

الفصل الأول

الاطار العام للبحث

- تمهيد -
- مشكلة البحث -
- أهداف البحث -
- أهمية البحث -
- فرضيات البحث -
- مصطلحات البحث -
- حدود البحث -
- أسباب اختيار الموضوع -
- منهجية البحث -

تمهيد

يرى المهتمون بدراسة مفهوم قياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية ، أنه بنهاية الثمانينات من القرن السابق تحول التركيز إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية ، سواء من خلال التقارير المالية السنوية أو من خلال وسائل إفصاح أخرى ، ولذلك يمكن القول إنه إذا نجحت المحاسبة في توصيل معلومات عن مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية في الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية خاصة في مجال مكافحة تلوث البيئة مثلما نجحت من قبل في توصيل معلومات ملائمة وكافية عن مدى كفاءة الأداء المالي أو الاقتصادي ، فسوف تسهم بلا شك في التأثير الهادف في سلوك متخذي القرارات و أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية وتعظيم عوائدهم من جراء اتخاذ القرارات المناسبة .

وتأتي هذه الدراسة لتوضيح الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات والمنشآت الصناعية اليمينية ، حيث شغل الاهتمام بالبيئة مساحة متزايدة في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة ، وتاريخها لم يكن لدى الشركات أي قلق عن التلوث الذي تحدثه ، فلم تكن هذه الشركات مهتمة بما يصدر من المداخلن الذي يقلل من جودة الهواء ، وضياح المياه غير المعالجة التي يتم التخلص منها في الأنهار والتي تدمر البيئة وبالتالي تهدد البقاء للكائنات الحية دون تمييز ، وإن العجز التاريخي وتأخر الاهتمام بالبيئة وما يصدر عنها كان دائما سبب الإهمال وعدم تحسب الضرر مسبقاً . لذلك لا يقتصر وفاء الوحدة الاقتصادية بمسئوليتها نحو المجتمع الذي تعمل فيه على المساهمة الاقتصادية في رفاهية هذا المجتمع فحسب ، وإنما يشمل أيضاً على عدم إلحاق أذى ضرر به ، من خلال سوء استخدامها الموارد وتلويث الماء والأرض والهواء أو تلويث البيئة بشكل عام ، ويتعين عليها أن تبذل الجهود الكافية للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية البيئية ، بما يضمن الحد من هذا التلوث ومكافحة أي تلوث يصيب البيئة بسبب مدخلاتها وعملياتها ومنتجاتها ، وأن تفصح عن مدى كفاءة أدائها في هذا المجال لأصحاب المصلحة فيها وبخاصة المساهمون والمستثمرون.

مشكلة البحث :

يرى المحاسبون إن المحاسبة يجب أن يكون لها بعد اجتماعي من خلال مساهمتها الإيجابية في رفاهية المجتمع ، عن طريق القياس والإفصاح عن أداء التنظيمات خاصة الاقتصادية منها للوفاء بمسئوليتها نحو المجتمع، كما إن المستثمر يحتاج إلى بيانات ومعلومات تساعده على اتخاذ قرار الاستثمار في الأسهم، ويحصل على هذه البيانات والمعلومات من مصادر عديدة منها التقارير والتقارير المالية، و قد ظهر في الآونة الأخيرة في كل من الفكر المحاسبي والفكر الإداري أهمية إضافة مسؤوليات جديدة للوحدات الاقتصادية، بجانب مسؤولياتها الأصلية تجاه مساهميتها ، وقد أطلق

عليها المسؤولية الاجتماعية لسعي تلك الوحدات لتحقيق نوع من التقدم الاجتماعي لأفراد المجتمع، بجانب أهدافها الاقتصادية المتمثلة في تحقيق الأرباح المناسبة لمساهميها.

لهذا تظل هناك حاجة ماسة لدراسة مدى كفاءة الإفصاح الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية، وذلك للمساعدة في ترشيد قرارات الاستثمار في الشركات الصناعية اليمنية، وإذا كان كثير من الدراسات السابقة تتفق على أهمية الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات، فقد تبادر إلى ذهن الباحث مجموعة من الأسئلة تمثل جوهر المشكلة لديه، وهي :

- 1- هل تفصح الشركات الصناعية اليمنية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في التقارير المالية ومرفقاتها بشكل كاف ؟
- 2- إلى أي مدى تُعدُّ المعلومات التي يوفرها الإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية اليمنية مهمة، لأغراض اتخاذ القرارات اللازمة ؟
- 3- هل تقوم الشركات الصناعية بنشر تقارير مالية شاملة لمتطلبات المستفيدين من التقارير المالية ؟
- 4- معرفة أثر كل محدد من محددات الإفصاح (حجم الشركة ، أدائها الاقتصادي ، طبيعة النشاط الذي تزاوله الشركة) على القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمنية

أهداف البحث :

- تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية من خلال :
- التعرف على الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية .
 - التعرف على أهمية المعلومات التي يوفرها الإفصاح الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية .
 - معرفة مدى تغطية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية اليمنية لمتطلبات الجهات المستفيدة .
 - معرفة كل محدد من محددات الإفصاح (حجم الشركة ،أداؤها الاقتصادي ، طبيعة نشاط الشركة) في أداء الشركات الصناعية اليمنية .

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من اهتمام الدول الصناعية والدول النامية بضرورة المحافظة على البيئة وصيانة مواردها الطبيعية للأجيال القادمة عن طريق التخلص من نفايات الشركات الصناعية المسببة للتلوث بطريقة علمية لا تهدد الحياة . كما تتبع أهمية البحث من أهمية المجتمع والبيئة بالنسبة للإنسان، في

العديد من الجوانب ومنها اهتمام الحكومات وأفراد المجتمعات التي تتواجد بها الشركات والمصانع التي تحدث تلوثاً ودماراً للبيئة، ومطالبتهم بضرورة المحافظة عليها والوصول إلى جودة معينة من الهواء والماء وجميع الموارد الطبيعية في هذه البيئة، ومن ثم إصدار قوانين لحمايتها بما يتلاءم مع كل مجتمع وظروف إدراك هذه المشكلة الناتجة عن تلوثها وتدميرها، وعليه لابد من إضفاء المصداقية على المعلومات المتعلقة بالمجتمع والبيئة التي تفصح عنها المنشآت الاقتصادية .

ولهذا حظي الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي باهتمام الكثير من الدراسات، بخاصة الميدانية منها، بغية بلورة أهدافه وأهميته ومحدداته مطلباً حيويّاً لأصحاب المصلحة في الوحدة ، بخاصة المستثمرين منهم وأفراد المجتمع .

فرضيات البحث :

تم وضع فرضيات البحث على النحو التالي :

الفرضية الأولى :

إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمينية يعتبر إفصاح كافيّاً.

الفرضية الثانية :

إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمينية يقدم معلومات ذو أهمية لمتخذي القرارات اللازمة.

الفرضية الثالثة :

أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمينية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية .

الفرضية الرابعة :

أن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة ، أدائها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله الشركة) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات.

مصطلحات البحث:

- البيئة :المحيط الحيوي الذي تتجلى فيه مظاهر الحياة بأشكالها المختلفة .(قانون البيئة،

(1995:26)

- الأثر البيئي :هو تغيير في البيئة ناتج عن نشاط إنساني .(قانون البيئة ، 1995 : 26)

- الإفصاح : أن تظهر التقارير المالية للشركة جميع المعلومات والحقائق المالية، وذلك بإتباع سياسة الوضوح والشفافية لمساعدة متخذي القرارات وأصحاب المصالح على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة . (الخيال ، 2009 : 105-156)

- تقييم الأثر البيئي: فحص وتحليل وتقييم الأنشطة المخططة بغية ضمان التنمية السليمة بيئياً والقابلة للاستمرار ، وكذلك التوقع بالعواقب المحتملة والتدابير التي يقترح اتخاذها للتخفيف من هذه التأثيرات أو لإبطال مفعولها .(قانون البيئة ، سابق : 26)

- تلوث البيئة : قيام الإنسان بشكل مباشر أو غير مباشر ، إرادي أو غير إرادي بإدخال أي من المواد والعوامل الملوثة في عناصر البيئة الطبيعية ، والذي ينشأ من جرائه أي خطر على صحة الإنسان أو الحياة النباتية والحيوانية أو أذى للموارد والنظم البيئية ، أو تأثير على الاستخدامات المشروعة على البيئة ، أو تتداخل بأي شكل في الاستمتاع بالحياة والاستفادة بالممتلكات.(قانون البيئة ، سابق : 26)

- بيان التأثير البيئي : هي الدراسة التي تتضمن وصف التأثير البيئي لنشاط ما ولبدائله في حالة عدم الموافقة على هذا النشاط .(قانون البيئة ، سابق : 26)

حدود البحث:

المجال المكاني:

أن المشاكل البيئية لا يمكن حصرها في مكان واحد، وهي ظاهرة منتشرة في كل ربوع اليمن، لهذه الأسباب ارتأينا أن تكون دراستنا في الشركات الصناعية بمحافظة حضرموت باعتبارها من أكثر الصناعات تلوثاً للبيئة .

المجال الزمني:

تتمثل في الفترة التي شملتها التقارير المالية لسنة 2016م

منهجية البحث :

أعتمد الباحث في دراسته النظرية على المنهج الاستقرائي حيث يقوم الباحث بدراسة ما أتيح له من مصادر بحثية من كتب ودوريات وأبحاث وبيانات ثانوية منشورة حول موضوع البحث، كما أعتد الباحث في دراسته التطبيقية على أسلوب المنهج الاستنباطي .
كما تم الاعتماد في إجراء التحليل الإحصائي واختبار الفروض على البرنامج الإحصائي spss في إجراء اختبارات الحكم على مدى إمكانية قبول الفروض السابق ذكرها أو رفضها .

الفصل الثاني

الاطار العام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية

- المبحث الاول : مفهوم المحاسبة الاجتماعية و البيئية والتكلفة الاجتماعية البيئية.
- المبحث الثاني : المراجعة الاجتماعية و البيئية
- المبحث الثالث: البعد القانوني والمهني للإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي.
- المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي ومشكلاته .
- المبحث الخامس : الدراسات السابقة .

المبحث الأول

مفهوم المحاسبة الاجتماعية البيئية والتكلفة الاجتماعية البيئية

- تمهيد
- مفهوم المحاسبة الاجتماعية و البيئية وتعريفها.
- التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة في الفكر المحاسبي .
- مشكلة قياس التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئي .
- المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئي .
- دور المحاسب في المحاسبة الاجتماعية و البيئية .
- نظام الاستحقاق للمحاسبة الاجتماعية والبيئية .
- إسهامات الفكر المحاسبي في المحاسبة الاجتماعية والبيئية .
- العوامل الاجتماعية التي تحد من تطبيق مفاهيم المحاسبة الاجتماعية والبيئية .
- ملانمة المفاهيم المحاسبية الخاصة بأهداف التقارير المالية لمتطلبات المحاسبة الاجتماعية و البيئية .
- معايير اختيار المعلومات الاجتماعية والبيئية .
- التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على إعداد التقارير المالية

المبحث الاول

مفهوم المحاسبة الاجتماعية و البيئية والتكلفة الاجتماعية و البيئية

تمهيد

نتناول في هذا الفصل مفهوم المحاسبة البيئية وتعريفها ودور المحاسب في المحاسبة عن التلوث البيئي، ومشكلة قياس التكلفة الاجتماعية البيئية، وأثر المحاسبة في البيئة، وأهم إسهامات الفكر المحاسبي في مجال المحاسبة عن المسؤولية البيئية، ومعايير اختيار المعلومات الاجتماعية البيئية والتأثيرات البيئية في إعداد التقارير المالية، والتطرق إلى أهمية التدقيق البيئي ومسؤوليات المدقق، وخضوع التقارير البيئية للتدقيق، ومن ثم التطرق إلى توضيح الإفصاح البيئي، ومشكلات المحاسبة، والإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي .

مفهوم المحاسبة الاجتماعية والبيئية وتعريفها :

لا يُعدُّ دور المحاسبة سلبياً في الازمة الحالية في المحافظة على البيئة ، فالمحاسبة تقدم المعلومات التي على اساسها يتم اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تبعات اقتصادية واجتماعية ، وإذا كانت أنشطة المشروعات تؤثر في البيئة بطريقة غير ملائمة فإن المحاسبة تعد مسؤولة عن الإفصاح عن هذه الآثار .

فالمحاسبة كأى مهنة منظمة يقع عليها مسؤولية المحافظة على الوحدة الاقتصادية ، وتقدم معلومات تظهر دور المنشأة ومساهمتها في المجتمع ، ويجب أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الامثل والكفاء للموارد وحماية البيئة والتوزيع العادل لربح المشروعات ، ويمكن ان يكون للمحاسبة دور فعال في الرقابة على التلوث بتضمين منع التلوث بتكلفة الإنتاج حيث إنه بقدر الإمكان يجب أن تتضمن أسعار السلع كافة والتكاليف التي تحافظ على البيئة. (الفيومي، 1992: 217)

فالمسؤولية الاجتماعية البيئية للمنشأة تعني " أداء أنشطة إلزامية واختيارية تستهدف الحد من النتائج السلبية لنشاطها ، والمساهمة في حل مشاكل المجتمع البيئية ، مع إدراك أن بعض الأنشطة الاجتماعية البيئية التي تفي ببعض حاجات المجتمع قد لا تعود بفائدة اقتصادية مباشرة على المنشأة وإنما هي إدراك وتجاوب من الادارة مع هموم المجتمع " . (شهير ، 1998 : 43) .

وبالنظر إلى مفهوم المحاسبة من منظور المسؤولية البيئية للمنشأة بأنه إذا كان للمحاسبة ان تؤدي دور فعالاً ومؤثراً في المجتمع الذي تعمل فيه فعليها أن تتبنى اهدافاً ترتبط بالظروف البيئية السائدة في هذا المجتمع ، وأن تستمر في خدمة الأهداف التي ترتبط بتلك الظروف وذلك من خلال

توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي إذا تم توفيرها فسوف تحقق مزيداً من الرفاهية الاجتماعية ، وبالتالي فإن على مهنة المحاسبة ان تغير من أساليبها التقليدية والتحويل من التقرير عن نتائج الأداء الاقتصادي فقط، الى تقرير عن نتائج الأداء الاجتماعي للمنشآت لخدمة الأطراف المعنية بها، وعلى اعتبار أن التقرير عنه بالإضافة إلى كونه جزءاً أساسياً من مسؤوليات المحاسب يعد واجباً عليه تجاه الأطراف المعنية بنتائج الأداء الاجتماعي عامة والبيئي خاصة.(شهير ، سابق : 46).

ولكي تستوعب المحاسبة المالية وظيفتها الجديدة في إعلام طوائف المجتمع بمحصلة الاداء الاقتصادي والاجتماعي البيئي للمنشأة بصيغة ملائمة للإفصاح أو الشفافية ، فإنها تكون مجبرة على إعادة النظر في بعض مفاهيمها وفروضها ، ومبادئها ، وتوفير منهج جديد للتعبير عن الأبعاد الوافدة إليها على هيئة تقارير تدخل تحت عباؤها المحاسبة الاجتماعية البيئية ، فمفهوم المحاسبة الاجتماعية البيئية يتمثل في توسيع إطار المحاسبة المالية التقليدية من خلال الوقوف على الآثار الاجتماعية والبيئية للقرارات الإدارية بالإضافة لآثارها الاقتصادية .

وتعرف المحاسبة البيئية بأنها " عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لقياس الأداء الاجتماعي على مستوى المنشأة ، وتقديم المعلومات بطرق مناسبة من أجل تقييم الأداء الاجتماعي لها إلى الأطراف المعنية في المجتمع سواء أكانت هذه الأطراف من داخل المنشأة أم من خارجها .(شهير ، سابق : 46)

كما عرفت المحاسبة البيئية بأنها : " نظام وعلم اجتماعي يقود الى فهم وإدارة افضل الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف، وتعمل على تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها مؤسسة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة للأنشطة التي تمارسها أو نتيجة إنتاجها سلعة تضر بالبيئة عند استهلاكها أو بعده، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية سواء للتكاليف الملموسة وغير الملموسة، وقد يشمل التوسع بعمل تقرير بيئي والتدقيق على ذلك". (ابوزر، 2007:430)

وفي تعريف آخر " هي مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي البيئي لوحدة محاسبية معينة ، وتوصيل المعلومات اللازمة للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في عملية تقييم واتخاذ القرارات". (الشيرازي ، سابق : 350)

وتعرف أيضا بأنها " مقياس الضرر الذي يلحق بالمجتمع جراء مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها ، ويعتبر الهواء والماء وإلقاء النفايات وإحداث الضوضاء شكلا من أشكال التكاليف الاجتماعية (أسماعيل ، 1997 : 164) .

ويعرف القياس المحاسبي البيئي بأنه "كافة عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية وبيئية معينة ، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قسراً بموجب القانون، ويعتمد هذا التعريف على أساس التكلفة الفعلية في القياس (شهير ، سابق : 81)

أما تعريف القياس المحاسبي البيئي من وجهة نظر المجتمع فإنه " قيمة كل ما يتحمله المجتمع من تضرعات، وما يصيبه من أضرار نتيجة النشاط الاقتصادي للمنشأة"، وتترجم تلك الأضرار على الآثار السلبية الخارجية التي تصيب المجتمع من التلوث وإهدار الموارد بكافة صورهما، وهو ما يتحمله في شكل تكاليف منع أو إصلاح وعلاج لتلك الأضرار، ويعتمد هذا التعريف على أساس تكلفة الفرصة البديلة (شهير ، سابق : 82) .

ومن خلال العرض السابق لأهم التعاريف للمحاسبة البيئية نجدها قد توصلت إلى ما يأتي :

- 1- أن الأداء البيئي للمنشأة مرتبط بالأداء الاجتماعي وامتداد له ، وأن توفير معلومات عنها يحقق مزيداً من الرفاهية الاجتماعية .
- 2- ضرورة تغير الأساليب التقليدية للمحاسبة في التقرير عن نتائج النشاط وذلك بتحديد وقياس علاقة المنشأة بالمجتمع ، والبيئة المحيطة ، وأثار تلك العلاقة ، والتقرير عنها .
- 3- أن الأداء الاجتماعي البيئي أصبح جزءاً من مسؤوليات المحاسب وواجباً عليه تجاه الأطراف المهتمة بذلك الأداء .

إن التطبيق المحاسبي مازال يقوم على افتراض مهم وضمني في الوقت نفسه وهو أن المشروع غير مسؤول بيئياً واجتماعياً حتى لو كان مملوكاً للدولة ، وقد أدى هذا القصور إلى الدعوة لمزيد من البحث الذي استهدف اهتمام المحاسبين بالدور الذي يمكن أن تؤديه الوظيفة المحاسبية من حيث توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية للوحدة الاقتصادية، واستندت هذه الدعوة إلى المبررات الآتية (شحاتة ، 2001 : 440) .

- 1- التحول نحو الاتجاه الذي يدعو إلى اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمائتها من تكلفة الإنتاج ، مما يؤدي إلى دخول التكاليف البيئية والاجتماعية في دائرة الوظيفة المحاسبية .
- 2- قبول المحاسبة تفويض المجتمع لها بحماية موارده ، يحتم عليها تطوير أساليبها لتوفير المعلومات كي تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرارات استغلال هذه الموارد وتقييم هذا الاستغلال ومتابعته
- 3- الدعوة المستمرة إلى أن يكون التقرير عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءاً من المبادئ المحاسبية .

التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة في الفكر المحاسبي :

تعد مشكلة تلوث البيئة إحدى أهم مظاهر الأداء الاجتماعي والمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، وأحد مظاهر التصرفات الخارجية لها التي لا بد من إجراء القياس المحاسبي لها ضمن ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية ، هذا ويعرف قانون حماية البيئة اليمني رقم (26) لسنة 1995م البيئة بانها " المحيط الحيوي الذي تتجلى فيه مظاهر الحياة بأشكالها المختلفة، ويتكون هذا المحيط من عنصرين: (قانون حماية البيئة ، سابق)

عنصر كوني : يضمن الكائنات الحية من انسان وحيوان ونبات وموارد طبيعية من هواء وماء وتربة، ومواد عضوية وغير عضوية وكذلك الأنظمة الطبيعية .

وعنصر إنساني : يشمل كل ما أضافه الإنسان إلى الطبيعة من إنشاءات ثابتة وطرق وجسور ومطارات ووسائل نقل ، وما استحدثه من صناعات ومبتكرات وتقنيات .

كما يمكن أن تصنف البيئة الى مستويين: (عبدالخالق، 2004: 4)

- على مستوى المؤسسة: هو كل ما يحيط بهذه المؤسسة من محيط حيوي (هواء، ماء، تربة) ومن تنوع بولوجي (مساحات خضراء، طيور، حيوانات) والتي لا بد من النظر إليها باعتبارها اصول مملوكة للبيئة.

- على مستوى الاقتصاد الكلي: هي كافة العناصر الطبيعية المملوكة للمجتمع والتي يؤثر نشاط المؤسسة على أرصدة هذه الموارد .

كما عرفت المنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس الإيزو بأنها: " الاوساط المحيطة بالمؤسسة والتي تشمل على الهواء والماء والتربة والوارد الطبيعية والنباتات والحيوان والانسان وتدخلات جميع هذه العناصر، وتمتد الى الاوساط المحيطة من ضمن المؤسسة الى النظام العالمي". (الصرف، 2001، 27).

ويمكن القول : إنه إذا كان للتلوث البيئي كل هذا الاهتمام وكل هذا الضرر في الحياة الكونية فما

سبب تجاهل أخذ التكاليف الاجتماعية لهذا التلوث في الاعتبار؟

والإجابة عن هذا التساؤل تكمن في استخدام معيار الربحية فقط أساسا لتقييم أداء الوحدة

الاقتصادية، وبالتالي فإن عدم أخذ التكاليف الاجتماعية البيئية بعين الاعتبار سيكون سببا لإظهار

الوحدة الاقتصادية أكثر كفاءة ، وبالتالي تحسين سمعتها في السوق والحصول على المزايا التمويلية

وجذب مستثمرين جدد، وإن رغبة الوحدة الاقتصادية بتعظيم الأرباح إلى أقصى حد ممكن ، وهذا

سيطلب بالضرورة تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن – بفرض ثبات العناصر الأخرى – وبالتالي

فإن مصلحة الوحدة الاقتصادية الاقتصار على تكاليف الإنتاج فقط دون أخذ التكاليف الاجتماعية

لتلوث البيئة بعين الاعتبار (أسماعيل ، سابق : 166) .

وخلصه الحديث نرى أن الوحدات الاقتصادية تسهم وبشكل متعاظم في تلوث البيئة وتزداد مساهمتها مع زيادة إنتاجها وتنوع أنشطتها ، وما يؤسف أنها تمارس ذلك دون مراعاة لشروط حماية البيئة وقوانينها وتعليماتها التي تلزم مسيبي التلوث بالعمل على منح هذا التلوث و إعادة البيئة إلى حالتها الطبيعية من خلال الحد من التلوث ، وتستطيع الوحدات الاقتصادية الحد ومنع هذا التلوث من خلال القيام بما يلي (أسماعيل ، سابق : 167) .

