمصروفات. و تتكون من<sup>1</sup>:

أ- **الإيرادات:** هي المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية و التي تتمثل في التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول أو النقصان في الخصوم الناتج عن ممارسة المنشأة لنشاطها.

ب- **المصروفات:** هي التخفيضات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل تدفقات خارجة أو استنفاد الأصول التي تؤدي إلى النقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم الناتج من ممارسة المنشأة لنشاطها.

ج- **الأرباح أو الخسائر:** هي الفرق بين الإيرادات و المصروفات.

## 3. قائمة التدفقات النقدية:

هي كشف لمختلف التدفقات النقدية وصافي تغيراتها الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية للمنشأة خلال فترة زمنية، الغرض من إعدادها هو توفير معلومات ملائمة عن الإيرادات والمصروفات النقدية خلال الفترة، إضافةً إلى تقديم معلومات حول الهيكل المالي للمؤسسة و اختبار دقة التغيرات النقدية الحاصلة.

## 4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

هي عبارة عن كشف جميع التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية بين أول فترة ونهايتها من خلال عرض حقوق المساهمين. تتمثل أهميتها في التعرف على مقدار التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية وبنودها، إضافةً إلى المكاسب والخسائر الناتجة عن الدورة المحاسبية. يري الباحث إن دواعي إعداد القوائم المالية يكمن في مقدرة هذه القوائم في مد المستفيدين بالمعلومات التي يحتاجونها كأساس لاتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> أ.د. محمد المبروك أبو زيد، " التحليل المالي: شركات وأسواق مالية"، ط2، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م)، ص 81.

## ثانياً: خصائص المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

لكي تصبح المعلومات التي توفرها المحاسبة مفيدة لمستخدميها في مساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة يجب أن تتصف بخاصيتين هما الملاءمة و القابلية للاعتماد عليها. كل من هاتين الخاصيتين يمكن أن يتحقق بتوفر مجموعة من الخصائص الثانوية، و ذلك كما يلي<sup>1</sup>:

### 1. خاصية الملاءمة :

يجب أن تكون المعلومات مفيدة لمتخذ القرار. تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

يمكن أن تكون المعلومات ملائمة و لكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها، لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً. على سبيل المثال، إذا كانت مشروعية و مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني، فأن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في القوائم المالية يعد غير مناسب في حين انه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ بالظروف المحيطة بالمطالبة.

تزداد خاصية الملاءمة بتوفر خصائص أخرى مثل:

أ- **التوقيت المناسب** : يجب أن يتم إيصال المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرار، و الإيفاض هذه المعلومات قيمتها. غالباً ما يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة مباشرة، و إن كان إصدار قوائم مالية دورية لفترات أقل من سنة يكون أكثر فائدةً للمستخدمين، لأنه قد تقع أحداث هامة خلال السنة المالية يمكن أن تؤثر على مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات.

ب- **القابلية للمقارنة**: يقصد بالمقارنة هنا قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بمعلومات مماثلة عن نفس المنشأة عن فترات زمنية مختلفة أو قابلية المعلومات للمقارنة بمعلومات مماثلة عن منشآت أخرى. هذا الأمر يستلزم التوحيد في طرق القياس و الإفصاح و كذلك الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية و الإفصاح عن أي تغييرات استدعتها الضرورة و بيان آثار هذه التغييرات على التقارير المحاسبية.

ج- **القابلية للفهم**: حتى تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات، لا بد أن تكون قابلة للفهم. يتوقف ذلك على طبيعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية وطريقة عرضها، بالإضافة إلى مقدرة مستخدمي المعلومات في فهم محتوياتها. من المفترض أن يكون لدى المستخدمين

<sup>1</sup> معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ( 243 ) لسنة 2006م، ص 45

مستوى معقول من المعرفة بالأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية، كما يجب أن تتوفر لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. في جميع الأحوال، لا يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

د- **الأهمية النسبية**: تعتبر المعلومة ذات أهمية نسبية كبيرة إذا كان إهمالها أو عدم أخذها في الحسبان سيؤثر على مستخدم المعلومات في اتخاذ قراره.

هـ- **التوازن بين التكلفة و المنفعة**: يفترض أن تزيد قيمة المنافع التي يتم الحصول عليها من استخدام المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية عن التكاليف المتكبدة لتقديمها و إعدادها.

## 2. خاصية القابلية للاعتماد:

تتوفر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية إذا كانت خالية من الأخطاء، و قد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال:

أ- **الموضوعية**: تعني تقليل الأحكام الشخصية للمحاسبين في عمليات القياس المحاسبي لأدنى حد ممكن، و يتم ذلك بالالتزام بالإثبات المحاسبي من واقع المستندات المؤيدة للأحداث الاقتصادية و اتباع المعايير المحاسبية الملائمة و تقليل الاعتماد على التقدير الشخصي للمحاسبين.

ب- **أمانة التعبير**: يجب أن تعبر المعلومات المعروضة بصدق و أمانة عن العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي طرأت على الشركة بعقلانية.

ج- **الحيادية**: تعني خلو المعلومات المحاسبية من أي تحيز لأي جهة كانت من مستخدمي القوائم المالية على حساب جهة أخرى.

د- **الاكتمال**: حتى تكون المعلومات المحاسبية موثوق بها، يجب أن تكون كاملة ضمن الحدود المادية و المالية، فالحذف يمكن أن يجعل المعلومات خاطئة أو مضللة، و بالتالي تصبح غير موثوق بها.

هـ- **القابلية للتحقق**: بمعنى أن تكون المعلومات قابلة للمراجعة و التحقق مع ضمان الوصول الى نفس النتائج إذا قامت مجموعات مختلفة باستخدام نفس الطرق لقياس هذه النتائج مما يثبت عدم انحياز القياس المحاسبي.

يري الباحث إن الخصائص النوعية للمعلومات مهمة و يجب توفرها في المعلومات المفصح عنها في التقارير والقوائم المالية بهدف ترشيد قرارات الاستثمار ، وهذه الخصائص يجب توفرها في المعلومات

سواء كانت معلومات محاسبية تاريخية او معلومات مالية مستقبلية ،لان توفر المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في ترشيد القرارات .

### ثالثاً: مستخدمو المعلومات المحاسبية:

تستخدم مجموعة كبيرة من المستخدمين المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرار، و يمكن إجمال هؤلاء المستخدمين في مجموعتين هما المستخدمين الأساسيين و الثانويين. مجموعة المستخدمين الأساسيين تضم المستثمرين، الدائنين، الإدارة و الجهات الحكومية ذات الصلة. أما مجموعة المستخدمين الثانويين فتضم العاملين، الموردين، العملاء، المحللين الماليين، منظمات المجتمع المدني و الجمهور عموماً . فيما يلي استعراض لبعض هذه الفئات<sup>1</sup>:

#### 1. المستثمرون:

هم ملاك المنشأة الحاليون أو المتوقعون و يسمون بالمساهمين. يهتم المساهمون و مستشاروهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم. يحتاج المستثمرون إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على تحقيق و توزيع الأرباح و استخدام هذه المعلومات في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات. أيضاً، يحتاج المستثمرون إلى معلومات تساعدهم في تقييم كفاءة الشركة، سيولتها، مستقبلها، و تقييم أسهمها بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

#### 2. الدائنون:

هم المقرضون الذين يوفرون للمنشأة التمويل الخارجي مثل البنوك و شركات التأمين. يحتاج الدائنون إلى المعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم و فوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

#### 3. الجهات الحكومية:

تحتاج هذه الجهات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قانون ضريبة الدخل، قوانين البيئة وغيرها. أيضاً، تحتاج هذه الجهات إلى معلومات تساعدها في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة و تحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

#### 4. الموردون و الدائنون التجاريون:

<sup>1</sup> وابل بن علي الوابل، "أسس المحاسبة المالية"، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 1995م)، ص 67

يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة قدرة الشركة على الاستمرار و سداد التزاماتها في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المنشأة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

**5. العملاء:**

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المنشأة في الأجل الطويل.

**6. العاملون:**

يهتم العاملون و المجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية و استقرار المنشآت التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت و منافع التقاعد و فرص التوظيف.

**7. الجمهور العام:**

تؤثر المنشآت على الجمهور العام بطرق متعددة، فمثلا قد تقدم المنشآت مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين. تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المنشأة و المستجدات المتعلقة بأنشطتها و فرص ازدهارها<sup>1</sup>.

من الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. يعتبر المستثمرون الجهة الأكثر تحملا للمخاطر كونها المزود الرئيسي للمنشأة برأس المال، و بالتالي فتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة.

يري الباحث ان العامل المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعد في عملية تقييم مدى قدرة المنشأة على خلق تدفقات نقدية أو شبه نقدية و توقيت و درجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل.

---

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص68.

## الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي البيئي

يتناول الباحث في هذا الفصل الإفصاح المحاسبي البيئي، من خلال المباحث التالية:  
**المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي البيئي.**  
**المبحث الثاني: نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع.**

تعتبر المحاسبة أحد العلوم و المعارف المتجددة، و ذلك لارتباطها الوثيق بالمتغيرات الاجتماعية والبيئية والسياسية والاقتصادية. لذا فإن الفكر المحاسبي في تطور مستمر، و ذلك لأن القضايا الاجتماعية مرتبطة به ارتباطاً وثيقاً. بما أن المحاسبة علم اجتماعي يخدم المجتمع بجميع فئاته، لذا تبرز و باستمرار مشكلات محاسبية متجددة تحتاج إلي حل. من المشكلات المحاسبية المعاصرة ما يتعلق بالمحاسبة البيئية، حيث لم يعد اهتمام الفكر المحاسبي متوقفاً علي البيئة الداخلية للمنشآت، أما امتد ليشمل البيئة الخارجية المرتبطة بشكل مباشر وغير مباشر بالبيانات المالية التي تصدرها المنشآت، بما يعد انعكاساً للتطورات العالمية للاهتمام بالبيئة بعد ظهور الآثار السلبية الواضحة علي البيئة.

### أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية

تعرف البيئة بأنها ما يضمه محيطنا المادي الطبيعي، و تشمل الهواء و الماء و الأرض والنباتات والحيوانات وغيرها من الموارد غير المتجددة مثل الوقود الاحفوري والمعادن<sup>1</sup>. كما عرفها آخرون بأنها "البيئة بأنها ذلك النظام الذي يشمل جميع الأشياء الحية والبيئة المادية"<sup>2</sup>.

#### تعريف آخر:

"بأنها الوسط أو المجال الكائن الذي يعيش فيه الإنسان بما يضمه من ظواهر طبيعية وبشرية يتأثر بها ويؤثر فيها"<sup>3</sup>

#### تعريف آخر للبيئة في القانون:

"أنها المحيط الحيوي الذي يشمل الكائنات الحية، وما يتضمنه من موارد وما يحيط به من هواء وماء وتربة وما يقيمه الإنسان من منشآت"<sup>4</sup>

#### تعريف البيئة في الاقتصاد:

"بأنها تتكون من عنصرين أساسيين، عنصر صناعي ملموس كالمباني والطرق والآلات والمعدات، وعنصر صناعي غير ملموس كالقوانين والنظم الاقتصادية والسياسية"<sup>5</sup>

1 من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة (المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة "محاسبة البيئة" 1999م) ص 47.

<sup>2</sup> Lowe, Julian and Lewis, David, **The Economics of Environmental Management**, (Oxford: Philip Allan publishers Ltd., 1980), p. 3.

<sup>3</sup> د. محمد زمران "التصور الإسلامي للبيئة دلالاته وإبعاده"، مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية، مجلس النشر العلمي جامعة الكويت، العدد (55)، ديسمبر 2003، ص 358.

<sup>4</sup> القانون رقم 4 لسنة 1994 بإصدار قانون في شأن البيئة، الجامع للقوانين المصرية، نقابة المحامين بالقليوبية، 2007، ص 252.

<sup>5</sup> د. محمد على سيد إمامي، "الاقتصاد والبيئة مدخل بيني"، (القاهرة: المكتبة الأكاديمية، 1998م)، ص ص 7-8.

هذا من ناحية تعرف البيئة، وألان من ناحية المحاسبة ما هو رأى العلماء والباحثين لنرى مجموعة من أرائهم منها الآتي:

"المحاسبة فن إثبات وتقسيم وتلخيص المبادلات والإحداث التي تكون ذات طبيعة مالية في أحد أطرافها علي الأقل بطريقة ذات مغذى وفي صورة نقدية، وتفسير النتائج التي تترتب علي ما تقدم"<sup>1</sup>

"المحاسبة هي نشاط خدمي، وظيفتها هي إمداد المعلومات الكمية، أساسا ذات الطبيعة المالية، عن أنشطة الوحدات الاقتصادية والتي تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية"<sup>2</sup>

"مجموعة من الممارسات التي تتم في المنشآت إما علي المستوي الكلي أو علي مستوى المنشأة، والتي تقود الي فهم، وإدارة أفضل للجوانب البيئية، وما يتبعها من تكاليف"<sup>3</sup>

"عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها منشأة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة لعمليات التشغيل او التصنيع التي تمارسها، أو نتيجة لقيامها بإنتاج سلعة تضر بالبيئة عند استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية"<sup>4</sup>

"نظام لإنتاج معلومات عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية تفيد أصحاب المصلحة باتخاذ القرارات ، وأن هذه المحاسبة تعد استجابة مرضية لحاجة أصحاب المصلحة في الوحدة إلي معلومات ذات بعد بيئي من ناحية، وتجاوبا مع آثار التشريعات علي نشاط التنظيم من ناحية أخرى"<sup>5</sup>

وقد عرف المؤتمر الدولي الخامس عشر للمنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة الانكوساي (INCOSAI) المراجعة البيئية بأنها " هي رقابة تنفيذ البرامج من قبل الحكومات ، ورقابة استجابتها للتعهدات الدولية التي وقعت عليها"<sup>6</sup>

كما عرفت الإدارة البيئية بأنها "إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تطوير وتطبيق أنظمة وممارسات محاسبية ملائمة ترتبط بالبيئة ، وهذا الأمر قد يشمل عمل التقارير والتدقيق في بعض الشركات، وأن المحاسبة الإدارية البيئية تتعلق بتكاليف دورة الحياة، ومحاسبة التكلفة الكاملة، وتقييم الفوائد، والتخطيط الاستراتيجي للإدارة البيئية"<sup>7</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، "المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق"، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007م، ص ص 26-27.

<sup>2</sup> محمد عباس بدوي. المرجع السابق، ص 23

<sup>3</sup> Ouellette, Jennifer, "Environmental Accounting", Chemical Marketing Reporter, Vol.250, issue 3, 1996.

<sup>5</sup> نضال احمد، الخولي، "إجراءات القياس والمعالجة والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة" – بالتطبيق علي عينة مختارة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 2004م.

<sup>6</sup> د. عبدالوهاب نصر علي ، " اثر الإفصاح المحاسبي عن أداء الوحدات الاقتصادية في مجال مكافحة تلوث البيئة علي سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم" - دراسة نظرية تطبيقية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1996، ص52.

<sup>7</sup> الجهاز المركزي للمحاسبات ، مجلة الرقابة الشاملة ، العدد123، القاهرة ، 1995م ، ص10

<sup>7</sup> IFAC, (International Federation of Accounting), 1998, New York, <http://www.IFac.org>.

"قيمة عوامل الإنتاج الجهود اللازم استفادها لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل، بعد إلحاق أضرار مادية وبشرية بها نتيجة قيام هذه المشروعات بمزاولة أنشطتها المختلفة"<sup>1</sup>

" علم يبحث في كيفية تأثير الجوانب البيئية علي نظام المحاسبة التقليدي، وهي أداة فعالة لقياس وتقييم الجوانب المادية البيئية للمنشآت"<sup>2</sup>

يري الباحث إن كل هذه التعريفات تدل علي أن المحاسبة البيئية هي نظام وعلم اجتماعي يقود إلي فهم وإدارة أفضل للجوانب البيئية، وما يتعلق بها من تكاليف، يعمل علي تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها منشأة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة للأنشطة التي تمارسها أو نتيجة لإنتاجها سلعة تضر بالبيئة عند أو بعد استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية.

### ثانياً: أهمية المحاسبة البيئية:

تؤثر المنشآت علي اختلافها علي البيئة، خاصة المنشآت الصناعية، حيث أن عمليات التشغيل والإنتاج تنتج مخلفات تحتاج إلي اتخاذ إجراءات أهمها : عمليات التخلص من هذه المخلفات، وكيفية تصريفها، إما برميها أو إحراقها أو دفنها أو إغراقها في البيئة المحيطة دون تحمل أي مقابل مادي لذلك . مما يؤدي إلي إحداث أضرار يمكن ان تتراكم وتصبح بالغة في آخر المطاف، لذلك برزت الحاجة لإعادة النظر في قضايا البيئة وأثار التلوث، مما دعي للمطالبة من قبل المجتمعات للمنشآت التي أحدثت التلوث بالإفصاح الكامل في القوائم المالية وتحمل التكاليف المسؤولية عنها اتجاه البيئة والمجتمع.

في الآونة الأخيرة ظهرت ضغوط كثيرة من قبل الدول وقطاعات الأعمال المختلفة علي المنشآت التي تجور كثيراً علي البيئة، مما اضطر المنشآت للبحث عن طرق جديدة ومبدعة ومقللة للتكاليف للتعامل مع تأثيرات البيئة. ومن الأمثلة علي الضغوط البيئية علي المستوي الدولي:

1. ضغوط شركات السلسلة، مثل الشركات التي تشتري علي الموردين أن يتقيدوا بنظام إدارة البيئة

(EMS) التابع لمنظمة المقاييس الدولية (ISO).

<sup>2</sup> جعفر عبد الإله نعمه "اثر المحاسبة علي التكاليف الاجتماعية لتلوث البيئة علي اقتصاديات المشروع الصناعي"، (عمان : د.ن، 2002م)، ص110.

<sup>2</sup> . Sefcik, Stephan E and Soderstrom, Naomi S., 1996, "Accounting Through Green – Colored Glasses: Teaching Environmental Accounting ", Issues in Accounting Education, Vol.12, and Issue.1.

2. ضغوط مالية عن طريق النمو الدولي لصناديق الاستثمار المسئولة اجتماعياً، وأنظمة قياس الاستثمار مثل مؤشر داو جونز، ومتطلبات التصريح عن سياسة الاستثمار.
  3. ضغوط الرقابة التشريعية والقانونية، علي سبيل المثال تشريع اقره الاتحاد الأوربي يحد من استعمال مواد خطرة معينة في المعدات الكهربائية والالكترونية التي تباع في الاتحاد الأوربي.
  4. ضغوط من أصحاب المصالح المتعددين علي الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية السنوية وفي تقارير الأداء البيئي الطوعية.
  5. ضغوط الضرائب البيئية، حيث أن مختلف الحكومات فرضت ضرائب تتعلق بالبيئة مثل ضرائب استخدام الطاقة، ورسوم مكبات المخلفات، ورسوم العوادم، والإنبعاثات الملوثة الأخرى.
- يري الباحث إن أهمية المحاسبة البيئية تكمن في زيادة الوعي الذي أدى إلي المطالبة الاجتماعية والقانونية بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية في التقارير المحاسبية كتغذية راجعة، تزود بالمعلومات التي تساعد علي تحديد المدخلات والمخرجات.

### ثالثاً: محددات نطاق كل من القياس المحاسبي وموضوعه:

انطلاقاً من هدف المشروع في تحقيق مصلحته الاقتصادية الخاصة، فإن نطاق القياس المحاسبي تحدد بحيث يدور حول الأنشطة الاقتصادية المرتبطة بتحقيق هذه المصلحة باعتبارها العامل الحاسم في استمرار وبقاء المشروع . كما أوضحت أيضاً تأثير نطاق موضوع القياس باعتبارات موضوعية<sup>1</sup>:

#### 1. أثر نطاق القياس المحاسبي

إن هدف النظام المحاسبي يتوازي مع هدف الوحدة التي يصمم من اجلها هذا النظام . ووفقاً لفلسفة النظام الاقتصادي الذي نشأت في ظله الافتراضات المحاسبية التي تحكم الممارسة العملية اعتبرت المصلحة الاقتصادية للمشروع هي الدافع الأساسي لوجوده واستمرار بقائه وقبوله من جانب المجتمع. وقد استند هذا إلي منطق اقتصادي وقيمة اجتماعية . من ناحية المنطق الاقتصادي ارتبطت مسؤولية المشروع عن القيام بوظيفته الاقتصادية بفكرة اليد الخفية التي تبناها "ادم سميث" وتفترض الفكرة إن الاستقلال الأمثل للموارد المتاحة يتم من خلال قيام المشروع بمسئوليته الاقتصادية بإنتاج السلع والخدمات بأقل تكلفة ممكنة أو بأقصى ربح ممكن. أما من ناحية القيمة الاجتماعية فإن سعي المشروع نحو تحقيق أقصى أرباح سيترتب عليه تحقيق مصلحته الذاتية إلي جانب المصلحة العامة، حيث يتم

<sup>1</sup> د. محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007م)، ص 52.

توزيع الأرباح علي عوامل الإنتاج التي ساهمت في تحقيقه، ومن هذا المنطق الاقتصادي والقيمة الاجتماعية اكتسب الربح أهميته من جانب الفئات الاجتماعية المختلفة، فاعتمدت عليه كمعيار للحكم علي مقدرة المشروع في تحقيق مصالحهم الاقتصادية . وقد ترتب علي قبول هذه الفلسفة أن اعتبرت المسؤولية الاقتصادية هي أساس الرفاهة الاجتماعية ومن هنا ظهرت العلاقة والارتباط المتبادل بين قطاعات المجتمع وأخذت أشكالاً عدة منها<sup>1</sup>:

أ- الارتباط المتبادل بين المستهلكين: ويعني أن مستوى استهلاك الفرد وبالتالي إشباعه ورفاهيته لا يتوقف فقط علي كمية السلع والخدمات التي يستهلكها، بل يتوقف أيضاً علي استهلاك الآخرين وكمية ونوع السلع التي يستهلكونها. فاستهلاك الآخرين قد يؤدي إلي سعادة أو شقاء غيرهم، فاستخدام سيارة خاصة بواسطة مستهلك معين يترتب عليه إثارة قلق وعدم ارتياح لدي مستهلكين آخرين بسبب ما تحدثه هذه السيارة من ضوضاء أو إثارة للغبار أو قد تسبب بعض الحوادث.

ب- الارتباط المتبادل بين المنتجين والمستهلكين: فقد يترتب علي قرار المشروع تأثير إيجابي أو سلبي علي المستهلكين. فإشباعهم ورفاهيتهم لا تتحققان فقط من خلال قيام المشروع بتوفير السلع والخدمات التي يحتاجونها، ولكن من خلال بعض الأنشطة التي تنعكس أثارها عليهم وان كانت لا تتداول عن طريق السوق. فالتلوث الذي تسببه عمليات المشروع ينعكس تأثيره علي سكان المنطقة المحيطة (المستهلكين)

ج- الارتباط المتبادل بين المستهلكين والمنتجين: وهو يعني ان مخرجات المشروع تتأثر بسلوك الأشخاص ليست فقط بسبب ما يوفرونه من المدخلات المطلوبة للإنتاج، ولكن أيضاً بسبب ما يستهلكونه ويدفعون مقابله من مال .

د- الارتباط المتبادل بين المنتجين: ويعني أن إنتاج المشروع لا يتوقف فقط علي مدخلات الإنتاج التي يستخدمها، ولكن يتوقف أيضاً علي عناصر ومستوي مخرجات مشروعات أخرى . فالمشروع الذي يقوم بإنتاج عسل النحل يستفيد نتيجة قيام مشروع آخر بزراعة حدائق للفاكهة بنفس المنطقة، والمشروع الذي ينشأ طريق معين قد يفيد كافة المشروعات الجديدة التي تنشأ علي جانبي هذا الطريق.

لكن برغم وجود علاقات وارتباط بين المشروع والمجتمع يجب الاعتراف بأن قيام المشروع بوظيفته الاقتصادية (مسئولية اقتصادية) لا يؤدي بالضرورة إلي تعظيم الرفاهة الاجتماعية، ففي مجال

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص55.

الإنتاج قد يترتب عن ظاهرة الارتباط المتبادل سوء تخصيص الموارد، فيكون إنتاج بعض المشروعات أكبر من الكمية المرغوب فيها اجتماعياً، أو العكس. وفي مجال التوزيع، قد يترتب علي قرار معين - في وجود هذه الظاهرة - زيادة (نقص) ربح المشروع، ومع ذلك قد يصاحب هذه الزيادة (النقص) انخفاض (ارتفاع) دخل مشروعات أخرى، ومن ثم انخفاض (ارتفاع) في الناتج الاجتماعي. ونتيجة لهذا اتجه الاهتمام نحو عدم التركيز فقط علي المسؤولية الاقتصادية للمشروع حيث تقع عليه مسؤولية أوسع وهي المسؤولية الاجتماعية (متمثلة في المسؤولية البيئية).

## 2. أثر نطاق موضوع القياس المحاسبي:<sup>1</sup>

أما موضوع القياس المحاسبي تأثر بصفة أساسية بمقتضيات، الموضوعية، حيث انحصر هذا النطاق في الأحداث الناتجة من تداول عناصر الثروة بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية، واستخدام الأسعار التعاقدية عند نشأة هذه الأحداث كأساس للقياس. وقد تبلور ذلك في اهتمام القياس المحاسبي بمجهودات ومنجزات الوحدة الاقتصادية التي تنشأ عن عمليات التبادل والتي يمكن التعبير عن خصائصها المتباينة في صورة مالية. فاعتبرت التكلفة تضحيات (مجهودات) من أجل تحقيق منفعة، أما المنفعة فتتمثل في الإيرادات (المنجزات) التي تعتبر الدافع من وراء تحمل التكلفة. ولما كان الدافع هو المصلحة الاقتصادية الخاصة. فان القياس انحصر موضوعه في المعاملات ذات التأثيرات المباشرة علي هذه المصلحة. حيث تتم عملية للمقابلة القياسية للمنجزات والمجهودات وفقاً للعلاقة السببية المرتبطة بهذه العلاقة المباشرة. ويعني هذا استبعاد التأثيرات الجانبية الموجبة والسالبة لتلك المعاملات وتنعكس هذه التأثيرات في ظاهرة الوفورات الخارجية ونقائضها "العناصر الخارجية" Externalities.

أما العناصر الخارجية فقد ارتبطت بظاهرة الرفاه الاجتماعي، فأشارت إلي ضرورة التزام المشروع بالحد من نقائض الوفورات التي تسببها عملياته. وبالتالي إلي الاعتماد علي النموذج "الباريتي" للوضع الأمثل دون تعديله بالعناصر الخارجية يؤدي إلي معلومات مضللة للتوزيع الأمثل للموارد مما يؤثر علي الرفاهة الاجتماعية.

وتتبلور ظاهرة العناصر الخارجية في الاختلاف بين المنافع والتكاليف الخاصة، والمنافع والتكاليف الاجتماعية، وتحدد العوامل الخارجية التي تؤثر علي قرار الاستهلاك بثلاثة هي:

أ- المسايرة وهي الرغبة في اقتناء السلعة لمجرد مسايرة الموضة، فالمستهلك سيزيد (يقلل) من طلبه علي سلعة ما لان كل أو بعض المستهلكين الآخرين يزيدون (يقللون) من طلبهم علي السلعة.

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي المرجع السابق، ص59.

ب- الانفرادية في الاستهلاك وبعكس أثر الانفرادية رغبة المستهلك في الانفراد أو البقاء ضمن مجموعة قليلة مميزة عن غيرها في استهلاك السلعة .

ج- المظهرية أما أثر المظهرية فيشير إلي حب الظهور أو التباهي وما يترتب عليه من استهلاك ترفي يؤدي إلي زيادة الطلب علي سلعة ما بسبب أنها تباع بسعر مرتفع بدلاً عن سعر منخفض. أيضا يمكن تحديد العناصر الخارجية التي تؤثر علي قرارات الإنتاج في اثنين هما: العناصر الخارجية التقنية ، والعناصر الخارجية المالية.

تؤدي العناصر الخارجية التقنية إلي تعديل دالة الإنتاج بسبب تغيير الإمكانيات الفنية لتحويل المدخلات إلي مخرجات.

تؤدي العناصر الخارجية المالية الي التغيير في مخرجات شخص ثالث بسبب التغييرات في الطلب فزيادة مخرجات صناعة سكر البنجر مثلاً تؤدي إلي زيادة الطلب علي تقاوي البنجر والآلات الزراعية وتتغير دالة الربح.

مع ذلك إلا أن نموذج القياس المحاسبية المالية لا يزال يعكس وجهة نظر أصحاب المصالح الاقتصادية التي تركز علي نظرية الملكية ، ويحصر نطاق موضوعه في المعاملات ذات التأثيرات المباشرة بين أصحاب هذه المصالح والتي تفسر بما يعكس وجهة نظرهم فقط، ويتجاهل ما عداها من معاملات قد تكون لها تأثيرات هامة علي رفاة المجتمع . وفي هذا الصدد يقول "Estes" ((يعتمد تخصيص الموارد علي المعلومات التي يوفرها نموذج المحاسبة المالية الذي يستبعد بعض المنافع "الوفورات الخارجية"، والأضرار"تقائض الوفورات الخارجية" . ويؤدي تجاهل هذه العناصر إلي آثار جوهرية لها نتائجها علي التخصيص الكفاء لموارد المجتمع والاستغلال الأمثل لها.

هذا وان كانت محدثات القياس المحاسبي استبعدت من مكونات حدود موضوع القياس العناصر الخارجية، فإن ذلك يرجع إلي خصائص هذه العناصر والتي كانت السبب في هذا الاستبعاد . وتتصف العناصر الخارجية بالخصائص الآتية:<sup>1</sup>

أ- أنها ترتبط بموارد بيئية تعد حرة من وجهة نظر المشروع ولا تخضع لقيود الملكية، وبما أن هدف المشروع هو تحقيق المصلحة الذاتية فإنه لا يوجد الحافز للمحافظة علي هذه الموارد اختياريًا ، ذلك أن قيامه بتوجيه بعض موارده نحو الأنشطة البيئية والاجتماعية للحفاظ علي هذه الموارد سوف يكون له آثار عكسية علي مصلحته الذاتية.

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي المرجع السابق، ص62

ب- أنها ذات تأثيرات علي نوعية حياة العديد من أفراد المجتمع، بعكس العملية التي يتناولها القياس المحاسبي . حيث يدور الاهتمام حول ما تحدثه من تأثيرات مباشرة ومحددة علي من قاموا بإتمامها وانجازها.

ج- أنها تمثل نتائج أو تأثيرات جانبية للأنشطة المرتبطة أساساً بالوظيفة الاقتصادية للمشروع ، وقد يصعب التعرف علي هذه التأثيرات بصورة شمولية في حينها ، كما في حالة بعض مسببات التلوث التي تظهر أثارها الضارة علي الصحة بعد فترة طويلة نتيجة تراكمها . فالطبيعة الاجتماعية المميزة لهذه التأثيرات كثيراً ما يصعب تحديدها.

د- أنها غير قابلة للقياس النقدي في معظمها حيث لا يتم تداولها في السوق، لذلك لا يتوافر المقياس الموضوعي - بمفهوم المحاسبة المالية - لقياسها.

