



جامعة مدينة السادات
معهد الدراسات والبحوث البيئية
المؤتمر الدولي الرابع للدراسات والبحوث البيئية
" بيئة مستدامة ذكية "



Journal of Environmental Studies and Researches (2017), 7(2-C) 832-843
فهد خطاب ظافر العجمي

المعالجة المحاسبية للتكاليف والالتزامات البيئية

فهد خطاب ظافر العجمي ١ ، محمد عباس بدوي ٢ ، عزت أحمد الفضالي ١

١- معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات
٢- أستاذ المحاسبة والضرائب - كلية التجارة - جامعة اسكندرية

ملخص الرسالة

أصبح موضوع البيئة أحد الاتجاهات المهمة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول. يعود السبب في ذلك إلى تزايد الدور الكبير الذي تؤديه البيئة في حياة الإنسان. يلاحظ أن عمليتي التصنيع والتنمية قد أسهمتاً إسهاماً مباشراً في تلوث البيئة، نظراً إلى عدم أخذ اعتبارات البيئة موضع الاهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية. وقد أدى ذلك إلى إهدار المواد الأولية والطاقة نتيجة للخطوط الطموحة لتحقيق النمو الاقتصادي السريع.

وفي مجال سعي الدول للحفاظ على البيئة وحماية المجتمع فإنه يجب على المنشآت الصناعية أن تسهم مع دولها في ذلك، إذ يجب على المنشآت أن تقوم بوضع برامج لرقابة عناصر التلوث البيئية الناشئة عن ممارسة نشاطها داخل المجتمع. لذلك فإنه يجب على المنشآت أن تفصح عن المعلومات كلها المرتبطة بشؤون البيئة، وبالعواد والالتزامات التي تتحملها نتيجة ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة، خاصة أن الحاجة للمعلومات البيئية أصبحت أمراً ضرورياً في المجتمع الكويتي وأصحاب المصالح فيه.

إهتم المجتمع الدولي بإصدار الموثيق الدولية المتعلقة بحقوق الإنسان والتي تنص على حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن التلوث، كما زاد الضغط من جانب جماعات أنصار حماية البيئة لمطالبة المؤسسات بإزالة أو منع أسباب التلوث الناجمة عن عملياتها التشغيلية وغيرها من عوامل التلوث، مما أرغم العديد من المؤسسات إلى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف والالتزامات مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماماً خاصاً للمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية البيئية بشأن حماية البيئة بصورة سليمة وموضوعية في محاولة منه للتوصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والإفصاح المحاسبي عما يترتب على التزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية تحكمه معايير محاسبية مناسبة وتوصيل المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها والمتعلقة بالنواحي البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها اتجاه حماية البيئة من التلوث واتخاذ قرارات تحسين الأداء البيئي.

ومن أجل المعالجة المحاسبية لكل من التكاليف والالتزامات الناتجة عن التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية فقد ظهرت المحاسبة البيئية والتي تختص بالقياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية، وبما أن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة هو إنتاج معلومات مالية عن نشاط المؤسسة نجد أن تطبيق نظام المحاسبة البيئية يوفر المعلومات المالية المتعلقة بالموارد البيئية وما يترتب على قيام المؤسسة بمزاولة نشاطها من أضرار بيئية.

والمحاسبة هي فرع من العلوم الإدارية، حيث تعني بالمعلومات المالية، والمحاسب هو من يتولى جمع ومعالجة هذه المعلومات بطرق فنية تمكن من له علاقة بها الاستفادة منها، والمنتج النهائي لهذه العمليات هي التقارير المالية. ويمكن تعريف المحاسبة فنياً كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة، ويمكن تصنيف المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية التي يعدها المحاسب في شكل تقارير حسب مصدر إهتمامهم بالمنشأة الاقتصادية، أصحاب المنشأة، إدارة المنشأة، الدائنون، المستثمرون، الحكومة، الموظفين، عملاء المنشأة، عامة الناس.

مشكلة البحث :

تتلخص مشكلة البحث في محاولة معرفة المدى الذي وصلت إليه شركة الاتصالات الكويتية في القياس والإفصاح عن أدائها البيئي، الذي أصبح ضرورة حتمية في ظل تحمل المنشآت الصناعية تكاليف والتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذي يحدث في البيئة.

أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مستوى القياس المحاسبي عن الأداء البيئي، وما تفصح عنه تلك القوائم عن حقائق العمليات التي قام المشروع بتنفيذها في نهاية مدة معينة، دراسة ما يوجد من معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي. أهمية البحث: نظراً إلى أهمية الأداء البيئي في استكمال الإطار الفكري للمحاسبة، الذي تأخر كثيراً، يأتي هذا البحث ليقدّم المساهمة العلمية المناسبة في كشف جوانب النقص في القياس والإفصاح عن الأداء البيئي للشركة، وهذا يعطي البحث أهمية خاصة.

المبحث الأول

قياس التكاليف البيئية

يترتب على النشاط اليومي الذي تقوم به المؤسسات وخاصة منها الصناعية، تكاليف والتزامات بيئية يمكن أن يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية، وهذا التأثير يكون له عواقب سلبية منها إلى خلط واضح بين ما يمكن اعتباره تكاليف جارية وبين ما يمكن اعتباره تكاليف رأسمالية، وللتفرقة بين هذه التكاليف نتعرض للنقاط التالية: (Gans and King 2001b).

أولاً - التكاليف البيئية الجارية: أوضحت الدراسات الحديثة في مجال المحاسبة البيئية إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف البيئية الجارية والتكاليف البيئية الرأسمالية في المؤسسات الصناعية، وذلك بهدف تخفيض تكلفة برامج الحد من الأضرار والمخاطر البيئية، الذي يعكس تخفيضاً مستمراً في تكلفة تشغيل البرامج، ويرجع ذلك إلى أن التكلفة الجارية تتكرر سنوياً في حين أن التكلفة الرأسمالية يتم إنفاقها مرة واحدة ولا يتكرر إنفاقها إلا بعد انتهاء العمر الإنتاجي لمعدات وأدوات الرقابة على الأمور البيئية. حيث عرفت التكاليف البيئية الجارية بأنها "بنود التكاليف التي يتحملها المصنع أو المؤسسة وذلك مقابل "تنفيذ برامج حماية البيئة لفترة محاسبية أو مالية واحدة (حسين محمد أحمد محمد درويش، ٢٠١٠).