أولاً : تنفيذ إجراءات عملية مباشرة للحد من التلوث أو منعه من خلال الآتي :

- 1- إعادة تنقية المياه قبل قذفها في الأنهار والبحر والمجري المختلفة .
- 2- تنقية الأدخنة المتصاعدة من خلال تركيب المرشحات و الفلاتر للمداخن الصناعية .
- 3- الطمر الصحي للنفايات بالشكل الذي يجعلها غير ضارة بالبيئة واستخدام وسائل حديثة تراعي التلوث البيئي وإحلالها مكان القديمة و لو كانت مرتفعة الثمن .

ثانياً : تحمل الوحدة الاقتصادية مسئوليتها الاجتماعية باعتبار كل وحدة اقتصادية ماهي إلا خلية من خلايا البناء الاقتصادي ، ولكي يبقى هذا البناء الاقتصادي سليماً يجب على كل خلية القيام بالدور المنوط بها، ويترجم هذا الدور من خلال مساهمة كل وحدة اقتصادية بتخصيص مبلغ سنوي يدفع إلى الدولة (مؤسسات أو جمعيات أو هيئات) التي يعني بحماية البيئة وتحسينها .

مشكلة قياس التكلفة الاجتماعية للتلوث البيئي :

لسوء الحظ فإن الاتجاهات الاجتماعية التي تتحكم في التلوث لم تظهر إلا بعد أن تأثرت البيئة المحيطة بالصناعات وأصبح التحكم فيه مشكلة قومية ، ولم تح الفرصة للمحاسبين للقيام ببحوث ضرورية لابتكار طرق قياس تكاليف التحكم في التلوث ، فيتم تحديدها لدرجة كبيرة في عديد من الصناعات بواسطة القانون واللوائح ، فيتم تحمل المنشأة بتكاليف ليس من الضروري أن تكون معادلة للتلوث الذي تسببت فيه وإنما المحافظة على بعض الاعتبارات القانونية التي تحددها الإدارات الحكومية ، وفرض المعايير القانونية للتحكم في التلوث قد يأخذ شكل تحديد مستويات معينة للعوادم التي تلقي في المياه أو تتبخر في الجو ، ويتم وضع أجهزة قياس لفحص الأنواع المختلفة من التلوث لتشجيع المنشأة على تجنب التحمل بالغرامات نتيجة زيادة نسبة التلوث الناتجة عن عملياتها .

ويؤدي عدم قياس تكاليف أضرار معالجة التلوث والإفصاح عنها إلى إلقاء التبعة على المحاسبة بأنها تسهم – بطريقة غير مباشرة – في إفساد البيئة وذلك نتيجة لأنها تحجب عن المجتمع حقيقة ما تحدثه المشروعات الصناعية المسببة للتلوث من أضرار بالبيئة ، وحقيقة الجهود التي تقوم بها تلك المشروعات لتخفيض التلوث والحد من أضراره ، بالإضافة إلى ذلك فإن عدم قياس تكاليف أضرار

ومعالجة التلوث يؤدي إلى إظهار أرباح المشروعات على غير حقيقتها حيث تكون الأرباح متضخمة بقيمة تلك التكاليف التي تُعدُّ جزءاً من تكاليف الإنتاج ، الأمر الذي يقلل من الاعتماد على نتائج الأعمال، بوصفه مؤشراً لتقييم الاداء (القط ، 1994 : 101) .

ولكي يتم قياس التكاليف البيئية ينبغي على المحاسبين أن يتفهموا الأسباب وراء ظهور هذه التكاليف، فيلاحظ على التنظيمات التي تحدث تلوثاً ويصبح وجود التكاليف البيئية أمراً ضرورياً فإن ذلك يرجع إلى بعض أو أحد الأسباب الآتية (عبد البر ، 1999 : 244) .

1- أسباب قانونية وتشريعية .

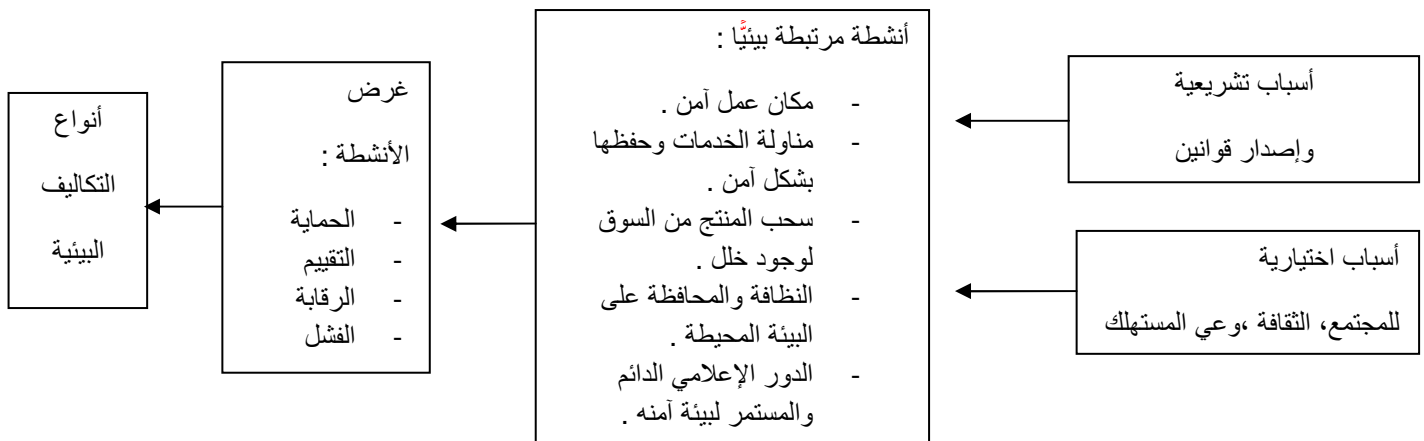
2- أسباب اجتماعية وثقافية بسبب اتجاه المجتمع .

3- أسباب ترجع للمستهلك أو المشروع .

وتسمى هذه الأسباب المحددات الرئيسة للتكاليف البيئية وقد تبوب إلى محددتين اثنتين فقط هما: " أسباب تشريعية بإصدار قوانين " و " وأسباب اختيارية والدافع على وجودها المجتمع وثقافته " ، هذا وقد أمكن وضع هذه المحددات في شكل نموذج يوضح الأسباب والأنشطة المؤدية إلى التكاليف البيئية والغرض من النشاط ومن ثمَّ تبويب التكاليف .

شكل رقم (1)

يوضح التكاليف البيئية والغرض من النشاط



ومن النموذج أعلاه يمكن تحديد أربعة أنواع من التكاليف البيئية وهي :

1- تكاليف الحماية : من التلوث أو مكان العمل أو طريقة مناولة وتخزين الخامات أو أضرار من المنتج الذي يصبح في متناول المستهلكين .

- 2- تكاليف التقييم : التي تظهر عند استخدام بعض المعايير، لاسيما عند الاهتمام بالجودة والأمن للمنتجات والخدمات المؤداة للمستهلك مثل إصدار معيار الأيزو وهذا جزء من سلسلة المعايير التي تطالب الشركات للامتثال بالممارسات الخاصة بصداقة البيئة وتسعى في الوقت نفسه إلى تجنب مزيد من التكاليف مستقبلاً بتطبيق معايير الجودة .
- 3- تكاليف الرقابة : وهي التي تنشأ عند متابعة تنفيذ القوانين والتشريعات والمعايير المرتبطة بالبيئة . تكاليف الفشل : وتعني تلك التكاليف الناشئة عن سوء استخدام الموارد التي تدخل في العمليات الصناعية وأيضا سوء استخدام الموارد الطبيعية من هواء ومياه .

المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكلفة الاجتماعية للتلوث البيئي (أسماعيل ، سابق : 137)

- 1- تضمين السجلات والدفاتر المحاسبية للحسابات المتعلقة بالإنفاق على حماية البيئة .
- 2- تضمين التكاليف المعيارية معايير تكاليف حماية البيئة وفق دراسات وتوصيات اللجان الفنية المختصة .
- 3- تضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإنفاق لحماية البيئة بنوعها (جارية ، رأسمالية) .
- 4- تضمين قوائم الحسابات الختامية قائمة بالتكاليف الاجتماعية ؛ حتى تساعد المراجع على القيام بعمليات المراجعة والتصديق على أعمال الوحدة فيما يتعلق بحماية البيئة ، إضافة لتحقيق الإفصاح عن البعد الاجتماعي .

لذلك لا بد أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات وصفية وكمية عن مسؤولية الشركات في الحد من التلوث، فيما يتعلق بالمعلومات الوصفية لا بد من توضيح موقف المنشأة من التلوث وأن البيانات الوصفية تمكن من المقارنة بين التقارير المالية للمنشأة المختلفة، وتتضمن هذه البيانات ملاحظات نمطية عن طبيعة الصناعة وتحديد المشاكل الرئيسية للتحكم في التلوث والأهداف التي تضعها للحد منه، ومستويات التحكم المفروضة، ومواعيد الالتزام بهذه المستويات، وكذلك الإفصاح عن مدى التزام المنشأة بمستويات التحكم التي تلتزم بها الشركات، و أهداف منع التلوث وبرامجه التي ارتبطت بها هذه المنشآت .

أما فيما يتعلق بالمعلومات الكمية فيتطلب الإفصاح عن مصاريف التحكم بالتلوث في (قائمة الدخل)، ونفقات منع التلوث في (قائمة تدفق الأموال) والأصول المملوكة للتحكم في التلوث في (قائمة المركز المالي) ، وهذه المعلومات تقدم لقارئ التقارير المالية أساساً لتحديد كيفية مقارنة برامج التحكم في التلوث كما تظهر بالتقارير المالية للمنشآت المختلفة .

والإفصاح المقترح قد يعطي المستثمر والجمهور فرصة تحديد مدى التزام الإدارة ببرامج الحد والتحكم في التلوث البيئي ، وتشجيع الإدارة على أتباع اتجاه تطوعي نحو عدم إتلاف البيئة ، ومثل هذا الإفصاح قد يؤدي إلى التعجيل بعملية تحويل التكاليف الاجتماعية إلى إطار التكاليف الخاصة (الفيومي ، سابق : 224) .

دور المحاسب في المحاسبة الاجتماعية البيئية :

عادة ما يكون الدافع الرئيسي لأنشطة الشركات، ويتطلب هدف تعظيم الربح علاوة على عوامل أخرى، تخفيض التكاليف لأدنى حد في أي مستوى من مستويات النشاط بحيث إن تخفيض التكاليف الخاصة يُعدُّ شرطاً أساسياً لتعظيم الأرباح الخاصة، والتكاليف الخاصة هي تلك الموارد المستخدمة أو المستنفذة في أداء نشاط المشروع التي يمكن قياسها، ولا يتضمن تعظيم الربح تلك الإضافية التي يتحملها الآخرون في المجتمع، وهي التكاليف الاجتماعية للمشروع، وهي تكلفة لأنها تمثل قيمة الموارد التي أُلغيت بواسطة المنشأة وتم دفع قيمتها بواسطة الآخرين، وأمثلة هذه الموارد يُعدُّ تلوث الهواء والماء والأضرار بالمناطق السكنية والصناعية (الفيومي ، سابق : 218).

ويتم معارضة عملية تخفيض التكاليف الخاصة بزيادة التكاليف الاجتماعية نظراً لأن أنشطة الإنتاج والتوزيع للقائم بالتلوث تكون غير كافية، ويستلزم الأمر ضرورة زيادة التكاليف الخاصة التي تحدث لإنتاج وتوزيع المنتج نفسه بدون إتلاف البيئية .

والمشاكل التي تظهر من استبعاد التكاليف الاجتماعية عند قياس الدخل ليست جديدة، فالعديد من المحاسبين كتبوا عن مشاكل مشابهة، لكن الاهتمام الجاري بتلوث البيئة أدى إلى الإسراع بقبول مضمون التكلفة الاجتماعية، حيث يزداد الطلب على معلومات المسؤولية الاجتماعية للشركات من مجموعات متنوعة من مستخدمي البيانات المحاسبية مثل المستثمرين والهيئات الحكومية وغيرها، ويجب أن تستجيب الجمعيات المهنية مثل جمعية المحاسبين لمثل هذه الطلبات، وقد تحاول بعض المنشآت إعداد تقارير شاملة وغير منحازة ودقيقة بقدر الإمكان ، بينما بعض المنشآت قد تهتم فقط بدافع الربح وهذه المنشآت قد تعد بدون أمانة مهنية، وتفتقد الخبرة المحاسبية .

والاقتراحات اللازمة للمحاسبة عن تلوث البيئة تتضمن (الفيومي ، سابق : 219).

1- تغيير نظام الضرائب والسياسات الضريبية .

2- تعديل قانون الشركات .

3- تكوين نظام للمحاسبة الاجتماعية .

وبالرغم من أن عدداً محدوداً من المحاسبين قد يوافق على هذه الاقتراحات إلا أن القضية الأساسية لا يمكن تجاهلها وهي أن قطاعات عديدة من مجتمعنا في خطأ، وأن المحاسبين ليسوا فوق الانتقاد،

حيث توجد أساليب محاسبية مضللة ونظم ضريبية خاطئة، وهذا يؤدي إلى تشجيع العمليات التي تؤدي إلى تلوث البيئة، ولا يمكن تحقيق المقارنة بين التقارير المحاسبية فقط على الإفصاح الكامل عن جهود الشركات في منع التلوث والحد منه، وإنما يجب توضيح الأضرار الناتجة عن العمليات الصناعية واتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة البيئية .

ويمكن حصر الدور الذي تقوم به المحاسبة والمحاسبين في النقاط الآتية (الراوي ، 2000 : 303-
(304)

- 1- هناك حاجة ملحة لإسهام المحاسب في هذا الموضوع كونه يوفر المعلومات والبيانات المحاسبية ذات الدقة والموضوعية والتحليلية .
- 2- الحاجة لتوفير المعلومات المحاسبية معتمدة على بعض التطبيقات المحاسبية .
- 3- الحاجة إلى كادر مؤهل ومهتم بأهمية البيئة وذو اطلاع واسع .
- 4- الحاجة المادية لهذا الموضوع خاصة وأن المتطلعين والمهتمين بهذا الموضوع قليلون نسبياً وقد تتطلب الحاجة إلى الدعم المادي الذي يهيئه ذلك الهدف .
- 5- الحاجة إلى دراسات واستشارات وأبحاث المحاسبية وهذا ما يقوم به المحاسب أولاً دون غيره .
- 6- الحاجة إلى توفير جهاز يقوم بجمع المعلومات والبيانات وتحليلها، ويقوم هذا الجهاز بإصدار القرار، أو هيئة قريبة من إصدار القرار وتحليله، ويكون المحاسب ذا الأثر الفعال في هذا الجهاز .

نظام الاستحقاق في المحاسبة الاجتماعية والبيئية :

يقوم تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة البيئية على أساس أن تكاليف القضاء على الإضرار بالبيئة تعد من تكاليف الإنتاج، وهذا يعني أن التكاليف التي تحدث فيما تتعلق بالأنشطة الصناعية الجارية يجب أن تعالج كتكاليف جارية للإنتاج، والتكاليف المتعلقة بالقضاء على التلوث المتوقع في المستقبل يجب أن ترسمل وتحمل على الأنشطة الصناعية في المستقبل، والتكاليف المرتبطة بإصلاح التلف الذي حدث للبيئة والناتج من أنشطة أوقات سابقة تعد خاصة بالمدة السابقة، ويصح بها دخل المدة السابقة، والتفرقة بين المصاريف الجارية والمستقبلية تعتبر صعبة إلا ان جهودات يجب ان تبذل في هذا الصدد (الفيومي ، سابق : 221) .

إسهامات الفكر المحاسبي في المحاسبة الاجتماعية و البيئية :

اهتم الفكر المحاسبي منذ ظهور مفهوم الوحدة المحاسبية بالمسئولية البيئية والاجتماعية للمشروع، وتزايد هذا الاهتمام بنمو حجم المشروعات، وبقبول الفكرة التي تنادي بضرورة تقييم المشروع على

أساس مساهمته في تدفق خلال المجتمع، وإن الإسهامات التي قام بها الكثير من رواد الفكر حاولت أن تبلور الدور الذي يجب أن تقوم به المحاسبة عن المسؤولية البيئية للمشروعات، ويمكن التعرف على أهم إسهامات الفكر المحاسبي في مجال المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية كالاتي:

أولاً : أنموذج جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA). (AAA،73:1983-120)

بدأت دراسة لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المشروعات المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية باستعراض الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المشروع على البيئة بالرغم من اعترافهم بوجود هذه التأثيرات، فأوضحت أنه حتى وقتنا هذا لا توجد أسس أو قواعد لقياس وعرض التكاليف الكلية للأضرار البيئية الناشئة عن عمليات المشروع للأسباب الآتية :

- 1- عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المشروعات، مما أدى إلى تجنب هذه المشروعات تحمل نفقات لتخفيض الأضرار البيئية .
- 2- صعوبة وضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية، بالرغم من أن هذه الحقيقة لا تعوق استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار .
- 3- عدم وجود أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على المشروعات .
- 4- عدم رغبة العديد من المشروعات في الإفصاح اختياريًا عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة .

واستناداً إلى هذه الأسباب اقترحت اللجنة المذكورة أنموذجاً يقوم على الإفصاح الروائي لجهود المشروع في حل المشاكل البيئية، و أوصت بتضمين التقارير المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه الجهود باستخدام أسلوب الوصف الروائي للإفصاح عما يلي: (بدوي ، سابق : 112)

- أ- المشاكل البيئية الرئيسية، حيث يتم تحديد المشاكل التي تواجه المشروع فيما يختص بالرقابة على التلوث، والمعايير المسموح بها والعقوبات المقررة لتجاوزها .
- ب- خطط المشروع للحد من المشاكل البيئية، حيث يتم الوصف تفصيلياً لخطط المشروع تجاه تخفيض التلوث، والجدول الزمني المحدد لتنفيذها والموازنة التخطيطية لتكاليف الرقابة على التلوث .
- ج- التقدم الذي حققه المشروع في حل المشاكل البيئية، فيتم وصف ما أنجزه المشروع من تقدم، والتكاليف التي تترتب عن هذا الإنجاز .
- د- التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمشروع وعلى نتيجة عملياته .

وقد أشارت اللجنة المذكورة إلى أن هذه المعلومات مفيدة ليس فقط للهيئات العامة بالشئون البيئية، بل هي مفيدة أيضاً للمستثمرين المهتمين بالالتزامات المتوقعة على المشروع تجاه المشاكل البيئية، لما لها من آثار يجب أخذها في الحساب عند اتخاذ قراراتهم .

وبتقييم نموذج (AAA) يتضح أنه يركز اهتمامه حول توفير المعلومات المتعلقة بمشكلة التلوث البيئي فقط، كما أن سهولة إعداده وقابلية المعلومات الواردة به للفهم كانت المعيار الأساس الذي عملت اللجنة على تحقيقه، وبررت ذلك بأنها ترى ضرورة تشجيع المشروعات على الإفصاح عن مساهمتها في حل المشاكل البيئية عن طريق أنموذج يكون قابلاً للتطبيق، واعدت ذلك خطوة أولى نحو تطوير أنموذج مناسب لقياس وعرض الأداء الاجتماعي البيئي للمشروع .

ثانياً : نموذج (Estes :1979) .

يقوم نموذج Estes على بديهية أساسية وهي أن التوزيع الأمثل للموارد يجب أن يركز على البيانات ومعلومات يتم إعدادها من وجهة نظر المجتمع، وهو ما تفتقده البيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة المالية، حيث يتم إعدادها من وجهة نظر المشروع مما يترتب عليه تجاهل بعض الأنشطة ذات التأثير المهم على المجتمع، فالمنافع التي يوفرها المشروع للمجتمع يتم قياسها في المحاسبة المالية بالإيرادات المحققة من بيع السلع أو الخدمات، بينما ينبغي قياسها من وجهة نظر المجتمع على أساس ما يتحمله المشروع من نفقات، بينما ينبغي ان تقاس من وجهة نظر المجتمع و بالأضرار الكاملة التي وقعت على المجتمع، أي على أساس قيمة التضحيات التي قام بها المجتمع للمشروع أو الأضرار التي سببها المشروع للمجتمع .

واستناداً إلى وجهة النظر هذه قام Estes باقتراح أنموذج للتقرير الاجتماعي البيئي في

صورة قائمة أطلق عليها قائمة التأثيرات الاجتماعية "Social Impact Statement"

نوضحها في الشكل التالي :

جدول رقم (1)

أنموذج Estes

قائمة التأثيرات الاجتماعية عن السنة المنتهية في / /

المنافع الاجتماعية السلع أو الخدمات التي تم توفيرها		**	
مدفوعات للعناصر الاجتماعية:	*		
عمالة متاحة (أجور ومرتبات) .	*		
مدفوعات لموردي السلع والخدمات .	*		
ضرائب مسددة .	*		
مساهمات خيرية .	*		
توزيعات وأرباح موزعة .	*		
قروض ومدفوعات أخرى .	*		
منافع إضافية مباشرة للعاملين .		**	
هبات للغير في شكل خدمات بشرية ومعدات وتسهيلات .		**	
تحسينات بيئية .		**	
منافع أخرى			
إجمالي المنافع الاجتماعية			
التكاليف الاجتماعية			
سلع ومواد أولية تم الحصول عليها .			
مباني ومعدات مشتراة .			
عمل وخدمات مستخدمة .			

هذا وبتقييم نموذج Estes يتضح الاتي :

- 1- يدور اهتمام النموذج حول العمليات دون تحديد مجال المسؤولية الاجتماعية والبيئية التي تنتمي إليه، فهو يتضمن المنافع الكلية والتكاليف الكلية لا نشطة وقرارات المشروع من جهة نظر المجتمع و لذلك فالنموذج يتصف بدرجة من الشمول كما يوسع من نطاق موضوع القياس المحاسبي من حيث احتواؤه على العمليات التي تخضع للتبادل بالمفهوم المحاسبي مما يزيد من شموليته في مجال تقييم اداء المشروع.
- 2- يتم قياس جميع عناصر النموذج بأسلوب القياس النقدي وإن اختلفت اسس التقييم حيث تدور حول استخدام الأساس التاريخي، وأساس القيمة الحالية، وأساس القيمة الاستبدالية، وهي أسس تختلف من حيث درجة الموضوعية بالرغم من اعتمادها على اسلوب القياس الكمي.
- 3- يؤكد Estes على أن النموذج يعتبر مدخلا نظرياً لتقييم الأداء الاجتماعي البيئي للمشروع، وقد لا يكون عمليا في الوقت الحالي للعديد من المشروعات بسبب الجهود التي يتطلبها التقييم النقدي لبعض عناصر النموذج .

ثالثاً : نموذج الصعيدي (الصعيدي ، 1983 : 14-41)

ينطلق هذا النموذج من مطلب عام وهو ان الحاجة أصبحت ماسة لتوسع المحاسبة من نطاقها التقليدي الذي يقضي بتحديد صافي الربح كهدف تشغيلي ، ليشمل تحليلاً للمنافع والأعباء المتعلقة بأهداف اجتماعية اخرى للوصول الى الفائض الاجتماعي باعتباره مؤشراً للربحية الاجتماعية، بحيث يمكن استخدامه في تقييم مجهودات الادارة في استخدام الموارد المتاحة لها وتحديد مقدرة المشروع في خدمة اغراض المجتمع، والمساعدة في عملية التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية

ويقوم نموذج (الصعيدي) على اقتراح قائمة اطلق عليها "قائمة المقابلة بين الاعباء والمنافع الاجتماعية من وجهة نظر المجتمع " ويتم إعداد هذه القائمة استناداً الى نفس الاسس التي عليها يتم اعداد " قائمة التأثير الاجتماعي " التي اقترحها Estes"، واذا كان نموذج "الصعيدي" اعداد تبويب عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية التي احتواها نموذج "Estes" بطريقة معينة بهدف توحيد مراحل القياس المتتابعة على مستوى الوحدة الاقتصادية حتى يمكن إعداد قائمة للمقابلة بين الاعباء والمنافع على المستوى القومي بتجميع قوائم الأنشطة المتجانسة على المستوى الجزئي .