على كل ما تقدم من أثر نطاق القياس المحاسبي وموضوعه علي قياس المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع يتضح الآتي:

i- لا يدخل محتوى نطاق قياس المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع في منطقة المصالح الاقتصادية. وأن المشروع إلي جانب أنه وحدة اقتصادية يختص بوظيفتي الإنتاج والتوزيع، هو أيضاً وحدة اجتماعية تساهم في تحقيق أهداف ترتبط بنوعية الحياة، وينبغي قياس أدائه بما يعكس وجهة نظر المجتمع مما يجعل منطقة المصالح التي يدور في نطاقها القياس هي منطقة المصلحة الاقتصادية.

ii- لا يدخل ضمن موضوع القياس المحاسبي عناصر المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع بسبب عدم تلاؤم خصائصها مع خصائص هذا الموضوع فموضوع قياس المسؤولية البيئية والاجتماعية يتعدى حدود نطاق موضوع القياس المحاسبي حيث لا يقتصر علي المعاملات المالية للمشروع بل يمتد ليشمل ما يترتب عن هذه المعاملات من أثار جانبية تنعكس في ظاهرة العناصر الخارجية التي تتبلور في التكاليف والمنافع الاجتماعية.

يري الباحث إن المنظمة إلي جانب أنها وحدة اقتصادية تختص بوظيفتي الإنتاج والتوزيع، هي أيضاً وحدة اجتماعية تساهم في تحقيق أهداف ترتبط بنوعية الحياة، وينبغي قياس أدائها.

### رابعاً: نطاق الأنشطة ذات المضمون البيئي والاجتماعي:

إن الأنشطة البيئية والاجتماعية تتصف بطبيعتها المتحركة ، فهي تتغير من زمن لآخر نتيجة المناخ الاجتماعي وتوقعات المجتمع، فما يعتبر " بيئي واجتماعي" في الوقت الحاضر قد يصبح "

اقتصادي" مستقبلاً وان كان لا يفقده بعده البيئي والاجتماعي لما للأنشطة الاقتصادية من تأثيرات بيئية واجتماعية.

#### 1. مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية:

##### **physical Resource& Environmental Contributions Area**

يتضمن هذا المجال الأنشطة التي تؤدي إلي تخفيف أو منع التدهور البيئي، ويمتد هذا المجال لأكثر من المنطقة الجغرافية للمشروع، وترتبط أنشطته بامتثال المشروع للمتطلبات القانونية لتجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والمياه والضوضاء، ووضع برامج للتخلص من المخلفات الصلبة واتباع أكثر الطرق الفنية كفاءة لتقليل كمية المخلفات، ومساهمة المشروع في المحافظة علي المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.

#### 2. مجال المساهمات العامة : Community Evolvement Area :

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تؤدي إلي تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع وليس لأفراد المنطقة الجغرافية التي يعمل بها المشروع. وترتبط أنشطة هذا المجال بمساهمات المشروع في تدعيم المؤسسات العلمية والثقافية والخيرية، والمساعدة في التسهيلات الخاصة بالعاية الصحية وبرامج الحد من الأوبئة والأمراض، والعمل علي حل المشاكل الإنسانية فيما يتعلق بتوظيف الأقليات والمعوقين والعناية بالطفولة، وتوفير وسائل النقل للعاملين بما يؤدي إلي تخفيف الضغط علي وسائل النقل العامة، والاشتراك في برامج التخطيط الحضاري التي تهدف إلي تخفيف معدل الجرائم ، والمساعدة في تنفيذ برامج الإسكان التي تختص بإنشاء المساكن وتجديدها.

#### 3. مجال الموارد البشرية Human Resource Area

تحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمشروع من حيث تحسين أحوالهم بصفة عامة، لذلك فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً . وتتضمن أنشطته مساهمات المشروع في توفير فرص عمل متكافئة لجميع الأفراد دون تفرقة بينهم حسب جنس أو اللون أو العقيدة، واعداد برامج تدريب لكل العاملين لزيادة مهارتهم، واتباع سياسة للتربقي تحقق رضائهم الوظيفي، واتباع نظام الأجور والحوافز الذي يحقق لهم مستوي معيشي مناسب يتفق مع المستويات الموجودة في المشروعات الأخرى في الصناعة أو في المجتمع، وتوفير ظروف عمل آمنة.

#### 4. مجال مساهمات المنتج أو الخدمة Product or Service Contributions Area

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم علي المنتج أو الخدمة. وتتضمن هذه الأنشطة القيام بالبحوث التسويقية لتحديد الاحتياجات التي تتلاءم مع المقدرة الاستهلاكية للعملاء. وإعلامهم بخصائص السلعة أو الخدمة، وبطريقة استخدامها، وبحدود ومخاطر ومدة الصلاحية .

من هنا فإن القياس هو المشكلة الأساسية للمحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع. والسبب في ذلك أن القياس البيئي والاجتماعي لا يزال من الموضوعات التي تواجه صعوبة تطوير مدخل قياس عملي يلقي القبول العام كما في المحاسبة المالية حيث لا خلاف علي مدخل القياس الكمي النقدي.

لكن في الآونة الأخيرة تم إيجاد مداخل للقياس البيئي والاجتماعي ويمكن التمييز بين مدخلين

هما:<sup>1</sup>

### 1- مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد:

يقوم مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد - بصفة عامة علي قياس الأشياء والظواهر كميًا موحد يعكس خاصية مشتركة بينها، بحيث يمكن أن تتوافر للمعلومات الناتجة عن قياس هذه الأشياء والظواهر خاصية التجميع الرياضي علي مستوي جميع العناصر المكونة لها. وفي مجال القياس الاجتماعي، يفرق بين اتجاهين بخصوص المعيار الموحد الذي يستخدم في قياس العمليات الاجتماعية: الاتجاه الأول ويقوم علي استخدام مقياس كمي يعبر عنه بوحدة منفعة اجتماعية "Social Utile" أما الاتجاه الثاني فيقوم علي استخدام وحدة النقد.

#### أ - القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية:

يعتمد القياس الاجتماعي علي التمييز بين نوعين من القيمة للشئ: قيمة المبادلة، وقيمة الاستعمال. ويقصد بقيمة المبادلة قدرة شئ ما له صفات معينة علي أن يتبادل بشئ آخر له صفات مختلفة. أما قيمة الاستعمال فيقصد بها قدرة الشئ علي إشباع حاجة إنسانية مباشرة عندما يستعملها الإنسان، أو منفعة الشئ لمن يستعمله أو يتأثر به ، فالمنفعة خاصة عامة للأشياء حتى بالنسبة لما ليست لها قيمة مبادلة. فالسلع والخدمات جميعاً لها القدرة علي إشباع حاجات إنسانية بالرغم من أن بعضها لا يكون له قيمة مبادلة، ويتم قياس درجة الإشباع هذه كميًا في شكل وحدات منفعة.

حيث يمكن التسليم بأن كافة العمليات البيئية والاجتماعية تشترك جميعها في أن لها تأثير علي نوعية الحياة لكونها تدور حول إشباع أو عدم إشباع الحاجات الإنسانية المادية منها وغير المادية، فان

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، المرجع السابق، ص145.

قياسها ينبغي ان يعكس درجة ما تؤدي اليه من إشباع بصرف النظر عن ما تحتويه من قيمة مبادلة، خصوصاً وان كثيراً منها لا توجد له هذه القيمة.

أما كيفية قياس الرفاهة الاجتماعية يأخذ اتجاهين يقوم الاتجاه الأول علي فكرة إمكانية قياس منفعة الأشياء ومقارنتها وجمعها، وقد عرف باتجاه المنفعة العددية "Cardinal Utility". أما الاتجاه الثاني فيقوم علي إمكانية ترتيب أوضاع تنازلية أو تصاعدية لمنفعة الأشياء طبقاً لدرجات الإشباع التي يحصل عليها الفرد منها، ويعرف باتجاه المنفعة الترتيبية "Ordinal Utility".

وتعتمد المنفعة عل سلوك المستهلك التي يمكن استخدامها كمقياس عددي لدرجة الإشباع، ولكن من الصوبة قياسها كميًا . لان المنفعة التي يستمدتها الشخص من استهلاكه للسلعة أمر شخصي بحت، ولا يمكن بالتالي أن يكون محل لقياس موضوعي أو كمي. ويؤكد هذا فشل المحاولات التي قامت في الفترة التالية للثورة الصناعية- لتطوير نظام لقياس القيمة علي أساس وحدة المنفعة الاجتماعية بدلاً من نظام قياس القيمة علي أساس وحدة النقد الذي كان سائداً قبل قيام الثورة.

مما سبق لا يمكن الاعتماد علي فكرة وحدة المنفعة الاجتماعية كمقياس أساسي لقياس بيئي اجتماعي. وكان هذا سبباً كافياً لعدم استخدامها كوحدة قياس.

#### ب- القياس باستخدام وحدة النقد:

يعتمد القياس في المحاسبة المالية علي أسعار التبادل. أما في المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية تكون الأسعار غير متاحة وقد لا تكون مؤشراً صحيحاً للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة. فقد يحقق المشتري فائضاً أثر عملية الشراء، وهو ما يعبر عنه بمفهوم فائض المستهلك الذي يعتبر "Dupuit"<sup>1</sup> أول من استخدمه في مجال القياس الاجتماعي عندما تناول مشكلة قياس المنافع المتولدة عن الاستثمارات الحكومية في بناء أحد الكباري. وعرف "Dupuit" فائض المستهلك بأنه: قيمة الزيادة في المبلغ الذي كان المستهلك مستعداً لدفعه للحصول علي السلعة أو الخدمة وبين المبلغ الذي دفعه فيها فعلاً عندما حصل عليها"

كما يوضح "Abt"<sup>2</sup> إمكانية قياس الأداء البيئي والاجتماعي للمشروع بالاعتماد علي مفهوم فائض المستهلك، علي أساس أن هذا الفائض يعكس الجهود الفنية والتنظيمية التي لها تأثيراتها علي نوعية الحياة.

من مفهوم فائض المستهلك يتضح انه لإمكانية استخدامه في قياس تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية للمشروع، يجب توافر معلومات عن السعر الذي يرغب في دفعه المستهلكون، وكذلك عن سعر البيع الفعلي. وهذه المعلومات كثيراً ما لا تتوافر بالنسبة للعمليات الاجتماعية. فمن ناحية يتعذر

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، المرجع السابق، ص 148-149 .

<sup>2</sup> محمد عباس بدوي. المرجع السابق، ص 149 .

الحصول علي معلومات عن المنفعة المستمدة من العمليات البيئية والاجتماعية، ومن ناحية أخرى لا تتوفر معلومات عن كافة أسعار البيع الفعلية لان العديد من هذه العمليات لا يكون لها في الأصل أسعار تبادل.

للتغلب علي صعوبة قياس العمليات البيئية والاجتماعية في صورة نقدية اقترح "Estes" تقدير قيمة هذه العمليات استناداً إلي بعض طرق التقدير غير المباشرة ومنها:

i- طريقة التقييم البديل "Surrogate Valuation" وفيها يتم الاعتماد علي قيمة الأشياء والظواهر البديلة التي يتوقع منطقياً انها تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات للأشياء أو الظواهر موضوع القياس. ففي مجال القياس البيئي والاجتماعي، يمكن تقدير قيمة المنافع التي تحققت للعاملين من المزايا العينية التي قدمها لهم المشروع في صورة مساكن مجانية مثلاً- بالاعتماد علي طريقة التقييم البديل- والمشكلة الأساسية التي تواجه استخدام هذه الطريقة هي مدي توافر البدائل الملائمة لإمكانية اختبار القيمة البديلة الملائمة من بينها.

ii- طريقة الاستقصاء Survey وتعتمد هذه الطريقة في تقدير قيمة العملية الاجتماعية علي تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بها، حيث يتم سؤالهم عن قيمة التأثيرات المترتبة عليها من وجهة نظرهم. وتتطلب هذه الطريقة أن يكون الشخص الذي توجه اليه الأسئلة من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالعملية موضوع القياس، وأن يكون علي دراية بكافة التأثيرات التي تقع عليه بسبب هذه العملية، وأن يكون قادراً علي التعبير عن هذه التأثيرات في صورة نقدية. كما يعتبر صياغة الأسئلة من المحددات الأساسية التي تركز عليها صحة النتائج التي تؤدي اليها هذه الطريقة. فقد يعكس سؤال مثل: كم تدفع لتجنب الضوضاء؟ أحد أمرين. محاولة بعض الأشخاص تعظيم مكانتهم بأن يسيروا إلي رغبتهم في دفع أكثر مما يرغبون في دفعه فعلاً، بينما يشير آخرون بمقدار أقل مما يرغبون في دفعه فعلاً خوفاً من أن تؤدي الإجابة الحقيقية إلي أعباء فعلية اكبر. وفي حالة توقع مثل هذه المواقف يكون من الأفضل إتباع الأسلوب الاسقاطي "Projective Technique" المستخدم في علم النفس، كأن يتم سؤال أفراد عينة الاستقصاء عن المبلغ الذي يتوقع قيام غيرهم بدفعه مقابل العملية الاجتماعية البيئية موضوع القياس.

iii- طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب Restoration or Avoidance Cost وتستخدم هذه الطريقة لقياس العمليات البيئية والاجتماعية التي ينتج عنها تأثيرات ضارة علي نوعية الحياة. وفيها يتم تقدير هذه الأضرار علي أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر أو المبالغ اللازمة للمعدات والأجهزة

الضرورية لتجنبه. وتستند هذه الطريقة في مجال القياس البيئي الاجتماعي علي افتراض وجود علاقة عكسية بين الأضرار التي يتحملها المجتمع، والعمليات البيئية والاجتماعية التي يقوم بها المشروع لتصحيح أو تجنب هذه الأضرار. فكلما قام المشروع بالإففاق علي تصحيح أو تجنب الضرر، فكلما انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع. ومن أمثلة "تكلفة إصلاح الضرر" المبالغ التي يتحملها المشروع لتطهير المجاري المائية التي يستخدمها للتخلص من مخلفات عملياته، ومن أمثلة "تكلفة تجنب الضرر" المبالغ التي يتحملها المشروع لمعالجة وتنقية هذه المخلفات قبل إلقائها في المجاري المائية. ويتوقف تطبيق القياس النقدي في مجال القياس البيئي والاجتماعي علي إمكانية التوصل الي التقديرات اللازمة لاستخدام طرق التقييم غير المباشرة، ويقف استخدام هذه الطرق عند حدود معينة، خصوصاً عند تقدير القيمة النقدية للمنافع التي تعود علي المجتمع نتيجة قيام المشروع ببعض العمليات البيئية والاجتماعية. لذلك وجد أن مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد لا يلاءم قياس مجالات المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع للأسباب الآتية:<sup>1</sup>

- عدم إمكانية استخدام مدخل القياس الكمي بوحدة المنفعة الاجتماعية لتعذر قياسها عملياً، بالرغم مما توفره من شمولية القياس علي مستوي كافة العمليات البيئية والاجتماعية.
- عدم إمكانية الاعتماد علي القياس النقدي لتقدير قيم نقدية لكافة تأثيرات جميع العمليات البيئية والاجتماعية، وخصوصاً للمنافع التي تحققها بعض هذه العمليات للمجتمع. لذلك يؤدي استخدام القياس النقدي إلي عدم الشمول، وهو ما يتعارض مع الهدف من القياس الذي يتمثل في توفير معلومات تفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمشروع.

يري الباحث ان مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد يعتمد في القياس علي القياس بوحدة المنفعة الاجتماعية، وفي الواقع العملي يتعذر القياس، لذلك لا جدوى من استخدامه كأساس يعتمد عليه في مجال القياس البيئي والاجتماعي، اما استخدام القياس بوحدة النقد يؤدي إلي عدم الشمول، وهو ما يتعارض مع الهدف من القياس الذي يتمثل في توفير معلومات تفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمشروع.

## 2- مدخل القياس متعدد الأبعاد:

يقوم مدخل القياس متعدد الأبعاد علي قياس الأشياء والظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة توفر معلومات تعكس تباين وتعدد أبعاد خصائص الأشياء والظواهر موضوع القياس، وذلك دون التقيد بأسلوب

<sup>1</sup> أحمد جامع، "النظرية الاقتصادية والتحليل الاقتصادي الجزئي"، (القاهرة: مصر، دار النهضة العربية، 1974م)، ص 80.

قياس معين أو بنظام قياس محدد أو الاعتماد علي مقياس واحد. ويستند استخدام هذا المدخل في مجال القياس البيئي والاجتماعي إلي الطبيعة المميزة للعمليات البيئية والاجتماعية موضوع القياس. فحيث تتصف هذه العمليات بتعدد جوانبها وتباين أبعاد تأثيراتها، فإن مدخل القياس الملائم الذي ينبغي الاعتماد عليه في قياس هذه العمليات هو المدخل الذي يوفر معلومات تعكس هذه الطبيعة المميزة، والتي تضيف دلالة أكثر وضوحاً لتأثير العمليات البيئية والاجتماعية عما تضيفه المعلومات ذات الطبيعة المالية<sup>1</sup>.

هذا وأن كان مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد ينحصر نطاقه في أسلوب القياس الكمي الذي يقوم علي نظام العد الأصلي "Cardinal"، فإن نطاق مدخل القياس متعدد الأبعاد يتسع ليشمل أسلوب القياس الكمي بأنظمتها المختلفة إلي جانب أسلوب القياس الوصفي.

أ- أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد:

يعرف "Steven" القياس الكمي بأنه: "تعيين أعداد للأشياء أو الأحداث طبقاً لقواعد محددة". وتختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف نظام القياس المستخدم، حيث توجد - إلي جانب نظام العد الأصلي - أنظمة القياس التالية: نظام القياس الترتيبي "Ordinal" نظام القياس أفاصلي "Interval" نظام القياس النسبي "Ratio".

بالنسبة لنظام القياس الترتيبي، فإنه يقوم علي ترتيب الأشياء أو الأحداث وإعطائها رتباً وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس، أو يتم الترتيب طبقاً لدوال تفضيل تتعلق بخصائص معينة حسب أفضلية كل عنصر من موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى. وعليه يمكن الاعتماد علي هذا النظام في مجال القياس البيئي والاجتماعي في توفير بعض المعلومات التي لها دلالة بيئية واجتماعية، فمثلاً يمكن قياس أثر التلوث الذي تحدثه عمليات المشروع علي أساس ترتيب العناصر المسببة للتلوث طبقاً لشدة تأثيرها علي الحالة الصحية.

بالنسبة لنظام القياس أفاصلي، فإنه يقوم علي تحديد القدر الذي تتصف به الأشياء أو الأحداث من الخاصية محل القياس تحديداً كميًا، فلا يكتفي القياس أفاصلي بتحديد دالة التفضيل بين الأشياء والأحداث، إنما يحدد أيضاً مقدار الفروق التي تحتويها من الخاصية محل القياس. ويستخدم هذا النظام في مجال القياس البيئي والاجتماعي لتحديد الانحرافات في تأثيرات بعض العمليات البيئية والاجتماعية عن المعايير المحددة قانوناً.

بالنسبة لنظام القياس النسبي، فهو يقوم علي أساس قياس العلاقات النسبية بين الأشياء. ويتصف هذا النظام بصفات النظام أفاصلي من حيث تحديد الفروق في الخاصية محل القياس، وإن كان

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص82.

يتميز عنه بأن نقطة الصفر التي يبدأ من عندها القياس هي نقطة حقيقية بعكس القياس أفاصلي حيث نقطة الصفر هي نقطة اعتبارية وليست حقيقية. ويستخدم نظام القياس النسبي في مجال القياس البيئي والاجتماعي في حالات عديدة مثل حالات تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعاملين بالمشروع خلال فترة زمنية معينة. هذا وإن كان أسلوب القياس الكمي المتعدد الأبعاد يؤدي إلي أن تكون المعلومات- التي تعكس نتائج القياس- في صورة رقمية تختلف باختلاف أنظمة القياس المستخدمة، فإنه أيضاً يؤدي إلي اختلاف مضمون هذه الصورة باختلاف وحدة القياس المستخدمة. فإلي جانب وحدة القياس النقدي توجد وحدات قياس كمية أخرى. لذلك فإن التعددية التي يتسم بها هذا المدخل تلاءم طبيعة ما تتميز به العمليات البيئية والاجتماعية موضوع القياس في المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية. وتصبح المشكلة هي الاختيار المناسب لنظام القياس ووحدات القياس بما يؤدي إلي الربط بين طبيعة العمليات البيئية والاجتماعية والهدف من قياسها. بحيث تتعدد تأثيرات هذه العمليات، فإن المعلومات عن نتائج قياسها يجب أن تعكس الخصائص الهامة بما يفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمشروع<sup>1</sup>.

لقد تتعرض عملية اختيار المقاييس المناسبة إلي مشكلة بعدها عن مجال خبرة ومعرفة المحاسبين، لذلك اعتمدت المحاسبة بدرجة كبيرة علي مفاهيم القياس الهندسية والاقتصادية، وليس هنالك ما يمنع من اعتماد المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية علي المقاييس المتاحة في مجالات العلوم الأخرى، واستخدامها لقياس العمليات البيئية والاجتماعية بما يؤدي إلي شمولية القياس البيئي والاجتماعي بصورة تفوق ما يؤدي إليه الاعتماد المطلق علي المقياس النقدي.

#### ب- أسلوب القياس الوصفي:

يقوم أسلوب القياس الوصفي علي "التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذه الخصائص أو المظاهر كما تتعكس علي الشيء أو الحدث علي الطبيعة".

ويعتبر أسلوب القياس الوصفي من أسهل أساليب القياس التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي والاجتماعي وأقلها تكلفة، فهو يعتمد علي وصف العمليات البيئية والاجتماعية التي يقوم بها المشروع بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة. وبالرغم من السهولة وانخفاض التكلفة التي

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص83.

يتصف بها هذا الأسلوب، فإن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي والاجتماعي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي والاجتماعي للمشروع. ويقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن العمليات التي قام بها المشروع للوفاء بالتزاماته البيئية والاجتماعية أفضل من عدم وجود معلومات. وتدرج طبيعة هذه المعلومات - في ظل هذا المدخل - إلى ثلاثة مستويات:<sup>1</sup>

**المستوي الأول:** معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

**المستوي الثاني:** معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي، ويتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

**المستوي الثالث:** معلومات وصفية تعبر بصورة إنشائية عن تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

يري الباحث ان مدخل القياس متعدد الأبعاد يعتبر أكثر تفصيلاً من حيث إمكانية التطبيق العملي للقياس الشامل لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية، وذلك بسبب ما يوفره من معلومات تفيد في التعرف علي الأبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي والاجتماعي للمشروع.

### **خامساً: معايير اختيار المعلومات البيئية والاجتماعية:**

يواجه التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها في صورة مناسبة لمن يهمه أمر التعرف علي الأداء البيئي والاجتماعي للمشروع. ولضمان فعالية محتوى التقرير البيئي والاجتماعي في الكشف عن الجوانب الهامة لهذا الأداء، وتوجد أربعة معايير مهمة للتقرير منها الآتي<sup>2</sup>:

#### **1. الملاءمة:** هي خاصية يجب ان تتوفر في المعلومات التي تدرج بالتقرير البيئي والاجتماعي. وتتصب

هذه الخاصية علي علاقة المعلومات بالهدف الذي تعد من اجله. فالمعلومات التي يحتويها التقرير البيئي والاجتماعي ينبغي أن تكون قادرة علي إشباع حاجة مستخدميها. فالمعلومات الملائمة هي تلك التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمشروع في المجالات التي تهتم الفئات الاجتماعية التي تقع عليهم هذه التأثيرات. ومعرفة هذه التأثيرات وتتبع نتائجها، فالمعلومات الملائمة

<sup>1</sup> رياض جاسم العبد الله، "المعايير المحاسبية والبلدان النامية"، المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان، 1992م.

<sup>2</sup> د. عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر، 1990م)، ص 122-123.

للعاملين هي تلك التي تتعلق بالمساهمات البيئية والاجتماعية ذات التأثيرات علي مستوى معيشتهم وظروف العمل المادية، والمعلومات الملائمة للعملاء هي تلك المتعلقة بالمساهمات في مجال المنتج أو الخدمة لما لها من تأثيرات علي الأسعار وكيفية وضمان الاستخدام، والمعلومات الملائمة لنقابات العمال هي تلك التي تتعلق بتأثيرات مساهمات المشروع في مجال المحافظة علي ما لديه من موارد بشرية، والمعلومات الملائمة للأجهزة الحكومية المحلية أو المركزية هي تلك التي تمكنها من مساهمة المشروع عن تنفيذ ما تفرضه عليه من مسؤوليات ذات تأثيرات في تحقيق بعض الأهداف القومية. أن المقصود هو إدراج المعلومات عن التأثيرات الهامة والجوهرية. وتتحدد المعلومات عن التأثيرات المرتبطة بالمسؤولية البيئية والاجتماعية الإجبارية وفقاً لما تقرره القوانين والتعليمات في شأن هذه المسؤولية. اما المعلومات عن التأثيرات المرتبطة بالمسؤولية البيئية والاجتماعية الاختيارية، فإن تحديد ما اذا كانت تأثيرات مهمة وجوهرية يتطلب الكثير من الحكم الشخصي، ولكن يمكن ترشيد هذا بأن يتم اختيار المعلومات عن التأثيرات علي أساس مدي اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بها أو أساس جسامه وحجم هذه التأثيرات أو علي أساس ما يظهر المشروع بمظهر الريادة "Pioneer" في شأن المساهمات البيئية والاجتماعية التي تترتب عنها هذه التأثيرات.

يري الباحث إن الملاءمة يقصد بها المعلومات التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمشروع في المجالات التي تهتم الفئات الاجتماعية التي تقع عليهم تلك التأثيرات.

**2. البعد عن التحيز:** يقضي هذا المعيار بضرورة أن تكون المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف. وأن تكون المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي والاجتماعي عاكسة لكل التأثيرات الموجبة والسالبة للعمليات البيئية والاجتماعية المتعلقة بمسؤولية المشروع عن نتائج هذه العمليات، والاتراعي مصلحة فئة اجتماعية علي حساب الفئات الاخرى. فمبالغة المشروع في إظهار التأثيرات الموجبة بقصد تجنب الانطباع السيئ لدي القراء المستفيدين بالتقرير البيئي والاجتماعي يؤدي إلي عدم الوثوق في المعلومات التي يحتويها هذا التقرير، والانحياز في إعداد التقرير البيئي والاجتماعي لخدمة فئة معينة يؤدي إلي تضليل الفئات الاخرى.

وترجع أهمية الالتزام بهذا المعيار بالنسبة للمعلومات عن الأداء الاجتماعي بصفة عامة، فكثيراً ما يتعرض التقرير عن هذا الأداء لعدم الصدق "Misstatement" لاحتمال المبالغة أو الحذف. هذا بالإضافة الي ان كثير من المعلومات البيئية والاجتماعية تعتمد في قياس تأثيرات بعضها علي

التقدير أو التنبؤ، مما قد يؤدي إلى احتمال تحيزها. خصوصاً إذا ما ارتكز التقدير أو التنبؤ علي وجهات نظر شخصية لا تقوم علي الأسانيد العلمية العملية الملائمة<sup>1</sup>.

يري الباحث ان خاصية البعد عن التحيز يقصد بها ان تكون المعلومات صادقة وحيادية بحيث تعكس الحقائق بصدق ودون تحريف أو تزيف أي المعلومات السالبة والموجبة.

**3. القابلية للفهم:** يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي والاجتماعي مع القدرات الاستيعابية لمستخدميها. ويعتبر المعيار مطلباً أساسياً وينبغي الالتزام به عند إعداد التقرير البيئي والاجتماعي، ذلك لما تتصف به تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية من خصائص تؤدي إلي احتمال غموض وتعقد المعلومات المعبرة عنها . خصوصاً وأن التعامل مع بعض هذه المعلومات يعتبراً أمراً حديثاً لكل من المعد والمستفيد.

لما كانت اللغة هي أداة التعبير ووسيلة التفاهم، فإن قابلية التقرير الاجتماعي للفهم يتطلب التعبير عن عناصر وتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية باللغة التي تسمح بمقابلة الاحتياجات التي يرغبها مستخدمي هذه التقارير . ولعل مدخل القياس متعدد الأبعاد، يمكنه أن يوفر من المعلومات ما يفي بهذا المطلب لما يؤدي اليه من إمكانية التعبير عن نتائج المساهمات البيئية والاجتماعية في صورة متعددة نقدية وغير نقدية. كما إن الإيجاز له دوره. والإيجاز يعني اختيار المعلومات التي تصور الحقيقة من الزاوية التي تبرز الخصائص الهامة التي يؤدي إهمال أي منها الي تشويه الصورة، لذلك عند اختيار المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي تتم الموازنة بين التفصيل الزائد والتركيز الزائد. فالأول يؤدي إلي الخوض في أدق التفاصيل التي عديمة القيمة، والثاني يؤدي إلي إخفاء معلومات قد تكون هامة وذات قيمة . ويترتب علي كليهما ارتباك وسوء فهم من جانب المستفيدين<sup>2</sup>.

يري الباحث ان خاصية القابلية للفهم ان تكون المعلومات علي درجة من الوضوح والبساطة

والإفصاح في عرض المعلومات، وان تكون ذات فائدة.

**4. المرونة:** يقضي هذا المعيار بضرورة استمرار قدرة التقرير البيئي والاجتماعي علي خدمة احتياجات المستفيدين منه في الظروف المتغيرة. وتعتبر المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال، خصوصاً بالنسبة للتقرير البيئي والاجتماعي الذي تتصف

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 123.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 124.

عناصر موضوعه بالحركة. فالعمليات البيئية والاجتماعية التي تفرضها المسؤولية البيئية والاجتماعية قد تتغير من سنة لآخري نتيجة تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمشروع. فقد تكون العمليات البيئية والاجتماعية الخاصة بالماضي غير ملائمة للوقت الحاضر، كما أن العمليات البيئية والاجتماعية الخاصة بالوقت الحاضر قد تكون غير مناسبة للمستقبل. وكمثال علي ذلك العمليات المرتبطة بمجال المساهمات البيئية. فالتوسعات الصناعية الضخمة وما نتج عنها من استخدام متزايد للوقود بأنواعه المختلفة، كان لها اكبر الأثر في ظهور مشكلة التلوث كمشكلة بيئية واجتماعية لم تكن محسوسة في الماضي بنفس الدرجة التي هي عليها في الحاضر، مما أدى إلي ضرورة اضطلاع المشروعات بمسئولياتها البيئية والاجتماعية وقيامها بالعمليات البيئية والاجتماعية بهدف الرقابة علي نوعية البيئة . كما إن التوسع في تشغيل النساء أدى إلي ظهور مشكلة رعاية الطفولة كمشكلة بيئية واجتماعية تتطلب قيام المشروعات بإنشاء مراكز لرعاية أبناء العاملات بها. وبسبب هذه الطبيعة المتحركة لموضوع الاتصال في المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية، بالإضافة الي إن التقرير البيئي والاجتماعي لا زال في مرحلة التكوين التي يترتب عليها بالضرورة احتمالات التعديل والتغيير، فإن عملية اختيار المعلومات التي ينطوي عليها هذا التقرير ينبغي إن تتصف بالمرونة بحيث تتجاوب وتتأقلم مع هذه الطبيعة المتحركة<sup>1</sup>.

يري الباحث ان المرونة تعني ان تكون المعلومات متجاوبة ومتجارية مع التغيرات التي تصيب المجتمع وان تواكب التغير وان تكون متجددة وذات فائدة.

---

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 125.

