

## أولاً: الإطار المنهجي

### تمهيد:

تبذل جهود عديدة على مختلف المستويات الدولية والإقليمية والمحلية، من أجل حماية وعلاج الموارد البيئية من التلوث والتدهور بها، والناج عن النشاط الاقتصادي المتنامي والمستمر للإنسان، وبما يحافظ على مستوى جودة ورصيد هذه الموارد وعطاؤها للأجيال المقبلة. ولقد عقدت في سبيل ذلك عدة مؤتمرات دولية تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة، حيث عقد أول مؤتمر للبيئة والإنسان في عام 1972 بإستوكهولم، وعقد المؤتمر الثاني في عام 1982 بنيروبي، وعقد المؤتمر الثالث عن البيئة والتنمية في عام 1992 بريودي جانيرو، والذي أطلق عليه اجتماع الأرض (UNCED)، والذي نادي بالتحول إلى بيئة نظيفة والاتجاه نحو تكامل جودة البيئة من خلال تطبيق منظمات الأعمال لمعايير الجودة الشاملة لأوجه نشاطها المختلفة. كما عقد المؤتمر الدولي الخامس عشر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أنكو ساي 15) في القاهرة عام 1995 وقد ناقش موضوعين رئيسيين هما "مراجعة البيئة" و "تحسين الإدارة المالية الحكومية عن طريق اللجان والمجموعات الدائمة في الأنتو ساي وذلك بحضور ستة عشر مراقباً عن بعض الهيئات والمنظمات الدولية" (1).

في الماضي لم تعكس الحسابات الاقتصادية دور البيئة، لكن في السنوات الأخيرة ونتيجة لتأثير نوعية البيئة من جهة وسحة الموارد الطبيعية من جهة أخرى اصبح من الضروري أخذ تلك الآثار بنظر الاعتبار كما أن التكاليف البيئية اللازمة للحد من التلوث وإزالة آثار التلوث وتحسين البيئة أصبح من الضروري تضمينها في عمليات الإنتاج والحسابات الاقتصادية حتى يمكن التمييز بين الدخل الحكومي الحقيقي وبين الدخل الذي كان بمعزل عن البيئة.

ولا شك أن العلاقة قوية بين النمو الاقتصادي والبيئة، ويصعب عزل أحدهما عن

---

(1) أ.د. حسين مصطفى هلاي، الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد وورشه عمل إبداعات محاسبية، ( شرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفترة من 20- 24 مارس 2005م)، ص 49.

الأخر، فالبيئة تعتبر مدخلات للأنشطة الاقتصادية وتتأثر بالقرارات الاقتصادية بشكل كبير من ناحية، كما أن مخرجات الأنشطة الاقتصادية تؤثر بشكل كبير على البيئة الموارد الطبيعية من ناحية أخرى. لذلك يجب الاهتمام بالقضايا البيئية والموارد الطبيعية القومية في غمار عملية النمو والتنمية الاقتصادية، ولكن القضايا البيئية لا تزال مهمشة، وتحظى باهتمام محدود بالمقارن بالمتغيرات الاقتصادية، وتعالج في الغالب بشكل مفصل عنها ويرجع ذلك إلى أن كثير من الموارد الطبيعية اللازمة لعملية التنمية تعتبر سلع حرة تشتري ولا تباع في السوق، وأن التعامل معها يتسم بالإسراف نظراً لعدم حساب تكلفتها الاقتصادية او المحاسبية، فضلاً عن عدم وجود هبرة محاسبية لمعالجتها، بجانب الاهتمام الكبير بشكل كبير بالأنشطة الاقتصادية التي تدر عائداً اقتصادي مباشر خاصة في الدول النامية<sup>(1)</sup>.

### مشكلة البحث:

بناء على دراسة عدد من الدراسات السابقة اتضح للباحث أن المحاسبة القومية التقليدية ( المالية) ركزت على القياس والإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية القومية فقط، وتجاهلت القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية القومية، مما يعني أن المؤشرات الاقتصادية المتعارف عليها تتسم بوجود قصور في قياس معالجات التنمية الحقيقية، ويتمثل أحد مسببات هذا القصور في خلو تلك المؤشرات من معلومات المحاسبة البيئية مما يؤدي إلى تحقيق آثار سلبية على الاقتصاد القومي.

بناء على ما سبق تتمثل مشكلة البحث في عدم قدرة المحاسبة القومية التقليدية على تغطية الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية القومية وتركيزها على الأداء الاقتصادي والمؤشرات الاقتصادية فقط حتى الآن. بجانب دراسة دور المحاسبة البيئية القومية نظرياً وتطبيقياً في تناول هذا الجانب، ويمكن صياغة مشكلة البحث في صورة مجموعة من التساؤلات أهمها:

---

(1) د. محمد عبدالحمد مطاوع، دور المحاسبة القومية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في مصر، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الأول والثاني، ، 2007م، ص11.

1. ما هي الحسابات القومية البيئية وأهميتها وكيفية إعدادها في ضوء موضوع البحث الحالي بناء على ما ورد في الفكر المحاسبي والتشريعات الدولية.
2. ما هي معوقات القياس والإفصاح عن البيئة ضمن الحسابات القومية.
3. ما هي أهمية القياس والإفصاح عن البيئة ضمن الحسابات القومية.
4. إلى أي مدى يمكن التعرف على أهمية وكمية معلومات الحسابات القومية من المنظور البيئي والتي تحتاج إليها الجهات المختلفة لاتخاذ القرارات.
5. ما هي أساليب وتوقيت وشكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبة البيئية القومية.

### أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في :

#### 1. الأهمية العلمية:

أ. إن الدخل المحاسبي يعد أداة فعالة في التحليلات الاقتصادية وصنع القرارات يشير إلى حجم الوفرات مستخدماً المؤشرات الاقتصادية أهمها مجمل الناتج القومي كان يعد تقليدياً بمعزل عن التدهور البيئي الناجم بفعل الأنشطة الاقتصادية للإنسان.

ب. أهمية موضع البحث، حيث عواقب الصراعات المستمرة على الموارد الطبيعية وسوء استخدامها.

ج. إن أغلب الدراسات التي تناولت هذا الموضوع تمت في دول أخرى بالتالي تناول هذا الجانب البحثي المهم يواجه قصور في البيئة المحلية مما يجعل هذه النوعية من البحوث تمثل إضافة للمكتبة السودانية.

#### 2. الأهمية العملية:

أ. توفير إطار لمتطلبات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي ضمن الحسابات القومية، مع بيان ودور المحاسبين في ذلك.

ب. موضع الحسابات البيئية القومية يحتاج الكثير من البحث والدراسة لتطويرها.

ج. المساعدة في توفير معلومات للفئات الخارجية المستفيدة.

## أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة رئيسية إلى دراسة تأثير القياس والإفصاح المحاسبي البيئية على الحسابات القومية، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1. تحليل مفهوم نظام المحاسبة القومية البيئية ، مدخلاته ، ومخرجاته، وكيفية الاستفادة منه، وخلق الطلب عليه، ومدى توافقه مع نظام المحاسبة الاقتصادية والبيئية المندمجة الذي أعدته الأمم المتحدة.
2. تحديد ماهي الحسابات القومية البيئية وأهميتها وكيفية إعدادها في ضوء موضوع البحث الحالي بناء على ماورد في الفكر المحاسبي والتشريعات الدولية.
3. دراسة معوقات القياس والإفصاح عن البيئة ضمن الحسابات القومية.
4. دراسة أهمية القياس والإفصاح عن البيئة ضمن الحسابات القومية.
5. دراسة أهمية وكمية معلومات الحسابات القومية من المنظور البيئي والتي تحتاج إليها الجهات المختلفة لاتخاذ القرارات.
6. دراسة أساليب وتوقيت وشكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبة البيئية القومية.
7. تطبيق المحاسبة البيئية القومية على السودان.

## فرضيات البحث:

- للإجابة عن تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه فإنه يتم اختبار الفروض الآتية:
1. الفرض الأول: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهمة حول معوقات القياس والإفصاح عن البيئة ضمن الحسابات القومية.
  2. الفرض الثاني: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهمة حول أهمية القياس والإفصاح عن البيئة ضمن الحسابات القومية.
  3. الفرض الثالث: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهمة المحتوى المعلوماتي لمعلومات الحسابات القومية من المنظور البيئي.
  4. الفرض الرابع: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهمة حول الإفصاح عن المعلومات المحاسبة البيئية القومية في شكل خليط بين المعلومات الوصفية والكمية والمالية.

## مناهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث اتبع الباحث مجموعة من مناهج البحث العلمي تحقق فيما بينها تآزراً منهجياً، هذه المناهج هي:

1. المنهج الاستنباطي: الذي يعتمد على التفكير المنطقي وقد اعتمد عليه الباحث في تحديد أبعاد مشكلة البحث وصياغة الفروض المنطقية المرتبطة بالدراسة.
2. المنهج التاريخي: اعتمد عليه الباحث في عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بمجال الدراسة.
3. المنهج الاستقرائي: اعتمد عليه الباحث في إثبات مدى صحة فروض البحث.

## حدود البحث:

1. الحدود المكانية: جميع المحاسبين العاملين بالوحدات الحكومية ومراجعي الحسابات بديوان المراجع القومي .
2. الحدود الزمانية: 2016م.

## مصادر جمع البيانات:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

1. البيانات الأولية: تم جمعها عن طريق الاستبانة.
2. البيانات الثانوية: تم جمعها عن طريق المراجع والكتب والدوريات والرسائل الجامعية.

## هيكل البحث:

يتكون هذا البحث من مقدمة، وثلاث فصول وخاتمة، تناولت المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة. تناول الفصل الأول القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، خصص المبحث الأول: لمفهوم وأهمية وأهداف المحاسبة البيئية، وخصص المبحث الثاني: لمفهوم وأهمية القياس عن التكاليف البيئية، بينما خصص المبحث الثالث: مفهوم وأهمية وأنواع الإفصاح عن التكاليف البيئية. تناول الفصل الثاني، المحاسبة القومية البيئية، خصص المبحث الأول: لمفهوم ونشأة وأهداف المحاسبة القومية، وخصص المبحث الثاني: لمفهوم وأهداف المحاسبة القومية البيئية، وخصص المبحث الثالث: تصنيفات وأسس ومبادئ الحسابات القومية البيئية. تناول الفصل الثالث الدراسة الميدانية،

خصص المبحث الأول لإجراءات الدراسة الميدانية، وخصص المبحث الثاني، لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. ختم البحث بخاتمه تشتمل على النتائج والتوصيات، إلى جانب المراجع والملاحق.

## ثانياً: الدراسات السابقة

خصص هذا الجزء من البحث لمراجعة دراسات سابقة مهمة لها علاقة بالدراسة الحالية أو بأحد جوانب الدراسة الحالية كآتي:

دراسة: د. عصام الدين محمد متولي (2002م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى وضع نظام محاسبي دقيق يأخذ في الاعتبار كل اخفاقات نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة عام 1968م، ويستحدث مقاييس محاسبية أفضل مثل الناتج المحلي الصافي المصحح بيئياً والدخل الصافي المصحح بيئياً، لهذا أجرى نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية عام 1993م بعض التعديلات على نظام 1968م، وخصص فصلاً مستقلاً للحسابات القومية البيئية والاقتصادية التابعة. هدفت الدراسة إلى التعرف على الملامح الأساسية لنظام الأمم المتحدة للحسابات القومية عام 1968م، والقاء الضوء على الاخفاقات التي تعرض لها النظام والوقوف على أوجه القصور في هذا النظام والتعرف على الملامح الأساسية لنظام الحسابات القومية التابعة للأمم المتحدة عام 1993م. اختبرت الدراسة صحة ثلاثة فرضيات، لايمكن نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية 1968م من قياس التغيرات في النشاط والنمو الاقتصادي القابل للاستدامة، تمكن محاسبة الموارد البيئية والطبيعية وفقاً لنظام الحسابات القومية البيئية للأمم المتحدة عام 1993م من تطوير وقياس المؤشرات المرتبطة بالناتج والدخل القومي المصحح بيئياً والتراكمات الرأسالية والنمو الاقتصادي المستدام، محاسبة الموارد البيئية والطبيعية وفقاً لنظام الحسابات القومية البيئية للأمم

---

(1)د. عصام الدين محمد متولي، محاسبة الموارد الطبيعية والبيئية وفقاً لنظام الحسابات القومية للأمم المتحدة واثارها على القياس والإفصاح المحاسبي على المستوى القومي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث المجلد الثاني، 2002م، ص 1-97.

المتحدة عام 1993م تمكن من الإفصاح المحاسبي عن الدخل الحقيقي للدولة والإفصاح عن المعلومات التي تساعد في رسم السياسات المرتبطة باستخدام الموارد الطبيعية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تمكن محاسبة الموارد الطبيعية والبيئة وفقاً لما أوضحه نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية عام 1993م من قياس التدهور البيئي وأثره على القياس المحاسبي للتراكم الرأسمالي الذي يعكس حقيقة حجم الثروة الموجودة بالفعل داخل الدولة، أن محاسبة الموارد الطبيعية والبيئية وفقاً لما جاء في النظام المتكامل للحسابات القومية للأمم المتحدة عام 1993م يساعد القائمين على أمر تخطيط السياسات الاقتصادية والبيئية في الدولة من تحديد التكوين الرأسمالي خلال فترة زمنية محددة من خلال الإفصاح عن البيانات المرتبطة بالأصول الاقتصادية المنتجة والأصول الاقتصادية غير المنتجة والأصول البيئية غير المنتجة. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، ضرورة أخذ كل من البيئة والموارد الطبيعية في الحسبان عند رسم سياسات التنمية الاقتصادية للدول، ضرورة الربط بين البيئية والتنمية من خلال الاهتمام بالأراضي كمورد طبيعي يحقق التنمية في إطار الأهداف الخاصة بالبيئية .

تناولت الدراسة محاسبة الموارد الطبيعية والبيئية وفقاً لنظام الحسابات القومية للأمم المتحدة وآثارها على القياس والإفصاح المحاسبي على المستوى القومي من خلال التعرف على الملامح الأساسية لنظام الأمم المتحدة للحسابات القومية عام 1968م، والقاء الضوء على الاخفاقات التي تعرض لها النظام والوقوف على أوجه القصور في هذا النظام والتعرف على الملامح الأساسية لنظام الحسابات القومية التابعة للأمم المتحدة عام 1993م. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

**دراسة: محمد عبد الرؤوف عبدالحميد (2004م) (1)**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تقديم نموذج للمحاسبة البيئية يكتنفه العديد من المشاكل والجدل وتضارب الآراء وعدم التأكد وربما يتوقف ذلك على كم المعرفة المتاحة

---

(1) محمد عبدالرؤوف عبدالحميد علي، نموذج مقترح للمحاسبة عن البيئة في الحسابات القومية - بالتطبيق على قطاع البترول المصري، رسالة دكتوراة في الدراسات الاقتصادية والقانونية والتنمية الإدارية، جامعة عين شمس، معهد الدراسات والبحوث البيئية، 2003م.

في هذا المجال وكم البيانات المتاحة والموثوق بها عن البيئة ومشكلاتها، والهدف الأساسي العمل على وضع تصورات وخطط كي تجعل مستقبل الوطن والبشرية أفضل. هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج محاسبي يعكس الواقع الغير معبرا عنه بصدق في القوائم المالية الختامية لقطاع البترول المصري من حيث إغفال البعد البيئي بحيث يتم الوصول إلى المؤشرات الاقتصادية الكلية للقطاع الحقيقية بالإضافة إلى تحديد الالتزامات والأصول البيئية. قامت الدراسة على فرض رئيس مفاده: إن إدخال البعد البيئي في القياس لابد وأن يغير من نتائج وإجماليات القياس (لأفضل/ للأسوأ) طبقا لمجهودات حماية البيئة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يمكن القول أن هناك أصول بيئية وطبيعية وأن كافة الأصول الطبيعية هي أصول بيئية والعكس ليس صحيح، إن المحاسبة البيئية لها أسس محاسبية واقتصادية إحصائية بيئية إدارية، وأن هناك العديد من المسميات لها أطلقت على اهتمام المحاسبة بالبيئة مثل المحاسب الخضراء، المحاسبة البيئية، محاسبة الموارد الطبيعية، المحاسبة الأيكولوجية. أوصت الدراسة أنه على كافة المنشآت إعداد خطط التنمية المتواصلة ومؤشراتها بحيث ينعكس فكر التنمية المتواصلة في كافة عملياتها، من الأهمية بمكان أن تكون المحاسبة البيئية مسئولة أساساً عن قياس الأداء البيئي للمنظمات والتقرير الإفصاح عنها بالقوائم المالية أو ملحقاتها.

تناولت الدراسة نموذج مقترح للمحاسبة عن البيئة في الحسابات القومية، وسعت إلى تقديم نموذج محاسبي يعكس الواقع الغير معبرا عنه بصدق في القوائم المالية الختامية لقطاع البترول المصري من حيث إغفال البعد البيئي. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

**دراسة: طارق فتحي عبد الخالق (2004م) (1)**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود معايير محاسبة مستقلة لمعالجة الجوانب البيئية ضمن الوظيفة المحاسبية مما يتطلب ضرورة توافر اطار اجرائي يمكن الارتكاز

---

(1) طارق فتحي عبد الخالق، الإطار العلمي للمحاسبة البيئية - دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2004م.



عليه في مجال العمل المحاسبي البيئي بداية من مرحلة القياس وانتهاء بالتقرير عن الاداء البيئي. هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مدى ملاءمة الفروض والمفاهيم والمبادئ المحاسبية الحالية لخدمة المحاسبة المالية البيئية على مستوى الوحدة الاقتصادية، وبيان إلى أي مدى يستلزم الأمر ضرورة توافر فروض ومفاهيم ومبادئ مستحدثة في شأن المحاسبة البيئية. اختبرت الدراسة الفرضيات، أن الاطار العلمي للمحاسبة المالية بما يتضمنه من فروض ومفاهيم ومبادئ يعد ملائماً لأغراض القياس والافصاح عن الاداء البيئي لمنظمات الاعمال دون تعديل، أن الاطار الإجرائي لمحاسبة البيئة بوضعه الحالي يمكن ان يمثل اطار للقياس والافصاح عن الاداء البيئي لمنظمات الاعمال.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن التحسين المستمر في جودة الأداء البيئي لمنظمات الأعمال يساهم بشكل مباشر في تحقيق التنمية المستدامة والتي تمثل هدف لكافة المجتمعات، وأن الابعاد البيئية ذات تأثير مباشر على المجال المحاسبي من خلال تأثيرها علي دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، ضرورة ان تعمل الأجهزة المنوط بها حماية البيئة علي إيجاد قاعدة بيانات بيئية متكاملة تمكن من تحديد المنظمات الملتزمة وغير الملتزمة بيئياً، يجب أن تجتهد مهنة المحاسبة في إيجاد وصياغة دليل واضح محاسبي يوضح مراحل العمل المحاسبي البيئي بداية من مرحلة القياس، وحتى مرحلة الإفصاح واعداد التقارير.

تناولت الدراسة الإطار العلمي للمحاسبة البيئية، وقامت بدراسة وتحليل مدى ملاءمة الفروض والمفاهيم والمبادئ المحاسبية الحالية لخدمة المحاسبة المالية البيئية على مستوى الوحدة الاقتصادية، وتوفر اطار اجرائي للمحاسبة المالية البيئية ليسهم في القياس المحاسبي للأداء البيئي لمنظمات الأعمال. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

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

تمثلت مشكلة الدراسة في أن وضع وإعداد الحسابات القومية البيئية وفقاً لنظام المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة يكتنفها العديد من المشاكل المحاسبية من أهمها، مشكلة عدم وجود تعريف محدد للحسابات القومية البيئية، مشاكل قياس وتقييم الموارد الطبيعية والآثار البيئية، مشاكل التعديل البيئي للمتغيرات المحاسبية القومية، نظام تنفيذ نظم المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة. هدفت الدراسة إلى وضع إطار للحسابات القومية البيئية في ضوء ماورد في نظم الحسابات القومية الصادرة عن الأمم المتحدة يتضمن تعريف الحسابات القومية البيئية، خصائص الحسابات القومية البيئية إعداد الحسابات القومية البيئية وفقاً لنظام المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة. اختبرت الدراسة الفرضيات، توجد أهمية كبيرة لوجود نظام للحسابات القومية البيئية، توجد أهمية كبيرة لوجود برنامج قومي لتنفيذ نظام الحسابات البيئية، تعتبر مشاكل قياس وتقييم الموارد الطبيعية والآثار البيئية هي أهم المشاكل التي تواجه تنفيذ نظام الحسابات القومية البيئية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، قبول الفرض الأول الذي ينص على توجد أهمية كبيرة لوجود نظام للحسابات القومية البيئية وذلك لتوفير المعلومات اللازمة لوضع السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات البيئية على المستوى القومي، قبول الفرض الثاني وهو وجود أهمية كبيرة لبرنامج قومي لتنفيذ نظام الحسابات البيئية وذلك يرجع إلى أن وضع نظام للحسابات البيئية القومية عن طريق نظام المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة عملية مجهددة وشاقة إذ يتطلب تضافر الجهود لتحقيق ذلك الهدف ويتم ذلك عن طريق تبني البرنامج القومي لنظام الحسابات البيئية على المستوى القومي. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، وضع وإعداد نظام للحسابات البيئية القومية في مصر وفقاً لنظام المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة، تنفيذ برنامج قومي مصري لتنفيذ نظام المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة على أن يتم تنفيذه خطوة بخطوة بداية بإعداد قواعد لبيانات وإحصاءات الموارد الطبيعية وإعداد مجموعة مختارة من الحسابات .

---

(1) سيد عبدالفتاح سيد، إطار مقترح للحسابات البيئية في ضوء ما ورد في نظم الحسابات القومية الصادرة عن الأمم المتحدة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2005م.

تناولت الدراسة إطار مقترح للحسابات البيئية في ضوء ما رود في نظم الحسابات القومية الصادرة عن الأمم المتحدة، وسعت إلى وضع إطار للحسابات القومية البيئية في ضوء ماورد في نظم الحسابات القومية الصادرة عن الأمم المتحدة يتضمن تعريف الحسابات القومية البيئية، خصائص الحسابات القومية البيئية إعداد الحسابات القومية البيئية وفقاً لنظام المحاسبة البيئية الاقتصادية المتكاملة، بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

دراسة: أسامة مبارك حامد محمد (2006م)<sup>(1)</sup>.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود منهج محاسبي في الوحدات المحاسبية يتضمن تجميع البيانات المحاسبية على مستوى الوحدات الإنتاجية بطريقة متجانسة تتماشى مع المفاهيم السائدة في مجال المحاسبة القومية يؤدي إلى صعوبة في تجميع البيانات وتوحيدها لأغراض المحاسبة القومية، كذلك إغفال حساب الإنتاج الضمني وأنشطة الاكتفاء الذاتي والآثار البيئية للإنتاج وصعوبة تقسيم المنتجات إلى نهائية ووسيلة وصعوبة تقييم نشاط الإدارة الحكومية يؤدي إلى قياس غير دقيق للنتائج المحلي في السودان. هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم الناتج المحلي الإجمالي لأنه من أكثر المفاهيم المتعلقة بقياس الإنتاج داخل القطر والإنتاج يؤثر على العملية الاقتصادية، وهدفت كذلك إلى استعراض المشاكل التي تؤثر على قياس الناتج المحلي الإجمالي في السودان والوصول إلى نتائج وتوصيات لها. اختبرت الدراسة الفرضيات، المحاسبة القومية مجال من مجالات المعرفة المحاسبية تعدف إلى وصف حركة النشاط الاقتصادي للدولة وذلك من خلال مجموعة من معايير القياس ترتبط ارتباطاً وثيقاً بعلم الاقتصاد، توجد علاقة بين الناتج المحلي الإجمالي والناتج القومي الإجمالي تتمثل في المعادلة التالية: الناتج القومي الإجمالي = الناتج المحلي الإجمالي + التدفقات من العالم الخارجي - التدفقات إلا العالم الخارجي، يواجه المحاسب القومي عند قياس الناتج المحلي

---

(1)أسامة مبارك حامد محمد، المشاكل المحاسبية الخاصة بقياس الناتج المحلي الإجمالي في السودان -دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2009م.

الاجمالي مجموعة من المشاكل المحاسبية تتمثل في صعوبات تجميع البيانات، وتحديد طبيعة المنتج وقياس الإنتاج الضمني وقياس الناتج المحلي المصحح بيئياً .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، توجد علاقة بين الناتج المحلي الاجمالي والناتج القومي الاجمالي ويمكن حساب كل منها بالاعتماد على الآخر، أخذ الخدمات الحكومية في الحسبان أدى إلى ناتج غير دقيق خاصة في ظل التحرر الاقتصادي والتي يقوم فيها القطاع الحكومي بأنشطة كبيرة. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، إنشاء ديوان خاص بالحسابات القومية يكون عمله قياس المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة القومية وإنشاء فروع له في كل انحاء السودان يشرف عليه مختصين في المحاسبة والاقتصاد والإحصاء ويمول من رئاسة الجمهورية، الاعتماد على الناتج المحلي الاجمالي كمقياس أكثر من الناتج القومي الاجمالي لسهولة الأول والتزامه بمسالة حدود الدولة.

تناولت الدراسة المشاكل المحاسبية الخاصة بقياس الناتج المحلي الإجمالي في السودان من خلال توضيح مفهوم الناتج المحلي الاجمالي، واستعراض المشاكل التي تؤثر على قياس الناتج المحلي الاجمالي في السودان والوصول إلى نتائج وتوصيات لها. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية في السودان.

### دراسة السيد زكي السيد ضاعية(2007م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في القياس الكمي لأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية التي تفصح عنها بعض الشركات المصرية التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على قرارات الاستثمار في أسهم هذه الشركات، وعلى قرارات منح القروض، وذلك باستخدام بعض الاساليب الكمية المناسبة.هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل وقياس أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية في سلوك مستخدمي هذه القوائم بأسلوب كمي، واقترح نموذج محاسبي للإفصاح عن الأداء البيئي للشركات. اختبرت الدراسة الفرضيات، لايؤثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات

---

(1)السيد زكي السيد ضاعية، القياس الكمي لأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية على مستخدمي القوائم المالية - دراسة نظرية ميدانية، رسالة دكتوراه في الدراسات الاقتصادية والقانونية والتنمية الإدارية غير منشورة، جامعة عين شمس، معهد الدراسات والبحوث البيئية، 2007م.