وكما عرفت أيضاً بأنها "تلك التكاليف التي تتحملها السنة المالية والتي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تتحقق خلال السنة المالية" ومن أمثلة تلك التكاليف مايلي (Gruber, H 2001b)

- أ - تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج.
- ب- تكاليف التخلص من النفايات والمخلفات الناتجة عن النشاط.
- ج- تكاليف برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالآلات البيئية.
- د- تكاليف الإدارة البيئية.
- هـ- تكاليف المراجعة الداخلية للبيئة ومراجعة البيئة بصفة عامة.
- و- تكاليف الاستعانة بخبراء للمساعدة في وضع برامج حماية البيئة.
- ز- تكاليف أخذ العينات وتحليلها من وقت إلى آخر حتى لا تتعدى المؤسسة الحد الأقصى للأضرار بالبيئة.
- ح- تكاليف العلاج اللازمة للعاملين بالمؤسسة والناتجة عن نشاط المؤسسة.

من أجل التوضيح أكثر نقوم بطرح السؤال التالي ألا وهو هل يمكن اعتبار المصاريف السابقة أو التكاليف البيئية عادية أو غير عادية، بمعنى آخر هل تعتبر التكاليف السابقة مرتبطة بالنشاط أم لا ؟

ومن أجل الإجابة على السؤال السابق يكون ذلك من خلال تعريف البنود غير العادية، وطبقاً بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) والذي عرف البنود غير العادية على أنها: تنشأ من الأحداث أو العمليات غير المرتبطة بالأنشطة العادية للمؤسسة ولا يتوقع حدوثها بصورة متكررة أو منتظمة (Gruber, H 2001b) ومن التعريف السابق يتضح لنا بأن المصروفات البيئية والتي تتعلق بنشاط المؤسسة والتي يمكن أن تتكرر بصورة منتظمة يمكن اعتبارها مصروفات جارية تحمل على السنة المالية التي حدثت فيها. وعليه إذا يمكن اعتبار المصاريف أو التكاليف البيئية التي ذكرناها سابقاً مصروفات جارية يمكن تحملها على السنة المالية التي حدثت فيها، ويلاحظ أن بعض المصروفات البيئية يمكن اعتبارها بنوداً غير عادية، مثل ما تتحملة المؤسسة بسبب إغلاق موقع تشغيل معين نتيجة مخالفة قوانين البيئة، إلا أن كثيراً من المصروفات البيئية يمكن اعتبارها بنوداً عادية (OECD, . 2000)

أما من حيث مدى إرتباطها بالنشاط فإن كثيراً من المصروفات البيئية تعتبر مرتبطة بالنشاط ويفيد ذلك في توييب المصروفات في قائمة الدخل إلى مصروفات مرتبطة بالتشغيل، إلا أن هناك بعض المصروفات غير المرتبطة بالتشغيل، مثل ما تتحملة المؤسسة للتخلص من تلوث موقع تشغيل غير مستخدم حالياً.

ثانياً - التكاليف البيئية الرأسمالية: ويقصد بالتكاليف البيئية الرأسمالية "مجموعة بنود التكاليف التي تتحملها المؤسسة أو المشروع المتسبب في أحداث الأضرار البيئية، وذلك مقابل توفير الآلات والمعدات والتجهيزات التي تساهم في حد من التلوث ومعالجة آثاره لعدة فترات أو سنوات مالية (OECD, . 2000) " ولرسملة التكاليف البيئية لابد من توافر الشروط التالية:

- أ- أن يترتب على هذه التكاليف البيئية منافع اقتصادية مستقبلية.
- ب- أن تكون هذه التكاليف قابلة للاسترداد من المنافع الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً والمرتبطة □ ا.
- ج- أن تزيد التكاليف الطاقة الإنتاجية والعمر الإنتاجي للأصول.
- د- أن تزيد التكاليف وتحسن من درجة الأمان والكفاية.

فما يتعلق بالتكاليف اللازمة لمعالجة التلوث البيئي ، (FASB) وطبقا لما أورده مجلس معايير المحاسبة المالية فإنها بصفة عامة تعالج باعتبارها مصروفات، ويمكن أن ترسل إذا كانت قابلة للاسترداد، وبشرط تحقق واحد من المعايير التالية (نبيل فهمي سلامة، ٢٠٠٤)

- ١- أن يترتب على تلك التكاليف زيادة أو إطالة فترة الاستفادة من الأصل المملوك للمؤسسة أو زيادة طاقته أو تحسين درجة أمانته أو كفاءته، كما يجب أن تؤدي إلى تحسين حالة الأصل بالمقارنة بحالته الأصلية عند الإنشاء أو الاستحواذ عليه.
- ٢- أن يترتب على تلك التكاليف التخفيض أو الوقاية من الأضرار البيئية، سواء الحالية أو التي يمكن أن تترتب على أنشطة المؤسسة مستقبلا، كما يجب أن تؤدي إلى تحسين حالة الأصل بالمقارنة بحالته الأصلية عند الإنشاء أو الاستحواذ عليه والتي تأثرت بالأضرار البيئية الناتجة عن نشاط المؤسسة، أو تحسين حالة الأصل بإضافة أجزاء له تخفض من الأضرار البيئية التي تنتج عن تشغيله وذلك لضمان استمراره في التشغيل .
- ٣- إن المؤسسة قد تحملت التكاليف من أجل إعداد وتجهيز الأصل المعروف حاليا للبيع والذي تأثر أو يؤثر في الأضرار البيئية. ومن أمثلة تلك التكاليف الرأسمالية تكاليف تركيب فلانتر وتجهيزات في مصانع الاسمنت لمنع الانبعاثات الضارة، تكاليف إنشاء محطات لمعالجة مياه المصانع وإعادة إستخدامها أو قبل صرفها في البحار.

ثالثا- التكاليف التي تخص فترة أو فترات مالية سابقة: تعالج بعض المصروفات البيئية على أنها مصروفات سنوات سابقة، وذلك في حالة وجود أخطاء أو حذف عند إعداد القوائم المالية لتلك السنوات، وذلك وفقا لما ورد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (8)، وخاصة إذا كانت ذات صلة بالمنافع المترتبة على أنشطة المؤسسة ومن أمثلتها (منصور محمود، ٢٠٠٣)

- أ- المصروفات التي تتحملها المؤسسة طبقا للقوانين البيئية للتخلص من التلوث الذي حدث تم بيعه في فترة سابقة.
- ب- المصروفات التي تتحملها المؤسسة للتخلص من المخلفات التي قد ينتج عنها مخاطر، والتي ترتبت على أنشطتها في فترة سابقة، وذلك في حالة ما إذا كانت مخاطر تلك المخلفات غير معروفة للمؤسسة في الفترة السابقة وبالتالي يمكن النظر إلى تكاليف التخلص منها على أنها تصحيح لخطأ في القوائم المالية في تلك الفترة السابقة.

