

أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على موثوقية التقارير المالية في ضوء خصائص الشركات المصرية العاملة في مجال النشاط الزراعي
فتحي عبد الرحمن احمد فرماوي¹ , مبارك حساني علي² , طارق عبد العال حماد³

1 باحث دراسات عليا بقسم تقويم الموارد الطبيعية بمعهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة السادات

2-استاذ المعادن التطبيقية - رئيس قسم تقويم الموارد الطبيعية - جامعة مدينة السادات

3- استاذ المحاسبة والمراجعة- رئيس قسم المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة - جامعة عين شمس

الملخص

يعتبر القطاع الزراعي أحد القطاعات الحيوية التي تؤثر بشكل كبير على الإقتصاد الوطني والذي يمثل قوة دافعة في النمو الإقتصادي بما يقدمه من اسهامات مهمة في التحول المنشود للإقتصاد المصري. وقد استهدفت الدراسة الحالية التركيز على هذا القطاع الحيوي من خلال قياس أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على موثوقية التقارير المالية في ضوء خصائص الشركات العاملة في مجال النشاط الزراعي والمقيدة في البورصة المصرية وتميزت هذه الدراسة بمحاولة رفع مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة لتلك الشركات لما في ذلك من أهمية في رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية. وقد توصلت الدراسة من خلال شقيها النظري والتطبيقي إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وبين موثوقية القوائم المالية. كما خلصت الدراسة إلى أن كلا من حجم الشركة، ونوع مكتب المراجعة، وحجم مجلس الإدارة من العوامل المحددة والمؤثرة علي موثوقية القوائم المالية

Abstract

The agricultural sector is one of the the critical sectors which influence the national economy and represent a hug power for the economic growth in terms of the important contribution regarding the desired transformation of the Egyptian economy. The current study aims to measure the impact of environmental costs disclosure level on the reliability of financial reports according to firm characteristics for the Egyptian listed agricultural companies.

Consequently, the study seeks to increase the level of the disclosure in published financial reports to enhance the accounting information quality. Accordingly, the study reveals that there is significant relationship between the level of disclosure for the environmental costs and the financial reports reliability .In addition, The study concludes that firms size, audit type, board of directors are influence factors on the reliability of financial reports.

مقدمة

يعد الإفصاح الذي تقوم به الشركات المتداولة في البورصات المالية من خلال التقارير المالية المنشورة أهم الركائز التي قامت على أساسها وتطورت أسواق المال في جميع دول العالم خاصة في الدول المتقدمة؛ لأن تلك التقارير تعد مصدر من المصادر الرئيسية لحصول المتعاملين في تلك الأسواق على المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم الإستثمارية والتي تجعل المستخدم الخارجي يمنح ثقته لما تفصح عنه الشركة من معلومات عندما تكون هذه المعلومات الواردة في تلك التقارير دقيقة وكافية لتلبية كل احتياجاته ويمكن الوصول إليها بسهولة في التوقيت المناسب. وقد كان هناك اهتمام من الدراسات المحاسبية بوضع مؤشرات لقياس مستوى الإفصاح منذ بداية الثمانينات وذلك بغرض قياس حجم وجودة الإفصاح () ، وما زالت تلك الدراسات مستمرة نظرا لأهمية الموضوع ولزيادة حجم الشركات وحجم أسواق المال نتيجة لدخول متعاملين جدد مما يتطلب التحقق باستمرار من التزام الشركات المتداولة في البورصة بالإفصاح وفقا للقواعد المنظمة الصادرة من هيئة الرقابة المالية خاصة وأن كثير من الدراسات السابقة توصلت إلى أن السوق المصري يوجد به اتجاه متعمق الجذور نحو السرية والكتمان مما يؤدي إلى وجود مشكلات لدى المستثمرين تجاه الشركة في حالة قيامها بالإفصاح عن بنود اختيارية مما يؤدي إلى حدوث تأثير عكسي سلبي تجاه هذا الإفصاح () .