البيئية على كل من قرارات الاستثمار في الأسهم وقرارات منح القروض، لا تتأثر قرارات الاستثمار وقرارات منح القروض بما يلي توقيت الإفصاح عن المعلومات البيئية ونوعية الإفصاح عن المعلومات البيئية، لا تتأثر قرارات الاستثمار أو قرارات منح القروض بالمتغيرات (المؤشرات) المحاسبية البيئية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يؤثر الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ترشيد القرارات المتخذة بواسطة المستثمرين ومانحي القروض، توقيت الإفصاح عن المعلومات البيئية ونوعيتها ومصادر الحصول عليها يؤثر بدرجة كبيرة على قرارات الاستثمار ومنح القروض. خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها، أوصت الدراسة المستثمرين ومانحي القروض أن يتأكدوا من التزام الشركات المراد الاستثمار في أسهمها أو منح القروض الائتمانية لها بمعايير إعداد التقارير البيئية، وضرورة تنمية الوعي البيئي لدى العاملين والمسؤولين بالبنوك.

تناولت الدراسة القياس الكمي لأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية على مستخدمي القوائم المالية، من خلال دراسة وتحليل وقياس أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية في سلوك مستخدمي هذه القوائم بأسلوب كمي. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

**دراسة: د. عفاف اسحق أبوزر (2007م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الاعتراض الأهم من قبل المجتمعات خاصة ذوي المصالح بالنسبة لموضوع المحاسبة البيئية في النقص الواضح في الاعتراف والقياس والمعالجات المحاسبية والإفصاح والابلاغ عن المحاسبة البيئية. هدفت الدراسة إلى تقييم الجهود الفكرية لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة البيئية. قامت الدراسة على عدة فرضيات، لا يوجد إدراك لدى المجتمع لأهمية المحاسبة البيئية، لا يوجد إدراك لدى المسؤولين لأهمية المحاسبة البيئية، لا يوجد إدراك لدى منظمات الأعمال لأهمية المحاسبة البيئية.

---

(1) د. عفاف اسحق أبو زر، المحاسبة البيئية الإطار الفكري مقومات التطبيق، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (31) العدد الأول، 2007م، ص ص 421-443.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، إن هناك العديد من الأسباب التي تدعو لتطبيق المحاسبة البيئية في الشركات من خلال الميزات التي تجنيها، لقد بداءة المنظمات الدولية والتشريعات والمتطلبات القانونية تظهر وبشكل واضح على أرض الواقع لوجود المحاسبة البيئية. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، أهمية العمل على زيادة الوعي البيئي، سواء للمجتمعات أم المسؤولين أم منظمات الأعمال والعاملين فيها خاصة المديرين والمحاسبين، لإصدار قوانين تلزم المنشآت بتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة. تناولت الدراسة المحاسبة البيئية، من خلال توضيح أهميتها لبقاء المنظمات بالعمل على زيادة الوعي البيئي. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

#### دراسة: جنة آدم إسحاق حران (2007م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام منظمات الأعمال بالإفصاح عن الجوانب الاجتماعية والبيئية. هدفت الدراسة إلى دراسة وتوضيح الإفصاح عن أداء المنشآت لحماية البيئة من الآثار السالبة الناتجة عن أنشطتها وتقييم الآثار البيئية والاجتماعية والإفصاح عنها. اختبرت الدراسة الفرضيات، الأنشطة الصناعية للمنشآت لها تأثيرات سالبة على البيئة والمجتمع، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية والالتزامات المتعلقة بالتأثيرات السالبة لنشاط المنشأة، يؤدي الإفصاح عن تكلفة الأنشطة البيئية والاجتماعية، لزيادة عدد المستخدمين للمعلومات المحاسبية. توصلت الدراسة لنتائج منها، إن المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية تفيد في التعرف على قيمة المتغيرات السالبة التي تؤديها إلى الاضرار بنوعية للحياة، توفر المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية يساعد في اتخاذ قرارات استغلال الموارد البيئية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، ضرورة فرض إجراءات على الوحدات الاقتصادية التي لا تستخدم معدات الحد من التلوث البيئي، إجراء الدورات التدريبية المنظمة بالنسبة للمنشآت الصناعية لتنمي قدرات العاملين وبالتالي تحسين إدارة المنشأة.

---

(1) جنة آدم إسحاق حران، أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الاجتماعية والبيئة على القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.

تناولت الدراسة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الاجتماعية المتعلقة بالتأثيرات البيئية، وقامت بدراسة وتوضيح الإفصاح عن أداء المنشآت لحماية البيئة من الآثار السالبة الناتجة عن أنشطتها. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية في السودان.

دراسة: عمرو حسين عبدالبر، وآخرون (2007م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في استحداث أسلوب محاسبي يمكن من تحديد التكاليف البيئية وتصنيفها وقياسها ثم الإفصاح عنها في القوائم المالية وما يتبع ذلك من تعديل في المعايير المحاسبية الدولية أو وضع معايير حديثة تمكن من تحقيق ذلك. هدفت الدراسة إلى أن يتحمل طرفا العملية الاقتصادية، وهما المستثمر والمستهلك بالآثار المترتبة على العملية الإنتاجية دون أن يقع العبء المادي والبيئي على المجتمع ككل مع الحفاظ على الموارد البيئية بما يضمن تحقيق التنمية المستدامة. اختبرت الدراسة الفرضيات، لاتوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين بيانات المحاسبة البيئية وصافي الربح، لاتوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التبويب المستقل للتكاليف البيئية وإيرادات الوحدة الاقتصادية، لا تؤثر التكاليف البيئية على قرارات التوسع.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، عند تطبيق المحاسبة البيئية يجب تجنب المقارنات البسيطة بين المنشآت باستخدام القيم المعلنة فقط حيث أن الفروق بين طبيعة النشاط لا يمكن تجنبها وحيث أن المحاسبة البيئية مازالت في طور الانتشار، تم وضع نظام المحاسبة البيئية من أجل القياس النمطي وتحليل وإعلان المعلومات المرتبطة بالتكاليف البيئية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، التواصل مع الجامعات والهيئات المهتمة بالبيئة لنقل الأساليب المحاسبية الحديثة في هذا المجال، إنشاء إدارة بيئية في كل منشأة تشمل فريق عمل متكامل من كل التخصصات المختلفة وقسم التنمية المستدامة.

تناولت الدراسة أثر تطبيق المحاسبة البيئية على الإفصاح في القوائم المالية، وسعت إلى أن يتحمل طرفا العملية الاقتصادية، وهما المستثمر والمستهلك بالآثار

---

(1) عمرو حسين عبد البر، وآخرون، أثر تطبيق المحاسبة البيئية على الإفصاح في القوائم المالية، مجلة العلوم البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، المجلد (14) العدد الأول، يونيو 2007م، ص 239-

المرتتبة على العملية الإنتاجية دون أن يقع العبء المادي والبيئي على المجتمع ككل مع الحفاظ على الموارد البيئية بما يضمن تحقيق التنمية المستدامة. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

دراسة: د. محمد عبد الحميد مطاوع (2007م) (1)

ركزت هذه الدراسة على مشكلة القصور في قياس المحاسبة القومية المالية لمعدلات التنمية الحقيقية والمستدامة، نسبة لعدم قياس الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية القومية والإفصاح عنها. هدفت الدراسة إلى شرح وتحليل مفهوم المحاسبة القومية البيئية وكيفية الاستفادة منها، ومدى توافقها مع نظام المحاسبة الاقتصادية والبيئية الذي أعدته الأمم المتحدة.

خلصت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن قيمة الموارد الطبيعية الحرة لا تدخل ضمن عناصر التكلفة ولا يتم استهلاكها أي لا يعترف باستهلاك المخزون منها، أن المدخرات القومية المعدلة بالمحاسبة البيئية تعتبر من أهم العوامل التي تبين قدرة المجتمع على الاستمرار في الإنتاج والنمو بمعدلات متناسبة. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها نشر البيانات الخاصة بالتدهور البيئي ومدى استنزاف الموارد الطبيعية، وكذلك وضع سياسه بيئية ذات كفاءه تلزم ملوثو البيئة بالتكاليف الناتجة عن التلوث، وكذلك تعاون المعاهد والجامعات والمنظمات المهنية والدولية لوضع اطار للمحاسبة القومية البيئية.

تناولت الدراسة دور المحاسبة القومية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في مصر، من خلال شرح وتحليل مفهوم المحاسبة القومية البيئية وكيفية الاستفادة منها، ومدى توافقها مع نظام المحاسبة الاقتصادية والبيئية الذي أعدته الأمم المتحدة. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية في السودان.

دراسة: الطيب محمد علي عبد الرحيم (2008م) (2)

---

(1) د. محمد عبد الحميد مطاوع، دور المحاسبة القومية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في مصر، مجلة آفاق جديده للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنوفية، العدد الأول والثاني، 2007م، ص ص 24-64.

(2) الطيب محمد علي عبد الرحيم، دور المحاسبة البيئية في استدامة التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2008.



تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية مساهمة معلومات المحاسبة البيئية في قياس استدامة التنمية الاقتصادية وما هو أثر القياس والافصاح وخصائص المعلومات المحاسبية البيئية على استدامة التنمية الاقتصادية. هدفت الدراسة إلى القاء الضوء على مفهوم المحاسبة البيئية وأهدافها ومدى إمكانية تطبيقها بالوحدات الاقتصادية السودانية، ومدى تأثير القياس والافصاح عن التأثيرات البيئية على قرارات التنمية المستدامة في وحدات الأعمال. اختبرت الدراسة الفرضيات، تمكن معلومات المحاسبة البيئية من قياس استدامة التنمية الاقتصادية في السودان، يؤثر القياس والافصاح عن التكاليف البيئية على استدامة التنمية الاقتصادية، توفر المحاسبة البيئية معلومات ملائمة لقرارات التنمية المستدامة على المستوى القومي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، المعلومات المحاسبية البيئية تساعد في ترشيد استخدام الموارد البيئية والطبيعية بما يمنع التلوث البيئي وتناقص هذه الموارد، المعلومات المحاسبية البيئية تساعد في تقويم الجدوى البيئية للمشروعات. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة تطبيق المحاسبة البيئية بكافة وحدات الأعمال، توسيع مجالات القياس والافصاح المحاسبي لتشمل التكاليف البيئية.

تناولت الدراسة أثر المحاسبة البيئية على تحقيق التنمية المستدامة، وقامت بالقاء الضوء على مفهوم المحاسبة البيئية وأهدافها ومدى إمكانية تطبيقها بالوحدات الاقتصادية السودانية، ومدى تأثير القياس والافصاح عن التأثيرات البيئية على قرارات التنمية المستدامة في وحدات الأعمال. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والافصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

دراسة: د. صالح إبراهيم الشعباني (2008م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الحسابات القومية تعاني في معظم بلدان العالم ومنها الدول العربية من قصور نتيجة تجاهل التكاليف اللازمة لإزالة آثار التلوث السابق والحد من التلوث الحالي عند إعداد الحسابات الاقتصادية مما يجعل الناتج القومي كمؤشر

---

(1) د. صالح إبراهيم الشعباني، أثر استخدام معلومات التكاليف البيئية على الحسابات الاقتصادية (القومية) ودورها في تعزيز عملية التنمية المستدامة، مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعية، بغداد، العدد الثالث والعشرون، 2008م، ص.ص 65-86.

اقتصادي مهم يشوبه شيء من عدم الدقة فضلاً عن أن المعلومات التي توفرها تلك الحسابات تكون أقل فائدة وأنها غير مناسبة للتعبير عن التطور الاقتصادي الحاصل، ومؤشر غير مناسب عن الرفاهية، كما أن التخطيط الاقتصادي الذي يبنى بالاعتماد عليها يشوبه عدم المصداقية الكاملة. ركزت الدراسة على الانتقادات التي وجهت إلى نظام الحسابات الاقتصادية (القومية) التقليدية مستعرضاً الأخطار البيئية على الأنشطة الاقتصادية وآلية التخطيط البيئي ووجهات النظر أتجاه أخذ التدهور البيئي وشحة الموارد الطبيعية بنظر الاعتبار عند إعداد الحسابات الاقتصادية بهدف التكامل الاقتصادي البيئي. اعتمدت الدراسة على فرض أساسي: إن استخدام الحسابات الاقتصادية البيئية بشكل متكامل يقودنا إلى احتساب الدخل والنواتج القوميين الحقيقيين وبالتالي الحصول على مؤشرات اقتصادية أكثر ملاءمة للاستخدام ومصداقية التعبير عن النمو الاقتصادي وضمان حقيقي للتنمية المستدامة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أنه في إطار المحاسبة القومية التقليدية لا يتم احتساب استعمالات البيئة للأغراض الاقتصادية ضمن عناصر التكاليف وبالتالي لا ينعكس ذلك على مؤشراتها ومجموعاتها الاقتصادية، وحتى لو سجل ما يخص الموارد الطبيعية فإنه يسجل على أنه تغيرات في الأصول وليس كلفة، لا زال التحليل الاقتصادي التقليدي قائم على الاستخدام الأفضل للموارد المادية والبشرية بهدف تحقيق أعلنا لأرباح وأهم الجانب البيئي والذي يعد في حقيقة الأمر أصولاً إنتاجية واستبعد من مفهوم الاستخدام الأمثل وبالتالي لم يؤخذ بالاعتبار الخسائر البيئية الحاصلة والتكاليف المترتبة عليها وكان ينظر إليها على أنها تكاليف خارجية لا تدخل في احتساب كلفة المنتج.

تناولت الدراسة أثر استخدام معلومات التكاليف البيئية على الحسابات الاقتصادية (القومية) ودورها في تعزيز عملية التنمية المستدامة، من خلال التركيز على الانتقادات التي وجهت إلى نظام الحسابات الاقتصادية (القومية) التقليدية مستعرضاً الأخطار البيئية على الأنشطة الاقتصادية وآلية التخطيط البيئي ووجهات النظر أتجاه أخذ التدهور البيئي وشحة الموارد الطبيعية بنظر الاعتبار عند إعداد الحسابات الاقتصادية

يهدف التكامل الاقتصادي البيئي، بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.  
دراسة: شمس الدين محمد جبريل (2009م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود معايير محاسبية للقياس والتحليل للتكاليف البيئية تلقى قبولاً عند تطبيق السياسات المحاسبية، مما يجعل القوائم المالية لا تعبر بصدق وعدالة عن طبيعة المركز المالي للمشروعات الاقتصادية. هدفت الدراسة إلى التعرف على أوجه القصور في حالة عدم وجود معايير القياس والتحليل المحاسبي للتكاليف البيئية، الوقوف على مدى مراعاة تطبيق معايير المحاسبة البيئية في المشروعات الصناعية. اختبرت الدراسة الفرضيات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية يزيد من فعالية المعلومات المحاسبية، التحليل المحاسبي للتكاليف البيئية يزيد من فعالية المعلومات المحاسبية، القياس المحاسبي والتحليل المحاسبي للتكاليف يساعد على الإفصاح عنها في القوائم المالية لزيادة فعالية المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، إن تكاليف المحافظة على البيئة تعتبر من تكاليف الإنتاج إن قياس وتحليل التكاليف البيئية يزيد من فعالية المعلومات المحاسبية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، إصدار قوانين وتشريعات بيئية ومعايير للحد من التلوث من قبل الدولة، توسيع مجالات القياس المحاسبي ليشمل قياس الأضرار الناتجة عن مختلف أنواع التلوث التي تتسبب فيها المنشآت الصناعية.

تناولت الدراسة قياس التكاليف البيئية لزيادة فعالية المعلومات المحاسبية، من خلال التعرف على أوجه القصور في حالة عدم وجود معايير القياس والتحليل المحاسبي للتكاليف البيئية. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(1) شمس الدين محمد جبريل بآكر، قياس التكاليف البيئية لزيادة فعالية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2009م.

## دراسة: عادل آدم إبراهيم إسحاق (2010م) (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في قلة الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية في القوائم المالية المنشورة بالتالي ماهي المتطلبات الرئيسية لجودة المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها، وكيفية مساهمتها في سد حاجة مستخدمي القوائم المالية. هدفت الدراسة لتوضيح الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية، وابرار الخصائص الأساسية لجودة المعلومات الاجتماعية البيئية لأجل منفعة المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالنسبة للمستخدم. اختبرت الدراسة الفرضيات، قلة الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة يعزى إلى إعلاء قيمة الهدف الاقتصادي على الهدف الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية بالسودان، لزيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية يتطلب الأمر إصدار تشريعات ومعايير ملزمة بذلك، المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها تؤدي إلى تضيق الفجوة بين مخرجات النظام المحاسبي وحاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، إصدار تشريعات ومعايير محاسبية من شأنه أن يسهم في حث الشركات الصناعية بالسودان على الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في قوائمها المالية المنشورة، هنالك معوقات تعترض الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، إعلاء الهدف الاقتصادي على الهدف الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية بالسودان. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، العمل على تطوير آليات وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي لتستوعب أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية، ضرورة تفعيل الدور الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية بجانب دورها الاقتصادي.

تناولت الدراسة أثر الإفصاح الاجتماعي والبيئي على نوعية المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية بالسودان، من خلال توضيح الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية، وابرار الخصائص الأساسية لجودة المعلومات الاجتماعية البيئية. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(2) عادل آدم إبراهيم إسحاق، أثر الإفصاح الاجتماعي والبيئي على نوعية المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2010م.

## دراسة: محمد مصطفى حسن علي (2010م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تجاهل معظم المنشآت الصناعية في السودان القياس والإفصاح عن أثر العوامل البيئية والمسئولية الاجتماعية عند إعداد التقارير والقوائم المالية مما يترتب عليه ضعف مصداقية وعدالة بيانات هذه القوائم والقرارات التي تستند عليها. هدفت الدراسة لبيان أثر العوامل البيئية على بيانات القوائم المالية، ودراسة الأثار الاجتماعية للصناعة السودانية، وبيان أثر الاهتمام بالأداء البيئي والاجتماعي على جهود وتطوير مهنة المحاسبة في القطاع الصناعي السوداني. تم اختبار الفرضيات، تؤثر العوامل الاجتماعية على بيانات القوائم المالية للشركات الصناعية السودانية مما يؤدي لعدم عدالة عرضها للمركز المالي، تؤدي العوامل الاجتماعية دوراً مؤثراً على القياس والإفصاح المحاسبي وفق القوائم المالية الأساسية وذلك بزيادة فائدتها لمستخدميها.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، هناك أثر واضح للعوامل الاجتماعية والبيئية في القياس والإفصاح المحاسبي لشركة النيل للإسمنت، التطبيق الفعلي للنموذج المقترح للقياس والإفصاح عن أثر العوامل البيئية والاجتماعية للشركة أثر إيجابياً في عرض التقارير والقوائم المالية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، ضرورة الاهتمام بالقياس والإفصاح عن أثر العوامل البيئية والاجتماعية على التقارير والقوائم المالية، وضع المعايير واللوائح والقوانين الملزمة بالقياس والإفصاح عن الأداء البيئي للشركات الصناعية.

تناولت الدراسة القياس والإفصاح عن العوامل البيئية والاجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان، وقامت ببيان أثر العوامل البيئية على بيانات القوائم المالية، وبيان أثر الاهتمام بالأداء البيئي والاجتماعي على جهود وتطوير مهنة المحاسبة في القطاع الصناعي السوداني. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(1) محمد مصطفى حسن علي، القياس والإفصاح عن العوامل البيئية والاجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2010م.

## دراسة: خميس عبدالسلام شليدة (2010م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة حول مدى استخدام معلومات المحاسبة البيئية في تقييم الأداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات ومن ثم التعرف على أوجه القصور الحالي في استخدام معلومات المحاسبة البيئية في الحد من التلوث البيئي الناتج من مزاوله الشركات للأنشطة النفطية. هدفت الدراسة إلى التعرف على الاستخدام الامثل لمعلومات المحاسبة البيئية مما يؤدي إلى جودة عملية تقييم الأداء البيئي وينعكس إيجاباً على الحد من التلوث البيئي الناتج عن مزاوله الأنشطة النفطية. اختبرت الدراسة الفرضيات، لاتهم الشركات النفطية الليبية بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية، توجد علاقة بين استخدام معلومات المحاسبة البيئية وبين جودة عملية اتخاذ القرارات في الشركات النفطية الليبية، يساعد الإطار المقترح في تفعيل دور معلومات المحاسبة البيئية في تقييم الأداء وترشيد القرارات في الشركات النفطية الليبية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، لا يوجد الاهتمام الكافي بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية في الشركات النفطية الليبية، توجد علاقة بين استخدام معلومات المحاسبة البيئية وبين جودة عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء البيئي في الشركات النفطية الليبية. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، التوسع في الإفصاح والتقرير عن المعلومات والآثار البيئية في القوائم المالية للشركات النفطية، تفعيل دور المحاسبة البيئية في الشركات النفطية الليبية وذلك من خلال الاستخدام العلمي الجيد لمعلومات المحاسبة البيئية في تقييم الأداء البيئي للشركات النفطية.

تناولت الدراسة استخدام معلومات المحاسبة البيئية في تقييم الأداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات، من خلال التعرف على الاستخدام الامثل لمعلومات المحاسبة البيئية مما يؤدي إلى جودة عملية تقييم الأداء البيئي. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(1) خميس عبدالسلام شليدة، استخدام معلومات المحاسبة البيئية في تقييم الأداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2010م.

## دراسة: امتثال علي محمد علي (2010م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في صعوبة تحديد معايير محاسبية للقياس والإفصاح البيئي للآثار المختلفة لأنشطة المشروعات وذلك لعدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالقياس والإفصاح للأداء عن المعلومات البيئية في السودان نتيجة لإهمال جهات الاختصاص وذات الصلة بالأداء البيئي عند إعداد الميزانيات والقوائم والتقارير وعند تقييم أداء تلك المنشآت. هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم ودور المعايير المحاسبية في القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية لمساعدة إدارة المنشأة والجهات ذات الصلة بالأداء البيئي في اتخاذ قراراتهم. اختبرت الدراسة الفرضيات، تمكن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من توفير معايير للقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، يؤدي الاهتمام بالقياس والإفصاح البيئي إلى توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرار وتقييم أداء المنشآت بصورة جيدة، يؤثر تطبيق نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية للمنشآت السودانية.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها، وجود معايير للقياس والإفصاح البيئي يؤدي لتوفير بيانات للقياس والإفصاح البيئي عنها في تقارير واضحة وعادلة، توفير معلومات محاسبية موثوق بها مؤثر في قرارات الإدارة وتقييم أداء المنشأة. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، إصدار معايير تعالج قضايا المحاسبة عن الأداء البيئي على أن يتم تقسيمها إلى مجموعتين الأولى تضم معلومات تتعلق بالاستخدام الأمثل للطاقة والموارد الطبيعية والثانية معلومات تتعلق بالتلوث البيئي، استغلال النظام المحاسبي البيئي الاجتماعي كوسيلة فعالة لتحقيق الرقابة وتقييم الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت.

تناولت الدراسة دور المعايير المحاسبية في القياس والإفصاح البيئي، وسعت لتعرف على مفهوم ودور المعايير المحاسبية في القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية لمساعدة إدارة المنشأة والجهات ذات الصلة بالأداء البيئي في اتخاذ قراراتهم. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(1) امتثال علي محمد علي، دور المعايير المحاسبية في القياس والإفصاح البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2010م.

## دراسة: علي غزاي سعدالمطيري (2010)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في امكانية وضع منهج لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية في ضوء المشاكل الناتجة عن التلوث البيئي ووجود التكاليف البيئية في الشركات الصناعية بدولة الكويت. هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى اقتراح منهج لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية يهدف إلى التعرف على التلوث البيئي الذي يؤدي إلى التكاليف بيئية تتحملها المنشأة ومحاسبة المسؤولين عنها وحدود تلك المسؤولية. اختبرت الدراسة الفرضيات، لا يوجد حاجة ضرورية لقيام منشآت الأعمال بأنشاء نظم محاسبة مسؤولية بيئية بالشكلالذي يؤدي إلى سلامة اساليب تحميل التكاليف، لا يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية الي خفض التكاليف البيئية وادراك المتسبب بالتلوث، لا يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى التوزيع المناسب للتكاليف البيئية علي الادارات المتسببة بالتلوث. توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها، أن هناك عدة مقومات منها (تطوير التأهيل العلمي في مجالات البيئة) تؤدي إلى أداء بيئي أفضل بالكويت وزيادة فعالية نظم المحاسبة البيئية، وجود علاقة معنوية بين تطبيق محاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية وبين حجم المقومات من اجل أداء بيئي افضل في الكويت، وفعالية نظم محاسبة المسؤولية البيئية. خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها، وضع خطط واستراتيجيات تتعلق بالأنشطة البيئية وترجمتها في صورة برامج تخدم المجتمع وتحسن البيئة، الأخذ بنماذج المحاسبة الحديثة لتحميل وتسجيل التكاليف البيئية والاهتمام بالإفصاح عنها. تناولت الدراسة منهج مقترح لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية، واقترحت منهج لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية يهدف إلى التعرف على التلوث البيئي الذي يؤدي الي تكاليف بيئية تتحملها المنشأة ومحاسبة المسؤولين عنها وحدود تلك المسؤولية. تناول الباحث القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(1) علي غزاي سعد المطيري، منهج مقترح لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2010م.



## دراسة: رحاب كمال زكي (2010م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور المحاسبي الواضح حالياً نحو دراسة وظهير النفقات البيئية في شركات الأعمال من مختلف جوانبها المحاسبية أي من حيث قياس قيمتها وتكيفها محاسبياً والإفصاح عنها بالقوائم المالية للشركة بالرغم من تزايد حجم النفقات البيئية بالشركات. هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل تطبيقي يساهم في علاج المشكلات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن النفقات البيئية في ضوء دراسة معايير المحاسبة الدولية والمصرية واستكمال النقص في المعالجات المحاسبية في ضوء تلك المعايير ومبادئ نظرية المحاسبة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أهمية المحاسبة عن النفقات البيئية في توفير تقارير من أجل الاستخدام الداخلي حيث تنتج معلومات بيئية للمساعدة في اتخاذ قرارات إدارية للتسعير، قرارات الاستثمار الرأسمالي، والتخطيط الاستراتيجي وذلك بالإفصاح عن المعلومات البيئية التي تهم العامة وأصحاب المصالح، تعد الموضوعات البيئية الموضوع الأساسي الذي يواجه العديد من الشركات الصناعية والتي تؤثر في البيئة بالتلوث أو التدمير أو التعامل في المواد الخطرة، الحاجة إلى التنظير ووضع مدخل محاسبي متكامل للمحاسبة عن النفقات البيئية في شركات الأعمال وذلك من جميع الزوايا والجوانب المحاسبية المتعلقة به ووفقاً للاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي.