أ- التكاليف البيئية المستقبلية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي: وتتمثل في الالتزامات البيئية التي حدثت من خلال قيام المؤسسة بعمليات تمت في الماضي، لا يمكن تحديدها بدقة أو بصورة معقولة، ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (10) فإنه إذا كان هناك قيمة معينة يجب أن تدفع في فترة مستقبلية كنتيجة لحدث أو عملية تمت في الماضي، فإن هذا يعبر عن وجود التزام، ويعترف به في القوائم المالية إذا كان من المحتمل حدوثه، كما يمكن تقديره بصورة معقولة، ولذلك فإن التعهد بإنفاق تكاليف بيئية مستقبلية لإزالة أو معالجة الأضرار البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسة، فإنه يعتبر التزام بيئي يجب إذا كان من المحتمل حدوثه، ويمكن تقديره بصورة معقولة

وذلك سواء كان هذا التعهد لتنفيذ متطلبات القوانين البيئية التي تطبق على المؤسسة، أو أنه تعهد أخلاقي لعمل ذلك وبالتالي يجب على المؤسسة تكوين المخصص المناسب لمقابلة تلك الالتزامات (نبيل فهمي سلامة، ٢٠٠٤)

ب- التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية: وتتمثل في التكاليف التي قد يترتب عليها تحقيق منافع للمؤسسة، وذلك كما في حالة الاستحواذ على أصل في المستقبل وهي ما تسمى بالالتزامات الشرطية وهناك من يرى أنه من الضروري الإفصاح عن تلك التكاليف والتي قد يكون لها تأثير هام على المركز المالي للمؤسسة والتدفقات النقدية في المستقبل، سواء كان تنفيذها يتم وفقا لتعهدات إدارية أو قانونية، وقد يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية الرأسمالية المستقبلية بنوعها في صورة ملاحظة للقوائم المالية أو في أي مكان في التقرير المالي للمؤسسة (Rochet and Tirole, 2001)

والالتزامات الشرطية الناشئة عن تكاليف وتنقية البيئة ينبغي المحاسبة عنها وفقا للمبادئ المحاسبية المبينة في المعيار المحاسبي رقم (5) لس معايير المحاسبة المالية ، ويعتبر تقدير الالتزامات المستقبلية طبقا للمعيار رقم (5) مسألة معقدة وشاملة نظرا لارتباط هذه الالتزامات بمدى واسع من الأحداث ربما يشمل أمورا تكون خبرة المحاسب أو المراجع فيها قليلة مثل الالتزامات المحتملة المتعلقة بتلوث البيئة ، وتتضمن الإرشادات المحاسبية المتعلقة بتفسير المعيار رقم (5) في سياق الالتزامات البيئية، العلامات الإرشادية المتعلقة باستحقاق وتقويم الالتزامات المقدره، العوامل المؤثرة في مبلغ أو مقدار الالتزام، التكاليف التي يجب تضمينها في الالتزام المستحق، وأمثلة لبنود التكاليف المباشرة التفاضلية التي تدخل في الالتزامات المستحقة، وتعتبر هذه الإرشادات مفيدة لكل من المحاسبين والمراجعين (Rochet and Tirole, 2001)

ثانياً: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:- تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة بشكل يكون أكثر فعالية في اتخاذ القرارات، وهذا يتطلب أن يشمل القياس المحاسبي لعمليات المؤسسة في البيئة أي النشاط البيئي للمؤسسة بما يتضمنه من معلومات وصفية وبيئية تختلف عن بيانات النشاط الاقتصادي وهو ما نحاول توضيحه من خلال النقاط التالية (نجلاء محمد مديح العاصي، ٢٠٠١):

١- مفهوم القياس المحاسبي البيئي : يعتبر القياس المحاسبي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل والتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية. ويمكن أن نوضح بأن التقييم هو تحديد قيم المركز المالي، والقياس هو تحديد قيم بنود قائمة الدخل وهذا يعني ضرورة إثبات الأصول الثابتة البيئية بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية وأيضا قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها البيئي حيث أن العمليات البيئية يترتب عليها تكاليف بيئية لإزالة تلك التأثيرات التي تحدثها المؤسسة نتيجة ممارسة أنشطتها، فإنه ينطبق عليها مفهوم القياس حيث أنها أحداث اقتصادية تؤثر على قيم القوائم المالية، ويتم استخدام طرق وإجراءات محاسبية للأحداث البيئية لتسجيلها حتى تظهر انعكاسها داخل القوائم المال وبالتالي القياس البيئي هو ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطتها الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين القوائم المالية للمؤسسة، والقياس البيئي يمكن أن يكون من وجهة نظر المؤسسة أو من وجهة نظر المجتمع كمايلي: (خالد حسن محمد سالم، ٢٠٠٨).

فالقياس البيئي من وجهة نظر المؤسسة هو مقدار ما تتحمله المؤسسة من تكاليف نتيجة لالتزامها ومسؤوليتها اتجاه البيئة المحيطة بها، ويمكن أن يكون هذا الالتزام إختياري أو إجباري بموجب القانون وبالتالي فالقياس يكون على أساس التكلفة الفعلية. ولهذا فعملية القياس البيئي تعتبر أحد دعائم الإطار العلمي للمحاسبة البيئية التي نعتد عليها في وضع الإطار النظري للمحاسبة البيئية.

٢- أهمية القياس المحاسبي البيئي بالنسبة للمؤسسة : ولكن تكمن أهميته للمؤسسة في تحقيق مايلي (عبد العظيم صقر، ٢٠٠٠)

أ- يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة.
ب- إن عدم قياس الأنشطة البيئية للمؤسسة يؤدي إلى عدم معرفة الآثار المختلفة لممارسة النشاط في البيئة وبالتالي التأثير على القرارات لحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة لها.
ج- إن وجود القياس البيئي بالمؤسسة يساعد في إجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص وبالتالي العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم.
د- إن توفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية تمكن من إجراء دراسات للجدوى البيئية لمعرفة تحقق المؤسسة من عائد في المجتمع.