مشكلة البحث

هناك فجوة توقعات بين متطلبات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتطلبه ويتضمنه المعايير المحاسبية وخاصة معيار التقرير المالي الدولي رقم (٤١) الخاص بالزراعة . فقد أوضحت الدراسات المحاسبية أن هناك فجوة كبيرة في كمية الإفصاح بين الشركات الموجودة في الدول المتقدمة وتلك الموجودة في الدول النامية ، كما أوضحت تلك الدراسات () أن المنظمات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في العالم كانت حريصة على وضع الضوابط التي تؤدي إلى زيادة حجم الإفصاح الذي تقوم به الشركات ومن أهم تلك المنظمات : مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB ، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

تشير إحدى الدراسات () أنه وعلى الرغم من صدور العديد من المعايير والإرشادات والتشريعات الحكومية من قبل المنظمات المهنية والجهات الحكومية فلا يوجد دليل على زيادة الشركات من مستوى الإفصاح عن الحد الإلزامي، خصوصا بعد إلزام الشركات المقيدة بالبورصة بإتباع معايير المحاسبة المصرية والمتسقة مع المعايير الدولية ابتداء من ٢٠٠٧/٧/١م، وهذا يجعلنا نتساءل عن أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية للشركات المصرية في مجال النشاط الزراعي؟ فإلى أي مدى تفصح الشركات عن أدائها البيئي، وما وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية وذوي الاهتمام في الشركات في هذا الإفصاح؟

وبالتالي يمكن تحديد مشكلة البحث في محاولة الإجابة على الأسئلة البحثية التالية؟

ما هي مشكلات الإفصاح المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي وذلك في ظل تعدد المجالات المختلفة لهذا النشاط (انتاج حيواني ونباتي مزارع سمكية) ؟

ما مدى توافق المعالجة المحاسبية لمشكلات الإفصاح المحاسبي مع ممارسات التطبيق في ظل معايير التقارير المالية الدولية ؟

أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي من البحث في قياس أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على موثوقية التقارير المالية في ضوء خصائص الشركات المتداولة في البورصة المصرية والعاملة في مجال النشاط الزراعي .

أهمية البحث

اهتمت الدراسات المحاسبية بوضع مؤشرات لقياس مستوى الإفصاح منذ بداية الثمانينات وذلك بغرض قياس حجم وجودة الإفصاح وما زالت تلك الدراسات مستمرة نظرا لأهمية الموضوع ولزيادة حجم الشركات وحجم أسواق المال نتيجة دخول متعاملين جدد مما يتطلب التحقق باستمرار من التزام الشركات المتداولة في البورصة بالإفصاح وفقا للقواعد المنظمة الصادرة من هيئة الرقابة المالية ، لذا هناك ضرورة استمرار الدراسات المتعلقة بقياس مستوى الإفصاح في السوق المصري لتحديد وتحليل اتجاهات الإفصاح ودراسة العوامل التي تؤثر على تلك الاتجاهات ومن هنا تتبع أهمية البحث.

أهمية علمية

حيث يستمد هذا البحث أهميته من أهمية النشاط الزراعي للاقتصاد القومي باعتباره أحد أهم الأنشطة الإنتاجية في أي دولة لما يحققه من أهداف اقتصادية واجتماعية
أهمية دراسة الفكر المحاسبي الوارد بالمعايير المحاسبية ونظرية المحاسبة لتحديد مشكلات المحاسبة عن التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح بسبب عدم وجود معيار محاسبي دولي أو مصري يوضح المعالجة المحاسبية لتلك النفقات.

أهمية عملية

في ظل الجهود التي تقوم بها الدولة من خلال سن القوانين مثل القانون ٩ لسنة ٢٠٠٩ لضمان حماية البيئة والتي أدت بدورها إلى جعل الشركات تتخذ الإجراءات المرتبطة بالبيئة ولكن بشكل مكلف وهذه الإجراءات أسرعت بضرورة الحاجة إلى نظام للقياس وإعداد التقارير للتعامل مع الموضوعات البيئية. تطوير مستوى الإفصاح في القوائم المالية التقليدية للمنشآت، من خلال الإفصاح عن أثارها البيئية، متمثلا في الإفصاح عن التكاليف والعوائد البيئية الناجمة عن تلك المنشآت بالإضافة إلى تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات دقيقة عن التكاليف البيئية للنشاط الزراعي.

فروض البحث

لتحقيق أهداف البحث وضع الباحث الفرض التالي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وبين موثوقية القوائم المالية.

منهج البحث

في ضوء طبيعة المشكلة وأهداف وأهمية وفروض البحث يعتمد الباحث في هذه الدراسة إلى استكشاف انعكاس الإفصاح عن التكاليف البيئية للنشاط الزراعي على موثوقية القوائم المالية المتداولة للشركات العاملة في هذا المجال والمقيدة بالبورصة المصرية ، وفي سبيل ذلك يعتمد الباحث على .

