

تقييم أثر منفعة المعلومات البيئية علي القيمة العادلة لعقود الشراكة

١- اسماء حسنى خميس^١، نبيل نصر الحفناوى^٢، محمد عبدالفتاح العشماوى^٣

١- باحث دراسات عليا – معهد الدراسات والبحوث البيئية

٢- معهد الدراسات والبحوث البيئية- جامعة مدينة السادات

٣- كلية التجارة - جامعة المنوفية

الملخص

عرض البحث مجموعة من الدلالات وذلك من خلال ثلاثة اقسام وهي كالآتي :

اختص المبحث الاول بعرض مفهوم الشراكة بين القطاعين العام والخاص في مصر وهو ما يعرف ((PPP))، واختص الثاني بعرض الاصدارات المحاسبية التي تناولت القياس والافصاح البيئي ، والمشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات عند الافصاح عن المعلومات البيئية، واختص الثالث بعرض الاصدارات المحاسبية التي تناولت المشاكل التي تواجه هذا النوع من الاتفاقيات في مصر

ABSTRACT

Summary & Results: The research presented a series of indications through three sections, as follows: The first topic was to introduce the concept of public-private partnership in Egypt, which is known as PPP, and the second was the presentation of the accounting issues that dealt with environmental measurement and disclosure, accounting problems facing companies when disclosing environmental information. Are facing this type of agreement in Egypt

مقدمة الدراسة :

يعد مفهوم البيئة من المفاهيم الواسعة والشاملة ، لأنه يعتمد علي المنظور الذي ينظر من خلاله الي البيئة ، فقد ظهر مفهوم البيئة في الادبيات المتعلقة بالمجالات الاقتصادية المختلفة ، والمحاسبة كغيرها من العلوم لم تكن بعيدة عن مجال البيئة لذلك فقد سعت المحاسبة لإنتاج معلومات كمية ، ناتجة عن استخدام الموارد المتاحة للمؤسسات الاقتصادية الصناعية خلال فترة زمنية معينة وقد اضافت المحاسبة تكلفة الموارد البيئية الي عناصر التكلفة التقليدية (حنان، ٢٠١٤).

يعتبر انتاج المعلومات عن نشاط المؤسسات الاقتصادية من ضمن اهداف المحاسبة ، ويتم ذلك من خلال اثبات العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسات في الدفاتر ، بالإضافة الي القيام بإعداد القوائم المالية ولقد اصبح الاهتمام بالبيئة نشاطا رئيسيا خاصة فيما يتعلق بالموارد المتجددة ، وغير المتجددة ، الامر الذي دعا الي ضرورة البحث عن الاساليب التي من شأنها تحقيق التوازن بين كل من الموارد والافراد ، مما يوفر احتياجات الاجيال القادمة من هذه الموارد وهو ما يطلق عليه مصطلح التنمية المستدامة الذي أدى الي ظهور جديد للإدارة سمي بالإدارة البيئية والتي ساهمت بدورها في وضوح نظام الادارة البيئية (بدوي، ٢٠٠٧)

يعتبر النشاط البيئي من الانشطة الهامة في المؤسسات الاقتصادية لذلك ظهرت معايير دولية نظمت المسؤولية نحو البيئة من قبل هذه المؤسسات لذلك فقد اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية ، والاتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير تم تطبيقها علي الاداء البيئي ، وقد تم استخدام هذه الاصدارات في تحديد الاصول

والالتزامات البيئية وقد اصدرت معايير المحاسبة المالية الامريكية ، عدة اصدارات تتعلق بالأداء البيئي ومن هذه الاصدارات ما يلي (جربوع، ٢٠٠٦)

١ - رسمة التكاليف المعالجة للتلوث البيئي .

٢ - المحاسبة عن الالتزامات البيئية

وقد قدمت منظمة المواصفات القياسية مجموعة من المقاييس ، تمثل نظم الادارة البيئية والمؤسسات التي تحصل علي شهادة تطبيق نظام الادارة البيئية والتي قد بذلت جهدا لمنع التلوث ، لذلك والتي تتكون من عدة عناصر تسعى الي حل بعض المشاكل ISO 14000 هناك سلسلة مواصفات البيئية ومن هذه المشاكل ما يلي:

* الحد من التأثير السلبي في البيئة ومحاولة رفع كفاءة التشغيل

* ادخال نظم اعادة تدوير المخلفات ، وترشيد استخدام الطاقة البترولية بدوره يؤدي الي تخفيض تكاليف الانتاج

* التوافق مع الشروط البيئية الخاصة بالخامات الكيماوية.

* التوافق مع الانظمة البيئية الخاصة بالعلامات البيئية علي مستوي المنتجات والمخلفات.