سعت هذه الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح للمحاسبة عن النفقات البيئية، وقدمت مدخل تطبيقي يساهم في علاج المشكلات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن النفقات البيئية في ضوء دراسة معايير المحاسبة الدولية والمصرية واستكمال النقص في المعالجات المحاسبية. تناول الباحث القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(1) رحاب كمال محمود محمد زكي، مدخل مقترح للمحاسبة عن النفقات البيئية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2010م.

## دراسة: د. أيمن فتحي الغباري (2011م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر على الإدارة لاتخاذ القرار الصحيح بالإفصاح عن المعلومات البيئية، مع القيام بدراسة ميدانية على بعض الشركات الكويتية، لتحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر على الإدارة للإفصاح عن الموضوعات البيئية ذات العلاقة بالأنشطة الرئيسية لیتضمنها التقرير السنوي. هدفت الدراسة إلى توفير أساس منطقي لتشجيع الشركات على الإفصاح الحقيقي ضمن تقاريرها وبياناتها المالية السنوية وذلك من خلال الربط بين ذلك الإفصاح وبين إضفاء الشرعية على الأنشطة الرئيسية للشركة. اختبت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالإفصاح المحاسبي عن البيانات البيئية والزام الشركات بالإفصاح البيئي، الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشكلات المحاسبية الناتجة عن التأثيرات البيئية والإفصاح المحاسبي عن البيانات البيئية، الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عمليات الإفصاح المحاسبي عن البيانات البيئية ورقابة الجهاز الأعلى للشركات التي تساهم الدولية بها. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن عملية الإفصاح البيئي أصبحت مهمة وذات علاقة بمدى مشروعية الأنشطة الرئيسية للشركات، في ظل الاهتمام المتنامي للمجتمع وجماعات الضغط البيئي الأمر الذي سيكون له أثر مباشر على السلطات التشريعية لإجبار الشركات على الإفصاح عن انشطتها وسياساتها البيئية، وجود علاقة بين الإفصاح عن البيانات البيئية والزام الشركات بالإفصاح البيئي والمشكلات البيئية الناتجة عن التأثيرات البيئية. ختمت الدراسة بعدة توصيات من أهمها، ضرورة أحداث تغييرات هيكلية في عدة محاور حتى يمكن إلزام الشركات بالإفصاح البيئي الملائم منها ضرورة الالتزام بتطبيق أدلة وأنظمة بيئية فعالة، ضرورة دعم عمليات الإفصاح الاختياري للشركات لبيان مدى التزامها بمراعاة البعد البيئي في أنشطتها الرئيسية الأمر الذي يسهم في خلق وعي عام وربط بين وجود تلك البيئية ومشروعيتها تلك الأنشطة.

---

(1) د. أيمن فتحي الغباري، الإفصاح المحاسبي عن العمليات البيئية مع التطبيق على الشركات الكويتية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، المجلد الأول، 2011م، ص.ص 193-221.

تناولت الدراسة الإفصاح المحاسبي عن العمليات البيئية مع التطبيق على الشركات الكويتية، وسعت إلى توفير أساس منطقي لتشجيع الشركات على الإفصاح الحقيقي ضمن تقاريرها وبياناتها المالية السنوية وذلك من خلال الربط بين ذلك الإفصاح وبين إضفاء الشرعية على الأنشطة الرئيسية للشركة. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية. دراسة: طارق ميلاد الجميل عبدالرحمن (2012م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن قياس الناتج المحلي الاجمالي وفقاً لنظام الحسابات القومية المعمول به في ليبيا حالياً يعد اقل فائدة سواء لقياس التغيرات السنوية في النشاط الاقتصادي أو النمو الاقتصادي القابل للاستمرار (المستدام) على المدى الطويل. هدفت الدراسة إلى عرض أنماط المشاكل التي تواجه القياس المحاسبي التقليدي لتقويم أداء القطاعات الاقتصادية على المستوى القومي في ليبيا، واقتراح الأساليب التي يمكن من خلالها معالجة قضايا البيئة في الاقتصاد القومي الليبي التي تأخذ في الاعتبار قياس الناتج المحلي الاجمالي المصحح بيئياً كمؤشر هام يعكس الأداء الكلي كما يأخذ في الاعتبار استهلاك رأس المال الطبيعي والنمو الاقتصادي القابل للاستدامة. اختبرت الدراسة الفرضيات، تتمثل قطاعات الاقتصاد القومي في جميع الوحدات الاقتصادية التي تهدف لتحقيق الربح مثل قطاعات الأعمال والقطاع (العائلي، الحكومي الخارجي)، يعد القياس المحاسبي التقليدي الأساس الذي يمكن الاعتماد عليه في تقدير قيمة الناتج والدخل القومي وأن الناتج المحلي الصافي المصحح بيئياً من المقاييس الهامة التي تعالج التدهور والاستنزاف البيئي للموارد الطبيعية وتمكن من إعداد قاعدة أفضل للبيانات التي يمكن الاعتماد عليها في وضع السياسات الاقتصادية، لم تحقق القطاعات ذات الأولوية في المساهمة في الناتج القومي في ليبيا الطموحات المطلوبة بسبب البطء في تنفيذ التقنيات الإنتاجية العالية بالإضافة إلى محور تدريب العاملين بهذه القطاعات ووجود درجة عالية من الأمية وعدم الاهتمام بقياس الناتج المحلي الاجمالي المصحح بيئياً .

---

طارق ميلاد الجميل عبدالرحمن، مساهمة القطاعات الاقتصادية في الناتج المحلي الاجمالي في ليبيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2013م.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، ركزت مقاييس المحاسبة القومية التقليدية على القياس والإفصاح المحاسبي عن المؤشرات الاقتصادية مثل الناتج المحلي الإجمالي ولا تعطي صورة صادقة عن حقيقة الأوضاع الاقتصادية وتجاهلت القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية، تتسم المؤشرات الاقتصادية القومية للناتج والدخل القومي بوجود قصور في قيمة معدلات التنمية الحقيقية المستدامة بسبب خلو تلك المؤشرات من المعلومات المحاسبية المرتبطة بالبيئة والموارد الطبيعية. خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها، ضرورة الاهتمام بدراسة العلاقة بين البيئة والموارد الطبيعية في ليبيا، نظراً لخلو المقاييس المكلفة للأداء الاقتصادي الليبي من دراسة أثر الموارد الطبيعية والبيئة، نشر البيانات والمعلومات عن التدهور البيئي ومنها استنزاف الموارد الطبيعية لزيادة وعي المجتمع الليبي للأخطار البيئية وتطوير سبل المحافظة على البيئة.

تناولت الدراسة مساهمة القطاعات الاقتصادية في الناتج المحلي الإجمالي في ليبيا، عرض أنماط المشاكل التي تواجه القياس المحاسبي التقليدي لتقويم أداء القطاعات الاقتصادية على المستوى القومي في ليبيا، واقتراح الأساليب التي يمكن من خلالها معالجة قضايا البيئة في الاقتصاد القومي الليبي التي تأخذ في الاعتبار قياس الناتج المحلي الإجمالي المصحح بيئياً كمؤشر هام يعكس الأداء الكلي كما يأخذ في الاعتبار استهلاك رأس المال الطبيعي والنمو الاقتصادي القابل للاستدامة. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

دراسة: **عبدالوهاب محمود عبدالوهاب (2012م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام المحاسبة في أخذ دورها عملية قياس تكلفة الآثار البيئية حتى تأتي نتائج الأعمال بالمشروعات معبرة بصدق عن الأحداث من خلال دورها الإعلامي لتوصيل المعلومات لمتخذي القرارات والمساهمة في حماية البيئة عن طريق التقرير عن تلك التكاليف، وكذلك قيام المراجع بما يلزم لبيان ما تبذله المشروعات

---

(1) د. مصطفى نبيل علي الشامي، القياس المحاسبي للآثار البيئية بالمنشآت والمشروعات الكبرى - دراسة تحليلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الأول، 2012م.

لحماية البيئة كهدف من الأهداف الاجتماعية للمحافظة على توازن البيئة. هدفت الدراسة إلى إبراز الآثار البيئية بالمشروعات من منظور محاسبي، إبراز الدراسات السابقة التي أهتمت بالآثار البيئية بالمشروعات وإبراز القياس والإفصاح المحاسبي للآثار البيئية بالمشروعات. افترضت الدراسة، إمكانية قيام المحاسب بقياس وتحديد تكاليف الآثار البيئية باستخدام مبادئ ومفاهيم وسياسات علم المحاسبة، أن المحاسب يقوم بقياس هذه التكاليف بطريقة محايدة وموضوعية بعيداً عن التحيز مع الاعتماد على التقدير في أضيق الحدود بما يفيد عملية القياس، أن المدخل المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الآثار البيئية يمثل المدخل الملائم لإبراز قيام المشروعات بمسئوليتها الاجتماعية تجاه البيئة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن الآثار الايجابية لا تمثل مشكلة في القياس أو التقدير إذ أنها نفقات يدفعها وتحملها المشروعات أو المنشآت بمحض ارادتها لحماية البيئة وتحسينها، أما السلبية وتكاليفها تتعلق بقرارات إدارة المشروعات لذلك يمكن أن يطلق عليها قرارات بيئية، وتكون تكلفة كل قرار بيئي تساوي تكاليف القرار مع الأخذ في الاعتبار تكاليف القرار في حالة اتخاذه على أساس اقتصادي. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، تطوير النظام المحاسبي للمشروعات والمنشآت بما يسمح بالمحاسبة عن الآثار البيئية واعتبار التكاليف البيئية جزءاً من تكاليف الإنتاج مما يتطلب إعادة النظر في عملية تبويب عناصر التكاليف، إضافة فقرة لتقرير المراجع الخارجي لإبداء الرأي عن مدى إتباع السلوك البيئي المناسب بالمشروع محل المراجعة.

تناولت الدراسة القياس المحاسبي للآثار البيئية بالمنشآت والمشروعات الكبرى. من خلال إبراز الآثار البيئية بالمشروعات من منظور محاسبي، إبراز الدراسات السابقة التي أهتمت بالآثار البيئية بالمشروعات وإبراز القياس والإفصاح المحاسبي للآثار البيئية بالمشروعات. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

## دراسة: د. أحمد سعد أبو العينين (2013م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة البحث في حصول تحول في مفهوم المحاسبة البيئية، لأن تطبيقه في الدول المتقدمة أدى إلى رفع تكاليف المنتجات بالتالي زيادة أسعارها مما أضعف القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية في هذه الدول مما دفع هذه الدول إلى مطالبة الدول النامية بتطبيق نفس المعايير. هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية القياس والتسجيل لمشكلة التلوث البيئي، التي تحدثه المنشآت الصناعية في حياتنا اليومية، في ضوء القوانين واللوائح التشريعية للحفاظ على البيئة، وعدم تهديد الثروة النباتية والحيوانية والإنسانية بشكل عام ولزيادة قدرتها على التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة. اختبرت الدراسة الفرضيات، يختلف وعي معدي التقارير والقوائم المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية على جودة التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والعملية ودرجاتهم الوظيفية، توجد علاقة طردية بين تحقيق الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية وبين جودة التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، توجد علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية وبين ترشد قرارات الاستثمار والتمويل.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن المحاسبة البيئية لها دور مهم في دعم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال حيث تلعب دوراً مهماً في رفع كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في هذه المنشآت الصناعية، أظهرت الدراسة أهمية القياس والتسجيل لمشكلة التلوث البيئي الذي تحدثه المنشآت الصناعية في حياتنا، ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، ضرورة اهتمام هيئة سوق الأوراق المالية بإلزام الشركات ذات الآثار البيئية بالإفصاح عن أدائها البيئي ضمن تقاريرها، ضرورة اعتبار أن الاهتمام عن الأداء البيئي للمنشأة أحد المحاور الهامة في تقييم أدائها باعتبار أن جودة الاداء البيئي تؤثر بشكل كبير على باقي جوانب الأداء في المنشأة.

---

(1) د. أحمد سعد محمد أبو العينين، الإفصاح عن بيانات المحاسبة البيئية ودوره في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2013م، ص.ص 8-77.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت الإفصاح عن بيانات المحاسبة البيئية ودوره في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة. وهدفت إلى إظهار أهمية القياس والتسجيل لمشكلة التلوث البيئي، التي تحدثه المنشآت الصناعية في حياتنا اليومية، في ضوء القوانين واللوائح التشريعية للحفاظ على البيئة، وعدم تهديد الثروة النباتية والحيوانية والإنسانية بشكل عام ولزيادة قدرتها على التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة. بينما تناول الباحث في دراسته القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

**دراسة: عبدالوهاب محمود عبدالوهاب (2013م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل: هل يؤدي الالتزام بالمتطلبات البيئية إلى زيادة التكاليف الصناعية وبالتالي إضعاف المركز التنافسي لدى الشركات الصناعية؟. هدفت الدراسة إلى محاولة دراسة تأثير الالتزام بالمتطلبات البيئية على تكاليف الإنتاج والقدرات التنافسية في الشركات الصناعية. اختبرت الدراسة الفرضيات، لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التغير النسبي في حجم الأصول قبل الالتزام بالمتطلبات البيئية مقارنة به بعد الالتزام بهذه المتطلبات، لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التغير النسبي في حجم المبيعات قبل الالتزام بالمتطلبات البيئية مقارنة به بعد الالتزام بهذه المتطلبات، لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التغير النسبي في حجم تكلفة المبيعات (الريادة التكاليفية) قبل الالتزام بالمتطلبات البيئية مقارنة به بعد الالتزام بهذه المتطلبات.

توصلت الدراسة إلى إثبات صحة جميع الفرضيات، واوصت الدراسة بعدة توصيات منها، أوصت الشركات المصرية لصناعة الاسمنت بمحاولة إيجاد نظم لتجميع التكاليف البيئية في حسابات خاصة بها وعدم تحميلها على الحسابات العامة، ضرورة إن يتضمن مجلس إدارة الشركة فرد واحد على الأقل متخصص في الشؤون والقضايا البيئية.

تناولت الدراسة نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر الالتزام بالمتطلبات البيئية على القدرات التنافسية في صناعة الاسمنت، من خلال محاولة دراسة تأثير الالتزام بالمتطلبات

---

(1) عبدالوهاب محمود عبدالوهاب، نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر الالتزام بالمتطلبات البيئية على القدرات التنافسية في صناعة الاسمنت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2013م.

البيئية على تكاليف الإنتاج والقدرات التنافسية في الشركات الصناعية. بينما تناول الباحث في دراسته، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية. دراسة: سهى سمير مصطفى(2013م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ما تواجهه الدول النامية بما فيها مصر من قصور ونقص البيانات على مستوى القطاعات الاقتصادية المختلفة، كما أن مصر تواجه مشكلة صهوبة تطبيق النظم الدولية للحسابات القومية لما تطلبه من توفير بيانات وخبرات على المستوى المحاسبي الاقتصادي والاحصائي لكي يتم إعداد الحسابات القومية على أكمل وجه لتعبر عن حقيقة النشاط الاقتصادي. هدفت الدراسة إلى عرض مفهوم الناتج القومي وما يرتبط به من مفاهيم وطرق قياسه، تحديد أحم المشكلات المحاسبية لقياس الناتج القومي لقطاع الأعمال في مصر. اختبرت الدراسة الفرضيات، قصور الحسابات القومية المصرية على قياس الناتج القومي لقطاع الأعمال بدقة مع إغفال قياس قسمة بعض الأنشطة الاقتصادية، أن تطبيق الحلول المقترحة سيؤدي إلى زيادة الاستفادة من البيانات لقياس نتائج قطاع الأعمال بدقة على المستوى القومي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن هناك ثلاث مناهج لقياس الناتج القومي، منهج الإنتاج ومنهج الإنفاق ومنهج الدخل فكل كنهج له إيجابية وسلبياته، تستخدم نظم الحسابات القومية المناهج الثلاث في إعداد الحسابات القومية، عدم اعتبار الشرعية سبباً وحيداً لاستبعاد بعض المعاملات غير المشروعة من الحسابات لذلك ضرورة إدراجها بقيمة صفرية للمعاملات التي يصعب قياسها في الوقت الحالي، وذلك تمهيداً لإدراج قيمها لها في حالة إمكانية قياسها.

تناولت الدراسة المشكلات المحاسبية لقياس الناتج القومي لقطاع الأعمال في مصر والحلول المقترحة، وقامت بعرض مفهوم الناتج القومي وما يرتبط به من مفاهيم وطرق قياسه، تحديد أحم المشكلات المحاسبية لقياس الناتج القومي لقطاع الأعمال في

---

(1) سهير سمير مصطفى، المشكلات المحاسبية لقياس الناتج القومي لقطاع الأعمال في مصر والحلول المقترحة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني - الجزء الأول، 2014م، ص.ص 13-49.



مصر. بينما تناول الباحث في دراسته، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

دراسة: إبراهيم محمد أحمد إبراهيم (2013م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل الرئيس: إلى أي مدى يمكن لقياس الآثار البيئية أن تقدم معلومات ملائمة تستخدمها المحاسبة القومية كمؤشرات على المستوى القومي. هدفت الدراسة إلى التعرف على الطرق والمداخل المستخدمة في قياس وتحليل التكاليف البيئية، تحديد أهمية قياس وتحليل التكاليف البيئية، إعداد دراسة ميدانية في السودان للتعرف على أثر القياس المحاسبي البيئي على الحسابات القومية. اختبرت الدراسة الفرضيات، يؤثر القياس المحاسبي البيئي على معلومات الحسابات القومية، يؤدي القياس المحاسبي البيئي إلى زيادة جودة معلومات الناتج القومي، يؤدي القياس المحاسبي البيئي إلى زيادة دقة قياس الإنفاق القومي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن القياس المحاسبي للآثار البيئية يوفر معلومات أكثر ملائمة عن الحسابات القومية معدلة بيئياً، القياس المحاسبي للآثار البيئية يوفر معلومات عن الاعتمادات المالية لتحقيق إدارة بيئية مثلى تساعد في إعداد الحسابات القومية وتجنب الدولة الالتزامات المحتملة الناتجة عن التلوث البيئي. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، توفير المعلومات البيئية الملائمة لمتخذ القرار القومي والتكامل مع النظم الأخرى، توفير معلومات عن الموارد الطبيعية والبيئية للقائمين على أمر تخطيط السياسات الاقتصادية والبيئية للدولة لتمكنه من تقويم النمو الاقتصادي.

استعرضت الدراسة دور القياس المحاسبي البيئي في توفير المعلومات الملائمة لإعداد الحسابات القومية في السودان في الفترة من 2000-2013م، وقامت بالتعرف على الطرق والمداخل المستخدمة في قياس وتحليل التكاليف البيئية، بجانب السعي ميدانياً في السودان للتعرف على أثر القياس المحاسبي البيئي على الحسابات القومية. بينما تناول الباحث في دراسته، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

---

(1) إبراهيم محمد أحمد إبراهيم، دور القياس المحاسبي البيئي في توفير المعلومات الملائمة لإعداد الحسابات القومية في السودان - الفترة من 2000-2013م، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، 2013م.

## دراسة: د. عماد محمد رياض أحمد (2014م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل: ماهي الآثار البيئية للنشاط الزراعي وما مدى تأثيرها على القياس والإفصاح المحاسبي لهذا النشاط في ظل معايير التقارير المالية الدولية وكيفية تطوير القوائم المالية لتعكس مثل هذه الآثار. هدفت الدراسة إلى دراسة الآثار البيئية للنشاط الزراعي وعناصر التكاليف البيئية لهذه الآثار ومشاكل قياسها، وقياس الانعكاسات المحاسبية للاشتراطات البيئية في المجال الزراعي على كل من القياس والإفصاح المحاسبي في ظل معايير التقارير المالية الدولية، وتقييم مدى كفاية الإفصاح البيئي بالقوائم المالية للشركات الزراعية المقيدة بسوق الأسهم السعودي. اختبرت الدراسة الفرضيات، محدودية الإفصاح عن المسؤولية البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات الزراعية السعودية المدرجة في سوق الأسهم السعودي، عدم قبول معدي ومستخدمي القوائم المالية لعناصر الإطار المقترح للقياس والإفصاح والعرض للمسئولية البيئية في القوائم المالية، تؤثر معوقات الإفصاح عن المسؤولية البيئية على نجاح تطبيق الإطار المقترح في الشركات الزراعية المدرجة في سوق الأسهم السعودي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، وجود قصور في الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية في الشركات الزراعية المدرجة في سوق الأسهم السعودي، وجود فجوة توقعات بين متطلبات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتضمنه معيار التقرير المالي رقم (41) الخاص بالزراعة. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، تطوير معيار التقرير المالي رقم (41) الخاص بالزراعة ليتضمن الجوانب المحاسبية للآثار البيئية، التوسع في الإفصاح وتطوير طرق العرض بالقوائم المالية بما يلبي متطلبات مستخدمي القوائم المالية في التعبير العادل والواضح عن الآثار البيئية للنشاط الزراعي.

تناولت الدراسة دور القياس والإفصاح للآثار البيئية للنشاط الزراعي في إطار معايير التقارير المالية الدولية - مدخل مقترح للتطبيق على الشركات الزراعية المقيدة في سوق الأسهم السعودي، من خلال دراسة الآثار البيئية للنشاط الزراعي وعناصر التكاليف

---

(1) د. عماد محمد رياض أحمد، دور القياس والإفصاح للآثار البيئية للنشاط الزراعي في إطار معايير التقارير المالية الدولية - مدخل مقترح للتطبيق على الشركات الزراعية المقيدة في سوق الأسهم السعودي، لمجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2014م، ص.ص 713-797.

البيئية لهذه الآثار ومشاكل قياسها، وقياس الانعكاسات المحاسبية للاشتراطات البيئية في المجال الزراعي على كل من القياس والإفصاح المحاسبي في ظل معايير التقارير المالية الدولية، وتقييم مدى كفاية الإفصاح البيئي بالقوائم المالية للشركات الزراعية المقيدة بسوق الأسهم السعودي. بينما تناول الباحث في دراسته، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.

دراسة: أحمد عيدي محمد (2014م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تفعيل لمعايير ومبادئ التنمية المستدامة والمحاسبة والمراجعة البيئية على المستوى الحكومي، في ظل ضعف دور الرقابة المالية لوزارة المالية في تفعيل تلك المبادئ والمعايير مما يساعد على الحفاظ على البيئة وتطبيق الوفرة لموازنة العاملة. هدفت الدراسة إلى تفعيل الدور الحكومي في تفعيل معايير الاستدامة وتطبيق المحاسبة والمراجعة البيئية على مستوى الوحدات الحكومية وبيان انعكاس ذلك على الاقتصاد. اختبرت الدراسة الفرضيات، يعد دور الحكومة في تطبيق كلاً من معايير التنمية المستدامة ومفهوم المحاسبة البيئية والمراجعة البيئية دور منقوص، يتأثر ميزان المدفوعات بتطبيق معايير الاستدامة والأخذ بالمحاسبة والمراجعة البيئية، هناك صعوبة في تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وفقاً لمعايير الاستدامة والمحاسبة والمراجعة البيئية لأن ذلك يحتاج إلى خبرات فنية وليس مالية وإدارية.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها، وجود تشابه بين المحاسبة البيئية والحكومية في الأهداف وكذلك بالنسبة للمراجعة البيئية والحكومية التي يجب أن تتوسع لتشمل المتطلبات الحديثة لفكر المراجعة والتي تسعى للتقرير عن التأثيرات البيئية المختلفة وعلاقتها بالمنشأة، تم اقتراح نموذج للإفصاح المحاسبي عن المحاسبة البيئية بالوحدات الحكومية ويأخذ التقرير شكل قائمة الدخل ويتمثل مع التقارير المتابعة الشهرية والربع سنوية والتي تعرض وفق التقسيم الاقتصادي للدولة مع بعض التعديلات البسيطة عليه. ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، يجب أن تعلن الدولة ممثلة في أجهزتها العامة والشركات التابعة لها

---

(1) أحمد عيدي أحمد محمد، نموذج مقترح لتفعيل الدور الحكومي المالي في تطبيق المحاسبة البيئية - دراسة تطبيقية على قطاع حسابات الحكومة وزارة المالية، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية غير منشورة، جامعة عين شمس، معهد الدراسات والبحوث البيئية، 2014م.

سياسة واضحة للالتزام البيئي بهدف تقليل التلوث والمحافظة على الموارد خاصة تلك الموارد الطبيعية الآخذة في النفاذ، يمكن أن يتم تحفيز المنشآت للإفصاح عن الأداء البيئي من خلال إعطاء المنشآت الملزمة بيئياً أهمية نسبية في الدخول للمناقصات الحكومية سواء كان الشراء بالأمر المباشر أم عن طريق المناقصة أم الممارسة.

تناولت الدراسة نموذج مقترح لتفعيل الدور الحكومي المالي في تطبيق المحاسبة البيئية- دراسة تطبيقية على قطاع حسابات الحكومة وزارة المالية، وسعت الدراسة لتفعيل الدور الحكومي في تفعيل معايير الاستدامة وتطبيق المحاسبة والمراجعة البيئية على مستوى الوحدات الحكومية وبيان انعكاس ذلك على الاقتصاد القومي والتوصل لنموذج مقترح لتفعيل الدور الحكومي المالي في تطبيق المحاسبة البيئية. بينما تناول الباحث في دراسته، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية.



# الفصل الأول

## القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

تناول الباحث من خلال هذا الفصل مفهوم وأهمية وأهداف المحاسبة البيئية، وكذلك

القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية وذلك من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف المحاسبة البيئية.**

**المبحث الثاني: مفهوم وأهمية القياس عن التكاليف البيئية.**

**المبحث الثالث: مفهوم وأهمية وأنواع الإفصاح عن التكاليف البيئية.**

## المبحث الأول

### مفهوم وأهمية وأهداف المحاسبة البيئية

لقد خلق الباربي سبحانه وتعالى البيئية الطبيعية بمعطيات وبصفات وخصائص معينة. بحيث تكفل العيش الرغيد لأبناء البشرية وبقية الكائنات الحية ويقول الحق في كتابه الكريم ﷻ

﴿سورة: الفرقان، الآية رقم (2). لكن البشر تعامل مع هذه الطبيعة بغير مدروسة في أنظمتها بفعل أنشطته المختلفة مسبباً إفسادها، فراح يقطع الغابات ويجرف التربة ويحرق الأحرار ويصطاد الحيوانات أحياناً من أجل المتعة واستخدام المبيدات وشيد المصانع الملوثة لدرجة انه أثر على طبقة الأوزون وازداد في استخدام وسائل النقل وسبب الأمطار الحمضية ودخل في الصناعات النووية وبث الإشعاعات القاتلة مخلفاً امراضاً خطيرة وبذلك خلق مشكلة يومية يعيشها الجميع ولا يفكر بها إلا القليل أنها مشكلة التلوث البيئي.