جدول رقم (2) نموذج (الصعيدي)

قائمة المقابلة بين الأعباء والمنافع الاجتماعية من وجهة نظر المجتمع

		أولاً المنافع الاجتماعية
		1- مجموعة المنافع الاجتماعية (المباشرة).
**		أ- المنتجات والخدمات المقدمة (فائض المستهلك).
		ب- المدفوعات الى العناصر الأخرى في المجتمع .
	*	• الوظائف المقدمة لأفراد المجتمع (التوظيف المتاح).
	*	• المدفوعات للبضائع والخدمات الأخرى .
	*	• الضرائب المدفوعة .
	*	• اشتراكات (الإسهامات).
	*	• الحصص والأرباح المدفوعة.
	*	• مدفوعات أخرى.
**		مجموعة المنافع الاجتماعية المباشرة
**		2- المنافع الاجتماعية (غير المباشرة).
		أ- خدمات مقدمة للعاملين .
	*	ب- الخبرات المكتسبة .
**		مجموع المنافع الاجتماعية غير المباشرة
		3- المنافع الاجتماعية البيئية (التحسينات البيئية).
	*	4- المنافع الاجتماعية المشتركة (التبادلية).
	*	أ- خدمات وظيفية مخصصة للآخرين
	*	ب- خدمات التسهيلات للأجهزة الأخرى
	*	ج- مساهمة الوحدة في تحمل جزء من أعباء الانفاق العام.
	*	مجموع المنافع الاجتماعية
***		ثانياً: الأعباء الاجتماعية
**		1- اعباء اجتماعية مباشرة
	*	أ- الخدمات الإنسانية المستخدمة.
	*	ب- المواد الخام المشتراة.
	*	ج- المباني والأجهزة المستخدمة.

		<p>* د- البضائع والمواد الأخرى المستخدمة.</p> <p>* ه- المدفوعات إلى الوحدة من عناصر أخرى في المجتمع.</p> <p>** • مدفوعات إلى الوحدة بغرض الحصول على بضائع.</p> <p>* • استثمارات إضافية لراس المال .</p> <p>** • قروض وسلفيات .</p> <p>* • مدفوعات اخرى.</p> <p>* مجموع الأعباء الاجتماعية المباشرة:</p> <p>* 2- الأعباء الاجتماعية غير المباشرة</p> <p>* أ- الخدمات العامة المستخدمة.</p> <p>** ب- التسهيلات والمرافق العامة المستخدمة.</p> <p>* ج- إصابات العمل والأمراض المهنية.</p> <p>* مجموع الأعباء الاجتماعية غير المباشرة.</p> <p>* 3- الأعباء الاجتماعية المشتركة (التبادلية)</p> <p>** أ- مساهمات من وحدات أخرى في تقديم تسهيلات.</p> <p>** ب- مساهمات الدولة في تقديم خدمات خاصة للوحدة.</p> <p>مجموع الأعباء الاجتماعية المشتركة :</p> <p>4- الأعباء الاجتماعية البيئية (الخسائر البيئية)</p> <p>* أ- تلف الأراضي.</p> <p>* ب- تلوث الهواء.</p> <p>* ج- تلوث المياه.</p> <p>* د- موت النبات</p> <p>* ه- أضرار الضوضاء</p> <p>* مجموع الأعباء الاجتماعية البيئية</p> <p>** 5- أعباء اجتماعية أخرى:</p> <p>** مجموع الأعباء الاجتماعية</p> <p>الفائض أو العجز الاجتماعي عن العام الحالي</p> <p>الفائض أو العجز الاجتماعي للوحدة خلال العام الماضي</p> <p>الفائض أو العجز الاجتماعي التراكمي.</p>
--	--	--

هذا ومادام أنموذج (الصعيدي) يقوم على الاسس نفسها التي يقوم عليها نموذج "Estes" فإن نتائج تقييمه هي النتائج نفسها التي اتضحت عند تقييم نموذج "Estes" ويضاف اليها أن هدف التوحيد لإعداد قائمة بالأعباء والمنافع الاجتماعية على المستوى القومي يعد هدفاً طموحاً في المستقبل .

رابعاً : نموذج (عبدالمجيد) (عبدالحמיד ، 1987 : 1- 63)

يقوم هذا الأنموذج على تحقيق التكامل بين المعلومات الاجتماعية والمعلومات البيئية عن طريق الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في التقارير المالية، ويتم ذلك دون الحاجة الى تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي ، حيث سيقصر التعديل فقط على طريقة عرض كل من المعلومات المالية و المعلومات الاجتماعية ، ويوضح الشكل التالي الأنموذج الذي هو عبارته عن بيان لحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية .

جدول رقم (3) نموذج (عبد المجيد)

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في / /

مجمّل الربح			مصاريف إدارية		
إيرادات أوراق مالية			فوائد السندات والقروض		
شركات تابعة			استهلاكات (بيان أو كشف مرفق).		
أوراق مالية اخرى			خسائر أو مصاريف عرضية		
			مخصصات (بيان أو كشف مرفق).		
			صافي الربح		
إيرادات متنوعة			مخصصات إضافية .		
صافي الربح			مصروفات تخص سنوات سابقة		
إيرادات سنوات سابقة			مخصص ضرائب		
محول من مخصصات واحتياطات			صافي الربح (الاقتصادي).		
صافي الربح (الاقتصادي)			تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي		
			أنشطة اجتماعية خاصة بالعاملين		
			استهلاكات أصول ثابتة		
			تكاليف أخرى		

صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي		<p>أنشطة اجتماعية أخرى :</p> <p>تكاليف خاصة بالتفاعل مع البيئة</p> <p>تكاليف خاصة بحماية المستهلك</p> <p>تكاليف خاصة بالرقابة على التلوث</p> <p>استهلاك معدات رقابة التلوث</p> <p>تكاليف أخرى</p> <p>تكاليف علاج أضرار بيئية تخص السنة الحالية.</p> <p>غرامات مخالفة قوانين خاصة بأمان العاملين وتلوث البيئة.</p> <p>مخصص التزامات اجتماعية</p> <p>صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي</p> <p>تكاليف علاج أضرار بيئية تخص سنوات سابقة.</p> <p>صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي القابل للتوزيع</p>	
--------------------------------	--	---	--

هذا وبتقييم نموذج (عبدالمجيد) يتضح الاتي:

- 1- يدور اهتمام النموذج حول التكاليف الاجتماعية لأنشطة المشروع، ويستبعد المنافع الاجتماعية، فلا يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية المقترحة، وهذا يقلل من شموليته .
- 2- لا يعد النموذج من نطاق القياس في المحاسبة المالية حيث يتبع أسلوب القياس النقدي أساس التقييم التاريخي ، وهو ما يجعله يتماشى مع مفهوم الموضوعية كما يطبق في مجال المحاسبة المالية .
- 3- يتصف النموذج بسهولة إعداده حيث لم يتعرض لأي مشكلات ترتبط بقياس المنافع الاجتماعية، ويقتصر الجهد الإضافي على التمييز في العرض بين المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية، كما يتصف بقابليته للفهم لارتباطه بطريقة العرض نفسها المتعارف عليها محاسبياً.

وباستقصاء أهم المساهمات المحاسبية التي تمخضت عنها النماذج السابقة يمكن حصر أوجه الخلاف والتباين في الآتي :

أولاً: **من حيث المفهوم** : من ناحية لا يوجد اتفاق حول المصطلح حيث يوجد من المصطلحات ما يلي، "المحاسبة الاقتصادية-الاجتماعية" و"المحاسبة البيئية-الاجتماعية" و"محاسبة المسؤولية الاجتماعية" ومن ناحية اخرى لا يوجد اتفاق على ماهية المفهوم الذي يحدد معالم ودلالات هذا النوع من فروع المحاسبة، حيث توجد العديد من التعريفات، إذ ترى الجمعية المحاسبية الأمريكية عدم الحاجة إلى تعريف للمحاسبة الاجتماعية، على أساس أن المحاسبة في جوهرها ذات اهداف اجتماعية، لذلك تقترح اللجنة ان تعرف المحاسبة أساساً بأنها " فن أو علم قياس وتفسير الأنشطة والظواهر التي تكون ذات طبيعة اقتصادية اجتماعية "، أما Estes فيرى ضرورة تحديد المفهوم من خلال تعريف يميز المحاسبة التي تتناول الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي البيئي بوصفها فرعاً مستقلاً من فروع المحاسبة، لذلك يعرف المحاسبة الاجتماعية بأنها " قياس وتقرير (داخليا وخارجيا) لمعلومات تختص بتأثير المشروع وأنشطته على المجتمع ". (بدوي ، سابق : 133)

فبالرغم من أن التعريفات السابقة تتفق على أن موضوع المحاسبة الاجتماعية يدور حول توفير بيانات ومعلومات عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي البيئي، إلا أن اختلاف التصور واضح، كذلك على الرغم من دعوتهم إلى إطار محاسبي يعالج الجوانب المختلفة لقياس وعرض المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمشروع، حيث إن تعريف "AAA" يرى أنه بتطوير المبادئ والقواعد الخاصة بالمحاسبة المالية التقليدية، يمكن ومن خلال نظام محاسبي واحد توفير بيانات ومعلومات عن كل من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، دون الحاجة إلى وجود نظامين،

أما تعريف "Estes" فيتضمن وضع إطار لنظام محاسبي يوضح دلالة ما تنطوي عليه الأنشطة الاجتماعية والبيئية بصفة عامة .

ثانياً: من حيث الهدف : لا يوجد اتفاق حول هدف المحاسبة التي يتسع نطاقها للأنشطة ذات المضمون الاجتماعي والبيئي، فالهدف من وجهة نظر جمعية المحاسبة الأمريكية هو تضمين التقارير المالية المنشورة معلومات عن جهود المشروع في حل المشاكل البيئية، أما "Estes" فيرى أن الهدف هو توفير معلومات تفيد في اتخاذ قرارات بشأن التوزيع الأمثل للموارد، بينما يرى "عبد المجيد" أن الهدف هو توفير معلومات تفيد في تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمشروع.

ثالثاً: من حيث نطاق موضوع القياس : بينما تركز جمعية المحاسبة الأمريكية على بعض الأنشطة المرتبطة بأحد مجالات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، نجد أن "Estes" يحدد النطاق بالأنشطة الكلية للمشروع دون تحديد لمجال المسؤولية الاجتماعية والبيئية التي ينتمي إليها.

رابعاً: من حيث أسلوب القياس أساس التقييم : ليس هناك اتفاق على أسلوب محدد للقياس أو أساس للتقييم، فأسلوب القياس بالنسبة لجمعية المحاسبة الأمريكية هو القياس الوصفي، بينما "Estes" و"عبد المجيد و الصعيدي" استخدموا أسلوب القياس النقدي بإتباع أسس تقييم متعددة، مثل الأساس التاريخي لبعض العناصر وأساس القيمة الحالية أو القيمة الاستبدالية لعناصر أخرى.

العوامل الاجتماعية التي تحد من تطبيق مفاهيم المحاسبة الاجتماعية و البيئية:

تسببت العوامل الاجتماعية والاقتصادية في خلق صعوبات أمام تطور محاسبة البيئية وأهم

هذه العوامل ما يلي (حماد ، 1995 : 1008-1009) .

1- وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد المشروعات، لالتزامها بإنفاق مبالغ وتحمل أعباء كبيرة للمحافظة والحد من الآثار السلبية .

2- وضوح الحاجة إلى إصدار قوانين أكثر شدة وصرامة للحماية، وصعوبة موافقة السلطة التشريعية على إصدارها وكذلك ما ينتج من آثار اقتصادية واجتماعية من إصدار هذه القوانين

3- الإبقاء على المشروعات رغم انخفاض كفاءتها وعدم التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب شدة الحاجة إليها لعدم توفر التقنية الحديثة أو في مجال الحد من البطالة وآثارها الاجتماعية .

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

5- عدم توفر المعلومات اللازمة لقياس بعض العناصر مثل إهلاك الموارد الطبيعية، مخرجات التلوث، وتقييمها المالي، وتسجيلها دفترياً طبقاً لنظام القيد المزدوج، وقياس النتائج، واستخراج مؤشرات تقييم الأداء.

إن أي نظام لمحاسبة البيئة ينبغي أن يركز بدرجة أكبر على إعداد حسابات، وعرض قوائم وتقارير توضح تكاليف البيئة والمنافع المحققة من استغلال الموارد البيئية، والأصول البيئية، وتكاليف حماية البيئة، وبتطور القياس لهذه الموارد والاهتمام به سواء بشكل مباشر من جانب المشروعات أم من جانب الدولة كما في حالات فرض ضرائب مرتفعة على السلع التي تلوث البيئة، وفي محاولة بعض التطبيقات المحاسبية مثل قياس تكلفة إهلاك أو إفناء الموارد الحيوية كخام البترول مثلاً، ومن ناحية أخرى فإن المحافظة على البيئة دعت الشركات خاصة الكبيرة منها والمتعددة الجنسية لإنفاق مبالغ كبيرة للمحافظة على بيئة نظيفة، وذلك لتجنب ردود الأفعال من الدول التي تمارس فيها نشاطها. (حماد ، 1995 : 1009) .

ملائمة المفاهيم المحاسبية الخاصة بأهداف التقارير المالية لمتطلبات المحاسبة الاجتماعية و البيئية :

يتناول هذا الموضوع مدى ملائمة المفاهيم المحاسبية لمتطلبات المحاسبة البيئية، حيث إن الالتزامات الاجتماعية والبيئية للمنشأة قد تستدعي ضرورة إعادة النظر في كل أو بعض المفاهيم المتعارف عليها، حتى يمكن توفيق الأوضاع بين أصحاب المصالح في معرفة نتائج الأداء المتعدد للمنشأة، إلا إنه مع ضرورة مسئولية المنشأة عن البيئة والتزامها الاجتماعي تغير مفهوم الهدف ونطاقه من التقارير المالية ليغطي احتياجات الطوائف المختلفة ، التي حددتها ورقة العمل(تقرير الشركة المساهمة) الصادر عن اللجنة العليا للمعايير المحاسبية لسنة 1975م، فيما يلي:(شهرير ، سابق : 60 – 62) .

- 1- مجموعة المستثمرين في ملكية المنشأة بمن فيهم المساهمون الحاليون والمحتملون وحملة السندات القابلة للتحويل إلى رأس المال وأصحاب حق الخيار أو الضمانات،... الخ.
- 2- مجموعة المقرضين بمن فيهم حملة السندات الحاليون والمحتملون وكذلك الدائنون الذين يمولون المنشأة على شكل قروض مضمونة أو غير مضمونة قصيرة الأجل .
- 3- مجموعة المحللين والاستشاريين بمن فيهم المحللون الماليون والصحفيون والاقتصاديون، والإحصائيون، والاتحادات التجارية، وسماسرة الأوراق المالية وغيرهم ممن يقدمون الخدمات الاستشارية مثل وكالات تصنيف وتخمين الائتمان .
- 4- مجموعة الاتصال مع المنشأة بمن فيهم من العملاء والدائنين والموردين وغيرهم ممن لهم الرغبة في الدمج أو السيطرة على المنشأة، الخ.
- 5- إدارة المنشأة ومحور اهتمامها بالمعلومات الواردة بالتقارير المالية نابع من رغبتها في إخلاء مسئوليتها في مواجهة الملاك .
- 6- مجموعة الموظفين ونقابات العمال وأهمية المعلومات بالنسبة لهم مستمدة من رغبتهم في التعرف على ما يحدث داخل المنشأة، ووضعها المالي وما يطرأ عليه من تغيرات لتقييم جدوى استمرار علاقتهم بها، من منطلق كونها مصدراً للدخل وللمزايا العينية والمعنوية التي يحصلون عليها، وبالنسبة لنقابات العمال للمطالبة بحقوق أعضائها أو لتحسين أوضاعهم ومكاسبهم .
- 7- الحكومة بأجهزتها ذات العلاقة كمصلحة الضرائب، والوزارات، والدوائر المعنية بالإشراف على الأمور التجارية الصناعية والسلطات المحلية، وبما أن الحكومة بأجهزتها المتعددة تقوم بتوجيه الأنشطة الاقتصادية بشكل يخدم أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فإنه يلزمها معلومات تفيد تقييم كفاءة المنشأة وقدرتها على استغلال مواردها، والقيمة المضافة الناتجة عنها، وحجم الإنتاج

وقيمتها ، وقيمة الصادرات، وعدد العاملين، هذا بالإضافة إلى أن اعتماد الحكومة على إيراداتها السيادية في تمويل إنفاقها العام يولد حاجتها لمعلومات عن دخل المنشأة .

8- الجمهور بشكل عام بما في ذلك دافع الضرائب، والمستهلكون والأحزاب السياسية، وجمعيات حماية المستهلك، وحماية البيئة، ومجموعة الضغط الديني، وحاجتهم للمعلومات تتمثل في رغبتهم في الحكم على مدى أهمية المنشأة للمجتمع، في صورة فرص العمل التي تقدمها، والدخل المتولد عنها والمضاف للناتج القومي، والإنفاق على تطوير المجتمع ومكافحة التلوث وكمية الإنتاج وجودته، الخ. ويتضح من العرض السابق أنه لا يمكن أن يتوقف التقرير المالي الذي تصدره الشركة عند حد إخلاء ذمة الإدارة في مواجهة الملاك، وإنما يتخطاه إلى التقرير عن الأداء الاجتماعي البيئي للمنشأة من منطلق محددین هما: (شهير ، سابق : 62)

الأول: أن تلبية التقارير المالية احتياجات مستخدميها من المعلومات وإن تعددت طوائفهم.
الثاني: إن حق الحصول على المعلومات ينبع من قابلية المنشأة للمحاسبة العامة، ومن تأثير أنشطتها على مصالح طوائف متعددة من المجتمع، وامتداد هذا التأثير إلى المجتمع الذي تعمل فيه المنشأة .
معايير اختيار المعلومات الاجتماعية والبيئية:

يواجه التقرير عن المسؤولية الاجتماعية البيئية مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها في صورة مناسبة لمن يهمله أمر التعرف على التقرير الاجتماعي البيئي للمشروع، ولضمان فعالية محتوى التقرير الاجتماعي البيئي في الكشف عن الجوانب الهامة لهذا الأداء، ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات، ويمكن عرض أهم المعايير التي تتماشى مع التطور للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية البيئية وهي على النحو الآتي: (بدوي ، سابق : 202 – 206) .

أولاً: الملاءمة:

يعبر هذا المعيار عن أهم خاصية يجب أن تتوافر في المعلومات التي تدرج بالتقرير الاجتماعي البيئي، وتنصب هذه الخاصية على علاقة المعلومات بالهدف الذي تعد من أجله، فالمعلومات التي يحتويها هذا التقرير ينبغي أن تكون قادرة على إشباع حاجة مستخدميها، ولما كانت هذه الحاجة تتمثل في التعرف على الأداء الاجتماعي البيئي فإن المعلومات الملائمة هي تلك التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات الاجتماعية البيئية للمشروع في المجالات التي تهم الفئات الاجتماعية التي تقع عليهم هذه التأثيرات، والافتراض الضمني هنا هو معرفة هذه التأثيرات وتتبع نتائجها على من تقع عليهم .

هذا وإن كانت الملاءمة تقضي بأن يدرج التقرير الاجتماعي البيئي من معلومات هي تلك التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات الاجتماعية البيئية للمشروع، فإن المقصود هو إدراج المعلومات عن التأثيرات المهمة والجوهرية، وغالباً ما تتحدد المعلومات عن التأثيرات المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية البيئية الإيجابية وفقاً لما تقرره القوانين والتعليمات في شأن هذه المسؤولية، أما المعلومات عن التأثيرات المرتبطة بصورة اختيارية فإن تحديد ما إذا كانت تأثيرات مهمة أو جوهرية يتطلب الكثير من الحكم الشخصي، لكن يمكن ترشيد هذا بأن يتم اختيار المعلومات عن التأثيرات على أساس اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بها ، أو على أساس جسامه وحجم هذه التأثيرات ، أو على أساس ما يظهر المشروع بمظهر الريادة في شأن المساهمات الاجتماعية والبيئية التي تترتب عنها هذه التأثيرات

ثانياً: البعد عن التحيز:

يقضي هذا المعيار بأن تكون هذه المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف، وينطوي ذلك على أن المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي البيئي ينبغي أن تعكس التأثيرات الموجبة والسالبة للعمليات الاجتماعية البيئية المتعلقة بمسؤولية المشروع عن نتائج هذه العمليات، وألاً تراعي مصلحة فئة اجتماعية على حساب الفئات الأخرى، وهذا التحيز يؤدي إلى عدم الوثوق في العمليات التي يحتويها هذا التقرير .

وتتبدى أهمية الالتزام بهذا المعيار بالنسبة للمعلومات عن الأداء الاجتماعي البيئي إذ كثيراً ما يتعرض التقرير عنه لعدم الصدق لاحتمال المبالغة أو الحذف، هذا إلى جانب أن الكثير من المعلومات تختص بعمليات بيئية اجتماعية يعتمد في قياس تأثيرات بعضها على التقدير والتنبؤ، مما قد يؤدي إلى احتمال تحيزها، خصوصاً إذا ما ارتكز التقدير أو التنبؤ على وجهات نظر شخصية لا تقوم على الأسانيد العلمية العملية الملائمة .

ثالثاً: القابلية للفهم:

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي البيئي مع القدرات الاستيعابية لمستخدميها ؛ ويُعدُّ هذا المعيار مطلباً أساسياً ينبغي الالتزام به عند إعداد التقرير الاجتماعي البيئي، ذلك لما تتصف به التأثيرات البيئية من خصائص تؤدي إلى احتمال غموض وتعقد المعلومات المعبرة عنها، خصوصاً وأن التعامل مع بعض هذه المعلومات يعد أمراً حديثاً لكل من المعد والمستفيد.

ولما كانت اللغة هي أداة التعبير ووسيلة التفاهم، فإن قابلية التقرير الاجتماعي البيئي للفهم يتطلب التعبير عن عناصر وتأثيرات المساهمات الاجتماعية والبيئية باللغة التي تسمح بمقابلة الاحتياجات التي يرغب فيها مستخدمو هذه التقارير، بالإضافة إلى الإيجاز في التقرير الذي يعني اختيار

المعلومات التي تصور الحقيقة من الزاوية التي تبرز الخصائص المهمة التي يؤدي إهمال أي منها إلى تشويه الصورة ؛ لذلك فإنه عند اختيار المعلومات تتم الموازنة بين التفصيل الزائد والتركيز الزائد، فالأول يؤدي إلى الخوض في أدق التفاصيل التي تكون عديمة القيمة، والثاني يؤدي إلى إخفاء معلومات قد تكون هامة وذات قيمة، ويترتب على كليهما ارتباك وسوء فهم من جانب المستفيدين .