هـ- إن أمانة عرض البيانات المحاسبية تتطلب أخذ جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وبالتالي توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن من التقرير عنها محاسبيا. أما القياس من وجهة نظر المجتمع، فهو يمثل قيمة ما يتحمله المجتمع من تضحيات وما يصيبه من أضرار نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، ويترجم ذلك الآثار السلبية الخارجية التي تصيب المجتمع من التلوث وإهدار الموارد، ويعتمد في ذلك على تكلفة الفرصة البديلة كأساس لعملية القياس.

٣- الصعوبات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي: توجد هناك بعض الصعوبات التي تواجه المجتمع في عمليات القياس البيئي لآثار المؤسسة السلبية مثل التلوث الذي ينشأ عن ممارسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة بصورة سيئة أو الرقابة عليه كما يلي (أحمد ابو العزم، ١٩٩٨)

أ- عدم وجود الأجهزة المخصصة لقياس أو الرقابة على التلوث.
ب- عدم وجود كوادر فنية مؤهلة للعمل في مجال حماية البيئة.
ج- عدم وجود تنسيق بين أجهزة المجتمع في مجال الرقابة على التلوث البيئي أو التخطيط لمواجهة هذه المشكلة.
وإذا يمكن أن تواجه عملية القياس لأنشطة المؤسسة صعوبات على المستوى العام إضافة إلى صعوبات القياس على مستوى المؤسسة ذاتها، وذلك لوجود ضغوط من جانب الدولة لإلزام المؤسسة بتوضيح تأثيرها في البيئة أو ضغوط المستثمرين أو المستهلكين أو إهتمام الإدارة نفسها بالنشاط البيئي لمساعدتها في رسم السياسات المستقبلية أو الحفاظ على استمرارها في المجتمع (أحمد ابو العزم، ١٩٩٨).

٤- كيفية تفسير التكاليف والعوائد البيئية في القياس المحاسبي: نظرا لما يتميز به النشاط البيئي من طبيعة خاصة باعتبار أن عدم الرقابة عليه يسبب أضراراً للبيئة والمجتمع، فإنه لابد على مهنة المحاسبة أن تؤدي دورا في القياس والإفصاح عن النشاط البيئي للمؤسسات، ويوجد عدة مداخل يمكن استخدامها في تفسير قياس (أيمن صابر سيد علي، ٢٠٠٨) التكاليف والعوائد البيئية محاسبيا كما يلي :

- **المدخل الوصفي** :يعتمد هذا المدخل على إفصاح المؤسسة على أدائها البيئي في شكل وصفي في صورة تقارير تصف فيها أنشطتها اتجاه البيئة.
- **المدخل الكمي** :ويقضي بأن يتم الإفصاح عن تكاليف كل نشاط بشكل فعلي، كما يتم الإفصاح عن المعلومات الكمية التي ليس لها طبيعة مالية.
- **مدخل التكلفة والعائد** :ويتم فيه الإفصاح عن الأنشطة، وذلك من خلال توضيح تكلفة كل نشاط والفائدة التي تحققت عن هذه التكلفة أي مقابلة النفقات بالعوائد.
- **مدخل إدارة البرامج** :ويقوم هذا المدخل على إظهار الهدف الذي تسعى المؤسسة إليه من قيامها بالنشاط مع توضيح التكلفة التي تحملتها في سبيل تحقيق هذا الهدف.

ولكن فيما يتعلق بتكاليف الرقابة على التلوث أي حماية البيئة، فإنه يجب السعي لتطبيق مبدأ التكلفة والعائد وذلك طبقاً لأساس الاستحقاق، حتى يمكن تحميل كل فترة بتكاليف الرقابة الخاصة بها على التلوث وبالتالي يمكن الاعتماد على بيانات القوائم المنشورة عند إجراء المقارنة (بجي حسين عبيد، ١٩٨٠)

ويقوم تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة عن التلوث على أساس أن تكاليف القضاء على الأضرار البيئية تعتبر تكاليف إنتاج، وهذا يعني أن التكاليف التي تحدث فيما يتعلق بالأنشطة الصناعية الجارية يجب أن تعالج كتكاليف جارية للإنتاج والتكاليف المتعلقة بالقضاء على التلوث المتوقع في المستقبل يجب أن ترسل وتحمل على الأنشطة الصناعية في المستقبل، والتكاليف المرتبطة بإصلاح التلوث الذي حدث بالبيئة والناتج من أنشطة فترات سابقة تعتبر خاصة بالفترة السابقة ويصححها دخل الفترة السابقة، والتفرقة بين المصاريف الجارية والمستقبلية تعتبر صعبة إلا أن مجهودات يجب أن تبذل في هذا الصدد (محمد الفيومي، ١٩٩٤)

وإذا كان من المستحيل تحقيق إيقاف تام لتأثير نشاط المؤسسات في البيئة إلا بإيقاف نشاطها، فلا بد من قيام المؤسسة بقياس محاسبي لنشاطها البيئي والإفصاح عنه وذلك بمساعدة المحاسبين بالمؤسسة فالمحاسب تقع عليه مسؤولية اتجاه المؤسسة وذلك بخلاف مسؤوليته في إعداد الحسابات والقوائم المالية التقليدية إلى الإهتمام بتطوير نظام المعلومات داخل المؤسسة ليلائم الإحتياجات منه، كما يجب أن يساهم أيضاً في تقديم معلومات عن البيئة ومدى تأثيرها في المؤسسة ومدى تأثير المؤسسة فيها وذلك من الإدارة والأطراف الخارجية، مع توضيح مدى إستجابة المؤسسة لهذه المعلومات وإظهار ذلك في صورة رسمية يمكن الإستفادة منها.

وبوجه عام فإن العوائد البيئية التي يحصل المجتمع عليها وتقدمها له المؤسسة قد يتم قياسها على أساس تكلفة الأنشطة المقدمة لصعوبة تقدير قيمة العائد أو المنفعة.

فأنشطة حماية البيئة وتحسين الشكل الجمالي للمكان المحيط بالمؤسسة، وترشيد إستخدام الموارد الطبيعية ورقابة الجودة والأبحاث المتعلقة بالتسويق، يمكن أن يتم تقدير العائد لها من خلال تكاليف أدائها كأساس لتحديد مقدار المساهمة التي قدمتها المؤسسة للبيئة والمجتمع.