المنهج الإستقرائي : اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث وذلك من خلال إتباع أسلوب الدراسة المكتبية والإطلاع واستقراء ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية العربية والأجنبية المتخصصة في مجال المحاسبة والتمويل والاستثمار والاستفادة منها في اختبار الفروض الأساسية التي يقوم عليها البحث، وقد أبرزت هذه المراجع الجدول العلمي حول مشكلات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في مجال النشاط الزراعي والمعالجات المحاسبية لها في ضوء الإصدارات والمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية المتخصصة، وذلك بداية من ملاحظه وجود مشكلات محاسبية فيما يتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية للنشاط الزراعي ، تلي ذلك قيام الباحث ببناء إطار نظري لتحليل العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية للنشاط الزراعي وزيادة درجة الثقة في القوائم المالية وذلك من خلال الإطلاع على الدراسات والنظريات العلمية ذات الصلة في هذا الشأن ثم بعد ذلك اشتقاق الفروض الاختبارية للدراسة .

المنهج الاستنباطي : كما اتبع الباحث المنهج الاستنباطي في الدراسة الميدانية بهدف الكشف عن النتائج المنطقية المترتبة على اختبار الفروض الأساسية للبحث .

حدود البحث

يقصر هذا البحث على معالجة مشكلات الإفصاح المحاسبي لكل من نشاط الانتاج الحيواني ونشاط الانتاج النباتي فقط لهذا يخرج عن نطاق هذا البحث كل من الأصول المعنوية والأصول الثابتة من آلات ومعدات وعقارات وأراضي مرتبطة بهذا النشاط.

خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه تم تقسيم البحث إلى :

المبحث الأول: طبيعة التكاليف البيئية في الشركات الزراعية

المبحث الثاني : الإفصاح عن التكاليف البيئية للنشاط الزراعي

المبحث الأول: طبيعة التكاليف البيئية في الشركات الزراعية

يتناول الباحث في هذا المبحث التعرف على طبيعة التكاليف البيئية في الشركات الزراعية والتبويبات (أنواع) المختلفة له ، حيث يعد الاهتمام بتحديد وقياس التكاليف البيئية ومن ثم الإفصاح عنها من الأمور الهامة على مستوى المنشأة أو مستوى المجتمع ككل، وتشير أدبيات المحاسبة أنه بالتتابع التاريخي للمنشآت أنه لم يكن هناك اهتمام

كافي بظاهرة التلوث البيئي وانبعاث الأدخنة التي كانت تلوث الهواء أو بتصريف المخلفات في الأنهار ، ويرجع هذا سابقا إلى وفرة الموارد الاقتصادية ، وعدم الوعي الكافي بخطورة تلوثها ، كما أن التكاليف اللازمة لإزالة هذا التلوث لا تقنع إدارة المنشأة بالقيام بأنشطة الإزالة.

أولاً: - مفهوم التكاليف البيئية

وتعرف التكاليف البيئية بأنها " التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناتج عن الأنشطة الاقتصادية".⁽ⁱ⁾ وتعرف أيضا على أنها (ii) تحديد وقياس تكاليف الأنشطة واللوازم البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف محاولة تخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة. كما عرفت محاسبة التكاليف البيئية على أنها " تعيين وتمييز وقياس أو وصف وإشراك التكلفة البيئية في قرارات الأعمال" (iii)

وهناك من يميز بين التكاليف البيئية التي يتحملها المشروع والتي يتحملها المجتمع ويعرفهما كما يلي : فالتعريف الخاص بالمشروع هو " قيمة ما يتحملة المشروع من أضرار مادية وبشرية أثناء عمليات الإنتاج " أما التعريف الخاص بالمجتمع هو " قيمة ما يتحملة المجتمع من أعباء تصيب ثروات وممتلكات الأطراف الأخرى يكون المشروع قد تسبب فيها"^(iv)

ثانياً- تبويب التكاليف البيئية :

تنشأ التكاليف البيئية عند قيام المنشآت بمزاولة نشاطها مما ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل المنشأة تكاليف يمكن تصنيفها على انها تكاليف بيئية ومن هذه التكاليف ما يلي :

تبويب التكاليف وفقا لنموذج تكلفة الجودة^(v)

يتم تصنيف التكاليف البيئية وفقا لهذا النموذج كما يلي :

أ- تكاليف منع التلوث البيئي :

وهي تكاليف الأنشطة التي تم تنفيذها لمنع حدوث نفايات أو فاقد يمكن أن يؤدي إلى آثار بيئية عكسية، ومن هذه الأنشطة:

- ١ . إجراء البحوث البيئية.
- ٢ . تصميم المنتجات التي لا يترتب عليها حدوث نفايات أو مخلفات ضارة.
- ٣ . تقييم واختيار موردي المواد الخام والمكونات.
- ٤ . إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد خام سامة أو ضارة.
- ٥ . تقييم واختيار معدات رقابة وحماية البيئة من التلوث.
- ٦ . تدريب العمال على التعامل مع النفايات والفاقد.