رابعاً: المرونة :

يقضي هذا المعيار بضرورة استمرار قدرة التقرير الاجتماعي البيئي على خدمة احتياجات المستفيدين منه في الظروف المتغيرة، وتعد المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال، خصوصاً بالنسبة للتقرير الاجتماعي البيئي التي تتصف عناصره بالحركة، فالعمليات الاجتماعية والبيئية التي تفرضها المسؤولية الاجتماعية والبيئية قد تتغير من سنة لأخرى نتيجة تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمشروع، فقد تكون العمليات الاجتماعية والبيئية الخاصة بالماضي غير ملائمة للوقت الحاضر، كما أن العمليات الاجتماعية والبيئية الخاصة بالوقت الحاضر قد تكون غير مناسبة للمستقبل، ولهذا فإن عملية اختيار المعلومات التي ينطوي عليها هذا التقرير ينبغي أن تتصف بالمرونة بحيث تتجاوب وتتأقلم مع هذه الطبيعة المتحركة .

التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على إعداد التقارير المالية:

قد يترتب على أنشطة الوحدات الاقتصادية تكاليف والتزامات بيئية، مما يؤثر على التقارير المالية التي يتم إعدادها في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وستتم مناقشة أهم هذه التأثيرات على التقارير المالية. (غالي ، 1994 : 1556) .

أولاً: المصرفيات البيئية الجارية:

المصرفيات البيئية التي تحمل للفترة المحاسبية هي تلك المصرفيات التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة، ومن أمثلتها ما يتعلق بما يأتي:

- 1) معالجة مخلفات الإنتاج، والتخلص منها.
- 2) التخلص من تلوث مواقع التشغيل نتيجة أنشطة الوحدات الاقتصادية .
- 3) برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية.
- 4) الإدارة البيئية، وأنشطة المراجعة البيئية.

ويلاحظ أن بعض المصرفيات البيئية يمكن عدّها بنوداً غير عادية، ومن أمثلة ذلك ما تتحمّله الوحدة الاقتصادية بسبب إغلاق موقع تشغيل معين لمخالفة القوانين البيئية، إلا أن معظم المصرفيات البيئية يمكن عدّها بنود عادية حيث إنها لا تتصف بصفات البنود غير العادية، لذلك من الأفضل

لمستخدمي التقارير المالية الإفصاح عن بنود المصروفات البيئية الجارية وذلك بدلاً من الاكتفاء بالإفصاح عن إجمالي تلك المصروفات .

ثانياً: المصروفات البيئية التي تخص مدة أو أوقات سابقة:

تعالج بعض المصروفات البيئية على أنها بنود تتعلق بمدة أو أوقات محاسبية سابقة، وذلك في حالة وجود أخطاء أو حذف عند إعداد التقارير المالية لتلك الفترة أو الفترات السابقة، ويمكن أن تعالج بعض المصروفات البيئية على أنها تخص فترة أو فترات سابقة إذا كانت ذات صلة بالمنافع المترتبة على أنشطة الوحدة الاقتصادية في تلك المدة أو الأوقات المحاسبية السابقة ومن أمثلتها :

1- المصروفات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية طبقاً للقوانين البيئية للتخلص من التلوث الذي حدث لموقع معين تم بيعه في مدة سابقة .

2- المصروفات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية للتخلص من المخلفات التي قد تنتج عنها مخاطر، والتي ترتبت على أنشطتها في فترة سابقة، وذلك في حالة ما إذا كانت مخاطر تلك المخلفات غير معروفة للإدارة في الأوقات السابقة، وبالتالي يمكن النظر إلى مصروفات التخلص منها على أنها تصحيح لخطأ في التقارير المالية في تلك المدة السابقة .

ثالثاً: رسمة التكاليف البيئية :

وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، تسجل أي عملية على أساس سعر التبادل، وذلك على جعل أن سعر التبادل يمثل القيمة العادلة، ولرسمة تلك التكاليف لا بد من توافر شرطين:

الاول: أنه يتوقع أن يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية

الثاني: أن تكون قابلة للاسترداد من المنافع الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً والمرتبطة بها، وإن التكاليف اللازمة لمعالجة التلوث البيئي فإنها بصفة عامة تعالج باعتبارها مصروفات، فيمكن أن ترسمل إذا كانت قابلة للاسترداد بشرط تحقق أحد المعايير التالية :

1- أن يترتب على تلك التكاليف زيادة المدة أو إطالها الاستفادة من الأصل المملوك للوحدة الاقتصادية أو زيادة طاقته أو تحسين درجة أمانه أو كفاءته، كما يجب أن تؤدي إلى تحسين حالة الأصل بالمقارنة بحالته الاصلية عند الإنشاء أو الاستحواذ عليه .

إن يترتب على تلك التكاليف تخفيض أو الوقاية من الأضرار البيئية، سواء الحالية أو التي يمكن أن تترتب على أنشطة الوحدة مستقبلاً، كما يجب أن تؤدي إلى تحسين حالة الأصل بالمقارنة بحالته مستقبلاً عند الانشاء أو الاستحواذ عليه .

2- إن الوحدة الاقتصادية قد تحملت تلك التكاليف من أجل إعداد الأصل او تجهيزه المعروض حالياً للبيع .

رابعاً: التكاليف البيئية المستقبلية :

وتنقسم هذه التكاليف إلى نوعين: تكاليف ذات صلة بأحداث وعمليات تمت في الماضي وتكاليف ذات صلة بأحداث وعمليات مستقبلية .

- التكاليف البيئية المستقبلية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي (الالتزامات البيئية): إذا كانت هناك قيمة معينة يجب ان تدفع في مده مستقبلية نتيجة لحدث او عمليات تمت في الماضي، فإن هذا يعبر عن وجود التزام، ويعترف به في التقارير المالية إذا كان من المحتمل حدوثه، كما يمكن تقديره بصورة معقولة، لذلك فإن التعهد بإنفاق تكاليف بيئية مستقبلية لتنظيف موقع ملوث أو لمعالجة الأضرار البيئية التي ترتبت على أنشطة الوحدة الاقتصادية في الماضي، يعد التزاماً بيئياً يجب تسجيله في التقارير المالية إذا كان من المحتمل حدوثه، ويمكن تقديره بصورة معقولة وذلك سواء كان هذا التعهد لتنفيذ متطلبات القوانين البيئية التي تطبق على الوحدة الاقتصادية أو انه يعد اخلاقياً لعمل ذلك، ومما يؤدي ذلك أن تعريف الالتزام لا يشمل فقط التعهدات التي يجب ان تنفذ وفقاً لمتطلبات القوانين بل أيضاً التعهدات العادلة أو المنصفة التي تنبع من القيم الاخلاقية كما أن إمكانية تقدير الالتزام بصورة معقولة كأحد شروط الاعتراف به وتسجيله في التقارير المالية يعد غير مقنع تماماً وذلك لسببين :

الاول : إن عملية تحديد ما إذا كان الالتزام يمكن تقديره بصورة معقولة تعتمد على التقدير الشخصي، وهذا التقدير قد يكون بهدف الرغبة في حذف الالتزام، من أجل عرض صورة أفضل للحالة المالية للوحدة الاقتصادية .

الثاني : إن عدم تسجيل أي التزام مهم يعني أن التقارير المالية مضللة، أي أنه في حالة وجود التزام حالي فإن الشيء الوحيد المؤكد هو أن قيمته ليست مساوية للصفر .

أما في ما يتعلق بالإفصاح عن الالتزامات البيئية فإن الأمر ينقسم إلى: (غالي: 2001: 491 -

(493

1- الالتزامات التي لا يعترف بها :

فيما يتعلق بالالتزامات البيئية التي لا يعترف بها في التقارير المالية، فإنه قد يكون من الملائم الإفصاح عما يأتي :

- أ- طبيعة المصروف أو الخسارة المتوقعة مستقبلاً، مع الإشارة إلى احتمال التحقق.
- ب- الإشارة إلى عدم إمكانية إعداد تقدير للمصروفات أو الخسارة المتوقعة مستقبلاً.
- ج- توقيت المصروف أو الخسارة المتوقعة مستقبلاً، مع الإشارة إلى عدم التأكد مما يتعلق بهذا التوقيت .

ومما هو جدير بالإشارة أن المعيار الدولي المحاسبي رقم (10) لا يتطلب الإفصاح عن الخسارة التي تعد إمكانية تحقيقها بعيدة أو ضئيلة، وأنه قد يكون من الملائم الإفصاح عن الخسارة إذا كان من المتوقع أن يكون لها تأثير مهم على التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، أي يجب الإفصاح عن الخسارة المهمة بدرجة كبيرة التي قد تؤثر على حقوق المساهمين .

2- الالتزامات التي يعترف بها:

فيما يتعلق بالالتزامات البيئية التي يعترف بها في التقارير المالية فإنه يكون من الملائم الإفصاح عما يأتي:

- أ- الالتزامات البيئية بصورة تفصيلية .
- ب- عوامل عدم التأكد المهمة ذات الصلة بعملية القياس .
- ج- مدى أو نطاق القيم المعقولة الممكنة .
- د- التوقيت المتوقع لتلك الالتزامات البيئية أو الإشارة إلى أنه لا يمكن تحديد هذا التوقيت بسبب ظروف عدم التأكد .

- التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية :

قد يترتب على التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية تحقق منافع للوحدة الاقتصادية، وذلك كما في حالة الاستحواذ على أصل في المستقبل، كما أنه من الضروري الإفصاح عن هذه التكاليف البيئية الرأسمالية المستقبلية التي قد يكون لها تأثير مهم على المركز المالي للوحدة الاقتصادية والتدفقات النقدية في المستقبل، سواء كان تنفيذها يتم وفقاً لتعهدات إدارية أم قوانين بيئية، وقد يتم هذا الإفصاح في التقارير المالية أو في مكان آخر في التقرير المالي للوحدة الاقتصادية .

المبحث الثاني

المراجعة الاجتماعية و البيئية .

- تمهيد
- مسؤوليات المراجع في مراجعة الأداء الاجتماعي و البيئي .
- خضوع التقارير الاجتماعية البيئية للمراجعة .
- تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية .

المبحث الثاني المراجعة الاجتماعية و البيئية .

تمهيد :

تعتبر المراجعة الاجتماعية و البيئية هي نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للشركة بغض التحقق من فعاليته وتوافقه .(السيد،2005: 144-147)
وتعرف كذلك المراجعة البيئية بأنها: " فحص، منظم، موضوعي، ودوري للأداء البيئي، وتقييم فعالية البرامج الادارية البيئية، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها الى الأطراف المهمة بها".(دانيال غالي، 2001: 433-434).

وقد عرفت وكالة حماية البيئة الامريكية المراجعة البيئية على أنها: " فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة او بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الانتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها".(توصالغ،2012: 27)
وتعرف كذلك المراجعة البيئية بأنها: " التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الادارة البيئية والأداء البيئي للمؤسسة، وتوصيل النتائج لمجلس الإدارة، بهدف تحديد تطابق نظام البيئية للمؤسسة، وتقييم الالتزام بالسياسات البيئية لها، ومتطلباتها، وتسهيل اجراء الأداء البيئي للمؤسسة".(بن عطا الله،2012 : 11).

وقد تم تبويب المراجعة وفقاً للهدف المرجو منها الى :
مالية ، قانونية، ادارية، ومراجعة اجتماعية وهذه الاخيرة هي المراجعة التي تتضمن المراجعة البيئية (رزق ابو زيد، 2015: 42)

لذلك شهدت المراجعة عملية تطور تدريجي الى مفهوم أوسع نطاق الى فحص الأداء وفي خلال الثمانينات وبداية التسعينات اتجهت الجهود نحو قياس الاداء البيئي وكانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية، فنتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الاساسية التي تسعى المنشأة لتحقيقها.(لظفي، 2007: 518-519).

كما تعتمد المراجعة البيئية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي لا تختلف عن المعايير المالية الا في تفاصيل معينة تتعلق بالجوانب البيئية وتتضمن هذه المعايير في المعايير العامة (الشخصية)، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد تقرير.(جمعة، 2009: 54).

لقد بوبت المراجعة باستخدام أسس مختلفة ولعل من أهمها تلك التي تقسم المراجعة تبعاً للهدف منها إلى : مالية، قانونية، إدارية، فعالية، ومراجعة اجتماعية، التي تقع المراجعة البيئية ضمنها، (غالب و محمود ، 1999 : 286) وعلى الرغم من تباين التبويبات إلا أنهم أجمعوا على أن المراجعة وسيلة

التأكد من أن الوحدة الاقتصادية قد حققت أهدافها الخاصة في تحقيق الربح وأهدافها العامة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه من خلال تحقيق الرفاهية له، استناداً إلى ضرورة تجاوز الدور المعلوماتي للمحاسبة نطاق الوحدة الاقتصادية إلى النطاق الاجتماعي. (مطر واخرون ، 1996 : 9)

واستناداً إلى ذلك يمكن القول : إن المراجعة الاجتماعية لا تتعدى كونها مجموعة من المعايير لغرض فحص الجانب الاجتماعي لأداء الوحدة الاقتصادية وتقييمه وما ترتبط به من بيانات وقوائم، كما أن دور المحاسبة في قياس تكاليف تلوث البيئة يجب أن تتحملة الوحدة الاقتصادية، ويعد هذا الدور ذا أهمية كبيرة تمهيداً لتفعيل دور المراجع لتحديد مدى التزام هذه الوحدات بالحد من التلوث، وبالتالي إمكانية الحصول على بيانات التلوث من سجلات الوحدة، أي أنه يمكن إجراء تسجيل محاسبي للتلوث عن نشاط الوحدة وتحليل ذلك محاسبياً. (أسماعيل ، سابق : 286) .

وتأسيساً على ما تقدم فإن عدم شمول نتائج الأعمال للوحدات الاقتصادية أضراراً أو تكاليف بيئية فإن صافي الربح لا يمثل بعدالة وصدق هذه النتائج، ومن أجل هذا لم يكن غريباً أن يأتي تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) للمحاسبة بأنها : "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية اللازمة لإمكانية اتخاذ قرارات رشيدة من جانب مستخدمي هذه المعلومات سواء الإدارة أم المجتمع "

كما ركزت الجمعية من حيث ذكرها لأهداف المحاسبة على وظيفتها الإعلامية وتوفيرها

وتوصيلها للمعلومات في سبيل تحقيق الأغراض الآتية. (البشبيشي ، 1996 : 52)

- 1- اتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة باختيار أمثل للموارد المحدودة وتحديدها .
- 2- التوجيه بالرقابة الفعالة على موارد الوحدة المادية والبشرية .
- 3- التقرير عن الموارد الموجودة في حيازة الوحدة الاقتصادية .
- 4- تسهيل أداء الرقابة لوظيفتها الاجتماعية .

ونظراً لأهمية وخطورة الوظيفة الإعلامية للمحاسبة فقد حددت لجنة نظم المعلومات التابعة

لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بعض المعايير التي ينبغي توافرها والالتزام بها عند إعداد

التقارير المالية والتقارير المالية أهمها: (أسماعيل ، سابق : 287)

- أ- الملاءمة للاستخدامات المتوقعة .
- ب- الإفصاح عن العلاقات المهمة .
- ج- شمولها على المعلومات البيئية .
- د- التوحيد في التطبيقات داخل وحدات المحاسبة وبينها .

لذلك أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICOA) لجنة للمحاسبة عن البيئة عام 1970م، وكانت تضطلع بمسؤولية تجميع البيانات الخاصة بالبيئة لتوفير البيانات التي تساعد المحاسبين في أداء عملهم في هذا المجال، لهذا يقوم مدقق الحسابات بإجراء المراجعة الاجتماعية لمعرفة مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن كامل البيانات المالية ومن ضمنها كل ما يتعلق بالحد من التلوث، وبالتالي مدى فعالية الوحدة الاقتصادية لتحقيق الهدف الخاص لها بما يتلاءم والمعايير المحددة للوحدة، كما يجب أن تتم عملية المراجعة بموجب مجموعة من الإجراءات التي يجب أن تعتمد عليها للخروج برأي فني لضمان أقصى درجة ممكنة من الاستفادة، لذلك أصبح من الضروري في الوقت الحالي مراقبة وتدقيق الآثار البيئية للأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية من أجل المحافظة على الصحة البشرية، والمساهمة من خلال بيئة أفضل في تحسين نوعية البيئة وضمان بقاء وتنوع الأجناس، ولأن الوحدة الاقتصادية قد تقوم بأنشطة لها تأثيرات سلبية في البيئة المحيطة التي تعمل فيها، وهذا ما يدعو إلى إخضاع نشاطاتها للمراجعة البيئية بحيث يتلاءم وطبيعة العمليات التي تجري في الوحدة. (أسماعيل ، سابق : 288 – 292) .

وتعرف المراجعة البيئية بأنها أداة إدارية تتضمن تقييماً موضوعياً، دورياً، موثقاً للإدارة البيئية في شركة ما، وهيئتها التنظيمية ومعداتنا وذلك بهدف حماية البيئة (أسماعيل ، سابق : 292) من خلال الآتي:

- 1- تسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية .
 - 2- التأكد من التقيد بسياسات الشركة والتي تتضمن مراعاة المتطلبات التنظيمية.
 - 3- التقيد بالأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المختصة في حماية البيئة.
- وفي تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA Report ، 1984) فإن المراجعة البيئية "عبارة عن فحص موضوعي منظم، دوري وموثوق، للممارسات البيئية للمنشأة، للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة".
- وفي تعريف آخر عرفت المراجعة البيئية بأنها "فحص وتقييم الأداء الاجتماعي البيئي بهدف التحقق من ملاءمة وكفاية إفصاح القوائم والتقارير الاجتماعية البيئية في التعبير عن مدى تنفيذ الوحدة الاقتصادية لمسئولياتها الاجتماعية الملقاة على عاتقها جبراً أو طوعاً وفاعلية تنفيذ تلك المسؤوليات باستخدام مجموعة من المعايير الملائمة، والتقارير عن ذلك للأطراف المختلفة التي يهملها أمر تلك البيانات في اتخاذ قراراتها" (محمود ، 1988 : 51) .

إن مجال المراجعة البيئية يعتمد على طبيعة العمليات التي تتضمنها الوحدة الاقتصادية، حيث تشمل المراجعة البيئية ما يلي: (إسماعيل ، سابق : 293)

- 1- السياسات والأهداف البيئية للوحدة الاقتصادية .
- 2- الهيكل التنظيمي للوحدة وتوزيع المسؤوليات .
- 3- إجراءات الوحدة المتعلقة بالتخلص من نفاياتها .
- 4- إجراءات الوحدة في إعادة تصنيع المخلفات .
- 5- تكاليف شراء، أجهزة مكافحة منع التلوث الموجودة في الوحدة وتشغيلها وصيانتها، وتكاليف التدريب والإشراف للموظفين المكلفين بتنفيذ سياسات الوحدة لحماية البيئة، ومدى إدراك مديري الوحدة لممارسات حماية البيئة المطبقة في الوحدة .
- 6- التحقق من الالتزام بالمتطلبات البيئية، وتقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة، وتقدير مخاطر الأحداث البيئية (السقاء ، 1999 : 307) .

مسؤوليات المراجعة في مراجعة الأداء الاجتماعي و البيئي:

- تقع على عاتق المراجع مسؤوليات يجب عليه القيام بها عند ممارسته لمراجعة أعمال الوحدة الاقتصادية بيئياً، من هذه الممارسات (إسماعيل ، سابق : 297) .
- 1- المراجعة المستندية : من أجل التأكد من أن المستندات تعد مرجعاً سليماً يمكن الاستناد إليه للتأكد من صحة الوقائع وصحة المبالغ المتعلقة بها هذه المستندات، مثل مستندات شراء أجهزة حماية البيئة وصيانتها...الخ.
 - 2- التأكد من أن التقرير البيئي يعالج بصورة كافة المجالات التي من المفترض أن يشملها .
 - 3- المعاينة والجرد الفعلي لأجهزة حماية البيئة ومنع التلوث، والتأكد من مدى ملاءمة استعمال الأصول مع البيئة التي تعمل الصناعة فيها (وهذا يحتاج إلى عناصر فنية) .
 - 4- التأكد من دقة وكفاية المعلومات وذلك من خلال إجراء مقابلات مع :
 - أ- مجموعة العاملين المقيمين في الوحدة .
 - ب- الجهات ذات العلاقة .
 - ت- السكان المحيطين بالمنشأة.
 - 5- المقارنات والربط بين المعلومات والمطابقة مع القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بحماية البيئة .

خضوع التقارير الاجتماعية البيئية للمراجعة :

انقسم الرأي بشأنها إلى اتجاهين (شهير ، سابق : 95 – 96) أولهما: يحبذ إخضاع تقارير الأداء الاجتماعي للفحص والمراجعة من طرف خارجي، حيث يزيد ذلك من درجة الثقة فيما تتضمنه هذه التقارير من معلومات ويشكل فريق المراجعة من متخصصين يرأسهم المحاسب ؛ وذلك لتصور أن

هذه المعلومات الاجتماعية سوف تدخل في نطاق مراجعة مراجع الحسابات للتقرير المالي بوصفها جزءاً منها، وثانيهما: يتصور أنه ليس من الضروري إخضاع تقارير الأداء الاجتماعي البيئي للمراجعة والفحص وذلك من منطلق ضخامة تكاليف عملية المراجعة، وعبء المسؤولية على المراجع عند توليه مراجعة بعض الجوانب التي تخرج عن نطاق تخصصه وعمله، ويخرج هذا الرأي من الإلزام بعملية المراجعة والفحص كما في الاتجاه الأول، إلى نطاق حرية الاختيار.

ومن هنا تأتي أهمية الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في صلب التقارير المالية وإيضاحاتها المتممة، بوصف أن أداء المنشأة هو محصلة أدائها الاقتصادي والاجتماعي ولا يمكن الفصل بينهما، فالمنشأة تعمل داخل إطار مجتمع يؤثر فيها ويتأثر بها، ومن ثم لا يجوز فصل تكاليف المحافظة على البيئة عن التقارير المالية، ولا يجوز تجاهل إهدار موارد المجتمع (شهير ، سابق : 96).

ويمكن استخدام المؤشرات الآتية عند تحديد الأنشطة الاجتماعية البيئية للوحدة الاقتصادية، فيتم بعد ذلك فحص تلك الأنشطة الاجتماعية والاطلاع على كل ما يتعلق بها من مستندات وتقارير للحصول على معلومات وافية عن نتائج وتأثيرات تلك الأنشطة، وهذه المؤشرات يمكن حصر ما يتعلق منها بالبيئة فيما يلي : (جمعة ، 2000 : 309)

أ- قيمة المنافع نتيجة نشاط حماية البيئة مع مقارنتها بقيمة المنافع المخططة وقيمة المنافع في السنوات السابقة .

ب- قيمة المنافع نتيجة تحسين الشكل الجمالي للبيئة مع مقارنتها بقيمة المنافع المخططة وقيمة المنافع في السنوات السابقة .

ج- قيمة المنافع المحققة لغير العاملين من برامج والتدريب مع مقارنتها بقيمة المنافع المخططة وقيمة المنافع في السنوات السابقة .

د- نسبة غير العاملين المستفيدين من برامج التدريب إلى إجمالي عدد المتدربين .