## المبحث الثاني

### نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع

بعد اختيار المعلومات التي تعبر عن الأداء البيئي والاجتماعي للمشروع، تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات الي مستخدميها بالشكل الذي يجعلها تشبع احتياجاتهم. ويتم توصيل المعلومات البيئية والاجتماعية من خلال نماذج معينة من التقارير والقوائم كالمتعارف عليها في مجال المحاسبة عموماً. ولأسباب المشار إليها سابقاً بشأن استقلال نظام المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية، فإن هذا الاستقلال ينطبق أيضا علي التقارير التي هي نتاجاً لهذا النظام. ومن ثم عملية توصيل المعلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي للمشروع تتم من خلال التقرير عنها بقوائم منفصلة تلحق عادةً بالقوائم المالية المنشورة، كما ينطبق أيضا علي مدخل القياس متعدد الأبعاد علي التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية، حيث يتم أيضا إعداد تقارير بيئية واجتماعية متعددة الأبعاد.

وفي ظل مدخل التقارير البيئية والاجتماعية متعددة الأبعاد، يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع، بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة. وهي النماذج هي:<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 218.

## أولاً : قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية:

تهدف هذه القائمة إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمشروع علي صافي الربح. فتوضح أثر المساهمات البيئية والاجتماعية المفروض بقرارات سيادية علي الربح، وكذلك أثر المساهمات البيئية والاجتماعية الاختيارية.

تظهر أهمية هذه القائمة في مجال تقييم أداء المشروعات. فالمشروعات التي تتحمل مسئوليتها البيئية والاجتماعية قد تظهر أقل كفاءة عند مقارنتها بالمشروعات الأخرى التي لا تتحمل مسئوليتها البيئية والاجتماعية، وذلك بسبب الأعباء الإضافية التي تؤدي إلي تخفيض أرباحها. فالمشروعات التي تهمل مسئوليتها البيئية والاجتماعية قد تبدو أكثر المشروعات نجاحاً لارتفاع معدل ربحيتها، وهو ما قد يجعلها في مركز أفضل يؤدي إلي أضرار بمصلحة المشروعات التي تهتم بمسئوليتها البيئية والاجتماعية.

تظهر أهمية هذه القائمة بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام وشركات القطاع الخاص، حيث يفرض عليها تحمل أعباء تحقيقاً لأهداف قومية لها انعكاساتها علي صافي الربح. ويوضح الواقع العملي أن بعض هذه الشركات تحقق خسائر، وقد يرجع السبب في ذلك جزئياً الي ما تتحمله من أعباء تفرض عليها بقوانين سيادية. بحيث إذا تم تحديد هذه الأعباء واستبعادها من المصروفات المحملة علي إيراداتها لاتضح العكس.

علي ذلك، فإن قائمة الربح المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية، يمكن إعدادها بحيث توضح ما تحمله المشروع من أعباء في مجال المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة. علي أن تظهر هذه الأعباء مصنفة حسب طبيعة المسؤولية البيئية والاجتماعية (إجبارية أو اختيارية)، حيث يفيد هذا التعرف علي مدى إدراك المشروع مسئوليته الاختيارية، وقد يكون محل منافسة بين المشروعات. كما يفيد أيضاً في التعرف علي ما يتحمله المشروع من أعباء لا إرادية خارجية ترتبط بمسئوليته البيئية والاجتماعية الإجبارية.

شكل رقم (1/2/2)

قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

عن السنة المنتهية في 12/31 / 2005 م (القيمة بالجنيه)

صافي الربح المحاسبي	XX			
يضاف اليه				
أولاً: أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية				

				<b>(1) مجال المساهمات البيئية:</b>
			X	تكلفة عمليات الرقابة علي تلوث الهواء
			X	تكلفة معالجة المخلفات السائلة
			X	تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة
		Xx		
				<b>(2) مجال المساهمات العامة:</b>
			X	فروق توظيف عمالة زائدة
			X	فروق توظيف المعوقين
			X	إعانات ومنح إضافية للعاملين
			X	فروق خدمات النقل والمواصلات
			X	تكلفة خدمات إسكان للعاملين
			X	تكلفة مركز حضانة أطفال العاملين
			X	خسائر التسعيرة الجبرية
		Xx		
				<b>(3) مجال الموارد البشرية:</b>
			X	تكلفة تدريب العاملين
			X	تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي
		Xx		
				<b>(4) مجال المنتج:</b>
			X	تكلفة الرقابة علي المواصفات القياسية للجودة
			X	تكلفة اختبار أمان استخدام المنتج
		Xx		
	Xx			إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الإيجابية
	xx			صافي الربح المعدل بالأعباء الإيجابية
				<b>ثانياً: أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية</b>
				<b>(1) مجال المساهمات البيئية</b>
			X	تكلفة عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء
			X	تكلفة المعالجة الإضافية للمخلفات السائلة
			X	تكلفة التحسينات الإضافية للمظهر الجمالي للبيئة
		Xx		
				<b>(2) مجال المساهمات العامة</b>
			X	مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمة العامة

			X	تكلفة خدمات ترفيهية لسكان المنطقة
			X	تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة
			X	تكلفة خدمات إسكان
			X	تكلفة خدمات نقل ومواصلات
			X	إعانات ومنح إضافية للعاملين
		Xx		
				<b>(3) مجال الموارد البشرية:</b>
			X	تكلفة خدمات تعليمية للعاملين
			X	تكلفة خدمات صحية للعاملين
			X	تكلفة تدريب غير العاملين
		Xx		
				<b>(4) مجال مساهمات المنتج:</b>
			X	تكلفة عمليات الرقابة الإضافية علي الجودة
			X	تكاليف اختبارات إضافية لآمان المنتج
		Xx		
Xx	Xx			إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية
	Xx			إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية
Xx				صافي الربح المعدل (عائد الوظيفة الاقتصادية)

المصدر: محمد عباس بدوي ( المحاسبة البيئية 2007م)

تجدد الإشارة إلى ما تضمنته هذه القائمة من بنود ليست علي سبيل الحصر، بل أمثلة لما تحتويه. حيث يتوقف ذلك علي طبيعة عمليات المشروع، والقوانين السيادية المنظمة لها، ومدى إدراك كل مشروع للعمليات التي تتطوي عليها مسؤوليته البيئية والاجتماعية الاختيارية، وقبل كل هذا استجابت المعلومات التي تحتويها هذه القائمة للمعايير.

إن نموذج "قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية، قد تم تقسيم القائمة

الي مرحلتين أساسيتين هما:

**المرحلة الأولى:** وفيها يتم حصر أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الإجبارية والتي تتمثل فيما يتحمله المشروع من تكاليف ترتبط بالعمليات البيئية والاجتماعية المطلوبة بحكم القانون أو اللوائح الحكومية.

**المرحلة الثانية:** وفيها يتم حصر أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الاختيارية، والتي تتمثل فيما يتحمله المشروع بإرادته من تكاليف ترتبط بعمليات بيئية واجتماعية أكثر من تلك العمليات التي ينص عليها

القانون، والتي يدرك المشروع أن قيامه بها يجعله مميزاً بين المشروعات الأخرى أو رائداً في مجال الأداء البيئي والاجتماعي.

## ثانياً: قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية:

تهدف هذه القائمة إلي توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء البيئي والاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير. ويفيد هذا في التعرف علي عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصها المشروع لاقتنائها.<sup>1</sup>

ويتم إعداد قائمة المركز المالي المعدلة بإعادة عرض مكونات الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي التقليدية. فتظهر الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية (أصول بيئية واجتماعية) وما يقابلها من خصوم بصورة منفصلة عن الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاقتصادية. وتحقيقاً للهدف من إعداد هذه القائمة، يتم تصنيف الأصول البيئية والاجتماعية بحسب انتمائها لمجال المسؤولية البيئية والاجتماعية التي تخصص للاستخدام فيه، حيث يفترض وجود علاقة طردية بين قيمة الأصول البيئية والاجتماعية لكل مجال من مجالات المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة وبين ما تؤدي اليه من مساهمات بيئية واجتماعية تتسبب لهذا المجال.

### شكل رقم (2/2/2)

#### قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة البيئية والاجتماعية

في 31 / 12 / 2005 م ( القيمة بالجنيه)

XX			مجموع صافي الأصول
			يخصم منه
			(1) صافي الأصول الخاصة بمجال المسؤولية البيئية الاجتماعية
		X	مباني وإنشاءات الرقابة علي التلوث
		X	أجهزة الرقابة علي تلوث الهواء
		X	معدات تنقية المخلفات السائلة
		X	نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة
		X	مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية
			مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية
		<u>XX</u>	
			(2) صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة:
		X	مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفل
		X	مباني سكنية للعاملين
		X	منشآت ووسائل الترفيه
		X	منشآت الرعاية الصحية

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 228

		X	وسائل نقل المواصلات
		X	معدات وأجهزة طبية
		X	مخزون المستلزمات الطبية
	<u>Xx</u>		مجموع صافي الأصول في مجال المساهمات العامة
			(3) صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية:
		X	مباني وإنشاءات مركز التدريب
		X	وسائل ومعدات التدريب
		X	معدات وأجهزة وقاية العاملين
	<u>Xx</u>		مجموع صافي أصول مجال الموارد البشرية
			(4) صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج:
		X	أجهزة الرقابة علي جودة المنتج
		X	أجهزة اختبار أمان المنتج
		X	مخزون ملصقات ونشرات
	<u>Xx</u>		مجموع صافي أصول مجال المنتج
<u>Xx</u>			مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية
<u>Xx</u>			مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية
<u>Xx</u>			مجموع الخصوم
			(يخصم منه)
<u>Xx</u>			مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية
<u>Xx</u>			مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية

المصدر: محمد عباس بدوي ( المحاسبة البيئية 2007م)

ثالثاً: تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد:

يهدف هذا التقرير إلي توفير معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية للمشروع. والتي اعتمد في قياسها علي مدخل القياس متعدد الأبعاد. لذلك يتميز هذا التقرير عن القائمتين بما يلي:

1. يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية حتي ولو لم يقد بها المشروع، بينما يدور محور القائمين السابقين حول عرض المعلومات عن العمليات البيئية والاجتماعية التي قام بها المشروع فعلاً.

2. المعلومات يتضمنها هذا التقرير تضفي دلالة بيئية واجتماعية أكثر وضوحاً لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية بما يفيد في تقييم فعالية الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية واجتماعية في تحقيق الأهداف الاجتماعية. ففي مجال المساهمات البيئية مثلاً، يتمثل الهدف البيئي والاجتماعي في تحقيق المستويات القياسية للعناصر المسببة للتلوث. وبمقارنة هذه المستويات بالمستويات الفعلية يمكن تقييم فعالية مساهمات المشروع.

3. يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المتخصصة المختلفة التي يتركز اهتمامها في التعرف علي مدي وفاء المشروع لمسئوليته البيئية والاجتماعية بغض النظر عما تحمله من مبالغ في سبيل ذلك. حيث تهتم هذه الأجهزة بالتعرف علي مدي التزام المشروع بتنفيذ الاشتراطات والمستويات التي تحددها لضمان حماية البيئة الطبيعية مما تسببه عمليات المشروع من أضرار بيئية، أو لضمان الحماية الصحية وتأمين بيئة العمل من مخاطر الصناعة، أو لضمان توفير السلع والخدمات بالكيفية التي تفي باحتياجات المستهلكين دون مخاطر.

هذا وإن كانت طبيعة المعلومات التي يتضمنها التقرير تختلف عن طبيعة ما تتطوي عليه قائمة الربح المعدل من معلومات، فإنه يوجد اتصال بينهما. ويرتبط هذا الاتصال بالمساهمات البيئية والاجتماعية الموجبة التي تتمثل في قيمة الأعباء التي يتحملها المشروع وفاءاً لمسئوليته عن تحقيق المستويات القياسية المتعلقة بعمليات مجالات المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة. ففي المرحلة الأولى من قائمة الربح المعدل تظهر قيمة الأعباء التي تحملها المشروع إجبارياً لتحقيق نفس المستويات القياسية التي يحددها القانون، وتظهر في المرحلة الثانية الأعباء التي تحملها المشروع اختياريًا لتحقيق مستويات أفضل من المستويات القياسية. ويعني ذلك في حالة تساوي المستويات الفعلية مع المستويات القياسية فإن قائمة الربح المعدل سوف تظهر أعباء إجبارية فقط. أما إذا ظهر من مقارنة المستويات الفعلية بالقياسية انحرافات ملائمة فإن قائمة الربح المعدل سوف تظهر أعباء إجبارية تتمثل في تكلفة العمليات التي قام بها المشروع لتحقيق المستويات القياسية، وما زاد علي ذلك يظهر كأعباء اختيارية تتمثل في تكلفة العمليات الإضافية التي قام بها المشروع بإرادته لتحقيق مستويات أفضل.

أما إذا أظهرت مقارنة المستويات الفعلية بالمستويات القياسية انحرافات غير ملائمة تعكس الأضرار البيئية والاجتماعية التي تصيب المجتمع نتيجة عدم اضطلاع المشروع بمسئوليته البيئية والاجتماعية، فإن المعلومات التي تعكس نتائج قياس قيمة هذه الأضرار (مساهمات بيئية واجتماعية سالبة) لا تظهرها قائمة الربح المعدل، بل تظهر بقائمة أخري.

شكل رقم (3/2/2)

### تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد عن السنة المنتهية في 31 / 12 / 2005م

أولاً: مجال المساهمات البيئية			
الانحرافات	المستويات الفعلية	المستويات القياسية	وحدة القياس
			عناصر مؤثرة علي نوعية البيئة الطبيعية
			1. عناصر مسببة تلوث الهواء:
			أول أكسيد الكربون
			ثاني أكسيد الكربون
			الضوضاء
			2. عناصر مسببة تلوث المياه:
			درجة الحرارة
			الأكسجين الحيوي
			عناصر مسببة تلوث التربة:
			أملاح ذائبة
			الكبريتيدات
ثانياً: مجال المساهمات العامة			
			البيان
			توفير فرص عمالة:
			عدد العاملين بالمشروع
			نسبة العاملين من الذكور
			نسبة العاملين من الإناث
			عدد العاملين الذين يزيدون عن احتياجات المشروع
			عدد العاملين المعوقين
			نسبة العاملين المعوقين لإجمالي عدد العاملين
			الرفاهة المادية للعاملين:
			متوسط الأجر في المشروع
			متوسط الأجر في الصناعة
			نسبة الزيادة(النقص) في متوسط الأجر عن متوسط الصناعة

	<b>عناصر مسببة لتلوث المياه:</b>
	عدد الوحدات السكنية
	عدد الأسر المستفيدة
	عدد أفراد الأسر المستفيدة
	نسبة مساحة الأرض المقامة عليها المباني لإجمالي مساحة المشروع
	<b>خدمات المواصلات:</b>
	عدد السيارات المخصص لنقل الأفراد
	عدد المستفيدين بخدمة النقل
	نسبة المستفيدين بخدمة النقل لإجمالي عدد العاملين
	<b>الخدمات الصحية:</b>
	عدد الأسرة المتاحة بالوحدة الصحية
	عدد الأطباء العاملين بالوحدة الصحية
	عدد المستفيدين من الخدمات الصحية
	متوسط عدد المترددين علي الوحدة الصحية في اليوم
	نسبة مساحة الوحدة الصحية للمساحة الكلية للمشروع
	<b>رعاية مجموعات خاصة:</b>
	عدد الأسر المستفيدة بخدمة مركز رعاية الطفولة
	عدد الأطفال 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 التدريب لإجمالي العاملين بالمشروع
	عدد العاملين الذين تم ترقيتهم بعد التدريب
	عدد المستفيدين من التدريب من غير العاملين بالمشروع
	<b>الأمن الصناعي</b>
	معدل تكرار الإصابة بالمشروع
	معدل تكرار الإصابة في الصناعة
	معدل شدة الإصابة في المشروع
	معدل شدة الإصابة في الصناعة
	نسبة التعرض لإصابات العمل في المشروع
	نسبة التعرض لإصابات العمل في الصناعة

	عدد المصابين بإصابات العمل
	عدد حالات الوفاة بسبب إصابات العمل
	عدد حالات العجز الكلي نتيجة إصابات العمل
	عدد حالات العجز الجزئي نتيجة العمل
<b>رابعاً: مجال المنتج:</b>	
<b>البيان</b>	<b>المقدار</b>
<b>جودة المنتج:</b>	
	عدد شكاوي العملاء من مستوي الجودة
	كمية المنتج المرتدة من العملاء لعدم الجودة
	عدد ساعات إصلاح المنتج ليتمشي مع مستويات الجودة
<b>أمان المنتج:</b>	
	عدد الحوادث الناتجة عن استخدام المنتج
	عدد شكاوي العملاء من استخدام غير الأمان للمنتج
	عدد ساعات إصلاح المنتج لتحقيق الأمان له

المصدر: محمد عباس بدوي ( المحاسبة البيئية 2007م)

#### رابعاً: القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية:

تهدف القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية إلي توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية إلي انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي. حيث تفيد هذه المعلومات في التعرف علي قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلي الإضرار بنوعية الحياة في المجتمع . وتعتبر هذه القيمة عن الأعباء التي كان ينبغي أن يتحملها المشروع للوفاء بمسئولته البيئية والاجتماعية في المجالات الأربعة لهذه المسئولية.

شكل رقم (2-2-4)

القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية عن السنة المنتهية

في 31 / 12 / 2005م

البيان	القيمة بالجنيه
<b>أولاً: مجال المساهمات البيئية:</b>	
قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب تلوث الهواء	X
قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء	X
نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث الهواء	X
قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة	X
نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث المياه والتربة	X
إجمالي التأثيرات السالبة	<u>XX</u>
<b>ثانياً: مجال المساهمات العامة:</b>	
مقابل عدم توفير وسائل نقل ومواصلات	X
مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة	X
إجمالي التأثيرات السالبة	<u>XX</u>
<b>ثالثاً: مجال الموارد البشرية:</b>	
قيمة أضرار إصابات عمل أدت إلي	X
التوقف عن العمل للعلاج	X
الجز الجزئي	X
العجز الكلي	X
الوفاة المبكرة	X
إجمالي التأثيرات السالبة	<u>XX</u>
<b>رابعاً: مجال المنتج:</b>	
قيمة أضرار ناتجة عن:	X
عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة	X
عدم أمان استخدام المنتج	X
إجمالي التأثيرات السالبة	<u>XX</u>
إجمالي التأثيرات السالبة نتيجة عدم الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية	<u>XX</u>

المصدر: محمد عباس بدوي ( المحاسبة البيئية 2007م)

فيما يختص بعملية توصيل المعلومات البيئية والاجتماعية المختارة فهي تتم عن طريق قوائم منفصلة تلحق بالقوائم المالية المنشورة، وذلك لما لهذا الاتجاه من نتائج إيجابية.

لما كانت الممارسة العملية هي الميدان الحيوي لاختبار مدى إمكانية تطبيق الأفكار النظرية، فقد خصص الباب التالي للدراسة التطبيقية لقياس المسؤولية البيئية والاجتماعية والتقارير عنها موضع التطبيق العملي.

يري الباحث إن أسس القياس علي النماذج مختلفة حيث يعتمد في بعض النماذج علي قياس بعض العناصر ، وفي أخرى يعتمد علي أسس تقديرية، وأخرى وصفية.

## الفصل الثالث

### كفاءة الأداء المالي للمؤسسات

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم الأداء، أهميته، أبعاده ومكوناته، كما يتطرق إلي تقييم الأداء، مفهومه، أهميته، أهدافه، وأنواعه، بالإضافة إلي المقاييس التي تحكم الأداء، كما يحاول الباحث إيجاد العلاقة بين كفاءة الأداء والإفصاح المحاسبي. وذلك من خلال المباحث الآتية:

**المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأبعاد ومكونات الاداء.**

**المبحث الثاني: الكفاءة والفاعلية في الأداء.**

## مفهوم وأهمية وأبعاد ومكونات الاداء

يحظي مفهوم الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات، لذا نال ولا يزال الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة والتسيير، وهذا من منطلق إن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمه، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاماً في تحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء والاستمرارية.

يتصف الأداء بكونه مفهوماً واسعاً ومتطوراً، كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظراً لتغير وتطور مواقف وظروف المؤسسات بسبب تغير ظروف وعوامل بيئتها الخارجية والداخلية علي حد سواء، ومن جهة أخرى فقد أسهمت هذه الديناميكية في عدم وجود اتفاق فيما يخص المحتوى التعريفي لمفهوم الأداء، ويرجع ذلك إلي اختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة في دراسة الأداء وقياسه، كما تجدر الإشارة إلي إن مفهوم الأداء يقترن بمصطلحين مهمين هما الكفاءة والفاعلية.

### أولاً : مفهوم الأداء:

يعبر الأداء عن البعد التطبيقي لمجمل نشاط المنظمة أو المنشأة إلا أن هناك وجهات نظر عدة تناولت مفهوم الأداء ذكر منها:

"إن الأداء يعبر عن الكيفية التي تستخدم بها المنظمة مواردها وطريقة تفاعلها مع بيئتها، فهو يمثل انعكاساً لقدرة المنظمة علي تبني خيارها وتطبيقه، فهو يمثل النتائج المرغوبة التي تسعى المنظمة إلي تحقيقها"<sup>1</sup>.

تعريف آخر "انه المجس الحقيقي الذي يعطي صورة عن سير أعمال المنظمة ويفيد في الإجابة عن وجوب إعادة النظر في الرسالة إلي آخر حلقة من السياسات والبرامج والموازنات وكل ما يتعلق بالعملية التخطيطية، ويحقق للوحدة الاقتصادية الموقف الاستراتيجي ليس علي مستوي البيئة الداخلية وبيئة المهمة، وإنما علي صعيد البيئة الخارجية"<sup>2</sup>

"انه قدرة المنشأة أو المؤسسة علي الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضاء المساهمين والعمال"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> فلاح حسن الحسيني، "الإدارة الإستراتيجية مفاهيمها مداخلها عملياتها المعاصرة"، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 231  
<sup>2</sup> محمد مصطفى حلاوي، "أدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الاداء المالي"، دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العربية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 2000، ص 64

<sup>3</sup> P.Druker, 1, *avenir du management selon Druker, Editions village medial, paris, 1999, p 73*

يرى الباحث أن الأداء مفهوم واسع يشتمل في مضامينه علي العديد من المفاهيم المتعلقة بالنجاح والفشل والكفاءة والفاعلية، المخطط والفعل، الكمي والنوعي وغيرها من العوامل المتعلقة به، لذلك فإن الأداء يمثل النشاط الشمولي المستمر الذي يعكس نجاح المنظمة واستمراريتها وقدرتها علي التكيف مع البيئة أو فشلها وانكماشها وفق معايير وأسس محددة تضعها المنظمة وفقاً لمتطلبات نشاطها وعلي ضوء الأهداف طويلة الأمد.

**تعريف آخر:** "هو قدرة الإدارة في تحويل المدخلات الخاصة بالتنظيم إلي عدد من المنتجات بمواصفات محددة وبأقل تكاليف"<sup>1</sup>

**تعريف آخر:** "الأداء هو المسؤوليات والواجبات والأنشطة والمهام التي يتكون منها عمل الفرد الذي يجب عليه القيام به علي الوجه المطلوب في ضوء معدلات استطاعة العامل الكفاء"<sup>2</sup>

يري الباحث إن مفهوم الأداء مفهوم واسع يعبر عن أسلوب المنظمة في استثمار مواردها المتاحة وفقاً لمعايير واعتبارات متعلقة بأهدافها في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية التي تتفاعل معها المنظمة في سعيها لتحقيق كفاءتها وفعاليتها لتأمين بقائها. كما يقصد به الأداء الوظيفي الذي يتعلق بأداء الموظفين والذي يعتبر جزء لا يتجزأ من أداء المنظمة الكلي الذي أشارت إليه بعض التعريفات الأداء السابقة

## ثانياً: أهمية الأداء:

إن أهمية الأداء تكمن في كونه يعبر عن قابلية المنظمة في خلق النتائج المقبولة في تحقيق طلبات المجموعات المهمة بالمنظمة كونه ممثلاً للمدى الذي تستطيع فيه أن تتجز مهمة بنجاح، أو تحقق هدفاً بتفوق، وبتعبير آخر أنه يمثل النتيجة النهائية التي تهدف المنظمة للوصول إليها، لذا فإن الأداء محصلة لكافة العمليات التي تقوم بها المنظمة، وإن أي خلل في أي منها لا بد أن يؤثر الأداء. وتبرز أهمية تقويم الأداء في الجوانب التالية:

1- تؤدي أهمية الأداء مقياساً لمدي نجاح المنظمة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها، كما يوفر المعلومات لمختلف المستويات في المنظمة لإغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة إلي حقائق علمية، فضلاً عن أهمية الإفصاح عن المعلومات للجهات الاخرى خارج المنظمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حنفي محمد سليمان، "السلوك التنظيمي والأداء"، (القاهرة: دار الجامعات المصرية، 1990م)، ص12.  
<sup>2</sup> محمد بن عبد الله العثماني، "تفويض السلطة وأثره علي كفاءة الأداء"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الملك عبد العزيز، مايو 2003م، ص73.  
<sup>3</sup> فلاح حسن الحسيني، النوري، مؤيد عبد الرحمن، "إدارة البنوك"، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 234.

2- تؤدي أهمية الأداء إلي التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المنظمة المتمثلة بالإنتاج والتسويق والتمويل والأفراد وغير ذلك لتحقيق الوافرات الاقتصادية، وتلافي فقد والضياح الاقتصادي والإسراف المالي.

3- علي مستوي العمليات تؤدي أهمية الأداء في المنظمة إلي التعرف علي سائر عملياتها الإنتاجية والوقوف علي العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل الإنتاج والتوصل إلي خصائص النشاط الإنتاجي الذي تمارسه المنظمة واثر ذلك علي إدارتها ودراسة اقتصاديات برامج التشغيل، وأثرها علي كيفية ربط الإنتاج بعوامل الإنتاج في مستويات التشغيل المختلفة تمهيداً للوصول إلي الإجراءات العلاجية اللازمة لتلافي القصور في الأداء والعمل علي استمرار نجاح المنظمة في المستقبل.<sup>1</sup>

4- علي مستوي الأفراد فان أهمية الأداء تؤدي إلي خلق مناخ الثقة والتعامل الأخلاقي عن طريق تأكيد الأسس العلمية في التقييم والنهوض بمستوي العاملين من خلال استثمار طاقاتهم الكامنة، وتوظيف طموحاتهم بأساليب تؤهلهم للتقدم وتحديد تكاليف العمل الإنساني والمساعدة في تحديد سبل تطوير العاملين ودفعهم باتجاه تطوير أنفسهم، وتعزيز حالة الشعور بالمسؤولية من خلال توليد القنوات الكاملة من ان الجهود المبذولة في سبيل تحقيق أهداف المنظمة ستقع تحت عملية التقييم.<sup>2</sup>

5- علي مستوي التسويق، فان أهمية الأداء تهدف إلي التحقق من الوصول إلي حجم مبيعات مريح ومستوي الاحتفاظ بالزبائن أو زيادتهم بوصفهما مؤشرين للمنافسة والتأكد من الكفاءة التسويقية بشقيها التشغيلي والسعر، ذلك لان ( الكفاءة التسويقية بشطريها التشغيلي والسعري هي معيار لقوة المنشأة ومثانة اقتصادياتها).<sup>3</sup>

6- علي المستوي المالي، فان أهمية الأداء تنصب علي التأكد من توفر السيولة ومستوي الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر، بالإضافة إلي مقسوم الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للمنشأة، باعتبار أن أهداف الإدارة المالية (زيادة القيمة الحالية والمحافظة علي سيولة المؤسسة لحمايتها من خطر الإفلاس والتصفية ، وتحقيق العائد المناسب علي الاستثمار(الربحية)).<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حسن جهاد فليح، "تقويم الأداء في الأنشطة الإنتاجية"، (بغداد: دار الرسالة، 1980م)، ص 251.  
<sup>2</sup> مؤيد سعيد السالم، والصالح عادل حرموش، "إدارة الموارد البشرية"، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 1991م)، ص 125-126.  
<sup>3</sup> خالد الراوي والسند حمود، "مبادئ التسويق الحديث"، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 32.  
<sup>4</sup> عبد الحميد كراجه وآخرون، "الإدارة والتحليل المالي أسس ومفاهيم وتطبيقات"، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 26.

يري الباحث إن أهمية الأداء تتمثل في معرفة مدى نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها، كذلك في معرفة التنسيق بين مختلف أوجه النشاط، كذلك إلى التحقق من الوصول إلى حجم المبيعات والتأكد من توفر السيولة ، وفي النهاية معرفة كل ما يتعلق بالمنظمة من أعمال.

### ثالثاً: أبعاد الأداء:

يتضمن مفهوم الأداء عدة أبعاد، حيث يركز البعض على الجانب الاقتصادي في الأداء، بينما يعتمد البعض الآخر إلى الأخذ في الحسبان الجانب التنظيمي والاجتماعي، ويركز آخرون على مجالات أداء الأعمال في ميادين محددة تتمثل في ميدان الأداء المالي، ميدان الأداء المالي العملياتي وميدان الفاعلية التنظيمية. وهذا من منطلق أن الأداء مفهوم شامل، إذا تتمثل هذه الأبعاد فيما يلي:<sup>1</sup>

**1- البعد التنظيمي للأداء:** يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفية التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فاعلية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوي فاعلية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفاعلية التنظيمية.<sup>2</sup>

**2- البعد الاجتماعي للأداء:** يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لان مستوي رضا العاملين يعتبر مؤشراً علي وفاء الأفراد لمؤسستهم. وتتجلى أهمية ودور هذا الجانب في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلباً علي ألمدي البعيد إذا اقتصرت المؤسسة علي تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في أدبيات التسيير إن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفاعلية الاقتصادية مع الفاعلية الاجتماعية، لذا لا بد من إعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد المؤسسة، أي لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة (صراعات، أزومات... الخ).

**3- بُعد ميدان الأداء المالي: Financial Performance** هو الميدان المتعلق بالجانب المالي وهو وصف لوضع المنظمة الآن وتحديد للاتجاهات التي استخدمتها للوصول إلي هذا الوضع من خلال

<sup>1</sup> Ven Katraman and V. Ramanujam, " Measurement of Business performance in strategy research: A compasion of approaches" Academy of management review , Vol, 11, No.4

<sup>2</sup> Yves Simon et Patrice Joffre, encyclopedie de gestion, 2eme edition, Economic a, 1997, p220

دراسة المبيعات والإيرادات والموجودات والمطلوبات.<sup>1</sup> وتستخدم لقياسه النسب والمؤشرات المالية كالسيولة والربحية وغيرها من النسب التي تتيح للوحدة الاقتصادية معرفة نقاط قوتها وضعفها فضلاً عن موقعها السوقي مقارنة بالوحدات الاقتصادية المنافسة.<sup>2</sup>

4- **بُع ميدان الأداء المالي العملياتي: Financial Operational Performance** هو المفهوم الذي يجمع بين الأداء المالي والتشغيلي، اللذان يمثلان جانب الكفاءة التي تقوم أساساً على التوجه نحو تحقيق أفضل استخدام للموارد المتاحة، وفي المجالات التي تعطي أكبر المردودات.<sup>3</sup>

إن هذا الميدان يأخذ بعين الاعتبار مؤشرات ومقاييس عملياتية كالحصصة السوقية وتقديم المنتجات الجديدة ونوعية المنتج وفاعلية عمليات التسويق وغيرها، المقاييس التي ترتبط بمستوي أداء عمليات المنظمة كافة وهذا ما يظهر للإدارة الصورة الحقيقية للأداء الذي لا تستطيع المؤشرات المالية الإفصاح عنه.<sup>4</sup>

يري الباحث إن ميدان الأداء المالي العملياتي أوسع من الميدان المالي وإن تقييمه يعني التحقق بصورة واسعة من قدرة المنظمة علي تحقيق أهدافها.