٧. دراسة إجلال مواد غير ضارة بالبيئة بدلاً من المواد الضارة.

ب - تكاليف اكتشاف التلوث البيئي:

وهي تكلفة الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والأنشطة الأخرى داخل المؤسسة تتطابق مع المعايير البيئية الملائمة، مما يتطلب قياس ومتابعة المصادر المحتمل إحداثها للأضرار البيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يلي:

١. متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المصنع وخارجه.
٢. فحص المنتجات والعمليات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية.
٣. إجراء اختبارات على محتوى النفايات للتأكد من التزام الموردين بالمواصفات والشروط البيئية.
٤. تدريب العاملين على التعامل مع المواد الضارة.
٥. أنشطة المراجعة البيئية.

ج- تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي

وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة و التي حدثت بالفعل. ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى مجموعتين:

تكاليف معالجة الفشل الداخلي: وهي تكاليف الأنشطة التي تنفذ لإزالة وإدارة النفايات بمجرد حدوثها وقبل تصريفها في البيئة ومن أمثلة هذه الأنشطة :

١. تشغيل معدات منع وتقليل التلوث.
٢. معالجة المواد السامة والتخلص منها.
٣. صيانة معدات التخلص من التلوث.
٤. إعادة استخدام الخردة.

تكاليف معالجة الفشل الخارجي : وهي تكاليف الأنشطة التي يتم القيام بها بعد أن يتم تصريف النفايات والفاقد في البيئة، ومن أمثلتها:

١. تكاليف تنظيف البيئة الملوثة.
٢. تكاليف استخدام المواد والطاقة بشكل غير كفاء.
٣. تكاليف التعويضات المدفوعة للمتضررين من تلوث البيئة.
٤. المبيعات المفقودة بسبب الشهرة البيئية السلبية للمؤسسة.
٥. تكاليف العمالة المفقودة بسبب الملوثات.
٦. تكاليف الأدوية وعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث.
٧. تكاليف تدمير النظام البيئي نتيجة التخلص من النفايات الصلبة في البيئة.

المبحث الثاني : الإفصاح عن التكاليف البيئية للنشاط الزراعي

تعتبر المحاسبية نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث الإقتصادية للمشروعات إلى فئات عديدة من ذوي الشأن وأصحاب المصالح ، ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الإستثمار والتمويل.

مفهوم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية :

يقصد بالإفصاح إعلام المجتمع المالي بالتقارير المالية للشركات سواء كان ذلك في صلب هذه التقارير أو إيضاحات مرفقة به. وانطلاقاً من ذلك نجد أن الفكر المحاسبي قد تناول أربعة أنواع من الإفصاح وهي : الإفصاح الإجمالي و الإفصاح العادل و الإفصاح الكامل و الإفصاح الاختياري.

ويقصد بالإفصاح الإجمالي ذلك الإفصاح التي تتطلبه المعايير المهنية والقوانين والأنظمة المعمول بها في دولة ما؛ حيث تقوم عدة جهات مهنية ورقابية وحكومية بإلزام الشركات المساهمة بالإفصاح عن المعلومات في تقاريرها المالية وهو ما يسمى بالإفصاح الإجمالي Mandatory Disclosure ، كما تقوم بعض الشركات بالإفصاح عن معلومات ليست ملزمة بالإفصاح عنها من أي جهة، وهذا الإفصاح الذي يزيد عن متطلبات الإفصاح الإجمالي يسمى بالإفصاح الاختياري Voluntary Disclosure^(vi)، بينما يركز الإفصاح العادل على تقديم المعلومات التي تفي باحتياجات الأطراف المعنية على قدم المساواة وبالتالي ينطوي هذا النوع على جانب أخلاقي^(vii).. ويشير الإفصاح الكامل إلى عرض جميع المعلومات المتاحة سواء كانت مهمة أو غير مهمة. يتراوح الإفصاح الاختياري على مدى يبدأ من الصفر حيث يكون الإفصاح ممثلاً لأقصى درجات الخصوصية للشركة، ويصل حتى الإفصاح الكامل الذي يعني التسليم بحق الجمهور في أن يرى ويعرف كل شيء عن الشركة.