يعتبر المستفيدين من المعلومات المحاسبية وان اختلفت فئاتهم يعتمدوا علي المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للتنبؤ بمستقبل المؤسسة ، وتقييم المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها المنظمة من خلال التقييم السليم للوضع المالي وامكانية الاستثمار ، لذلك تعتبر الفائدة المرجوة من المعلومات تأتي في قمة هرم الخصائص النوعية للمعلومات والتي يتطلب توفر خاصيتين اساسيتين هما الملاءمة ، والمصداقية ، للاعتماد علي المعلومة . (لطفى، ٢٠٠٥)

لذلك فان الافصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية لأنشطتها المتعددة لذلك ظهر مفهوم الافصاح المحاسبي البيئي والذي يعرف علي انه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وانشطة الادارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية ، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي ، والحاضر والمستقبل" (Craig,2009)

ويعرف الافصاح البيئي على انه ، " عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية ، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي ، وترشيد قراراتهم" (حنان، ٢٠١٤)

وتنبع أهمية الافصاح البيئي في كونه احد مكونات الافصاح الشامل ، لذلك يساهم الافصاح البيئي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية ، والتي تساعد في تقييم كفاءة المشاريع فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية المتعلقة بالبيئة والمحافظة علي مواردها (السيد ، ٢٠٠٦)

مشكلة الدراسة :

تعتبر عملية التصنيع والتنمية قد اسهمت بشكل مباشر في تلوث البيئة ، نظرا لعدم اخذ الاعتبارات البيئية موضع اهتمام عند التخطيط للعملية الانتاجية ، وهو ما ادي الي هدر الموارد الأولية نتيجة للخطط الطموحة لتحقيق النمو السريع ، لذا في مجال سعي الدولة للمحافظة علي البيئة وضعت الدولة برامج لرقابة عناصر التلوث البيئية، مما جعل المنشآت مطالبة نتيجة لهذا البرنامج ان تقوم بالقياس والافصاح عن المعلومات المرتبطة بشؤون البيئة ، والعوائد والالتزامات التي تتحملها نتيجة مزاولة نشاطها المؤثر علي البيئة، لقد الزم الاتجاه الحديث في الدراسات المحاسبية متخذي القرارات المالية بالافصاح عن التكاليف البيئية التي تضفي الثقة علي المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم ، خاصة المتعلقة بالاستثمار في الاصول وقرارات التسعير المستقبلية . (حنان، ٢٠١٤)

تتلخص مشكلة الدراسة في محاولة الاجابة علي تساؤل رئيسي :

ما هو اثر القيمة العادلة لعقود الشراكة على منفعة المعلومات البيئية ؟

ويتفرع من هذا التساؤل عدة أسئلة فرعية وهي :

١ – ماهي الاصدارات التي تعرضت لمفاهيم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي ؟

٢ – ما هي الاصدارات المحاسبية التي تناولت المشاكل المحاسبية لعقود الشراكة ؟

٣ – ما هو مفهوم التكاليف البيئية في الفكر المحاسبي ؟

أهداف الدراسة :

في ضوء المشكلة البحثية المطروحة يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تقييم أثر القيمة العادلة على منفعة المعلومات البيئية .

ويتفرع من الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية هي كالآتي :

١ – تحديد مشكلات القياس والافصاح عن التكاليف البيئية .

٢ – تحديد قياسات القيمة العادلة لعقود الشراكة .

أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من الناحية الاكاديمية من مصدرين :

المصدر الأول : أهمية موضوع الدراسة في الفكر المحاسبي المعاصر حيث ان المعلومات المتعلقة بالبيئة ، تفيد في ترشيد القرارات وتحسين جودة وشفافية القوائم المالية ، ومدى قابليتها للمقارنة ، خاصة في ظل عولمة اسواق راس المال والحاجة الي جذب المستثمرين لترشيد قراراتهم الاستثمارية .

المصدر الثاني : تساهم الدراسة في تقييم منفعة المعلومات البيئية في ظل القيمة العادلة لعقود الشراكة وهو ما لم تتعرض له الدراسات السابقة في مجال البحث .

أما من الناحية العلمية : تتبع أهمية الدراسة في تقديمها دليل عمليا لتقييم اثر القيمة العادلة لعقود الشراكة على منفعة المعلومات البيئية ، خاصة وان المعلومات البيئية من المواضيع ذات التأثير الهام علي المشاريع الاستثمارية في الاقتصاد المصري وقد اصيحت الشراكة من اهم التحديات التي يواجهها الاقتصاد خاصة في ظل ارتفاع اسعار الصرف التي يواجهها الاقتصاد المصري ، وهو ما أدي بالضرورة الي محاولة التحول الي معايير تحكم هذه المواضيع التي تواجه الساحة المصرية ، او الاقتصاد النامي في مختلف البلدان العربية ، وتعتبر المعايير المتعلقة بالقياس والافصاح البيئي من المعايير الملزمة للشركات خاصة لما تقدمه من قرارات مفيدة للمستثمرين

المبحث الأول

مفهوم اتفاقيات المشاركة بين القطاعين طبقا للقيمة العادلة

أولا : مفهوم الشراكة بين القطاعين

لقد ظهر مصطلح المشاركة بين القطاعين العام والخاص بقوة علي الساحة المصرية في الآونة الأخيرة ، وقد انشأت الدولة وحدة مختصة بوزارة المالية تعرف باسم الوحدة المركزية بوزارة المالية والمعروفة بوحدة (PPP) ، وهو اختصار لمصطلح

(public- Private- Partner ship) ، ولا يوجد تعريف محدد لمشاريع المشاركة بين القطاعين فقد عرفتها الوحدة المركزية " انها طريقة لتقديم الخدمات العامة التي تتعاقد من خلالها الحكومة مع شركات القطاع الخاص لبناء وتمويل وتشغيل البنية التحتية العامة او الاستخدامات الخاصة بالحكومة ذاتها وفي نهاية مدة التعاقد تؤول اصول البنية التحتية الي ملكية الدولة ويؤدي ذلك الي زيادة مخزون الاصول العامة للدولة " (دليل الهيئة ، ٢٠٠٩) .