5- **بُع ميدان الفاعلية التنظيمية: Organizational Effectiveness** يشير مفهوم الفاعلية إلي قدرة وقابلية المنظمة علي تحقيق أهدافها من خلال التنبؤ بالمشاكل الداخلية والخارجية التي ستواجهها في المستقبل والتكيف معها ووضع الحلول المناسبة لها.<sup>5</sup> وتعتبر الفاعلية التنظيمية المعيار الذي يعكس درجة نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها، والتي تسعى لتحقيقها، وقدرتها علي التكيف مع البيئة الخارجية.<sup>6</sup>

يتفق المختصون علي إن الفاعلية التنظيمية وسيلة لقياس أداء الوحدات الاقتصادية في جوانب مهمة لتحديد نجاحها في تحقيق أهدافها المرسومة، إلا إن معظم هؤلاء المختصين يختلفون في وجهات

<sup>1</sup> فلاح حسن الحسيني، الدوري، مؤيد عبد الرحمن، "إدارة البنوك" (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2000م)، ص234.

<sup>2</sup> محمد مصطفى حلاوي، "إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي"، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العربية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 2000م، ص67.

<sup>3</sup> عبد الحسين زيني، "الإحصاء الاقتصادي"، (بغداد: مطابع دار الحكمة، 1990م)، ص149.

<sup>4</sup> محمد مصطفى حلاوي، مرجع سابق، ص67.

<sup>5</sup> أمل غالب راشد المعموري، "فاعلية تقويم أداء الموارد البشرية وتأثيرها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة"، دراسة تطبيقية في شركة صناعات الأصباغ الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 2002م، ص4.

<sup>6</sup> نغم حسين نعمة، "أثر استثمار رأس المال الفكري علي الأداء المنظمي"، رسالة ماجستير في إدارة أعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2002م، ص50.

نظرهم حول الجوانب التنظيمية أو البيئية التي يجب إن تخضع للتقويم وهو الأمر الذي انبثق منه عدد من المداخل. وهي كم يلي<sup>1</sup>:

#### أ- مدخل الموارد: **Resources Approach**:

في هذا المدخل يكون ميدان الأداء الذي تسعى المنظمة لتقييمه يتمثل بالقدرة علي الحصول علي الموارد النادرة ذات القيمة من البيئة.<sup>2</sup> إن هذا المدخل يقابل مدخل الأهداف باعتباره يؤكد علي المدخلات بدلاً من المخرجات التي يؤكد عليها مدخل الهدف.<sup>3</sup>

#### ب- مدخل العمليات: **Operational Approach**:

وفقاً لهذا المدخل فإن ميدان الأداء الذي يمكن تحري فاعلية المنظمة يتمثل في قدرتها علي تسيير عملياتها الداخلية بصور جيدة *has well-oiled internal process* مثال ذلك الروح المعنوية واهتمام المشرفين وجودة عمليات اتخاذ القرار.<sup>4</sup> إن هذا المدخل لا يلاحظ البيئة الخارجية وإنما يركز علي الميكانيكيات الداخلية لوحدة الاقتصادية وفعاليتها في استخدام مواردها الذي ينعكس في مظاهر الصحة والكفاية.<sup>5</sup>

#### ج- مدخل الأهداف: **The goals-attainment approach**:

ينطلق هذا المدخل لقياس الفاعلية من افتراضين رئيسيين هما: الأول لكل وحدة اقتصادية غاية نهائية تسعى إلي تحقيقها، والثاني بالإمكان تحديد الغاية النهائية ومن ثم قياس مدي النجاح في تحقيقها.<sup>6</sup>

يري الباحث ان ميدان الفاعلية التنظيمية هو الأوسع بالرغم من أن لكل مدخل من مداخله رؤية محددة إزاء الأداء الذي يتحقق من الفاعلية التنظيمية، كما انه لا يمكن التعامل مع الفاعلية التنظيمية الا بنسبية لان ما يصلح لهذا التنظيم قد لا يصلح لغيره وما قد يكون مناسب اليوم قد لا يكون مناسب غداً .

#### رابعاً: مكونات الأداء:

<sup>1</sup> سيد محمد علي جبارة، "تصميم نظام لتقويم الأداء بالمصارف التجارية في ضوء مخرجات نظم المعلومات المحاسبية" دراسة تطبيقية في مصرف الرشيد، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 2002م، ص155.

<sup>2</sup> Narayanan, V.K(veeky) and nath, Raghu" **organization theory strategic approach**", usa. Irwn co.1993 p163

<sup>3</sup> أمل غالب راشد المعموري، "فاعلية تقويم أداء الموارد البشرية وتأثيرها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة"، دراسة تطبيقية في شركة صناعات الأصباغ الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد المستنصرية 2002م، ص5

<sup>4</sup> Narayanan, V.K(veeky) and nath, Raghu" **organization theory strategic approach**", usa. Irwn co.1993 p164

<sup>5</sup> محمد محمد حسن آل ياسين، "إدراك عدم التأكد البيئي وإستراتيجية التمايز المتكامل التنظيمي وفاعلية المنظمة العلاقة والأداء" دراسة ميدانية في عينة من شركات القطاع العام الصناعي المختلط العراقي، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 1998م، ص77.

<sup>6</sup> كاظم نزار عطية الركابي، "الإدارة الإستراتيجية وأثرها في نجاح المنظمات العراقية"، دراسة ميدانية علي عينة من مديري المنشآت الصناعية العراقية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة أعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 1999م، ص122.

يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفاعلية والكفاءة، أي إن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفاعلية والكفاءة في تسييرها، وعليه سنقوم بتحليل وتفصيل هذين المصطلحين الهامين.

## المبحث الثاني

### الفاعلية والكفاءة

أولاً : مفهوم الفاعلية:

اختلف الكتاب والباحثون في تعريف الفاعلية من الناحية الاصطلاحية، ويرجع هذا الاختلاف إلى وجود تباين في وجهات نظر المنظمات والأفراد القائمين عليها، كما يرجع إلى وجود تباين واختلاف في الخلفيات العلمية لهؤلاء الكتاب والباحثين، مما أدى إلى صعوبة في تحديد أهداف المنظمة، التي غالباً ما تتعدد وتتعارض ويصعب الاتفاق على صياغتها بصورة محددة، ويؤدي ذلك إلى اختلاف في تحديد مفهوم واضح وموحد للفاعلية لأنها تعتمد على مدى تحقيق الأهداف بصورة جيدة<sup>1</sup>.

#### 1- الفاعلية:

عرفت بأنها محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمنظمة بما يحتويه من أنشطة فنية أو إدارية وما يؤثر فيه من متغيرات داخلية وخارجية، وهي تعظيم معدل العائد علي الاستثمار والتحكم في البيئة، هي القدرة علي البقاء والاستمرار والتحكم في البيئة، هي قدرة المنظمة علي تحقيق أهدافها التشغيلية<sup>2</sup>.

**تعريف آخر** "تتناول بشكل خاص فيما إذا كانت الأهداف المحققة والأساليب التي اتبعت في تحقيقها تتفق مع الأهداف المقررة والأساليب المخططة وكشف الانحرافات السالبة والموجبة وبيان أسبابها وتقديم المقترحات وعدم تكررها مستقبلاً"<sup>3</sup>

**تعريف آخر** "هي صفة تعني الإنتاج أو القدرة علي التوصل إلي النتيجة المرجوة".

**تعريف آخر** "مدي صلاحية العناصر المستخدمة (المدخلات) للحصول علي النتائج المطلوبة (المخرجات)"<sup>4</sup>.

**تعريف الفاعلية من خلال دائرة المعارف الأميركية بأنها:**

"المدى الذي عنده تستطيع المنظمة تحقيق نتائج مقصودة، وتعتمد فاعلية المنظمات ايضاً علي القدرة والتواصل والأخلاق، وتعتبر الأخلاق من أهم الأسس التي تعتمد عليها الفاعلية، فالمنظمة يجب

<sup>1</sup> عالية بنت خلف خوارشيدة، "المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية"، (عمان: دار مكتبة الحامد، 2006م)، ص 79.

<sup>2</sup> د. سعد صادق بحيري، "إدارة توازن الأداء"، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة، 2004م)، ص 201.

<sup>3</sup> ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والإدارية قسم الدراسات والتطوير دليل وبرنامج تقويم الأداء العام الرقيب المالي، بغداد، ص4.

<sup>4</sup> إبراهيم عبد الله المنيف، "الإدارة: المفاهيم - الأسس - المهام"، (الرياض: دار العلوم للطباعة والنشر، 1983م)، ص 350.

أن تكون مثلاً للاحترام والأخلاق والإنصاف والنزاهة والجدارة، حتى تستطيع تحقيق التواصل مع جماهيرها في تحقيق أهدافها المرجوة"<sup>1</sup>

يري الباحث ان تعريف الفاعلية هو أداء الأعمال بصورة جيدة، وتحقيق الأهداف المخططة.

## 2- أركان الفاعلية:

للفاعلية ركنان لا تقوم إلا بهما، فهما جزء من حقيقتها ، وأساس في تكوينها، بحيث لا توجد الفاعلية إذا انقضى احدهما، ولا تتوافر إلا بتحققهما مجتمعين، وهذان الركنان هما :

أ. **تحقيق الأهداف المنشودة:** فالهدف هو ( صورة لحالة مستقبلية منشودة، مقرونة باستعداد لتخصيص الموارد اللازمة لتحقيق هذه الصورة)، ولعل تدني نسبة تحقيق الأهداف، وبالتالي تدني نسبة تحقيق الفاعلية، ينجم في المقام الأول عن غياب هذه الصورة للحالة المستقبلية، أو عدم وضوح ملامحها وأبعادها، أو نسيان معالم هذه الصورة بعد تحديدها، أكثر مما ينجم عن سوء استخدام الموارد.

ب. **إحداث التأثير الايجابي:** من أركان الفاعلية وهو (التأثير) فان التأثير يشير إلي معني ترك الأثر، والأثر يدل علي العلامة أو الصورة التي يطبعها المؤثر في المتأثر، بمعني إن إحداث الأثر يؤدي إلي القيام بتغيير وضع ما قائم إلي وضع آخر يختلف عنه، ومجال التأثير هو البيئة المحيطة، فقد يقع التأثير علي ما يسود هذه البيئة من أفكار وقيم وتصورات واتجاهات ومفاهيم ومعتقدات وسلوكيات، وقد يقع علي الوضع الاقتصادي السائد، او علي الآلات والمعدات والوسائل التكنولوجية المستخدمة، أو علي سبل وأساليب الاتصالات، أو علي الجانب المادي الملموس في البيئة الطبيعية، هذا ويمكن أن يقاس التأثير من عدة جوانب منها عمق ذلك التأثير، واتساعه، وامتداده الزمني، ونفعه، ومدى توافقه مع القيم الأخلاقية.

يري الباحث إن التأثير المقصود في ركن الفاعلية هو التأثير الايجابي، فهناك أفعال لا تترك إلا تأثيراً سلبياً ، ولا يمكن وصفها بالفاعلية، حيث إن الفاعلية بذاتها ذات مفهوم ايجابي، وتزداد كلما كان التأثير أعمق، أوسع، أطول، وأكثر توافقاً مع القيم الجلية.

<sup>1</sup> [Http://en.wikipedia.org](http://en.wikipedia.org)

### 3- مقاييس الفاعلية:

تعتمد مقاييس الفاعلية علي تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى المنظمة إلي تحقيقها ونظراً لاختلاف هذه الأهداف من منظمة إلي أخرى، فإن أسلوب قياس الفاعلية لا يمكن قياسها كمياً إلا أن هنالك بعض الباحثين يعبرون عنها بالعلاقة بين الأهداف المحققة نسبة إلي الأهداف المخططة، غير إن هنالك بدائل أخرى لقياس تلك الفاعلية منها أسلوب تحليل التكلفة و العائد، وأسلوب القيمة المضافة من خلال المقارنة بين نصيب الإدارة في التكاليف ومساهماتها في تحقيق الإيرادات، كما يمكن الاعتماد علي رضا المستهلك.<sup>1</sup>

### 4- نسب قياس فاعلية نشاط الإنتاج:<sup>2</sup>

فاعلية الآلات = إجمالي عدد الوحدات المنتجة (أو أوزانها بالطن) ÷ عدد ساعات تشغيل الآلات

فاعلية استخدام الآلات = عدد ساعات التشغيل الفعلية ÷ إجمالي طاقة الآلات بالساعة.

معدل توقف الآلات = إجمالي ساعات التوقف ÷ إجمالي طاقة الآلات.

قياس فاعلية استخدام المواد = قيمة الوحدات المنتجة بالجنية أو الطن ÷ إجمالي قيمة الداخلة بالطن.

فاعلية رأس المال = قيمة الإنتاج ÷ قيمة الأموال المستثمرة.

فاعلية تدبير المواد وإدارة المخازن = عدد مرات نفاذ الأصناف ÷ عدد مرات طلب الأصناف.

فاعلية الرقابة علي الجودة = إجمالي التعويضات بسبب رداءة الجودة ÷ إجمالي المبيعات بالجنيه.

فاعلية المناولة = عدد ساعات المناولة ÷ عدد الوحدات المنتجة.

فاعلية الجدولة = عدد ساعات التشغيل الفعلية للآلات ÷ عدد ساعات التشغيل المتاحة للآلات.

فاعلية النقل = الطلبات المسلمة في موعدها ÷ إجمالي عدد الطلبات.

<sup>1</sup> الحسني صادق وخرابشة، "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد2، المجلد 27، 2000م، ص 189.

<sup>2</sup> سعد صادق بحيرى، "إدارة توازن الأداء"، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة، 2004م)، ص 202.

## ثانياً: مفهوم الكفاءة:

" هو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بغرض تحقيق قيمة مضافة ضمن سلسلة القيمة المضافة في المنظمة"<sup>1</sup>.

### تعريف آخر

" هي مدي تحقيق الأهداف المرسومة بأقل التكاليف الممكنة وبأقل مستوي من الموارد المستخدمة ودون المساس بتلك الأهداف، وهي مفهوم نسبي يتم قياسه من خلال نسبة المخرجات إلي المدخلات أو نسبة المنفعة المتحققة إلي التكلفة"<sup>2</sup>.

### تعريف آخر

" هي القدرة علي الحصول علي أكبر قدر من المخرجات من خلال المدخلات المتاحة"<sup>3</sup>.  
تشير الكفاءة الي العلاقة بين الموارد والنتائج **To Do Things Right** أداء الأعمال بطريقة صحيحة.

## 1- مقاييس الكفاءة:

تقوم عملية تقويم مستوي الكفاءة علي تحديد مدي التحقق الفعلي للأهداف المحددة، وما اذا كان قد تم تحقيقها بأقل التكاليف الممكنة وبدرجة مناسبة من الكفاءة الأمر الذي يستلزم توفر معايير محددة للقياس ومنها الآتي:

### 2- نسب قياس كفاءة الأداء باستخدام مؤشر الإنتاجية<sup>4</sup>:

$$\text{مدي الانتفاع من الطاقة التصميمية} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية الفعلية}} \times 100\%$$

ويعتبر هذا المؤشر مؤشراً مهماً في عملية التخطيط الصناعي

$$\text{المدي الذي يتم فيه تنفيذ أهداف الخطة} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية المخططة}} \times 100\%$$

المدي الذي يتم فيه الانتفاع من الإمكانيات المتاحة من المشروع وخلال فترة زمنية معينة.

<sup>1</sup> Avolio G. Gilder E, and Shleifer A, " Technology Information Production, and Market Efficiency, Available Online", 2001.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله وقطناني، " البيئة المصرفية وأثرها علي كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية – دراسة تحليلية علي المصارف الأردنية"، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، العدد الأول، المجلد 10، 2007م، ص 89.

<sup>3</sup> د. سعد صدق بحيري، مرجع سابق، ص 201.

<sup>4</sup> د. كاظم جاسم العيسوي، " الجدوي الاقتصادية وتصميم المشروعات"، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2005م)، ص 251.

### ثالثاً: مفهوم تقييم الأداء: Performance Appraisal Concept:

"هو إيجاد مقياس يمكن من خلاله معرفة مدى تحقيق المنظمة للأهداف المخطط لها ومقارنتها بالأهداف المتحققة ومعرفة وتحديد مواطن الانحرافات عن ما تم التخطيط له مسبقاً وتحديد أسباب تلك الانحرافات وأساليب معالجتها"<sup>1</sup>

"إن مفهوم تقييم الأداء لا بد من أن يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها خلال فترة زمنية محددة"<sup>2</sup>

"هو تحديد وتقييم عوامل النجاح الأساسية والتي تعتبر ضرورية في تلبية احتياجات وأهداف المنظمة لتأكيد النجاح المستقبلي"<sup>3</sup>

يري الباحث إن مفهوم تقييم الأداء هو النتيجة النهائية للنشاط أو المخرجات التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها خلال هذه الفترة الزمنية المحددة.

### رابعاً: أهمية تقييم الأداء: Importance Of Performance Appraisal:

إن عملية تقييم الأداء ضرورية لأنها تعرف المنظمة علي حقيقة نشاطها الحالي ومقارنته مع أدائها في الفترة الماضية وكذلك مقارنة أداء المنظمة مع الأداء المتميز للمنظمات الاخرى العاملة في نفس المجال. إضافة إلي مقارنة الأداء المتحقق مع الأهداف المخطط لها التي تضمنتها إستراتيجية المنظمة بما يساهم في تطوير خططها الإستراتيجية. وتبرز أهمية تقييم الأداء بالنسبة للمنظمة فيما يلي<sup>4</sup>:

1. معرفة نقاط القوة والضعف لقياس مدى التقدم والتأخر في تحقيق الأهداف المنشودة.
2. قياس مدى إمكانية المنظمة للاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة.
3. ترشيد أداء العاملين للعمل بأفضل الطرق.
4. التحقق من مطابقة الأداء وفقاً لمعايير الجودة المطلوبة.
5. التأكد من أداء عمل أقسام وفروع المنظمة بالصورة المخطط لها.

يري الباحث إن أهمية الأداء تتمثل في التأكد من ان الخطط والبرامج تطبيق كما كان مخطط لها، ويتم الاستخدام الأمثل للموارد، وان الأقسام والفروع تقوم بواجبها كما يجب.

<sup>1</sup> د. قاسم نايف علوان المحياوي، "إدارة الجودة في الخدمات"، (عمان: دار الشروق للطباعة، 2006م)، ص 358.  
<sup>2</sup> د. توفيق محمد عبد المحسن، "تقييم الأداء: مدخل جديد لعام جديد"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1997م)، ص 13.  
<sup>3</sup> اروي عبد الحميد محمد نور، "إدارة الجودة الشاملة المفهوم والأدوات والوسائل - أيزو 9000 وايزو 14000"، (الخرطوم: شركة مطابع السودان للعملة، 2008م)، ص 298.  
<sup>4</sup> اروي عبد الحميد محمد نور، مرجع سابق، ص 300.

## خامساً: أهداف تقييم الأداء: Performance Appraisal Objectives:

تحقق عملية تقييم الأداء بالنسبة للمنظمات عدة أهداف من أهمها:

1. رسم وصياغة الخطط المستقبلية للمنظمة.
2. متابعة سير الأداء وترشيد قرارات الإدارة فيما يتعلق بمختلف مجالات المنظمة.
3. تحديد نقاط القوة والضعف وبالتالي معرفة فرص التحسين والضغوط التي تحيط بالمنظمة في بيئتها الخارجية.
4. معرفة مدى درجة تحقيق استغلال الموارد المتاحة مقارنة بالأهداف المطلوب تحقيقها.

## سادساً: مقاييس الأداء: performance Measurements:

أدى تعدد الأهداف المنشودة من عملية التقييم إلى تعدد وتنوع المقاييس فمنها ما هو نوعي وما هو كمي<sup>1</sup>.

### 1- المقاييس المالية: Financial Measurements

تعتبر هذه المقاييس ترجمة للأداء العملي للمنظمة خلال فترة مالية محددة وعادة ما تكون سنة واحدة ومن أهمها:

#### مقاييس الربحية:

تعتبر الربحية النتيجة النهائية لمجموعة السياسات والقرارات وتستخدم مقاييس الربحية لتقييم أداء المنظمات عن طريق نسبة صافي العمليات إلى الاستثمارات.

هنالك أربعة مقاييس للربحية تمثل الطريقة التي تستخدم بها المنظمات مواردها المختلفة وتدير بها عملياتها التشغيلية بكفاءة وهي<sup>2</sup>:

أ- نسبة هامش مجمل الربح: يتم استخدام نسبة هامش مجمل الربح في قياس كفاءة المنظمة في

التحكم في العناصر المؤثرة في تكلفة المبيعات، كما إن هذه النسبة تستخدم في الحكم علي كفاءة السياسات السعرية للشركة.

$$\text{هامش مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{المبيعات}}$$

<sup>1</sup> د. قاسم نايف علوان المحيوي، مرجع سابق، ص 359  
<sup>2</sup> اروي عبد الحميد محمد نور، مرجع سابق، ص 301

ب- **هامش الربح**: يتم استخدام نسبة هامش الربح لقياس ربحية المنظمة بعد الأخذ في الحسبان مختلف أنواع التكاليف التي تشمل تكاليف البضاعة المباعة والتكاليف الإدارية والتكاليف البيعية والتمويلية والضرائب. كما تستخدم هذه النسبة في التعرف علي مدي ربحية المنظمة للتغيرات في أنواع التكاليف المختلفة. ويتم حساب نسبة هامش الربح كما يلي<sup>1</sup>:

$$\text{هامش الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}}$$

ج- **العائد علي الاصول**: يتمثل الهدف من قياس العائد علي الأصول في قياس قدرة المنظمة علي الحصول علي قدر مناسب من الأرباح لأصحاب الأموال المستثمرة في أصولها المختلفة ، ويعبر هذا المعيار عن مدي فاعلية استخدام الموارد ( الأصول) المتاحة ومقدار الأرباح التي حققتها هذه الموارد أي العائد علي الأصول المستخدمة ويتم قياسه كما يلي:

$$\text{العائد علي الأصول} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{مجمّل الأصول}}$$

د - **العائد علي الملكية**: يتم قياس معدل العائد علي الملكية من اجل التعرف علي قدرة المنظمة علي تحقيق الأرباح لأصحاب المشروع" المساهمين" . ويتم حساب العائد علي الملكية كما يلي:

$$\text{العائد علي الملكية} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{حقوق الملكية}}$$

## 2. مقاييس النمو: Growth Measurements:

تعبر هذه المقاييس عن مدي احتفاظ المنظمة بنموها الاقتصادي مقارنة مع نمو اقتصاد البلاد بشكل عام ونمو نشاطها بشكل خاص ويتم الحصول علي مؤشرات النمو بمقارنة معدل التغيرات التي طرأت علي المعايير المالية للمنظمة خلال عدد من السنوات السابقة. وتعتبر كثير من المنظمات مقاييس النمو واحداً من الأهداف التي تسعى إلي تحقيقها وهي<sup>2</sup>:

أ. **نمو الدخل: Income Growth** تتم معرفة نمو الدخل كما يلي

$$\text{نمو الدخل} = \frac{\text{صافي دخل السنة الجارية} \times 100\%}{\text{صافي دخل السنة الماضية}}$$

<sup>1</sup> أ.د. محمد مطر، " التحليل المالي والائتماني: الأساليب والاستخدامات العلمية"، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص 254 .  
<sup>2</sup> اروي عبد الحميد محمد نور، مرجع سابق، ص 304 .

## ب. نمو المبيعات: Sales Growth

تعتبر المبيعات الأساس الذي تعتمد عليه المنظمة في إيجاد العديد من المعايير المالية آذ أنها تبين الوضع المالي للشركة في السوق، ذلك لان معيار نمو المبيعات يعتبر احد معايير نجاح المنظمة ويتم حساب المبيعات كما يلي:

$$\text{نمو المبيعات} = \frac{\text{صافي مبيعات السنة الجارية}}{\text{صافي مبيعات السنة الماضية}} \times 100\%$$

## 3. مقاييس تكلفة الجودة: Quality Cost Measurements

لا بد لأي منظمة من أن تتحمل تكاليف الجودة سواء كانت تكاليف تحقيق الجودة أو فشلها في تحقيق الجودة أي أن تكاليف الجودة هي تكاليف منع حدوث المعيب أو تكاليف حدوث المعيب. ويمثل تقليل تكاليف الجودة معياراً مهماً لقياس أداء المنظمة ويتم قياس تكلفة الجودة كما يلي<sup>1</sup>:  
(تكاليف الجودة الإجمالية = تكلفة الوقاية + تكلفة الأداء + تكلفة الفشل الداخلي + تكلفة الفشل الخارجي).

يعتبر معيار الجودة من أكثر المؤشرات شيوعاً إذ يعبر عن العلاقة النسبية التي يتم قياس تكلفة الجودة ذات الصلة وتستخدم هذه الأرقام في مقارنة الأداء المتحقق خلال فترتين من الزمن او بين أداء الأقسام الإنتاجية والخدمية المختلفة ومن المعايير الشائعة في هذا المجال ما يلي:  
أ- معيار العمل: وهو العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وبين ساعات العمل ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$\text{معيار العمل} = \frac{\text{تكلفة الجودة}}{\text{تكلفة ساعات العمل المباشرة}} \times 100\%$$

ب- معيار التكلفة: هي العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة والتكاليف الإجمالية ويعبر عنها كما يلي:

$$\text{معيار التكلفة} = \frac{\text{تكلفة الجودة}}{\text{التكاليف الإجمالية}} \times 100\%$$

<sup>1</sup> اروي عبد الحميد محمد نور، مرجع سابق، ص 306

ج- معيار الإنتاج : هو العلاقة النسبية بين تكاليف الجودة وبين تكاليف الإنتاج ويعبر عنها بالمعادلة الآتية

$$\text{معيار الإنتاج} = \frac{\text{تكاليف الجودة}}{\text{تكلفة الإنتاج}} \times 100\%$$

د- معيار المبيعات : هو العلاقة النسبية بين تكاليف الجودة وبين قيمة المبيعات السنوية ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$\text{معيار المبيعات} = \frac{\text{تكلفة الجودة}}{\text{قيمة المبيعات}}$$

#### 4. المقاييس الاقتصادية: Economic Measurements

هي مجموعة من المقاييس الوصفية والكمية غير المالية التي ترتبط بكفاءة وفاعلية المنظمة في استغلال مواردها المتاحة لتحقيق أهدافها المحددة ولا ترتبط بريح العمليات، هامش الربح أو المبيعات السنوية للشركة ومن أهم هذه المقاييس الاقتصادية ما يلي:

##### أ. الإنتاجية: Productivity

هي كمية المخرجات الناتجة عن عمليات المنظمة مقسومة علي كمية المدخلات الداخلة في الإنتاج خلال فترة زمنية محددة . فهي تمثل العلاقة ما بين أداء المنظمة ( المخرجات) والموارد الداخلة في تكوينها ( تكلفة الموارد) ويعبر عنها بالمعادلة الآتية<sup>1</sup>:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{المخرجات ( بالقيمة أو الكمية)}}{\text{المدخلات ( بالقيمة أو الكمية)}}$$

$$\text{إنتاجية مورد العمل} = \frac{\text{كمية الإنتاج ( المخرجات)}}{\text{عدد ساعات العمل}}$$

( الأجر، المكافآت والخدمات الاجتماعية)

<sup>1</sup> اروي عبد الحميد محمد نور، مرجع سابق، ص 307.

تعكس إنتاجية العمل مدى استخدام الطاقة الإنتاجية، طبيعة ومكونات المخرجات ومدى حماس ومهارات العاملين والابتكار ويتم قياس إنتاجية احد موارد الإنتاج كما يلي:

$$\text{إنتاجية الآلات ( بالقيمة أو الكمية )} = \frac{\text{قيمة أو كمية المخرجات}}{\text{عدد ساعات عمل الآلات}}$$

عدد ساعات عمل الآلات

$$\text{إنتاجية المواد ( بالقيمة أو الكمية )} = \frac{\text{قيمة أو كمية المخرجات}}{\text{قيمة أو كمية الموارد}}$$

قيمة أو كمية الموارد

$$\text{الإنتاجية الكلية} = \frac{\text{إجمالي قيمة المخرجات}}{\text{إجمالي قيمة مدخلات الإنتاج}}$$

إجمالي قيمة مدخلات الإنتاج

( العمل + رأس المال + المواد + الآلات )

يتم مقارنة كل المعايير القياس الاقتصادية بأحد المعايير الثلاثة التالية: التاريخي، المرجعي والمستهدف حيث يمكن وضعها في رسم بياني لمعرفة الاتجاه العام لأداء المنظمة. يتميز مقياس الإنتاجية بقدرته علي مساعدة المنظمة في اختيار أفضل للمواد كيفية استخدامها للحصول علي المخرجات المطلوبة.

يري الباحث إن قياس الإنتاجية يساعد المنظمة في التحكم في كل مدخلات الإنتاج كما يساعد في المحافظة علي الموارد.

### الحصة السوقية : Market Share

تعتبر من المقاييس الجيدة للأداء ذلك لان اغلب المنظمات تسعى لتحقيق حصة سوقية اعلي من غيرها من خلال تحليل حصتها السوقية جمع المعلومات عن المنظمات القوية والمنافسة في السوق لكي تتمكن من القيام بتوقعات المستقبل.

تقاس الحصة السوقية وفقاً للاتي:

#### 1. الحصة السوقية الإجمالية: Total Market Share

هي نسبة مبيعات المنظمة من إجمالي مبيعات السوق ويعبر عنها كالآتي:

$$\text{الحصة السوقية الإجمالية للمنظمة} = \frac{\text{المبيعات السنوية للمنظمة}}{\text{المبيعات الإجمالية للسوق}} \times 100\%$$

## 2. الحصة السوقية النسبية : Relativity Market Share

هي نسبة المبيعات السنوية للمنظمة من نسبة مبيعات أكبر المنافسين في السوق ويعبر عنها كالأتي:

$$\text{الحصة السوقية النسبية للمنظمة} = \frac{\text{المبيعات السنوية للمنظمة}}{\text{المبيعات الإجمالية للسوق}}$$

يري الباحث إن قياس الأداء باستخدام الحصة السوقية يوضح كيف تؤدي المنظمة عملها مقارنة بأداء المنافسين لها في السوق.

## 3. رضا العميل: Customer Satisfaction

يعتبر رضا العميل احد أهم المرتكزات الأساسية لإدارة الجودة الشاملة وهدف استراتيجي تسعى أي منظمة من خلال تحقيقه إلي تعزيز موقفها التنافسي وهناك عدد من المقاييس المالية وغير المالية لقياس رضا العميل وتشتمل علي التالي:<sup>1</sup>

أ- تكاليف الفشل الخارجي ( تكاليف الضمان والمطالبات بالمسؤولية القانونية).

ب- انخفاض أرباح العمليات والأسعار.

ج- عدد الوحدات المعادة من العملاء.

د- عدد الشكاوي المقدمة من العملاء.