يتناول الباحث هذا المبحث من خلال تصور مفاهيمي متكامل للمحاسبة البيئية

من خلال المفهوم والأهمية والأهداف كالاتي:

#### أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية

##### 1. مفهوم البيئة لغة:

عرفت كتب اللغة مادة باء بيوة بوا بمعان كثيرة، ومنها: رجع من قولهم باء إلى أهله، وسدد من قولهم بواً الرمح، أقام من قولهم تبواً فلان وجاء بمعنى تهيئة المكان والنظر إلى افضل ما يراه أكثره استواء من قوله آباءه منزلاً إذا هيأه له أنزله فيه، ومنها: المباءة اسم لمعطن الإبل، ومن معاني مادة باء أيضاً النكاح والجماع والتحميل والاعتراف والتكافؤ والقصاص والتعادل والتساوي وغير ذلك (1).

البيئة كلمة مأخوذة من المصطلح اليوناني "Oikos" والذي يعني منزل (2).

---

(1) جمال الدين أبي الفضل محمد بن مكرم ابن منظور الأنصاري الإفريقي المصري، لسان العرب، (بيروت: دار إحياء التراث العربي، 1988م)، ص. 529-532.

(2) محمد طالب، محمد ساحل، أهمية الطاقة المتجددة في حماية البيئة لأجل التنمية المستدامة، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد السادس، 2008م، ص202.







يرى أحد الباحثين أن البيئة تعرف بأنها كل ما يحيط بالكائنات الحية من عناصر ومكونات حية طبيعية وغير طبيعية، أو هي الإطار الذي يعيش فيه الإنسان مع غيره من الكائنات الحية والمكونات الغير حية إلا أنه يجب أن نفرق بين (2):

أ. مفهوم البيئة الطبيعية: الذي يشمل كافة مكونات الكون وهذا المفهوم يطلق على المحيط الذي تعيش فيه الكائنات الحية مقروناً بمكونات ذلك المحيط وظروف الحياة.

ب. مفهوم البيئة البشرية: هو ترجمة لطبيعة التفاعل بين الإنسان وبيئته أي مجهودات الإنسان داخل البيئة الطبيعية.

البيئة كلمة يونانية الأصل تعني البيت أو المنزل، وعلم البيئة المسمى بالإيكولوجيا يركز على عملية التوازن بين الكائنات الحية. وإذا اختل هذا التوازن ظهر الاختلال البيئي ولذلك فإن هذا العلم يهتم بالخصائص المختلفة والمتداخلة بين الكائنات (3). القرآن الكريم لم يستخدم كلمة البيئة للدلالة على المحيط أو المكان الذي يعيش فيه الإنسان، وإنما استخدم كلمة الأرض شاملة ما عليها من جبال وسهول، وما فيها من نباتات وحيوانات ومياه للدلالة على هذا المعنى (4).

الواقع أن كلمة الأرض أدق تعبيراً، وأكثر تحديداً للمعنى الاصطلاحي المراد بالبيئة فالأرض تمثل نظاماً بيئاً متكاملماً يهيئ للإنسان ولغيره من الكائنات الحية الحياة وعوامل البقاء (1)، يقول الله تعالى: **جِئْتُكُمْ مِنْ أَنْفُسِكُمْ فَوَلَّيْتُمْ**

---

(2) د. عمرو أبو اليمين عبدالغني، تبني مفهوم التسويق الأخضر كمدخل لتطبيق نظم إدارة الجودة البيئية 14001 ISO في المنشآت الفندقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول/ج)، 2008م، ص434.

(3) د. خالد مصطفى قاسم، إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2010م)، ص19.

(4) التنمية والبيئة دراسة مقارنة، مجلة دعوة الحق، جدة: مطبوعات رابطة العالم الإسلامي، جمادي الآخر، العدد (137)، 1413هـ، ص.ص13-14.

(1) د. أحمد بن يوسف الدريويس، مرجع سابق، ص.ص 165-166.

ج ج ج ج ج سورة الحجر الآيات (19-20). البيئة تمثل حالة الاستقرار والنزول والإقامة، وبيئة الإنسان الطبيعية هي الأرض (2).

يرى الباحث أن ما تشهده اليوم قد تحدث به القرآن عند نزوله مقررًا أن الحق سبحانه وتعالى قد جعل الأرض مهادًا ومعاشًا للإنسان بما سخر له فيها من إمكانات وبما مكن له فيها سبل الرزق والخير وظهر ذلك في العديد من الآيات المؤكد أن مبادئ الدين الإسلامي الحنيف قد أوجدت النظام البيئي الإسلامي منذ أربعة عشر قرنًا اعتمادًا على مصادر القرآن والسنة، وهكذا فقد أصبح النظام البيئي الإسلامي كمنظور عقائدي متكامل له فلسفته ومبادئه وقواعده.

منذ سنوات عديدة بدء الاهتمام العالمي بالبيئة وتأثيرها على المجتمعات والأداء الاجتماعي والبيئي، فمنذ أوائل الستينات بدء الاهتمام بالأثر الواسع الذي تمثله البيئة على المجتمع، مثل استغلال الموارد وتحسين الأمن الصناعي وظروف التشغيل والإنتاجية وتطوير المجتمع حيث أن البيئة تمثل النظام المتكامل الذي تعيش فيه المجتمعات الإنسانية، لذلك فإن النظام البيئي يتضمن البيئة الطبيعية والبيئة المصنعة والبيئة الاجتماعية، وقد قام برنامج الأمم المتحدة بإصدار تقرير استعرض فيه بعض المؤشرات التي تدعم التقييم البيئي العلمي والعملية، والذي يهدف إلى أحداث التكامل بين مجموعة من الاعتبارات البيئية المتكاملة، عند اتخاذ أي قرارات مصيرية تتعلق بمستقبل البشرية، بالتالي ظلت مشكلة البيئة جزءًا هامًا من الحياة الاقتصادية والاجتماعية في جميع أنحاء العالم.

### 3. أهمية البيئة:

يستعرض الباحث أهمية البيئة من خلال الاعتبارات التالية:  
أ. أن من أبرز وأهم القضايا التي تشغل العالم اليوم هي قضية الحفاظ على البيئة بمعطياتها المختلفة وإدارة الأنظمة المؤثرة والمتأثرة بها حفاظاً على الأرض

---

(2) د. أحمد علي صالح، د. طاهر محسن الغالبي، إدراك المديرين في الشركات الصناعية لاستراتيجية وزارة البيئة الأردنية وأثرها في الكفاءة البيئية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد (51)، العدد الثاني مارس 2011م، ص.ص 252-253.

والأحياء على ظهرها وحماية لسقف السماء (الغلاف الجوي وطبقة الأوزون) من اتساع نطاق اختراق إشعاعات الضارة بالأحياء على الأرض<sup>(1)</sup>.  
ب. حظيت قضايا البيئة بالاهتمام العالمي من خلال<sup>(2)</sup>:

أ. أكد مؤتمر إستكهولم عام 1972م على ضرورة الربط بين البيئة والتنمية.  
ب. أوصي مؤتمر ريودي جانيرو عام 1992م "قمة الأرض" باهتمام بالأراضي كمورد طبيعي يحقق التنمية في إطار الأهداف الخاصة بالبيئة للمحافظة عليها.  
ج. كونت المنظمة العالمية للتوحيد القياسي ISO في عام 1995م مجموعة استشارية استراتيجية للبيئة، لوضع مستويات مشابهة للأيزو 9000 لحماية البيئة. وشكلت اللجنة الفنية رقم (207) في بداية عام 1997م وكانت مسئوليتها تحديد مستويات لنظم إدارة البيئة، حيث وضعت 18 قياس. بدأ أول مقياس من هذه المقاييس بالأيزو Iso 14001 في سبتمبر 1996م، يختص بمواصفات نظام الإدارة البيئية. كما أن إصدار الأيزو Iso14004<sup>(\*)</sup>، أيضا في سبتمبر 1996م، ويشتمل على خطوط إرشادية لأنظمة الإدارة البيئية. كما ركز مؤتمر المناخ في كيوتو باليابان عام 1997م، على ضرورة تخفيض انبعاثات ثاني أكسيد الكربون من أجل المحافظة على البيئة والمناخ.

د. في واقع الأمر فإن الدول المتقدمة والنامية، تعاني على السواء من خطورة ارتفاع مستويات في التلوث البيئي بالمخلفات الصناعية التي أضرت كثيراً بالتوازن الطبيعي لمختلف النظم البيئية. يرجع تفاقم المشاكل البيئية في الدول النامية لسوء إدارة النظم البيئية واغفال عنصر البيئة عند وضع خطط التنمية لسنوات عديدة

---

(1)نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية المبادئ والممارسات، ( القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2003م)، ص42.

(2) زينب عبد المعز منصور أمبابي، إطار مقترح لاستخدام البعد البيئي لزيادة فاعلية أداء الخدمات البحثية بمعاهد البحوث الزراعية، رسالة دكتوراه في العلوم البيئية قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2006م، ص.ص 63-64.

(\*) الأيزو 14000 مجموعة من المعايير القياسية التي وضعت من قبل المنظمة الدولية للتقييس بجنيف ISO، بهدف تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات البيئة.

حتى وصلت مستويات التلوث الحد الذي لا يمكن تجاهلها، وبدأت اثارها تنعكس سلباً على حياة الإنسان والمجتمع وانعكاس هذه الاثار السلبية على التنمية<sup>(1)</sup>. يرى الباحث أن أهمية البيئة تتبع من كونها المجال الحيوي الذي يعيش فيه الإنسان، بالتالي كان لزاماً عليه الحفاظ على البيئة بمعطياتها المختلفة.

#### 4. مفهوم المحاسبة البيئية:

تعتبر المحاسبة البيئية فرع من فروع علم المحاسبة انبثق من التطورات الحديثة في المفاهيم المحاسبية والبيئية، ونتج عنه مزيد من الارتباط بين المحاسبة والبيئة التي تعمل فيها، ويمكن تعريف المحاسبة المالية البيئية بأنها تطوير المعلومات المالية والتقارير عنها في القوائم التي تقدمها المنظمة للجهات الخارجية المهمة بالمنظمة مع التركيز على التقرير عن تكاليف الالتزامات البيئية الاخرى الهامة<sup>(2)</sup>.

عرف مجمع المحاسبين الإداريين الكندي المحاسبة البيئية بأنها تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الادارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة<sup>(3)</sup>.

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية المحاسبة البيئية من خلال الآتي<sup>(4)</sup>:

أ. المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية: يتم خلال هذه المرحلة قياس، وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الإنتاج. وتعكس هذه المرحلة الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.

ب. المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية: يتم خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات

---

(1) د. إيناس محمد نبوي، إنتاج الإسمنت في مصر وآثاره البيئية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2000م، ص505.

(2) د. نادية عبد الحليم راضي، المرجع السابق، ص435.

(3) عوض لييب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادي المحاسبية الحالية مع الإشارة لمصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد (33) ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996م، ص40.

(4) United States Environmental Protection Agency – Office of Pollution and Toxics, "An Introduction to Environmental Accounting as A Business Management Tool", Washington .D.C , No. 68-W2-008, June (1995), Pp 4-5.

ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم.

وعرفت بأنها عبارة عن النظام المحاسبي المبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها الوحدة<sup>(1)</sup>.

عرفت بالمحاسبة الخضراء ومهمتها قياس تكلفة الأنشطة المختلفة للمنشأة وأثرها على الموارد الطبيعية واستخدام نتائج هذه القياسات لمساعدة الجهات المختصة باتخاذ القرارات بهدف إدراك وتصحيح التأثيرات السلبية لنشاط المنشأة على البيئة<sup>(2)</sup>.

المحاسبة البيئية هي مجال محاسبي جديد يختص بتحديد وقياس علاقة المنشأة بالمجتمع والبيئة المحيطة، واثار تلك العلاقة والتقرير عنها لمن يهمه الامر<sup>(3)</sup>.

أما من منظور المستوى القومي فقد تطور المفهوم التقليدي للمحاسبة البيئية حيث عرفت بأنها نطاق محاسبة الدخل القومي الذي يشير إلى محاسبة الموارد الطبيعية، والحسابات والاحصائيات التي ترتبط بالدولة أو الأقاليم بشأن استهلاك وتطور وجودة وقيمة الموارد الطبيعية سواء كانت متجددة أو غير متجددة<sup>(4)</sup>.

هذا ومن خلال المفاهيم العامة المطورة للمحاسبة البيئية اشتقت مفاهيم فرعية أخرى هذه المفاهيم ماهي إلا مناهج محاسبية جديدة تعمل على تحديد إطار شامل لهيكل المحاسبة البيئية، وتتمثل هذه المفاهيم فيما يلي<sup>(1)</sup>:

---

(1) Peter Lemathe, Roger K Doost " Environmental Cost Accounting and Auditing", Managerial Auditing Journal , Vol 15, No.8, (2000), Pp. 424-431. ,Http: // www.emeraldinsight.com.

(2) Office of pollution and toxics, United states Environmental Protection Agency, Case Study: Green Accounting at & T Environmental accounting ,Washington, D.C. No. 712-R-95003, sep(1995), pp. 10- 15.

(3) أحمد شهير، إمكانية التعبير عن الاداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الاطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة اسيوط، العدد 25، 1993م، ص 47.

(4) Yakhou .M. ,and Dorweiler .V., Accounting for the Environmental . op cit , p.5

(1) E.P.A, Full cost Accounting for Manicipal solid waste solid waste Management, E.P.A., solid wast and Emergency Project, U.S.A. sept.,1997 p.2 .

أ. محاسبة التكاليف البيئية: تعرف بأنها عبارة عن إضافة معلومات التكاليف البيئية في إجراءات محاسبة التكاليف التقليدية والاعتراف بتكاليف محملة وتخصيصها لمنتجات أو عمليات بعينها<sup>(2)</sup>.

ب. محاسبة التكاليف الكلية البيئية: تهدف إلى تخصيص إجمالي التكاليف البيئية المباشرة وغير المباشرة إلى منتج أو خط إنتاج بغرض تقييم المخزون وتحليل الربحية واتخاذ قرارات التسعير.

ج. محاسبة التكاليف الحقيقية البيئية: تتمثل في محاسبة التكاليف البيئية مع إضافة التكاليف الخاصة بالإنتاج والتكاليف الاجتماعية.

د. محاسبة تقييم دور الحياة: يشير إلى أنها التحليل المحاسبي الشامل للتعرف على الأعباء البيئية لمنتج أو عملية أو نشاط إنتاجي على مدار دورة حياته بأكملها بالإضافة إلى فرص إنجاز التحسينات المستمرة هذا وقد حددت دورة الحياة من خلال أربع مراحل رئيسية هي:

i. الحصول على المواد الخام.

ii. التصنيع والاستهلاك ثم إعادة الاستخدام.

iii. الصيانة وإدارة الفاقد.

iv. التدوير.

هـ. محاسبة تصميم دورة الحياة: تتمثل في المنهج المحاسبي لتصميم نظم أكثر استدامة بيئياً واقتصادياً، مما يحقق تكامل الاحتياجات والمتطلبات البيئية في المراحل المبكرة للتصميم، وتوازن الاحتياجات المتعلقة بالبيئية والأداء والتكاليف.

و. المحاسبة الإدارية البيئية: تعمل على إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال إعداد وتنفيذ نظم محاسبية مرتبطة بالبيئة، على أن تتضمن تلك النظم التقارير والمراجعة النمطية لتكاليف دورة الحياة، والتكاليف الكلية، وتقييم المنافع والتخطيط

---

(2)E.P.A, Full cost Accounting for Manicipal solid waste solid waste Management, E.P.A., solid wast and Emergency Project, U.S.A. sept.,1997 p.2 .

الاستراتيجي للإدارة البيئية<sup>(1)</sup>. وعرفت المسؤولية البيئية بأنها قيام المنشأة بمجموعة من الأنشطة من منطلق ديني أو استجابة لقوانين ملزمة تؤدي للمحافظة على البيئة ومحاولة إزالة ما لحق بها من أضرار بسبب ممارسة المنشأة لنشاطاتها بغض النظر عن إمكانياتها المادية<sup>(2)</sup>.

يجب أن لا تقف المنظمة موقفاً سلبياً تجاه مشكلات البيئة التي توجد فيها لأن ذلك يؤثر آجلاً أو عاجلاً على أدائها، بالتالي فإن مساهمتها الايجابية في مواجهة مثل هذه المشكلات لن يعود على المجتمع وحده، وإنما تستفيد هي بلا شك من آثار ذلك ولو في الأجل الطويل، فعليه لابد من استيعاب التكاليف الناجمة عن ذلك ضمن تكاليفها والإفصاح عنها. بالتالي يمكن للباحث أن يعرف البيئة من المنظور المحاسبي بأنها: الإطار الاقتصادي والاجتماعي الذي يتم من خلاله قياس وتفسير والتنبؤ بعلاقة منظمة الأعمال بالبيئة الطبيعية.

### ثانياً: نشأة المحاسبة البيئية

إن مصطلح البيئة يتناول العلاقة بين منظمات الأعمال والمجتمع المحيط بها حيث تؤثر فيه وتتأثر به، فمنظمة الأعمال في سبيل القيام بأنشطتها، صناعة أم خدمة أو أي نشاط آخر، تأخذ من هذا المجتمع موارده وتعطيه منتجاتها. وتتبع بعض الدول المتقدمة في الوقت الراهن إلى ظاهرة تلوث البيئة الأمر الذي استوجب بالضرورة مناقشة قضية حق المنظمات في استغلالها وضرورة وضع حدود لا يجب تجاوزها لهذا الاستغلال، وبدأت المجتمعات تطالب منظمًا الأعمال بالقيام بدورها في الرقابة على ما تسببه من تلوث، وأصبح كذلك الجمهور مهتما بالتعرف على موقف كل منظمة من التلوث بنفس درجة اهتمامه لمعرفة الأداء الاقتصادي لها<sup>(1)</sup>.

---

(1) د. محمد عبد الحميد مطاوع، نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الأول والثاني، 2006م، ص 54.

(2) د. نورالدين حمودة، نحو نظرية للمحاسبة البيئية والاجتماعية، ( طرابلس: الدارالأكاديمية للطباعة والنشر، 2007م)، ص.ص 19-20.

(1) محمد رزق عشري، أثر الإفصاح المحاسبي البيئي في زيادة فعالية قرارات الاستثمار في منظمات الأعمال، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد العدد الأول- الجزء الأول، 2011م، ص 4.



من هنا كان لزاماً على المحاسبة ان تطور من أدواتها بما يسمح لها من ترجمة الأحداث الاقتصادية داخل المنظمة بما فيها تلك التي يقع عبئها على المجتمع في شكل تلوث للبيئة. ويمكن للباحث تتبع تطور المحاسبة البيئية من خلال الاعتبارات التالية:

1. ظهر الاهتمام بالأعلام البيئي مع ظهور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وكانت الأنشطة البيئية سواء من ناحية قياس ومعالجة تكاليفها ومنافعها، أو من ناحية الإفصاح عنها تمثل مجالاً من مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية إلى أن تطور الاهتمام بقضايا البيئة وبضرورة تحمل المنظمة لمسئولياتها البيئية كاملة ومن ثم كان اهتمام الفكر المحاسبي بالأداء البيئي الذي أفرز المحاسبة البيئية<sup>(2)</sup>.
2. الاهتمام بالتنمية المستدامة ونصت بالاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية حسب ما حدده مؤتمر الأمم المتحدة في ريودي جانيرو من خصائص التنمية المستدامة تتمثل في ان تكون التنمية طويلة الأجل وذلك عن طريق استغلال الإمكانيات المتاحة وتخطيطها لأطول فترة مستقبلية بحيث تراعي حقوق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية وعدم استنزافها وتلويث البيئة وضرورة الحفاظ عليها<sup>(3)</sup>.
3. قد تزايد اهتمام الجمعيات المهنية بالمحاسبة البيئية إذ أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية (FASB) Financial Accounting Standards Board في بند المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المعيار رقم (1) الخاص بعرض البيانات المالية نص على ان تشمل التقارير تقارير عن البيئة والقيمة المضافة. كما نص في المعيار رقم (16) الخاص بالتمتلكات على إمكانية الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات بأغراض السلامة والبيئة في أصول الشركة والمعايير (13) و (14) الخاصة بالمحاسبة عن التكاليف البيئية المتعلقة بإزالة والتخلص من الأصول طويلة الأجل المعيار رقم (5) والتفسير رقم (14)<sup>(1)</sup>.

---

(2) د. نادية عبد الحليم راضي، مرجع سابق، ص 432.

(3) د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 9.

(1) د. عبدالناصر محمد درويش، أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد (37)، العدد الأول، 2007م، ص. ص 39-398.

4. بادرت الأمم المتحدة في عام 1993م إلى قيام نظام المحاسبة البيئي والاقتصادي المتكامل، الذي يعزز الحسابات القومية التقليدية بمعلومات عن حسابات الموارد الطبيعية والملوثات المتعلقة بها، حيث ستمكن هذه المكونات الحكومات من صياغة السياسات الاقتصادية، ومراقبتها على نحو أكثر فعالية، ومن إصدار قواعد تنظيمية أكثر فعالية فيما يتعلق بالبيئة، ومن وضع استراتيجيات انجع لإدارة الموارد، ومن استخدام الضرائب والإعانات على نحو اكفأ، على الرغم من أن نظام المحاسبة البيئية والمسمى بالمحاسبة الخضراء لا يزال في طور التكوين، فإن بعض الدول قد طبقه في بلدانها بالفعل<sup>(2)</sup>.

5. وجود أنظمة محاسبية تهتم بالمجالات البيئية لم ينشأ من فراغ وإنما كانت هناك الكثير من الأسباب التي جعلت المسؤولية البيئية قضية رأي عام ومنها<sup>(3)</sup>:

أ. زيادة الاهتمام والمحافظة عليها بعد التطور الكبير الذي حدث في تكنولوجيا الصناعة وما سببته المشروعات من تلوث للبيئة نتيجة قيامها بالتخلص من مخلفات التشغيل.

ب. ظهور نظرة جديدة تجاه استمرار المشروع، حيث أصبحت تلك الاستمرارية مرتبطة بتلبية احتياجات المجتمع المحيط بالمشروع.

ج. محاولة المنظمات تجنب التدخل الحكومي في شئونها سواء عن طريق إصدار القوانين التي تلزم المنظمات أو تعرضها للغرامات عند المخالفة.

6. يرجع بعض الباحثين صعود الحركة البيئية بوصفها مثلاً للمخططات الدولية التي تؤثر على تصرفات الأمم والدول. ونجد أن العديد من المؤسسات البيئية قد انتشرت في الدول نتيجة اشتراك تلك الدول في المنظمات شبه الحكومية مثل الأمم المتحدة والمنظمات غير الحكومية الدولية وليس بسبب عوامل بيئية محلية مثل التدهور البيئي وتعزيز قضايا البيئية<sup>(1)</sup>. وانتشار الجمعيات البيئية كان عبر عمليات ثقافية دولية.

(2) د. عفاف اسحق أبوزر، مرجع سابق، ص.ص 425-426.

(3) د. نادية عبد الحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر فرع البنات، العدد التاسع عشر، ديسمبر 2001م، ص.ص 430-431.

(1) Schofer, Evan and Ann Honokaa, "The Effects of World Society in Environmental Protection Outcomes "Social Forces (2005).P16.

7. كان لتبلور مجموعة من المبادئ العامة الرئيسية لتحقيق التنمية المستدامة أثر كبير في ظهور المحاسبة البيئية بفروعها المختلفة، فقد تناولت العديد من الدراسات والبحوث في الأدب المحاسبي مع بداية التسعينات في القرن دون مبادئ التنمية المستدامة في المحاسبة، وتطور علم المحاسبة بشكل متسارع ليواجه متطلبات تحقيق التنمية المستدامة سواء على المستوى القومي أو على مستوى المنظمة (2)، وتتمثل مبادئ التنمية في مبدئين هامين هما (3):

أ. مبدأ الملوث يدفع الثمن: يشير هذا المبدأ إلى تحميل المنظمات الملوثة بتكاليف التلوث المباشرة وغير المباشرة .

ب. المبدأ الوقائي: ينص هذا المبدأ على ضبط التلوث بداية من المراحل الإنتاجية الأولى وهو ما يرتبط بتكنولوجيا البيئة .

8. انطلاقاً من مبدئي التنمية المستدامة وفقاً لخطة عمل بيئية تتضمن نظم ومناهج مختلفة لإدارة الجودة البيئية (E.M.S) Environment Management System قامت الهيئات الدولية المتخصصة في الدول المتقدمة والنامية بسن التشريعات البيئية، وألزمت معها منظمات الأعمال بحماية البيئة وفقاً لمعايير ومقاييس عالمية متعارف عليها، فقد شهدت الفترة الخيرة من القرن العشرين اهتماماً متزايداً من قبل لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة S.E.C بالإضافة إلى حماية البيئة الأمريكية E.P.A بالمعلومات البيئية الدورية، والتي يجب أن تفصح عنها المنظمات.

9. يرجع الاهتمام بالبيئة عالمياً لظهور الثورة الصناعية بعد الحرب العالمية الثانية وما ترتب على ذلك من إحداث تلوث بيئي كبير لفت انتباه كثير من المهتمين بهذا الموضوع حول العالم. وطالب مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد عام 1972م والمتعلق بالمشاكل البيئية

---

(2)Cohen .m. and Scott. F .Environmental and financial performance. Are they related U.S.A IRR.Center , May 1997 , p.3.

(3) د. شريف محمد عبدالحميد السكري، إطار مقترح لتطوير نماذج تقارير المراجعة والرقابة على الأداء البيئي بمنظمات الأعمال، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، المجلد الثاني، 2001م، ص 180.

الناتجة عن التطور السريع للصناعة، بزيادة الاهتمام بمعالجة أسباب هذا التلوث الكبير الذي سيؤثر على نوعية الحياة في العالم (1).

10. ابدت هيئة المواصفات اهتماماً بإيجاد مواصفات لإدارة البيئة، حيث اصدرت عام 1992م أول إصدار لمواصفة دولية لنظام إدارة البيئة عرفت باسم المواصفة (B 7750) وبدأ تطبيقها فعلاً في 200 شركة صناعية في المملكة المتحدة. وقد تم تعديل هذه المواصفة وأعيد إصدارها في فبراير 1994م لتتوافق مع النظام الخاص بإدارة البيئة بالاتحاد الأوربي (EMAS) Eco-Management and Audit Scheme.