وقد عرفها عقل، " علي انها مجموعة من الاتفاقيات والترتيبات القانونية المشتمة علي عدد من العقود والاتفاقيات يتم من خلالها السماح للقطاع الخاص بتمويل وتصميم وبناء وتشغيل أو استغلال المشروع مقابل الحصول علي ايرادات محددة ومتفق عليها بين الطرفين وهما الجهة الادارية ، والقطاع الخاص " (عقل ، ٢٠١١).

مما سبق يتضح انه لا يوجد تعريف محدد لمفهوم الشراكة الا ان المفاهيم السابقة تشير الي نفس المدلول للمصطلح وهو ان عقود الشراكة عبارة عن الترتيبات والاتفاقيات التي تلتزم فيها الدولة بتقديم كل التسهيلات للقطاع الخاص لبناء ، وتمويل ، وتشغيل، واستغلال المشروع مقابل الحصول علي ايرادات محددة ، ومتفق عليها علي ان تؤول الاصول الاساسية او الاصول العامة الي الدولة، في نهاية مدة التعاقد ، وترجع اهمية ظهور هذا المصطلح الا ان دور الدولة يبرز في رسم السياسات واتخاذ القرار ، ويبرز دور القطاع الخاص في تنفيذ المشروعات ، لذلك فهناك مبررات لهذه المشاركة وهي كالآتي (صندوق النقد الدولي ، ٢٠٠٧).

*لا يتم تحقيق التنمية المستدامة عن طريق القطاع العام وحده .

*الموارد المالية والبشرية محدودة بسبب تعدد المجالات والحاجة الي تكنولوجيا المعلومات لاقامة المشروعات

* عند اقامة المشاريع القائمة علي نظام المشاركة بين القطاعين فان الدولة تتحمل فيها كافة المخاطر التي ستواجه المشروع ، مقابل ان الاصول المملوكة ستؤول الي الدولة في نهاية مدة التعاقد .

ثانيا : أشكال الشراكة : (Minow,2003)

البعض ينظر الي الشراكة بين القطاعين علي انها صورة جديدة من الخصخصة ، الا ان هناك من يري ان الخصخصة تنطوي أساسا بمفهومها الضيق علي البيع النهائي للاصول المملوكة للدولة الي القطاع الخاص ، كما أن الحكومة لم يعد لها دور مباشر في العمليات الجارية ، في حين ان معظم الشركات التي تقوم علي أساس (ppp) تحتفظ الحكومة بالمسئولية النهائية وتحمل جانب من المخاطر ، فضلا عن الدور الذي تقوم به في التنظيم والرقابة والخدمات ، في اطار ترتيبات تجارية عادية ، ويتم التركيز علي العقود التي قد تمتد الي الاجل الطويل وتتضمن معايير أداء محددة بشكل دقيق ومن امثلة أشكال الشراكة ، عقود قد تمتد الي الاجل الطويل مثل عقود البناء- التشغيل – وتحويل الملكية (BOT)

وعقود التصميم – البناء – التمويل – التشغيل (DBFO) لتصميم وبناء وتمويل وتشغيل الخدمة بموجب امتياز مع تلقي عوائد مقابل الخدمات المقدمة سواء من الحكومة أو مستخدمي الخدمة ، بحيث يكون شريك القطاع الخاص مدفوعا لتقديم الخدمات بمستويات محددة ويتحمل مسؤولية توفير جميع الموارد التكنولوجية ، والمالية ، والادارية المطلوبة لتحقيق المعايير المطلوبة والمخاطر المرتبطة بذلك من هنا وجب الإشارة الا انه لا بد من التمييز بين الأشكال الرئيسية للشراكة وهي كالآتي:

(على ، ٢٠١٣)

أ- المشاريع المشتركة (joint ventures)

وفقا لهذه المشاريع يتشارك القطاعان العام والخاص في تمويل وتملك وتشغيل المشروعات ، لذلك يتم اقتسام المخاطر والمسئوليات بناءا علي نسبة الملكية بين الاطراف المشاركة في العقد او وفقا لبنود الخدمة المنصوص عليها سابقا .

ب- مشاريع الاستثمار الجديد (Green field projects)

عادة ما يقوم القطاع الخاص بتشبيد وتشغيل، هذا النوع من المشاريع بحيث يتحمل المخاطر التجارية في حين تتم المشاركة من قبل القطاع العام في المخاطر السياسية ومخاطر سعر الصرف وتأخذ هذه المشاريع عدة أشكال منها عقود البناء – التشغيل – نقل الملكية (BOT)، والبناء – والتملك – التشغيل (BOO) ، وعقود التصميم – البناء – التمويل – التشغيل (DBFO).

