



إحكام الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية كأداة لجودة التقارير المالية

وليد السيد محمد النجار¹، عادل عبد الهادي عبد الله¹، سيد محمد عبد الوهاب²، هشام حسن المليجي³

1- معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

2- كلية التجارة - جامعة السادس من أكتوبر

3- كلية التجارة - جامعة حلوان

الملخص

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية وجودة التقارير المالية من خلال تحديد مفهوم وقياس التكاليف البيئية، دراسة أثر تطبيق الرقابة على التكاليف البيئية ومن ثم على جودة التقارير المالية، وضرورة تطوير نظم الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية المصرية للعمل على رفع وزيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية بتلك الشركات ومدى تأثير ذلك على جودة التقارير المالية، ومن أجل تحقيق جودة التقارير المالية لابد من توفير مواصفات جودة المعلومات المالية كالملائمة والثقة والقابلية للمقارنة والثبات والتوقيت المناسب وغيرها.

كذلك يوجد مؤشرات أخرى للتعبير عن جودة التقارير المالية، ومن هذه المؤشرات ما يرتبط بجودة نتائج الأعمال وجودة الإفصاح ودقة توقعات نتائج الأعمال، ومنها ما يرتبط بإحكام الرقابة الداخلية على التكاليف وخاصة التكاليف البيئية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية على التكاليف وخاصة التكاليف البيئية وجودة التقارير المالية.

كلمات داله: النمو الاحتوائي - التنمية المستدامة - الخطط الاستثمارية - التنمية البشرية المستدامة

ABSTRACT

The study mainly aimed to determine the relationship between the internal control system on environmental costs and the quality of financial reports by defining the concept and measuring environmental costs, studying the effect of applying control on environmental costs and then on the quality of financial reports, and the need to develop internal control systems in Egyptian industrial companies to work on Raising and increasing the efficiency and effectiveness of internal control in these companies and the extent of its impact on the quality of financial reports. To achieve the quality of financial reports, it is necessary to provide quality specifications of financial information such as relevance, trustworthiness, comparability, consistency, appropriate timing and, others. There are also other indicators to express the quality of financial reports, and among these indicators are those related to the quality of business results, the quality of disclosure and, the accuracy of expectations of business results, including those related to tightening internal control over costs, especially environmental costs, and the study found a statistically significant relationship between internal control over costs. Especially environmental costs and the quality of financial reports

Key worde: Internal Control - Quality of Financial Reports.

المقدمة

مع الزيادة المستمرة للتكاليف البيئية، فيجب على الشركات الصناعية أن تقوي من موقفها التنافسي من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية يضمن وجود متطلبات الرقابة على هذا النوع من التكاليف ويضع الإجراءات الرقابية الكافية. ومن ثم فإن تفعيل دور الرقابة بالشركة قد يضيف الثقة على جودة التقارير المالية، ونتيجة للدور الذي تقوم به الرقابة الداخلية من توفير الثقة لذوي المصالح، فقد حظيت الرقابة على التكاليف باهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيئات التشريعية سواء على المستوى الدولي أو المحلي.

مشكلة البحث

تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالشركات فيما يقوم بإنتاجه من تقارير مالية يعتمد مستخدميها على ما تتضمنه من معلومات تستهدف ترشيد القرارات المختلفة، ولزيادة درجة فاعلية هذه القرارات فإن ذلك يستلزم الاعتماد على معلومات جيدة، ومن هنا تظهر أهمية الدراسة في كيفية تحقيق جودة التقارير المالية، ومن الآليات التي يمكن أن تضبط جودة التقارير المالية هو الرقابة على التكاليف وبصفة خاصة التكاليف البيئية، حيث تشير العديد من الدراسات إلى حتمية وجود التكاليف البيئية التي تتحملها المنشآت الصناعية من أجل الحفاظ على البيئة وأيضا تشير إلى ان تلك التكاليف تمثل التزامات مالية كبيرة تتحملها المنشآت الصناعية وبذلك أصبح الإفصاح عن تلك التكاليف أمرا ضروريا (1).