٥- متطلبات قياس التكاليف البيئية:-

رغم تزايد اهتمام الإداريين والمحاسبين بالتكاليف البيئية إلا أن الأنشطة البيئية لم تلق الإهتمام الكافي لإرساء أسس وقواعد واضحة لقياسها على اعتبار أن المؤسسة غير مسؤولة بيئياً، ويتضح ذلك جلياً من نتائج العمليات المحاسبية في حين أنها تقوم بإغفال البيانات والمعلومات التي تبين دور المؤسسة في حماية البيئة، والسبب في ذلك يرجع إلى صعوبة قياس التكاليف البيئية، ولكن هذه الصعوبات لم تمنع المؤسسة البحث عن الأساليب التي تمكنها من تتبع وحصر هذه التكاليف لما لها من أهمية على مستوى المؤسسة أو المجتمع ونوضح ذلك من خلال النقاط التالية (عبد العظيم صقر، ٢٠٠٠):

الفرع الأول- أهمية قياس التكاليف البيئية وآثار عدم قياسها: سنحاول التعرف على أهمية قياس التكاليف وعلى آثار عدم قياسها وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً- أهمية قياس التكاليف البيئية : إهتمت الدراسات بأهمية قياس التكاليف البيئية وذلك للأسباب التالية (القاضي محمد بهاء الدين بديع، ٢٠٠٢)

أ- توفير معلومات للمؤسسات الصناعية للمساعدة في عمل برامج لتخفيض التكاليف بهدف المشاركة في تحسين الأداء البيئي، والتقرير عنها لتوضيح مدى الإستجابة والإلتزام بالقوانين البيئية بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين صورة المؤسسة (القاضي محمد بهاء الدين بديع، ٢٠٠٢)

ب - ترشيد قرارات تحديد نوع المنتج، واختيار المواد الخام المستخدمة، وتصميم المنتج وطريقة التصنيع، واختيار الأسلوب المناسب للتخلص من المخلفات الخطرة، وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للأنشطة البيئية، ودراسة بدائل الإستثمار في التكنولوجيا النظيفة والأمنة بيئياً.

ج -مساعدة المؤسسة في إعداد مؤشرات بيئية لأنشطتها المختلفة، واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر التلوث المختلفة، واتخاذ القرارات الملائمة لخفض معدلات هذا التلوث أو الحد منها (القاضي محمد بهاء الدين بديع، ٢٠٠٢)

د - التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وبالتالي تحقيق المقابلة السليمة بين إيرادات وتكاليف هذه المنتجات، وأيضاً المساهمة في ترشيد قرارات التسعير، والقياس الدقيق لتكلفة كل منتج على مستوى الأقسام المختلفة، مما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة وتحسين سمعتها في سوق المال (عبد العظيم صبحي عبد الحميد نايل، ٢٠٠٥)

هـ -تحليل أداء بعض إدارات المؤسسة مثل إدارة تصميم وتطوير المنتج، وإدارة المشتريات، وإدارة رقابة الجودة، وإدارة تدوير المخلفات، وذلك □ دف تخفيض التكاليف البيئية الخاصة بهذه الإدارات، واتخاذ القرارات البيئية الرشيدة التي تدعم موقفها التنافسي، وتعمل على زيادة الربحية في الأجل القصير والطويل.

و -تحديد وقياس المنافع البيئية التي يمكن أن تحققها المؤسسة من خلال برامجها وأنشطتها المختلفة لحماية البيئة من أضرار نشاطها الصناعي، وما تتحملة من تكاليف في سبيل إنجاز هذه البرامج والأنشطة (القاضي محمد بهاء الدين بديع، ٢٠٠٢)

ز - استفادة المجتمع والجهات الحكومية من قيام المؤسسات بتحديد وقياس التكاليف البيئية، بهدف تخفيض التكاليف الاجتماعية الخارجية للتلوث الصناعي مثل تكاليف الفحص والرقابة والمعالجة البيئية، وتقييم التشريعات واللوائح الموضوعة.

ح - تقييم الأثر البيئي للمشروعات الجديدة المقترحة، حيث يتيح تحليل التكاليف البيئية مثل تكلفة نظم التحكم البيئي وتكلفة إعادة تدوير المخلفات الصلبة وتحويلها إلى منتجات تامة الصنع، إلى تخفيف الأثر البيئي المتوقع لمثل هذه المشروعات، وبالتالي تحديد القيمة الاقتصادية للمشروع المقترح بعد أخذ البعد البيئي في الاعتبار (عبد العظيم صقر، ٢٠٠٠)

ثانيا - الأثار السلبية لعدم قياس التكاليف البيئية: أوضحت بعض الدراسات المحاسبية أن عدم الاهتمام بقياس وتقييم التكاليف البيئية يؤدي إلى الأثار البيئية السلبية التالية: (Gans and King 2001b)

أ - قلة مستويات جودة الأداء البيئي، يؤدي إلى فقدان المؤسسة لصمعتها كمؤسسة صديقة للبيئة، مما يترتب عليه تبعات قانونية واجتماعية، وتحمل المؤسسة بتضحيات كثيرة.

ب - تراجع التقنيات الإنتاجية وتفاقم المشكلات البيئية بدرجة لا تجد معها المؤسسات الإنتاجية الملوثة أية بدائل تتيح لها التوافق مع اللوائح والقوانين البيئية الصارمة، وتكون الطريقة الوحيدة هي إعادة الهيكلة الكاملة لتكنولوجيا الإنتاج، وهو ما قد لا يتاح له التمويل اللازم مما يؤدي إلى خروج المؤسسات الإنتاجية من السوق.

ج - تراجع القدرة التنافسية والأداء التسويقي (سواء المحلي أو الخارجي) وانخفاض الحصة السوقية للمؤسسة، بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج نتيجة الاستخدام غير الرشيد للمدخلات، واستخدام مدخلات وطرق إنتاج غير آمنة، الأمر الذي يترتب عليه تراكم المخزون السلعي وانخفاض معدل دوران المخزون وزيادة تكاليفه وتعرضه للتقادم، مما يعرض المؤسسة إلى خسائر مستمرة و انخفاض معدل العائد على الاستثمار.

د - اتخاذ قرارات غير رشيدة في عمليات الشراء، نتيجة عدم إختيار المورد المناسب للحصول على المواد الخام المتوافقة مع البيئة، وبالتالي إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات البيئية.

هـ - زيادة تكاليف الرعاية الصحية للعاملين بالمؤسسة، نتيجة عدم الإهتمام بالمتطلبات البيئية الآمنة، مما يؤدي إلى انخفاض إنتاجية العامل بسبب الأمراض التي تصيبه، وأيضاً زيادة معدل دوران العمالة والتقاعد المبكر والمطالبة بالتعويضات، بالإضافة إلى عدم القدرة على إجتذاب العمالة الماهرة.