ج- البيع ونقل الاصول (Dive stature Assets sale)

يعتمد هذا النوع من الشراكة عي بيع الأصول المملوكة للدولة في المشاريع القائمة الي القطاع الخاص سواء من خلال البيع المباشر في اطار برنامج الخصخصة أو من خلال بيع حصص العاملين والادارة ، أو من خلال طرح الاسهم في الاسواق المالية ، وفي هذا الشكل من البيع يتمثل دور الدولة باعتبارها زبون أو منظم لعملية البيع

لكل نموذج من نماذج الشراكة ايجابيات وسلبيات معينة ، وقد يكون هناك بعض النماذج مناسبة لبعض المشاريع دون الاخري ، فالخصائص المميزة لبعض القطاعات ودرجة تطورها ، والظروف الاجتماعية ، والسياسية السائدة في كل دولة ، كل هذه العوامل تلعب دور مهم في تحديد الشكل الملائم لاسلوب الشراكة ، لذا لا يوجد تصنيف ثابت أو متفق عليه حول أشكال الشراكة علي مستوي العالم ، فترتيبات الشراكة بطبيعتها تعاقدية وبالتالي تكون البنود الموضوعه داخل العقد سواء من حيث المدة الزمنية ، ملكية الاصول ، تحويل المخاطر ، والمسؤولية عن الاستثمار جميعا خاضعة لاحكام يتفق عليها أطراف التعاقد ، وهناك بعض المبادرات تتم من خلال مشاركة القطاع الخاص في المشتريا العامة التقليدية ، والتي يمكن ان تتم من خلال عملية خصخصة جزئية أو كلية ، فضلا عن التمييز بين مشاركة القطاع الخاص في التمويل والاستثمار ، الامر الذي ينتج عنه مشاركة القطاع الخاص في مشاريع جديدة تزيد من الاصول المملوكة للدولة والتي يترتب عليها استثمارات جديدة في قطاعات مختلفة في الدولة . (Shah& Batley, 2009) ، في ظل تطبيق الشراكة تظهر عدة مشاكل في القياس والافصاح ، هل يتم القياس وفقا للتكلفة التاريخية أما القيمة العادلة ، ونظرا لان المعلومات تشكل العامل الرئيسي في اتخاذ القرارات فكان لا بد من الاعتماد على معلومات ذات ملاءمة وموثوقية لذا تم الاعتماد على محاسبة القيمة العادلة ، لانه في ظل تطبيق هذا الاسلوب يتم الحصول على معلومات ذات جودة عالية وملاءمة في توقيت مناسب مرتبط بالاسواق النشطة للاصول والالتزامات . لذا يعتبر القياس والافصاح عن طريق القيمة العادلة من المؤثرات الايجابية لجعل القوائم المالية ذات موثوقية وقابلية للفهم ، وذات جودة عالية وقد ظل النموذج المحاسبي لفترة طويلة معتمد علي التكلفة التاريخية كأساس للمعالجات المحاسبية ، الا ان مقتضيات خصائص جودة المعلومات المحاسبية ، أدت الي الخروج من هذا النمط أو هذا الاسلوب الي أسلوب آخر ، وهو القيمة العادلة لذلك اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية ، المعيار رقم (١٥٧) ، والذي بدأ سريانه في ١٥ فبراير ٢٠٠٧ ، بشأن وضع تعريف واطار للقيمة العادلة ، وقد عرفها المعيار علي أنها " هي السعر الذي يتسلمه البائع عند بيع أحد الأصول أو أن يدفعه عند تحويله لاحد الالتزامات في عملية منتظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس" (يونس، ٢٠١١). وكأي تعريف لا بد له من وجود أهمية لذلك فقد اتضحت أهمية القيمة العادلة في الاتي:

* عند تقييم الاصول بالقيمة العادلة فهذا معناه انها تعبر عن المركز المالي الاقتصادي للمنشأة لأنه اخذ سعر السوق في الاعتبار .

*يساعد تطبيق القيمة العادلة علي اجراء مقارنات بين المنشآت المتشابهة .

*يساعد تطبيق القيمة العادلة علي اعطاء قدرة تنبؤيه علي الاحداث الاقتصادية الجارية . (حماد، ٢٠٠٣).

ونظرا لتعدد بدائل القياس للقيمة العادلة والجدل الواسع حول تقييم نتائج تطبيق تلك البدائل علي الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية ومن ثم قرارات المستثمرين كان من الضروري التوجه بالدراسة الي موضوع القيمة العادلة وتأثيرها علي جودة المعلومات البيئية ونتيجة لعدم كفاية الاستثمارات ، والضغط المتزايدة علي الميزانيات الحكومية ، بالإضافة الي القلق العام تجاه عدم كفاءة الخدمات التي تقدمها المؤسسات والوكالات الحكومية ، كان لا بد من اتجاه حديث وهو نظام المشاركة بين القطاعين حتي تقدم الخدمات الحكومية بأفضلية القطاع الخاص ، ومسعرة طبقا للقطاع العام. (علي ، ٢٠١٣)

المبحث الثاني

الدراسات المحاسبية التي تناولت القياس والافصاح البيئي

تعتبر المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المختلفة من مستخدمي القوائم المالية ، تتمثل فيما يعرف بالتكاليف البيئية ، نتيجة ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئية ، اضافة الي مقدار المنافع التي تعود علي المجتمع واصحاب المصالح فيه جراء التزامها بتطبيق الاجراءات والقوانين المتعلقة بحماية البيئية ، مما يترتب عليه

عملية قياس هذه المنافع والذي يتأتى من خلال الإفصاح عنها محاسبيا في التقارير والقوائم المالية لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية البيئية أهمية في عملية اتخاذ القرار نتيجة للإفصاح عنها .