وتتمثل مشكلة هذه الدراسة بشكل رئيسي في إحكام الرقابة على التكاليف البيئية ومعرفة مدى تأثير تطبيق معايير رقابية على دقة حسابات التكاليف البيئية وبالتالي على جودة التقارير المالية بالمنشأة، وإتضح للباحث من خلال الدراسة الاستطلاعية، أن غياب الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالأداء البيئي يجعل المستثمر في غفلة عن المتطلبات والتشريعات البيئية التي تلزم الشركات بتحمل تكاليف إضافية ويكون المستثمر عرضة لاتخاذ قرار خاطيء بسبب غياب معلومات هامة هي معلومات التكاليف والالتزامات البيئية، وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

1. ما هي الإجراءات اللازمة لإحكام الرقابة على التكاليف البيئية ؟
2. ما هي المعايير التي يمكن من خلالها الرقابة على حساب التكاليف البيئية بالمنشآت الصناعية؟
3. ما هي النتائج التي تحققها أنظمة الرقابة على التكاليف البيئية ؟
4. هل يوجد علاقة بين الرقابة على التكاليف البيئية وجودة التقارير المالية؟

أهداف البحث

تهدف الدراسة للوصول الى كيفية الرقابة على حسابات التكاليف البيئية للمشروعات الصناعية وماهى المعايير المستخدمة لذلك ومدى تطبيق تلك المعايير فى الشركات الصناعية، كيفية عرضها فى التقارير المالية، وايضا مدى تأثير ذلك على جودة التقارير المالية فى تلك الشركات وذلك بالتطبيق على مدينة السادات.

كما تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد العلاقة بين الرقابة على حسابات التكاليف البيئية وجودة التقارير المالية من خلال تحديد :

- مفهوم وقياس التكاليف البيئية.
- دراسة مدى تأثير الرقابة في ضبط أداء الشركات.
- مفهوم وقياس جودة التقارير المالية.

(1) جعفر، عادل جعفر محمد، (2016)، " إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية "، رسالة دكتوراة، معهد البحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، ص 15.

- دراسة مدى أهمية تطبيق الرقابة على التكاليف البيئية ودورها في جودة التقارير والمعلومات المحاسبية وأدراك المنشآت ضرورة الاعتراف بمسئوليتها البيئية جنباً إلى جنب مسؤولياتها الأخرى.
- دراسة أثر تطبيق الرقابة على التكاليف البيئية على أرباح المنشأة ومن ثم جودة التقارير المالية.

فروض البحث

- 1- لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول متطلبات الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية بالشركات محل الدراسة .
- 2- لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إحكام الرقابة الداخلية بالمنشأة كأداة لجودة التقارير المالية.
- 3- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام للرقابة الداخلية والثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية .
- 4- لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول تطبيق نظام للرقابة الداخلية وأثرها على جودة التقارير المالية بالشركات الكبرى.

الدراسات السابقة

في عام 2001 قام (Roussey)(1) بدراسة هدفت إلى تحليل القوانين والتشريعات المتعلقة بمكافحة التلوث البيئي في الولايات المتحدة الأمريكية، ومدى التزام المنشآت الصناعية بهذه القوانين والتشريعات، وتقدير تكاليف التخلص من النفايات والمخلفات الصناعية، والمحاسبة عن الالتزامات الناتجة عن المخالفات البيئية، وأهمية مراجعة وإعداد التقارير ذات العلاقة بالالتزامات المحتملة الناجمة عن الامتثال للقوانين والتشريعات البيئية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- أن مراجعة تقارير الأداء البيئي للمنشآت سوف تلقى على عاتق المراجع مسؤولية جديدة.
 - أن المخاطر البيئية ستصبح بشكل متزايد مخاطر مالية للشركات الصناعية، وسينشأ عن مكافحة التلوث التزامات وتكاليف بيئية.
 - أن هناك صعوبة في تقدير التزامات مكافحة التلوث وإجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي وتحديد إجراءات المراجعة الملائمة.
- وفي عام 2001 قام (سويلم)(2) بدراسة هدفت إلى تحديد مدى الحاجة الى تقارير تتضمن معلومات عن التكاليف البيئية، ايضا التعرف على المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية في الشركات المصرية وما اذا كان لهذه التقارير منفعة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- تساعد المعلومات المتضمنة في تقرير التكاليف البيئية في إخضاع الأنشطة البيئية التي تقوم بها الشركة للرقابة ومن ثم خفض التكلفة.