يخلص الباحث إلى أنه في الماضي لم تظهر البيئة في اجندة الأعمال حيث كان الضغط أقل لإجبار المنظمات على تخفيض تأثيراتهم البيئية وإدارة التكاليف فبسبب التغيرات البيئية والكوارث التي تحدث بين أن وأخر، فإن التأثيرات البيئية المؤثرة على الأنشطة الاقتصادية أصبحت تمثل عامل هام ومؤثر.

يرى الباحث تعدد التطورات والمراحل التي مرت بها المحاسبة البيئية، وهي نتيجة لتطور العديد من المتغيرات التي تحيط بالمحاسبة البيئية والتي من أهمها التطور في متغيرات بيئة الأعمال بالإضافة إلى التكنولوجي الهائل في بيئة التصنيع مما أدى إلى ظهور آثار سلبية على البيئة، ويؤكد الباحث ضرورة تطور الفكر المحاسبي المعاصر لكي يواكب التطورات بشقيها المذكورين أنفاً وليحد من آثارهما على البيئة والمجتمع والذي ينعكس بدوره على تطور المعلومات البيئية لتخدم متطلبات اتخاذ القرارات في منشآت الأعمال من خلال الاهتمام بإظهار الجوانب البيئية في التقارير والقوائم المالية.

### ثالثاً: أهمية المحاسبة البيئية

تتمثل أهمية المحاسبة البيئية في الآتي:

1. يرى أحد الباحثين أن أهمية المعلومات المحاسبية عن البيئة والموارد الطبيعية والتي توفرها المحاسبة البيئية تنتج عن تحقيقها للأهداف أدناه (1):

---

(1) د. عوض سلامة الرحيلي، الإفصاح البيئي التطوعي في التقارير للشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2005م، ص 255.

(1) د. أحمد فرغلي محمد حسن، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، سلسلة دراسات مستقبلية، (القاهرة: المكتبة الأكاديمية، 1997م)، ص.ص 9-13.

أ. معاونة أجهزة الدولة في التخطيط المستقبلي، بإمدادها بالأرصدة المتاحة من الموارد الطبيعية بما يمكنها من التخطيط للحصول على أكبر عائد ممكن.

ب. إعداد تقارير عن المؤشرات والآثار البيئية لمختلف مناطق الدولة، بما يمكن من وضع المعالجات اللازمة للحد من التلوث والرقابة على عناصر التلوث.

ج. توفير البيانات والمعلومات المحاسبية العينية والنقدية للعمليات البيئية يمكن من تحديد الاعتمادات المالية لإدارة للبيئة.

2. وجدت المحاسبة البيئية اهتماماً في الآونة الأخيرة من العديد من المنظمات المهنية والهيئات الدولية، وذلك باعتبارها مصدراً للمعلومات التي تساعد في إعداد خطط وسياسات التنمية الاقتصادية والاجتماعية<sup>(2)</sup>.

3. إن مميزات تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الاقتصادية تتمثل في<sup>(3)</sup>:

أ. المساعدة في اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية.

ب. شمول عمليات التقييم للاستثمارات المختلفة الآثار البيئية المتوقعة.

ج. فهم التكاليف البيئية بصورة أفضل، مما يؤدي إلى تسيير المنتجات بتكلفتها الحقيقية وذلك بأخذ التكاليف البيئية ضمن تكلفة المنتجات.

د. وجود نظام للمحاسبة البيئية بالمنشآت الاقتصادية يؤدي إلى تطوير نظام الإدارة البيئية للمنشأة بجميع وحداتها.

4. تهتم المحاسبة بقياس الموارد والأنشطة الاقتصادية على مستوى المشروع، كما تستجيب للتغير في الاحتياجات البيئية المتطورة باعتبار أن المحاسبة هي محصلة للبيئة التي تعمل في نطاقها. أن أحد أهداف المحاسبة هو التقرير عن أنشطة المنشأة التي تؤثر على المجتمع، وتتمثل في الأنشطة التي يمكن تحديدها أو قياسها والتي تعتبر مهمة لدور المنشأة في مجتمعها. يعتبر معالجة التلوث البيئي ورعاية البيئة الطبيعية، والعمل على

---

(2) رسلان خضور، الحسابات الاقتصادية القومية والبيئية، المجلة العلمية لكلية الاقتصاد والإدارة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قطر، العدد السابع، 1996م، ص 292.

(3) عمرو محمد خميس محمد، أثر تفعيل آليات حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح البيئي الاختياري، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، 2010م، ص.ص 18-20.

ازدهارها أمر ضروري فرضته ظروف التغير في علاقة المنشأة بالبيئة المتمثلة في حاجات الناس ووظيفة الإدارة<sup>(1)</sup>.

5. نظام المحاسبة البيئية آلية تنظم بيانات أثر الحماية البيئية وتعتبر جزء من الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، مع التأكيد على أهميتها بالنسبة للدولة وتعتبر منهج معلومات فعال لتعريف الوحدات الاقتصادية بكيفية حماية البيئة خلال إطار موحد<sup>(2)</sup>.

6. تهتم المحاسبة البيئية بفحص أثر منتجات وخدمات وأنشطة المنشآت، على الجهات المختلفة المهتمة بالمنظمة ومدى تأثيرهم بها وقياس تلك التأثيرات (تكاليفوفوائد) بطريقة صحيحة تمكن من اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، مع تطوير نظم إعلام متخذي القرارات داخليين وخارجيين<sup>(3)</sup>.

7. يرى أحد الكتاب إن الأهداف الاجتماعية للمنشأة في ضوء الفكر الاقتصادي التقليدي، والتي تتمثل في تعظيم الربح وتقديم سلع أوخدمات ذات قيمة للمجتمع والالتزام بالقوانين السائدة، جرت عليها تغيرات كبيرة إذ أصبح على المنشأة الاهتمام بالتنمية البشرية مثل تحقيق فرص عمل متساوية لأفراد المجتمع والحد من تلوث البيئة والمحافظة على الموارد الطبيعية وكان نتيجة لزيادة الاهتمام بالمحافظة على البيئة ومكافحة التلوث البيئي الناتج من الأنشطة الصناعية وانتشار جمعيات حماية البيئة واتساع انشطتها ومراقبتها لآثار البيئية الضارة الناتجة عن مزاوله المنشآت لأنشطتها الانتاجية والضغط عليها لإصاح البيئة<sup>(1)</sup>.

---

(1) د. محمد محمد إبراهيم منصور، المحاسبة والإفصاح عن نفقات التلوث، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف فرع جامعة القاهرة، العدد الثالث، 1996م، ص223.

(2) عمرو حسين عبدالبر وآخرون، مرجع سابق، ص241.

(3) د. عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببناها، فرع جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2004م، ص313.

(1) عزة السيد سيد أحمد، المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات، رسالة دكتوراة في المحاسبة غيرمنشورة، جامعة حلوان كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2007م، ص 40.

8. إن المحاسبة البيئية تجعل القوائم المالية أكثر دقة لدى مستخدميها إذ ما تضمنت التكاليف البيئية وتحملها للمنتج بدلاً عن أن يتحملها المجتمع<sup>(2)</sup>.
9. إن المحاسبة البيئية تساعد على المستوى القومي في تحديد مدى التزام قطاعات الدولة المختلفة بالسياسات والبرامج البيئية الموضوعية بما يمكن من الاستخدام الأمثل لموارد الدول الطبيعية ومعالجة التلوث وذلك بتقديمها للمعلومات التي تمكن السلطات من إعادة تقييم الخطط والبرامج وتوجيهها بما يحقق المصلحة العليا للدولة<sup>(3)</sup>.
10. إن من مميزات تطبيق المحاسبة البيئية على المنشآت يساعد المنشأة على الحصول على التمويل والمساعدات من البنوك والمؤسسات المالية، وتقدم المحاسبة البيئية عن طريق قياسها للتكاليف خدمة لمتخذي القرارات في اتخاذ العديد من القرارات مثل تسعير المنتجات إعداد الخطط المستقبلية البيئية للمنشأة وتقييم الأداء البيئي للمنشأة والإصلاح الخارجي للتكاليف والمصروفات البيئية<sup>(4)</sup>.
11. تعتبر المحاسبة البيئية مصدر رئيس للمعلومات المرتبطة باقتصاديات وأنشطة العمليات البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة أو المتواصلة<sup>(5)</sup>.
12. نظام المحاسبة البيئية بالمنشأة يقوم بدور الموجه في مساعدة إدارة المنشأة في التعامل مع مشاكل التلوث البيئي، سواء فيما يتعلق بدراسة كفاءة وفعالية بدائل وطرق تخفيضها أو رقابتها أو ما يتعلق بحصرها وقياس التكاليف المرتبطة بها.
13. إن المحاسبة البيئية تمثل وسيلة مهمة في المحافظة على دعم حملة الأسهم في ظل الاتجاهات المتزايدة نحو حماية البيئة وهذا ما يدعم أهمية المحاسبة البيئية لدى حملة الأسهم أنفسهم. هذا إلى جانب أن المحاسبة البيئية التي تكشف عن اهتمامات الشركة بالبيئة تساعد الشركة في الاستجابة لمطالب أصحاب المصلحة الآخرين كالعاملين

---

(2) أ. د. حسين مصطفى الهاللي، الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن المعلومات البيئية للتقارير المالية، ملتقى دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، شرم الشيخ: مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفترة من 17-20 يوليو، 2005م، ص 51.

(3) د. محمد عبد الحميد مطاوع، مرجع سابق، ص 15.

(4) سيد عبدالفتاح سيد، مرجع سابق، ص 54.

(5) عبدالوهاب محمود عبدالوهاب، مرجع سابق، ص 41.

والزبائن والموردين والحكومة والجماعات المحلية. فقد تواجه الشركة في حالة إهمال قضايا البيئة ردود فعل سلبية ضدها من هذه الأطراف وبالتالي فإن المحاسبة البيئية تقدم توثيقاً مهماً في هذا المجال<sup>(1)</sup>.

14. إن المحاسبة من العلوم الاجتماعية التي تتناول الجانب الاقتصادي للنشاط الإنساني بالقياس وتوصيل النتائج للمهتمين سواء على مستوى المشروع أو المستوى القومي، بالتالي تكتسب وظيفة القياس المحاسبي للأثار البيئية أهمية متزايدة من أنها توفر المعلومات الضرورية لاتخاذ العديد من القرارات الهامة ذات البعد الاقتصادي<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث أن المحاسبة المالية البيئية على الرغم من أهميتها لا تستطيع الوفاء باحتياجات الإدارة سواء فيما يتعلق بالاحتياجات اللازمة لتمييز فرص تحسين أداء المنظمة بيئياً، أو فيما يتعلق بالمعلومات للمفاضلة من بدائل تحديد المزيج السلعي المناسب، أو بين بدائل تسعير المنتجات وكذلك تتبع معالجة التكاليف والفوائد المترتبة على أثار أنشطة المنظمة على المصادر البيئية والطبيعية حيث أن خدمتها موجهة أساساً لخدمة الأطراف الخارجية بالتالي يخلص الباحث أن دور المحاسبة لم يعد قاصراً على القياس والافصاح عن الاحداث الاقتصادية لتوصيلها إلى المستخدمين المتعددين، وأصبحت نظاماً شاملاً للمعلومات، حيث تساعد كلاً من المشروعات والمنشآت على صناعة واتخاذ القرارات الملائمة لحل كثير من المشكلات وفي إطار كافة الوظائف، فقد ركزت على الجوانب البيئية إضافة إلى الأحداث الاقتصادية.

#### رابعاً: أهداف المحاسبة البيئية

يمكن للباحث توحيد عرض اهداف المحاسبة البيئية من خلال الاعتبارات التالية:

1. يكمن الهدف الأساسي من محاولة إخضاع الأداء البيئي للمنشأة للاطار النظري للمحاسبة في التوصيل لنظام محاسبي متخصص يعمل على قياس وتسجيل الأنشطة البيئية ومراجعتها والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية لتلبية احتياجات الطوائف

(1) د. نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، ( عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع، 2012م)، ص.ص 212-213.

(2) علي ناجي سعيد الذهبي، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، كلية التجارة، جامعة بغداد، العدد الأول، 2009م، ص 64.



المستفيدة بكافة قطاعاتها من المعلومات لمساعدتها في تقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها تجاه البيئة، أدى زيادة الاهتمام بالشؤون البيئية إلى أن ينادى المهتمين بمهنة المحاسبة بتعديل المحاسبة لتشتمل على حسابات جديدة تساير المستجدات البيئية (1).

2. تركز اهتمام مهنة المحاسبة، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، بقياس الأثار البيئية للمنشأة، وحددت لجنة تابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية وهي لجنة الأثار البيئية لسلوك المنظمات أن هذا القياس هو من اختصاص المحاسبين للأسباب التالي (2):

أ. المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية ذات طابع كمي ومالي وتؤثر جوهرياً علي أصول المنشأة ونفقاتها بالتالي تندرج ضمن عمل المحاسب.

ب. إن الاتجاه السائد في الوقت الحالي هو تحميل المنشآت بنفقات المحافظة على البيئة بدلاً من تحميل عبئها على المجتمع، وهو الأمر الذي يترتب عليه معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية من خلال الوظيفة المحاسبية للمشروع.

ج. استمرار وتطور مهنة لمحاسبة مرتبط بتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات الاجتماعية، والتي أصبحت مطلباً ضرورياً وملحاً بجانب المعلومات المالية.

د. إن عدم قيام المحاسبين بتقديم معلومات عن آثار أنشطة المنشآت على البيئة والمجتمع إنما يعني ضمناً تأييد وتشجيع تلك المنشآت التي تقوم بتلوث البيئة وعقاباً للمنشآت الأخرى التي تخصص جزءاً من مواردها للحد من التلوث. وتشتمل مشاكل القياس البيئي علي ما يلي:

i. تحديد الأنشطة التي ستقاس.

ii. تحديد معايير القياس التي ستستخدم.

iii. تحديد الإجراءات التي ستتبع.

5. المحاسبة البيئية تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة، وعلاقات طيبة مع المجتمع، وأداء الأنشطة ذات كفاءة وفاعلية للحفاظ على البيئة. وتلك الإجراءات المحاسبية تسمح للمنظمة بتحديد تكاليف الحفاظ على البيئة خلال دورة العمل وتحديد الفوائد المحققة من

---

(1) د. نادية عبد الحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، مرجع سابق، ص 432.

(2) د. محمد محمد إبراهيم منصور، مرجع سابق، ص.ص 224-225.

خلال تلك الأنشطة وتوفير الوسائل الأفضل الممكنة للقياس الكمي (بالقيمة النقدية أو الوحدات الطبيعية) ودعم التواصل مع النتائج المحققة من خلال<sup>(1)</sup>:

أ. تتبع التكاليف البيئية بشكل أفضل وقد تكون مستترة في حساب المصروفات بالإضافة ومن ثم حساب تكلفة المنتج وتسعيه بطريقة أكثر دقة.

ب. مساعدة المديرين في اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة وتحسين الجودة البيئية حتى يمكن تجنب بعض التكاليف البيئية.

ج. تحفيز الموظفين على البحث عن الطرق الإبداعية لتقليل التكاليف البيئية مع زيادة وعيهم بقضايا المن والسلامة المهنية.

د. دعم تطوير عملية إعداد نظام شامل للإدارة البيئية والتي أصبحت ضرورة خاصة للمنظمات المرتبطة بالتجارة الدولية.

هـ. حصول المنظمة على ميزة تنافسية نتيجة رضا العملاء عن العمليات والمنتجات والخدمات التي توجه لتصبح مميزة بيئياً .

6. في الكثير من منشآت الأعمال يهدف توفير التقارير المالية البيئية للأطراف المختلفة المهمة بمثل ذلك المجال، إلا أن احتياجات إدارات تلك المنشآت للمعلومات المحاسبية البيئية التي تساعد في ترشيد قراراتها المختلفة بيئياً، أثرت على ظهور الحاجة إلى وجود نظام محاسبي بيئي يعمل على تحسين الأداء البيئي للصناعة، بل ولكافة الأنشطة الاقتصادية المؤثرة على الموارد البيئية والطبيعية للمجتمع، وذلك من خلال تكامل المعايير الاقتصادية والمحاسبية والبيئية.

7. يبرز دور المحاسبة في قياس والإفصاح عن كفاءة الوحدة في هذا الشأن لتسهيل رقابة أصحاب المصلحة عليها، ويكون المحاسب قد أحسن أداء الدور البيئي للمحاسبة عملياً بصورة تتواءم مع الاهتمام الدولي بالمحاسبة الاجتماعية<sup>(1)</sup>.

8. يؤكد أحد الباحثين أن أهداف المحاسبة البيئية يمكن أن تتبع من كونها تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>(2)</sup>:

---

(1) د. عنايات حامد محمد عطية، مرجع سابق، ص313.

(1) أ. د. حسين مصطفى هلالى، مرجع سابق، ص54.

أ. المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة أزاء منظمات المتماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.

ب. إظهار أذعان المنظمة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة الشرعية أو أجازة لنشاطاتها.

ج. التزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

يرى الباحث ضرورة الاهتمام بالمحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر كتكلفة اجتماعية إضافية، فحسابات منشآت الأعمال تتضمن فقط التكاليف التي تتحملها المنشأة وليس التكاليف الإضافية التي يتحملها المجتمع ككل، ولا تظهر هذه التكاليف في الحسابات الخاصة بالمنشأة أو في ميزانياتها.

---

(2) د. رياض مصلح الشقاحين، مدى الإفصاح البيئي في تقارير شركة لافارج الاسمنت الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والسبعين، 2010م، ص 514.

## المبحث الثاني

### مفهوم وأنواع القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

إن الفكر المحاسبي تطور مستمر، وذلك لأن القضايا الاجتماعية مرتبطة به ارتباطاً وثيقاً، حيث إن المحاسبة علم اجتماعي يخدم فئات المجتمع بكافة فئاته. ولقد أخذ موضوع المحاسبة البيئية يفرض نفسه بقوة بطريقة لا يمكن الاستمرار في تجاهلها حيث أن هناك اهتماماً حديثاً وكبيراً بالمحاسبة البيئية، بإجراءات القياس والمعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي.

#### أولاً: مفهوم القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجال القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس تتفق في المضمون وإن اختلفت إلى حد كبير في الشكل، يستطيع الباحث أن يقدم جزءاً منها: عرف القياس بأنه تقدير الأشياء والمستويات تقديراً كمياً عن طريق استخدام وحدات رقمية مقننة<sup>(1)</sup>.

وعرف القياس بأنه قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة<sup>(2)</sup>.

يعنى القياس المحاسبي تحديد القيم النقدية للأشياء أو الأحداث المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وكذلك القيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، كما يتضمن القياس أيضاً تحديد وتبويب المعلومات الغير الكمية والإفصاح عنها في القوائم المالية، وأن كان تركيز المحاسبين لازل ينصب على قياس البيانات الكمية<sup>(3)</sup>.

القياس المحاسبي يعتمد كلياً على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية

---

(1) د. سمر محمد عمر السقاف، ود. عبير فتحي الخولي، التخطيط نحو التطوير القياس والتقويم: منار التطوير، المؤتمر العربي الأول حول استشراف مستقبل التعليم، شرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفترة من 17-21 أبريل 2005م، ص3.

(2) د. محمد مطر، نظرية المحاسبة، ( القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2010م)، ص143.

(3) د. زكريا فريد عبد الفتاح، دراسات في نظرية المحاسبة، ( القاهرة: د. ن، 2013م)، ص72.

للقوائم المالية. وتعرف مفاهيم القياس المحاسبي الافتراضات الرئيسية التي تركز عليها عملية القياس والخصائص التي تتسم بها عملية القياس المحاسبي. وتشتمل مفاهيم القياس المحاسبي على (1):

1. مفهوم المحافظة على رأس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل ويترتب على ذلك تحديد تغيرات المركز المالي التي تمثل أجزاء دخل المنشأة، وتم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي على أساس أن الدخل لا ينتج إلا بعد المحافظة على رأس المال النقدي.

2. عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس، ويترتب على هذا المدخل تحديد أساس القياس المحاسبي، التي تعتمد على طبيعة الأصل أو الالتزام موضوع القياس وعلاقته المباشرة أو غير المباشرة بالتدفقات النقدية للمنشأة.

تمر عملية إنتاج المعلومات المالية في المحاسبة بثلاث مراحل أساسية هي مرحلة التحديد والقياس والإيصال المحاسبي. ويقصد بالتحديد تعريف العنصر المراد قياسه بطريقة واضحة محددة، أما القياس فيتمثل في ترجمة الأحداث المالية إلى لغة الأرقام الطبيعية على ضوء قواعد وأسس معرفة بحيث تكون قابلة للتجميع والتفريق والتصنيف حسب الحاجة. وتهتم المرحلة الأخيرة بتحديد نوعية وكمية المعلومات المنتجة والتي تقتضي إعلام المستفيدين بها وأسلوب عرضها (2).

ارتبط القياس المحاسبي بالمحاسبة منذ نشأتها، وأصبح عنصراً من عناصر عمليات المحاسبة الأساسية ولا يمكن تحقيق الأهداف المحاسبية أمية كبيرة إذ دون القياس تفقد المحاسبة الكثير من الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الشركة.

---

(1) د. محمد إبراهيم عبد الحميد، القياس المحاسبي وقيمة المنشأة، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في تعظيم قيمة المؤسسات ورشة عمل المدخل المحاسبي لترشيد قرارات الاستثمار والتمويل، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفترة من 6-10 مايو 2007م، ص3.

(2) عبد الرحمن إبراهيم الحميد، دراسة ميدانية لتحديد مدى التزام البنوك التجارية بالمملكة العربية السعودية بمتطلبات معيار العرض والإفصاح العام الصادرة من مؤسسة النقد العربي السعودي عند اعداد قوائمها المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد(33) العدد الأول، 1996م، ص 230.

- القياس المحاسبي عبارة عن عملية تحديد أرقام للظواهر الاقتصادية المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل والمتعلقة بوحدة محاسبة معينة بالاعتماد على مشاهدات وقواعد معينة، ومن ذلك يمكن استخلاص عدة مفاهيم أساسية تكاد تلقى في تحديد الأركان الرئيسية للقياس المحاسبي يمكن عرضها في جملة من النقاط التالية (1):
1. القياس المحاسبي يقوم بترجمة للظواهر الاقتصادية إلى أرقام عددية ذات طابع زمني.
  2. يستوجب أن تكون هذه الأحداث الاقتصادية متعلقة بوحدة محاسبية معينة.
  3. القياس المحاسبي هو عملية ترجمة للأحداث الاقتصادية تشمل الماضي والحاضر.
  4. يستوجب أن يكون عملية القياس طبقاً لقواعد محاسبية معينة تكون موضوعية مسبقاً وتتسم هذه القواعد بصفة الثبات في التطبيق عند استخدام القياس المحاسبي.
  5. لا تقتصر عملية القياس على مشاهدة الظواهر الاقتصادية الماضية أو الحاضرة فحسب بل تمتد للتنبؤ بالظواهر المستقبلية في ضوء مجموعة القواعد العلمية.
  6. يستوجب توفر خاصية التجميع الرياضي في الظواهر الاقتصادية المراد قياسها وإلا فإن عملية القياس المحاسبي تكون دون جدوى إذا لم تتوفر هذه الخاصية.
  7. الهدف النهائي لعملية القياس هو تزويد المستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات الاقتصادية الملائمة.

يمثل القياس في المحاسبة المرحلة الأكثر حسماً من مراحل العمليات المحاسبية نظراً لأن ما تعجز المحاسبة عن قياسه لا يدخل ضمن نطاق المعلومات المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المتعددة، والتي تسعى المحاسبة إلى التعبير عن حدوثها، ونتيجة تفاعل بعضها مع البعض سواء كان ذلك بشكل نقدي أو كمي، تمهيداً لعرضها وتقديمها بشكل يتيح للمهتمين بتلك المعلومات ونتائج تفاعل بعضها مع إمكانية استخدامها في ترشيد القرارات الخاصة بهم (2).

---

(1) د. قاسم نايف علوان، ونجبة ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم - القياس - التطبيق، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008م)، ص.ص 24-25.

(2) علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها: بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية، بحث غير منشور، 2005م، ص.6.

يرى الباحث أن مفهوم القياسي المحاسبي، تطور ليشمل بجانب إعداد معلومات عن أداء المنشأة، إعداد معلومات تساعد في التخطيط لأنشطتها الاقتصادية والاجتماعية الاستراتيجية والتكتيكية مثل فتح أسواق جديدة أو الانضمام إلى منشأة أو منشآت أخرى أو تحسن جودة المنتج أو وضع خطة لرعاية عمالها اجتماعها إلى جانب الاهتمام بالأمر البيئية بما يخدم توجه البحث الحالي.

### ثانياً: مفهوم التكاليف البيئية

تؤثر المنشآت على اختلافها على البيئة، خاصة المنشآت الصناعية، حيث أن عمليات التشغيل والإنتاج تنتج مخلفات تحتاج إلى اتخاذ إجراءات أهمها: عمليات التخلص من هذه المخلفات، وكيفية تصريفها، أما برميها أو حرقها أو طمرها أو إغراقها في البيئة المحيطة دون تحمل أي مقابل مادي، مما يؤدي إلى أحداث اضرار يمكن أن تتراكم وتصبح بالغة في آخر المطاف، لذلك برزت الحاجة لإعادة النظر في قضايا البيئة وآثار التلوث البيئي، مما دعي للمطالبة من قبل المجتمعات بتحميل المنشآت الملوثة للبيئة التكاليف المسئولية عنها تجاه البيئة<sup>(1)</sup>.

تعرف التكاليف البيئية بأنها تلك التكاليف التي تحدث نتيجة سوء الجودة أو سوء الجودة البيئية التي قد توجد، وعلى ذلك، فالتكاليف البيئية تتعلق بخلق، واكتشاف، وعلاج، ومنع تدهور البيئة<sup>(2)</sup>.

وعرفت بأنها تتمثل في التأثيرات النقدية وغير النقدية التي تحدثها المنشأة أو المنظمة نتيجة أنشطة تؤثر على جودة البيئة، وتتضمن هذه التكاليف كلاً من التكاليف التقليدية أو المعروفة، والتكاليف المستترة المحتملة، والتكاليف الملموسة بدرجة أقل<sup>(3)</sup>.