الإفصاح البيئي :

والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء أنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل. ويشمل الإفصاح البنود التالية : مصروفات التشغيل الخاصة بمعدات وتسهيلات رقابة التلوث ، وتمويل تسهيل أو معدات رقابة التلوث ، وتكاليف إعادة الموقع لما كان عليه قبل التلوث ، والمتطلبات القانونية الخاصة بالبيئة والمكافآت والحوافز البيئية كما^(viii) أنها " مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة ، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل" وهناك من عرف الإفصاح البيئي على أنه " الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشأة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (ix)

ويمكن أيضاً تعريف الإفصاح البيئي بأنه عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها. ويتضح من التعريف السابق انه ينظر إلى الإفصاح البيئي من زاويتي الشكل والمضمون، فمن حيث الشكل يمكن أن يتم الإفصاح البيئي في قوائم وتقارير مستقلة مثل قائمة نتائج الأنشطة البيئية أو ضمن القوائم والتقارير المالية التقليدية بالإضافة إلى المرفقات الإيضاحية بهذه القوائم. إما من حيث المضمون فان الإفصاح البيئي يجب أن يشتمل على مجموعة من البيانات المالية والكمية والفنية للأعباء والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية لمنشأة^(x)

- الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية :

عرفت هيئة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee IASC) الإفصاح عن التكاليف البيئية بأنها " الشروحات والإيضاحات الإضافية الخاصة ببندود التكاليف والالتزامات البيئية التي تضمها الميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر على أن تكون هذه الإيضاحات مقابل كل بند أو بملحق خاص ويجب تحديد أهمية البندود وطبيعة البند". (xi)

- منافع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

ينبع اهتمام الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية مما يجعلها تؤثر بشكل مباشر على المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها، حيث أن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج من عدم التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة (xii) ، هناك أهمية للإفصاح عن الأداء البيئي تتمثل في: (xiii)

١- أهمية الإفصاح الوصفي للأنشطة ، وذلك بالإفصاح عن أنشطة المنشأة المتعلقة بالبيئة بشكل وصفي.

٢- أهمية الإفصاح الكمي للأنشطة ، وذلك بالإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالرقابة على التلوث ببيانات مالية وكمية لنسب التلوث.

المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية

يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي من خلال دراسة محتوى التقارير المالية الصادرة عن الشركات الزراعية المدرجة في سوق الأسهم المصري.

١- اختيار العينة وجمع البيانات :

تعتبر الشركات الزراعية المقيدة في بورصة الأوراق المالية ملائمة لأغراض هذه الدراسة لذلك فقد تم تطبيق هذه الدراسة على ١٠٠% من الشركات العاملة في مجال النشاط الزراعي والمقيدة في سوق الأسهم المصري عن الأعوام من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٦ ويبلغ عددها ١٢ شركة ، بهدف تقييم مدى قيامها بالإفصاح البيئي في القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها ومستوى هذا الإفصاح والثبات فيه من عام لآخر ونوع هذا الإفصاح كمي ، أو وصفي ، وتم اختيار الشركات المقيدة في سوق الأسهم لما تتميز به من كبر الحجم، والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية ومتطلبات الإفصاح التي تفرضها أسواق المال ، ومن ثم يكون هناك حد أدنى للإفصاح تلتزم به الشركة تحقيقاً للسمعة الحسنة وأيضاً انعكاس أثر ذلك على قيمة الشركة وأسعار أسهمها في السوق

٢- قياس المتغير التابع : موثوقية التقارير المالية

تمثل موثوقية التقارير المالية المتغير التابع في الدراسة الحالية. وقد واجهت الدراسات الأكاديمية صعوبة في إيجاد مقياس وحيد متفق عليه لموثوقية التقارير المالية، وكما سبق الإشارة في الفصل إلى النماذج المتعددة التي تستخدم لقياس موثوقية التقارير المالية، لذلك فسوف يعتمد الباحث علي تطوير كلاً من نموذج (Dechow&Dechiv,2002) ونموذج (Richardson&et.al.,2005) و التي اتبعتها دراسة (حنان جادالله ، ٢٠١٥) كما يلي:

$$TACt = b_0 + b_1 cfot-1 + b_2 cfot + b_3 cfot+1 + \epsilon t$$

حيث :

CFO : التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية

TAC : إجمالي المستحقات المقرر عنها.