هـ- المستويات القياسية والفعلية لمسببات تلوث الهواء والضوضاء .

ومن خلال استخدام المؤشرات سابقة الذكر فأنها تهدف إلى التعرف على :

1- مدى الفعالية في تحقيق أهداف الأداء الاجتماعي البيئي .

2- تطور الأداء الاجتماعي عبر السنوات المختلفة .

3- مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في حماية البيئة من مسببات التلوث والضوضاء،

وتحسين الشكل الاجمالي للبيئة .

تأثيرات نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية :

يعد مفهوم هيكل الرقابة الداخلية أكثر شمولاً ومسايرة لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية من مفهوم نظام الرقابة الداخلية على وصف أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من ثلاثة عناصر هي : بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة، ويستهدف توسيع مفهوم الرقابة الداخلية ومسئوليات المراجع في الالتزام بالمعيار الميداني الثاني تجاه التطورات الحديثة التي تتضمن القضايا البيئية، مع تزايد الاهتمام بالأمور البيئية، وتحمل المنشآت المختلفة مسؤولياتها عما تسببه للبيئة الخارجية من أضرار ملموسة أو غير ملموسة بسبب ممارستها لنشاطاتها، وأصبحت هذه المنشآت تعمل وتخضع لعدد متزايد ومتنام من القوانين المنظمة للبيئة التي تستهدف إيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث، وقد دفع ذلك الإدارة العليا في هذه المنشآت إلى إدراك أهمية إدخال نظم الإدارة من أجل إدارة الأمور والقضايا البيئية بشكل سليم في إطار القوانين المنظمة للبيئة والسياسات البيئية للشركة (السقا ، سابق : 307) .

ويعرف (توماس وآخرون) ، (السقا ، سابق : 315) نظام الإدارة البيئية بأنه "عبارة عن هيكل المنشأة، ومسئولياتها، وسياساتها، وممارساتها، وإجراءاتها، وعملياتها، ومواردها المستخدمة في حماية البيئة وإدارة الأمور البيئية، ويحدد نظام الإدارة البيئية فلسفة المنشأة تجاه القضايا البيئية، ووضع أهداف للبرامج البيئية، وتطوير برامج الأداء البيئي"، حيث يتطلب الأخذ بنظام الإدارة البيئية ضرورة إعادة النظر في الهياكل التنظيمية للمنشآت المختلفة لتتضمن نظام الإدارة البيئية جزءاً متكاملًا من النظام العام للإدارة وهيكل الرقابة الداخلية، ولما كان المراجع مسئولاً عن دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها فيكون من المناسب دراسة تأثيرات نظام الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية، وذلك في إطار هدف المراجعة المتعلقة بهيكل الرقابة الداخلية لذلك فإن الانعكاسات المباشرة لنظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية تتعلق بكل من النظام المحاسبي وأدوات المراجعة المطلوبة لتقييم هيكل الرقابة الداخلية، إذ إن النظام المحاسبي التقليدي وأدوات الرقابة الداخلية المرتبطة به ليس مصمما للتعامل مع الأحداث والوقائع البيئية كما هو الحال في حالة التلوث عند نقل المنتجات الخطرة وتخزينها والتخلص منها، وبالتالي فإن نظم الإدارة البيئية وما يرتبط بها من إدارة الأحداث والوقائع البيئية بشكل ملائم يمكن أن تضيف أبعاداً جديدة لعملية المراجعة فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية في جانبين هما: استحداث سجلات التلوث البيئي، وتغير اهتمامات وادوات المراجع عند دراسة هيكل الرقابة الداخلية، وذلك على النحو الآتي (السقا ، سابق : 315-317) .

أولاً: استحداث سجلات للتلوث البيئي:

يشير تقرير لجنة الانعكاسات البيئية لسلوك المنظمات في جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) إلى أن قياس الانعكاسات البيئية للمنشأة يعد من اختصاصات المحاسبين، خاصة أن الاتجاه السائد حالياً هو تحميل المنشآت تكاليف المحافظة على البيئة، بدلاً من تحميلها على المجتمع، وبالتالي تتم معالجة البيانات المرتبطة بالأداء الاجتماعي البيئي من خلال الوظيفة المحاسبية .

يتطلب استخدام الأساليب المحاسبية وتطبيقها فيما يتعلق بالأمور البيئية تغييراً في تركيزاتها، وأحد الجوانب المهمة لهذا التركيز هو تسجيل الأحداث أو الوقائع الفعلية التي تنطوي على خطر بيئي أساساً لتوثيق المخاطر البيئية، وينبغي أن توفر الإجراءات الداخلية والقوانين الحماية الكافية لعملية توثيق الوقائع الفعلية التي تنطوي على مخاطر في مراحل عملية الإنتاج جميعها واختيار الناقل للمنتجات الفاسدة، وأيضاً المسئول عن التشغيل النهائي لهذه النفايات، على اية حال ينبغي تسجيل مثل هذه الوقائع كلما أمكن، لذلك فإن عملية تسجيل الوقائع التي تنطوي على مخاطر بيئية تتوقف على العوامل الآتية:

- 1- المنشأة نفسها: ومدى وجود علاقات كمية بين إنتاج السلع المرغوبة واستخدام خامات معينة ربما تكون خطيرة على البيئة، وبالتالي يعتمد نظام تسجيل الملوثات على توفير معلومات كافية عن عملية الإنتاج .
 - 2- إيجاد الحلول الملائمة لتوفير هذه السجلات التي تتعلق بالمشاكل العملية المرتبطة بالقياس والإفصاح المحاسبي، ويجب أن تقوم هذه الحلول أساساً على أهداف هذه السجلات مع أخذ تكاليفها ومنافعها في الحساب .
- إن استحداث سجلات للتلوث البيئي عامة وإمكانية تسوية الوقائع الخطرة وانعكاساتها بهذه السجلات، يمكن أن يحقق مجموعة من الأهداف، من أهمها:
- توفير المعلومات المطلوبة للتقرير عن التكاليف والالتزامات البيئية وتضمينها في الحسابات والقوائم، مما يزيد في جدوى السجلات المحاسبية والتقارير المالية .
 - عرض الآثار البيئية لأنشطة المنشأة في صورة تقارير بيئية تخدم أغراض تقييم الأداء، وتمكن المراجع من تحقيق الأداء البيئي ومراجعتة .
 - توفير البيانات المحاسبية المالية والعينية المتعلقة بالأداء البيئي يمكن من تحديد الموارد اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة .
 - معاونة الأجهزة المختصة في إعداد الخطط والبرامج البيئية .
 - توفير مؤشرات بيئية يمكن أن تساعد في تحقيق الرقابة على الأداء البيئي واتخاذ القرارات الملائمة .

ثانياً: تغيير اهتمامات المراجع وأدواته عند دراسة هيكل الرقابة الداخلية وتقييمه:
تتطلب المحاسبة والمراجعة البيئية تحولات في التركيز واهتمامات المراجع عند دراسة هيكل الرقابة الداخلية، إذ ينبغي عليه أن يعطي مزيداً من الاهتمام لخصائص أو مقومات نظام الرقابة الداخلية بشأن الأحداث أو الوقائع التي تنطوي على مخاطر بيئية، على سبيل المثال يركز المراجع على:

- إجراء ملاحظات معينة في مواقع التلوث .
 - اختبارات على مستويات التلوث .
 - التحديد الواضح للمسئوليات المتعلقة بالانعكاسات البيئية للأنشطة الخطرة .
 - زيادة جدوى المعلومات الواردة في سجلات التلوث بإعطاء انتباه ملائم للفصل بين المهام، والإجراءات المرتبطة بتسوية الوقائع التي تنطوي على مخاطر بيئية .
- كما أن دور المراجع في الأمور البيئية عند دراسة هيكل الرقابة الداخلية يتطلب تطوير أدوات جديدة للمراجعة، ومن الأدوات المقترحة في هذا المجال تطوير قائمة استقصاء بيئية للتقارير المالية السنوية، ويمكن أن تستخدم هذه القائمة بمزجها مع سجلات التلوث البيئي لتحديد شمولية القائمة عند دراسة واكتمالها، وتقيم هيكل الرقابة الداخلية، وتستهدف قائمة الاستقصاء البيئية تسهيل تحليل المخاطر البيئية وأثارها المالية، وأهمية ذلك عند تقدير الخطر الكلي للمراجعة .

المبحث الثالث

البعد القانوني والمهني للإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي

- تمهيد
- دور المنظمات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية للإفصاح الاجتماعي و البيئي .
- طبيعة الإفصاحات المطلوبة وتجارب الشركات .
- مسؤولية الشركات عن مكافحة تلوث البيئة من منظور محاسبي .
- أهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي وعلاقته بقرارات الاستثمار.
- محددات الشركات للإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي .
- موقف المشرع اليمني من حماية البيئة .
- النظرة المستقبلية للمحاسبة البيئية .

المبحث الثالث

البعد القانوني والمهني للإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي

تمهيد :

في هذا الفصل سيتم التطرق الى الابعاد القانونية والمهنية للإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي للشركات وأثر هذا الأبعاد في اتخاذ قرارات الاستثمار، وسيتم التعرف على دور المنظمات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي، وطبيعة الإفصاحات المطلوبة، وتجارب بعض الشركات، ومسئولية الشركات عن الاثر البيئي الذي تسببه أنشطتهم بالبيئة من منظور محاسبي، وأثر هذا الإفصاح في سلوك متخذي قرارات الاستثمار في الشركات، ومعرفة أهمية ومحددات إفصاح الشركات عن أدائها الاجتماعي البيئي والدور الذي يقوم المشرع في الجمهورية اليمنية في حماية البيئة ، واخيراً نظرة مستقبلية عن المحاسبة البيئية .

دور المنظمات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية للإفصاح الاجتماعي البيئي:

إن للمنظمات المهنية المحاسبية والجهات الحكومية دوراً مؤثراً وفعالاً في الاهتمام بالبيئة وحمايتها بشكل ضروري ، سواء كان ذلك اختيارياً من الشركات التي تشارك في التلوث والتدمير للبيئة أم بشكل إجباري من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، فيلاحظ أن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB أصدرت في 1975م تصريحاً يختص بالمحاسبة عن الطوارئ.(عبد البر ، 2001) وذلك لمساعدة المحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفها في المستقبل مثل معالجة سلامة البيئة ، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها في التقارير المالية، أما إذا كانت في أحداث مستقبلية فلا بد من تقدير هذا الالتزام بشكل مقبول .

ولقد كان تفسير وتطبيق الصناعة لتصريح لجنة معايير المحاسبة المالية FASB متنوعاً وبشكل كبير ، لذا لم تتبع اية شركة الإرشادات التي جاءت في هذا التصريح ، فقد كانت معظم الشركات مترددة، ولكن دعت الحاجة الضرورية في إعداد التقارير

إلى دليل إرشادي، فقد صدر عام 1976م تفسيراً عما جاء به تصريح 1975م من حيث " التقدير المقبول للمبلغ المقدر للخسارة " و أوضحت لجنة معايير المحاسبة المالية FASB أن ما جاء مبكراً في تصريح 1975م لا يعطي مبرراً لتأجيل تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نظافة البيئة (Billing, 1995 : 62) .

والملاحظ أن للإرشادات المحاسبية الخاصة بالالتزامات الطارئة البيئية هو المرجع الأول الإصدار للمعيار رقم (5) ، ويساعد هذا المعيار في تفسير القاعدة المالية رقم (14)، من حيث تحديد الاستحقاقات عندما تكون ممكنة ومتوقعة ، ومن ثمّ لابد من تسجيلها وبعدها أدنى وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنها (Hohn : 22 : 1996).

وفي عام 1993م أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطانيين CICA عدداً من الإرشادات عن الموضوعات البيئية ، وذلك ضمن تقرير بحثي عن إعداد التقارير البيئية ، وعن تكاليف الأداء البيئي ، والالتزامات البيئية ، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية للشؤون المالية (RichardAldridge, 1997 : 32) ، في ديسمبر 1994م أصدرته اللجنة التنفيذية عن المعايير المحاسبية ACSEC المعيار رقم SOP 94-6 واختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد ، بحيث يكون المعيار موضع التنفيذ للسنوات المالية المنتهية بعد 15 ديسمبر 1995م (Hochman , 1998 : 20).

وفي عام 1996 أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA معياراً (SOP 961-1) لمعالجة الالتزامات البيئية ، بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة لم تكن موجودة من قبل للمحاسبين، وتختص بالمحاسبة البيئية (Hochman, 1998:20).

أما عن المنظمات المهنية والجهات الفيدرالية الحكومية بأمريكا فقد تعاملت بشكل جماعي في موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية ، إذ اجتمع في 1993م أكثر من 30 شخصاً تحت رعاية معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ويمثلون

ممارسين عموميين وأعضاء من AICPA وأعضاء كل من SEC و FASB وناقشوا خلال اجتماعهم ما يأتي (Jane Kennedy , 1998 : 260) .

1- مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للموضوعات المتعلقة بالبيئة، ومعالجتها في التقارير المالية .

2- التعرف على الأمور البيئية التي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمه.

3- إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالأمور البيئية.

وتوصلت هذه اللجنة إلى توصيتين :

الأولى : أن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها .

الثانية : أن معدي ومستخدمي التقارير المالية يطالبون بان يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية الخاصة بالمعالجات البيئية، ومفاهيم الالتزامات المشتركة والمتعدد .

عندما تم إصدار المعيار الدولي للمحاسبة رقم 37 (المخصصات، الالتزامات و الموجودات المحتملة) الذي اعتمد في تموز 1998م وأصبح ساري المفعول على البيانات المحاسبية الختامية للقرارات التي تبدأ من أول تموز عام 1999م أو ما بعدها ، فقد حل هذا المعيار محل المعيار رقم 10 الذي يعالج الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة للبيانات المحاسبية الختامية ، والذي يوفر الاوصاف العامة التي تطبق على الإقرار والإفصاح عن الخسائر المحتملة ومن ضمنها الخسائر الناتجة عن عواقب الأمور البيئية . (الفضل واخرون ، 2002 : 256) .

وتنص الفقرة (19) على أن الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية للمنشأة هي فقط التي يهتم بوصفها مخصصات ، والأمثلة على هذه الالتزامات هي العقوبات ، أو تكاليف تنظيف التلوث البيئي غير

القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صادر للمواد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بوصفها تسوية بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة. (الفضل ، 2002 : 256).

ومن خلال العرض السابق لتجارب الدول المتقدمة في إعداد المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح نجدها لم تبدأ من فراغ ، بل سبق ذلك وبلا شك إصدار التشريعات البيئية ، لذلك يلاحظ أن التشريعات البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية كانت في أواخر 1950م ، عندما أخذ المشرعون الفيدراليون على عاتقهم إصدار أول القوانين التي استهدفت خفض تلوث الهواء والمياه ، ثم صدر في 1970م القانون الخاص بالحفاظ على الهواء وكان ذلك بمثابة إنشاء وإصدار المعايير ضد ملوثي البيئة ، وفي السنة نفسها صدر من الكونجرس الأمريكي قرار تشكيل وكالة حماية البيئة (FPA Billing) ، سابق : 63) وذلك لإجبار المشروع الفيدرالي على إصدار لوائح حماية الهواء ، والماء ، والنفايات الصلبة والتخلص منها ، والمواد الضارة بالصحة والإشعاعات ، ثم أصدر بعد عشر سنوات القانون الشامل والخاص بالرد على التعويضات والالتزامات .

وإذا ما تم استعراض ما حدث في الجمهورية اليمنية فيلاحظ أنه صدرت أولى التشريعات البيئية في عام 1995م (قانون حماية البيئة رقم 26) وبوصفها بداية لمقارنة مع التجارب سابقة الذكر في الدول المتقدمة فإن ما يحدث في اليمن يعد بداية جيدة للبدء بأحد أمرين : إما تبني المعايير المحاسبية التي صدرت في دول أخرى مع إجراء التعديلات الملائمة بحيث تتلاءم والمجتمع اليمني، أو ان تتولى الجهات المهنية المختصة في اليمن إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، وبالتالي تعد المعايير في هذه الحالة الأخيرة معايير يمنية من حيث جهة الإعداد والإصدار .

طبيعة الإفصاحات المطلوبة وتجارب الشركات :

يتطلب المعيار المحاسبي رقم (5) الصادر من (FASB) أن تفصح التقارير المالية للشركات عن جميع المعلومات التي قد تؤثر في مستخدمي القرارات بشكل فعال، لذا فإن السياسات والممارسات البيئية تعد موضع اهتمام للمستثمرين، ومن ثمّ لكي يتم تزويد هؤلاء المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها، فإن التقارير السنوية ينبغي أن تفصح عن كل ما يخص البيئة، والموضوعات الملائمة التي لها تأثير على قرارات المستثمرين. (الفضل ، سابق : 256).

فالسؤال المهم : هل معظم الشركات تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية ؟ وللإجابة على هذا السؤال ينبغي متابعة تجارب الشركات في هذا المجال .

وفي الدراسة التي قام بها Kreuzer and Newell 1994 . (الفضل ، سابق : 253) وفي تحليل التقرير السنوي لـ 645 شركة من الشركات التي تعرض تقاريرها السنوية في مجلة (FORBES 500) الأمريكية، لكي يتحدد المدى الخاص بالإفصاحات البيئية، كان من نتائج الدراسة أن معظم التقارير السنوية لا تعطي معلومات خاصة عن الفلسفة البيئية للشركات أو سياستها البيئية، ولوحظ أن 73% من جملة عدد الشركات محل الدراسة لا تناقش أي موضوعات بيئية سواء في خطاب حمل الأسهم أم أي مكان آخر في التقرير السنوي، و أن 27 % منها تقوم بالإفصاح عن المعلومات البيئية ومناقشة كل ما يخص البيئة في خطاب حملة الأسهم في التقارير السنوية، و لوحظ أن 17% من نسبة 27% من تلك الشركات تفصح عن معلومات بيئية في التقرير السنوي، وأن طبيعة نشاط الشركات التي تفصح عن معلومات بيئية تتمثل في شركات الطاقة وصناعة الحديد والكيماويات وصناعة الورق، وهي تعادل 129 شركة من 645 شركة قامت عليها الدراسة .

أما دراسة Kreuzer 1996 . (الفضل ، سابق : 254) ، أظهرت هذه الدراسة طبيعة موضوعات الإفصاح في الشركات الأمريكية والمستفيدين من هذه الإفصاحات، وبرزت أن بعض الشركات تفصح عن المعلومات البيئية في الهوامش

الخاصة بالتقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يؤكد أهمية الإفصاحات لجميع أصحاب المصالح المختلفة والمتباينة في طلباتها لمعرفة المزيد من المعلومات البيئية، مع التركيز على المستثمر بوصفه أحد أصحاب المصالح في هذا المجال، ولم تبرز الدراسة طبيعة المعايير المحاسبية الخاصة بالبيئة .

ولكن تمت الإشارة فيها إلى إفصاحات لم تكن مطلوبة وفقاً للمبادئ المحاسبية ، وهذا يعني أن هذه الإفصاحات تطالب بها معايير معينة أو إرشادات داخل الصناعة التي لها تأثير في بيئة المجتمع الذي تعمل فيه .

أما دراسة Llinitch 1998 وآخرون (الفضل ، سابق : 253)، فقد استهدفت الاهتمام بالأداء البيئي و الجهات المهمة بهذا الأداء إلا أنها لم تتعرض لأي إرشادات أو معيار يختص بالإفصاح البيئي ، وقد أضافت الدراسة مجالاً جديداً للقياس في جوانب الأداء البيئي وهذا المجال خصب ، ولكن في غياب واضح للإرشادات العامة المتعارف عليها عما يشكله الأداء البيئي الجيد أو غير الجيد، فضلاً عن أن خدمة حملة الأسهم لا تأتي بالإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية .

مسئولية الشركات في مكافحة تلوث البيئة من منظور محاسبي :

تعد مسؤولية الشركات عن مكافحة تلوث البيئة جزءاً لا يتجزأ من مسؤوليتها الاجتماعية، والتي تعرف على أنها كل التزام على الشركة بقرار من إدارتها، أو من كونها عضواً في جماعة أو نتجه لقيود وتشريعات وترتيبات حكومية يترتب عليها إنفاق معين وقابل للقياس ولا يمكن تخصيصه بشكل مباشر أو غير مباشر على الأنشطة الإنتاجية والتسويقية، سواء تعلق هذا الالتزام بالعاملين أم بالبيئة التي ترتبط بها الشركة أو المشروع وتلتزم بخدمتها، ويمكن القول : إن المسؤولية الاجتماعية للشركة تعبر عن مدى اهتمامها واستجابتها للقضايا والأمور، بخلاف المتطلبات الاقتصادية والفنية ، لكي تحقق منافع اجتماعية بجانب المنافع الاقتصادية التي هي محور اهتمام الوحدات الاقتصادية.(علي ، 1996 : 42) .

ويرى المحاسبون أن المحاسبة يجب ان يكون لها بعد اجتماعي من خلال مساهمتها الايجابية في رفاهية المجتمع ، عن طريق القياس والإفصاح عن أداء التنظيمات ، خاصة الاقتصادية منها، للأنشطة المطلوبة منها للوفاء بمسئوليتها نحو المجتمع ، وكما يرى (Ahmed (Karman , 1995 : 901995) فإن الدور الاجتماعي للمحاسبة يتضح جلياً إذا نظرنا للمحاسبة بوصفها نظاماً ونتاجاً للمتغيرات البيئية الاقتصادية والاجتماعية يوفر معلومات عن الوحدة يجب أن تساعد المجتمع في الرقابة عليها ، لضمان وفائها بمسئوليتها نحوه بكفاءة.

ويرى (Twor , 1993 : 691-698) أن قابلية الوحدة الاقتصادية للمساءلة أو المحاسبة أمر يرتبط بمفهوم انفصال الملكية عن الإدارة، حيث يجب أن تزيد إمكانية مساءلة الوحدة أمام أصحاب المصلحة فيها كلما زادت قوة الوحدة نفسها ونفوذها في المجتمع، وقبل سنة 1930م كانت الوحدة تسال أمام حملة الأسهم عن أمانتها في حيازة واستخدام الموارد، ثم أصبحت مسؤولة في الفترة من سنة 1930م -1960م أمام العمال والدائنين والعملاء والجهات الحكومية، بوصفهم أصحاب مصلحة في الوحدة عن أمانتها في حيازة واستخدام الموارد بكفاءة، ومنذ سنة 1960م أصبحت هذه الإدارة مسؤولة أمام المجتمع نفسه عن سلوكها الاجتماعي بالإضافة لمسئوليتها عن حيازة واستخدام الموارد .

ويبرز دور المحاسب هنا في القياس والإفصاح عن كفاءة الوحدة الاقتصادية في الوفاء بمسئوليتها نحو المجتمع لتسهيل رقابة أصحاب المصلحة عليها ، بصورة تتواءم مع الاهتمام الدولي بالمحاسبة الاجتماعية والبيئية .