هـ- زمن الاستجابة لطلبات العملاء.

و- زمن التسليم للعملاء.

ز- خدمات ما بعد البيع.

## 4. الميزة التنافسية: Competitive Advantage

الميزة التنافسية هي قابلية المنظمة للأداء بأسلوب واحد أو عدة أساليب ليس بإمكان المنافسين إتباعها حالياً أو مستقبلياً وبناءً علي ذلك فان المنظمات تعمل بشكل جدي للبناء والاستمرار في التمتع بالميزة التنافسية.

<sup>1</sup> د. قاسم نايف علوان المحياوي، مرجع سابق، ص 370

## شروط إدامة المنظمة للميزة التنافسية:

تتطلب إدامة المنظمة للميزة التنافسية توافر عدد من الشروط من أهمها:

أ- استمرار حصول العميل علي قيمة اكبر عند اختياره منتجات المنظمة مقارنة بالمنافسين في السوق.

ب- الفرق في القيمة الأكبر هو نتيجة الفجوة المباشرة بين قدرات المنظمة وقدرات منافسيها.

ج- توقع العميل لاستمرار حصوله علي القيمة الأكبر طبقاً للشرط الأول وكذلك تفوق المنظمة في القدرات علي منافسيها في الأجل الطويل.

من أهم مصادر قياس الميزة التنافسية ما يلي:<sup>1</sup>

أ- التكلفة: Cost:

تمكن المنظمة من البيع بسعر اقل من معدل السوق والتفوق علي المنافسين.

ب- الجودة: Quality

تتبعكس في مواصفات الأداء الجيد والوظيفة التي يخدمها.

ج- الاعتمادية: Reliability

تتجلي في إتاحة المنتج للعميل عند الطلب.

د- الرؤية: Vision

تتمثل في التكيف مع تقلبات الطلب والقدرة علي الاستجابة.

هـ- الابتكار: Innovation

تتمثل في تقديم منتجات جديدة للعملاء.

و- السرعة: Speed

تتمثل في سرعة تسليم العميل المنتج

5. تحسين الجودة: Quality Improvement

يقصد بتحسين الجودة تحسين مواصفات المنتج سلعة أو خدمة مما يتطلب وضع خطط لإجراء تحسينات محددة علي منتجات المنظمة. ومن أهم العناصر والمتغيرات التي يمكن الاعتماد عليها لقياس تحسين الجودة هي:

أ- وجود قيادة إدارية واعية بأهمية الجودة.

<sup>1</sup> د. قاسم نايف علوان المحياوي، مرجع سابق، ص 371

- ب- التوجه باحتياجات العميل الداخلي والخارجي.
- ج- الرؤية المشتركة بمسؤولية الجودة لدي العاملين بالمنظمة.
- د- التركيز علي العمليات.
- هـ- العمل الجماعي.
- و- التدريب المستمر علي الجودة.
- ز- تنمية العنصر البشري وغرس قيم وروح التحسين المستمر لدي جميع العاملين بالمنظمة.
- ح- النظام المتكامل للمعلومات.
- يري الباحث إن تحسين الجودة يعتمد علي القيادة الفعالة وعلي مدي خلق روح التعاون والرغبة والتطلع نحو الأحسن وعلي خلق روح تعاون بين الإدارة والعاملين لدي المنظمة.

## الفصل الرابع الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المؤسسات الصناعية في السودان.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

## المبحث الأول

نبذة تعريفية عن المؤسسات الصناعية في السودان

### أولاً : مفهوم الصناعة:

إن مفهوم الصناعة قد خضع إلي اجتهادات وتعريفات مختلفة من قبل المنظرين والكتاب. وتوجد ثلاثة مفاهيم للصناعة أولها المفهوم التاريخي، وثانيها المفهوم الإحصائي، وثالثها المفهوم النظري الاقتصادي<sup>1</sup>.

### 1- المفهوم التاريخي:

يركز مفهوم الصناعة في الجوهر علي مسألة أسلوب الإنتاج، ويعتمد هذا المفهوم علي النشاط واستغلال الأساليب المحسنة لإنتاج الثروة. كذلك يركز بالدرجة الأولى علي إدخال طريقة جديدة للإنتاج أو أسلوب جديد للعمل ضمن الفعالية الاقتصادية وهذا الأسلوب الجديد يتجسد في المكائن المسيرة بالقوة الآلية.

### 2- المفهوم الإحصائي للصناعة:

تتألف الصناعة بموجب هذا المفهوم من عدة منشآت، والمنشأة هي وحدة اقتصادية تقوم بنطاق واحد من الفعاليات الاقتصادية. والمفهوم الإحصائي للصناعة هو تصنيف يعتمد علي نوع النشاط الاقتصادي للصناعة وهذا يمثل جوهر مفهوم الصناعة المتبع في المقياس الدولي للتصنيف الصناعي (International Standard Industrial Classification) وهكذا نجد بان المفهوم الإحصائي للصناعة هو مفهوم تصنيفي يقيم روابط بين مجموعات من المنشآت أو الصناعات ، وهذا المفهوم يعتمد علي النشاط الاقتصادي أو نوع الصناعة<sup>2</sup>.

### 3- مفهوم الصناعة في النظرية الاقتصادية:

بموجب هذا المفهوم تتألف الصناعة من عدد من المنشآت التي تنتج سلعة معينة او عدد من السلع. وتتألف كل منشأة من وحدة اقتصادية تقوم بخلط عناصر الإنتاج لأجل إنتاج السلع وبيديها منظم واحد يقوم باتخاذ القرارات. كما عرفها<sup>3</sup> (B.D.G.Fortman) " بأنها مجموعة من المنشآت التي تنتج

<sup>1</sup> محمد محروس إسماعيل، " اقتصاديات الصناعة والتصنيع" (القاهرة، مؤسسة شباب الجامعة، 2000م) ص 45.

<sup>2</sup> د. مدحت القرشي " الاقتصاد الصناعي" الطبعة الثانية، الأردن، (دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 24

<sup>3</sup> Fortman, B.D.G. *Theory of Competitive Policy*, North Holland Publishing Co. Amsterdam. 1966

سلع متجانسة تجانساً مطلقاً" كما عرفها ايضاً<sup>1</sup> (Chamberlin) "بانها مجموعة من المؤسسات التي تنتج سلعاً من نفس النوع وان لم تكن متجانسة تجانساً مطلقاً" وعليه فقد تخلي عن فكرة التجانس المطلق. يري الباحث ان المفاهيم جميعها تتفق علي ان الصناعة هي عدد من المنشآت، والمنشأة هي وحدة اقتصادية، وهي التي تنتج السلع عن طريق خلط عناصر الانتاج (المدخلات) لتعطي السلع والخدمات (مخرجات) ويديرها منظم واحد يقوم باتخاذ القرارات.

## ثانياً: نشأة وتطور الصناعة في السودان:

يعتبر قطاع الصناعة من أهم القطاعات الاقتصادية التي يعتمد عليها لأحداث التنمية الاقتصادية أو الاجتماعية في السودان لذلك فإن تطويره وتنميته تستوجبان إستراتيجية مرنة تأخذ في الاعتبار الترابط والتنسيق مع كافة القطاعات الأخرى تحقيقاً للأهداف الاقتصادية الكلية وبناء عليه فإن الإستراتيجية الصناعية يجب إلا تؤخذ بمعزل عن استراتيجيات الزراعة والطاقة والتقانة والتجارة والموارد البشرية وغيرها ويمثل القطاع الصناعي حجر الزاوية لإحداث أي نهضة تنموية شاملة وذلك لما له من أثر واضح في تحقيق القيمة المضافة لكثير من المنتجات الخام التي تنتج من القطاعات الأخرى إضافة لما يوفره هذا القطاع من فرص العمل لكثير من الأيدي بمختلف تخصصاتها ومستوياتها إلى جانب زيادته من القدرات التنافسية للمنتجات الوطنية في الأسواق الداخلية والإقليمية والعالمية خاصة في ظل العولمة وتحفز الصناعة المجتمع للإنتاج وتوفير سبل الاستقرار والأمان و لكل ذلك جاء الاهتمام الكبير بالقطاع الصناعي حيث وضعت إستراتيجية لتنمية وتطوير هذا القطاع أخذه في الاعتبار كل ذلك ومركزة علي ضرورة أحداث نهضة صناعية شاملة ترسي دعائم راسخة للاقتصاد الكلي وتحيله من اقتصاد زراعي ورعوي إلي اقتصاد صناعي قوي يحقق القيمة المضافة لمنتجات البلاد الزراعية والحيوانية والمعدنية<sup>2</sup>.

يري الباحث ان قطاع الصناعة هو من اهم القطاعات ومع ذلك لا يستطيع ان يعمل منفرداً وانما يعمل مع بقية القطاعات بصورة تكاملية، وحتى يحدث نهضة لا بد ان تتكامل وتتفاعل القطاعات مع بعضها البعض حتي تؤدي الي تطور وان ترتقي ببقية القطاعات لان تطور الشعوب يقاس بنهضتها الصناعية.

<sup>1</sup> Chamberlin, E.H. The theory of Monopolistic Competition, 7<sup>th</sup> Ed, Harvard University press, Cambridge and Oxford U.P. London 1965, p124.

<sup>2</sup> د. عثمان إبراهيم السيد "الاقتصاد السوداني" الطبعة الثانية، الخرطوم (دار النشر بجامعة الخرطوم مارس 1998م)، ص154.

### ثالثاً: أقسام القطاع الصناعي في السودان :

السودان غني بالموارد الطبيعية ويمتلك كميات كبيرة من المياه الجوفية ، وكميات كبيرة من المعادن وكذلك الوقود والقوي المحركة ( الحديد، النيكل، النحاس، الحجر الجيري ، البترول ) بالإضافة الي الايدي العاملة كل ذلك ادي الي وجود عدد كبير من الصناعات منها الصغير ومنها الكبير وكذلك تعدد المناخات ساعد في قيام صناعات كثيرة منها<sup>1</sup>:

- 1- الصناعات الغذائية.
- 2- صناعة الغزل والنسيج.
- 3- الصناعات الجلدية.
- 4- الصناعات الكيماوية والأدوية.
- 5- صناعة الزيوت والصابون.
- 6- الصناعات الهندسية.
- 7- صناعة مواد البناء والحراريات.
- 8- صناعة مواد التعبئة والتغليف والطباعة.

#### قطاعات الصناعات الغذائية:

يعتبر قطاع الصناعات الغذائية القطاع الرئيسي من جملة القطاعات الصناعية في البلاد لما له من أهمية في توفير الغذاء وارتباطه بقطاع الزراعة الذي يمثل حجر الزاوية في القطاع الاقتصادي السوداني والطاقت المتاحة في هذا القطاع تفي بحاجة البلاد وهناك فائض قابل للتصدير .

---

<sup>1</sup>المرجع السابق، ص 170

## قطاع صناعة الجلود:

تمثل الجلود رقماً اقتصادياً هاماً في الصادرات القطاعية و تتزايد أرقام الجلود بتزايد الثروة الحيوانية التي تقدر بـ 125 مليون رأس كما تتميز الجلود السودانية بالجودة لما تتميز به من متانة بسبب تكوينها النسيجي واللبيبي ويوجد بالسودان 4مدايق كبيرة و3متوسطة و12 صغيرة طاقاتها:

## قطاع صناعة الزيوت والصابون :

أ/ الصابون :

يتميز هذا القطاع بطاقاته التصنيعية العالية حيث تبلغ 520 ألف طن غسيل و 46 ألف طن بكرة و 20 ألف طن تواليت تقي بحاجة البلاد ويتم التصدير لدول الجوار .

ب/ الزيوت:

تعتبر طاقاته التصنيعية من أكبر الطاقات المتاحة بالبلاد حيث تبلغ حوالي 3 مليون طن ويتعامل مع زيوت بذرة القطن وعباد الشمس والفول والسمسم .

## قطاع صناعة مواد البناء:

يتميز هذا القطاع بوفرة الخامات المحلية الجيدة وبالأخص الرخام الطبيعي حيث يتوفر الرخام ذو اللون الأبيض وذو اللون الأسود كما يوجد بالبلاد مصنع لصناعة الجرانيت بطاقة 9 ألف متر مربع في العام و يعتبر الاسمنت السوداني من أجود أنواع الاسمنت في العالم

## قطاع صناعة الغزل والنسيج:

توفر الخامات المحلية الجيدة شجع على قيام صناعة الغزل والنسيج والملابس الجاهزة بالبلاد حيث تبلغ مجمل طاقات الغزل 59 ألف طن والنسيج 300 مليون ياردة و 21 مليون قطعة ملابس جاهزة وتواجه هذا القطاع بعض المشاكل ما حدا بالدولة لتكوين لجنة عليا لإنقاذه وحل مشاكله .

## قطاع الصناعات الهندسية:

تمثل الصناعات الهندسية في العالم المعاصر مركزا هاما في الاقتصاد ويضم هذا القطاع صناعات أساسية من مسابك وقطع غيار وثلجات ومنتجات حديدية وألواح زنك وتقدر الطاقات المركبة لهذا القطاع في مجملها بـ 250 ألف طن في العام كما يوجد بالبلاد مصنع لصناعة السيارات والتراكتورات والمعدات الزراعية

## قطاع الصناعات الكيماوية والأدوية:

قطاع الكيماويات قطاع عريض يشمل عدد من الصناعات الهامة مثل الإطارات و البطاريات و الكبريت و البلاستيك و الأدوية والغازات الطبية والبوهيات ... الخ.

## قطاع الطباعة والتغليف :

تعتبر صناعة الكرتون المضلع والعبوات الورقية من الصناعات المساندة التي تخدم صناعة أخرى وتحقق مفهوم الرابط بين العديد من الصناعات الأخرى وتبلغ الطاقات المتاحة بالبلاد حوالي 122 ألف طن العام.

يري الباحث ان تنوع الصناعات يعود الي المساحة الكبير للسودان وكذلك ما يمتلكه من ثروة طبيعة حباه الله بها وتوفر المواد الخام بكل انواعها.

## الصناعات التحويلية:

تعرف الصناعات التحويلية بأنها " عبارة عن صناعات ينطوي نشاطها على تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية أو منتجات وسيطة<sup>1</sup> .

كما يمكن تعريفها بأنها "الأنشطة التي تعالج المواد الخام المستخرجة من الطبيعة والمواد الزراعية والنباتية والحيوانية وتحويلها إلى شكل آخر قابل للاستفادة منه".

<sup>1</sup> المرجع السابق، "الاقتصاد السوداني" ص 156

## اهمية الصناعات التحويلية:

1. ان قطاع الصناعة التحويلية يمكن أن يخفض مساهمة قطاع النفط الخام في الناتج المحلي والتشغيل والاستثمار وميزان المدفوعات وميزانية الحكومة، إذا ما تم رفع مساهمته في الناتج المحلي، الأمر الذي سيسمح برفع مستوى عملية التنمية وتحقيق التغير الجذري في البنيان الاقتصادي.
2. ان وجود قطاع صناعات تحويلية ناضج ومتكامل سيعمل على تعزيز الاستقلال الاقتصادي وتقليص معدلات استيراد السلع المصنعة بكافة أنواعها، وسيمهد ذلك لتقليص معدلات التبعية التجارية والتكنولوجية للدول الصناعية المتقدمة.
3. أن وجود قطاع صناعي يتولى إنتاج القسم الأعظم من السلع الاستهلاكية والوسيلة والإنتاجية، سيساعد على بناء الأساس المادي للاقتصاد القومي من خلال تنمية باقي فروع وأنشطة الاقتصاد القومي.
4. أن معدلات نمو إنتاجية العمل في القطاع الصناعي أسرع من القطاعات الأخرى، ويعود ذلك إلى قابليته على استيعاب القسم الأكبر من منجزات التقدم التقني، فضلا عن وجود عمليات التدريب والتطوير المستمر للكوادر البشرية العاملة في ميدان الإنتاج والإدارة في هذا القطاع.
5. أن هذا القطاع قادر على تحقيق الاستخدام الأمثل للقوى العاملة، للقابلية التي يتمتع بها في تحقيق الحراك المهني، ونقل المشتغلين من الأنشطة الصناعية التي ينخفض فيها مستوى إنتاجية العمل أو ينخفض الطلب عليها نحو الأنشطة المرتفعة الإنتاجية أو التي تشهد ارتفاعا في الطلب عليها.
6. أن قطاع صناعة تحويلية أكثر قطاعات الاقتصاد القومي ديناميكية. لكونه يمتلك القابلية على تحريك وتحفيز القطاعات الأخرى عن طريق خلق الترابطات الإنتاجية (الأمامية والخلفية).
7. أن قطاع صناعة تحويلية أكثر القطاعات مساهمة في عملية التراكم الرأسمالي، فالإنتاجية المرتفعة لهذا القطاع وقابليته على خلق التشابك الإنتاجي سيؤدي إلى رفع مستوى الفائض الاقتصادي المتحقق في هذا القطاع مقارنة بالقطاعات الأخرى، ولا تقتصر العملية على توفير الأموال اللازمة للاستثمار، وإنما تتعدى ذلك إلى تهيئة وسائل الإنتاج والتجهيزات الصناعية الأخرى التي تستخدم في عملية الاستثمار، الأمر الذي سيخفض من حجم الصعوبات التي تواجه عملية الاستثمار، وتقليص معدلات الاستيراد للسلع الاستثمارية.
8. ينفرد هذا القطاع بميزة القابلية على تحقيق التنويع الإنتاجي، لكثرة المراحل والعمليات الإنتاجية، التي تعني قيما مضافة وأصنافاً جديدة من السلع ذات منفعة أكبر، وتكتسب مسألة التنويع الإنتاجي.
9. أن وجود قطاع صناعي متطور ومؤثر سيسمح بحدوث تغيير كبير في البنيان الاجتماعي والثقافي

والتنظيمي من خلال دوره في تغيير نظام القيم والتقاليد الاجتماعية والأسرية المرتبطة بالريف وبالزراعة، من خلال ظهور نظام قيمي جديد مرتبط بالمناطق الحضرية وبالصناعة، فضلا عن دوره في التغيير المستمر في نظام التعليم لمواكبة التطورات العلمية والتقنية المستمرة، بالإضافة إلى دوره في توسيع نطاق تحويل المجتمع المدني، ورفع درجة مشاركة المواطنين في الحياة الاجتماعية والسياسية، ودوره في تغيير الإطار التشريعي والقانوني وبخاصة قوانين الاستثمار وقوانين العمل والتشريعات المالية والضريبية لتكون منسجمة مع التوسع المستمر في دور الصناعة في الحياة الاقتصادية، وأخيرا فإن وجود قطاع صناعي متطور سيساعد على إجراء التغيير المستمر في الأجهزة الإدارية والتنظيمية ورفع مستوى كفاءة أدائها لتواكب التوسع المستمر في المؤسسات الصناعية.

### مشاكل ومعوقات الصناعة في السودان<sup>1</sup>:

كقطاع من أحدث القطاعات الاقتصادية في الدول النامية ولطبيعة الصناعة والتصنيع التي تميزها عن بقية القطاعات الاقتصادية في هذه الدول طبيعي أن يواجه القطاع الصناعي بعض المشاكل والمعوقات التي تعوق تقدمه . والصناعة في السودان تواجه العديد من المشاكل والمصاعب التي تحد من انطلاق تقدمها ويمكن إيجاز أهم المشاكل والمعوقات الصناعية في الآتي:

1. ضعف دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الصناعية
2. مشكلة المواد الخام.
3. مشكلة النقص في الأيدي العاملة المدربة.
4. مشكلة ضيق نطاق السوق.
5. النقص في المقدرة الإدارية والتنظيمية.
6. ضعف المنشآت الأساسية اللازمة لدعم الصناعة.
7. الصيانة.
8. صعوبات التمويل.
9. مشاكل ومعوقات أخرى . من المشاكل والمعوقات العامة:  
أ- عدم توفر المناخ الملائم للاستثمار في الصناعة.  
ب- ضعف الوعي الصناعي.  
ج- ارتفاع أسعار الكهرباء الصناعية والوقود وانقطاع التيار الكهربائي عن المصانع أحيانا.

<sup>1</sup> المرجع السابق، "الاقتصاد السوداني" ص ص184-188

د- تفشي الروتين والبيروقراطية وبطء الإجراءات الحكومية الخاصة بمتطلبات الصناعة والتصنيع التي لا تحتل التأخير .

## أفاق الاستثمار في الصناعة السودانية

السودان يمتاز بموقع جغرافي مميز بإطلالته على تسع دول أفريقية إضافة إلى امتلاكه الاراضى الخصبة والأمطار الغزيرة والمجارى المائية (نهر النيل ، النيل الأزرق ، النيل الأبيض ، بحر العرب ... الخ) وكميات كبيرة جداً من المياه الجوفية كما تزخر أراضي السودان بكميات كبيرة من المعادن والوقود والقوي المحركة (الحديد ، النيكل ، النحاس ، الحجر الجيري ، البترول ، الغاز الطبيعي الخ) إلى جانب أن عضوية السودان في العديد من الاتفاقيات الإقليمية والعالمية (إيقاد ، الكوميسا ، منظمة التجارية العربية ، منطقة التجارة التفضيلية ، منظمة التجارة العالمية) ووجود العديد من المناطق الحرة كبور تسودان ومنطقة الأسواق الحرة بالحيلى والمنطقة الحرة بمطار الخرطوم وشبكة المواصلات السلكية واللاسلكية والعديد من الموانى البحرية (بشائر ، عثمان دقنة ، سواكن) وكلها تقع علي البحر الأحمر جميع هذه العوامل جعلت السودان من الأقطار ذات الجذب في مجال الاستثمار الصناعي<sup>1</sup>

## السياسات العامة لقطاع الصناعة :

- 1- رفع مساهمة الصناعات التحويلية في الناتج القومي وزيادة مساهمته في الصادرات وفي إيرادات الدولة وفي الناتج المحلي الإجمالي.
- 2- رفع الكفاءة الإنتاجية والقدرة التنافسية للمنشآت الصناعية الوطنية للوصول إلي طاقات تشغيلية عالية للطاقات العاطلة وإعادة تشغيل المتدنية الأداء وتنفيذ المشروعات الصناعية المتعثرة والارتقاء بطاقات التشغيل إلي نسب عالية مقارنة مع الطاقات المركبة.
- 3- العمل علي الاكتفاء من جميع السلع الاستهلاكية والغذائية وذلك باستغلال الموارد الوطنية وتحقيق الترابط مع القطاع الزراعي والقطاعات الأخرى مثل قطاعات التقانة والطاقة والتجارة والخدمات.

<sup>1</sup> المرجع السابق، "الاقتصاد السوداني" ص ص191-197.

4- العمل علي إتباع سياسات آلية السوق في الإنتاج الصناعي باعتباره عنصر هام في التنمية الاقتصادية والصناعية وتبني سياسات وبرامج لتوجيه الإنتاج الصناعي للتصدير وذلك للاندماج في الأسواق العالمية والخدمات.

5- العمل علي تطبيق متطلبات إدارة الجودة الشاملة ومطابقة المواصفات القياسية ومعايير جودة المنتجات الصناعية في كل المصانع وفق المعايير العالمية المتعارف عليها.

6- العمل علي تطبيق متطلبات الصداقة البيئية في المناطق الصناعية وحماية البيئة من التلوث الصناعي والاهتمام بالبيئة الصناعية والمحافظة عليها من التلوث في الحدود المتعارف عليها.

### **البرامج المرحلية لتنفيذ الإستراتيجية ربع القرنية لقطاع الصناعات التحويلية:**

**أ / برنامج الخمسة سنوات الأولي:**

يتم تشجيع قيام الصناعات التالية:

1. الصناعات التي تستفيد من مبدأ الميزة النسبية.
2. الصناعات التي توجه للصادر.
3. مشروعات التنمية الرأسمالية.
4. تصنيع المخلفات الصناعية.
5. مشروعات تحديث وإعادة التأهيل وتشجيع الاستثمار في المنشآت المتوقفة.
6. صناعة المعلوماتية والإلكترونيات.
7. الصناعات الوسيطة (بترو كيميائية - حديد وصلب

**ب/ برنامج الخمسة سنوات الثانية:**

يتم تشجيع قيام الصناعات التالية:

1. تصنيع السلع الاستهلاكية المعمرة (تلفزيونات - ثلاجات ...الخ).
2. تصنيع السلع الإنتاجية المعمرة (آلات معدات - قطع غيار ...الخ).
3. الصناعات المغذية وتشمل خلق قاعدة عريضة من الصناعات الهندسية والكيميائية والتي تعمل علي توفير منتجات تعتبر الأساس للصناعات المتطورة.

### ج/ برنامج العشرة سنوات التالية:

يتم التركيز في هذه المرحلة علي الآتي:

1. الصناعات ذات الطاقات الكبيرة والتي تستفيد من اقتصاديات الحجم الكبير وبالتالي تخفيض التكاليف وتمكن من المنافسة في الأسواق العالمية.
2. الآلات.
3. التكنولوجيا الحيوية.
4. صناعة الطاقات العملاقة (الطاقة النووية)

### د/ برنامج الخمسة سنوات الأخيرة:

يتم تشجيع قيام الصناعات العملاقة (سفن - طائرات - صواريخ - أقمار صناعية ... الخ).

يري الباحث ان البرامج المرحلية التي تم وضعها هي كثير بالنسبة للسودان فهو يحتاج الي وقت اقل من ذلك حتي يحدث نهضة لان السودان يمتلك كل مقومات الصناعة لكنه محتاج الي من يرعي الصناعة فهذا البرنامج غير مجدي.

### علاقات بين جمهورية السودان والمؤسسات الصناعية :

تهدف العلاقات مع المنظمات الدولية والإقليمية التي تعمل في المجال الصناعي لاستقطاب العون الفني ونقل التقنية الحديثة وتنمية الموارد البشرية و تتلخص أنشطة الإدارة في مجال المنظمات الدولية والإقليمية في الآتي:

- أ- استكمال تنفيذ مشروعات البرنامج القطري المعدل مع منظمة اليونيدو ومشاريع التعاون الأخرى مع اليونيدو مثل مشروع تنمية الصناعات الصغيرة بالتعاون مع منظمة الفاو.
- ب- متابعة تنفيذ اتفاق التعاون مع المنظمة العربية للتنمية الصناعية 2004 - 2005م.
- ج- خلق وتفعيل التعاون مع المنظمات الإقليمية والدولية الأخرى العاملة في مجال التنمية الصناعية وعلى هذا فانه يمكن تقسيم هذه العلاقات على النحو الآتي :

أولاً : العلاقة مع منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (يونيدو) :

شهدت تطوراً ملحوظاً في الأعوام السابقة حيث تم تنفيذ عدد من المشاريع بالإضافة إلى استهلال مشاريع جديدة كما يلي:

1. تمت إعادة صياغة البرنامج الإستراتيجي القطري بما يتناسب مع المتطلبات المرحلية
2. تم توفير المكون المحلي لتنفيذ البرنامج والذي يبلغ حوالي مليون دولار لعامي 2004 و 2005
3. تم تنفيذ مشروع استعادة القدرات الإنتاجية المفقودة خلال الحرب في منطقة جبال النوبة حيث تم الحصول على منحة قدرها 1,2 مليون دولار بواسطة اليونيدو من مساهمة الحكومة اليابانية لصندوق الأمم المتحدة للأمن الإنساني ويلعب هذا المشروع دوراً هاماً في المحافظة على السلام من خلال المساعدة في استقرار النازحين واستقرار المجتمعات الريفية
4. مشروع تقليل التلوث من الزئبق المستخدم في تعدين الذهب بواسطة الحرفيين في ولاية النيل الأزرق المشروع ممول من صندوق البيئة العالمي بتكلفه قدرها 700,000 دولار و حالياً يتم تنفيذ المشروع بواسطة منظمة اليونيدو بالتعاون مع مصلحة الأبحاث الجيولوجية التابعة لوزارة الطاقة والتعدين.
5. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي لموافقته على تخصيص مبلغ مليون دولار لتنفيذ المرحلة الأولى من مشروع تنمية وتطوير الصناعات الصغيرة المرتبطة بالزراعة في 16 ولاية من ولايات السودان وهو من المشروعات الهامة التي تنفذها اليونيدو بالتعاون مع منظمة الفاو وتساهم في تقليل نسبة الفقر في الريف واستقرار النازحين وتحسين الظروف المعيشية للمواطنين.
6. تم اكتمال المسح الميداني للمنشآت الصناعية بتمويل من الحكومة بلغ 2.3 مليون دولار وتتم حالياً معالجة البيانات واعداد التقرير النهائي بالتعاون مع منظمة اليونيدو والجهاز المركزي للإحصاء ما سيوفر قاعدة بياناتية للمسح ستمكن من التخطيط السليم كما ستستخدم في عمل دراسات قطاعية للمجموعات الصناعية الفرعية.
7. تم إعداد خطط وبرامج لمرحلة ما بعد السلام لتنمية المناطق المتأثرة بالحرب لمجموعة القطاعات الإنتاجية في إطار بعثة تقدير الاحتياجات بالتعاون مع بعثة خبراء الأمم المتحدة والبنك الدولي.

ثانياً: العلاقة بين السودان والمنظمة العربية للتنمية الصناعية والتعدين :

يتمتع السودان بعلاقة طيبة مع المنظمة العربية للتنمية الصناعية في مجال الصناعات التحويلية وتقوم المنظمة بتولي المشروعات الآتية:

1. دراسة إنشاء مجمعات صناعية صغيرة في عدد من ولايات السودان، أعدت دراسة لقيام مجمعات صناعية منطقة نيالا جنوب دارفور.
2. مشروع دراسة المناطق الصناعية القائمة وإقامة مناطق صناعية كبرى بالولايات (في كل من الجيلي، ريك، سنار).
3. دراسة حول إمكانيات تطوير صناعة الألبان ومشتقاتها.
4. في مجال تنمية الموارد البشرية والتدريب الصناعي أتاحت المنظمة عدد من المنح التدريبية القصيرة للعاملين بالوزارة في مجالات الإحصاء الصناعي، الصناعات التقليدية، تنمية الصادرات، الإحصاءات، المعلومات بالإضافة إلي ورشة عمل عن الاستثمار.

أعد خبراء المنظمة هذه الدراسات بالتعاون مع الخبراء السودانيين وحالياً تتم متابعة عملية تسلم هذه الدراسات مباشرة بواسطة مندوب الوزارة في المجلس التنفيذي للمنظمة للسعي لإيجاد تمويل لتنفيذ هذه المشروعات وأيضاً في إطار التعاون مع المنظمة العربية تقوم الوزارة بتنسيق مشاركة السودان في لجنة التعدين وفي لجنة المواصفات القياسية.