٦ - مشاكل قياس التكاليف والعوائد البيئية: يعتبر القياس المحاسبي للأنشطة البيئية من صميم عمل المحاسب وذلك لأن غالبية المعلومات البيئية ذات طابع كمي ومالي، وعلى مهنة المحاسبة أن تترجم هذه الأنشطة البيئية وتحدد صافي مساهمة المؤسسة في البيئة المحيطة □، ولكن يقابل عملية القياس البيئي بعض المشكلات والتي تتمثل في مشاكل القياس المحاسبي البيئي في المشاكل التالية (أيمن صابر سيد علي، ٢٠٠٨)

أولاً - مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبياً: يمكن أن يندرج تحت هذه المشكلة تلك الأنشطة التي يجب أن تخضع للقياس كالمراقبة على البيئة، المحافظة على البيئة من التلوث، ومما لا شك فيه أن عملية قياس التكاليف البيئية يجب أن ترتبط بالواقع والقدرة على التعبير بحيث تركز على حقائق قابلة للتحقيق ولا تعتمد على آراء وفروض عادة ما تؤدي إلى الجدل وعدم الواقعية، خاصة أن التكاليف البيئية لا يمكن تقديرها كما يحدث في التكاليف الاقتصادية لنشاط المؤسسة وذلك لطبيعة النشاط البيئي وتأثيره على الأفراد والطبيعة وغالباً ما يتم تقديرها على أساس المنفعة الضائعة نتيجة نشاط المؤسسة في البيئة. ويوجد العديد من الصعوبات التي تواجه المحاسب في تحديد الأنشطة البيئية:

أ- عدم وجود تحديد دقيق للأهداف البيئية.

ب - عدم وجود شخص مسؤول عن وضع الأهداف البيئية.

ج - المحاسبة عن التكاليف البيئية تتطلب تكامل جهود نوعيات مختلفة من المتخصصين.

د - الممارسات البيئية الجيدة تؤدي إلى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها كما أن قياس التكاليف البيئية يعتبر أمراً هاماً في مجال اتخاذ القرارات.

هـ - فهم طبيعة ومدى ملاءمة أساليب المحاسبة البيئية يختلف باختلاف أساليب وممارسات المؤسسات المختلفة.

ثانياً - مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي التي تستخدم: إن القياس المحاسبي عادة ما يحكمه عدة معايير للقياس تضع أساسها نظرية علم المحاسبة، وإذا كانت معايير القياس المحاسبي للأنشطة الاقتصادية ذات طابع مالي تكون أو تكاد تكون متفق عليها بين المحاسبين وتلقى قبولاً بينهم.

والمعايير بصفة عامة هي بعض الأسس التي يمكن الرجوع إليها لتحديد مدى سلامة إجراء محاسبي معين بهدف تحسين هذا الإجراء، وهذه المعايير يجب أن ينص عليها صراحة أو ضمناً في جميع الأنشطة المهنية التي يحدث فيها تبادل أفكار بين المهنيين أنفسهم، أو بينهم وبين العملاء، إلا أن القياس المحاسبي البيئي يجب أن يحتوي عدد من المعايير التي يجب أن تراعى عند إجراء القياس المحاسبي للأنشطة البيئية ومن هذه المعايير مايلي: (بدوي، محمد عباس، ٢٠٠٠)

أ- معيار المرونة: حيث أن بعض العمليات أو المعلومات يمكن أن تكون مفيدة لأكثر من غرض.

ب- معايير سهولة التطبيق: ويتضمن هذا المعيار إمكانية إجراء عملية القياس في حدود التكلفة العادية وفي ظل القيود المفروضة في نظام المعلومات.

ج - معيار توفير معلومات مفيدة: يجب أن تساعد أدوات وإجراءات القياس في تقديم معلومات مفيدة ذات أهمية لأكثر من غرض.

د- معيار الاستجابة للتغيرات البيئية: حيث لا يكفي أن يكون نظام القياس قادرا على الإجابة على الأسئلة الموجودة حاليا بل يجب أن يكون قادرا على الإستجابة للتغيرات البيئية التي تحدث في المستقبل.
هـ- أن يكون جزء من نظام المعلومات الداخلي: أن يكون نظام القياس البيئي جزء من نظام المعلومات الداخلي يوفر النتائج بطريقة آلية.

و- القابلية للتكرار وإمكانية الاعتماد عليه: إذا كان القياس البيئي غير قابل للتكرار فلا يمكن الاعتماد عليه ولا يساعد على إجراء المقارنات العلمية السليمة.

ز- البساطة: يجب أن تتصف المعلومات التي هي مخرجات النظام بالبساطة حتى يسهل فهمها لجميع الأطراف التي تتأثر بالأداء البيئي.

ح- الموضوعية: يجب أن تتصف المعلومات بالموضوعية وذلك عن طريق الاستفادة من آراء الخبراء فالحاسبين
ط- مفيدة لمتخذي القرار: يقصد بمتخذي القرار جميع الأطراف التي تتأثر بالبرامج البيئية ويستلزم هذا المعيار إجراءات وأدوات تساعد على التنوع.

ت- القبول العام: يجب أن ينسجم المعيار بقبول عام لدى جميع الأطراف، وتخدم جميع الأطراف التي تتأثر بالأداء البيئي وتلقى قبولاً عاماً. وتساعد المعايير السابقة في توسيع نطاق المفاهيم المحاسبية بما يساعد على تطبيقات المحاسبة البيئية.

ثالثا- مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي: تتم عملية القياس المحاسبي للنشاط البيئي من خلال التعرف على العمليات البيئية للمؤسسة، وتحديد الأنشطة التي تمارسها المؤسسة في البيئة، ثم التكاليف البيئية والمنافع البيئية للنشاط البيئي، ولكن المنافع البيئية لا يمكن إدراكها في المدى القصير إذ يوجد هناك فترة زمنية طويلة بين التكاليف والمنافع البيئية أو العوائد، كما يحدث حين تنفق المؤسسة على نشاط حماية البيئة من التلوث، ويكون العائد منها بعد فترة زمنية طويلة في تحسين صحة الأفراد أو تنمية رفاة المجتمع.