كما تعرف التكاليف البيئية بأنها عناصر التكاليف المرتبطة، برقابة وتحديد ومنع وتصحيح الأخطاء الناتجة عن تصرفات وقرارات، لها آثار عكسية محتملة على حياة

(1) د. عفاف أسحق أبوزر، مرجع سابق، ص428.

(2) د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، دراسة تحليلية لمشكلات نظام معلومات المحاسبة الإدارية البيئية مع التطبيق على قطاع الأعمال في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2002م، ص.ص473-474.

(3) د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، مرجع سابق، ص474.

الإنسان والحيوان والنبات وتمثل التكاليف البيئية المتعلقة بالتخلص من المنتجات أو إعادة تدويرها متغيراً هاماً لكل من المنتجين والمستهلكين (1).

ويراها أحد الباحثين ممثلة لجميع التضحيات ( صريحة وضمنية) والتي تتحملها المنشأة لمنع الأضرار البيئية أو تجنب هذه الأضرار، سواء في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها ولها آثار سلبية على البيئة(2).

تمثل التكاليف البيئية مقدار ما تتحمله منشأة الأعمال في سبيل المحافظة على البيئة الضامة لها سواء داخل المنشأة ذاتها أو ما يحيطها(3).

كذلك أشير إليها على أنها تلك التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل تجنب المجتمع كله جزءاً من الأضرار التي سببتها له، وليس لهذه التكلفة مردود اقتصادي مباشر، ولا تعتبر ضرورية لممارسة الوحدة لنشاطها الاقتصادي(4).

يرى أحد الباحثين أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تمثل فرع جديد في المحاسبة له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة. والخصوصية للتكاليف البيئية واضحة، وإنما من الصعب اعتبار المحاسبة عنها فرعاً محاسبياً، وأنه يمكن اعتباره أحد أنظمة التكاليف الفرعية(5).

يرى الباحث أن التعريف الأول ينظر إلى هذه التكاليف على أساس الأنشطة التي

---

(1) د. حسين محمد عيسى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، ( القاهرة: مكتبة عين شمس، 2004م)، ص107.

(2) سوسن عبد المنعم، التكاليف البيئية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة فراع بني سويف، العدد الرابع، 2004م، ص428.

(3) د. عادل طه أحمد فايد، التتبع المنبعي للمخاطر البيئية وتكاليف درئها مع دراسة تطبيقية لبيان آثارها السلبية بإحدى منشآت القطاع الصناعي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2014م، ص405.

(4) خليل إبراهيم رجبالحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية: نموذج مقترح، مجمع مداخلات الملتقى الثاني حوال الأداء المتميز للمنظمات الحكومية بعنوان: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة الجزائر، الفترة من 22-23 نوفمبر، 2011م، ص210.

(5) محمد عباس بدوي، والأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، ( الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008م)، ص454.



تحدثها من خلق واكتشاف وعلاج ومنع، أما بقية التعاريف فتندرج تحت مظلة النظر إليها من ناحية الأثر الناتج عن تلك الأنشطة التي تقوم بها المنظمة خلال القيام بعملياتها، بالإضافة إلى النظر إليها فيما إذا كانت هذه التكلفة نقدية أو غير نقدية.

كما يلاحظ أن هذه التعاريف لم يحددا ما إذا كانت هذه التعاريف تأخذ في الاعتبار منظور المنظمة أم منظور الاقتصاد القومي. إذ يرى الباحث، أنه من الضروري عند تعريف التكاليف البيئية يجب تعريفها على مستوى المنظمة من منظور المنظمة نفسها، ومن منظور الاقتصاد القومي أيضاً، فبالنسبة لمفهوم التكاليف البيئية على مستوى المنظمة من منظور الاقتصاد القومي، يمكن القول بأنها تتمثل في تكاليف الأنشطة والبرامج والعمليات البيئية المختلفة التي تقوم بها الدولة تنفيذاً للسياسة البيئية العامة للدولة تحقيقاً للأهداف البيئية العامة للدولة. هذا بالإضافة إلى تلك التكاليف التي تتحملها الدولة للتحقيق من مدى التزام المنظمات بالسياسة البيئية العامة للدولة، وعدم تعارض أنشطتها وبرامجها وعملياتها مع الأهداف البيئية العامة للدولة، ومدى التزامها بالقوانين البيئية، وكذلك أيضاً في التزام تلك التكاليف التي تتحملها الدولة نتيجة عدم التزام المنظمات، أو فشل المنظمات في الالتزام، بالمتطلبات البيئية، والتي لا تدفع المنظمات عنها تعويضات أو غرامات، وبمعنى آخر لا تدخل تلك الأعباء أو الأضرار ضمن تكلفة القرار لصانع القرار على مستوى المنظمة.

أما بالنسبة لمفهوم التكاليف البيئية على مستوى المنظمة من منظور المنظمة نفسها، فهي تتمثل في تكاليف الأنشطة والبرامج والعمليات البيئية التي تؤديها المنظمة سواء بصفة الزامية أو اختيارية، وذلك تنفيذاً للسياسة البيئية للمنظمة وذلك لتحقيق الأهداف البيئية الموضوعة للمنظمة، هذا بالإضافة إلى تلك التكاليف التي تتحملها المنظمة للتحقيق من الالتزام بالبرامج والسياسات البيئية الموضوعة، بالإضافة كذلك إلى تلك التكاليف التي تتحملها المنظمة نتيجة عدم الالتزام، أو فشل في الالتزام، بالمتطلبات والبرامج والسياسات والقوانين البيئية، سواء كانت تلك التكاليف تمثل تكاليف علاج أو تعويضات أو مكاسب ضائعة.

**ثالثاً: أنواع التكاليف البيئية**

عادة ما تكون التكاليف البيئية متضمنة مع عناصر التكاليف غير المباشرة في ظل التبويب الوظيفي للتكاليف بالمنشآت الصناعية، وكونها مدمجة يعني أن اعتمادية التكاليف تكون غير محققة حين استخدامها في الأغراض المختلفة. وتعتبر محاولة فصل هذه التكاليف ممثلة لمنفعة مزدوجة، حيث تظهر باقي عناصر التكاليف المباشرة وظيفياً في صورة دقيقة مع صدق ما تستخدم فيه داخل منشأة الأعمال، مع تجميع التكاليف البيئية في وعاء واحد، ثم تبويبها للاستفادة بها خاصة في مجال الإفصاح عنها، والذي قد يكون من بين التشريعات البيئية أو ضمن اشتراطات الموافقة على إقامة المشروعات من خلال تقييم الأثر البيئي للمشروع<sup>(1)</sup>.

يمكن للباحث أن يوحد عرض أنواع التكاليف البيئية من خلال توجهات آراء الباحثين والكتاب كالاتي:

1. هناك عدة أنواع للتلوث البيئي منها على سبيل المثال لا الحصر، التلوث الهوائي، والتلوث الكيميائي، والتلوث المائي، والتلوث الضوضائي، والتلوث البصري، والتلوث الاشعاعي والبيولوجي، لذلك تسعى جهود المحاسبة البيئية لعمل تقديرات للتكاليف والمنافع المرتبطة بها. تقسم التكاليف البيئية بشكل عام<sup>(2)</sup>:

ب. التكاليف البيئية المباشرة: تتمثل تلك التكاليف في الآتي:

- i. تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها الشركات.
- ii. تكاليف الاجور والرواتب للمصابين بالأمراض التي أصيبوا بها خلال فترة عملهم وتعطلهم عن العمل.
- iii. تكاليف المحاصيل الزراعية التالفة في المناطق المتأثرة بالتلوث.
- iv. تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها والمحافظة على جودة الهواء.
- v. تكاليف بيئة ناتجة عن المخالفات الصناعية.
- vi. تكاليف بيئة ناتجة عن المعالجات في الصناعات.

---

(1) طه عليوي ناصر، وهيثم هشام الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد الثاني والسبعون، 2012م، ص70.

(2) عفاف اسحق أبوزر، مرجع سابق، ص429.

vii. التكاليف البيئية الناتجة عن إعادة التدوير.

viii. التكاليف البيئية المتعلقة بتقليل المخلفات وتقليل اضرارها من خلال استعمال بدائل تصنيع صديقة للبيئة.

ب. التكاليف البيئية الغير مباشرة: تتمثل في التكاليف التي تخدم مراحل الانتاج ككل مثل (تكاليف الموارد البيئية المستنزفة خلال عملية الإنتاج مثل الهواء والماء والحياة البرية من نباتات وحيوانات)، وفئات التكلفة المرتبطة بالبيئة حسب إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين تتمثل فيما يلي:

i. تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج، وتشمل تكاليف شراء الموارد الطبيعية، مثل المياه وغيرها من المواد التي يتم تحويلها الى منتجات.

ii. تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج وتشمل تكاليف الشراء (وأحياناً معالجة) الطاقة والمياه والمواد الأخرى التي تصبح مخرجات إنتاج وليست منتج (المخالفات والانبعاثات).

iii. تكاليف التحكم بالمخالفات والانبعاثات وتشمل تكاليف تناول ومعالجة والتخلص منها.

2. قدمت وكالة حماية البيئة الامريكية عام 1991م إطاراً لتحديد التكاليف البيئية، وقسمت هذه التكاليف إلى أربعة اقسام (1) :

أ. القسم الأول: تناول التكاليف التقليدية للشركة مثل تكاليف المعدات والمواد الخام.

ب. القسم الثاني: تناول التكاليف المستمرة وهي الناتجة عن الأنشطة اللازمة للالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية، والالتزام الاختياري بأكثر من هذه التشريعات.

ج. القسم الثالث: تناول التكاليف المحتملة وهي تكاليف معالجة او التعويض عن التلوث البيئي المحتمل.

---

(1) أ.د. نادية راضي عبدالحليم، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال مرجع سابق، ص.ص 433-435.

د. القسم الرابع: تناول تكاليف علاقة الشركة بالمجتمع وهي التكاليف المرتبطة باتجاه الشركة نحو تحسين صورتها امام المجتمع خاصة العملاء والموردين والمستثمرين والمقرضين.

3. يمكن أن تؤثر الاستجابة للقوانين البيئية بقوة على تكاليف المنتج في صناعات مثل الكيماويات والورق والصلب والمرافق، وتؤثر اللوائح والتشريعات البيئية على تكاليف الشركات بطرق متعددة، ويمكن للنظم المحاسبية أن تحدد بسهولة تكاليف الاستجابة البيئية لظاهرة ومن ثم تستخرجها وتجمعها، ومثال ذلك تكاليف تركيب وصيانة معدات التحكم في التلوث، وتكاليف معالجة الانبعاثات، كما تؤثر اللوائح على التكاليف بطريقة غير مباشرة عندما تفرض قيود اضافية على تكنولوجيا الإنتاج في الشركات، مثال على ذلك فقد تتطلب الاستجابة البيئية من الشركة استخدام مدخلات اقل تلويثاً للبيئة أو تغيير العملية الإنتاجية وذلك بهدف الحد من الانبعاثات الصادرة، ويمكن تبويب التكاليف البيئية إلى الأنواع التالية<sup>(1)</sup>:

أ. تكاليف تصميم نظام الإدارة البيئية: تتمثل في التكاليف المرتبطة بالتغيرات التنظيمية، وتكاليف تطبيق إجراءات جديدة، وتكاليف وضع مقاييس للأداء البيئي.

ب. تكاليف تطبيق تشريعات بيئية: تمثل في تكاليف إدخال تعديلات تكنولوجية عن طريق شراء معدات أقل تلويثاً للبيئة، وإدخال بعض المعدات التي تعمل على حماية البيئة من التلوث.

ج. تكاليف المخاطر البيئية المحتملة: تستعد لها المنظمة بتقييم البدائل التي تشمل مخاطر بيئية واختيار افضلها في محاولة تحويل المخاطر عن طريق التأمين.

د. تكاليف المراجعة البيئية: ويضاف اليها تكاليف الفحص البيئي الدوري.

4. مع تزايد الكوارث البيئية وتعاضم تأثير قوانين حماية البيئة بدأ الاهتمام بالتركيز على استنباط أساليب القياس وإدارة التكاليف البيئية، وبدا محاسبو التكاليف في الاهتمام بقياس عناصر التكلفة البيئية والبحث عن اسباب حدوثها وهنالك أسباب تؤدي إلى تحقيق

---

(1) المرجع السابق، ص435.

التكاليف وهى أسباب قانونية تنظيمية وأسباب اجتماعية حضارية وأسباب خاصة بالمستهلك والأعمال وهذه الأسباب تقود الى قيام المنشأة بالعديد من الأنشطة وهى (1):

أ. أنشطة مانعة: تهدف هذه المجموعة من الأنشطة الى تخفيض وإزالة الأسباب المحتملة والتي تؤدي إلى أثار بيئية عكسية غير مرغوبة ومن هذه الأنشطة القيام بإعادة تصميم العمليات الإنتاجية.

ب. أنشطة التحديد والتقييم: تهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وينتج عن مزاولة هذه الأنشطة تكاليف خاصة بعمليات التحديد والتقييم ومنها متابعة مستويات المواد السامة داخل المصنع وعمليات المراجعة البيئية.

ج. أنشطة رقابية: تهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى الرقابة والتحكم في الموارد المستخدمة الضارة بالبيئة وينشأ عن مزاولة هذه الأنشطة تكاليف رقابية.

د. أنشطة الفشل: تهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى الرقابة والتحكم في الموارد المستخدمة الضارة بالبيئة وينشأ عن مزاولة هذه الأنشطة تكاليف علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة.

5. بوبها أحد الباحثين من حيث ارتباطها بالمنتجات إلى (2):

أ. التكاليف العادية وتكاليف التشغيل:

وهي التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمال والطاقة والتدريب وتحمل هذه التكاليف بشكل تقليدي على المنتجات باستخدام معدلات تحميل التي تعتمد للأساس على ساعات العمل المباشر .

---

(1) منى صبح محمد إبراهيم، مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الحديثة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، 2004م، ص.ص 167-168.

(2) رانية محمد الباز السيد، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2008م، ص. ص 64-65.

ب. التكاليف القانونية:

التكاليف الحكومية الخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية وتشمل نفقات إعلام التقارير والتصاريف حول اختبارات والتدريب والفحوصات تعتمد في تحميلها على أسلوب التكاليف على أساس النشاط أي بالاعتماد على الأنشطة التي كانت سبباً في حدوث تلك النفقات.

ج. التكاليف المحتملة:

تشمل العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية والإصابات الشخصية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية.

د. التكاليف الصريحة:

هي التي تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية وتبوء وفقاً للنظام المحاسبي المنشآت على أنها تكاليف بيئية ومنها تكاليف تركيب وصيانة معدة مراقبة التلوث وتكاليف معالجة التلوث الجوي والذي ينتج من دخان المصانع واستخدم دخلاً لتقليل التلوث في العمليات الإنتاجية للخدمة لانبعاث الملوثات في الجو.

د. التكاليف الضمنية: هي التي تتضمن حساباتاً خربولها

تأثير على إجمالي التكاليف وخاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب وتظهر في حساباتاً خربولها ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة ومنها التكاليف البيئية الطارئة.

5. يرى أحد الباحثين أن تبويب التكاليف وفقاً لمسببات حدوثها والتكلفة إلى (1):

أ. التكاليف الرأسمالية:

التكاليف المرتبطة باستخدام المواد الخام ومهمات التشغيل ويؤدي الترشيد في استخدامها هذه الموارد لرفع كفاءة استخدامها الموارد البيئية والمعلومات المتعلقة بهذه التكاليف فتساعد في اتخاذ القرارات.

ب. التكاليف المستترة: التكاليف التي تتضمن عناصر أو مجموعات تختلف في عدها

الزمن فيمنه من حيث قبل عمليات التشغيل ومنها ما يحدث بعد انتهائها

عمليات التشغيل وتكاليفها تتضمن منتجات تغير مضرتها البيئية وتكاليفها مفاضلة بين البدائل المختلفة لرقاب

ة التلوث والتكاليف البيئية الملزمة وهي التي تتطلبها

اشتراطات قانونية مثل تكاليف إعداد التقارير الرئيسية وملاحظة ومراقبة التلوث.

(1) طه عليوي ناصر، وهيثم هشام الخفاف، مرجع سابق، ص 72.

ج. التكاليف البيئية الاختيارية: وهى التي تتزاو لها المنشأة دون وجود ضوابط واشتراطات قانونية مثل تكاليف وضع خطط بيئية وتدراسات الجدوى وتكاليف عادة تدوير النفايات.

د. تكاليف التخلص من الآثار السلبية: مثل تكاليف التخلص من مخلفات التشغيل فغالباً ما يترتب على عمليات التشغيل بعض الآثار السلبية على البيئة من المخلفات الناتجة عن هذه العمليات ومن الضروري من الناحية القانونية والاجتماعية إزاله هذه الآثار السلبية.

6. يترتب علي أنشطة الوحدات الاقتصادية تكاليف والتزامات بيئية مما يؤثر علي القوائم المالية التي يتم إعدادها في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومن أمثلة هذه المصروفات علي سبيل المثال<sup>(1)</sup>:

أ. المصروفات البيئية الجارية.

ب. المصروفات البيئية التي تخص فترة أو فترات سابقة.

ج. التكاليف التي يمكن رأسملتها وكذلك التكاليف البيئية المستقبلية.

7. يرى أحد الباحثين أن التكاليف البيئية يمكن تبويبها من حيثيات متعددة، فهناك تكاليف بيئية إلزامية واختيارية ورأسمالية منظورة وغير منظورة، مصاحبة وعارضة، داخلية وخارجية، مباشرة وغير مباشرة في علاقتها بموردها، وهناك تبويب من حيث المرحلة المتطلبة لها من بين مراحل سلسلة القيمة للمنتجات بدءاً من مرحلة التفكير في المنتج وحتى مرحلة ما بعد البيع وما تستلزمه، بالإضافة إلى التبويب من حيث الأنشطة<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث أن مصطلح التكاليف البيئية قد استخدم في العديد من الكتابات والتطبيقات العملية المتعلقة بالمحاسبة المالية والإدارية والدولية، وفي كتابات بعض الاقتصاديين عند الحديث عن الآثار الخارجية لأنشطة الوحدة الاقتصادية على الأطراف الخارجية غير المرتبطة بنشاطها ولكنها تتأثر به، نتيجة التلوث الناشئ عن أنشطتها ويؤدى في الغالب لنقص في قيمة ممتلكاتهم ولارتفاع التكاليف الصحية التي يتحملونها.

(1) أ. د. حسين مصطفى هلالى، مرجع سابق، ص

(2) د. عادل طه أحمد فايد، مرجع سابق، ص ص 407-408.

### ثالثاً: قياس التكاليف البيئية

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المنشأة بمسئوليات اجتماعية وبيئية معينه، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصراً بموجب القانون<sup>(1)</sup>.

يؤكد أحد الباحثين أن الأنشطة البيئية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية تندرج ضمن الأحداث والظروف والعمليات التي تخضع لعملية القياس المحاسبي، نظراً لتوفر الإمكانية لتحديدها وتميزها كأحداث مقبولة للمعالجة المحاسبية، فضلاً عن ظهورها بصيغة مقبولة للمعالجة في واحد أو أكثر من النظم المحاسبية في الوحدة المحاسبية<sup>(2)</sup>.

تتمثل الأنشطة ذات المضمون البيئي التي تؤديها الوحدات الاقتصادية بهدف المساهمة في حماية واستدامة البيئة والمندرجة ضمن مجالات الأداء البيئي في<sup>(3)</sup>:

1. وقائع ذات أثر على اقتصاديات الوحدة المحاسبية، كما هو الحال مثلاً عند قيام تلك الوحدات باقتناء موجودات ثابتة للحد من آثار التلوث.

2. أوضاعاً معينه تلتزم بها الوحدات المحاسبية، لها تأثير حاصر أو مستقبلي عليها، ترتبت نتيجة لنشوء حالة أو مجموعة من الأحوال في البيئة التي تعمل بها تلك الوحدات كما هو الحال مثلاً عند قيام تلك الوحدات بتبني إجراءات معينه للتخلص من النفايات بطريقة صحيحة تنفيذاً لقوانين حكومية نافذة.

3. عمليات معينه تبادلية أو تحويلية تقوم بها الوحدات المحاسبية، كما هو الحال مثلاً عند قيام تلك الوحدات بتسديد التزام مالية للتعويض عن الأضرار البيئية.

القياس المحاسبي للآثار البيئية يعتبر ظاهرة حديثة نسبياً، ولكن مع ظهور القوانين الخاصة بحماية البيئة تأكد للمحاسب الاهتمام بهذا القياس والإفصاح عنه، وبدا من المشروعات التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة والتعامل معها على أساس (من يلوث يدفع) تطبيقاً لمبدأ هام من مبادئ النظم البيئية (تحمل المشروعات بتكلفة رقابة عناصر تلوث

(1) أحمد محمد شهير السيد عمر، مرجع سابق، ص 81.

(2) على ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، مرجع سابق، ص 8.

(3) محمد مسعود صالح مسعود، دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقدير التكاليف المستترة للوفاء بمتطلبات الحفاظ على البيئة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2014م، ص. ص 58-59.



البيئة الناتجة من أنشطتها كأثار سلبية، ولقد أوصى بتطبيق هذا المبدأ مجلس إعداد المبادئ الإرشادية للنواحي الاقتصادية للسياسات البيئية. حيث يتمشى ذلك مع تطبيق مبدأ تحميل التكاليف حيث يجب إدارة تكلفة رقابة عناصر التلوث وتكلفة السلع والخدمات التي ينتجها المشروع من خلال معيارين<sup>(1)</sup>:

1. الاستفادة من العناصر.

2. السببية في حدوث العنصر.

بدأ الاهتمام داخل الشركات والمشروعات لتبنى أساليب حماية البيئة ومحاولة قياس وإدارة تكاليف الحفاظ على البيئة - خاصة مع ظهور مواصفات جديدة للأيزو ISO14000 والتي تتطلب أن يمارس المشروعات أنشطة صديقة للبيئة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية والتسويقية بالإضافة إلى اعتبارات المنافسة العالمية وتطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة وغيرها. وبذلك أصبح المحاسبون يواجهون تحديات كبيرة لتوفير المعلومات الملائمة للقياس المحاسبي للآثار البيئية<sup>(2)</sup>.

اهتمت الدراسات المحاسبية في مجال البيئة بالبحث عن أسلوب محاسبي لأخذ الآثار البيئية في الحسبان عند عرض المعلومات المحاسبية، وأيضاً عند اتخاذ القرارات المختلفة اقتصادية وإدارية، هذا بالإضافة إلى تحديد التكلفة الرأسمالية والتكلفة الجارية (تكلفة التشغيل) لبرامج رقابة عناصر تلوث البيئة المختلفة. وليس ثمة شك في أن وجود هذا الإطار يحقق المزايا الأتية للمحاسبين ومتخذي القرارات<sup>(3)</sup>:

1. تحقيق قياس دقيق لأداء المشروعات سواء للدخل على مستوى المشروعات أو على المستوى القومي.

---

(1) د. أحمد فرغلي محمد حسن، قياس تكلفة تلوث البيئة لصناعة تكرير الزيت بالمملكة العربية السعودية - بالتطبيق على مصفاة الرياض للبترو، ( الرياض: مركز البحوث، كلية العلوم الإدارية جامعة الملك سعود، 1983م)، ص206.

(2) أ.د. حامد طلبة محمد، دراسة تحليلية للجوانب المحاسبية لمشكلة تلوث البيئة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 1986م، ص105.

(3) د. مصطفى نبيل علي الشامي، مرجع سابق، ص386.

2. تقليل المخاطر البيئية على المشروعات بسبب ردود الأفعال الرسمية والشعبية بما يحقق التوازن فيما بين التنمية الاقتصادية والتنمية البيئية.
  3. توفير المعلومات بشكل أفضل عن مشكلات البيئة لمتخذي القرارات في كافة المستويات.
  4. اقتراح البدائل المختلفة لحل المشكلات والمفاضلة بينهما عند التنفيذ بما يعود بالنفع على الاقتصاد القومي.
- ظهرت جهود متعددة من خلال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة ممثلة في لجان خبراء العمل للمحاسبة البيئية وركزت جميعها على ضرورة بيان موقف المنظمات من تكاليف الآثار والالتزامات البيئية الطارئة في قائمة المركز المالي كاعتراف بالخسائر البيئية في حالة احتمال حدوثها أو كان مقدار الخسارة قابلاً للقياس. وقد خضعت المعالجة المحاسبية لمجموعة من المعايير العامة من أهمها ما يلي<sup>(1)</sup>:
1. التحميل على الإيراد في الفترة المحددة مالياً .
  2. أن تعامل المتعلقة منها بفترة سابقة على أنها تعديل لفترة سابقة إلا إذا كان هناك خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية الصحيحة.
  3. أن تتم رسملتها إذا كانت تقي بشروط زيادتها لطاقة الاصول الأخرى أو تحسن منسلامتها أو كفاءتها وكونها تخفيض أو تمنع التلوث البيئي وتحافظ على البيئة.
  4. الاعتراف بها عندما يكون هناك التزام قانوني بتحميلها ليكون لمشروع متوائماً مع متطلبات هذا الالتزام.
  5. تقديرها وفقاً لأفضل تقدير ممكن وفي حالة عدم التأكد يؤخذ أقل تقدير لها، وفي الحالات الخاصة التي يمكن تقديرها يجب الإفصاح عن وجودها بشكل وصفي ومدى الجهود المبذولة للقضاء عليها أو تقليلها.
  6. يجب ألا يتم خصم الاستردادات المتوقعة أو العوائد منها، كما يجب تقديم التقارير حولها بشكل مفصل.
  7. يجب الإفصاح المباشر عن كافة أنواع البنود التي يتم إدراجها كتكاليف بيئية.

---

(1) المرجع السابق، ص401.

8. أن تتبع في قياس التكاليف البيئية المرتبطة بفترات زمنية طويلة بأحد الأساليب الأتية:  
أسلوب القيمة الحالية - التكلفة الحالية التكاليف المتوقعة.

لعل ما يجب أن نضعه في الاعتبار ونحن بصدد قياس تكلفة الآثار السلبية من تلوث البيئية أن هناك عدداً من العوامل تؤثر في هذا القياس فيما يلي (1):

1. مدى إمكانية تحديد مصادر الآثار السلبية.
2. مدى إمكانية تحديد المسؤولية عن هذه الآثار.
3. القدرة على التحكم في مستويات هذه الآثار .
4. أثر العوامل الجوية كالرياح والترسب والإشعاع والرطوبة.
5. التشريعات والمعايير البيئية.
6. التكوين السكاني (التركيبة).
7. تكوين سوق الإنتاج والاستهلاك (التركيبة).
8. الأضرار الصحية والمادية المتوقعة.