## مشاريع صناعية كبرى في السودان:

### 1/ مشروع جياذ الصناعي :

تعد مصانع جياذ إحدى أهم المشروعات الصناعية في السودان وفي القارة الأفريقية وفي الدول العربية و هي أكثر المشروعات التنموية في السودان تطوراً و نمواً و حداثةً و تتبع أحدث أنماط التكنولوجيا الحديثة في التصنيع و الإدارة و تقع في ولاية الجزيرة في محيط منطقة قري الجديد الثورة و المسعودية و النوبة و الشقلة (ريفي المسيد) و قد أسهمت بشكل كبير في تطور المنطقة بشكل جذري وفي تطور السودان عموماً وتصنع مصانع جياذ كل من السيارات و الشاحنات و التراكاتورات الزراعية و كيبيلات التلفونات والحديد و الصلب و معدات البناء والأجهزة الطبية و الأثاثات المكتبية و الدراسية وتصدر المنتجات الصناعية للكثير من الدول الأفريقية ودول العالم المختلفة كما توفر الكثير من

الخدمات للمنطقة المحيطة بها من خلال وجود مستشفى تخصصي يعد من أفضل المستشفيات في السودان و مدرسة ثانوية نموذجية بها كادر تدريس عالي التأهيل إضافة إلى ذلك أسهمت جيااد الصناعية في إنشاء حديقة ومنتزه للأطفال و للأسر للترفيه و النزهة وفي توفير الكهرباء و مياه الشرب العذبة و النقية لسكان المناطق و القرى المحيطة بجيااد مما أدي لخلق تطور كبير في المنطقة وولاية الجزيرة و أسهمت كذلك في تطور البنية التحتية للمنطقة من خلال إنشاء الكباري و الطرق و شبكات الصرف الصحي والمساكن كما أسهمت في النمو التجاري و الصناعي لمناطق الإنتاج الزراعي المحيطة بها

## 2/ مجمع صافات للطيران:

انشىء مجمع صافات للطيران بالبلاد لترقية صناعة الطيران بالبلاد وللحاق بركب الأمم المتقدمة فى هذا المجال وجاء اختيار منطقة كرري لإنشاء المجمع حيث تم وضع حجر الأساس فى العام 2004 وبدأت أعمال التشييد والبناء عام 2005 بمشاركة عدد من الشركات المحلية الأجنبية مصطبحة أعلى المواصفات العالمية يتكون المجمع من عدة مراكز متخصصة فى صيانة وعمره الطائرة وأجزائها المختلفة ويضم كل مركز فى طياته عدد من الورش تعمل مع بعضها فى نظام متناسق ودقيق وهى :

أ- مركز طائرات النقل

ب-مركز صيانة المروحيات

ج- الورش المركزية

د- إدارة وتطوير وتصنيع الطائرات

ولتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة والامتياز يتبنى المجمع نظام الإدارة المتكامل الذي يتكون من :

أ- متطلبات الطيران المدني المحلية والعالمية.

ب- نظام إدارة الجودة.

ج- نظام إدارة البيئة.

د- نظام إدارة السلامة والصحة المهنية.

ويتكون المجمع من :

## 1/ إدارة تصنيع وتطوير الطائرات :

تقوم هذه الإدارة بتجميع وتصنيع وتطوير الطائرات لتلبية حوجة البلاد المدنية والعسكرية مما يؤدي إلى توطين وترقية تقنيات صناعة الطيران بالسودان ورفع مقدرات المؤسسات الصناعية والأكاديمية والبحثية ذات الصلة.

#### **أنشطة الإدارة :**

قامت الإدارة بعدة مشاريع وضعت البلاد في المرحلة الأولى من التصنيع وهي:

#### **أ/ مشروع الطائرة الخفيفة صافات:**

هذا المشروع الخطوة الأولى في مسيرة المجمع وهو مشروع يقوم على فكرة إنتاج طائرة خفيفة بإمكانيات وكادر سوداني من اجل كسر حاجز التصنيع ورفع المقدرات البشرية.

#### **ب/ مشروع الطائرة المروحية الخفيفة صافات :**

مشروع يقوم بإنتاج طائرة مروحية خفيفة متعددة الاستخدامات وقليلة التكلفة من ناحيتي الإنتاج والصيانة وذلك من اجل تلبية حوجة المؤسسات والمنظمات والأفراد لهذا النوع من الطائرات.

#### **ج/ مشروع الطائرة التدريبية صافات:**

مشروع يعمل على إنتاج طائرة بمواصفات مميزة تخدم أغراض التدريب.

#### **2/ مركز صيانة طائرات النقل:**

أسس المركز تماشيا مع رؤية صافات في تحقيق قيادة صناعة طيران متميزة في المنطقة فحاء مواكبا للمعايير العالمية لتغطية صيانة الطائرات المدنية ذات الجناح الثابت وفي العام 2008 نال المركز تخويل من سلطات الطيران المدني بعمل صيانة للطائرات داخل السودان.

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى من الدراسة علي أن "وجود قوانين و معايير محاسبية بيئية و جهات رقابية فاعلة للإفصاح البيئي للمنشآت الصناعية في السودان يساعد في المحافظة علي البيئة"

لاختبار هذه الفرضية تم الرجوع إلي القوانين و الدساتير و التشريعات التي تنص علي المحافظة علي البيئة. وجد الباحث إن هنالك عدد كبير من القوانين و المعايير التي تنظم و تحمي البيئة. أول قانون صدر لحماية مورد بيئي في السودان هو (قانون حماية الغابات والأحراش لعام 1901م)<sup>1</sup>. عندما حدث تدهور في الغطاء النباتي و ظهر الزحف الصحراوي تم سنه مرة أخرى عام 1932م. يهدف هذا القانون إلي ترقية البيئة و المحافظة عليها، الاستخدام المرشد للموارد الطبيعية، الربط بين قضايا البيئة و التنمية و تنشيط دور السلطة المختصة و منع القصور و التراخي في الأداء.

يري الباحث ان هذا القانون لم يشر إلي إلزام الشركات او يطلب منها اختياراً او إجباراً الإفصاح عن مدي استهلاكها من الغابات أو الاعتراف بالأضرار التي تحدثها. لم يطبق هذا القانون بدليل القطع الجائر للأشجار و تحويلها إلي فحم، و كذلك تحويل مساحات كبيرة من الغابات إلي مشاريع زراعة آلية، مما يدل عاى أن الجهات المسؤولة لا تقوم بواجبها.

كما تم سن (قانون المجلس الأعلى للبيئة و الموارد الطبيعية لسنة 2000م)<sup>2</sup> و يهدف الي توجيهات عامة لحماية البيئة، المخالفات و الجزاءات و العقوبات، معايير مكافحة التلوث و وسائله، إجراءات دخول المنشآت و تفتيشها، و غيرها. كما حوي القانون الجنائي مجموعة من المواد القانونية التي تتعلق بالسلامة و الصحة العامة و التعامل مع الحيوان و المياه و الأطعمة و الهواء و النبات و المياه الإقليمية و طرق النقل البرية والبحرية ووسائل الاتصال<sup>3</sup>. هذه الأفعال هي موجهة بشكل مباشر إلي الإضرار بمكونات البيئة.

<sup>1</sup> وزارة العدل " قوانين السودان " الطبعة الثامنة، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، المجلد التاسع (2001-2004م) ص 293

<sup>2</sup> المجلس الأعلى للبيئة و الموارد الطبيعية، نحو خطة قومية للعمل البيئي في السودان، الخرطوم، الجمعية السودانية لحماية البيئة 1996م، ص 2-1

<sup>3</sup> القانون الجنائي السوداني لسنة 1991م، المادة (70، 87)

يرى الباحث ان هذا القانون موجود ولكنه غير مطبق ولا يوجد علي ارض الواقع بدليل التلوث الذي نعاني منه في كل نواحي الحياة والجهات المسؤولة لا تقوم بواجبها اتجاه حماية البيئة لان الجهات المسؤولة لا تلتزم من يحدثون الضرر بالإفصاح عنه ولا تطبق العقوبات عليهم وعندما يكون القانون موجود وغير مطبق فلا أهمية له.

كذلك قانون "الهيئة السودانية للمواصفات والمقاييس " هذا القانون بصفة عامة هو الدليل الذي تعمل بموجبه الهيئة السودانية للمواصفات والمقاييس والمناطق بها التأكد من ان أي مواصفة لاي مادة هي طبقاً للمعايير الموضوعة للتعامل مع هذه المادة لذلك فهو قانون جامع لتخصصات مختلفة منها ما له مجالس او أقسام في وحدات إدارية تقوم بهذا العمل قبل وجود قانون الهيئة .لذلك نجده في المواصفات والمقاييس ذات الصلة بالبيئة حاضراً في وضع وتحديد المعايير الكفيلة ا بحماية البيئة وكذلك في تحديد أنواع المواد الكيميائية المستخدمة في الكثير من الأنشطة المستخدمة في تنقية مياه الشرب او مكونات الأدوية والمواد المستخدمة في الصناعات.

يرى الباحث وبعد قيامه بزيارة الهيئة السودانية للمواصفات والمقاييس وبعد إجراء مقابلات معهم ان الهيئة لم تصل الي مرحلة القيام بالأدوار كاملة ،حيث ما زالت الأجهزة والمعامل والمتخصصين في المراكز القديمة ،لذلك تلجأ الهيئة للمراكز القديمة لتوفر الأجهزة والخبرات وعليه لا يمكن الاعتماد عليها . باستعرض القوانين والداستاتير أعلاه، يرى الباحث انه لا توجد معايير تحكم الإفصاح البيئي ولا توجد قوانين تلزم الشركات بالإفصاح البيئي او تحمل الأضرار البيئية التي تحدثها. خلص الباحث إلي إثبات عدم صحة الفرضية الأولى إذ بالرغم من وجود قوانين بيئية، إلا أن هذه القوانين لا تتطرق مطلقاً إلى ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي، كما لا توجد معايير محاسبية بيئية ذات متطلبات إفصاح بيئي محددة و معروفة. علاوةً على ذلك، لا توجد جهات رقابية فاعلة تعنى بمراقبة مدى التزام المنشآت الصناعية بالإفصاح البيئي للمساعدة في المحافظة علي البيئة.

## اختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية على أن "مستوى الإفصاح البيئي للشركات السودانية منخفض و يتباين من شركة لأخرى و من قطاع لآخر".

تم اختبار هذه الفرضية على ثلاثة مستويات. أولاً، مستوى الإفصاح العام لعينة الدراسة ككل، و الذي تم اختباره وفقاً للبنود التي تم الإفصاح عنها، و تلك التي لم يتم الإفصاح عنها. تم حساب هذه العناصر لكل شركة بعد استبعاد البنود غير قابلة للتطبيق. ثانياً، تم حساب مستوى الإفصاح لكل شركة في عينة الدراسة. ثالثاً، تم قياس مستوى الإفصاح لكل قطاع للمقارنة بين مستويات الإفصاح الخاص بكل قطاع للتحقق من أوجه التشابه و الاختلافات على مستوى الشركات والقطاعات.

تم قياس مستويات الإفصاح باستخدام الوسط الحسابي للبنود المتوقع الإفصاح عنها (عدد البنود التي تم الإفصاح عنها). إحصائياً، الوسط الحسابي ليس مؤشراً إحصائياً قوي للدلالة للإبلاغ عن النزعة المركزية لتوزع البيانات لأنه يتأثر الى حد كبير بالقيم المتطرفة، مما يعني أنه قد لا يمثل الوسط الفعلي بشكل كامل. لحسن الحظ، يتم تقليل تأثير القيم المتطرفة باختلاف علاماتها الرياضية (القيم السالبة و القيم الموجبة) عندما يتم توزيع المواد توزيعاً طبيعياً، أي عندما تعوض القيم العالية القيم المنخفضة. تم توظيف الوسط الحسابي لقياس مستوى الإفصاح و اعتبار أن ارتفاع الوسط الحسابي يشير إلى جودة الإفصاح المحاسبي البيئي على افتراض أن هناك علاقة إيجابية بين كمية الإفصاح البيئي و جودته.

بالنسبة لكل شركة في عينة الدراسة فإن نسبة الإفصاح لديها هو نسبة مجموع العناصر التي تم الإفصاح عنها لمجموع البنود التي كان يتوجب على تلك الشركة الإفصاح عنها. أما نسبة الإفصاح الكلي فهي نسبة مجموع البنود التي تم الإفصاح عنها بواسطة جميع شركات عينة الدراسة إلى مجموع البنود التي كان يتوجب على تلك الشركات الإفصاح عنها.

الجدول رقم (1/3/4) يعرض نسب الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة، و التي حسبت على أساس من مستويات الإفصاح الإجمالية الفعلية التي تم الحصول عليها من خلال القوائم والتقارير والإيضاحات المرفقة:

جدول رقم (1/3/4)

متوسط الإفصاح العام لشركات عينة الدراسة

الرقم	إسم الشركة/ البنود المتوقع الإفصاح عنها	متوسط الإفصاح	الانحراف المعياري
1	شركة الخدمات الزراعية لمزارعي قصب مصنع سكر الجنيد	0.42	0.5
2	مصنع سيفقا للدقيق	0.4	0.5
3	مصنع سيفقا للمكرونه	0.4	0.5
4	شركة سيفقا للصناعات الغذائية	0.38	0.49
5	شركة سعيد للأغذية	0.36	0.49
6	شركة النيل الأزرق للألبان	0.34	0.48
7	شركة دال للصناعات الغذائية	0.3	0.47
8	شركة الإنشآت الحديثة	0.29	0.46
9	شركة سوداتيل	0.29	0.47
10	مصنع النيل للبهيات	0.27	0.45
11	مصنع سيتي فارم للصناعات الصيدلانية	0.26	0.44
12	شركة الرواد للخدمات العقارية	0.25	0.45
13	شركة صافولا	0.23	0.43
14	مصنع العربية لصناعة الكرتون	0.2	0.41
15	الشركة الوطنية للبترول	0.19	0.47
16	مصنع المتطورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي	0.19	0.4
17	الشركة السودانية للثروة الحيوانية (أنعام)	0.16	0.37
18	شركة التنمية الإسلامية المحدودة	0.16	0.3
19	شركة أفروتان للمنتجات الجلدية	0.15	0.37
20	شركة النيل للأسمنت المحدودة	0.14	0.35
21	مصنع كواليني للبلاستيك	0.13	0.34
22	شركة تالا للاستثمار الزراعي المحدودة	0.12	0.33
23	الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية	0.10	0.30
	متوسط الإفصاح البيئي و الانحراف المعياري لكل الشركات	0.25	0.42

المصدر: اعداد الباحث من خلال تحليل القوائم المالية لشركات عينة الدراسة

يبين الجدول رقم (1/3/4) أعلاه أن شركة الخدمات الزراعية لمزارعي قصب سكر مصنع الجنيد لديها أعلى مستوى للإفصاح البيئي بمتوسط 42%، تليها شركتان هما شركة مصنع سيقا للدقيق و شركة مصنع سيقا للمكرونة بمتوسط إفصاح بيئي يبلغ 40%. تأتي بعد ذلك ثلاث شركات بمتوسط إفصاح بيئي عام يتراوح بين 38% و 30% هي شركات سعيد للأغذية، شركة النيل الأزرق للألبان و شركة دال للصناعات الغذائية. تلي ذلك سبع شركات بمتوسط إفصاح بيئي عام يتراوح بين 20% و 29% هي شركات الإنشاءات الحديثة، سوداتيل، مصنع النيل للبهيات، مصنع سيتي فارم للصناعات الصيدلانية، الرواد للخدمات العقارية، صافولا، و مصنع العربية لصناعة الكرتون. أخيراً تأتي تسع شركات بمتوسط إفصاح بيئي يقل عن 20% هي شركات الوطنية للبترو، مصنع المتطورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي، الشركة السودانية للثروة الحيوانية (أنعام)، شركة التنمية الإسلامية المحدودة، شركة أفروتان للمنتجات الجلدية، شركة النيل للأسمت المحدودة، مصنع كواليتي للبلاستيك، شركة تالا للاستثمار الزراعي المحدودة، و الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية.

تعطي التحليلات الإحصائية المتعددة للعينة رؤية أفضل لدرجة الإفصاح الفعلي للعينة. يعرض الجدول رقم (2/3/4) أدناه بعض مؤشرات الإحصاء الوصفي لكل العينة (25 شركة).

#### الجدول رقم (2/3/4)

##### التحليلات الإحصائية للإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة

عدد شركات عينة الدراسة	متوسط الإفصاح	ألمدي (الفرق بين أعلى و أعلى مستوى إفصاح)	أعلى مستوى إفصاح	أدنى مستوى إفصاح	الانحراف المعياري
23	0.25	0.32	0.42	0.10	0.42

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

من الجدول رقم (2/3/4) أعلاه، يمكن ملاحظة أن متوسط الإفصاح لجميع شركات العينة 25%، مع انحراف معياري قدره 42%. هذا يشير إلى أن كل شركة، في المتوسط، تفصح عن نصف المعلومات التي يتوجب عليها الإفصاح عنها، مع احتمال زيادة أو نقصان درجة الإفصاح بنسبة 42% من درجة الإفصاح الفعلي. أيضاً، عندما يتم استبعاد متوسط القيم القصوى (42% و 10%)، تظل نسبة متوسط الإفصاح كما هي، أي 25%.

أيضاً، يمكن ملاحظة مدى التباين بين مستويات الإفصاح لشركات العينة حيث يبلغ متوسط الانحراف المعياري العام 42%. هذا يعني أن هذه الشركات تختلف في مستويات إفصاحها بنسبة تزيد عن 40%، و تكون دلالة هذه النسبة مزعجة جداً إذا أخذنا في الاعتبار انخفاض مستوى الإفصاح

أصلاً . يمكن تدعيم هذه النتيجة بالنظر إلى المدى الإحصائي (الفرق بين أعلى و أدنى مستوى للإفصاح البيئي) الذي يبلغ 32%.

الجدول (3/3/4) أدناه يعرض مستوى الإفصاح بين أفضل ثلاث شركات و أدنى ثلاث شركات.

#### جدول رقم (3/3/4)

#### مستويات الإفصاح لأعلى و أدنى ثلاث شركات

أدنى ثلاث مستويات إفصاح		أعلى ثلاث مستويات إفصاح	
الإفصاح	اسم الشركة	الإفصاح	اسم الشركة
0.13	مصنع كواليتي للبلاستيك	0.42	شركة الخدمات الزراعية لمزارعي الجنيد
0.12	شركة تالا للاستثمار الزراعية	0.40	مصنع سيقا للدقيق
0.10	الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية	0.40	مصنع سيقا للمكرونة
0.12	متوسط إجمالي الإفصاح	0.41	متوسط إجمالي الإفصاح

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

من الجدول (3/3/4) يتضح أن درجة الإفصاح تختلف اختلافاً كبيراً بين الشركات في الفئتين. يبلغ متوسط الإفصاح لأعلى ثلاث شركات 41% بينما يبلغ 12% لأدنى ثلاث شركات. باستخدام اختبار t-test للتحقق من أهمية التباين بين مستويات الإفصاح لدى هذه الشركات، وجد الباحث أن قيمة t تبلغ 10.48 (أي أن قيمة  $P < 2$ ) و التباين ذو دلالة إحصائية على مستوى 0.05. تعتبر هذه القيمة مؤشر على أن الاختلاف في مستوى الإفصاح ذو دلالة إحصائية. يمكن قراءة التباين في مستويات الإفصاح بين شركات عينة الدراسة بوضوح أكثر من خلال تصنيف مستويات الإفصاح في مجموعات متتالية. الجدول رقم (4/3/4) أدناه يعرض مستويات الإفصاح البيئي لدى شركات العينة بفئات يفصل بينها مستوى إفصاح 5%.

#### جدول رقم (4/3/4)

#### فئات الإفصاح لدى شركات عينة الدراسة

النسبة المئوية	عدد الشركات	فئات الإفصاح
00.00	0	$10 <$
17.39	4	$10\% < 14\%$
21.74	5	$15\% < 19\%$
8.70	2	$20\% < 24\%$
21.74	5	$25\% < 29\%$
8.70	2	$30\% < 34\%$

8.70	2	%40 < %35
13.04	3	> 40%
100	23	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

من الجدول رقم (4/3/4) أعلاه، يتضح أن 13% فقط من شركات عينة الدراسة أفصحت عما يزيد عن 40% من المعلومات المتوجب الإفصاح عنها (40% - 42%)، 16.4% من شركات عينة الدراسة أفصحت عن 30% إلى 40% من بنود الإفصاح الخاصة بها، 30.4% من شركات عينة الدراسة أفصحت عن 20% إلى 30% من بنود الإفصاح الخاصة بها، و 17.4% من شركات عينة الدراسة أفصحت عن 10% إلى 20% من بنود الإفصاح الخاصة بها. إذاً، ليس فقط أن مستوى الإفصاح العام لكل شركة ضعيف بصورة واضحة، بل أيضاً يتركز هذا الإفصاح الضعيف على أدنى المستويات.

بناءً على ما سبق، يمكن قبول الجزء الأول من الفرضية الثانية و هي أن جودة الإفصاح البيئي ضعيفة و تتباين من شركة إلى أخرى.

في ما يتعلق بالجزء الثاني من الفرضية الأولى و هي أن جودة الإفصاح البيئي تتباين من قطاع إلى آخر، قام الباحث بتحليل مستويات الإفصاح البيئي حسب القطاعات كما في الجدول رقم (4-2-5) أدناه. قطاع البتر وكيمواويات يضم أربع شركات هي النيل للبوحيات، الوطنية للبترول، مصنع كواليتي للبلاستيك و شركة النيل للأسمنت المحدودة.

قطاع الصناعات الغذائية يضم سبع شركات هي شركة صافولا للزيوت، سيقا للدقيق، سيقا للمكرونه، سيقا للصناعات الغذائية، دال للصناعات الغذائية، النيل الأزرق للألبان، و مصنع سعيد للأغذية. قطاع الصناعات الدوائية يضم شركتين هما مصنع سيتي فارم للصناعات الصيدلانية و الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية. القطاع الزراعي يضم ثلاث شركات هي شركة الخدمات الزراعية لمزارعي قصب مصنع سكر الجنيد، شركة تالا للاستثمار الزراعي المحدودة و الشركة السودانية للإنتاج الحيواني (أنعام). قطاع الإنشاءات يضم شركتين هما شركة الرواد للخدمات العقارية و شركة الإنشاءات الحديثة. قطاع الصناعات الأخرى يضم خمس شركات هي شركة التنمية الإسلامية المحدودة، شركة أفروتان للمنتجات الجلدية، مصنع المتطورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي، شركة سوداتيل و الشركة العربية لصناعة الكرتون.

جدول رقم (5/3/4)

الإفصاح البيئي حسب القطاعات

القطاع	عدد الشركات	متوسط الإفصاح	ألمدي	أعلى مستوى إفصاح	دني مستوى إفصاح
الصناعات الغذائية	7	%34.43	%17	%40	%23
الإنشاءات	2	%27.00	%4	%29	%25
القطاع الزراعي	3	%23.33	%30	%42	%12
الصناعات الأخرى	5	%19.80	%14	%29	%15
الصناعات الدوائية	2	%18.00	%16	%26	%10
البتر وكيمياويات	4	%18.25	%14	%27	%13

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

من الجدول (5/3/4) أعلاه، يتضح أن قطاع الصناعات الغذائية قدم أعلى درجات إفصاح بيئي بمتوسط يبلغ 34%، يليه قطاع الإنشاءات بمتوسط إفصاح بيئي يبلغ 27%، ثم القطاع الزراعي بمتوسط يبلغ 23%، ثم قطاع الصناعات الأخرى بمتوسط إفصاح بيئي يبلغ 20%، وأخيراً قطاعي الصناعات الدوائية و البتر وكيمياويات بمتوسط إفصاح بيئي يبلغ 18% لكل قطاع. مستوى الإفصاح المحاسبي في أعلى قطاع يكاد يبلغ ضعف مستوى الإفصاح المحاسبي في أدنى قطاع، و هذا يعكس تبايناً واضحاً في الممارسة المحاسبية و سياسات الإفصاح بين القطاعات. داخل معظم القطاعات يرى الباحث أن الفرق بين أعلى مستوى إفصاح و أدنى مستوى إفصاح يكاد يبلغ الضعف أو يزيد، و هذا يعكس تبايناً واضحاً داخل شركات نفس القطاع. تزيد حدة هذا التباين بالنظر إلى ضعف المستوى العام للإفصاح المحاسبي البيئي.

باستخدام اختبار t- test للتحقق من أهمية الاختلافات بين مستويات الإفصاح بين القطاعات، وجد الباحث أن قيمة t تبلغ 3.448 (أي قيمة  $P < 2$ ) و الاختلاف ذو دلالة إحصائية في مستوى 0.05، أي أن تباين مستويات الإفصاح بين القطاعات كبير و ذو دلالة إحصائية. شركات قطاع الصناعات الغذائية لديها الحوافز الخاصة لتقديم مستوى إفصاح أفضل من غيرها، إذ تترتب عليها مسؤوليات بيئية عالية، و تخضع للرقابة من جهات عديدة، مما يدفعها لتوفير الإفصاح الكافي.

استناداً إلى هذه الدرجة العالية من تباين مستويات الإفصاح المحاسبي بين القطاعات و داخل كل قطاع، يرى الباحث أن الشق الثاني من الفرضية الثانية تم إثبات صحته. بهذا يكون قد تم إثبات صحة الفرضية الثانية بشقيها الاتنين.

اختبار الفرضية الثالثة:تنص الفرضية الثالثة من هذه الدراسة على أن "عدم التزام الشركات السودانية بمسؤولياتها البيئية يدفعها إلى إخفاء تقصيرها بتخفيض مستوى إفصاحها عن البيانات البيئية".

هذا الافتراض يقوم على أساس علاقة تبادلية مزدوجة بين السبب و النتيجة. فبسبب عدم الالتزام بالمسؤوليات البيئية، يكون الإفصاح البيئي متدنياً، إذ تسعى الشركة إلى إخفاء تقصيرها في القيام بمسؤولياتها البيئية. من الناحية الثانية، عدم وجود متطلبات إفصاح بيئية إلزامية و رقابة فعالة عليها يشجع الشركات السودانية على عدم الوفاء بمسؤولياتها البيئية.

تم اختبار هذه الفرضية بتحليل يتكون من جزعين متصلين. أولاً، تم إثبات تدني مستوى الإفصاح البيئي من خلال الفرضية الأولى من هذه الدراسة، حيث بلغ متوسط الإفصاح البيئي 25%، مما يعني أن الشركات السودانية تفصح في المتوسط عن ربع البيانات المتوقع الإفصاح عنها. الجزء الثاني تم اختباره بدراسة أنماط الإفصاح البيئي لدى الشركات السودانية، أي نوع البيانات البيئية التي تحظى بأعلى درجات إفصاح محاسبي، نوع البيانات البيئية التي تحظى بأقل مستوى إفصاح محاسبي، و نوع البيانات البيئية التي يكون مستوى الإفصاح المحاسبي عنها متوسطاً .

للوفاء بمسؤولياتها البيئية، يتوجب على الشركة الاستثمار في الأصول الخاصة بقياس مدى مساهمة نشاط الشركة في الإضرار بالبيئية و التأثير عليها سلباً، ثم الاستثمار في الأصول الخاصة بخفض مستوى التأثير السالب على البيئية، ثم الاستثمار في الأصول الخاصة بمعالجة أثر نشاط الشركة على البيئية. هذه الاستثمارات في الأصول البيئية تتمثل في الأجهزة، المعدات، المباني و المخزونان التي تستخدم لقياس تأثير نشاط الشركة على البيئية و كيفية تقليل ذلك التأثير و معالجته.

يمكن رصد استثمارات الشركة في الأصول البيئية بدراسة قائمة المركز المالي حيث تظهر هذه الأصول في جانب الأصول المتداولة (المخزونات البيئية) و الأصول الثابتة (الأجهزة، المعدات و المباني البيئية). أيضاً، يمكن رصد هذه الاستثمارات البيئية في قائمة الدخل حيث يجب أن تظهر مصروفات و تكاليف تشغيل الأصول البيئية.

يتم رصد استثمارات الشركة في الأصول البيئية بقياس مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي لعناصر قائمة المركز المالي، قائمة الدخل و الإيضاحات المرفقة بها، ثم استطلاع العناصر المفصح عنها للثبوت من نوعها. يتم هذا الرصد و الاستطلاع من خلال التحقق مما يتم الإفصاح عنه من بنود المعلومات البيئية، و ما لا يتم الإفصاح عنه. يتحقق هذا الاختبار من خلال إعداد ورقة حصر لتحديد

مدى الإفصاح عن كل عنصر في مؤشر الإفصاح لعدد الشركات التي ينطبق عليها كل بند، و ذلك بحساب المتوسط و الانحراف المعياري لكل بند من بنود المعلومات البيئية.

لتقديم رؤية واضحة لبنود المعلومات الأكثر شيوعاً، و المتوسطة الشيع و النادرة الظهور في التقارير السنوية لشركات عينة الدراسة، تم تصنيف العناصر الموجودة في مؤشر الإفصاح إلى أربع مجموعات على النحو المذكور أعلاه. يلخص الجدول (6/3/4) أدناه توزيع مواد مؤشر الإفصاح ومستويات الإفصاح عنها بين هذه المجموعات الأربع:

#### جدول رقم (6/3/4)

توزيع بنود الإفصاح البيئي حسب مكان ظهورها

مكان ظهور البند	عدد البنود	النسبة المئوية
قائمة الدخل	22	42
قائمة المركز المالي	10	19
الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	15	29
البنود العامة	5	10
المجموع	52	100

المصدر: اعداد الباحث من خلال ورقة الرصد التي قام الباحث بتصميمها لقياس مستوى الإفصاح البيئي

الجدول رقم (6/3/4) يوضح أن نحو 42% من بنود عناصر الإفصاح البيئي لدى شركات عينة الدراسة يتوقع أن تظهر في قائمة الدخل كبنود مصروفات أو تكاليف بيئية، تليها نحو 30% من البنود التي يتوقع أن تظهر في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية كتفاصيل لبيانات إجمالية أدرجت في قائمتي الدخل و المركز المالي، ثم 19% لبنود الأصول البيئية (الأجهزة، المعدات و المباني المخصصة لقياس، تقليل أو معالجة الآثار البيئية لنشاط الشركة) التي يتوقع أن تظهر في قائمة المركز المالي، و أخيراً 10% للبنود العامة.

الجدول رقم (7/3/4) أدناه يوضح بنود الإفصاح البيئي التي قام الباحث بتصميم مؤشر الإفصاح عنها بناءً على أدبيات الفكر المحاسبي البيئي و المقابلات التي أجراها مع بعض مدراء شركات عينة الدراسة، بالإضافة إلى القوانين البيئية ذات الصلة. يعرض الجدول أدناه نسب متوسط الإفصاح عن، و الانحراف المعياري لعدد 51 بنود الإفصاح البيئي.