(1) "Auditing Environmental Liabilities", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Roussey, R.S. (1992) 11(1), Spring, pp: 47-57.

(2) سويلم، حسن محمد، (2001)، "المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية" دراسة ميدانية، مجلة البحوث

■ يساعد التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية في عمليات ترشيد القرارات، حيث أنه في ظل عدم توفير معلومات عن التكاليف البيئية فإن الإدارة لاتملك اتخاذ القرار السليم.

وفي عام 2006 قام (مطاوع) (1) بدراسة هدفت الى تقييم مدى كفاءة وفاعلية أنظمة المحاسبة التقليدية في قياس التكاليف والمنافع البيئية والتقرير عنها لمن يهمله الأمر وبناء إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية، لتحديد وقياس وتقرير تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية لمنظمات الأعمال وتطبيق ذلك الإطار على الشركات الصناعية في مصر، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

■ عدم قدرة المحاسبة التقليدية الحالية على تحديد وقياس وتقرير الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، مما يتطلب معه ظهور نظام المحاسبة الإدارية البيئية.

■ اعتبار الجهات الخارجية المطلوب إمدادها بتقارير عن الأداء البيئي أكثر الجهات استفادة من نظام المحاسبة الإدارية البيئية. ويلى ذلك المستويات الإدارية داخل المنشأة، على الرغم من أن هذا النظام داخلي لخدمة المستويات الإدارية بصفة أساسية.

■ يتكون الإطار المقترح لنظام المحاسبة الإدارية البيئية من ثمان بنود تتضمن أهدافه والفئات المستفيدة منه، وأركانه ، والفريق الذي يقوم بأدائه، وأدواته، ومدخلاته، ومخرجاته، وعلاقته بنظم الإدارة البيئية ونظم المحاسبة الأخرى.

وفي عام 2008 قام (عبدالكريم) (2) بدراسة هدفت إلى التأكد من الحصول على بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها، وكذلك تخفيض احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة أو المنشأة. وهدفت أيضا إلى تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية بواسطة الإدارة، وأخيرا هدفت إلى وضع إطار للمحافظة على الموارد الاقتصادية للمشروع، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

■ تقوم إدارة المصنع بتطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل صارم وفقا للوائح والقوانين. وإن جميع عوامل الرقابة الداخلية متوفرة بدرجة مرتفعة في جميع أقسام المصنع.

■ يقوم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات واللوائح التي وضعها المصنع وتقديم الحوافز لمن يلتزم بها.

■ توسع المصنع وزيادة الإنتاج مقارنة بالسنوات السابقة وذلك دليل على استخدام قوي للرقابة الداخلية.

وفي عام 2016 قام (جعفر) (3) بدراسة تهدف الى دراسة مدى وجود إفصاح محاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية، تحليل أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة التقارير المالية، وتحديد المعوقات التي تواجه عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، إقتراح إطار للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وأثره على جودة التقارير المالية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

(1) مطاوع ، محمد عبد الحميد، (2006)، "نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية." دراسة نظرية تطبيقية " ، مجلة آفاق

جديدة للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العدد الأول والثاني ، ص ص 18- 54 .

(2) عبد الكريم، نهلة إبراهيم، (2008)، "اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، ص ص 5 - 6.