ويرى (Ruhli and Sachs , 1993 : 295-298) أن المحاسبة يجب أن تركز الآن على الإفصاح عن الكفاءة المجمعة للوحدة بدلاً من وجهة النظر التقليدية، التي كانت ترى أن تركز المحاسبة على بعد أو أكثر من الأبعاد الاقتصادية فقط لهذه الكفاءة، مثل التدفقات النقدية والعائد على الاستثمار وعائد السهم ، والاتجاه الحديث أن يركز الإفصاح المحاسبي على الإفصاح عن كفاءة إدارة الوحدة في خلق القيمة

المضافة في ظل النظام الاقتصادي والاجتماعي الذي يحكم عمل الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يعني أن يشمل الإفصاح المحاسبي المكونات البيئية والاجتماعية لهذه الكفاءة الإدارية، ولعل اتجاه بعض الشركات الأمريكية والإنجليزية حديثاً للإفصاح عن قائمة القيمة المضافة ضمن تقاريرها المالية السنوية، ما يؤكد اتجاه المحاسبين للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بشكل عام والبيئية بشكل خاص للوحدة الاقتصادية.

أهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي وعلاقته بالشركات :

لم تختلف وجهات نظر المحاسبين تقريباً بشأن أهمية الإفصاح المحاسبي و البيئي في الوحدة الاقتصادية في زيادة عرض المعلومات المحاسبية عن الكفاءة المجمعدة للوحدة لخدمة أصحاب المصلحة فيها لتعظيم عائد قرار الاستثمار، ولذلك فقد ركز الباحثون على بلورة محددات وجود جودة هذا الإفصاح بوصفه قرار إداري في المقام الأول، وفي هذا الشأن قام (Belkaoui and Karpik, 1989) (Belkaoui , 1989 : 36-48)) بصياغة واختيار أنموذج لقرار الإدارة بشأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي للوحدة، وتم تعريفه بأنه مدى تحقيق الوحدة لاحتياجات وتوقعات طلب طرف ثالث، بخلاف الأطراف المرتبطة مباشرة بمنتجات وأسواق الوحدة الاقتصادية، ووفقاً لهذا الأنموذج فإن الإفصاح دالة في : الأداء الاجتماعي البيئي، عائد السهم، الخطر المنظم لسوق الأوراق المالية، درجة الرفع المالي، نسبة توزيع الأسهم إلى الأرباح المحتجزة، معدل العائد المحاسبي على الأصول، ومدى كثافة رأس المال، وأوضح اختبار الأنموذج في عينة من الشركات الأمريكية التي تفصح اجتماعياً عن أن هذا الإفصاح يرتبط إيجابياً بكل من الأداء الاقتصادي مقاساً بمؤشرات الربحية، والأداء الاجتماعي ويرتبط عكسياً بمستوى خطر أسهم الشركة .

ومن ناحية أخرى يمكن التنبؤ بمدى استعداد الإدارة للإفصاح عن وفائها بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة وفقاً لمدى قوة أصحاب المصلحة فيها، الذين

يفترض انهم يؤثرون ويتأثرون بمدى تحقيق الشركة لأهدافها، ومنهم حملة الأسهم والدائنون والعمال والعملاء والموردون والمنظمات الحكومية والأهلية.

حيث افترض (Roberts , 1992 : 595-600) أن الإفصاح الاجتماعي البيئي دالة في قوة أصحاب المصلحة في الوحدة وأدائها الاقتصادي والاجتماعي، وتم اختبار هذه العلاقة في عينة من الشركات الصناعية الأمريكية في صناعات : السيارات، والأغذية، الصحة، الطيران، البترول، الفنادق، والمنظمات، خلال الفترة من سنة 1984م الى 1986م، ومن أهم نتائج هذه الدراسة؛ أن نظرية اصحاب المصلحة في الوحدة تعد إطاراً ملائماً لاختبار... حتى تفصح الوحدة اجتماعياً، وأن متغيرات أخرى بخلاف الاداء الاقتصادي للوحدة تحدد متى يوجد إفصاح اجتماعي وبيئي، مثل قوة أصحاب المصلحة في الوحدة، وتوجه الإدارة الاستراتيجي نحو أنشطة الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية و البيئية وأن الشركات التي تواجه انخفاضاً في أسعار تداول أسهمها في البورصة لا تميل نحو الإفصاح الاجتماعي البيئي .

وبالتطرق إلى أهمية الدور الحكومي في مجال التشريع والمتابعة لمدى التزام الإدارة بالإفصاح عن مدى وفائها بمسئوليتها الاجتماعية البيئية، خاصة في صناعات معينة، لا يمكن تجاهله عن بحث محددات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي، وفي هذا الصدد قام (Maheshwari , 1992 : 31-35) (Maheshwari1992) بتحليل التقارير المالية لعينة من الشركات الصناعية في الهند، تنتمي لعشر صناعات، لاختبار أثر كل من حجم الشركة ونوع الصناعة، ووجود لجنة للمسؤولية الاجتماعية بالشركة، وربحية الشركة، في مدى الإفصاح الاجتماعي فيما يتعلق بكل من: البيئة، الطاقة، عدالة ممارسات الأعمال، الموارد البشرية، الاهتمام بالمجتمع، أمان المنتج، وغيرها من أوجه الإفصاح الاجتماعي، ومن أهم نتائج هذه الدراسة انه كلما زاد حجم الشركة، خاصة إذا كانت تعمل في صناعة الكيماويات والأسمدة، زاد احتمال أن تفصح اجتماعيا وبيئياً .

لقد أثمرت الضغوط الحكومية من أجل الإفصاح الاجتماعي البيئي للوحدات الاقتصادية في إنجلترا - مثلاً منذ بداية التسعينات، عن تزايد نسبة الشركات التي تفصح عن أدائها الاجتماعي والبيئي لدرجة أن 90% تقريباً من 500 شركة من الشركات الكبرى أصبحت تقاريرها السنوية تشتمل على معلومات عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي للوفاء بالمسؤولية من قبل الشركات خاصة في : (الشيرازي ، 1990 : 348) .

- المحافظة على جودة البيئة .
- تحقيق أمان المنتجات .
- المحافظة على أمان وصحة العاملين .
- الحفاظ على الموارد الطبيعية .

واخيراً فإن رغبة الإدارة في تشجيع الاستثمار في أصولها يحدد لدرجة كبيرة سلوكها في الإفصاح الاجتماعي البيئي لخدمة أصحاب المصلحة في التنظيم، ولاسيما المستثمرين المحتملين، وفي هذا الأمر ركز (: 1991 , Harte) (Harte 1991) 227-230) على مفهوم الاستثمار الأخلاقي في إنجلترا (الاستثمار المسئول اجتماعياً وبيئياً)، وقامت هذه الدراسة باختبار ما إذا كان المستثمرون يعتمدون على المعلومات الاجتماعية في اتخاذ قرار الاستثمار، واستكشاف مصادر هذه المعلومات بافتراض أن تحديد حاجة متخذ قرار الاستثمار الأخلاقي من المعلومات يعد إحدى الخطوات الأساسية في تطوير المحاسبة الاجتماعية، وتم ذلك بإجراء استقصاء رأي عينة على مديري شركات الاستثمار ومحلي الاستثمار ومحاسبتهم ومديري التسويق الاستثماري والمسؤولين عن بحوث البيئة في شركات الاستثمار في هذا الشأن، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن المستثمرين يخشون الاستثمار في الشركات ذات الاداء البيئي الضعيف، ويفضلون الاستثمار في الشركات التي تهتم بالأنشطة البيئية وتتبع سياسات عادلة في توظيف العمالة وتخدم منتجاتها أهدافاً اجتماعياً، وأن من أهم مصادر المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ قرار الاستثمار الأخلاقي؛ التقارير المالية، وتقارير السماسة، وتقارير وكالات الأنباء، والزيارات الميدانية للشركات،

كما توصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة وهي أن المعلومات التي تقيمها التقارير المالية بوضعها الراهن هي معلومات غير كافية لأغراض اتخاذ قرار الاستثمار الأخلاقي، لذا يجب أن تتضمن أو يلحق بها قوائم وتقارير تفصح عن المعلومات ذات السمعة الاجتماعية، خاصة بشأن مدى كفاءة الوحدة في تخطيط وتنفيذ أنشطة اجتماعية بيئية .

ويُقاس الإفصاح المحاسبي البيئي بكمية ومحتوى المعلومات الخاصة بنفقات وتكاليف ومؤشرات أداء الأنشطة اللازمة لمكافحة تلوث البيئة، والمفصح عنها في صورة قوائم وتقارير مالية ملحقّة، أو مرفقات بالتقارير المالية السنوية للشركة، ويمكن أن يشمل هذا الإفصاح قوائم مالية منفصلة لأنشطة مكافحة التلوث وموازنات تقديرية رأسمالية وتشغيلية لنفقات ومصاريف تشغيل أنشطة مكافحة التلوث وبياناً بأنواع مخلفات الإنتاج الضارة والمعدلات القصوى للتلوث وبياناً القضايا المرفوعة على الشركة من جانب المتضررين من التلوث و بياناً بالالتزامات البيئية المتوقعة نتيجة لتلوث البيئة والتكاليف المقدرة لمواجهتها و بياناً بنسبة الإنفاق على أنشطة مكافحة التلوث إلى إجمالي النفقات الرأسمالية للشركة وبياناً بنسبة مصاريف تشغيل أنشطة مكافحة التلوث إلى صافي دخل الشركة . (علي ، سابق : 62) .

وتُقاس أهمية المعلومات التي يوفرها الإفصاح البيئي من وجهة نظر متخذي قرار الاستثمار وأثر هذه المعلومات على القرار نفسه، من خلال الصورة التالية : (علي ، سابق : 63) الاستثمار في أسهم الشركات ذات الكفاءة في مكافحة التلوث، عكس الشركات المتقاعسة في هذا الشأن، والاستثمار في أسهم الشركات التي لديها موازنات رأسمالية وتشغيلية لأنشطة مكافحة التلوث عكس الشركات التي ليس لديها خطط وموازنات مماثلة، تغيير الانطباع السيئ عن الشركات بشأن تلويثها للبيئة، وإعادة النظر في تقدير مستوى الخطر، وعائد الاستثمار في أسهم الشركة نتيجةً لمدى كفاءة أدائها الاجتماعي البيئي .

وأياً كانت وسيلة الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي فإن التحدي الأكبر أمام المحاسبة البيئية أن تنتج معلومات تساعد أصحاب المصلحة في الوحدة بصفاتهم

المسئول على الرقابة الاجتماعية البيئية على إدارة الوحدة ذاتها كوكيل، وعلى الرغم من أن التزام الوحدات الإفصاح الاجتماعي عامة والبيئي خاصة سيجعل إدارتها مسئولة اجتماعياً بدرجة أكبر إلا أن النقد الموجه للمعايير المحاسبية سيظل يدور حول قصورها عن ضبط وتنظيم القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية بنفس كفاءة دورها في ضبط وتوجيه القياس والإفصاح الاقتصادي المالي .

محددات الشركات للإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي :

تشمل محددات اتجاه الشركات للإفصاح الاجتماعي البيئي كلا من : الأداء الاقتصادي للشركة، وحجم الشركة وطبيعة النشاط، ووفقاً لبعض الدراسات السابقة التي درسها الباحث فإن المحددات تقاس كالآتي :

- **الأداء الاقتصادي:** ويعني ان زيادة نمو الاداء الاقتصادي للوحدة المحاسبية يؤدي الى زيادة حجم الأداء الاجتماعي البيئي ومدى الإفصاح عن هذا الأداء. (الشيرازي ، سابق ، 353) .

- **حجم الشركة:** يقاس حجم الشركة بإجمالي الأصول وحجم وقيمة المبيعات (علي، 1987 : 63)، وبالتالي من المتوقع زيادة الأداء الاجتماعي البيئي والإفصاح عن هذا الأداء مع زيادة حجم المنشأة أو الشركة (علي ، 1987 : 63)، وبمعنى اخر يمكن القول : إنه كلما زاد حجم الشركة مقاساً بكمية وقيمة مبيعاتها و إجمالي أصولها، زاد استعداد إدارتها للإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي وبالتالي يزداد إدراك متخذي قرار الاستثمار فيها لأهمية ما يوفره هذا الإفصاح لهم من معلومات .

- **طبيعة النشاط:** وتقاس بنوع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة ومنها صناعات ذات تأثير سلبي متوقع في البيئة مثل : صناعة الورق و الكيماويات و الأسمدة، الأغذية و المنظفات والبتترول، وغيرها ، وهذا يعني أن طبيعة النشاط الذي تنتمي إليه الشركة تقترض على الإدارة ضرورة الإفصاح عن أدائها الاجتماعي البيئي .

موقف المشرع اليمني من حماية البيئة:

لم يكن المشرع اليمني إيجابياً في إلزام المنشأة التي تمارس نشاطاً ذا آثار سلبية على البيئة بالإفصاح عن أضرارها بقدر ما كان عصبياً في وضع ضوابط للحد من تلوث البيئة، ووفقاً للقانون رقم 26 لعام 1995 (قانون البيئة ، سابق ، 26) فقد عرفت المادة (2) من الفصل الأول في البند (5) تلوث البيئة، بأنه قيام الإنسان بشكل مباشر أو غير مباشر ، إرادي أو غير إرادي بإدخال أي من المواد والعوامل الملوثة في عناصر البيئة الطبيعية ، والذي ينشأ من جرائه أي خطر على صحة الإنسان أو الحياة النباتية والحيوانية أو أذى للموارد والنظم البيئية ، أو تأثير على الاستخدامات المشروعة على البيئة ، أو تتداخل بأي شكل في الاستمتاع بالحياة والاستفادة بالملكات .

ووفقاً للمادة (5) في الفصل الثالث في البند (1) ينشأ برئاسة مجلس الوزراء مجلس يسمى (مجلس حماية البيئة) يتبع مجلس الوزراء الذي يتولى قرار إنشائه وتحديد اختصاصاته ومهامه التنفيذية، و المجلس هو جهاز الدولة الرسمي الذي يضطلع بوضع السياسة العامة الوطنية لحماية البيئة والرقابة عليها والقيام بالتنسيق مع الجهات المختصة لتنفيذ تلك السياسة بعد إقرارها من مجلس الوزراء وعلى كل جهة مختصة التقيد والالتزام بالتنفيذ للقرارات والتوصيات الصادرة من المجلس

ويقضي قانون حماية البيئة اليمني من خلال بعض مواد على ما يلي :

- على المؤسسة وضع المعايير والاشتراطات الواجب على أصحاب المشروعات والمنشآت الالتزام بها عند الإنشاءات أو أثناء التشغيل، والمتابعة الميدانية لتنفيذ هذه المعايير واتخاذ الإجراءات القانونية ضد المخالفين لهذه المعايير والشروط، ووضع المعدلات والنسب اللازمة لضمان عدم تجاوز الحدود المسموح بها للملوثات، والتأكد من الالتزام بهذه المعدلات والنسب، كذلك وضع أسس وإجراءات تقييم التأثير البيئي للمشروعات، أو اقتراح اليات اقتصادية لتشجيع الأنشطة المختلفة على اتخاذ إجراءات منع التلوث .

- على أصحاب المصانع والشركات التي تنبعث منها ملوثات البيئة تركيب أجهزة لمنع الآثار البيئية أو تقليلها والتحكم في الجزئيات الممكنة قبل انبعاثها من المصنع أو الشركة، إلى الحد المسموح به بموجب التعليمات التي يصدرها مجلس المؤسسة لهذه الغاية، ومما يؤخذ على القانون أنه لم يلزم أصحاب المنشآت والشركات التي لها أثر بيئي بأن تحتفظ بسجل لبيان تأثير نشاط المنشأة على البيئة لأغراض المتابعة، وعند الخروج عن المعدلات المسموح بها، يلزم إزالة الأضرار خلال مدة يحددها القانون وإلا اتخذت ضد صاحب المنشأة الإجراءات القانونية والمطالبة بالتعويض عن الضرر .

وباستقراء مواد القانون يمكن القول: إن المنشآت التي تمارس نشاطاً يضر بالبيئة تخضع للرقابة عند الترخيص بالعمل وأثناء العمل وتتعرض لعقوبات قانونية في حالة الخروج على هذا القانون، إذن السؤال هنا هل تفصح المنشأة التي لا تخرج على القانون، أو حتى التي خرجت أو تخرج عليه عن أدائها في مجال مدى الالتزام بقانون حماية البيئة على الأقل، خاصة إذا كانت المنشأة من الشركات التي تعد كبيره ، وتزاوّل نشاطاً يفترض أنه قد يضر بالبيئة، مثل الشركات الكيماوية، والصلب، وصناعة الورق، والأسمدة وغيرها.

النظرة المستقبلية للمحاسبة البيئية :

إن مزيداً من الدراسات المستقبلية سيكون كفيلاً بتنظيم العلاقة بين المواد الطبيعية والبيئية والتنموية، وهو أمر لا مفر منه وخاصة في ظل التزايد المستمر للسكان في دول العالم، والذي لا تقابله زيادة مماثلة في حجم الموارد الطبيعية المتاحة، ومما يؤدي إلى إلحاق الأضرار المختلفة بالبيئة نتيجة زيادة المستهلك من هذه الموارد .

ولذا فإنه لكي يمكن توفير المعلومات العينية والمالية التي تحقق التوازن المطلوب بين الموارد الطبيعية والبيئية مع الأخذ بالحسبان التغيرات المتوقعة في حجم هذه الموارد، وفي عدد السكان على مستوى الدولة الواحدة، وعلى مستوى العالم في المستقبل، فإن الإطار المتوقع للمحاسبة البيئية يتكون مما يلي (الفضل ، سابق ، 262) .

أولاً: دليل الموارد الطبيعية والبيئية:

وجود تباين في أنواع الموارد الطبيعية من دولة إلى أخرى، فيتعين إعداد دليل يوضح الأنواع الرئيسية والفرعية لهذه الموارد وتبويبها لمناطق تواجدها مع تحديد الخصائص البيولوجية الفنية لها، فضلاً عن إعداد دليل يوضح المعدلات الخاصة بالمعايير البيئية بالدولة وبمناطقها المختلفة، ويشمل الدليل الكود الرقمي والمسميات لكل حساب من حسابات الموارد الطبيعية وحسابات العناصر البيئية المختلفة .

ثانياً: السياسات المحاسبية لتطبيق نظم المحاسبة الاجتماعية البيئية:

تعد السياسات المحاسبية من أهم المقومات التي يعتمد عليها نجاح النظام المحاسبي في توفير البيانات اللازمة لإعداد تقارير محاسبية دورية لمساعدة الأجهزة المعنية بالدولة في إدارة الموارد الطبيعية والبيئية وراقبتها، ومن أهم هذه السياسات:

1- التسجيل للأحداث الماضية لحركة الأنشطة المرتبطة بالموارد الطبيعية خلال مدة زمنية معينة، مثل الأنشطة التي أدت إلى زيادة أو تخفيض معدلات ثاني أكسيد الكربون في الهواء الجوي، وغيرها من الأنشطة التي ترتب عليها أحداث محاسبية تم إنجازها خلال مدة محاسبية ماضية معينة .

2- إجراء التسجيل المحاسبي لعمليات الموارد الطبيعية المتوقع حدوثها خلال مدة أو مُدد زمنية، وتعد نظرية القيد المزدوج من النظريات المحاسبية الملائمة للتطبيق لإجراء التسجيل المحاسبي، وذلك لأغراض إعداد مراكز مالية دورية للموارد الطبيعية والبيئية بدول العالم المختلفة.

ثالثاً: التقييم المحاسبي للعمليات الاجتماعية البيئية :

ويتم الاعتماد على الوحدات العينية، الطبيعية للموارد الطبيعية والبيئية، وذلك لأغراض حصر الأرصدة المتاحة منها في بداية المدة المحاسبية، والتغيرات الموجبة والسالبة التي طرأت على هذه الموارد المتاحة خلال المدة، وأيضاً الأرصدة الموجودة فعلاً من هذه الموارد البيئية والطبيعية في نهاية هذه المدة، كما يكون من الضروري

تطبيق مفاهيم التقييم والقياس المالي أو النقدي لهذه العمليات، ومن أهم هذه المفاهيم مفهوم التكلفة الفعلية، وتكلفة الفرصة، وتكلفة الإصلاح، والعلاج البيئي، والتكلفة البيئية الجارية .

رابعاً: التقارير المحاسبية الدورية الاجتماعية البيئية:

إن تطبيق نظم المحاسبة البيئية يؤدي إلى إعداد معلومات مالية ومحاسبية تفيد في أغراض متابعة ورقابة الموارد الطبيعية، وأيضاً مدى التحقق من تطبيق المعايير البيئية بالمناطق الجغرافية المختلفة بالدولة، ويتطلب عرض هذه المعلومات بأسلوب يمكن من الاستفادة منها ضرورة تبويبها في مجموعة من التقارير المحاسبية الدورية، وتتكون هذه التقارير مما يلي: (عبدالمجيد، 1986: 97-98)

- أ- تقارير أرصدة الكميات المتاحة من الموارد الطبيعية المتاحة أول المدة .
- ب- تقارير المعدلات السائدة من عناصر تلوث الهواء، والمياه، والضوضاء، وتلوث التربة أول المدة.
- ج- تقارير كميات الموارد الطبيعية (الأراضي و الطاقة و الأخشاب و الغابات و المياه) المضافة خلال المدة .
- د- تقارير الكميات المستنفذة (المستخدمة) من الموارد الطبيعية خلال المدة.
- هـ- تقارير التغيرات السالبة والموجبة في معدلات تلوث البيئة خلال المدة.
- و- تقارير التقييم المحاسبي والمالي للموارد الطبيعية المضافة والمستنفذة خلال المدة.
- ز- تقارير تقييم عائد التغيرات الموجبة والسالبة لعناصر تلوث البيئة عن المدة المحاسبية وخسائر ها .

المبحث الرابع

الإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي ومشكلاته

- الإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي .
 - مجالات الإفصاح
 - نطاق الإفصاح
 - شكل الإفصاح
 - مكان الإفصاح
- إسهامات الهيئات العلمية والمهنية في الإفصاح الاجتماعي و البيئي .
- مشكلات الإفصاح الاجتماعي و البيئي .
 - رسملة أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية .
 - الالتزامات الشرطية .
 - الإفصاح عن الالتزامات البيئية .

المبحث الرابع

الإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي ومشكلاته

الإفصاح المحاسبي الاجتماعي و البيئي

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة والتي تستخدم لأغراض عدة، ويعرف الإفصاح بأنه "توفير المعلومات الملائمة والكافية سوى محاسبية أو التاريخية التي حدثت والمتوقع حدوثها وتصرح عنها الإدارة ضمن التقارير التي تصدرها بهدف استخدامها من المستفيدين لتلبية حاجاتهم الخاصة لاتخاذ القرارات الاستثمارية". (مصيص، 1994: 14).

أما مجلس المبادئ المحاسبية (APB) فيرى أن الإفصاح المحاسبي هو أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد التحكم عليها من جهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم وتهتم الدولة لغرض الضرائب والدائنين لبيان مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد التزامات، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء وأي معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة" (عابد، 2006: 97) ويعرف الإفصاح المحاسبي بأنه "المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح اية معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية أو تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة وتتضمنها التقارير المالية". (خشامة، 2006: 97)

كما عرف على أنه " بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها، إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها فهو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها أو اظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا أن تظهر المعلومات في التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل". (الحواتمة، 2010: 18).