١-دراسة(محمد،٢٠٠٥)، " معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية دراسة حالة جمهورية مصر العربية

هدفت الدراسة الي استطلاع آراء الشركات المصرية المسجلة بهيئة سوق المال حول مفهوم واليات الإفصاح البيئي ، والوقوف علي واقع هذا الإفصاح في التقارير المالية ، وقد توصلت الدراسة الي انه يوجد مجموعة من المعوقات المحتملة للإفصاح البيئي في الشركات المصرية تنحصر في الآتي :

- عدم التزام المؤسسات بالإفصاح البيئي ، نقص الوعي العام بالقضايا البيئية .

- تجنب الخسائر او التكاليف التي تلحق بالمؤسسة التي تقوم بالإفصاح عن أداؤها البيئي، غياب البعد البيئي لتقييم المشروعات

٢-دراسة (السيد ،٢٠٠٧)، "أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية – لتحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية علي المنشآت الصناعية بمدينة جدة "

هدفت الدراسة الي قياس المحاسبة البيئية علي المؤسسات الصناعية التي لها تأثير سلبي علي البيئية ، وذلك من خلال استطلاع آراء المستفيدين من القوائم والتقارير المالية ، وقد توصلت الدراسة الي انه لا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية ، وان النظام الحالي للمحاسبة في هذه المؤسسات يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة ، وكان من اهم توصيات الدراسة الاهتمام بقياس التكاليف البيئية لأنها تساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الاستثمارية مما يحقق زيادة شفافية في القوائم المالية وتحقيق ميزة تنافسية لهذه المؤسسات

٣-دراسة (صالح،٢٠٠٩)، " دور الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة

التقارير المالية "

هدفت الدراسة الي معرفة وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية وذوي الاهتمام في المؤسسات الصناعية المصرية، بالإفصاح عن الاداء البيئي وقد تم ذلك من خلال استقصاء لمعرفة وجه نظر هؤلاء المستخدمين لهذه التقارير ، وقد توصلت الدراسة الي ان اغلبية الأنشطة والعمليات ذات الطابع البيئي لها جوانب مالية ومحاسبية تنعكس اثارها بشكل مباشر وغير مباشر علي القوائم والتقارير المالية للمؤسسات الصناعية.

٤-دراسة (الشحادة،٢٠١٠)، "القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة .

هدفت الدراسة الي محاولة قياس تكاليف الاداء البيئي لبعض الشركات السورية العاملة في مجال الاسمدة وذلك من خلال اختبار العلاقة بين تحسين الاداء البيئي وكفاءة الاداء الاقتصادي ، وقد توصلت الدراسة الي وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة لالتزامها وتحملها اعباء كثيرة لتقليل التأثيرات البيئية وهو ما يؤدي الي ارتفاع تكاليف الانتاج مما يؤثر علي القدرة التنافسية لهذه الشركات .

٥-دراسة (حنان،٢٠١٤)، " القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية –

دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان – SCHB - قسنطينة

هدفت الدراسة الي توضيح طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها وتحليل اسباب محدودية القياس المحاسبي لأداء المؤسسات الصناعية وقد توصلت الدراسة الي ان هناك محدودية في قيام المؤسسات الصناعية بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية وان الإفصاح عن الاداء البيئي يقتصر علي الضرائب والغرامات التي تدفعها المؤسسات ، وان هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات محل الدراسة بالإفصاح محاسبيا عن التكاليف البيئية ، صعوبة قياس التكاليف البيئية

المبحث الثالث

الإصدارات المحاسبية التي تناولت المشاكل المحاسبية التي تواجه عقود الشراكة بين القطاعين

1- دراسة (جاهين ، ٢٠٠٨) " تقييم تجربة الشراكة بين الحكومة والقطاع الخاص في جمهورية مصر العربية : دراسة حالة لمشروعات توصيل الغاز الطبيعي "

هدفت الدراسة الى محاولة ترتيب المخاطر الناتجة عن الشراكة مع التركيز على التجربة المصرية وموضوع الشراكة بين الحكومة والقطاع الخاص في مشروع توصيل الغاز الطبيعي .

وقد توصلت الدراسة الى وجود علاقة تكامل بين القطاع الخاص والعام عن طريق نقل المخاطر من القطاع العام الى القطاع الخاص وذلك من اجل الحصول على خدمة ذات جودة عالية وبتكلفة اقل

دراسة (Chatham et al,2008)-2

" Assessing The Extent Of Compliance With International Accounting Standards "

هدفت الدراسة الى قياس درجة تأثير البيانات المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على ثلاثة متغيرات تعتبر من موانع ومعوقات تحقق صفة اتساق المعلومات وذلك من خلال تحقيق ثلاثة أهداف هي:

* معرفة هل الشركات تستفيد من خلال التزامها الكامل بمعايير المحاسبة الدولية.