(3) - جعفر ، عادل جعفر محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- لا يوجد إفصاح محاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية بالشركات الصناعية بمدينة السادات.
- يوجد بعض المعوقات التي تعوق عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية
- يمكن اقتراح إطار للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية.

وفي عام 2017 قام (شعت) (1) بدراسة تهدف الى التعرف على نظام الرقابة الداخلية وأثره على جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، معرفة أثر البيئة الرقابية ومكوناتها والانشطة الرقابية وتقييم المخاطر على خصائص المعلومات المحاسبية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أدوات الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، المراقبة والضبط الداخلي)، وجودة التقارير المالية بأبعادها (ملاءمة المعلومات، التمثيل الصادق للمعلومات، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة).
- اتضح أن النظام الرقابي المستخدم في تلك الشركات فعال، وهناك فصل في الواجبات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات.
- خلو القوائم المالية من الانحرافات وتم العرض بشكل جيد وواضح ومفهوم.

وفي عام 2017 قام (الحسن وآخرون) (2) بدراسة هدفت إلى دراسة أثر الرقابة الداخلية وأثرها على تقويم الأداء المالي، دور الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء والتجاوزات في المؤسسة من خلال استخدام الوسائل التقنية الحديثة. ومدى تأثير وجود الرقابة الداخلية بالمؤسسات في كفاءة وتقويم الأداء المالي، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- إن استخدام الوسائل الحديثة في الانظمة الرقابية يقلل من ارتكاب الخطأ ويؤدي الى معالجة دور كبير من البيانات ويقلل تكاليف نظم الرقابة الداخلية.
- ضرورة وجود نظم رقابة فعالة للتقييم الجيد للأداء في المنشأة.
- ضرورة استخدام الإتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية في المنشأة.
- إن تطبيق المراجعة الدورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تقليل الانحرافات.

التعليق على الدراسات السابقة

ركزت الدراسات السابقة على القضايا ذات العلاقة بالرقابة على التكاليف البيئية بالشركات الصناعية وأثرها على جودة التقارير المالية، وتطرقت الدراسات السابقة إلا أنه تم من خلالها استنباط تساؤلات البحث وأدواته، وبالتالي إثراء الإطار النظري للدراسة الحالية، كذلك استفادنا منها في اختيار المنهج المناسب لها وكيفية بناء أداة البحث وصياغة عباراتها وتفسير النتائج التي سوف تتوصل إليها الدراسة الحالية ومقارنتها مع النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة. وأنه يمكن القول بأن الدراسات السابقة ركزت على دراسة وتحليل التكاليف البيئية من حيث التويب والبعوض ركز على دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، كل الدراسات أوضحت عدم وضوح وصعوبة المنهجيات المستخدمة في الحسابات البيئية، وعدم وجود قوانين ملزمة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

ويمكن تلخيص ما توصلت اليه الدراسات السابقة فيما يلي:

- هناك صعوبة في اجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والافصاح عن الاداء البيئي.

(1) شعت، محمد حيدر موسى، (2017)، "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة، ص ص 1 - 135.

(2) الحسن ، التقى محمد بله، واخرين، (2017)، " الإتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية وأثرها على تقويم الاداء المالي"، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص ص 1 - 98.

- عدم قدرة المحاسبة المالية على قياس الاثر البيئي والتقارير عنه.
- توافر المعلومات البيئية يساعد في خفض التكلفة، ترشيد القرارات ، تطوير الاداء، تحسين جودة المنتجات.
- دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الادارة على المفاضلة بين البدائل الاستثمارية المختلفة.
- اهمية الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية ، رفع درجة الموثوقية في الاداء، وتقليل ارتكاب الاخطاء.
- وجود علاقة ايجابية بين الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية

ومما سبق يمكن توضيح أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

- ركزت الدراسات السابقة على قياس وتبويب التكاليف البيئية وتتفق الدراسة الحالية معهم في استعراض التكاليف البيئية وقياسها.
- تناولت الدراسات السابقة اهمية التكاليف البيئية وتتفق الدراسة الحالية معهم في ذلك.
- تمتاز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة في تناولها لجودة التقارير المالية ومفهومها واهميتها ومعاييرها.
- تمتاز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة في كونها تظهر العلاقة بين الرقابة على التكاليف من خلال نظام الرقابة الداخلية للمنشأة واثار ذلك على تحسين جودة التقارير المالية.