وكذلك عرف على أنه " هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء أكانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش أو الملاحظات المكملة في الوقت المناسب مما يجعل المعلومات المالية ملائمة وغير مضللة لمستخدمي الإبلاغ المالي من الأطراف الخارجية، وكذلك يعد الإفصاح من أدوات الاتصال الذي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي". (الشعباني و الناصر، 2012: 395)

والقاعدة العامة أن يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لمستخدميها فهو "الإظهار الكامل والواضح للحقائق أو الاحوال أو الظروف المختلفة في قائمة المركز المالي والتقارير المالية الأخرى ...". ويتحقق ذلك من خلال : (شهير ، سابق : 92)

- 1- المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المنشأة .
 - 2- الصدق المحاسبي في بيانات القوائم والتقارير المالية والاجتماعية .
 - 3- تقديم بيانات غير متحيزة عن حقائق النشاط الاقتصادي والاجتماعي .
- إن نطاق الاهتمام الإعلامي بالإفصاح المحاسبي لم يعد قاصراً على فئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح، وإنما يجب أن يمتد ليأخذ في الحسبان أثر المعلومات المحاسبية ومدى فائدتها في توجيه سلوك كافة القطاعات، ويعد ذلك تجسيداً للاتجاه الحديث في الإعلام المحاسبي، الذي ينقل المعلومات صوب أهداف أكثر اتساعاً بحيث تتضمن خدمة المجتمع بأكمله والعمل على زيادة رفاهيته، وقد أعدت لجنة المعايير المحاسبية "نشرة تسمى تقرير الشركة أوضحت فيه أثر التغيير الاجتماعي على إعداد التقارير المالية، وافترضت إعداد قوائم إضافية بالإضافة للتقارير التقليدية لإظهار أثر الأداء الاجتماعي على المنشآت والإفصاح عنها للأطراف المهمة به". (العراقي ، 1986 : 176) .

وقد ترتب على ضرورة الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي للمنشآت والطبيعة المميزة لهذا النشاط أنه أصبح ينظر إلى الإفصاح المحاسبي للأداء الاجتماعي البيئي من عدة زوايا، هي (شهير ، سابق : 93-95) .

مجالات الإفصاح: وهي الأنشطة التي تتعلق بالموارد البشرية والأنشطة الخاصة بحماية البيئة، وخدمة المستهلك والأنشطة الخاصة بالمساهمة في خدمة المجتمع بشكل عام، والتفاعل مع المجتمع المحلي.

نطاق الإفصاح : يتحدد نطاق أو مدى الإفصاح بثلاثة اتجاهات:

أولها: وصف الأداء الاجتماعي البيئي للمنشأة بصورة إنشائية، وأحيانا قد يستعان ببعض المؤشرات الكمية كالأرقام، والنسب، والإحصائيات، ولا يتضمن الإفصاح في مثل هذه الحالة قيمة التكاليف أو المنافع البيئية والاجتماعية .

ثانيها: الإفصاح عن التكاليف الاجتماعية والبيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية والاجتماعية بدعوى الصعوبات التي تواجه قياس المنافع .

ثالثها: أن يتضمن التقرير الاجتماعي التكاليف والمنافع الاجتماعية والبيئية.

شكل الإفصاح: يمكن تقسيم شكل وطريقة الإفصاح إلى ثلاثة طرق أساسية هي:

أولها: التقارير الوصفية البحتة وهي لا تحمل أي نوع من التعبير الكمي فهي غير مدعمة بالأرقام أو الإحصائيات.

ثانيها: التقارير الكمية وهي المدعمة بالأرقام، والإحصائيات، والنسب، والمعدلات، أي يتم استخدام التعبير الكمي سواء النقدي أم غير النقدي، وهذا الشكل من التقارير هو أكثر التقارير الاجتماعية البيئية شيوعاً.

ثالثها: التقارير المعبر عن جميع عناصرها بوحدة نقدية.

مكان الإفصاح: يتم تحديد مكان الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي بثلاثة أساليب هي:

الأول: أن يتم الإفصاح في تقارير منفصلة عن التقارير المالية وملحقاتها وبغض النظر عن شكل التقرير من حيث كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا، وسواء كان الإفصاح شاملاً أم جزئياً.

الثاني: يفضل أن يكون الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي ضمن التقارير المالية التقليدية أي في صلب التقارير المالية بوصف أن المعلومات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية متكاملة وتشكل مع بعضها التعبير الكامل والشامل عن أداء المنشأة .

الثالث: يقتصر الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في التقرير السنوي للمنشأة، أو في تقرير مجلس الإدارة، ويتم ذلك في جزء مستقل من التقارير السابقة معنوناً بعنوان يفيد مضمونه ، كالتقرير الاجتماعي البيئي، أو تقرير المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

وقد يأتي الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في التقارير السابقة مختلطاً مع موضوعات أخرى، وقد يتم الإفصاح بتقرير منفصل عن التقارير الأخرى ، إذ قد يأخذ شكل كتيب أو ما شبه ذلك.

إسهامات الهيئات العلمية والمهنية في مجال الإفصاح الاجتماعي و البيئي:

أكدت هذه الهيئات على ضرورة إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمشروع وذلك بالإفصاح عن المعلومات الاجتماعية البيئية والمعلومات المالية. ويلاحظ المنتبع لجهود المنظمات المهنية ازدياد اهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع، من خلال قيامها بالعديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على الإفصاح البيئي ويتضح ذلك كما يلي:

1/3 : جهود المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية:

لقد صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للشركات وان لم يتناولها بصورة مباشرة في شكل معيار مستقل، حيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لم يتناول القياس والإفصاح المحاسبي للبيئتين بصورة مستقلة بل تناولها في سياق

المعالجة المحاسبية والإفصاح عن البنود الاحتمالية ضمن المعيار رقم (5) للإشارة عن احتمال حدوث خسارة احتمالية Contingent Loss يجب أن تكون متاحة عندما يتم إعلام الشركة عن وضعها كطرف محتمل مساءلته Potentially Responsible Parties، وعلى الرغم من ذلك قد يصعب تقدير الالتزام بطريقة معقولة . ولغرض تفسير المعيار رقم (5) فقد أصدر الـ FASB عدة تفسيرات منها التفسير رقم (14) والخاص "بالمحاسبة عن الظروف الطارئة" والتفسير رقم (39) والخاص بتسوية المبلغ المرتبط بعقود معينة . وقد انبثقت عن FASB مجموعة فرق عمل القضايا الطارئة Emerging Issues Task Force وقد قدمت هذه المجموعة العديد من الإصدارات منها الإصدار رقم 8-90 الخاص برسمة تكاليف معالجة التلوث البيئي، والإصدار رقم 5-93 الخاص بإرشادات المعالجة المحاسبية للعناصر البيئية.

وبالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بواسطة المعيار الأمريكي رقم (5) فقد تطلبت نشرة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكي SEC Staff Accounting Bulletin No. 62 والمحاسبة والإفصاح عن الظروف الطارئة " Accounting and Disclosures Relating to "Contingencies"، ورأي مجلي مبادي المحاسبة APB Opinion 20 الـ B Opinion 20 "Relating to" المحاسبة الأمريكية رقم () فقد تطلبت نشرة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية ن البنود الاحتمال الخاص بالتغيرات المحاسبية "Accounting Changes"، وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPASOP 94-6 الإفصاح عن مخاطر هامة وحالات عدم التأكد معينة " Disclosure of Certain significant Risks and "Uncertainties" والبيان SOP No 96-1 الخاص بالالتزامات البيئية " Environmental Remediation Liabilities"، النشرات 144,143 (2002) FASB بشأن المحاسبة عن التكاليف البيئية .

وبالمقارنة بين متطلبات الإفصاح البيئي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية وتنظيم تداول الأوراق المالية يتضح وجود تباين بينهما، وفقاً للمعيار رقم (5) لمجلس معايير المحاسبة المالية إذا كانت الخسارة غير محتملة بدرجة كبيرة ولا يمكن تقديرها بشكل معقول فإنه يتم الإفصاح بملاحظة فقط ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية . وعلى الجانب المقابل يتم الإفصاح في سياق الالتزامات الشرطية الناتجة عن التلوث البيئي، وغالباً ما تكون هذه الالتزامات ناتجة عن الخروج عن القوانين المنظمة للبيئة فيما يتعلق بتلوث الهواء والماء أو التربة، والنفايات الخطرة. بينما جاءت متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية متضمنة عدم الحاجة إلى الإفصاح إذا قررت الإدارة احتمال عدم وقوع الالتزام . أما إذا كانت الإدارة لا تستطيع ذلك يكون الإفصاح مطلوباً، ويجب على الإدارة تقييم آثار ذلك بشكل موضوعي بافتراض وقوع حدث أو التزام غير مؤكد (السقا، 1999).

ويتبين مما تقدم أن هذا التباين بشأن الإفصاحات البيئية المطلوبة يرجع إلى المستوى الاحتمالي لوقوع الخسارة، حيث تبنى مجلس معايير المحاسبة المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة كبيرة، بينما تبنت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة معقولة .

2/3 : جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

أصدرت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية أطلقت عليها " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية". والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بعنوان " عرض البيانات المالية"، والذي نص في فقرته التاسعة على "تقدم العديد من المنشآت خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات، حيث تكون العوامل البيئية هامة، ويشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية، إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية". كما أضاف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) تحت عنوان "الممتلكات والمصانع والمعدات" في فقرته الثالثة عشر أنه " يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات، وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إلا أنه يمكن أن يكون ضرورياً للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى، وهنا يعتبر الحصول على هذه الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للاعتراف به (كأصل) كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو تم تملكها، فعلى سبيل المثال، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، ولذا تعالج "وسائل المناولة" كأصل إلى الحد القابل للاسترداد، لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية".

3/3 : جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

ورد في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2004م ضمن إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي مجموعة من معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالأمر البيئية. ومن هذه المعايير، معيار المراجعة الدولي رقم (250) بعنوان " مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية". وجاء في محتويات المعيار أنه " عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وكذلك عند تقديم وإبلاغ نتائجها، يجب على المراجع أن يدرك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية" (نص الفقرة الثانية)، كما جاء في الفقرة الخامسة من المعيار أنه " تختلف علاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية اختلافاً كبيراً، حيث تحدد بعض منها شكل

ومضمون البيانات المالية للمنشأة، أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يجب ان يتم، بينما توجب القوانين والأنظمة الأخرى على الإدارة الالتزام بها، أو تضع الشروط التي يسمح بموجبها للمنشأة بإدارتها عملها، فهناك منشآت مشمولة بالقوانين والأنظمة التي لها علاقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام، مثل (المنشآت المتعلقة بالسلامة والصحة البيئية)، وإن عدم الالتزام بمثل هذه القوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المنشأة كالغرامات وقد تصل إلى حد التوقف عن النشاط كلية. وذكرت الفقرة (14) أنه " يطلب من المراجع على وجه الخصوص، وكجزء من عملية مراجعة البيانات المالية، والتقارير عما إذا كانت المنشأة تلتزم بنص فقرات القوانين والأنظمة". وفي حالة عدم الالتزام، على المراجع وبأسرع وقت ممكن إبلاغ لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك بالشكل المناسب.

وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) بعنوان " اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية" متضمناً مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع والمتعلقة بالأمور البيئية، والتي توضحها الفقرات التالية :

أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المنشآت، وقد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة، على بياناتها المالية، كما أنها أصبحت تثير اهتمام متزايد من مستخدمي البيانات المالية، لذا فإن إقرار وقياس هذه الأمور والإفصاح عنها هو من مسؤولية الإدارة (الفقرة الأولى).

نصت الفقرة الثانية على أنه " عندما تكون الأمور البيئية هامة لمنشأة ما، فقد تكون هناك مخاطر بوجود معلومات خاطئة جوهرياً في البيانات المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ومن هنا يحتاج المراجع إلى مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية".

نصت الفقرة العاشرة على أنه " تتحدد الأمور البيئية بالمبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها، عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة، وعواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين".

تتضمن الفقرة الحادية عشر أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية، منها :-
صدور قوانين وأنظمة بيئية تتطلب وقف أو تعطيل أصول معينة، ومن ثم شطب تكلفتها.
ال فشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، أو في التخلص من النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي، مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية .

تتكبد بعض المنشآت كالصناعات الاستخراجية أو الكيماوية، أو شركات إدارة النفايات التزامات بيئية تنجم عن مبادرات طوعية، فعلى سبيل المثال قد تسبب منشأة ما تلوثاً في البيئة، ومع عدم وجود إلزام قانوني فإنها تقرر معالجة هذا التلوث ، حفاظاً على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع .

حاجة بعض المنشآت الى الإفصاح عن وجود التزامات محتملة تتعلق بأمور بيئية، يصعب تقديرها بشكل معقول .

نصت الفقرة الثامنة والعشرين على " أن أحد إمكانيات المراجع الحصول على فهم لرقابة المنشأة على الأمور البيئية يكون بالاطلاع على تقرير للمنشأة عن الأداء البيئي، حيث يفصح هذا التقرير عن التزامات وسياسات المنشأة البيئية".

يجب على إدارة المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ عن حوادث سابقة، والقوانين المتعلقة برقابة التلوث أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات، والتراخيص البيئية التي تحدد شروط تشغيل المنشأة من وجهة نظر بيئية (الفقرة الثلاثون).

نصت الفقرة الأربعون على أنه " عند تنفيذ عملية المراجعة، قد يلفت انتباه المراجع أدلة تشير إلى وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية مثل وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية هامة، أو مخالفة للقوانين والأنظمة البيئية، والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع أو الصادرة من الوكالات المختصة .

يراعي المراجع عند إبداء رأيه حول البيانات المالية، ما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم، أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المناسب. (الفقرة التاسعة والأربعون).

4/3 : جهود منظمة المعايير الدولية (ISO) :

تعمل (ISO) International Standards Organization منذ عام 1993م جاهدة على إعداد معايير دولية للإدارة البيئية، وتهدف تلك المعايير إلى التحسين المستمر لنظام الإدارة البيئية المزمع تطبيقه في أي شركة وأن يتم تطبيق تلك المعايير بطريقة اختيارية. وفي سبيل التحسين البيئي المستمر في نطاق عالمي أصدرت منظمة القياسات العالمية الأيزو (ISO) معاييرها (ISO 1400) وذلك بعد إصدارها لمعايير (ISO 9000) لإدارة الجودة الشاملة، وتسمح هذه المعايير للإدارة العليا بتقييم وتحسين الأداء البيئي. وتغطي معايير (ISO 1400) والتي صدرت ونشرت في سبتمبر 1996م ستة مجالات بيئية وهي : نظم الإدارة البيئية، والمراجعة البيئية، والملصقات البيئية، وتقييم الأداء البيئي، ودورة حياة المنتج، والجوانب البيئية لمعايير المنتجات. ويلاحظ أن معايير (ISO 1400) قدمت أسلوباً لمساعدة إدارة الشركات في إظهار التزامها بالحفاظ على البيئة، كما أن هذه المعايير تسمح للشركات بطريقة اختيارية بتوضيح مسؤوليتها تجاه البيئة وتخطيها للحوادث الجغرافية والثقافية عند تبنيها لتلك المعايير. وقد أوضح كل من (Peter, and Sarah, 2006) أن معايير (ISO 1400) سوف تؤدي إلى : إزالة عوائق التجارة، تعزيز التناسق والقدرة على التنبؤ، تحسين الأداء البيئي، تدعيم الشركات والمنظمات في توضيح التزاماتها

البيئية، تدعيم الشركات والمنظمات في تحسين صورتها أمام المجتمع، توضيح مصداقية تقرير الأداء، جعل الثقافة الداخلية للشركة أكثر حساسية تجاه المسائل البيئية .

مشكلات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي:

تفشل النظم المحاسبية الحالية في الأخذ بعين النظر التكاليف البيئية، ويتم تجميع الكثير منها ضمن التكاليف الإضافية، ويؤدي ذلك إلى اختيار المزج الخاطئ للمنتجات، والتسعير غير الدقيق للمنتجات ، والقبول أو الرفض غير الملائم لبدائل الحد من التلوث البيئي، ونعرض فيما يلي أهم مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي للمنشأة، التي تواجه المحاسب عند إعداد التقارير المالية، او تواجه المراجع على حد سواء عند التحقق من صدق وعدالة التقارير المالية.(السقاء، سابق : 321-324).

أولاً: رسملة أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية:

قد تتحمل المنشأة مبالغ كبيرة عند تحليل المشاكل البيئية تربط باستئجار خدمات الخبراء للمساعدة في إزالة النفايات السامة، وفي القضاء على آثارها ومنع التلوث مستقبلاً، وفي مواجهة مثل هذه القضايا توصل مجلس المحاسبة الدولية فيما يتعلق برسملة أو غير رسملة مثل هذه التكاليف إلى أنه بشكل عام ينبغي تحميل تكاليف معالجة التلوث البيئي على النفقات.

ثانياً: الالتزامات الشرطية:

تتمثل الالتزامات الشرطية في الالتزامات التي يرتبط وجودها أو تحديد قيمتها أو تاريخ الوفاء بها بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث معينة مستقبلاً، ويعد مفهوم الخسائر المحتملة أكثر شمولاً من مفهوم الالتزامات المحتملة بوصفها تشمل – بالإضافة للالتزامات المحتملة أو الشرطية – أي خسارة يحتمل حدوثها بسبب تلف يحتمل حدوثه في الأصول .

ويشير روسي (Roberts ، 1992: 47) إلى أن تقدير الالتزامات البيئية يواجه بعدد كبير من المشاكل، أهمها التعقد التام لمواقع النفايات، وتحديد المستوى المقبول لنظافة وتنقية البيئة، بالإضافة إلى الالتزامات والمسئوليات المشتركة بين عدة أطراف مسؤولة، ويضفي ذلك في حالة من عدم التأكد تصاحب تقدير هذه الالتزامات.

والالتزامات الشرطية الناشئة عن تكاليف تنقية البيئة ينبغي المحاسبة عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المبينة في المعيار المحاسبي رقم (5) لمجلس معايير المحاسبة المالية، وتعد تقديرات الخسائر المحتملة طبقاً لهذا المعيار مسألة معقدة وشاملة، نظراً لارتباط هذه الخسائر المحتملة بمدى واسع من الأحداث ربما يشمل أموراً تكون خبرة المحاسب أو المراجع فيها قليلة، مثل الخسائر المحتملة

المتعلقة بتلوث البيئة، ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الشروط التالية للاعتراف بالخسائر المحتملة وما يتبعها من الالتزامات: (السقاء ، سابق : 322).

1- أن يكون احتمال حدوث أو وقوع الخسارة في المستقبل كبيراً.

2- إمكانية تقدير مبلغ الخسارة بطريقة معقولة .

وتتضمن الإرشادات المحاسبية المتعلقة بتفسير المعيار رقم (5) (FASB ، 1975) في سياق الالتزامات البيئية، والعلامات الإرشادية المتعلقة باستحقاق الالتزامات المقدرة وتقويمها ، والعوامل المؤثرة في مبلغ أو مقدرة الالتزامات، والتكاليف التي يجب تضمينها في الالتزام المستحق، وأمثلة لبند التكاليف المباشرة التفاضلية التي تدخل في الالتزامات المستحقة، وتعد هذه الإرشادات مفيدة لكل من المحاسبين والمراجعين.

ثالثاً : الإفصاح عن الالتزامات البيئية:

مهنة المحاسبة ينقصها الوضوح والتحديد بشأن التقرير عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة، ويظهر ذلك في اختلاف متطلبات كلاً من مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بشأن الإفصاح البيئي على النحو الآتي: (السقاء ، سابق : 323).

1- وفقاً للمعيار رقم (5) لمجلس المحاسبة المالية، إنه إذا كانت الخسارة غير محتملة بدرجة كبيرة، ولا يمكن تقديرها بشكل معقول فإنه يتم الإفصاح بملاحظة فقط ضمن الإيضاحات المرفقة بالتقرير المالية، وعلى الجانب المقابل يتم الإفصاح في سياق الالتزامات الشرطية الناتجة عن التلوث البيئي، وغالباً ما تكون هذه الالتزامات نتائج الخروج عن القوانين المنظمة للبيئة، فيما يتعلق بتلوث الهواء، والماء، او التربة، والنفايات الخطرة .

2- جاءت متطلبات هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية في نشرتها Financial Reporting (SEC 1989) Release No.36(SEC 1989 ، 1989) متضمنة عدم الحاجة الى الإفصاح إذا قررت الإدارة احتمال عدم وقوع الالتزام، أما إذا كانت الإدارة لا تستطيع ذلك فيكون الإفصاح مطلوباً، ويجب على الإدارة تقييم آثار ذلك بشكل موضوعي بافتراض وقوع حدث أو التزام غير مؤكد.

يتبين مما سبق أن اختلاف متطلبات الإفصاح البيئي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية يرجع الى المستوى الاحتمالي لوقوع الخسارة، وقد تبني مجلس المحاسبة المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة كبيرة، بينما تبنت الهيئة احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة معقولة.

ويرى السقاء (السقاء ، سابق : 323-324) أن التقديرات المطلوبة للخسائر المحتملة صعبة

تمام بالنسبة للإدارة، وربما أيضاً تكون أكثر صعوبة عند تقييمها بواسطة المحاسب أو المراجع، لأن

المعايير والمتطلبات السابقة في حاجة إلى وضوح وتحديد أكثر، إذ إن اختلافها تضع اعتبارات وتعقيدات إضافية تتعلق بدور المحاسب والمراجع بشأن الإفصاح البيئي، وذلك على النحو التالي:

1- تباين الإفصاح في التقارير المالية، فالإفصاحات البيئية المطلوبة وفقاً للمعيار رقم (5) تكون فقط في الملاحظات الإيضاحية للقوائم المالية، بينما الإفصاح عن المشكلات البيئية وفقاً لمتطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية يتم تضمينها في خطاب الإدارة الذي تتطلبه الهيئة، وليس من الضروري الإفصاح في الملاحظات الإيضاحية للقوائم المالية .

2- تعقد دور المراجع على حد سواء بشأن مسؤولياته في ظل معيار المراجعة

SAS, No.8(AICCPA1975) وذلك عندما يقوم وفقاً لهذا المعيار باستعراض المعلومات التي

ترد في خطاب الإدارة وفحصها ، على سبيل المثال كيف يستطيع المراجع تسويه الإفصاح عن

الالتزامات البيئية المحتملة في خطاب الإدارة إذا لم يتم الإفصاح عنها أيضاً في الملحوظات الهامشية على التقارير المالية.

لذلك فإن مواجهة الأوصاف والتعقيدات السابقة يتطلب تنسيقاً بين جهود المنظمات المهنية ومتطلباتها بشأن الإفصاح البيئي بحيث تتسق مع متطلبات الأجهزة المختصة بحماية البيئة وحاجات مستخدمي التقارير المالية، وعلى ذلك تصبح مهنة المحاسبة مطالبة بتوسيع الإفصاح في التقارير المالية مع تزايد اهتمامات أصحاب المصالح بالممارسات والسياسات البيئية للشركة لارتباطها بقرارات الاستثمار، فالإفصاحات البيئية تحدد - جزئياً - ما إذا كانت الشركة مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر على مستقبل الشركة، كما أن مستخدمي التقارير المالية يجب أن يزودوا بمعلومات تتعلق باستراتيجيات الوفاء بالالتزامات البيئية وكيفية المحاسبة عنها بالإضافة إلى أية تغطية تأمينية يمكن القيام بها (السقاء ، سابق : 324).