المبحث الثاني

المتطلبات والعوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي البيئي

تمثل متطلبات الإفصاح البيئي المقومات الرئيسية اللازمة لنجاحه والبيانات والمعلومات المالية والكمية اللازمة لتطبيقه وتحقيق المنافع المرجوة منه، وقد أوصت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية ببعض المتطلبات الأساسية للإفصاح البيئي وتشمل الإفصاح عن الأداء البيئي جنباً إلى جنب مع الإفصاح عن الأداء الاقتصادي، كذلك العمل على حصر للتكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية بالإضافة إلى التفرقة بين الالتزامات البيئية وتكاليف التشغيل، كذلك نادى إحدى الدراسات بضرورة أن يتضمن الإفصاح البيئي طبيعة السياسات التي تطبقها المؤسسة بإزالة أو منع أسباب التلوث وتكلفتها (محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، ٢٠٠٨).

أولاً: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي:

وفيما يلي عرض المتطلبات للإفصاح البيئي وتشمل مايلي (بدوي محمد عباس والأميرة إبراهيم عثمان، ١٩٩٢) أ- المتطلبات العامة: تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل:

- ١- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها
- ٢- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم.
- ٣- تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثاً خطيراً للبيئة مثل صناعة البترول والأسمت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات (محمد محمود عبد المجيد، ١٩٨٣)
- ٤- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس.
- ٥- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية
- ٦- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، ويمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

ب- المتطلبات الخاصة: وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

- ١- البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية: مثل
 - تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.
 - تكاليف تدوير المخلفات الضارة للعمليات الصناعية.
 - تكاليف حفظ المخلفات.
 - تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السليمة.
 - الأعباء الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة لقوانين ونظم حماية البيئة.
 - الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.
 - التمويل المادي منخفض التكلفة.
 - المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية أنصار حماية البيئة.
 - الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تقي بمسؤوليتها البيئية.
 - المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة لخفض أو إعفائها من الضرائب المفروضة على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية.

٢- البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها اتجاه تلوث البيئة، ومن أمثلتها:

- السياسات الفنية التي اتخذتها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالمياً مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتياً بحيث يمكن الاستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الأسمت.
- السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق باستخدام بدائل أخرى للموارد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث الحالي مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

ثانياً: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي البيئي:-

- من أهم العوامل التي تؤثر على الإفصاح البيئي مايلي (محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان ٢٠٠٨) أ- **حجم الشركة**: لاشك أنه كلما زاد حجم الشركة مقاساً بحجم الأصول أو حجم وقيمة المبيعات كلما زاد استعداد إدارتها للإفصاح عن أداء الشركة الاجتماعي والبيئي. يمكن القول بأنه كلما زاد حجم الشركة مقاساً بكمية وقيمة مبيعاتها كلما زاد إدراك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم لأهمية ما يوفره هذا الإفصاح لهم من معلومات.
- ب- **الأداء الاقتصادي للمؤسسة**: كلما زاد عائد السهم والعائد النقدي على الأصول والعائد النقدي على حقوق الملكية والعائد غير العادي للسهم في سوق الأوراق المالية كلما زاد استعداد الإدارة للإفصاح عن مدى كفاءة أداء الشركة في مجال البيئة.
- ج- **قوة حملة الأسهم**: كلما زادت درجة خصخصة المؤسسة كلما زاد استعداد إدارتها للإفصاح عن أداء المؤسسة الاجتماعي والبيئي وأن متخذي قرار الاستثمار في الأسهم يرون أن معلومات الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات في مجال مكافحة التلوث ستكون أكثر أهمية لأغراض اتخاذ قرار الاستثمار في الأسهم.
- د- **التشريعات البيئية**: اتضح أنه كلما زاد خطر مواجهة المؤسسات لتشريعات حكومية تمنع أو تحد من تلوث البيئة كلما زاد استعداد إدارتها للإفصاح عن الجهود الاجتماعية الموجهة لمكافحة تلوث البيئة.
- هـ- **طبيعة الصناعة**: يرى كثير من الأفراد أن طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة تفرض على الإدارة ضرورة الإفصاح عن أداء المؤسسة في مجال مكافحة التلوث وجاءت صناعة الكيماويات في المرتبة الأولى تأثيراً يليها صناعة الأسمدة والإسمنت ثم صناعة المنظفات ثم صناعة تكرير البترول ثم صناعة المقاولات والصلب بنفس الأهمية ثم صناعة الورق وصناعة الأغذية أما صناعة البنوك والتأمين والفنادق والأدوات الصحية فهي صناعات لا تفرض على الإدارة عمل مثل هذا الإفصاح.

ثالثاً: أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي:

تزايدت في السنوات الأخيرة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول: إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة (Parker and Alstyn, 2000)، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة؛ مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمنشأة (وليد الجبالي، ١٩٩٨)

يعبر الإفصاح البيئي "عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير

الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك (محمد السيد محمد أبو زيد، ٢٠٠٧)

أن هناك بعض الشركات في أستراليا ونيوزيلندا قامت بمحاولات للإفصاح عن نشاطاتها في مجال المحافظة على البيئة في التقارير المالية مثل شركة المياه والورق (محمد حسين أحمد، ١٩٩٩) ينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية؛ مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، إذ إن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة (November. Oftel, 2002b)

نظراً إلى أهمية البيئة فقد أعطته الكويت عناية خاصة وألوية متميزة خاصة بعد انشاء الهيئة العامة لحماية البيئة بالقانون ٢١ لسنة ١٩٩٥ وقانون البيئة ٤٢ لسنة ٢٠١٤ حيث قامت باتخاذ العديد من الإجراءات وإصدار العديد من التشريعات لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بقضايا البيئة من مختلف الجوانب، فقد تناولت تلك التشريعات بالشرح والإيضاح الجوانب القانونية المتعلقة بمعالجة الآثار والسلبيات والأخطار المترتبة على التلوث البيئي ووضع العقوبات الرادعة للمخالفين لتلك الأحكام (فائز محمد شيخ بامزاحم، ٢٠٠٨)

يمكن القول: إن إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها (فائز محمد شيخ

بامزاحم، ٢٠٠٨)

أ- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المنشآت على حماية البيئة.

ب- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها؛ مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.

ج- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المنشأة، فقيام المنشأة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح

د- إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها

د- إن الإفصاح عن سياسات المؤسسة اتجاه المحافظة على البيئة يظل بلا قيمة ما لم يؤدي إلى زيادة الأرباح واستخدام موارد المؤسسة بأكبر كفاءة ممكنة.

هـ- الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة مفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، وبالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.