* قياس درجة التزام الشركات في دول (فرنسا وسويسرا والسويد) بمعايير المحاسبة الدولية.

* اختبار خصائص وصفات هذه الشركات التي التزمت بتلك المعايير

وقد توصلت الدراسة الى ان الشركات التي تلتزم بتطبيق القيمة العادلة تكون المعلومات المحاسبية المنشورة لديها ذات جودة عالية عن تلك التي لا تلتزم بالاعتراف بالقيمة العادلة

3- دراسة (صالح، ٢٠٠٩) ، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"

هدفت الدراسة الى مناقشة معايير المحاسبة الدولية التي تناولت محاسبة القيمة العادلة مع الاشارة الى ما يقابلها من المعايير المصرية ، وذلك منعا للتكرار وقد توصلت الدراسة الى ان معايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة ذات تمييز عن معايير المحاسبة التقليدية، ويؤثر تطبيق معايير التقارير المالية الموجهة للقيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في البورصة المصرية

4- دراسة (عقل ، ٢٠١٠) ، "نموذج مقترح للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص لأغراض اعداد التقارير المالية لشركات البنية الأساسية"

هدفت الدراسة الى وضع نموذج معياري إرشادي للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص ، وقد توصلت الدراسة الى عدم ملائمة التفسير الدولي رقم (١٢) في المعالجة المحاسبية في شركات البنية الأساسية في مصر ، نظرا لاعتماد التفسير على مفهوم السيطرة للقطاع الخاص ، وهذا بطبيعته لا يلائم شروط المشاركة والطبيعة الخاصة به

5- دراسة (يونس ، ٢٠١١) ، " أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الاسهم ، دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية "

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عائد السهم المتمثل في كل من العائد السوقي والعائد من صافي الدخل من خلال تحليل الجوانب النظرية المرتبطة بالموضوع والأسس العلمية التي تقوم عليها والمعالجات المحاسبية المتعلقة بها ، وقد توصلت الدراسة الى ان عائد السهم السوقي يتأثر ايجابيا بكل من متغيرات، (صافي الدخل ، أرباح الأدوات المالية ، الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين ، التغير المتراكم في القيمة العادلة في حين لم يتأثر عائد السهم السوقي بكل من متغيرات

(الأرباح الموزعة على المساهمين، رصيد النقدية وما في حكمها) ، كما توصلت الدراسة أيضا الى ان غالبية الشركات موضوع الدراسة تحقق (مكاسب حيازة) الامر الذى انعكس ايجابيا على الأداء المالي لهذه الشركات وبالتالي زيادة عائد السهم من صافى الربح

دراسة (Anwar et al, 2013)

“Does Mandatory adoption Of Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence”

هدفت الدراسة الي التعرف على أثر التبني الالزامي لمعايير التقارير المالية الدولية في تحسين جودة المحاسبة من خلال الدراسة التطبيقية على (١٦٣١)، في (٢٠)، دولة تبنت تطبيق تلك المعايير في ضوء المحددات القانونية وطبيعة الصناعة والاداء المحاسبي للشركة ، وقد توصلت الدراسة الي ان التحول الى معايير التقارير المالية الدولية يساهم في الحد من تدخلات الادارة في السياسات المحاسبية ، وادارة الارباح، وقد توصلت ايضا الى انه يوجد ارتباط معنوي بين جودة معايير التقارير المالية الدولية وجودة العمليات المحاسبية

٧- دراسة (على ، ٢٠١٣)، "تقييم مشاريع البنية التحتية وامكانية تمتيتها من خلال الشراكة بين القطاعين العام والخاص في سورية - دراسة قياسية "

هدفت الدراسة الى استعراض أهم مزايا وعيوب الشراكة بين القطاعين العام والخاص في شركات البنية التحتية ، وتحليل انتشارها الجغرافي ، والقطاعي لاستخلاص أهم محددتها ، واستعراض مناهج تقييم مشاريع البنية التحتية في سورية ، وقد توصلت الدراسة الى وجود فجوة كمية ونوعية في توفير خدمات البنية التحتية في سورية ، وتوصلت أيضا الى ان هناك مؤشرات اقتصادية تعكس اهمية الشراكة بين القطاعين العام والخاص

التعقيب على الدراسات السابقة :

١- اتفقت كل الدراسات السابقة علي ان انه لا يوجد تعريف محدد لمفهوم الشراكة ان كل التعريفات تشير الي ان عقود الشراكة هي عبارة عن الترتيبات والاتفاقيات التي تلتزم فيها الدولة بتقديم كل التسهيلات للقطاع الخاص لبناء وتمويل وتشغيل واستغلال المشروع مقابل الحصول علي ايرادات محددة ومتفق عليها علي ان تؤول الاصول الاساسية او الاصول العامة للدولة في نهاية مدة التعاقد.

٢- اتفقت كل الدراسات السابقة علي ان القياس والافصاح عن طريق القيمة العادلة من المؤثرات الايجابية لجعل القوائم المالية ذات موثوقية وقابلية للفهم ، وذات جودة عالية ، وان القيمة العادلة "هي السعر الذي يتسلمه البائع عند بيع أحد الاصول ، وان يدفعه عند تحويله لاحد الالتزامات في عملية منتظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس".