#### جدول رقم (7/3/4)

الإفصاح حسب البنود البيئية

رقم	البند المفصّل عنه	متوسط الإفصاح	الإلتحاف المعيارى
1	الإفصاح عن السياسات المحاسبية	1.00	0.00
2	وجود تقرير بيئى منفصل	1.00	0.00
3	وجود الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	1.00	0.00
4	وجود قوائم مالية مقارنة لسنتين على الأقل	1.00	0.00
5	مصروفات حكومية تخص البيئة	1.00	0.00
6	تكلفة التأمين الصحى للعاملين	0.95	0.22
7	تكلفة خدمات صحية للعاملين	0.80	0.41
8	تكلفة الرقابة على الجودة	0.69	0.48
9	تكلفة تدريب لزيادة سلامة العاملين	0.60	0.50
10	تكلفة ملابس للعاملين	0.50	0.51
11	مصروفات نظافة	0.40	0.45
12	مصروفات الصرف الصحى	0.31	0.48
13	مخزون مستلزمات طبية	0.23	0.44
14	تكلفة تحسين بيئة العمل	0.20	0.41
15	معدات و أجهزة طبية	0.14	0.38
16	تكلفة تحسين المظهر الجمالى للبيئة	0.11	0.32
17	تكاليف معالجة النفايات و الحد منها	0.11	0.32
18	وجود تقرير بيئى منفصل	0.00	0.00
19	وجود سياسات بيئية	0.00	0.00
20	تكلفة الرقابة على تلوث الهواء	0.00	0.00
21	تكلفة الرقابة على تلوث الماء	0.00	0.00
22	تكلفة الرقابة على تلوث التربة	0.00	0.00
23	تكلفة معالجة المخلفات السائلة	0.00	0.00
24	تكلفة اشتراطات الأمن الصناعى	0.00	0.00
25	تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة	0.00	0.00
26	تكاليف معالجة تلوث الماء و الحد منه	0.00	0.00
27	تكاليف معالجة تلوث الهواء و الحد منه	0.00	0.00

28	تكاليف معالجة تلوث التربة و الحد منه	0.00	0.00
29	تكاليف مكافحة الحشرات الناقلة للأمراض	0.00	0.00
30	مباني الرقابة علي التلوث	0.00	0.00
31	أجهزة الرقابة علي تلوث الهواء	0.00	0.00
32	معدات تنقية المخلفات السائلة	0.00	0.00
33	مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية	0.00	0.00
34	منشآت الرعاية الصحية	0.00	0.00
35	معدات و أجهزة وقاية العاملين	0.00	0.00
36	أجهزة الرقابة علي جودة المنتج	0.00	0.00
37	أجهزة اختبار أمان المنتج	0.00	0.00
38	العناصر المسببة لتلوث الهواء	0.00	0.00
39	العناصر المسببة لتلوث المياه	0.00	0.00
40	العناصر المسببة لتلوث التربة	0.00	0.00
41	قيمة الأضرار بسبب تلوث الهواء	0.00	0.00
42	قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة	0.00	0.00
43	نصيب المشروع من قيمة أضرار تلوث البيئة	0.00	0.00
44	عدد المصابين بإصابات العمل	0.00	0.00
45	نسبة التعرض لإصابات العمل في المشروع	0.00	0.00
46	قيمة أضرار إصابات العمل	0.00	0.00
47	عدد حالات العجز الجزئي	0.00	0.00
48	عدد حالات العجز الكلي	0.00	0.00
49	عدد حالات الوفاة بسبب إصابات العمل	0.00	0.00
50	قيمة أضرار استخدام المبيدات	0.00	0.00
51	قيمة الأضرار الناتجة من التصحر	0.00	0.00
52	تخزين و استخدام المبيدات و المتاجرة بها	0.00	0.00

المصدر: اعداد الباحث من خلال ورقة الرصد التي قام الباحث بتصميمها لقياس مستوى الإفصاح البيئي

من الجدول رقم (7/3/4)، يمكن تصميم جداول أخرى لإبراز مستوى الإفصاح البيئي عن مدى وفاء الشركة بالتزاماتها البيئية. الجدول رقم (8/3/4) أدناه يعرض مدى الإفصاح عن الأصول البيئية.

جدول رقم (8/3/4)

الإفصاح عن البنود البيئية في قائمة المركز المالي

رقم	البند المفصّل عنه	متوسط الإفصاح	الإنحراف المعياري
1	مخزون مستلزمات طبية	0.23	0.44
2	معدات و أجهزة طبية	0.14	0.38
3	مباني الرقابة علي التلوث	0.00	0.00
4	أجهزة الرقابة علي تلوث الهواء	0.00	0.00
5	معدات تنقية المخلفات السائلة	0.00	0.00
6	مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية	0.00	0.00
7	منشآت الرعاية الصحية	0.00	0.00
8	معدات و أجهزة وقاية العاملين	0.00	0.00
9	أجهزة الرقابة علي جودة المنتج	0.00	0.00
10	أجهزة اختبار أمان المنتج	0.00	0.00
	المتوسط العام للإفصاح	<b>0.04</b>	<b>0.08</b>

المصدر: اعداد الباحث من خلال ورقة الرصد التي قام بتصميمها

الجدول رقم (8/3/4) يوضح أن متوسط الإفصاح عن الأصول البيئية لا يتجاوز 4%. من ضمن عشرة بنود للأصول البيئية، ثمانية بنود لم يتم الإفصاح عنها مطلقاً (سبة الإفصاح عنها تبلغ صفراً). البنود اللذان تم الإفصاح عنهما بنسبة 23% و 14% هما مخزون مستلزمات طبية و معدات و أجهزة طبية. مع تدني نسبة الإفصاح عن هذين البندين، فمن الممكن أن لا تكون لهما علاقة بالأصول البيئية. أي أنهما قد يكونان أجهزة و مخزونات طبية للحالات الطارئة (إسعافات أولية لحالات إصابات العمل). إذاً، يمكن القول بأن متوسط الإفصاح عن الأصول البيئية يبلغ صفراً. بم أن أي شركة تسعى لتضخيم أصولها لتحسين مركزها المالي لدى الدائنين (البنوك مثلاً) و المستثمرين، كما تسعى لتحسن صورتها أمام الجهات الرسمية و الشعبية بإبراز مدى اهتمامها بالسلامة البيئية، فإن أي شركة لديها استثمارات في الأصول البيئية ستبرزها بأكثر صورة لافتة للنظر. عليه، فإن غياب الإفصاح عن الأصول البيئية يؤشر لعدم وجود هذه الأصول البيئية (أي أن الشركات السودانية لا تستثمر في الأصول البيئية مطلقاً).

الجدول رقم (9/3/4) أدناه يعرض مستوى الإفصاح عن المصروفات و التكاليف البيئية التي يتوقع ظهورها في قائمة الدخل:

جدول رقم (9/3/4)

الإفصاح عن البنود البيئية في قائمة الدخل

رقم	البند المفصّل عنه	متوسط الإفصاح	الإلتحاف المعياري
1	مصروفات حكومية تخص البيئة	1.00	0.00
2	تكلفة التأمين الصحي للعاملين	0.95	0.22
3	تكلفة خدمات صحية للعاملين	0.80	0.41
4	تكلفة الرقابة علي الجودة	0.69	0.48
5	تكلفة تدريب لزيادة سلامة العاملين	0.60	0.50
6	تكلفة ملابس للعاملين	0.50	0.51
7	مصروفات نظافة	0.40	0.45
8	مصروفات الصرف الصحي	0.31	0.48
9	تكلفة تحسين بيئة العمل	0.20	0.41
10	تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة	0.11	0.32
11	تكاليف معالجة النفايات و الحد منها	0.11	0.32
12	تكلفة الرقابة علي تلوث الهواء	0.00	0.00
13	تكلفة الرقابة علي تلوث الماء	0.00	0.00
14	تكلفة الرقابة علي تلوث التربة	0.00	0.00
15	تكلفة معالجة المخلفات السائلة	0.00	0.00
16	تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي	0.00	0.00
17	تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة	0.00	0.00
18	تكاليف معالجة تلوث الماء و الحد منه	0.00	0.00
19	تكاليف معالجة تلوث الهواء و الحد منه	0.00	0.00
20	تكاليف معالجة تلوث التربة و الحد منه	0.00	0.00
21	تكاليف مكافحة الحشرات الناقلة للأمراض	0.00	0.00
	المتوسط العام للإفصاح	<b>0.27</b>	<b>0.20</b>

المصدر: اعداد الباحث من خلال ورقة الرصد التي قام بتصميمها

الجدول رقم (9/3/4) يوضح أن متوسط الإفصاح عن المصروفات و التكاليف البيئية بلغ 27%، و هذه نسبة متدنية. رغم تدنيها، فإن هذه النسبة قد لا تعكس مستوى الإفصاح عن مصروفات و تكاليف بيئية. باستعراض البنود المفصّل عنها، يجد الباحث أن جميع شركات عينة الدراسة قد أفصحت عن مصروفات حكومية تخص البيئة بنسبة 100%. باستطلاع مدراء الشركات التي أجرى الباحث معهم

مقابلات شخصية، اتضح أن هذه المصروفات الحكومية هي في الواقع رسوم تفرضها المحليات تحت إسم رسوم بيئية يتم دفعها للمحلية المعنية، حتى وإن كان نشاط الشركة لا يؤثر على البيئة. الجدول يوضح أن معظم شركات عينة الدراسة (95% منها) قد أفصحت عن مصروفات التأمين الصحي للعاملين، و هي مصروفات إلزامية تدفعها الشركات لهيئات التأمين الصحي الولائية أو القومية بموجب قانون التأمين الصحي، مما يعني أنه قد لا تكون هذه المصروفات بيئية، و ينطبق نفس الأمر على تكلفة الخدمات الصحية للعاملين و التي بلغ متوسط الإفصاح عنها 80%.

بقية بنود المصروفات و التكاليف المفصّل عنها قد لها علاقة محدودة جداً بالوفاء بالالتزامات البيئية. تشمل هذه البنود تكلفة الرقابة علي الجودة، تكلفة تدريب لزيادة سلامة العاملين تكلفة ملابس للعاملين، مصروفات نظافة، مصروفات الصرف الصحي، تكلفة تحسين بيئة العمل، تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة و تكاليف معالجة النفايات و الحد منها.

من الناحية الأخرى، يجد الباحث أن عشرة بنود من مجموع 21 بنداً من المصروفات البيئية لم يتم إفصاح عنها مطلقاً، و تشمل هذه البنود تكلفة الرقابة علي تلوث الهواء، تكلفة الرقابة علي تلوث الماء، تكلفة الرقابة علي تلوث التربة، تكلفة معالجة المخلفات السائلة، تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي، تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة، تكاليف معالجة تلوث الماء و الحد منه، تكاليف معالجة تلوث الهواء و الحد منه، تكاليف معالجة تلوث التربة و الحد منه، وتكاليف مكافحة الحشرات الناقلة للأمراض.

حتى بالنسبة للبنود التي تم الإفصاح عنها، فإن ارتفاع قيمة الانحراف المعياري لها يعني أن الشركات المفصّلة عنها لم يكن لديها اتفاق عام على ماهية المعلومات التي يتعين تقديمها. تتضاعف حدة هذا التباين بالأخذ في الاعتبار حقيقة تدني مستوى الإفصاح عن هذه البنود، لأنه عندما يفصح عدد قليل من الشركات عن بنود معلومات معينة، فقد يكون من المنطقي توقع وجود درجة جيدة من الاتساق فيما بينها.

إذاً يمكن القول أن الشركات السودانية لا تفصح عن مصروفات و تكاليف بيئية صريحة. بافتراض أن أي شركة تسعى لزيادة مصروفاتها لتقليل أعبائها الضريبية و المجتمعية، فإنه من المتوقع أن تغالي الشركات في الإفصاح عن أي مصروفات لديها. عدم الإفصاح عن المصروفات و التكاليف البيئية يعني أنه لا توجد مصروفات و تكاليف بيئية، مما يعني أن الشركات السودانية لا تفي بمسؤولياتها البيئية بأي قدر كان.

للتأكد من مستوى الإفصاح عن الأصول و المصروفات البيئية، قام الباحث بدراسة مستوى الإفصاح عن البيانات البيئية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، حيث تظهر تفاصيل بعض البيانات الواردة بشكل محمل في قائمتي المركز المالي و الدخل. الجدول رقم (10/3/4) أدناه يعرض ذلك:

#### الجدول رقم (10/3/4)

البنود البيئية التي يفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

رقم	بنود الإفصاح	متوسط الإفصاح	الانحراف المعياري
1	العناصر المسببة لتلوث الهواء	0.00	0.00
2	العناصر المسببة لتلوث المياه	0.00	0.00
3	العناصر المسببة لتلوث التربة	0.00	0.00
4	قيمة الأضرار بسبب تلوث الهواء	0.00	0.00
5	قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة	0.00	0.00
6	نصيب المشروع من قيمة أضرار تلوث البيئة	0.00	0.00
7	عدد المصابين بإصابات العمل	0.00	0.00
8	نسبة التعرض لإصابات العمل في المشروع	0.00	0.00
9	قيمة أضرار إصابات العمل	0.00	0.00
10	عدد حالات العجز الجزئي	0.00	0.00
11	عدد حالات العجز الكلي	0.00	0.00
12	عدد حالات الوفاة بسبب إصابات العمل	0.00	0.00
13	قيمة أضرار استخدام المبيدات	0.00	0.00
14	قيمة الأضرار الناتجة من التصحر	0.00	0.00
15	تخزين و استخدام المبيدات و المتاجرة بها	0.00	0.00
	المتوسط العام للإفصاح	0.00	0.00

المصدر: اعداد الباحث من خلال ورقة الرصد التي قام بتصميمها

يستعرض الجدول رقم (10/3/4) أعلاه بنود الإفصاح البيئي المتوقع ظهورها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، في حال تم الإفصاح عنها. تتمثل هذه البنود في العناصر المسببة لتلوث الهواء، العناصر المسببة لتلوث المياه، العناصر المسببة لتلوث التربة، قيمة الأضرار بسبب تلوث الهواء، قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة، نصيب المشروع من قيمة أضرار تلوث البيئة، عدد المصابين بإصابات العمل، نسبة التعرض لإصابات العمل في المشروع، قيمة أضرار إصابات العمل، عدد حالات

العجز الجزئي، عدد حالات العجز الكلي، عدد حالات الوفاة بسبب إصابات العمل، قيمة أضرار استخدام المبيدات، قيمة الأضرار الناتجة من التصحر، و تخزين و استخدام المبيدات و المتاجرة بها. لم تقم أي شركة من شركات عينة الدراسة بالإفصاح عن أي بند من هذه البنود. أي أن نسبة الإفصاح عنها بلغت صفراً. أخذاً في الاعتبار أهمية هذه البنود، يتضح للباحث مدى تقصير الشركات السودانية في القيام بمسئولياتها البيئية و الإفصاح عن جهودها تجاه المحافظة على بيئة آمنة. بناءً على ما تقدم، يرى الباحث قبول صحة الفرضية الثالثة و هي تنص على أن "عدم التزام الشركات السودانية بمسئولياتها البيئية يدفعها إلى إخفاء تقصيرها بتخفيض مستوى إفصاحها عن البيانات البيئية". تم قبول صحة هذه الفرضية على أساس أن عدم ظهور بيانات عن الإنفاق على الأصول البيئية و المصروفات و التكاليف المرتبطة بها في التقارير السنوية يثبت عدم وجود أفاق على الأصول البيئية ابتداءً و بالتالي عدم وجود مصروفات و تكاليف بيئية في القوائم المالية. اختبار الفرضية الرابعة: تنص الفرضية الرابعة من هذا البحث على أن "جودة الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة تتناسب طرئاً "إيجابياً" مع حجمها، ربحيتها و عمرها".

يتم فحص هذه العلاقة عن طريق اختبارات الارتباط التي تحدد مدى ارتباط حركة متغيرين في آن واحد بطريقة محددة، دون أن يعني ذلك أن التغير في عامل ما يسبب التغير في العامل الآخر.

يمكن استخدام العديد من الطرق لاختبار أهمية العلاقة و ارتباطها بين متغيرين. يستخدم هذا البحث نموذج بيرسون لقياس معامل الارتباط بين متغيرين. يستخدم هذا النموذج لقياس المتغيرات بشكل خطي مستمر. معامل الارتباط يأخذ شكل  $-1 \leq 0 \leq 1$ . قيمة معامل بيرسون توضح مدى ارتباط تحرك أو تغير المتغيرين موضوع الدراسة، في حين تدل علامة معامل بيرسون على اتجاه العلاقة الذي يخبرنا ما إذا كانت ترتبط القيم الكبيرة في المتغير الأول مع القيم الكبيرة في المتغير الثاني أو ارتباط القيم الصغيرة في المتغير الأول مع القيم الصغيرة في المتغير الثاني (علاقة ارتباط إيجابية). من ناحية أخرى، إذا كانت القيم الكبيرة في المتغير الأول ترتبط بالقيم الصغيرة في المتغير الثاني، أو العكس، تكون علاقة الارتباط بينهما سلبية (عكسية).

سوف يتم قبول دلالة علاقة الارتباط على مستوى 0.05 أو 0.01، حيث أن عدد مفردات الدراسة تقتصر على 23 حالة (شركات عينة الدراسة). سوف يتم قبول وجود علاقة ارتباط قوية بين

المتغيرين موضوع الدراسة إذا كان معامل الارتباط يساوي 0.50 (50%) أو أكثر، سواءً كانت تلك العلاقة إيجابية أو سلبية.

لاختبار الفرضية الثالثة، تربط الدراسة بين مستوى الإفصاح البيئي العام (المتغير التابع) مع بعض الخصائص الخاصة لشركات عينة الدراسة. الخصائص المعنية هنا هي تلك الخصائص التي يفترض أن تكون محددات لجودة الإفصاح البيئي (المتغيرات المستقلة) مثل حجم الشركة، ربحيتها أو عمرها.

سيتم قبول فرضية أن مستوى الإفصاح البيئي للشركة يتأثر بأحد الخصائص المذكورة أعلاه إذا ما تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه الخاصية و مستويات الإفصاح البيئي. يتم قياس هذه العلاقات إحصائياً من خلال معاملات الارتباط بين مستويات الإفصاح و كل واحد من هذه الخصائص المحددة، كل على حدة.

معرفة علاقة الارتباط بين مستوى أو جودة الإفصاح البيئي و بعض خصائص الشركات مهم جداً من ناحيتين. الناحية الأولى أن معرفة العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي و تلك الخصائص يساعد الباحثين في فهم سلوك الشركات فيما يتعلق بمحددات، حوافز أو محاذير إفصاحها البيئي. الناحية الثانية هي أن معرفة العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي و بعض خصائص الشركات يساعد المشرعين و واضعي السياسات و القوانين و معايير الإفصاح البيئي في وضع سياسات و قوانين و معايير و تشريعات فعالة تحقق الغرض المرجو منها و هو رفع مستوى أو جودة الإفصاح البيئي.

#### اختبار العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي و حجم الشركة:

في أدبيات المحاسبة، هنالك عدد من الأسباب المحتملة تدعم وجود علاقة إيجابية بين مدى الإفصاح البيئي و حجم الشركة. الشركات الصغيرة قد لا تملك الموارد اللازمة لتجهيز و جمع و تقديم مجموعة واسعة من المعلومات للوفاء بمتطلبات الإفصاح البيئي المتوقع منها. من ناحية أخرى، الشركات الكبيرة، عموماً، تنتج العديد من المنتجات و توزعها على مناطق جغرافية واسعة. بالتالي، تحتاج هذه الشركات الكبيرة و تتطلب كمية كبيرة نسبياً من البيانات الداخلية من أجل إدارة عمليات الإنتاج و التوزيع. وجود هذه البيانات لاتخاذ القرارات الداخلية قد يخفف تكلفة نشرها للمستخدمين. أيضاً، الإفصاح الملائم يمكن أن يزيد من ثقة المستثمرين وهذا بدوره قد يؤدي إلى تحسين تسويق الأوراق المالية للشركة، مما يجعل من مهمة الحصول على التمويل الخارجي من خلال سوق رأس المال أسهل و أرخص، خاصةً بالنسبة للشركات الكبيرة التي من المرجح أن تعتمد على أسواق رأس المال لجمع الأموال اللازمة

لنشاطها. علاوة على ذلك، قد تشعر الشركات الصغيرة أن الإفصاح الكامل عن شؤونها قد يضعها في أوضاع غير تنافسية مع الشركات الأكبر حجماً في نفس الصناعة. بالإضافة إلى ذلك، تخضع الشركات الكبيرة للرقابة، عن كثب، من قبل وكالات حكومية مختلفة، وبالتالي، يؤدي الإفصاح الجيد إلى تخفيف الضغوط غير المرغوب فيها من الحكومة. في هذا البحث، يقاس حجم الشركة بإجمالي الأصول، و مجموع قيم المبيعات السنوية.

الجدول رقم (11/3/4) أدناه يوضح أثر حجم الأصول على الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة. بتحليل معامل بيرسون للارتباط، وجد الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة يتأثر بحجم أصول الشركة بعلاقة ارتباط تبلغ 0.33 (33%). هذه القيمة تدل على علاقة ارتباط موجبة، و لكن بدرجة ضعيفة (أقل من 50%).

يبدو ضعف علاقة الارتباط بين مستوى أو جودة الإفصاح البيئي و حجم أصول الشركات السودانية واضحاً من الجدول رقم (11/3/4) أعلاه، من خلال المقارنة بين ترتيب الشركات حسب حجم أصولها و ترتيبها حسب متوسط درجة إفصاحها. فعلى سبيل المثال، يأتي ترتيب الشركة الوطنية للبترول في المرتبة الثانية من حيث ترتيب أصولها، و في المرتبة رقم 15 من حيث ترتيب مستوى إفصاحها بالاشتراك مع مصنع المتطورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي الذي يأتي في المرتبة رقم 23 من حيث حجم الأصول. من الناحية الأخرى، يأتي ترتيب مصنع سيقا للمكرونة في المرتبة الثانية من حيث جودة الإفصاح البيئي و في المرتبة رقم 12 من حيث حجم الأصول.

#### جدول رقم (11/3/4)

أثر حجم الأصول على الإفصاح البيئي للشركة

رقم	إسم الشركة/ البنود المتوقع الإفصاح عنها	حجم الأصول بالجنيه		متوسط الإفصاح لكل شركة	
		الأصول بالجنيه	الترتيب	متوسط الإفصاح	الترتيب
1	شركة سيقا للصناعات الغذائية	1,300,382,730	1	0.38	4
2	الشركة الوطنية للبترول	292,244,744	2	0.19	15
3	شركة الخدمات الزراعية لمزارعي قصب السكر (الجنيد)	149,967,847	3	0.42	1
4	مصنع سيقا للدقيق	72,651,299	4	0.40	2
5	شركة النيل الأزرق للألبان	43,073,361	5	0.34	6
6	شركة آفروستان للمنتجات الجلدية	41,423,362	6	0.15	19
7	شركة سعيد للأغذية	39,862,221	7	0.36	5
8	شركة دال للصناعات الغذائية	38,193,721	8	0.30	7
9	شركة سوداتيل	29,702,991	9	0.29	8
10	شركة النيل للأسمنت المحدودة	27,108,965	10	0.14	20
11	مصنع النيل للبهيات	23,585,190	11	0.27	10
12	مصنع سيقا للمكرونة	22,207,958	12	0.40	2
13	شركة التنمية الإسلامية المحدودة	20,605,000	13	0.16	17
14	شركة صافولا	17,917,202	14	0.23	13
15	شركة تالا للاستثمار (الزراعية) المحدودة	7,460,543	15	0.12	22
16	مصنع سيتي فارم للصناعات الصيدلانية	4,627,107	16	0.26	11
17	مصنع كواليتي للبلاستيك	4,453,831	17	0.13	21
18	شركة الرواد للخدمات العقارية	4,112,373	18	0.25	12
19	شركة الإنشآت الحديثة	3,369,270	19	0.29	8
20	مصنع العربية لصناعة الكرتون	1,104,984	20	0.20	14
21	الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية	885,033	21	0.10	23
22	الشركة السودانية للثروة الحيوانية (أنعام)	295,327	22	0.16	17
23	مصنع المتطورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي	6,765	23	0.19	15
	متوسط الإفصاح لكل الشركات			0.23	

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

يرى الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لدى الشركات السودانية لا يرتبط، و بالتالي لا يتحدد أو يتأثر، بحجم أصول الشركة.

المقياس الثاني لحجم الشركة هو حجم مبيعاتها. الجدول رقم (12/3/4) يوضح العلاقة بين مستوى أو جودة الإفصاح البيئي و حجم مبيعات شركات عينة الدراسة:

جدول رقم (12/3/4)

أثر حجم المبيعات على الإفصاح البيئي

رقم	إسم الشركة/ البنود المتوقع الإفصاح عنها	حجم المبيعات بالجنيه		متوسط الإفصاح لكل شركة	
		الترتيب	المبيعات بالجنيه	الترتيب	متوسط الإفصاح
1	شركة سوداتيل	1	5,906,825,000	8	0.29
2	شركة تالا للاستثمار (الزراعية) المحدودة	2	1,972,648,322	22	0.12
3	شركة دال للصناعات الغذائية	3	233,641,267	7	0.3
4	مصنع سيقا للدقيق	4	217,964,591	2	0.4
5	شركة النيل للأسمنت المحدودة	5	202,086,606	20	0.14
6	شركة الرواد للخدمات العقارية	6	96,319,163	12	0.25
7	شركة سيقا للصناعات الغذائية	7	50,416,944	4	0.38
8	شركة التنمية الإسلامية المحدودة	8	47,226,000	17	0.16
9	الشركة الوطنية للبتروول	9	27,864,046	15	0.19
10	شركة سعيد للأغذية	10	17,305,034	5	0.36
11	شركة صافولا	11	17,256,524	13	0.23
12	مصنع النيل للبهيات	12	15,624,794	10	0.27
13	شركة النيل الأزرق للألبان	13	15,114,058	6	0.34
14	شركة أفروتان للصناعات الجلدية	14	12,786,549	19	0.15
15	مصنع سيقا للمكرونة	15	10,881,749	2	0.4
16	شركة الخدمات الزراعية لمزارعي قصب السكر (الجنيد)	16	8,675,537	1	0.42
17	مصنع كواليتي للبلاستيك	17	4,480,417	21	0.13
18	شركة الإنشاءات الحديثة	18	2,707,331	8	0.29
19	مصنع سيتي فارم للصناعات الصيدلانية	19	1,931,188	11	0.26
20	مصنع العربية لصناعة الكرتون	20	938,675	14	0.2
21	الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية	21	805,396	23	0.1
22	الشركة السودانية للثروة الحيوانية (أنعام)	22	367,662	17	0.16
23	مصنع المتطورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي	23	103,100	15	0.19

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

بتحليل معامل بيرسون للارتباط، وجد الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة يتأثر بحجم مبيعات الشركة بعلاقة ارتباط تبلغ 0.05 (5%). هذه القيمة تدل على علاقة ارتباط موجبة، و لكن بدرجة ضعيفة جداً (أقل من 50%). يبدو ضعف علاقة الارتباط بين مستوى أو جودة الإفصاح

البيئي و حجم مبيعات الشركات السودانية واضحاً من الجدول رقم (4-2-12) أعلاه، من خلال المقارنة بين ترتيب الشركات حسب حجم مبيعاتها و ترتيبها حسب متوسط درجة إفصاحها. فعلى سبيل المثال، يأتي ترتيب شركة تالا للاستثمار (الزراعية) المحدودة في المرتبة الثانية من حيث ترتيب حجم مبيعاتها، و في المرتبة رقم 22 من حيث ترتيب مستوى إفصاحها. من الناحية الأخرى، يأتي ترتيب شركة الخدمات الزراعية لمزارعي قصب السكر (الجنيد) في المرتبة الأولى من حيث جودة الإفصاح البيئي و في المرتبة رقم 16 من حيث حجم المبيعات.

يرى الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لدى الشركات السودانية لا يرتبط، و بالتالي لا يتحدد أو يتأثر، بحجم مبيعات الشركة. بجمع هذه النتيجة مع نتيجة ارتباط مستوى أو جودة الإفصاح البيئي بحجم الأصول، يخلص الباحث إلى أن حجم الشركات السودانية، سواء تم قياسه بحجم الأصول أو حجم المبيعات، لا يؤثر على مستوى إفصاحها البيئي.

#### اختبار العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي و الأداء المالي للشركة

في هذا البحث، يتم قياس جودة الأداء المالي للشركة بمؤشر ربحيتها. الربحية هي واحدة من تدابير مشتركة تقيس أداء الإدارة. مديرى الشركات ذات الربحية العالية يميلون لزيادة مستوى أو درجة إفصاحهم عن معلومات و بيانات الأداء البيئي لشركاتهم، لدعم استمرار مواقفها و خطط الأداء التي تسير عليها. عندما يكون لدى الإدارة أخبار جيدة تتعلق بأداء مالي و إداري أفضل، فإنه من المرجح أن تفصح الإدارة عن معلومات أكثر تفصيلاً من تلك التي تقدمها الشركات ذات الأداء المالي و الإداري الضعيف حتى تتجنب انخفاض قيمة أسهمها. في هذا البحث، سيتم قياس الربحية عن طريق صافي الدخل المحقق.

الجدول رقم (4/3/13) أدناه يعرض مدى ارتباط مستوى أو جودة الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة بربحيتها. بتحليل معامل بيرسون للارتباط، وجد الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة يتأثر بحجم أرباح الشركة بعلاقة ارتباط تبلغ -0.12 (-12%). هذه القيمة تدل على علاقة ارتباط سالبة، و لكن بدرجة ضعيفة جداً (أقل من 50%). يبدو ضعف علاقة الارتباط بين مستوى أو جودة الإفصاح البيئي و حجم أرباح الشركات السودانية واضحاً من الجدول رقم (4/3/13) أعلاه، من خلال المقارنة بين ترتيب الشركات حسب حجم أرباحها و ترتيبها حسب متوسط درجة إفصاحها. فعلى سبيل المثال، يأتي ترتيب شركة سيقا للدقيق في المرتبة الثانية من حيث ترتيب حجم

الأرباح، و مستوى الإفصاح البيئي. من الناحية الأخرى، يأتي ترتيب الشركة الوطنية للبترول في المرتبة الأولى من حيث حجم الأرباح المحققة و في المرتبة رقم 15 من حيث ترتيب جودة الإفصاح البيئي.

#### جدول رقم (13/3/4)

#### أثر الأداء المالي على الإفصاح البيئي

رقم	إسم الشركة/ البنود المتوقع الإفصاح عنها	حجم الأرباح بالجنيه		متوسط الإفصاح لكل شركة	
		الأرباح بالجنيه	الترتيب	متوسط الإفصاح	الترتيب
1	الشركة الوطنية للبترول	2,758,497,440	1	0.19	15
2	مصنع سيفا للدقيق	58,994,000	2	0.4	2
3	الخدمات الزراعية لمزارعي قصب السكر (الجديد)	24,606,202	3	0.42	1
4	شركة النيل الأزرق للألبان	15,114,058	4	0.34	6
5	شركة سيفا للصناعات الغذائية	9,693,790	5	0.38	4
6	شركة سوداتيل	8,764,861	6	0.29	8
7	شركة التنمية الإسلامية المحدودة	8,537,000	7	0.16	17
8	شركة النيل للأسمنت المحدودة	8,014,670	8	0.14	20
9	مصنع سيفا للمكرونة	2,761,539	9	0.4	2
10	شركة تالا للاستثمار (الزراعية) المحدودة	2,450,324	10	0.12	22
11	مصنع النيل للبهويات	1,429,144	11	0.27	10
12	شركة صافولا	951,565	12	0.23	13
13	شركة سعيد للأغذية	798,530	13	0.36	5
14	شركة افروتان للمنتجات الجلدية	565,801	14	0.15	19
15	شركة الرواد للخدمات العقارية	563,608	15	0.25	12
16	مصنع سيبي فارم للصناعات الصيدلانية	228,747	16	0.26	11
17	مصنع كواليبي للبلاستيك	188,395	17	0.13	21
18	مصنع المنظورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي	-69,870	18	0.19	15
19	مصنع العربية لصناعة الكرتون	-153,697	19	0.2	14
20	الشركة السودانية للثروة الحيوانية (أنعام)	-397,591	20	0.16	17
21	الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية	-803,897	21	0.1	23
22	شركة دال للصناعات الغذائية	-3,349,316	22	0.3	7
23	شركة الإنشآت الحديثة	-3,420,510	23	0.29	8

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

يرى الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لدى الشركات السودانية لا يرتبط، و بالتالي لا يتحدد أو

يتأثر، بحجم أرباح الشركة.