ثانيا - معوقات الإفصاح عن الأداء البيئي

إن كان إعداد التقارير المالية يعتبر إخلاءً لمسؤولية الإدارة اتجاه المساهمين، كذلك فإن إعداد تقارير البيئية يعتبر إخلاءً لمسؤولية الإدارة اتجاه المجتمع، إلا أن التقارير البيئية في ظل النظم المحاسبية الحالية تصادفها مجموعة من المعوقات تتمثل في ما يلي (Beets et al., 2015)

أ - الاختلاف في المحتوى : حيث لا يوجد نمط واحد متفق عليه للتقارير البيئية، فبعضها جاء في شكل مجموعة من التقارير المنفصلة عن الأداء المالي والبعض الآخر جاء مختلطاً مع الأداء المالي.

ب - الاختلاف في الآل : ويعني الاختلاف في نوعية المعلومات التي تغطيها التقارير البيئية، فبعض التقارير البيئية تغطي فقط بند التكاليف التي تنفذها المؤسسات للحد من التلوث، والبعض الآخر يتناول الالتزامات البيئية للمؤسسات والأثر على أصولها، وتضمنت بعض تقارير الإفصاح عن السياسة البيئية.

ج - الاختلاف في وسيلة الإفصاح : فبعض المعلومات البيئية يتم الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية التقليدية، وبعضها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أو في تقارير مفصلة، بل إن بعض المؤسسات لجأت إلى الإفصاح في وسائط أخرى مثل الشبكة الإلكترونية.

د - اختلاف في دورية التقارير : حيث يتراوح الإفصاح البيئي ما بين فترات ربع سنوية كما تتطلب لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة إلى فترة ٣ سنوات كما تقوم بعض المؤسسات بذلك

قائمة المراجع

أ- المراجع العربية:

أولاً: الرسائل الجامعية

- جمال عبد الحمي ، عبد العزي علي، "تطوير نظم معلومات المحاسبة البيئية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية - دراسة نظرية وتطبيقية " ،رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، القاهرة، ٢٠١٤م
- حسين محمد أحمد محمد درويش، "إطار محاسبي مقترح لتقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج"، رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس ، القاهرة، ٢٠١٠م
- خالد حسن محمد سالم، "تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الإستثمار"، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠٨م
- خالد حسن محمد سالم، "تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الإستثمار" رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس، ص: ١٢٨، ٢٠٠٨م
- عبد الخالق طارق فتحي، "الإطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختباريه على القطاع الصناعي"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة القاهرة، ص: ١٦٢، ٢٠٠٤م
- عبد الله أحمد جابر عبد القادر، "إطار مقترح للمراجعة الداخلية لتكاليف البيئية دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، ٢٠٠٤م
- فائز محمد شيخ بامزاحم "القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط"، دراسة (تطبيقية في شركة مصافي عدن) "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٨م
- فائز محمد شيخ بامزاحم، "القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٨م
- القطاطي، منير، "منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق المال الفلسطيني"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧م
- محمد السيد محمد أبو زيد "إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون و التنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، سنة ٢٠٠٧م
- نبيل فهمي سلامة، "الإطار العلمي للمراجعة الاجتماعية بهدف قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمنظمات"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤م
- نجلاء محمد مديح العاصي، " دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الاداء في منظمات الاعمال " دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، بورسعيد، القاهرة، ٢٠٠١م

– ثانياً : الكتب

- أحمد سالم الأحمر، "العلاقة بين التكنولوجيا والقيم الاجتماعية والرقابة والأسرة"، مجلة الباحث، بيروت، العدد الأول، ص ٩-١٣، ١٩٨١م
- بدوي محمد عباس والأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٢م
- بدوي، محمد عباس، "المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠م
- بدوي، محمد عباس، وعثمان، الأميرة إبراهيم، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠م
- زيدان عبد الباقي، "قواعد البحث الاجتماعي"، ط٢، مطبعة السعادة، القاهرة، ١٩٨٠م
- زينة علي، "التأثيرات السلبية للجوال على الأطفال والمراهقين ودعوات لتقنين استخدامه"، الدمامل، www.dantdubai.com
- عبد الحي مرعي و محمد سمير الصبان، "التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨م
- عبد الرحمن عزي، "الثقافة وحتمية الاتصال : نظرة قيمية : مجلة المستقبل العربي"، بيروت، العدد ٢٠٠٣م
- عبد الرزاق محمد الدليمي، "الاعلام والعولمة"، ط١، مكتبة الرائد العلمية، عمان، ص ٣٢، ٢٠٠٤م
- عبد العظيم صقر، "نموذج مقترح لقياس تكلفة إزالة تلوث البيئة الناتج عن نشاط تكرير البترول في مصر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية ٢٠٠٠م
- عز الدين فكري تهامي، "الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن، يناير ٢٠١١م
- عيسى بن عبد الله الفهدي وسناء عبد الرحمن الخنجري، "الرسائل الهاتفية ما لها وما عليها": مجلة رسالة المسجد، سلطنة عمان، العدد ١١٣٢، ص ٢٠، ٢٠٠٤م
- محمد الفيومي، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، ١٩٩٤م
- محمد توفيق بلبع، نظام التكاليف، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٩٧م
- محمد محمود عبد المجيد، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة، المراجعة الاجتماعية"، مكتبة عين شمس القاهرة، ١٩٨٣م

ثالثاً: الدوريات والمؤتمرات

- أبو العزم، فهميم، "معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٥، العدد ١، ص ٢٠٥، ٢٠٠٥م
- أحمد ابو العزم، "مشاكل قياس تكاليف اضرار التلوث الهوائي الناتج عن الصناعة، نموذج كمي مقترح لتقييم بدائل تخفيض معدل الانبعاث على مستوى المنشأة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العلوم الادارية، جامعة القاهرة، السنة الثامنة، العدد الاول، ١٩٩٨م
- أحمد فرغلي محمد حسن، "التكاليف البيئية وأثرها على إتخاذ القرارات، الجهاز المركزي للمحاسبات البرنامج التدريبي لأعضاء ديوان الرقابة المالية بجمهورية العراق حول موضوع الرقابة على البيئة"، ٢٠٠٥م
- أحمد فرغلي محمد حسن، "منهجية مقترحة للتقييم المحاسبي لبرامج رقابة عناصر تلوث البيئة"، مجلة القاهرة للعلوم البيئية، مركز البحوث والدراسات البيئية، جامعة القاهرة، العدد الأول، المجلد الأول، ٢٠٠٠م
- أيمن صابر سيد علي، "مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠٠٨م