٣- اتفقت معظم الدراسات علي ان هناك بدائل لقياس القيمة العادلة والجدل الواسع حول تقييم نتائج تطبيق تلك البدائل علي الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية ومن ثم علي قرارات المستثمرين ، وقد تزايدت الحاجة الي ضرورة الاعتماد علي المعلومات المحاسبية ، في ظل الاقتصاد العالمي وعولمة اسواق راس المال، والتطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات.

٤- اتفقت معظم الدراسات علي انه توجد بعض المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول التي تقدم الي الجهة الادارية المتعاقدة وكيف يتم الاعتراف بها في القطاع الخاص او الشركة الفائزة بالعطاء ، وهناك مشكلات خاصة بالدخل الضريبي ، والبعض الاخر متعلق باستهلاك راس المال ، الخلط بين عقود التأجير التمويلي والتأجير التشغيلي ، مما يؤدي الي وجود الممارسات الخاصة بالمحاسبة الابداعية.

٥- اتفقت معظم الدراسات علي ضرورة قياس التكاليف البيئية لأنها تساعد علي زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية ، وتحقق ميزة تنافسية للمؤسسات التي تتبع اسس قياس التكاليف البيئية وهناك عدة معوقات لقياس هذه التكاليف مما يؤدي الى زيادة تكاليف الانتاج

٦- ان الافصاح عن التكاليف البيئية يعد من ضمن اهداف المنشأة عن الافصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية تجاه البيئة

لذا تتعرض الدراسة التطبيقية عن معرفة مدى افصاح قطاع التطبيق عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية وما هو نوع الافصاح الذى تستخدمه هذه المنشآت اذا ما كانت تفصح عن المسؤولية الاجتماعية أم لا .

الدراسة التطبيقية : تشمل الدراسة التطبيقية قطاع الغزل والنسيج المقيد بالبورصة ، ويتم تداول الاسهم بالبورصة المصرية فى الفترة من ٢٠١٦ - ٢٠١٧ وهى بيانات ربع سنوية ويشتمل قطاع التطبيق على شركتين هما الشركة العربية للغزل والنسيج (بوليفار) ، وشركة الغزل والنسيج بالاسكندرية (سبينالكس) ، ولقد تم بحث التقارير المالية للشركات موضوع الدراسة لمعرفة ما اذا كانت الشركة لديها افصاح بيئى أم لا ، من فحص التقارير المالية تبين ان احدى الشركتين هى التى تفصح اما الاخرى لا لذا سيتم فحص نوع الافصاح التى تستخدمه الشركة مجال الدراسة وهى الشركة العربية للغزل والنسيج (بوليفار)

تستخدم الشركة انواع من الافصاح مختلفة باختلاف الغرض وهى كالاتى :

البيان	افصاح كمي	افصاح وصفي	افصاح مختلط
خدمة المجتمع - الموارد البشرية		✓	
حماية البيئة ، والسلامة البيئية ، المساهمات البيئية	✓ حماية البيئة	السلامة البيئية ، والمساهمات البيئية ✓	
القوى العاملة والتدريب، والتوظيف ، السلامة المهنية	السلامة المهنية ، القوى العاملة ✓		التدريب والتوظيف ✓

يتضح من الجدول السابق ان هناك مجالات تفصح عنها افصاحا كميًا ضمن تقاريرها ومعد له برامج مالية مستقطعة من الارباح مثل (حماية البيئة من الانبعاثات الضارة التى تنتج من هذه الصناعة ، والسلامة المهنية للعمال ، وايضا القوى العاملة بقطاع الغزل والنسيج) ، وهناك الافصاح الوصفي والذى هو فى شكل تقارير من والى الادارة مثل (السلامة البيئية ، وايضا المساهمات البيئية لهذا القطاع وهى تقارير عما تم تنفيذه وما لم يتم) ، أما الافصاح المختلط فهو على التدريب والتوظيف عن طرق وضع الخطط والبرامج لعدد العمالة ومرتباتهم وايضا السلامة الصحية لهم من خلال وضع البرامج الزمنية لنظام التأمين الصحى والكشف الدورى عليهم .

النتائج

لقد ناقشت الدراسة التطبيقية موضوع الافصاح عن التكاليف البيئية ونوع الافصاح المستخدم فى هذه الشركات

النتائج : لقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ما يلى :

*الشراكة تعنى جميع الترتيبات والاتفاقيات التى تلتزم فيها الدولة بتقديم كل التسهيلات للقطاع الخاص لبناء وتمويل وتشغيل واستغلال المشروع مقابل الحصول على ايرادات محددة ومتفق عليها على ان تؤول اصول المشروع فى نهاية مدة التعاقد الى الدولة لزيادة رأس مال الدولة من الاصول .

*اذا تم استخدام القيمة العادلة فى القياس فان ذلك يعد من المؤثرات الايجابية التى تجعل المعلومات المحاسبية والبيئية ذات موثوقية وقابلة للفهم .

* هناك أشكال مختلفة للشراكة منها المشاريع المشتركة ، مشاريع الاستثمار الجديد ، والبيع ونقل الاصول.