نتائج البحث

توصلت الدراسة النظرية الي:

1. تتمثل التكاليف البيئية في نشاطين رئيسيين وهما منع حدوث الأضرار البيئة والوقاية منها وأيضا معالجة النتائج المترتبة على حدوث الأضرار، ومنها تكاليف شراء معدات صديقة للبيئة، الغرامات الناتجة عن حدوث الأضرار، تكاليف البحث والتدريب في مجال الحفاظ على البيئة.
2. إن عملية الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية يلزمها وجود الوعي الرقابي البيئي لدى مدققي الحسابات، المعرفة بالتشريعات البيئية المختلفة ومعايير الأداء المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية.
3. أن وجود نظام رقابة داخلية محكم بصفة عامة وعلى التكاليف البيئية بصفة خاصة يعمل على حماية أصول المنشأة ويضمن دقة وسلامة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات .
4. يعد نظام تقييم وإدارة الجوانب البيئية الفعال من خلال الرقابة الداخلية عملية ديناميكية ومستمرة تبدأها الإدارة وتدعمها طوال مدة المشروع، والذي يتناسب مع طبيعة المشروع وحجمه، ويؤدي إلى تحسين النتائج المالية والاجتماعية والبيئية.

توصلت الدراسة الميدانية الي

1. قبول الفرض البديل والخاص بوجود فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول متطلبات الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية
2. قبول الفرض البديل والخاص بوجود فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إحكام الرقابة الداخلية بالمنشأة كأداة لجودة التقارير المالية .
3. قبول الفرض البديل والخاص بوجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام الرقابة الداخلية والثقة في المعلومات المحاسبية المنشوره في القوائم المالية.
4. قبول الفرض البديل والخاص بوجود فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول تطبيق نظام للرقابة الداخلية وأثرها على جودة التقارير المالية بالشركات الكبرى.

التوصيات

1. العمل على نشر الوعي البيئي لدى جميع الاطراف المهتمة سواء للمجتمعات أو المسؤولين أو المؤسسات والعاملين فيها خاصة المديرين والمحاسبين
2. ضرورة المراجعة الدورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية ومعالجة الانحرافات واتخاذ القرارات بشأنها.
3. ضرورة وجود نظام رقابة داخلية يسهل من مهمة المراجع الداخلي.
4. جعل التخطيط البيئي جزءا لا يتجزأ من التخطيط الشامل للتنمية بالنسبة للشركات.

المراجع

- 1- الحسن ، التقي محمد بله، واخرين، (2017)، "الإتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية وأثرها على تقويم الاداء المالي"، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص ص 1- 98
- 2- جعفر، عادل جعفر محمد، (2016)، "إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية"، رسالة دكتوراة ، معهد البحوث البيئية ، جامعة مدينة السادات، ص 15.
- 3- سويلم، حسن محمد، (2001)، "المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية" دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 23، العدد الثاني، ص ص 168-195.
- 4- شعت، محمد حيدر موسى، (2017)، "أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، ص ص 1- 135.
- 5- عبد الكريم، نهلة إبراهيم، (2008)، "أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، ص ص 5 - 6.
- 6- مطاوع ، محمد عبد الحميد، (2006)، "نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية" دراسة نظرية تطبيقية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العدد الأول والثاني ، ص ص 18- 54 .
- 7- Roussey, R.S. (1992). "Auditing Environmental Liabilities", Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, 11(1), Spring, pp: 47-57.