يتم قياس التكاليف البيئية من خلال تحديد إجمالي التكاليف البيئية ثم تبويب إجمالي التكاليف طبقاً لمسبباتها ثم إعداد نظم تقارير للتكاليف البيئية وفهم دراسة وتحليل القرارات الإدارية التي ينتج عنها التكاليف البيئية.

تتمحور القضايا ذات الصلة بالتكاليف البيئية حول الفترة أو الفترات التي ينبغي الاعتراف فيها بالتكاليف وهل ينبغي رسملتها أو أقفالها في قائمة الدخل، وفي بعض الحالات يمكن أن تتصل التكلفة البيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة، ومثال ذلك الضرر البيئي الذي قد لحق بها قبل حيازتها الآلات الحديثة، على أن المعايير المحاسبية تستبعد عموماً معاملة التكاليف البيئية كتنسوية تمت في فترة سابقة ما لم يكن قد حدث تغير في السياسات المحاسبية المتبعة أو المطبقة (2).

---

(1) د. جمال الدين صلاح عوض، التحليل المحاسبي لتكاليف التحكم البيئي - دراسة علمية ميدانية بقطاع الغزل والنسيج، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني، 1998م، ص.ص 269-270.

(2) د. أحمد عبدالرحمن المخادمة، د. ياسين أحمد العيسى، مرجع سابق، ص345.

كذلك ينبغي رسملة التكاليف البيئية إذا كانت تتصل بشكل مباشر أو غير مباشر بالمنافع الاقتصادية التي تحققها المنشأة الصناعية في المستقبل من خلال<sup>(1)</sup>:

1. زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المنشأة أو تحسين كفاءتها.
  2. خفض أو منع التلوث البيئي الممكن حدوثه نتيجة عمليات إنتاجية تتم المستقبل.
- لإجراء قياس تكاليف التلوث ومعالجتها في البيانات المحاسبية، على المحاسب التمييز بين نوعين من التكاليف هما<sup>(2)</sup>:

1. تكاليف الحد من التلوث: ويندرج تحت هذا البند التكاليف الرأسمالية التي تتفق من أجل الحصول على الأجهزة والمعدات التي تستخدم للحد من التلوث الذي تسببه الآلات المستخدمة في الإنتاج.

بما أن معدات الحد من تلوث تمتاز بذات الخصائص التي تمتاز بها الآلات، إلاأنهما مختلفان من حيث الغايات، حيث تستخدم معدات الحد من التلوث لتقليل أضرار البيئة التي تسببها الآلات المستخدمة في الإنتاج، لذلك يلزم الفصل بين هذه التكاليف، ومعالجتها بشكل مستقل من حيث القياس والمعالجة المحاسبية.

2. تكاليف إزالة التلوث: هي التكاليف التي تحدث لإزالة أثر التلوث الذي تحدثه الأنشطة الصناعية الجارية أثناء عمليات الإنتاج، كالتكاليف التي تتفق على التعقيم وإزالة نفايات الإنتاج ومعالجتها لاحقاً، وهذه التكاليف والتي تشكل عبئاً على دخل الفترة التي أنفقت فيها، على خلاف النوع الأول من التكاليف التي يجرى تخصيصها على الفترات المحاسبية المختلفة، نظراً للاستفادة من خدماتها لأكثر من فترة محاسبية<sup>(3)</sup>.

يرى أحد الباحثين أن القياس المحاسبي للآثار البيئية يعتبر ظاهرة حديثة نسبياً، ولكن مع ظهور القوانين الخاصة بحماية البيئة تأكد للمحاسب الاهتمام بهذا القياس والإفصاح عنه، وبدا من المشروعات التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة والتعامل معها على أساس)

---

(1) مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ( عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002م)، ص241.

(2) جعفر طالب أحمد ، إشكالية التلوث الهيدروكربوني وانعكاسه على التنمية المستدامة في العراق، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط العدد السابع عشر، 2015م، ص14.

(3) محمد عبدالكريم علي عبد ربه، مقدمة في اقتصاديات البيئة، ( الإسكندرية: مؤسسة زايد الدولية للبيئة، 2003م)،

من يلوث يدفع) تطبيقاً لمبدأ هام من مبادئ النظم البيئية تُحْمَل المشروعات بتكلفة رقابة عناصر تلوث البيئية الناتجة عن أنشطتها كأثار سلبية، ولقد أوصى بتطبيق هذا المبدأ مجلس إعداد المبادئ الاسترشادية للنواحي الاقتصادية للسياسات البيئية<sup>(1)</sup>، حيث يتمشى ذلك مع مبدأ تحميل التكاليف، حيث يجب إدراج تكلفة رقابة عناصر التلوث تكلفة السلع والخدمات التي ينتهجها المشروع من خلال معيارين<sup>(2)</sup>:

1. الاستفادة من العناصر.

2. السببية في حدوث العنصر.

يلخص أحد الباحثين الصعوبات في قياس التكاليف البيئية في الاتي<sup>(3)</sup>:

1. صعوبة الحصر الكمي العيني للتلوث باعتبار أن التلوث وآثاره المختلفة عملية معقدة فنياً ويأخذ صور متعددة وينتشر لمسافات بعيدة تظهر آثاره على فترات زمنية طويلة.

يؤكد هذا أحد الباحثين من خلال رويته التي تعتمد على أن المشكلة الأساسية في المحاسبة الاجتماعية هي كيفية التوصل إلى القياس الكمي للأنشطة والتأثيرات الاجتماعية، خاصة وأن التأثيرات الاجتماعية لا يمكن قياسها في شكل كمي<sup>(4)</sup>.

2. صعوبة تخصيص التلوث ونسبته إلى مصدر معين في بعض الحالات مثل حالة عمل المشروع ضمن المناطق الصناعية المجمعة.

3. غياب السوق النشط لتسعير كميات التلوث وتقييمها مادياً حتى ولو تم النجاح في حصرها كميّاً نتيجة غياب سوق التعامل وأسعار التبادل التي يمكن بموجبها تقييم تلك الكميات حيث لا يوجد عملياً سوق نظامي تباع وتشتري فيه وحدات التلوث المختلفة.

---

(1) د. أحمد فرغلي محمد حسن، قياس تكلفة تلوث البيئة لصناعة تكرير الزيت بالمملكة العربية السعودية بالتطبيق على مصفاة الرياض للبترو، ( الرياض: مركز البحوث كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، 1983م)، ص 68.

(2) د. مصطفى نبيل الشامي، القياس المحاسبي للآثار البيئية بالمنشآت والمشروعات الكبرى، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول - المجلد الثاني، 2012م، ص 385.

(3) مسعود علي عمر قريفة، القياس المحاسبي لتكاليف التلوث باستخدام أسلوب قيمة العقارات - دراسة تطبيقية على مجمع سوق الخميس للصناعات الإسمنتية بليبيا، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2010م، ص 168.

(4) السيد محمد عبدالعزيز شعيب، نحو نظرية للمحاسبة الاجتماعية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، 1990م، ص 179.

4. عدم توافق عمليات قياس تكاليف التلوث مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعلى راسها مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وفرض القياس النقدي باعتبار أن تكاليف التلوث يتحمل أعبائها المجتمع ولا تتحملها المنشأة رغم أنها المتسببة فيها، كما أنها لا تمس موارد عامة غير مملوكة للمنشأة مثل الهواء الماء والتربة وغيرها. توجد بعض المشاكل التي تواجه القياس المحاسبي للآثار البيئية والتي يجب دراستها قبل البدء في عملية القياس واقتراح الأساليب الملائمة لعلاجها وتتمثل هذه المشاكل في الآتي:

#### 1. مشاكل تتعلق بتعدد البيئة من حيث (1):

أ. اتسام المهذدات البيئية بالتداخل والتعدد، يقابلها عدم اتساق في السياسات البيئية ووجود الكثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي، مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية.

ب. عدم توافر نظام ملائم للمعلومات البيئية على المستوى المحلي يساعد في توفير البيانات التي يحتاجها مخططو ومراقبي تنفيذ البرامج البيئية المختلفة بالحجم والشكل المناسب.

ج. صعوبة تحديد الأثر البيئي المتوقع حدوثه من تنفيذ بعض المشروعات سواء كان هذه الأثر إيجابياً أو سلبياً، كذلك تحديد مداه في الآجل الطويل.

#### 2. مشاكل تتعلق بالأنظمة المحاسبية من حيث (2):

أ. عدم تطوير الأنظمة المحاسبية بما يلائم قياس التغيرات في الموارد الطبيعية والبيئية على أساس سليم والتحليل المناسب لتكاليف الآثار البيئية بما يساعد في تحديد المسؤولية عنها والتقييم السليم لأداء المشروعات أو المنشآت والمسؤولية الإدارية وتحديد تكلفة معايير رقابة هذه الآثار المحددة عن طريق الجهات المختصة مع المشروعات المختلفة.

---

(1) محمد صلاح الدين محمد، نموذج مقترح للقياس المحاسبي لآثار تلوث البيئة الزراعية في مصر، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، 1991م، ص 31.

(2) د. مصطفى نبيل الشامي، مرجع سابق، ص.ص 387-388.

ب. عدم وضوح المستهدف، أو الأداء المتوقع من بعض السياسات الحكومية البيئية مما يؤدي إلى احتمال الحكم على الأداء البيئي بطريقة لا تتوافق مع الحكومات.

ج. صعوبة تحديد القيمة الاقتصادية للخسائر التي من المحتمل أن تتحملها الدولة نتيجة لما قدر تحدته بعض المشروعات من آثار سلبية على البيئة.

3. مشاكل اجتماعية واقتصادية من حيث<sup>(1)</sup>:

أ. هناك تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكف لموارد المشروعات، لالتزامها بإنفاق مبالغ وتحمل أعباء كبيرة للمحافظة والحد من الآثار السلبية.

ب. وضوح الحاجة إلى إصدار قوانين أكثر صرامة للحماية، وصعوبة موافقة السلطة التشريعية على إصدارها وما ينتج عنها من آثار اجتماعية ونفسية واقتصادية.

ج. الإبقاء على المشروعات رغم انخفاض كفاءتها وعدم التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب شدة الحاجة إليها لعدم توفر التقنية الحديثة أو للحد من البطالة وآثارها الاجتماعية.

د. تركيز الجهود على الحد من الإسراف في استخدام الموارد بدرجة أكبر من الجهود في قياس قيمتها والمحاسبة عنها.

يرى الباحث أن القياس لمجالات الأداء البيئي يصعب تطبيقه بطريقة واحدة تلبى احتياجات جميع الأطراف المستفيدة من المعلومات البيئية، حيث تنوعت المجالات وتباينت في التأثير، بالتالي استمرارا لجهود للوصول إلى طرق محاسبية يمكن الاعتماد عليها في قياس الأداء البيئي.

---

(1) د. عطية عبدالحى، نحو تقدير وتخصيص تكلفة التلوث البيئي في مدينة الإسكندرية-دراسة تحليلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع- الجزء الأول، 1996م، ص177.

## المبحث الثالث

### مفهوم وأنواع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

#### أولاً : مفهوم الإفصاح المحاسبي

إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيدها لقرارات المستفيدين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيدها لقرارات، ويقصد كذلك بما هي موجودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تنسبها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تتجعد تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة (1).

يعرف الإفصاح بأنه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماته (2).

وعرف الإفصاح المحاسبي على أنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات عن المشروع لجميع الأطراف بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة (3). كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم للمعلومات والبيانات للمستخدمين بشكل معنوي صحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات. فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين في أن واحد (4).

يعنى الإفصاح ضمناً إعلام متخذي القرارات بالمعلومات، بهدف ترشيدها عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم المالية ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم

---

(1) ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، 2009م، ص 56.

(2) علي عبدالله الزعبي، وحسن محمود الشطناوي، تأثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلة العلمية لجامعة القصيم، المجلد (5) العدد الثاني، 2012م، ص 234.

(3) محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2011م)، ص 470.

(4) يحيى محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية ونظرية المحاسبة في الفكر والتطبيق المحاسبي، ( القاهرة: دن، 2012م)، ص 157.



المعلومات المالية، كما أن الإفصاح يعني عرض المعلومات المهمة للمستخدمين كالمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الوحدة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها (1).

ظهرت أهمية الإفصاح نتيجة أن الأطراف الخارجية غالباً ما تكون لا تملك السلطة لإلزام الوحدة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من بيانات ضرورية لاتخاذ نماذج قراراتها، ومن هنا فإن الإفصاح المناسب يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة، إذ أن الإفصاح يوفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات، وهذا بدوره يوفر مناخاً استثمارياً ملائماً ويزيد من فرصة نمو السوق وازدهاره (2).

الإفصاح المحاسبي هو جوهر النظرية المحاسبية والقاعدة الذهبية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، ومما يؤيد ذلك ما اتجهت إليه معايير المحاسبة الدولية، حيث أصبحت تركز بصفة خاصة على معايير الإفصاح المحاسبي وازداد اهتمام الجهات العلمية بشئون عملية الإفصاح، وعلى نحو خاص بعد ظهور منشآت الأعمال، ارتبط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المنشآت، وما تضمنته من بيانات ومعلومات يمكن استخدامها من قبل مستخدمي تلك المعلومات (3).

بعد أن تعرض الباحث للاعتبارات المختلفة لأهمية الإفصاح المحاسبي يرى وجود اتفاق على أهمية الإفصاح لما يلعبه من دور في توفير بيانات ومعلومات محاسبية تساعد متخذ القرار.

## ثانياً: مفهوم الإفصاح البيئي

بعد أن استقر الفكر الاقتصادي الحديث على الأخذ بمفهوم المنظمة في تكييفه لمنظمة الأعمال، بما لهذا المفهوم من مرونة في استيعاب العلاقات الإنسانية التفاعلية

---

(1) أيمن لبيب، المحاسبة عن عقود الصرف لآجلة لأغراض التغطية ضد مخاطر التقلبات في سعر الصرف الاجنبي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2008م، ص 196.

(2) نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية، ورقة عمل مقدمة لندوة الإفصاح المحاسبي في ظل العولمة: القاهرة: أكاديمية الشروق، 2012م، ص 4.

(3) فالح راشد العازمي، أثر المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية على الإفصاح المحاسبي- دراسة تطبيقية على الشركات الكويتية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الرابع/ج2، 2012م، ص210.

بين مجموع الأفراد الذين يتصلون بالمنظمة سواء بصورة مباشرة، كالعاملين والملاك والموردين والمقرضين وغيرهم ، أو بصورة غير مباشرة ممثلين في الجمهور. فإن مفهوم الإفصاح يجب أن يتطور لكي يستوعب جميع المتغيرات الاجتماعية والبيئية التي تحدثها المنظمة، بالتالي يتم الإفصاح عن البعد البيئي لأداء المنظمة وهو ما يؤثر بصورة مباشرة على دلالة القوائم المالية ومدى نفعيتها لمستخدميها.

تتأثر كل وحدة محاسبية وواجه نشاطها بالمتغيرات المؤثرة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بها، وقد يكون لهذه المتغيرات آثاراً إيجابية أو سلبية على الوحدة المحاسبية وانطلاقاً من مبدأ الإفصاح الكامل عن كافة المعلومات في التقارير المالية، فإنه من الضروري أن تحتوي هذه التقارير والقوائم المالية على المعلومات البيئية التي أثرت في أوضاع الوحدة المحاسبية التي في ظلها تم إنتاج المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية (1).

يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي جزءاً لا يتجزأ من مفهوم الإفصاح المحاسبي بشكل عام ويمكن التعرف على طبيعة الإفصاح البيئي من خلال طبيعة المحاسبة البيئية التي تمثل نظام للمعلومات يهدف إلى جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث والتصرفات البيئية للشركة بغرض إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية لأصحاب المصلحة (مستثمرين ملاك حاليين ومرتبقيين) في الشركة بالإضافة إلى الجهات الرقابية الرسمية (2).

يعرف الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بأنه الأسلوب أو الأداة التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المستفيدة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار

---

(1) أ.د. عبدالرازق قاسم الشحادة، وآخرون، نظرية المحاسبة، ( عمان: زمزم للنشر والتوزيع، 2011م)، ص145.  
(2) غريب جبر غنام، نموذج مقترح لتقييم أثر الإفصاح عن الأداء البيئي على مخاطر الأعمال بشركات صناعة الاسمنت المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني المجلد الثاني، 2010م، ص764.

البيئية، وانعكاسات ذلك على البيانات المالية، على أن يتحقق ذلك عن طريق القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها (1).

وعرف بأنه عرض أو نشر المعلومات والبيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة سواء كانت هذه البيانات والمعلومات وصفية أو كمية أو مالية (2).

ويعرف كذلك الإفصاح البيئي إظهار المعلومات المتعلقة بالبيئة وسبل المحافظة عليها إما في صلب التقارير المالية أو في تقارير خاصة تعد لهذا الغرض وترفق مع التقارير السنوية للشركة (3).

عرفه أحد الباحثين بأنه الأسلوب أو تلك الطريقة التي تستطيع المنشآت من خلالها اعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن أنشطتها المختلفة ذات المضمون البيئي وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك (4).

يؤكد أحد الباحثين فيما يتعلق بتوسيع نطاق الإفصاح المرغوب والذي يخص المحاسبة البيئية في القوائم المالية المنشورة فيكون من عدة زوايا (5):

1. الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية وبيانات المحاسبة الاجتماعية والبيئية.

2. الإفصاح عن التنبؤات (التوقعات) المالية مع الإفصاح عن المخاطر المحسوبة لمدى دقة المعلومات التي تحتويها تلك التوقعات.

---

(1) د. رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (31) العدد الأول 2009م، ص58.

(2) د. عادل ممدوح غريب، مقومات تفعيل دور المراجع المالي في توثيق الإفصاح البيئي، مجلة مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر، العدد التاسع والعشرون، 2006م، ص52.

(3) د. عوض بن سلامة الرحيلي، الإفصاح البيئي التطوعي في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2005م، ص266.

(4) أسماء محمد إبراهيم عبدالرازق، تأثير ملكية المؤسسات المالية على مستوى الإفصاح الاختياري - دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2014م، ص661.

(5) د. رضا إبراهيم صالح، أثر الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (31)، العدد الأول، 2007م، ص390.

إضافة إلى ذلك يمكن العمل على نوعين آخرين من الإفصاح وهما، الإفصاح  
الوقائي والإفصاح التدقيقي، ويعرف الإفصاح الوقائي بأنه الإفصاح عن المعلومات بشكل  
لا يجعل التقارير المالية مضللة، ويهدف الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة  
المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية، ويتطلب  
الإفصاح الوقائي التقليدي، الكشف عن الامور التالية:

أ. السياسات المحاسبية والتغير فيها.

ب. تصحيح الاخطاء والقوائم المالية.

ج. التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية.

د. الارتباطات المحتملة.

هـ. الأحداث اللاحقة.

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية، ويتم ترتيبها  
وتنظيمها بصورة منطقية تركز على الامور الجوهرية، وعرضها بطرق يسهل فهمها  
للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

يؤكد أحد الباحثين أن الإفصاح المحاسبي الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين  
من المعلومات والبيانات المتعلقة بمسئولية الشركة تجاه حماية البيئة ومن ثم كانت هناك  
ضرورة ملحة لتطوير الإفصاح المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي مما يؤدي لزيادة كفاءة  
تشغيل المعلومات باسطة متخذي القرارات ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم الأصول  
المالية والأداء الاقتصادي مع الأخذ في الحسبان المسئولية الاقتصادية البيئية للشركة<sup>(1)</sup>.  
يرى الباحث أن الإفصاح البيئي عن المعلومات البيئية والاجتماعية أصبح واسع  
النطاق في التقرير السنوي للمنشآت بالتالي ينبع الاهتمام به من أن المعلومات المتعلقة  
بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي  
للمنشآت، ونتيجة نشاطها.

---

(1) أسماء محمد إبراهيم عبدالرازق، مرجع سابق، ص661.

## ثالثاً: أهمية الإفصاح البيئي

تتمثل أهمية الإفصاح البيئي في الآتي:

1. ايدت العديد من الهيئات الدولية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وقامت بإصدار المعايير المحاسبية الدولية التي تلزم المنشآت بتطبيق الإفصاح البيئي، وترتب على الإفصاح البيئي العديد من الآثار الإيجابية أهمها إزالة اللبس الدائم بين الربحية والحفاظ على البيئة لأن الإفصاح البيئي يوضح أن وفاء المنشآت بمسئولياتها البيئية لا ينجم عنه خسائر ولكن يحقق أرباح غير متوقعة في الفترات الحالية والمستقبلية<sup>(1)</sup>.
2. تختلف التكاليف البيئية باختلاف التشريعات البيئية، وحجم المنشآت وأساليب السيطرة على التلوث الماضية، ومستويات التلوث المستهدفة. وقد أخذت القوانين بعين الاعتبار معالجة الأضرار البيئية الماضية والانبعاثات الحالية والصيانة والنفايات الخطرة، وقد تطلبت هذه المسئوليات القانونية من الأطراف المسئولة دفع تكلفة إزالة أثر التلوث والإصلاح البيئي، وأصبحت هناك حقيقة واضحة هي أن التكلفة البيئية تمثل جزء من تكلفة التشغيل، وبالتالي فإن المعلومات المتعلقة بالتكلفة البيئية أصبحت معلومات هامة شأنها شأن كل المعلومات الأخرى سواء في تحديد تكلفة المنتج أو في اتخاذ القرارات<sup>(1)</sup>.
3. رغم أهمية الإفصاح والتقرير عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، إلا أن النظم المحاسبية في كثير من هذه الوحدات لا تقدم معلومات أو تقارير عن الأداء البيئي لها، ومبرراتها في ذلك أن كثير من المعلومات البيئية غير مدرجة في خريطة الحسابات، والإدارة لا تولي اهتماماً للإفصاح عن معلومات الأداء البيئي لعدم وجود إلزام بالإفصاح البيئي في التقارير المالية حتى الآن، هذا بالإضافة لصعوبة القياس المالي لكثير من أنشطة الأداء البيئي، وغياب البعد المالي في تقييم أداء الوحدة<sup>(3)</sup>.

---

(1) عمرو حسين عبدالبر وأخرون، مرجع سابق، ص241.

(2) د. رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مرجع سابق، ص58.

(3) عبد المنعم عبدالله فليج، قياس ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بنني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، 2002م، ص423.

4. إن استخدام المنشأة للمعلومات البيئية جنباً إلى جنب مع المعلومات الأخرى يعطي صورة شاملة عن وضع المنشأة في المجتمع، فالمنشأة باعتبارها كيان مستقل تعتمد في أغلب الأحيان على مؤشر الربح من خلال تعظيم العائد أو تخفيض التكاليف سواء كانت تكاليف إنتاج أو تكاليف لا يترتب عليها تحقيق عائد مادي، ونتيجة لمسئولية المنشأة تجاه الأطراف الخارجية والمجتمع والبيئة المحيطة بها، فإنها تكون ملتزمة بتحمل الالتزامات لمقابلة مسئوليتها تجاه هذه الأطراف سواء كانت مسئولية اجتماعية أو بيئية<sup>(1)</sup>.

5. بتوافر معلومات عن مسئولية المنشأة تجاه الأطراف الخارجية والبيئة المحيطة بها يمكن أن يتغير هدف المنشأة من مجرد تحقيق الربح إلى هدف خدمة المجتمع أو المحافظة على البيئة بجانب تحقيق الربح، بمعنى أن يتحول هدف المنشأة إلى مجموعة متكاملة من الأهداف تسعى من خلالها لخدمة أطراف مختلفة تتعامل مع المنشأة بما يضمن لها الاستمرار في عالم الأعمال، ففي الماضي كان اهتمام معظم المنشآت بمدى التطابق مع التشريعات والقوانين البيئية دون الاهتمام بتضمين التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية وعدم أخذها في الحسبان عند التحليل، رفضت هذه النظرة للأسباب الآتية<sup>(2)</sup>:  
أ. أن عدم الاهتمام باعتبارات الصحة والأمان البيئي يعني افتقاد المنشأة إلى الخبرة في تصميم المنتج أو العمليات الجديدة.

ب. أن طرق قياس التكلفة والأساليب المحاسبية التقليدية لا تتناسب بيئة التصنيع الحديثة حيث تحل محلها أدوات وأساليب أكثر ملائمة مثل طريقة دورة حياة المنتج والتكاليف المستهدفة<sup>(3)</sup>.

6. هناك عدة عوامل تبرز أهمية الإفصاح البيئي تتمثل في<sup>(1)</sup>:

---

(1) د. نجوى محمود أحمد أبو جيل، العوامل المؤثرة في الإفصاح عن المخاطر البيئية في القوائم المالية المنشورة - دراسة ميدانية مقارنة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني للعدد الثاني، 2013م، ص 347.

(2) L Weber, Workshop on Environmental and Natural Resource Accounting for selected Countries in West Asia : The French Experience -Environmental and Natural Resource Accounting UNEP, Ankara, June (1995) pp 5- 6.

(3) Maliah Sulaiman; Nik Nik, Ahmad Alwi, " Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature ", Managerial Auditing Journal, VOL. 19 No. 4. (2004), pp 493 -508.

أ. تطوير العرض والإفصاح عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الاداء البيئي للمنشآت.  
ب. تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية لمنشأة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين احتياجاتهم.  
ج. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشآت بمسئولياتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث.  
د. يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء التغيرات مما يؤدي إلى زيادة فاعلية الخطط الاقتصادية للدولة (2).

هـ. دعم زيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسئوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها، وفي المقابل زيادة الضغوط على المنشآت التي لا تفي بهذه المسؤولية لتحميلها بأعباء معالجة الأضرار الناتجة عن تلوث البيئة.

و. إن الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات قد يكون دافع لهذه الشركات على الحفاظ على البيئة.

يرى الباحث ونظراً لتعدد المستفيدين من التقارير المالية واختلاف تفضيلاتهم وكذلك اختلاف رؤية كل من معدي التقارير المالية ومستخدميها لنوعية البيانات والمعلومات المعروضة سواء كانت محاسبية أو غير محاسبية فمن الممكن توظيف التقارير السنوية كوسيلة للمنظمة لتطوير محاولاتها لتنمية العلاقات مع الجمهور، بالتالي فإن الإفصاح البيئي له آثار إيجابية يجب تلميتها.

#### رابعاً: دوافع الإفصاح البيئي

تتمثل دوافع الإفصاح البيئي في الآتي:

- 
- (1) د. عادل ممدوح غريب، مرجع سابق، ص.ص 53-54.  
(2) د. سمير كامل محمد، العلاقات بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية وصناعة الغاز والبترو، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بنى سويف جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو، 2000م، ص13.