اختبار العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي وعمر الشركة:

قد يتأثر مدى إفصاح الشركة بعمرها (مراحل نمو الشركة). من المرجح أن تفصح الشركات الأكبر عمراً عن معلومات أكثر من تلك التي تفصح عنها الشركات الأصغر سناً. قد تتسبب العديد من العوامل بهذه الظاهرة. أولاً، الشركات الأصغر سناً تعاني من ضعف قدراتها التنافسية إذا أفصحت عن بعض البنود مثل المعلومات عن النفقات البحثية و النفقات الرأسمالية أو تطوير المنتجات. من ناحية أخرى، قد يكون الدافع للشركات الأكبر سناً للإفصاح عن مثل هذه المعلومات الحساسة هو أن الإفصاح قد لا يهدد مواقعها التنافسية. ثانياً، هناك عامل التكلفة و سهولة جمع و معالجة و نشر المعلومات المطلوبة. هذه التكاليف من المرجح أن تكون أكثر إرهاقاً للشركات الأصغر سناً من للشركات الأكبر سناً. ثالثاً، تفتقر الشركات الأصغر سناً إلى سجل حافل من الاعتماد على الإفصاح البيئي العلني، أي الشركات الأصغر سناً قد لا يكون لديها سجلات التشغيل الماضية خاصة بها. أخيراً، من المحتمل أن تكون الشركات الأكبر سناً أكثر نضجاً و وعياً بلوائح و متطلبات الإفصاح البيئي.

في هذا البحث ، يتم قياس عمر الشركة بحساب سنوات عملها منذ تأسيسها إلى العام 2010م الذي يمثل القيد الزمني للبحث. الجدول رقم (14/3/4) أدناه يعرض العلاقة بين مستوى أو جودة الإفصاح البيئي و عمر الشركة:

#### جدول رقم (14/3/4)

##### أثر عمر الشركة على الإفصاح البيئي

رقم	إسم الشركة/ البنود المتوقع الإفصاح عنها	عمر الشركة بالسنة		متوسط الإفصاح لكل شركة	
		الترتيب	العمر بالسنة	الترتيب	متوسط الإفصاح
1	شركة سعيد للأغذية	1	35	1	0.36
2	شركة الخدمات الزراعية لمزارعي قصب السكر (الجنيد)	2	35	2	0.42
3	مصنع النيل للبهيات	3	27	3	0.27
4	شركة صافولا	4	25	4	0.23
5	شركة النيل الأزرق للألبان	5	24	5	0.25
6	الشركة الوطنية للبتروك	6	21	6	0.19
7	الشركة السودانية للثروة الحيوانية (أنعام)	7	21	7	0.16
8	شركة سودانيل	8	17	8	0.29
9	مصنع العربية لصناعة الكرتون	9	15	9	0.2
10	شركة التنمية الإسلامية المحدودة	10	11	10	0.16
11	شركة تالا للاستثمار (الزراعية) المحدودة	11	11	11	0.12
12	شركة دال للصناعات الغذائية	12	10	12	0.3

2	0.4	13	10	مصنع سيقا للمكرونة	13
2	0.4	14	10	مصنع سيقا للدقيق	14
4	0.38	15	9	شركة سيقا للصناعات الغذائية	15
7	0.29	16	9	شركة الإنشاءات الحديثة	16
19	0.15	17	9	شركة أفروتان للمنتجات الجلدية	17
15	0.19	18	8	مصنع المتطورة لتصنيع لوحات التحكم الكهربائي	18
11	0.25	19	7	شركة الرواد للخدمات العقارية	19
20	0.14	20	7	شركة النيل للأسمنت المحدودة	20
10	0.26	21	6	مصنع سيتي فارم للصناعات الصيدلانية	21
21	0.13	22	5	مصنع كواليتي للبلاستيك	22
23	0.1	23	5	الشركة العربية لإنتاج الأدوية البيطرية	23

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة التطبيقية، 2014م.

بتحليل معامل بيرسون للارتباط، وجد الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة يتأثر بعمر الشركة (سنوات خدمتها) بعلاقة ارتباط تبلغ 0.37 (37%). هذه القيمة تدل على علاقة ارتباط موجبة، و لكن بدرجة ضعيفة (أقل من 50%). يبدو ضعف علاقة الارتباط بين مستوى أو جودة الإفصاح البيئي و عمر الشركات السودانية واضحاً من الجدول رقم (14/2/4) أعلاه، من خلال المقارنة بين ترتيب الشركات حسب عمرها و ترتيبها حسب متوسط درجة إفصاحها. فعلى سبيل المثال، يأتي ترتيب شركة سيقا للدقيق و شركة سيقا للمكرونة في المرتبة الثانية من حيث ترتيب مستوى أو جودة الإفصاح البيئي، يأتي ترتيبهما في المرتبتين رقم 13 و رقم 14 من حيث العمر.

يرى الباحث أن مستوى الإفصاح البيئي لدى الشركات السودانية لا يرتبط، و بالتالي لا يتحدد أو يتأثر، بعمر الشركة.

بدراسة و تحليل مدى تأثير مستوى أو جودة الإفصاح البيئي بخصائص الحجم، الأداء المالي و عمر الشركات موضوع الدراسة، يتوصل الباحث إلى إثبات عدم صحة الفرضية الرابعة.

## الخاتمة

وتشتمل على:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

## أولاً : النتائج:

بعد استعراض الجانب النظري للدراسة والدراسة التطبيقية، توصل الباحث إلي النتائج التالية:

1. مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية السودانية منخفض ويتباين من شركة لأخرى ومن قطاع لآخر

أ. عدم وجود أي فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الفعلي الموفر بشكل عام في التقارير وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية بمستوي الإفصاح المطلوب.

ب. إن القوائم والتقارير المالية ذات العرض العام لا تفي بكافة متطلبات واحتياجات فئات المستخدمين وان إعداد القوائم والتقارير المالية ذات العرض العام وفقاً لمتطلبات الإفصاح التام لا تلبى متطلبات المستخدمين والخاصة بالإفصاح التام، وان الإفصاح التام يختلف من شركة لأخرى ومن قطاع لآخر حسب طبيعة عملها وظروفها.

ت وجود بعض الشركات التي تفصح محاسبياً بمستوي محدود جداً عن الأداء البيئي.

2. هنالك صعوبات عديدة تصاحب عملية قياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث الصناعي ، ولا توجد أساليب ملائمة لقياس تكاليف أضرار البيئة ومعالجة هذه الأضرار.

3. معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية له عدة أسباب منها: عدم وجود إلزام علي الشركات بالإفصاح البيئي ، نقص الوعي العام بالقضايا البيئية مما دفع الشركات إلي إخفاء الأضرار التي تحدثها بالبيئة.

4. هنالك قصور من قبل الشركات الصناعية في السودان فيما يتعلق بمعالجة الأضرار التي تلحق بالبيئة نتيجة مزاولتها أنشطتها الصناعية المختلفة.

5. افتقار نظام المحاسبة البيئية التي شملت عينة الدراسة علي الإفصاح عن التأثيرات البيئية في القوائم المالية بنود مستقلة، وقلة معايير المحاسبة التي تحكم الأداء البيئي، والنظم المحاسبية المطبقة في الشركات السودانية التي شملت عينة الدراسة لا تهتم بفحص واختبار المعلومات البيئية مما شجع هذه الشركات للتهرب من واجباتها البيئية.

6. تتوقف جوهرية تأثير الاعتبارات البيئية علي القوائم المالية علي طبيعة وموقع الشركة وعمرها وكذلك القوانين واللوائح التي تعمل من خلالها.

7. إن الإفصاح البيئي الاختياري للشركات الصناعية السودانية هو خليط من المعلومات الكمية والوصفية وهو تتبناها الشركات الكبيرة فقط ذات الشهرة ، والأكبر سناً وأدوات هذا الإفصاح هو تقرير مجلس الإدارة.
8. القوانين الموجودة وآليات تنفيذها لا تعمل علي حماية البيئة وردع الشركات الصناعية التي تعمل علي تلوث البيئة والإضرار بها .
9. إن قضية البيئة من القضايا الهامة والحساسة إلا انه لوحظ غياب اهتمام الجهات ذات الصلة.
10. عدم وجود التشريعات والقوانين الملزمة لشركات الأعمال الهادفة للربح لأداء أنشطة المسؤولية البيئية أدي إلي إهمال الشركات لهذا الأداء.
11. لا تقوم الشركات الصناعية السودانية بالإفصاح محاسبياً عن أداؤها البيئي وذلك لقلّة البرامج التعليمية لتعرف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح البيئي وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح وصعوبة قياس التكاليف البيئية وعدم وجود رغبة في الإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى وان أمكن قياسها.
12. إن توفير الحوافز والإعفاءات الضريبية يشجع الشركات الصناعية السودانية علي تطبيق المحاسبة البيئية وهذه النتيجة تم التوصل إليها من خلال المقابلات الشخصية
13. قامت بعض المصانع بإنشاء عدد من الحدائق حتى يتم امتصاص غاز ثاني أكسيد الكربون الذي تخلفه المصانع و قد تم إغلاق هذه الحدائق واقتلاع الأشجار و التخلص منها من قبل الجهات المسؤولة بحجة تراكم المياه و توالد الناموس.
14. عند الرجوع إلي ديوان الضرائب لمعرفة حقيقة الوضع البيئي، علم الباحث أن المصروف أو الفاتورة لا تعتمد الا بعد ختمها من ديوان الضرائب، و لا يوجد في قانون الضرائب نص قانوني محدد يلزمهم بالاعتراف بالمصروفات البيئية.

## ثانياً: التوصيات

- في ضوء النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بالآتي:
1. الاهتمام بتطبيق القوانين البيئية وإلزام الشركات الصناعية السودانية بها.
  2. العمل علي تطوير النظام المحاسبي الحالي لمواكبة التغيرات حتى يتم تقويم الأداء البيئي بصورة جيدة.
  3. وجود إدارة بيئية هدفها توفير بيانات ومعلومات عن الأداء البيئي والمنافع التي يمكن ان يحققها.
  4. إصدار تشريعات صارمة وقوية تلزم الشركات الصناعية السودانية بالإفصاح عن أدائها البيئي.
  5. زيادة الاهتمام من قبل الإدارة العليا في الشركات الصناعية السودانية بالبيئة والمحافظة عليها.
  6. العمل علي تبني إصدار معايير تمكن من تطبيق المحاسبة البيئية بصورة سليمة وواضحة عند إعداد التقرير البيئي عنها.
  7. تطوير الإطار القانوني والتشريعي للإفصاح المحاسبي ليشمل المعلومات البيئية للشركات الصناعية السودانية.
  8. تضمين المعلومات البيئية في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية السودانية.
  9. إتاحة المعلومات والبيانات لطلاب العلم والبحث العلمي والتحلي بالشفافية .
  10. تشجيع الشركات الصناعية السودانية التي تفصح عن معلوماتها البيئية بمنحها ميزات تشجيعية من قبل الدولة.
  11. إصدار دليل حول كيفية الاهتمام بالبيئة والرقابة عليها يتضمن متطلبات الإفصاح البيئي في بيئة الأعمال.

12. الاهتمام بإعداد التقرير البيئي ليشمل كافة نواحي التقرير ويعكس حجم الإفصاح البيئي فيه.

13. إن يتم الالتزام بدقة وشفافية التقارير البيئية سواء لبيان الأداء البيئي أو الاجتماعي أو غيره، وإن يستند في إعدادها إلي اختبارات عملية وواقعية.

14. ضرورة إلزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية وضرورة اهتمام الشركات الصناعية بمعالجة الأضرار التي تحدثها نتيجة مزاولتها أنشطتها.

## المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### القران الكريم

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:

##### 1/ الكتب:

- إبراهيم عبد الله المنيف، "الإدارة: المفاهيم - الأسس - المهام"، (الرياض: دار العلوم للطباعة والنشر، 1983م).
- أبو الفضل جمال الدين بن محمد بن مكرم بن منظور، "لسان العرب"، (بيروت: مطبعة دار لسان العرب، د.ت).
- أحمد جامع، "النظرية الاقتصادية والتحليل الاقتصادي الجزئي"، (القاهرة: مصر، دار النهضة العربية، 1974م).
- اروى عبد الحميد محمد نور، "إدارة الجودة الشاملة المفهوم والأدوات والوسائل - ايزو 9000 وايزو 14000"، (الخرطوم: شركة مطابع السودان للعملة، 2008م).
- الزمخشري، الكشاف، (بيروت: دار النهضة، 1965م).
- الشيخ الإمام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر المرادي، "مختار الصحاح"، (القاهرة: دار الكتاب العربي، 1982م).
- توفيق محمد عبد المحسن، "تقييم الأداء: مدخل جديد لعام جديد"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1997م).
- جعفر عبد الإله نعمه "اثر المحاسبة علي التكاليف الاجتماعية لتلوث البيئة علي اقتصاديات المشروع الصناعي"، (عمان: د.ن، 2002م).
- الجهاز المركزي للمحاسبات ، مجلة الرقابة الشاملة ، العدد123، القاهرة ، 1995م.
- حسن جهاد فليح، "تقويم الأداء في الأنشطة الإنتاجية"، (بغداد: دار الرسالة، 1980م).
- حنفي محمد سليمان، "السلوك التنظيمي والأداء"، (القاهرة: دار الجامعات المصرية، 1990م).
- خالد الراوي والسند حمود، "مبادئ التسويق الحديث" ، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع 2000م).
- خلدون إبراهيم الشديقات، "إدارة وتحليل مالي"، (عمان: دار وائل للنشر ، 2000م).
- ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والإدارية قسم الدراسات والتطوير دليل وبرنامج تقويم الأداء العام الرقيب المالي، بغداد.
- رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، (عمان: مكتبة دار الثقة، 1997م)،

- رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلي المعايير"، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م).
- زكريا فريد عبد الفتاح، "دراسات في نظرية المحاسبة"، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2000م).
- سعد صادق بحيري، "إدارة توازن الأداء"، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة، 2004م).
- شريف احمد البارودي، "الإفصاح المحاسبي وسوق الأوراق المالية"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2005م).
- شريف محمد البارودي، "دور الإفصاح المحاسبي في قرار تدوير محفظة الأوراق المالية للشركة القابضة في ضوء سياسة توسيع قاعدة الملكية"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م).
- عالية بنت خلف خوارشيدة، "المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية"، (عمان: دار مكتبة الحامد، 2006م).
- عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة، 1990م).
- عبد الحسين زيني، "الإحصاء الاقتصادي"، (بغداد: مطابع دار الحكمة، 1990م).
- عبد الحميد كراجه وآخرون، "الإدارة والتحليل المالي أسس ومفاهيم وتطبيقات"، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م).
- عبد المنعم عوض الله، "تحليل ونقد القوائم المالية"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، التعليم المفتوح، 1993م.
- عثمان إبراهيم السيد "الاقتصاد السوداني" الطبعة الثانية، الخرطوم (دار النشر بجامعة الخرطوم مارس 1998م).
- علي بن الحسن الهنائي، "المنجد"، (بيروت: دار المشرق، 1960م)، ص 584.<sup>1</sup>
- عمر شبرا، "نحو نظام نقدي عادل - دراسة للنقود والمصارف والسياسات النقدية في ضوء الإسلام"، (القاهرة: النهار للطبع والتوزيع، 1990م).
- فلاح حسن الحسيني، "الإدارة الإستراتيجية مفاهيمها مداخلها عملياتها المعاصرة"، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2000م).
- فلاح حسن الحسيني، الدوري، مؤيد عبد الرحمن، "إدارة البنوك"، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م).
- فهيم ابو العزم محمد، "معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية"، دراسة حالة جمهورية مصر العربية، مجلة الإدارة العامة، فؤاد محمد الليثي، "نظرية المحاسبة والمدخل المعاصر"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2002م).
- معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 45، العدد الأول، فبراير 2005م.

- قاسم نايف علوان المحيوي، "إدارة الجودة في الخدمات"، (عمان: دار الشروق للطباعة، 2006م).
- كاظم جاسم العيساوي، "الجدوي الاقتصادية وتصميم المشروعات"، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2005م).
- كمال الدين الدهراوي، د. عبد الله هلال، "المحاسبة المتوسطة مدخل نظري تطبيقي"، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م).
- كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، (عمان: دار النشر والتوزيع، 2004م).
- مؤيد سعيد السالم، والصالح عادل حرموش، "إدارة الموارد البشرية"، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 1991م).
- محمد المبروك أبو زيد، "التحليل المالي: شركات وأسواق مالية"، ط2، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م).
- محمد عباس بدوي، "المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق"، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007م).
- محمد على سيد إمبابي، "الاقتصاد والبيئة مدخل بيئي"، (القاهرة: المكتبة الأكاديمية، 1998م).
- محمد محروس إسماعيل، "اقتصاديات الصناعة والتصنيع" (القاهرة، مؤسسة شباب الجامعة، 2000م)
- محمد مطر، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح"، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م).
- محمد مطر، "التحليل المالي والائتماني: الأساليب والاستخدامات العلمية"، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م).
- محمود السيد الناغي، "اتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبة"، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر، 2007م).
- محمود السيد الناغي، "دراسات نظرية المحاسبة"، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر، 2001م).
- مدحت القرشي "الاقتصاد الصناعي" الطبعة الثانية، الأردن، (دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م).
- منير احمد سالم، "المحاسبة الإدارية"، (القاهرة: دار النهضة العربية، د. ت).
- نبيل سلامة "بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية"، (القاهرة: مكتبة دار الجلاء الحديثة، 1999م).

- هند ريكسن، الدون س، " النظرية المحاسبية"، ترجمة وتعريب كمال خليفة ابو زيد ، ط4، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، 1990م).
- وابل بن علي الوابل، "أسس المحاسبة المالية"، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 1995م).
- وزارة العدل " قوانين السودان " الطبعة الثامنة، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، المجلد التاسع (2001-2004م).
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002م).
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، ط2، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2004م).

## 2- الدوريات:

- ابوبكر عبدالعزيز البنا، " دور المراجعة البيئية نحو تحسين الاداء البيئي"، المجلة العلمية ، العدد (27) ، كلية التجارة، جامعة الازهر، 2002م.
- السيد احمد السقا، " مراجعة الاداء البيئي: إطار مقترح"، مجلة الادارة العامة، معهد الادارة العامة، ، المجلد 39، العدد الاول، الرياض، 1999م.
- الشحات محمد عطوة، "مدي تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لوحدات قطاع الأعمال العام"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1992م.
- جمعة إبراهيم شهاب، " دور المعايير المحاسبية في توثيق الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2001م.
- حسان قيطيم، لطيف زيود، "دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد الأول، مارس 2007م.
- الحسن صايق وخرابشة، "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد2، المجلد 27، 2000م .
- خالد أمين عبد الله وقطناني، " البيئة المصرفية وأثرها علي كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية - دراسة تحليلية علي المصارف الأردنية"، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، العدد الأول، المجلد 10، 2007م .

- خالد عبدا لعزیز عطیة وآخرون، "منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية" - دراسة تطبيقية علي القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة الملك فيصل، المجلد 6، العدد الثاني، 2005م.
- رضا إبراهيم صالح، " دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2009م.
- رياض جاسم العبد الله، " المعايير المحاسبية والبلدان النامية"، المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان ، 1992م .
- سمير كامل عيسى، "العلاقة بين الأداء البيئي و الإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية و صناعة الغاز والبتترول"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة ، العدد الثاني، 2000م.
- شريف محمد عبد الحميد السكري، " إطار مقترح لتطوير نماذج تقارير المراجعة والرقابة علي الاداء البيئي بمنظمات الاعمال المصرية"، مجلة الدراسات التجارية والمالية، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف، المجلد 2، 2001م.
- عبد الحميد احمد محمود، " اثر متغيرات السوق علي كثافة الإفصاح في التقارير المالية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يونيو 1999م .
- عبد الله بن محمد الفيصل، " معيار محاسبي مقترح لمكافأة نهاية الخدمة في المملكة العربية السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 1990م .
- عبدالوهاب نصر على ، " اثر الإفصاح المحاسبي عن أداء الوحدات الاقتصادية في مجال مكافحة تلوث البيئة علي سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم" - دراسة نظرية تطبيقية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1996م.
- عمرو حسين عبد البر، "دراسة تحليلية للتكاليف البيئية: إطار مقترح لحصر التكاليف البيئية في القطاع الصناعي المصري في ضوء تجارب الدول التي تسعى إلي حماية البيئة ونموذج رياضي لتقدير هذه التكاليف"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، 2002م.
- عوض سلامة الرحيلي، " الإفصاح البيئي التطوعي في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية: التطبيق شركة سابك كدراسة حالة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو 2005م.

- محمد حسن عبد العظيم ، "دراسة تحليلية للأدب المحاسبي المتعلق بالمحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية مع التطبيق على قطاع الصناعات الكيماوية في جمهورية مصر العربية"، مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق فرع بنها ، العدد الأول، 2003م.
- محمد حسني عبد الجليل صبيحي، " دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، 2002م.
- محمد زرمان "التصور الإسلامي للبيئة دلالاته ولبعاده"، مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية، مجلس النشر العلمي جامعة الكويت ، العدد(55) ، ديسمبر 2003م.
- محمد سامي راضى ، "أثر الإفصاح عن الأداء الإجتماعى للوحدات الاقتصادية على قرارات منح القروض": دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول، 1991م..
- محمد عبدالفتاح محمد، " مفهوم مقترح للمراجعة البيئية بهدف زيادة فعالية تقرير مراقب الحسابات"، مجلة الدراسات التجارية والمالية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2006م.
- محمد عثمان يس، " الإفصاح عن السيولة في الوحدات الاقتصادية كأحد الاتجاهات المحاسبية المعاصرة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة أسيوط، العدد الأول، يونيو 1998م.
- محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، عبد الله قاسم يمانى، " الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام علي مستوي الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية"، مجلة العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد الثاني، العدد الأول، 1990م .
- محمد محمود عبد المجيد،"الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد (25) ، العدد (5)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1985م.
- محمد يس الرحاطة،" ممارسة ديوان المحاسبة الاردني للرقابة البيئية"، مجلة الدراسات التجارية، كلية العلوم الادارية، الجامعة الاردنية، المجلد (38)، العدد الاول، 2011م.
- معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن هيئة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 1999، الناشر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ( 243 ) لسنة 2006م.

- من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة (المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة "محاسبة البيئة" 1999م).

### 3- الرسائل العلمية:

- احسان محمد احمد ابراهيم الشبلي، "تقييم تجربة ديوان المراجعة القومي في السودان لتطبيق المراجعة البيئية" رسالة دكتوراه الفسلفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2013م.
- احمد علي الضرغامي، "القياس والإفصاح المحاسبي لنشاطي المربحة والمشاركة وأثرهما علي قرارات المستثمرين في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة عين شمس، 2005م.
- إخلص سعد محمد سعد، "الإفصاح عن المعلومات البيئية وأثره في تقرير المراجع الخارجي في السودان"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008م.
- أمل غالب راشد المعموري، "فاعلية تقويم أداء الموارد البشرية وتأثيرها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة"، دراسة تطبيقية في شركة صناعات الأصباغ الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 2002م.
- رانيا كمال عبد الجواد ابو ريا، "المحاسبة عن الآثار البيئية واتخاذ القرارات الاستثمارية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2005م.
- سيد محمد علي جبارة، "تصميم نظام لتقويم الأداء بالمصارف التجارية في ضوء مخرجات نظم المعلومات المحاسبية" دراسة تطبيقية في مصرف الرشيد، أطروحة دكتوراه الفسلفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 2002م.
- عادل ادم إبراهيم إسحاق، "اثر الإفصاح الاجتماعي والبيئي علي نوعية المعلومات المحاسبية للشركات الصناعية بالسودان"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2010م.
- عادل البهلول حميدان الطاهر، " الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت بليبيا"، دراسة استطلاعية، رسالة دكتوراه الفسلفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة دمشق، 2010م.
- عبد الإله نعمة جعفر، " اثر المحاسبة علي التكاليف الاجتماعية لتلوث البيئة علي اقتصاديات المشروع الصناعي" رسالة دكتوراه الفسلفة في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة عمان، 2002م

- عمر السر الحسن محمد، "المراجعة البيئية ودورها في تحسين نوعية التقارير المالية لمنظمات الأعمال السودانية"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2012م.
- كاظم نزار عطية ألكبابي، "الإدارة الإستراتيجية وأثرها في نجاح المنظمات العراقية"، دراسة ميدانية علي عينة من مديري المنشآت الصناعية العراقية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة أعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 1999م.
- كاظم نزار عطية ألكبابي، "الإدارة الإستراتيجية وأثرها في نجاح المنظمات العراقية"، دراسة ميدانية علي عينة من مديري المنشآت الصناعية العراقية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة أعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 1999م.
- محمد بن عبد الله العثماني، "تفويض السلطة وأثره علي كفاءة الأداء"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الملك عبد العزيز، مايو 2003م.
- محمد محمد حسن آل ياسين، "إدراك عدم التأكد البيئي وإستراتيجية التمايز المتكامل التنظيمي وفاعلية المنظمة العلاقة والأداء" دراسة ميدانية في عينة من شركات القطاع العام الصناعي المختلط العراقي، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة ،بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 1998م.
- محمد محمود احمد صابر، " إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كاداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية " رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة طنطا، 2010م.
- محمد مصطفى حلاوى، "أدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي"، دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العربية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، المستنصرية، 2000م.
- نضال احمد الخولي، " إجراءات القياس والمعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي للتكاليف البيئية"، بالتطبيق علي عينة مختارة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة عمان العربية ، 2004م.
- نضال احمد، الخولي، "إجراءات القياس والمعالجة والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة" – بالتطبيق علي عينة مختارة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 2004م.
- نغم حسين نعمة، " اثر استثمار رأس المال الفكري علي الأداء المنظمي"، رسالة ماجستير في إدارة أعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2002م.

- هدي دياب احمد صالح، "مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال الهادفة للربح"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان الإسلامية، 2003م.
- هشام محمد المصباح، "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في منظمات الأعمال"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م.

## 1. Books:

- Araya M., " **Determinants of Environmental Disclosure and Reporting in Corporate Latin American**", Yale University Vol 265, No,2006.
- Bose Sudipta, " Environmental Accounting and Reporting Fossil Fuel Sector" Study on Bangladesh oil, gas
- Chamberlin, E.H. The theory of Monopolistic Competition, 7<sup>th</sup> Ed, Harvard university press, Cambridge and Oxford U.P. London 1965.
- Fisher, J.," **Nonfinancial Performance Measures: Another Key Strategically Adapted Cost Management, the New Tool for Competitive Advantage**" the Free press, N.Y.1993.
- Fortman, B.D.G. Theory of Competitive Policy, North Holland Publishing Co. Amesterdam.1966
- Lowe, Julian and Lewis, David, **The Economics of Environmental Management**, (Oxford: Philip Allan publishers Ltd., 1980)
- M.R., Mathews & M.H. Perera, " **Accounting Theory and Development**", N, Y.,: Chapman & Hall, 1991.
- Narayanan, V.K(veeky) and nath, Raghu" **organization theory strategic approach**", usa. Irwn co.1993 .
- Narayanan, V.K(veeky) and nath, Raghu" **organization theory strategic approach**", usa. Irwn co.1993.
- P.Druker, 1, **avenir du management selon Druker**, Editions village medial, paris,1999.
- Riahi Belkaoui," **Accounting Theory**", 5<sup>th</sup>. Ed, Thomson Learning, 2004
- Robert F. Meigs, A. Meigs, Mark Bettner and Ray Whittington," **Accounting: The Basis for Business Decisions**", Mc Graw- Hill, Inc, 1996.
- Yves Simon et Patrice Joffre, encyclopaedia de gestion,2eme edition, Economic a, 1997.

## 2. Periodicals:

- Anil Arya, et al., " **Unintended Consequences of Regulating Disclosures : The case of Regulating Fair Disclosure** ", Journal of Accounting and Public Policy, vol. 24, Issue3, May, June, 2005.
- Botosan, Christine A. (1997), **Disclosure Level and the Cost of Equity Capital, the Accounting Review**, Vol. 72, No. 3, U.S.A.

- Harlod p- Roth, Carl E-jr, Keller," **Quality, Profits, and the environment diverse goals or common objectives**", **Management Accounting**. Vol,79, no1, july 1997
- Kaplan R. S.& Norton D.P ,"**Why does business need a balanced scorecard?**"( Summarized by Roberto Sola), journal of cost management, May- June,1997.
- Kaplan R. S.& Norton D.P, "**The balanced scorecard measures that drive performance**", Harvard Business Review, January- February, 1992.
- Kaplan R. S.& Norton D.P, "**The balanced scorecard measures that drive performance**", Harvard Business Review, January- February, 1992.
- Marley, G.L., & Steven, E.S., "**The Balanced Scorecard: Judgments Effects of Common and Unique Performance Measures**", the Accounting Review, Jule, 2000.
- Nicolaou, Andreas, and Bhattacharya. "**Organizational Performance Effects of ERP Systems Usage: The Impact of Post- Implementation Changes**". International Journal of Accounting Information system ,2006.
- Rajiv, D. B., et al., "**The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked To Strategy**", the Accounting Review, Vol.79, No.1, 2004.
- Ven Katraman and V. Ramanujam," **Measurement of Business performance in strategy research: A comparison of approaches**" Academy of management review , Vol, 11, No.4
- Wallace, R. S. O. (1987), **An International Consensus on the Importance of Disclosure Items in Financial Reporting: A Nigerian Case Study**, British Accounting Review, Vol. 20.

### 3. **Thesis:**

- Hamza, Mohammed Osman Mohammed (1996), The External Usage Perspective of Accounting Information in Developing Countries, Unpublished Ph.D. Thesis, University of Khartoum, Sudan
- Huei- Chun Chang, "**Environmental Management Accounting Within University: Current State and Future Potential**,(Remit university, School Of Accounting and Low), A Thesis Submitted of the Degree of Doctor Philosophy, 2007.
- Lang, M. H; and Lundholm, R. J. (1993), Cross- Sectional Determinants of Analysts` Rating of Corporate Disclosure, Accounting Research, Vol. 31.

## 4. Others

- Avolio G. Gilder E, and Shleifer A," **Technology Information Production, and Market Efficiency, Available Online**", 2001.
- SEC is an abbreviation for "Securities Exchange Commission" of the U.S.A.
- IAS is an abbreviation for "**International Accounting Standards**".
- Aerts, Walter et. Al," **Environmental Disclosure by continental European and north American firms: Contrasting Stakeholders, Claims and Economic Consequences**", (2004), Available from: [WWW.Yahoo.com](http://WWW.Yahoo.com)
- Clarkson, Peter M, " et al, **Revisiting the relation between Environmental Disclosure: An Empirical Analysis**", 2006,. Available from *WWW. SSRN. COM*
- Jennifer griffin, John hahon," **The corporate social performance corporate financial performance debate: Twenty five years of incomparable research united – states, business & society**, 1997. [Http:/ legend. Kacst edu. Sa/ Cgibin/ Webspirs. Cgi.](http://legend.Kacst.edu.Sa/Cgibin/Webspirs.Cgi)
- IFAC, (International Federation of Accounting,) 1998, New York, [http://www. IFac.org.](http://www.IFac.org)
- Sefcik, Stephan E and Soderstrom, Naomi S., 1996, "**Accounting Through Green – Colored Glasses: Teaching Environmental Accounting**“, Issues in Accounting Education, Vol.12, and Issue.1.
- Ouellette, Jennifer, 1996, "**Environmental Accounting**", Chemical Marketing Reporter, Vol.250, issue 3.
- Bansal S.C., & Shuchi P, "**Accounting for the Environment: Accounting, Options one some critical issues**". [WWW Bai, 2006. Atisrorg.](http://WWW.Bai,2006.Atisrorg)