ε : العنصر العشوائي في أخطاء قياس المستحقات

مع قسمة كل المتغيرات السابقة علي إجمالي الأصول

ومن خلال أخطاء قياس المستحقات يمكن التوصل إلي مقياس لنسبة أخطاء القياس في المستحقات والذي يمثل المقياس المقترح لدرجة موثوقية المعلومات المحاسبية

$$AMER = \frac{\text{Var}(\varepsilon)}{\text{Var}(TAC)}$$

حيث :

AMER : تمثل نسبة أخطاء قياس المستحقات

: $\text{Var}(\varepsilon)/\text{Var}(TAC)$

هي نسبة التباين في أخطاء قياس المستحقات إلي التباين الكلي في المستحقات ، وبالتالي يتمثل المقياس المقترح لدرجة موثوقية المعلومات المحاسبية في : نسبة أخطاء قياس المستحقات AMER والذي يقيس نسبة الانحراف الكلي في المستحقات والذي يعزى لإخطاء القياس ؛ حيث تشير الزيادة في نسبة أخطاء قياس المستحقات إلي إنخفاض موثوقية أو درجة الإعتماد علي موثوقية المعلومات المحاسبية .

قياس المتغير المستقل : الإفصاح عن التكاليف البيئية

وسوف يتم قياس هذا المتغير من خلال أسلوب تحليل المحتوى ويعتمد أسلوب تحليل المحتوى علي دراسة مكونات العناصر التي يتم الإفصاح عنها ومحاولة استقراء هذه العناصر من التقارير المالية ، بحيث يتم قراءة التقارير المالية و استخراج البنود المحددة للمحتوي المراد دراسته. وقد اعتمدت الدراسة الحالية علي عدد ٢٧ بند من البنود التي من المتوقع ان تشمل الإفصاح عن عناصر التكاليف البيئية في التقارير المالية.

لإختبار أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية علي مستوى موثوقية التقارير المالية قام الباحث بتوصيف النموذج الآتي:

$$FRR = \beta_0 + \beta_1 ECD + \beta_2 Size + \beta_3 LEV + \beta_4 Prof + \beta_5 Auditor Type + \beta_6 Board size + \beta_7 Non-Exc + \epsilon$$

حيث إن: المتغير التابع: FRR: موثوقية التقارير المالية.

المتغيرات محل الاختبار ECD: الإفصاح عن التكاليف البيئية. Size: حجم الشركة. LEV: الرافعة المالية. Prof: الربحية. Audit Type: نوع مكتب المراجعة. Board size: عدد أعضاء مجلس الإدارة. Non-Exc: نسبة الاعضاء التنفيذيين. E: الخطأ العشوائي.

وفيما يلي تلخيص لنتائج هذا الجانب وتحليله:

جدول رقم (١) النتائج الوصفية			
	Mean	Std. Deviation	N
Realibilityindex	.528333	.0810895	84
DisINDEX	.268517	.2047120	84
Audittype	.17	.375	84
BSize	6.82	2.523	84
NonExc	.341040	.2299889	84
LEV2	.122698	.6121517	84
LogSales	4.557083	.9223266	84
ROE	.062794	.4620881	84

في الجدول السابق تم وصف البيانات في كل متغير تابع ومستقل من خلال حجم العينة والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل مجموعة من البيانات في كل متغير. متوسط درجة الموثوقية للشركات المصرية محل الدراسة ٥٣% تقريبا مما يعني امكانية الاعتماد على هذه القوائم.

جدول رقم (٢) ملخص النموذج الرئيسي

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.865a	.748	.724	.0425680

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل التحديد بلغت ٧٢,٤ % والتي تشير إلى أن هذا النموذج يفسر ما قيمته ٧٢,٤ % من العلاقة بين المتغيرات المستقلة وبين الموثوقية.