التوصيات :

١- يوصى الباحث بضرورة اصدار مسودة معيار يوضح كيفية القياس والافصاح عن القيمة العادلة لعقود الشراكة

- ٢- اصدار مسودة لمعيار يطلق عليه معيار المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بحيث يتم تحديد الاطار وكيفية القياس للمسؤولية الاجتماعية فى صورة وصفية وكمية .
- ٣- ضرورة اجراء المزيد من الابحاث فى مجال القياس والافصاح عن القيمة العادلة لعقود الشراكة خاصة فى الجهة الادارية المتعاقدة .

المراجع

- ١- لطفى، أمين السيد" المراجعة البيئية "، الدار الجامعية الاسكندرية، ٢٠٠٥. ص
- ٢- محمد، فهميم" معوقات الافصاح البيئي في التقارير المالية - دراسة حالة جمهورية مصر العربية "، مجلة الادارة العامة، جامعة الامام محمد بن سعود، الرياض، السعودية، المجلد الخامس والاربعون، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص
- ٣- جربوع، يوسف، " مدي تطبيق القياس والافصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة "مجلة غزة، مجلة الجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد ١٥، العدد الاول، ٢٠٠٦. ص
- ٤- السيد، رانية" اهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية علي المنشآت الصناعية بمدينة جدة "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠٠٧. ص 42.
- ٤- بدوي، محمد " المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق " المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ٢٠٠٧. ص
- ٥- جاهين، ايمن عبد الحميد، " تقييم تجربة الشراكة بين الحكومة والقطاع الخاص في جمهورية مصر العربية : دراسة حالة لمشروعات توصيل الغاز الطبيعي "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ٢٠٠٨، ص 39
- ٦- صالح، رضا" دور الافصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية "، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٣١، العدد الاول، يناير، ٢٠٠٩، ص ٣٨
- ٧- صالح، رضا، " أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم (٢)، المجلد رقم (٤٦)، يوليو، ٢٠٠٩، ص 1-60.
- ٨- الشحادة، عبد الرزاق" القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد ١، ٢٠١٠.
- ١٠- عقل، يونس حسن، " نموذج مقترح للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص لأغراض إعداد التقارير المالية لشركات البنية الأساسية في مصر "، دراسة اختبارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين، 2010، ص 2-75
- ١١- عقل، يونس حسن، " نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي في شركات البنية الأساسية في مصر في ضوء معايير التقرير المالي الدولية " " دراسة اختبارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2011، ص. 2:75
- ١٢- يونس، خالد، " أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الاسهم "، (دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة، ٢٠١١ ص
- ١٤٩-١
- ١٣- أحمد، ولاء، " التجارب الدولية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في ضوء النشر الإلكتروني للقوائم المالية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول، السنة السابعة عشر، أكتوبر، ٢٠١٣، ص ١٢٥-١٦٥.

١٤- بدر، عصام، "أثر التزام الشركات المصرية بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر" - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الاول، ٢٠١٣، ص، ٤٣٣-٤٦٤

١٥- على، شادي عدنان، "تقييم مشاريع البنية التحتية وامكانية تنميتها من خلال الشراكة بين القطاعين العام والخاص في سورية - دراسة قياسية" رسالة دكتوراه غير منشور، كلية التجارة قسم الاقتصاد، جامعة عين شمس، ٢٠١٣، ص١-٢٢٦.

١٦- حنان، سعدي "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان-SCHB- قسنطينة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة -٢، الجزائر، ٢٠١٤.

• مصادر اخري

١-القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بإصدار قانون تنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ مكرر في ١٨ مايو سنة ٢٠١٠

٢- الوحدة المركزية، " (2009) الجديد حول البرنامج القومي للشراكة مع القطاع الخاص"، وزارة المالية : الوحدة المركزية للمشاركة، يونيو، ص ١-٦٠

٣-"الشراكة بين القطاعين العام والخاص في لبنان"، الدليل التوجيهي، المجلس الاعلى للخصخصة، الطبعة الاولى ٢٠١٣ ص ١-٢٠٩.

٤-"الشراكة بين القطاع العام والحكومة والقطاع الخاص"، ادارة الدراسات الاقتصادية والمالية دائرة المالية ابريل، ٢٠١٠، ص١-٣٤.

٥-قضايا اقتصادية ٤٠ " الاستثمار العام والشراكة بين القطاعين العام والخاص"، دراسة صندوق النقد الدولي، برناردين اكيثوبي، رينشارد همينغ، جيرد شوارتز، ٢٠٠٧، ص ١-٢٨.

مراجع اجنبية :

-Anwar S. Ahmed, Michael Neel and Dechun Wang. (2013). "Does Mandatory Adoption of Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence". Contemporary Accounting Research 30(4).

:(1344-1372

-Chatham, Michael D.(2008), "Assessing the extent of compliance with International Accounting Standards", Journal

.of International Business Research. Cullowhee: 2008. Vol . 7, Iss. 1; p. 61 -90

-Craig Deegan"Financial Accounting Theory" M.C. - Grow Hill, hnc, 2009, p282

-Minow, M,'public and private partnership: Some Lessons from Portugal"

EIB papers, vol, 10, no2, Luxemburg, 2005

Shah,R,and Bartley ,R" private-sector investment in infrastructure : rational and causality of - pro-poor impacts," Development policy review ,vol,27,no,4,2009,p399