1. بدأت فكرة التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية في النصف الثاني من القرن العشرين. حيث بدأ التركيز آنذاك على ضرورة الأخذ في الحسبان للتكاليف والمنافع البيئية عند اتخاذ القرارات، ورغم ذلك فقد تأخر تنفيذ تلك الفكرة لفترة ليست بالقصيرة وذلك لظهور العديد من الآراء التي نادى بعدم اختصاص المحاسبة بهذا النوع من الإفصاح، وأن المحاسبين غير مؤهلين بدرجة كافية للقيام بقياس والإفصاح عن المنافع والتكاليف البيئية بصورة ملائمة لاتخاذ القرارات<sup>(1)</sup>.

2. طورت كثير من الشركات الأنظمة البيئية لديها لتتمكن من إصدار تقارير بيئية ضمن تقاريرها السنوية، إلا أن تلك التقارير البيئية ظلت نشاطاً تطوعياً في العديد من القوانين بدول العالم المختلف، وعلى الرغم من أن الإفصاح البيئي ينظر إليه كقضية دولية ذات ممارسات تعتمد على المعايير الدولية مثل إبلاغ التقارير الدولية، إلا أنه مازال هناك تنوع كبير في أنواع وأحجام المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، كما أن الشركات تقوم بعملية الإفصاح بشكل انتقائي عن التأثيرات البيئية بهدف خلق وإعطاء انطباع بالشفافية بينما في الواقع يخفون الأداء البيئي الحقيقي<sup>(2)</sup>.

3. قام أحد الباحثين بتحديد بعض الدوافع التي قد تدفع بعض الشركات للإفصاح البيئي، ومن أهمها<sup>(3)</sup>:

أ. إتاحة الفرصة للشركة لتحسين صورتها داخل المجتمع الذي تزاوّل نشاطها داخله، وهذه المسألة قد تكون على درجة عالية من الأهمية بالنسبة للشركات التي قد تكون سمعتها قد تعرضت للضرر من جراء تسببها بوقوع حوادث أو كوارث بيئية، ولهذا فإن هذه الشركة قد تلجأ إلى القيام بالإفصاح عن بعض المعلومات

---

(1) د. عبد الوهاب نصر علي، ود. أحمد كامل سالم، المحاسبة عن الأدوات المالية وتحليل السياسات المحاسبية في صناعة التمويل والمنتجات السياحية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2010م)، ص 397.

(2) Marquis & Mivhael W. Toffek., The Globalization of Corporate Environmental Disclosure : Accountability or Greenwashing ?, Working Paper, Harvard Business School May 8 2011.P5.

(3) د. أيمن فتحي الغباري، الإفصاح المحاسبي عن العمليات البيئية مع التطبيق على الشركات الكويتية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني المجلد الأول، 2011م، ص 194.



البيئية ليساهم ذلك بتحسين الصورة وبمحو الآثار السلبية التي نتجت عن الحادث البيئي.

ب. إتاحة الفرصة لبناء علاقات أفضل بين الشركات وفئات المجتمع المختلفة مثل الجهات الحكومية وحملة السهم والعاملين بالمنشأة والعملاء والموردين والممولين ومجموعات الضغط والتي تعتبر ذات تأثير قوي وبالذات في بلدان أوروبا الغربية والولايات المتحدة.

ج. أنه على الرغم من عدم حزم التشريع البيئي في أوروبا، فإن بعض الشركات مثل hop Body وجدت لها مكاناً لائقاً في السواق يقوم على أساس الوجه الخضر الخاص بها. كما أن بعض شركات المنظفات تبيع منتجاتها الخضراء (متوافقة مع البيئة) بسعر اعلى على أساس التزامها بتصريف المخلفات بطريقة تتوافق مع البيئة وذلك للمحافظة عليها. انه إذا كانت هناك مطالبة قوية من المجتمع للشركات بأن تأخذ بعين الاعتبار الأثر البيئي لأنشطتها، حيث يكون بين هذه الشركات والمجتمع الذي عقد باطن للإفصاح عن الآثار البيئية لنشطتها وتكون الشركات ملزمة به امام المجتمع الذي يعمل به، لذلك فإنه من المحتمل أن توضح الإدارة العليا النشطة المؤثرة على البيئة في التقارير السنوية لها.

د. أن لجماعات الضغط البيئية في المجتمع وسائل للضغط الفاعل على الشركات والحكومات بخصوص قضايا بيئية معينة، إضافة إلى أنها تساهم في توجيه نظر وسائل الاعلام والمستهلكين إلى الشركات التي تسبب اضراراً للبيئة، وحثهم على عدم التعامل معها، والمساعدة في إقامة الدعاوى القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك.

4. هناك عدداً من الخطوات تحتاجها المنشآت لتوفير مثل هذه التقارير هي (1):

أ. إعادة تصميم المستندات بحيث يتم التفرقة بين العمليات المالية، وغير المالية بغرض إبراز عناصر تكاليف الأضرار البيئية.

---

(1) ميخائيل عطية برنس ، نحو قياس محاسبي أفضل عن الآثار البيئية الناتجة عن أداء المنشآت الصناعية، مجلة أسبوت للدراسات البيئية، مركز الدراسات والبحوث البيئية، جامعة أسبوت العدد السابع عشر، 2001م، ص

ب. إعادة تصميم الدليل المحاسبي، بحيث يتضمن حسابات مراقبة، وحسابات جزئية تساعد على التوجيه المحاسبي.

ج. إن أهمية المعلومات المحاسبية عن البيئة والموارد الطبيعية والتي توفرها المحاسبة البيئية تنتج عن تحقيقها معاونة أجهزة الدولة في التخطيط المستقبلي بإمدادها بالأرصدة عن الموارد الطبيعية للتخطيط للحصول على أكبر عائد ممكن، إعداد تقارير عن المؤشرات البيئية لمختلف مناطق الدولة، بما يمكن من وضع المعالجات اللازمة للحد من التلوث والرقابة على عناصر التلوث<sup>(1)</sup>.

5. أوضحت إحدى الدراسات أن هناك تحديا كبيرا يواجه المحاسب في هذا العصر لتطوير الطرق التي تساعد على إنجاح مبدأ التنمية المستدامة، وأن المحاسبين الإداريين ينبغي عليهم تطوير مهاراتهم في هذا المجال من أجل مساعدة المحاسب في الاستخدام الصحيح لإعادة استخدام المصادر البيئية ومؤشرات الأداء<sup>(2)</sup>.

6. إن العلاقة بين التكاليف البيئية وعملية اتخاذ القرارات في المنشأة هي علاقة ذات تأثير متبادل، حيث أن التكاليف البيئية تنشأ من مختلف القرارات الإدارية مثل<sup>(3)</sup>:

أ. موقع المصنع، ونوعية المنتجات.

ب. عملية الإنتاج والتشغيل.

ج. نوعية مواد التعبئة والتغليف.

د. أساليب نقل و شحن المنتجات.

هـ. كيفية استخدام المنتج بمعرفة المستهلك.

و. أساليب التخلص من المنتج بعد الاستخدام.

7. تمثل الضغوط الاجتماعية على الحكومات احد أهم الاسباب التي دفعتها لإصدار تشريعات تلزم الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن الاثار البيئية المتولدة على انشطتها

---

(1) د. أحمد فرغلي محمد حسن، مرجع سابق، ص.ص 9-13.

(2) Smith, Richard, " Accounting For the Environment: the Role of Strategic Management Accounting", Management Accounting, ,( February 1997), P.35.

(3) حسين محمد عيسى، نظم ادارة التكاليف البيئية - إطار مقترح، ( القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، د.ت)، ص.25.

الاقتصادية، تلك الضغوط ترجع جذورها الى عام 1800م. حين صدر اول قانون لحماية البيئة في الولايات المتحدة الامريكية، وتم تعديله عام 1899م الا أن تحول الدعوة لحماية البيئة الى قضية ثلاثية الابعاد (اجتماعية واقتصادية وسياسية) بدأت في العقد السادس من القرن العشرين، وازداد الاهتمام بالبيئة في العقد الثامن نتيجة لزيادة الوعي العام بقضاياها، وأصبح حماية البيئة أكثر أهمية على المستوى الدولي من أي وقت مضى بعد التزايد السريع في معدلات النمو الاقتصادي في الكثير من بلدان العالم، وماترتب عليه من زيادة الآثار الضارة بالبيئة، مما أدى الى نمو الوعي البيئي لدى العملاء والمستهلكين كرد فعل طبيعي للمعلومات المنشورة عن الاخطار البيئية المحتملة<sup>(1)</sup>.

8. بسبب ظاهرة الانحسار الحراري، والتي ظهرت بوادرها في انهيار الكتل الجليدية في القطبين وارتفاع منسوب البحار والانهار، وزيادة الاعاصير والعواصف واختلال المناخ على مستوى العالم، وهو ما دفع الحكومات لإصدار المزيد من التشريعات لحماية البيئة وضمان امنها، تلزم بموجبها الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن الآثار البيئية لأنشطتها، مما أدى لازدياد الحاجة لإنتاج معلومات متعلقة بالأداء البيئي للوحدة والإفصاح عنها للأطراف ذات المصلحة سواء خارج الوحدة ممثلة في الحكومة والهيئات القانونية وجماعات حماية البيئة والمستثمرون والدائنون وشركات التأمين، أو دخلها ممثلة في الإدارة والموظفين<sup>(2)</sup>.

8. يرى أحد الباحثين أن عمليات الإفصاح الاجتماعي تدفعها الحاجة لإضفاء الشرعية على الأنشطة وذلك في ضوء رد الفعل على توقعات المجتمع. وأن الشركات باعتبارها عضواً في المجتمع يحكم أداءها إطار تشريعي، مطلوب منها أن تمارس نشاطها ضمن الحدود التي ارتضاها هذا المجتمع، وبالتالي فإن الأنشطة التي يكون لها آثار سلبية على البيئة يمكن كشفها من خلال نظرية المشروعية التي تزيد الوعي بالمجتمع وتحدد المقاييس التي يجب على الشركات الالتزام بها وذلك لتقديم أدلة إثبات على أن أنشطتها

---

(1) د. رياض مصلح الشفاحين، مرجع سابق، ص 503.

(2) د. محمود محمد إسماعيل حافظ، وصالح بن عبدالرحمن السعد، العوامل المؤثرة على مدى الإفصاح البيئي في التقارير السنوية المنشورة لشركات المساهمة السعودية - دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول - الجزء الأول، 2009م، ص 104.

الرئيسية مقبولة من المجتمع، وبذلك يمكن استخدام التقرير السنوي للشركة لتعزيز ثقة المجتمع وذلك عند استجابة الإدارة للإفصاح عن أدائها البيئي<sup>(1)</sup>.

9. ظهرت الحاجة للإفصاح عن المعلومات البيئية عندما أصبح من الضروري أن يعرف مستخدمي القوائم المالية علاقة المنشأة بالبيئة المحيطة بها، ، ويتم الإفصاح البيئي عن طريق عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في التقارير الدورية والقوائم المالية<sup>(2)</sup>. ويعتبر أي نظام له مدخلات ومخرجات، ومدخلات النظام المحاسبي البيئي هي الأصول البيئية المتاحة لمختلفة المنشآت والمستخدمين ومخرجات هذا النظام المتمثلة في المعلومات البيئية ( أصول والتزامات بيئية، ومصروفات وإيرادات بيئية).

يخلص الباحث تتعدد الأسباب التي تدعو للإفصاح عن الأداء البيئي نتيجة لاحتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات والمعلومات البيئية وأهميتها في استثماراتهم، وطرح القضايا البيئية للمناقشة من قبل الدولة والمسؤولين، ويجب أن يكون الإفصاح البيئي ملزم للمنشآت ذات الأثر البيئي على البيئة، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات للحكم على عمليات الحد من التلوث البيئي.

يرى الباحث أن عدم إفصاح الإدارة عن المعلومات البيئية يمكن أن يتعارض مع مشروعية الأنشطة الرئيسية لتلك الشركات، ذلك أنه مع تنامي اهتمامات المجتمع وجماعات الضغط به بالموضوعات البيئية وانتشار تلك الاهتمامات عالمياً، فإن الحكومات سوف تهتم وتستجيب لطلبات المجتمع بشأن عمليات الإفصاح عن المعلومات البيئية، وذلك بما تملكه من أدوات قانونية وتنظيمية مؤثرة في المجتمع وعلى تلك الشركات على وجه الخصوص.

### رابعاً: نماذج الإفصاح المحاسبي عن التلوث البيئي

عموماً يمكن تحديد أنواع الإفصاح المحاسبي من زوايا مختلفة ويمكن تقسيمها استناداً إلى الدافع من وراء الإفصاح إلى نوعين:

#### 1. الإفصاح المحاسبي البيئي الإلزامي:

(1) د. أيمن فتحي الغباري، مرجع سابق، ص 199.

(2) د. مجدي شاكر فوزي، تأثير الإفصاح عن المعلومات البيئية على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية - دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2013م، ص 489.

تفرض التشريعات واللوائح البيئية قيود وحدود لأداء الشركة البيئي بحيث يعمل ضمن إطار تلك التشريعات ولايتجاوزها أو ينتهكها ومايترتب على ذلك من إجراءات عقابية على الشركة واستناد إلى أن تلك المسؤولية تتبع من الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي البيئي يشكل عام وتزايد أهمية الإفصاح في حالة الشركات ذات الحساسية البيئية وتتناقص في حالة العكس، كما أن الشركات تتجه إلى الإفصاح عن الأداء البيئي الإيجابي وتهمل الإفصاح عن الجانب السلبي وبمقتضاه تلتزم الشركات بالحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والتي تعكس مدى قيام المشروع بمسئوليته البيئية من عدمه. كما أن مصدر الإلزام يفترض أن يكون من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية أو المحلية في صورة معايير وأحياناً من خارج المنظمات المهنية المحاسبية حيث تصدر بعض الجهات المعنية قوانين منظمة للبيئة على وجوب الإفصاح المحاسبي عن جوانب محددة عن الأداء البيئي (1).

## 2. الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري:

يعبر الإفصاح الاختياري عن الإفصاح على المعلومات التي تزيد عن ما يطلبها القانون والمعايير المحاسبية وبورصة الأوراق المالية، فهو يأتي مكملاً للإفصاح الإلزامي الذي يعبر عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للمتطلبات القانونية وبورصة الأوراق المالية والمعايير المحاسبية (2).

إن الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري يحدث كنتيجة لموقف الشركة تجاه البيئة ورؤيتها الاستراتيجية للتعامل معها، لذلك فإن اللفظ الصحيح للإفصاح المحاسبي الاختياري هو الإفصاح الاستراتيجي باعتباره نابعاً من استراتيجية الشركة من التعامل مع موضوع البيئة وبذلك يعتبر الإفصاح المحاسبي الاختياري محاولة من قبل إدارة الشركة

---

(1) د. غريب جبر غنام، مرجع سابق، ص 766.

(2) د. دعاء عبدالرحيم محمد، وخالد أبو راوي ميلاد اصميدة، دور الإفصاح الاختياري في ترشيد قرارات المستثمرين في الأسواق المالية - دراسة تطبيقية على سوق الأوراق الليبي، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث - الجزء الثاني، 2012م، ص 21.

لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير المحاسبية وبهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية (1).

يهدف الإفصاح الاختياري إلى تغطيه الفجوة بين محتوى الإفصاح الإلزامي من المعلومات، وما يحتاج إليه المستثمرون من معلومات إضافية غير متاحة لهم من خلال الإفصاح الإلزامي والذي يمثل الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمعطيات المعايير المحاسبية الصادرة عن الجهات والهيئات العلمية والمهنية (2).

كما يهدف الإفصاح الاختياري إلى التحقيق الفعال لأهداف الإفصاح الإلزامي وبالتالي فإنهما لا يختلفان في الهدف والخلاف الوحيد أن ما يتم الإفصاح عنه طبقاً لمتطلبات إجبارية ومعايير إلزامية من هيئات مهنية أو جهات حكومية أياً كان مصدرها هو إفصاح إجباري، وما يتم الإفصاح عنه زيادة على متطلبات الإفصاح الإلزامي بناء على قرارات إدارة الشركة هو إفصاح اختياري (3).

يعتبر الإفصاح الاختياري الحل العلمي والمنطقي لمشكلة عدم القدرة على تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات حيث يقوم الإفصاح الاختياري على افتراض أن الإفصاح الحالي أقل من الوضع المثالي من حيث كمية المعلومات المتاحة، وبالتالي فإن التوسع في الإفصاح عن المعلومات جديدة يعتبر ملائماً ومرغوباً فيه (4). الإفصاح الاختياري يُمكن نشر معلومات نوعية وكمية التي لم يكن من المستطاع أن يتم الإفصاح عنها من خلال وسائل أخرى، وتتمثل أهمية عملية إفصاح الاختياري كونها

- 
- (1) يحيى محمد أبو طالب، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، ( القاهرة: دن، 2005م)، ص 135.
  - (2) منال فؤاد إبراهيم السيد، الانعكاسات المحاسبية للإفصاح الاختياري على القدرة الاستيعابية الاستثمارية لمنظمات الأعمال - دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2003م، ص 44.
  - (3) د. دعاء عبدالرحيم محمد، وخالد أبو راوي ميلاد اصميده، مرجع سابق، ص 21.
  - (4) د. توفيق عبدالمحسن الخيال، أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2003م، ص 256.

تجعل التقرير السنوي يتحرك أو ينتقل من كونه معلومات مميزة وحيدة أو فريدة تنتشر حدثت في تقرير سنوي ليصبح جزءاً هاماً في عملية إفصاح الشركة المستمر<sup>(1)</sup>.

يرى أحد الباحثين أن أفضل تعبير للإفصاح البيئي الاختياري للشركات هو أنه أداءه للتحفيز على استخدام نظم الإدارة البيئية، الاستراتيجيات والسياسات الصديقة للبيئة التي يتم توجيهها لتقليل الآثار البيئية الضارة للشركات على البيئة<sup>(2)</sup>.

مازال يثار الجدل عند التطرق لتطبيقات المحاسبية المالية البيئية حول ما يجب قياسه من عناصر والإفصاح عنه من المعلومات، ولقد اتخذت الممارسات المحاسبية في ذلك الصدد اتجاهين هما:

1. القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية النقدية دون التعرض للمنافع أو انتهاج أساليب أخرى للقياس.

2. القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية مع انتهاج أساليب مختلفة لذلك هي الأساليب والوصفية حيث تعد نماذج القياس المحاسبي البيئي في ضوء مدخليين أحدهما يهتم فقط بقياس التكاليف النقدية لنشطة الشركة، والآخر يهتم بقياس كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية مالياً أو كمياً أو وصفاً .

يشمل محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي بتطبيقه الشامل (مالي/ غير مالي) على الكثير من العناصر ومن أهم محددات الإفصاح البيئي التي تعرض بالقوائم المالية<sup>(3)</sup>:

1. الإفصاح عن النفقات الرأسمالية عن السنة الجارية أو السنوات السابقة والمنفقة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه.

2. النفقات الرأسمالية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه.

3. التكاليف التشغيلية للسنة الجارية لغرض منع التلوث أو الحد منه.

---

(1) د. عارف عبدالله عبدالكريم، الإفصاح المحاسبي الاختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2003م، ص 253.

(2) أسماء محمد إبراهيم عبدالرازق، مرجع سابق، ص 667.

(3) Omar T., Et Al "The Effects of Changing Regulatory Environment ", the Accounting Review, Vol 1, No 5, October 2006.Pp 112-113.

4. التكاليف التشغيلية المستقبلية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه، بينما أوردت عدة مفردات تشكل محتوى الإفصاح البيئي (غير النقدي) هي:
- أ. سياسات ولوائح الشركة البيئية ذات الانشغال بموضوع البيئة.
  - ب. المعالجات والتسهيلات المتخذة لغرض منع التلوث البيئي.
  - ج. الاشتراطات والترتيبات البيئية (تجاه النفايات غير الخطيرة).
  - د. ترتيبات للامتثال تجاه المتطلبات البيئية.

كما تم في دراسة المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) بأستراليا سنة 2007م، بعنوان: الإفصاح عن التغير المناخي (الإبلاغ الثلاثي) - دراسة حول الإبلاغ عن الاستدامة في استراليا وتقييم الإفصاح المحاسبي البيئي في عدة جوانب تشمل الإفصاح عن سياسات متعلقة بعمليات التغير المناخي / تزويد أو تقديم بيانات عن الانبعاثات لمدة من 2-3 سنوات أو أكثر / الإفصاح عن مشاركة في المبادرات المحلية الاسترالية للتغير المناخي على سبيل المثال تحديات الاحتباس الحراري. ولقد استنتجت تلك الدراسة أنه على الرغم من أنه كان هناك بعض الإفصاح على المستوى من قبل قلة من الشركات، إلا هناك مناطق ضعيفة وبها نقص في الإفصاح والإبلاغ وتحتاج لتطوير ظهرت في معدل 21% من (أكبر 50 شركة في استراليا حتى ديسمبر 2006) (1).

يعتبر التقرير عن التلوث البيئي جزء من الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمنشآت، وكان من نتائج جهودات الهيئات المحاسبية المهنية، وكذلك محاولات بعض الشركات لإظهار مسؤولياتها الاجتماعية وخاصة المسؤولية البيئية، وكذلك بعض الكتابات إلى أن ظهر أسلوبان للإفصاح عن الأداء البيئي إما في تقارير منفصلة أو من خلال التقارير المالية ذاتها كآتي:

### 1. الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت في تقارير منفصلة عن التقارير المالية

طبقا لهذا الأسلوب يتم إعداد تقارير بيئية مستقلة بالإضافة إلى التقارير المالية التي تعدها المنشأة، ويعتمد هذا الاتجاه على أن كل من المحاسبة المالية والمحاسبة

---

(1) د. غريب جبر الغنام، مرجع سابق، ص.ص 767-768.



البيئية فرعين مختلفين لكل منهما أهدافه الخاصة التي يجب تحقيقها. وفي ظل هذا الأسلوب تختلف الطرق التي يمكن الإفصاح عنها ويمكن عرضها في ثلاثة طرق (التقارير الوصفية، تقارير تقتصر على عرض التكاليف البيئية فقط، تقارير تعرض التكاليف والمنافع البيئية معاً).

## 2. الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال التقارير المالية ذاتها:

تعتمد تلك التقارير على إعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن الأداء الكلي للمنشأة، وتقوم على أساس الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال التقارير المالية التقليدية، بل معني الدمج بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية وبحيث تصبح المعلومات البيئية جزءاً من المعلومات المالية. ويعتبر نموذج Abt أحد النماذج التي تمثل هذا الاتجاه في الإفصاح وذلك بإعداد قائمة دخل واحدة أطلق عليها قائمة دخل مالي/ بيئي وتشمل كل من المنافع والإيرادات والتكاليف سواء تلك الخاصة بالعمليات الاقتصادية أو البيئية. كما يتم إعداد ميزانية عمومية مالية/ بيئية، حيث تتضمن الأصول والخصوم الخاصة بالعمليات البيئية والاقتصادية دون تمييز بينها.

بالرغم من معالجة النموذج السابق الإفصاح والتقرير عن العمليات البيئية إلا أنه تضمن الكثير من المعالجات التحكيمية التقديرية التي تعتمد على الاجتهاد الشخصي والتي كانت تهدف إلى محاولة تفاعلي صعوبات القياس بالإضافة إلى العديد من المعالجات في كل من الميزانية البيئية والمالية وقائمة الدخل البيئي بغرض الربط بينهما.

مما لا شك فيه أن الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال التقارير المالية ذاتها لا تبين بصورة واضحة الدور أو المساهمة الحقيقية للمنشأة في المجال البيئي. ويلاحظ أن الكيفية التي يجب أن يفصح بها عن المعلومات والبيانات البيئية للشركات لم تتحدد بعد ولم تأخذ صفة الالتزام ولعل هذا ما يؤدي إلى تعدد وجهات النظر فيما يتعلق بالإفصاح البيئي من حيث الشكل والمضمون، هنالك من يرى<sup>(1)</sup>، أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون في القوائم والتقارير المالية مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات عند تقييم الأداء

---

(1) د. جمعة إبراهيم محمد شهاب، دور المعايير المحاسبية في توثيق الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية بني سويف، جامعة القاهرة، ديسمبر 2001م، ص 74.

البيئي، وهناك من يرى<sup>(1)</sup> في قوائم تقارير مستقلة مثل قائمة نتائج الأنشطة البيئية أو ضمن القوائم والتقارير المالية التقليدية، أما من حيث المضمون فإن الإفصاح البيئي يجب أن يشمل على مجموعة من البيانات المالية والكمية والفعالية للأعباء والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية، وهناك رأي آخر<sup>(2)</sup>، يرى أنه يجب أن يتم إعداد تقرير مستقل يتعلق بمدى فعالية نظم الإدارة البيئية يعبر فيه المراجع أو الفاحص عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على الأداء البيئي من خلال نظام الإدارة البيئية .

فيما يتعلق بالإفصاح الخاص بالمعلومات البيئية والتي لها تأثير مباشر على البيئة، لا يوجد اتفاق مطلق على نوع وكيفية وحجم المعلومات المتعلقة بهذا الإفصاح، وهذا مما دفع البعض إلى اقتراح مضمون لمثل هذا الإفصاح بشكل إلزامي ليشتمل على مجموعة واسعة من القوانين والأنظمة التي تتناول الأحداث البيئية والأضرار الناجمة عن استخدام البيئة في الحاضر والمستقبل. علاوة على كافة الكلف المالية الفعلية أو المحتملة المرتبطة بتلك الاضرار أو التعويضات المترتبة عليها ويكون عرض تلك المعلومات عن الأضرار البيئية على غرار استعراض قائمة المركز المالي في حالة الالتزامات المدينة أو التأمينات المترتبة على تعويضات لأطراف تم التعامل معها<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة قد تتمثل في بيانات وصفية تختص بالإفصاح عن مدى التزام الشركة بالقوانين والسياسات البيئية، وقد تتمثل في بيانات مالية مثل التكاليف والإيرادات والأصول والخصوم المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة، ويمكن للإفصاح المحاسبي أن يسعها سواء داخل القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة.

---

(1) د. محمد حسين أحمد، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الايجابية - دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول والثاني، 1999م، ص 157.

(2) د. جورج دانيال غالي، أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1995م، ص.ص 1548-1549.

(3) وائل إبراهيم الراشد، قياس التلوث البيئي ومدى الإفصاح عنه محاسبياً، المجلة العربية للمحاسبة، مجلس دول الاتحاد الخليجي، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2013م، ص 19.