جدول (٣) نتائج الدراسة التطبيقية						
Coefficientsa						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.424	.030		14.007	.000
	DisINDEX	.300	.030	.757	10.018	.000
	Audittype	.054	.014	.249	3.920	.000
	BSize	-.006	.002	-.180	-2.547	.013
	NonExc	.017	.023	.048	.753	.454
	LEV2	-.008	.008	-.057	-.956	.342
	LogSales	.011	.006	.123	1.710	.091
	ROE	.003	.011	.015	.250	.804

يتضح من الجدول رقم (٣) جدول تحليل التباين ان كل قيمة Sig تعطينا تفسير لأهمية العلاقة بين كل متغيرين. وحتى يكون هناك أهمية للعلاقة بين المتغيرات فان قيمة Sig يجب ان تكون من قيمة مستوى الدلالة ويتضح من خلال الجدول أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر تأثيراً جوهرياً وذو دلالة إحصائية علي موثوقية القوائم المالية عند مستوى ثقة ٩٩%. وهو ما يثبت فرض البحث القائل: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وبين موثوقية القوائم المالية

النتائج والتوصيات

أولاً- النتائج

- ١- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وبين موثوقية القوائم المالية
- ٢- وجود قصور في الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية للشركات الزراعية المقيدة بسوق الأسهم المصري.
- ٣- يؤدي قصور النظام المحاسبي المالي الحالي في التعامل مع القضايا البيئية إلى تعدد مشكلات المحاسبة عن النفقات البيئية. فقد تواجه الشركات الزراعية العديد من مشاكل القياس والإفصاح عن النفقات البيئية في ظل عدم شمولية الإطار المحاسبي المالي الحالي للتعامل مع المشاكل البيئية ومن ثم يتطلب ذلك وضع تعديلات قد تكون مطلوبة لجعله أكثر شمولية لتغطية قضايا المحاسبة البيئية، كما توجد حاجة ضرورية لتعديل المعايير الحالية حتى يمكن التعامل مع قضايا المحاسبة البيئية.
- ٤- احتياج مستخدمي القوائم المالية ومتخذي قرارات الاستثمار إلى توسعة الإفصاح في القوائم المالية للمنشآت الزراعية ليشمل العديد من المعلومات البيئية منها : وجود خطة للإدارة البيئية ومحتواها وهيكلها مؤشرات عن الأثر البيئي للنشاط الزراعي على التربة والهواء والمياه والمجتمع والصحة ، تقييم الأثر البيئي في كافة مراحل العمل المزرعي بشكل رقمي ووصفي ، تكاليف البحث والتطوير في مجال الحد من التلوث المرتبط بالنشاط الزراعي ، مدى تبني المنشأة الزراعية لسياسات بيئية مثل تبني إنتاج منتج متوافق بيئياً ، الإفصاح عن خطة التخفيف من الآثار البيئية ومخاطر عدم الأخذ بها.
- ٥- إمكانية إدماج الآثار البيئية للنشاط الزراعي في القوائم المالية من خلال أسلوب تدريجي أو على خطوات تشمل الخطة الأولى عرض القوائم المالية التقليدية ثم عرض القوائم المالية مع التفرقة بين الأنشطة العادية والأنشطة البيئية، ثم أن يتم الأخذ في الاعتبار التكاليف والمنافع البيئية المستترة (الخاصة بالوحدة) ، ثم الأخذ في الاعتبار التكاليف المنافع الاجتماعية التي تخص المجتمع.
- ٦- تبويب التكاليف البيئية في مجال النشاط الزراعي إلى نوعين من التكاليف ، النوع الأول هو تكاليف بيئية داخلية تتحملها المنشأة الزراعية ويتم تقسيمها إلى نوعين هما تكاليف بيئية داخلية تدخل ضمن حسابات الوحدة الزراعية وتكاليف بيئية داخلية لا تدخل ضمن حسابات الوحدة وتتحملها في شكل تآكل في رأس المال (تكاليف مستترة) ، والنوع الثاني هو تكاليف بيئية خارجية يتحملها المجتمع .

التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يمكن للباحث تقديم بعض التوصيات التي تساهم في تحسين ممارسات المحاسبة عن النفقات البيئية بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية كما يتضح على النحو التالي:-

- ١- أن تصدر الهيئات معيار محاسبي يوضح الجوانب المتعلقة بالمحاسبة والإفصاح عن النفقات البيئية وذلك في إطار الإرشادات المحاسبية المقترحة.
- ٢- أن يتم تدعيم المحاسبة بموجب القانون وذلك بأن تصدر الدولة تشريعا مكملا للقانون ٤ لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته (القانون ٩ لسنة ٢٠٠٩) تلزم فيه الشركات بالإفصاح في قوائمها المالية عن ما يترتب على تنفيذها للقانون من آثار على الدخل وصافي المركز المالي.
- ٣- تطوير معيار التقرير المالي الدولي رقم (٤١) الخاص بالزراعة ليتضمن الجوانب المحاسبية للآثار البيئية بما يلبي احتياجات ومتطلبات معدي ومستخدمي القوائم المالية.
- ٤- تطوير المعيار المصري رقم (٣٥) حتى يكون مناظر للمعيار الدولي ليغطي الآثار البيئية للنشاط الزراعي وعلاقتها بالقياس والإفصاح المحاسبي مع تضمين المعيار أمثلة عملية توضح ذلك .
- ٥- التوسع في الإفصاح وتطوير طرق العرض بالقوائم المالية بما يلبي متطلبات مستخدمي القوائم المالية في التعبير الواضح والعادل عن الآثار البيئية للنشاط الزراعي
- ٦- عمل قوائم وتقارير عن الأداء البيئي ملحقه بالقوائم المالية التقليدية تقدم كحساب تابع يقدم كملحق وليس تعديلاً للقوائم المالية.

المراجع

- (١) كساب ياسر السيد ، الرزوين، عبد الرحمن (٢٠٠٩)، دور آليات الحوكمة في تعزيز جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية. دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد الثالث والسبعون، ص ص ٢٢٣ - ٢٦٣.
- (٢) د. هالة عبد النبي عبد الفتاح، ٢٠١٠، " القياس المحاسبي لأثر ممارسات المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات في ضوء مبادئ حوكمة الشركات " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس والسبعون، السنة التاسعة والأربعون، ص ص ٦٣ : ٦٤.

(١)Cheney A.G. March 2013, FASB Proffers a frame work for Disclosures prepares are skeptical, financial Executive, pp. 13-15.

- (٣) د. رياض مصلح الشفاحين، ٢٠١٠، " مدى الإفصاح البيئي في تقارير شركة لافارج الأسمنت الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية تجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والسبعون، السنة التاسعة والأربعون، ص ص ٥١٠ - ٥١٧.

- (٤) د. أحمد محمد كامل ، (٢٠٠٤) : " تحليل دور المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات: دراسة نظرية وعملية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، الملحق الأول للعدد الثاني، ص ١-٧٣.
- (٥) د. عبد الوهاب نصر ، (١٩٩٦) " أثر الإفصاح المحاسبي عن أداء الوحدات الاقتصادية في مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم: دراسة نظرية وتطبيقية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني ، ص ٣٩ – ٨٩).
- (٦) د. جمعة إبراهيم شهاب ، ٢٠٠١م، " دور المعايير المحاسبية في توثيق الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة ، العدد الثالث، ص ٧٤ – ١٢٢.
- (٧) د. محمد سامي راضي وآخرون، (٢٠٠٥) دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، كلية التجارة، جامعة طنطا ، الطبعة الأولى.
- (٨) 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، 2010 ، ص ص 75 : ٧٦
- (٩) د. طلعت عبد العظيم متولي ، (٢٠٠٧) ، "نموذج مقترح لقياس حجم ونوعية الإفصاح الاختياري بالتطبيق على بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية"، مجلة التجارة والتمويل؛ العدد الأول.
- (١٠) د. منصور الزين، (٢٠١١). " أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية – دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، ، ٢٩ & ٣٠ نوفمبر
- (١١) د. طلعت عبد العظيم متولي ، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤)
- (١) د. عبد المنعم عبدالله فليح ، (٢٠٠٢) " قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية (دراسة ميدانية) ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة ، السنة الثانية عشر، العدد الأول، مارس، ص ٤٢٢ – ٤٧٠.
- (١) د. خالد الخطيب (٢٠٠٢م). الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردن في ظل معايير المحاسبة الدولية رقم(١) دمشق: المجلد الثامن عشر العدد الثاني.
- (١) رحاب كمال محمود، ٢٠١٠، " مدخل مقترح للمحاسبة عن النفقات البيئية "، المجلة العلمية ، كلية التجارة بالاسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، العدد ٢ ص ١٤٩
- (١) د. محمد فداء الدين بهجت، وآخرون (٢٠٠٠م). الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام على مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة السعودية، الرياض، مجلة جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية .

(١) د. عفاف إسحق أبو زر، (٢٠٠٧)، "المحاسبة البيئية - الإطار الفكري ومقومات التطبيق"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والثلاثون، العدد الأول