المبحث الخامس : الدراسات السابقة

1- دراسة (مهاوات لعبيدي، 2015) بعنوان: " القياس المحاسبي لتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي".

الدراسة هدفت إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، من بين ما توصل إليه الباحث أنه بالرغم من تأثير القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي إلا أن معظم الشركات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر الشركات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.

2- دراسة (carrier.et.all,2014) بعنوان: " الإفصاح البيئي من المحاسبة الى واقع التقرير".

ركزت الدراسة على الإفصاح البيئي المطالب به الشركات، بسبب التزايد الكبير للمعلومات المالية ذات العلاقة بالإفصاح البيئي، والتعرف الى أبرز المعوقات التي تحول دون قيام الشركات بالإفصاح عن ادائها البيئي، واعتمدت الدراسة على فحص وتحليل دراسات سابقة، وقد توصلت الدراسة الى عدة توصيات أهمها ضرورة إسهام الجهات المختصة بالشأن البيئي في تعميق مفهوم المسؤولية البيئية إسهام الجهات المختصة بالشأن البيئي في تعميق مفهوم المسؤولية البيئية وإصدار تشريعات واضحة وصارمة تلزم الشركات الصناعية بالمسؤولية البيئية والإفصاح عنها، وتزايد مطالبات الشركات بالاهتمام بالإفصاح البيئي في تقاريرها المالية.

3- دراسة (الطاهر، 2011) بعنوان: "الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية

للإسمنت المساهمة بليبيا". وقد هدفت الدراسة الى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة بالإفصاح عن الأداء البيئي ، والتعرف الى أبرز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة موضوع الدراسة بالإفصاح عن ادائها البيئي، وقد توصلت الدراسة الى نتائج أهمها: انه لا تقوم الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبياً عن ادائها البيئي وانه هناك معوقات تحد من قيام الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبياً عن ادائها البيئي ، وابرز هذه المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف لمتطلبات الإفصاح عن الاداء البيئي ، وعدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة عن الاداء البيئي ، وعدم وجود رغبة بالإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالإضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو امكن قياسها .

4- دراسة) عبد الرزاق قاسم الشحادة، (2010 بعنوان: " القياس المحاسبي لتكاليف الأداء

البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان قدرة النظام المحاسبي المطبق في الشركة السورية للأسمدة على إنتاج معلومات نافعة، يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي لأنشطتها وتحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي والرقابة عليها، وأثر ذلك في القدرة التنافسية والحصة السوقية للشركة، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها:

- وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة لالتزامها بإنفاقها مبالغ ضخمة وتحمل أعباء كبيرة للمحافظة والحد من الآثار السلبية لنشاطات المؤسسة، وهذا بدوره أدى إلى التأثير المباشر في كفاءة أدائها الاقتصادي وارتفاع تكاليف الإنتاج لديها ومن ثم ضعف قدرتها على المنافسة في مجال الجودة والتسعير؛

- تدني تحقيق الكفاءة الاقتصادية للشركة مع المحافظة على البيئة بسبب الأضرار المختلفة لنشاطاتها، كما ان الشركة تأثيرات سلبية على العاملين فيها والبيئة المحيطة بها بكل عناصرها، ورغم ذلك يتم الإبقاء على نشاطات الشركة رغم ارتفاع تكاليف النشاط لديها، وعدم التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب الحاجة إليها لعدم توافر الإمكانيات الاستثمارية البديلة.

5- دراسة (بامزاحم، 2008) بعنوان: "القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث

البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط".

استهدفت هذه الدراسة تعريف أهمية الاعتراف بالمصروفات البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان كيفية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي التي تصيب العاملين في قطاع تكرير النفط، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، كان من أبرزها:

إمكانية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي للعاملين، وذلك عن طريق قياس تكلفة العلاج والرعاية الصحية، وتكلفة الأجور المدفوعة خلال مدة العلاج والتمائل للشفاء، وقياس قيمة النقص في الطاقة الإنتاجية بسبب غياب العاملين، وقياس قيمة النقص في القيمة الرأسمالية للموارد البشرية.

إمكانية قياس الوفاة المبكرة للعاملين من جراء إصابتهم بأمراض التلوث البيئي في الشركة. وانتهت الدراسة بتوصيات عدة، كان من أهمها تطوير النظام المحاسبي المالي للشركة بحيث يمكن من خلاله إعداد تقارير محاسبية بيئية والإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية والمالية عند تبويب التكاليف لتتضمن التكاليف البيئية.

6- دراسة (أبو زيد، 2007) بعنوان: "إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية".

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية، وما تفصح عنه تلك القوائم عن حقائق العمليات التي قام المشروع بتنفيذها في نهاية مدة معينة، ودراسة ما يوجد من معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي، وتعرف الأمور البيئية من خلال التقارير المالية

أبرز نتائج هذه الدراسة ما يأتي:

عدم كفاية الأسس والقواعد الخاصة بقياس وعرض التكاليف الاجتماعية الكلية للأضرار البيئية الناشئة عن عمليات المنشأة.

صعوبة إيجاد ووضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية، إلا أنه على الرغم من ذلك يمكن استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار.

7- دراسة منير القطاوي(2007) بعنوان: "منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني"

هدفت الدراسة الى أستعرض طبيعة التكاليف البيئية ومنافع الإفصاح عن تلك التكاليف، استناداً الى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال، وقد خلصت الدراسة الى ضرورة وأهمية تحقيق متطلبات للإفصاح عن التكاليف البيئية بالنظر الى أهمية المنافع الناتجة عنها لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، وإستناداً الى ذلك فقد توصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات

- أن تهتم الهيئة العامة لسوق المال الفلسطيني بالإفصاح البيئي للشركات وبشكل خاصة الشركات الصناعية التي تسبب الأضرار بالبيئة ووضع القواعد الملزمة والمنظمة لذلك أسوة بما هو معمول في أسواق المال في الولايات المتحدة الامريكية والعديد من الدول الاوربية .
- ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية لما لها من دور اساسي وهام في تحديد تلك التكاليف وأشرها على البيانات المالية .
- ضرورة تطور أسلوب عرض التقارير المالية لكي تشمل على بيانات تفصيلية وأساسية عن الأداء الاجتماعي و البيئي للشركات الصناعية، يساعد في قياس الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات وإظهار أثره على البيانات المالية .

8- دراسة (الكشر، 2006) بعنوان: "إمكانية قياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية اليبية".

هدفت الدراسة إلى بيان الأسس والأساليب المحاسبية المستخدمة للقياس والتقارير عن التكاليف والالتزامات البيئية، وقياس التكاليف والالتزامات البيئية، والتقارير عنها، والتعرف على عناصر ومكونات التكاليف والالتزامات البيئية ووضع مؤشر أو أكثر لتوضيح مدى تأثيرها على ارباح الشركة ومركزها المالي، وقد توصلت الدراسة الى نتائج أهمها ان المسؤولية البيئية في الشركات محل الدراسة تنحصر اساسا في مكاتب ولجان السلامة العامة، وذلك من خلال ما تقوم به من إجراءات لحماية البيئة والإنتاج داخل المصانع، لا يوجد نظام قياس وإدارة التكاليف والالتزامات البيئية، مما أدى إلى غياب بعض المعلومات المهمة التي تفيد كثيرا إدارة الشركة ومستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات، وتجنب المخاطر، وتقييم الأداء البيئي للشركة، توجد صعوبة في تتبع وتحديد معظم عناصر التكاليف البيئية في الشركة، بسبب تداخل الجهود والموارد اللازمة للقيام ببعض الأنشطة البيئية مع الأنشطة المختلفة الأخرى، مما يؤثر سلباً على مستوى الإفصاح البيئي للشركة .

9- دراسة (كامل، 2004) بعنوان: "تحليل دور المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات : دراسة نظرية وعملية".

استهدفت تلك الدراسة تحليل واختبار الدور التأثيري للإفصاح عن المعلومات البيئية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، وذلك من خلال استخدام الباحث لقوائم استبيان تم توزيعها على امناء الاستثمار لا شتقاق مؤشر للإفصاح البيئي من خلال تحديد اهمية كل عنصر بقائمة الاستبيان، وتحليل الإفصاح المنشور لشركات العينة، وقد خلصت الدراسة إلى وجود اهتمام متزايد من قبل الإصدارات المهنية بشأن تنظيم الإفصاح البيئي وتحديد العناصر البيئية التي يجب الإفصاح عنها، وأن هذا الاهتمام يتضح أكثر في المعايير الدولية، وأكدت الدراسة على أهمية الإفصاح البيئي لاتخاذ العديد من القرارات بصفة عامة وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية بصفة خاصة .

10- دراسة (الخيال ومفتي، 2003) بعنوان: "أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية".

حيث قام الباحثان بدراسة استكشافية لتعرف وجهات نظر ثلاث فئات وهم الأكاديميون والمستثمرون والمحاسبون القانونيون تجاه إفصاح المنشآت في المملكة العربية السعودية. توصلت الدراسة إلى أن تعزيز سمعة المنشآت في المجتمع من أهم دوافع قبول هذه الفئات للمسؤولية البيئية والاجتماعية، وأن عدم وجود متطلبات قانونية يعد من أهم أسباب عدم الإفصاح عن هذا النوع

من المعلومات، وأن المكان المناسب للإفصاح عن هذه المعلومات - من وجهة نظر المشاركين في الدراسة - هو تقرير مجلس الإدارة.

11- دراسة (Solomon and Lewies, 2002) بعنوان: " Incentives and

"disincentives for corporate environmental disclosure

هدف الدراسة الى معرفة اسباب إفصاح الشركات البريطانية عن المعلومات البيئية، وتعرضها للمخاطر المختلفة، بالرغم من ان الإفصاح البيئي اختياريًا. وعلى الجانب الأخر لماذا تفشل الشركات في الإفصاح الملائم عن المعلومات البيئية استجابة للشعور المتزايد بأهمية الحفاظ على البيئة. ولتحقيق ذلك فقد تم الحصول على آراء عينة من معدي ومستخدمي التقارير المالية، بشأن درجة موافقتهم على مفردات قائمة من الدوافع والمعوقات المحتملة للإفصاح البيئي، وتوصلت النتائج إلى أن هناك اتفاق على الدوافع مثل الازدعان للنظم والقوانين، وقبول التغييرات في أخلاق وثقافة المجتمع، وتلبية الطلب على المعلومات البيئية، وتوصلت الدراسة إلى نتجه هامة مفادها أن الزيادة الملحوظة في الإفصاح البيئي خلال الفترة الأخيرة في بريطانيا لم ترقى إلى المستوى المطلوب، وان هذا النوع من الإفصاح يعاني عديدًا من حالات عدم الملائمة، خاصة في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم .

12- دراسة Churchill (بدوي وعثمان ، 2000 : 465)

انطلقت هذه الدراسة من النتائج التي تم التوصل إليها من المسح الشامل لأوضاع إحدى عشر شركة أمريكية بخصوص الإفصاح عن الأداء الاجتماعي، والتي من أهمها حاجة هذه الشركات إلى التعامل المنهجي مع الأنشطة الاجتماعية والتي تتطلب وجود إدارة رشيدة لقياس العمليات ذات المضمون الاجتماعي، وتأثيرها على التكلفة ولقد ميزت هذه الدراسة بين التكاليف الاقتصادية والتكاليف الاجتماعية من منطلق أن المسؤولية الاجتماعية للوحدة تعكس هدفًا متحركًا، من ثم قامت باختبار مدى تمشي بعض المفاهيم والمعايير والمبادئ المتعارف عليها مع القياس الاجتماعي بهدف تطويرها لكي تتلاءم مع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ومن امثلتها : (الوحدة المحاسبية - الاستمرار - تحقيق الايراد - مقابلة الايراد بالمصروفات - الأهمية النسبية - التحفظ - الخلو من التحيز - الثبات - الملائمة). وقد خلصت الدراسة إلى إمكانية الاعتماد على معيار الملائمة ومعيار الخلو من التحيز في القياس الاجتماعي . أما باقي المبادئ والمعايير فإنها لا تصلح بمضمونها المتعارف عليه في مجال الإفصاح عن الأداء الاجتماعي . ولذا اوصت الدراسة بمزيد من الدراسات والأبحاث التي تهدف إلى إيجاد أسس مقبولة للإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية .

13- دراسة (الشهير، 1998) بعنوان: "إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة بناء منهج للمحاسبة البيئية يقوم على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية التي يمكن من خلالها رصد الأحداث البيئية للمنشأة والتعبير عنها بشكل ملائم. اقترحت الدراسة بعض التعديلات في الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للتعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي بجانب الأداء الاقتصادي للمنشأة، منها على سبيل المثال إعادة صياغة مبدأ تحقق الإيراد ليستوعب غياب عمليات التبادل الفعلي، كما يجب أن يتسع مفهوم مبدأ تحقق المصروفات بحيث يستوعب تقييم بعض العناصر بتكلفة الفرصة البديلة.

14- دراسة (أبوبكر وعبدالكريم، 1998) بعنوان: "تقييم نظري ومفاهيمي للإطار الحالي لعملية الإفصاح والإقرار و الإفصاح الماليين للشركات المساهمة العامة المحدودة الأردنية".

استهدفت هذه الدراسة إلى إجراء تقييم نظري ومفاهيمي للإطار الحالي الذي تستند عليه عملية الإقرار والإفصاح الماليين للشركات المساهمة العامة المحدودة الأردنية ، على ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يعيشها البلد ، وذلك من أجل بيان النواقص والعيوب في هذا الإطار واقتراح مدخل بديل قد يشكل أساسا أكثر ملائمة وكفاية في البيئة الأردنية ، ومن أبرز ما يميز هذا المدخل أنه يركز على مفهومي المسؤولية الاجتماعية والمساءلة الواسعة للشركات المساهمة العامة ، واشتمل الجانب الميداني من الدراسة على إجراء مسح لاستطلاع آراء وتصورات عينة من الفئات المعنية بمهنة المحاسبة في الأردن حول :

- مفهوم المحاسبة الاجتماعية والمساءلة للشركات .
 - الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات .
 - إمكانية إلزام الشركات بالإفصاح عن هذه المعلومات من خلال التشريعات القانونية والمهنية.
 - محددات تطبيق هذا النوع من الإفصاح على الشركات الأردنية .
- وأظهرت نتائج الدراسة أن اغلبيه عينة الدراسة تؤدي فكرة وجوب قيام الشركات الأردنية بالإقرار و الإفصاح الاجتماعي ، مع اعتقاد الأفراد بضرورة وجود تشريعات قانونية ومهنية تلزم هذه الشركات بالإقرار و الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات ، تقبل المشمولين بالمسح لفكرة تعميم مسؤولية الشركات لتشمل المجتمع بأسره وليس فقط فئة المستثمرين كما هو الوضع السائد حالياً ، وأخيرا يرى أغلبية أفراد العينة انه من حق فئات متعددة في المجتمع إضافة إلى فئة المستثمرين (

كالدوائر الحكومية المختصة وموظفي الشركات والجمعيات المحلية والمستهلكين وغيرها (الحصول على معلومات كافية حول أداء الشركة وأنشطتها المختلفة .

15- دراسة (Rangamathan and Ditz, 1996) بعنوان Environmental

" Accounting: A cool for Better Management

هدفت الدراسة الى التعرف على أهمية التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية . وأهم ما توصلت اليه الدراسة أن المنفعة الإضافية لبيانات التكاليف البيئية وذلك في مجال مساعد الإدارة في تصميم برامج الإنتاج تؤدي الى تعظيم الأرباح نتجه الكفاءة في استخدام المواد الخام الصديقة للبيئة، فضلاً عن المساعدة في قياس التكلفة في المراحل المختلفة . واوصت الدراسة بضرورة استخدام الشركات للمحاسبة البيئية كأداة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة .

16- دراسة (جامبل وآخرون ، 1995) بعنوان: " الإفصاح البيئي في التقارير السنوية".

هدفت هذه الدراسة إلى بحث واختبار ماذا كان الإفصاح البيئي للشركات ذات التأثير السلبي المفترض في البيئة ، ومقيد بالبورصة الأمريكية، كافياً وملائماً لخدمة أغراض المستثمرين في الأوراق المالية لهذه الشركات، وتم فحص وتحليل الإفصاح البيئي لعينة من الشركات التي بلغت اثنتي عشرة صناعة عن الفترة من سنة 1986 وحتى سنة 1991م. وخلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تعمل في صناعات معينة مثل : تكرير البترول والصلب، والمتفجرات، والمخلفات، أفصحت بدرجة كبيرة عن أداؤها في مجال مكافحة تلوث البيئة، خاصة في السنوات الثلاث الاخيرة، وأن الإفصاح كان أكثر جودة في حالة كون الشركة مقيدة ببورصة نيويورك .

ومن أهم نتائج الدراسة أيضاً أن متخذ قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية يعتمد على المعلومات المفصحة عنها بشأن الأداء البيئي للشركات في مجال مكافحة ورقابة تلوث البيئة، وأنه لا يمكن وجود ردود فعل مختلفة من جانب سوق الأوراق المالية نحو هذا الإفصاح .

وتوصلت الدراسة إلى أن هيئة تداول الأوراق المالية بالبورصة (SEC) كانت أكثر نشاطاً من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) من حيث إصدار القواعد والإرشادات الخاصة بالإفصاح البيئي، ففي حين ركو المجلس على إصدار توجيهات بشأن المحاسبة عن نفقات ومصروفات الأنشطة البيئية، والمسئوليات العرضية البيئية، طلبت (SEC) أن تفصح الشركات المقيدة فيها عن وصف عام للنشاط، وأثر الالتزام بالتشريعات البيئية، على أصول ومصروفات وإيرادات الشركة،

ومركزها التنافسي في سوق المنتج، والدعاوي القضائية المتوقعة عند الأضرار بالبيئة وتأثيرها المالي المتوقع، والأحداث المتوقعة بيئي وتأثيرها على المركز المالي ونتائج الأعمال مستقبلاً .

17- دراسة (2)Niskala1995 بعنوان Environment Reports Short on

"Fact

هدفت الدراسة الى تبيان التغيرات التي طرأت على ممارسات أعداد التقارير البيئية بين الشركات الفنلندية، إلا أنها لم تشر الى طبيعة الارشادات أو المعايير المستخدمة في الإفصاح . ومن أهم نتائج الدراسة أن العديد من الشركات في قطاعات معينة في فنلندا تقوم بإعداد التقارير البيئية خاصة من عام (1987)، وإن طريقة الإعداد تختلف خلال سنوات الدراسة، ولكنها تركز على بيانات الجودة البيئية وليس البيانات المالية أو التكاليف البيئية . وأوصت الدراسة بضرورة تظاهر جهود المحاسبين نحو العمل على توحيد السياسات المتبعة عند أعداد التقارير عن التكاليف البيئية .

18- دراسة (3)Billing et al, 1995 بعنوان "Renewable Reporting"

هدفت الدراسة الى تبيان دور المحاسبين في أعمال مرتبطة بالبيئة وأعداد التقارير التي تظهر الأمور البيئية، لاسيما الجودة البيئية . ومن أهم نتائج الدراسة ارشادات معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية في شكل إطار في إعداد التقارير لأغراض الإفصاح والمستفيدين من عملية الإفصاح البيئي. وأوصت الدراسة الى أهمية بمجموعة من النقاط ذات أهمية خاصة بالنسبة لعمليات الإعداد والإفصاح للموضوعات في شكل تقارير دورية أو تقارير خاصة بالبيئة .

مميزات الدراسة:

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فهو :

- إن الاختبار الهادف للإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمينية ينبغي أن يركز على عدة محاور ، أهمها الوقوف على مدى إفصاح الشركات الصناعية اليمينية التي يفترض أن نشاطها يضر بالبيئة وتخضع لرقابة القانون رقم (26) لعام 1995 بشأن حماية البيئة (قانون حماية البيئة ، 1995)، ومن هنا تأتي هذه الدراسة للوقوف على رأي عينة من الشركات

الصناعية اليمنية بشأن مدى أهمية المعلومات التي يوفرها أو يجب أن يوفرها الإفصاح لهم من ناحية ، وما هي أهم محددات إفصاح الشركات عن هذه المعلومات من ناحية أخرى .

- هناك نقصاً في عدد البحوث والدراسات التي تهدف الى التعرف عن مدى التزام الشركات الصناعية والتي لها آثار سلبية على البيئة بمعايير الإفصاح الاجتماعي البيئي عن التكاليف البيئية .
- وتعد هذه الدراسة الأولى في وادي حضرموت التي تبحث في الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية .

الفصل الثالث الطريقة واجراءات البحث

- تمهيد
- مجتمع الدراسة وعينته .
- معوقات الدراسة .
- أدوات وأساليب جمع البيانات .
- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات .
- اختيار مقياس الاستبيان .
- آلية توزيع الاستبانة .
- صدق الاستبانة وثباتها .
- المعالجة الإحصائية للبيانات .
- وصف الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة وعينته .

الفصل الثالث

الطريقة واجراءات البحث

تمهيد:

تناول الباحث في هذا الفصل توضيح مجتمع البحث وعينته، وأدوات وأساليب جمع البيانات، والمعالجة الإحصائية، وصف الخصائص الديموغرافية لمجتمع وعينة البحث، و تحليل البيانات واختبار الفرضيات، كما تناول تحليل الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي الفعلي لعينة من الشركات الصناعية اليمنية، وصولاً إلى الاستنتاجات والتوصيات .

مجتمع البحث وعينته

- مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من الشركات الصناعية في الجمهورية اليمنية ،

- عينة البحث :

تم اختيار عشر شركات صناعية من الشركات المتواجدة في حضرموت كعينة لا جراء البحث الميداني لغرض التوصل الى اثبات الفرضيات وبذلك فقد تم توزيع الاستبيان على الأفراد القائمين بإعداد وتحليل التقارير المالية والعاملين في هذه الشركات المالية، وهم (المدراء - المدراء الماليين - المحاسبين - المراجعين - الإداريين)، حيث تم توزيع 142 استبانة على مجتمع الدراسة ، وقد بلغت عدد الاستبانات المستردة (120) استبانة بنسبة (84,5 %)، وتم استبعاد ما جملته (8) استبانات : منها (5) استبانات لعدم كفاءتها لإجراءات التحليل الإحصائي ، أما عدد (3) استبانات وصلت متأخرة (بعد الوقت)، وبهذا يصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (112).

• وتوقع الباحث أن سبب عدم عودة الاستبانات غير المستردة والتي تشكل نسبة (15.5%) وعدها (22) استبانة ، قد يكون تغافل بعض المستجوبين عن الاستبانات المقدمة إليهم، مما أدى إلى عدم تحصيلها كليا .

الجدول يوضح عدد الاستثمارات الموزعة والمعتمدة

النسبة	العدد	البيان
100%	142	عدد الاستثمارات الموزعة
15.5%	22	عدد الاستثمارات غير المستردة
84.5%	120	الاستثمارات المستردة
3.5%	5	الاستثمارات الملغاة
2.1%	3	عدد الاستثمارات الواردة بعد الأجل
78.8%	112	عدد الاستثمارات المعتمدة

من إعداد الباحث بناء على نتائج توزيع الاستبيان.

ملاحظات البحث

- بالرغم من الخصائص الإيجابية لأداة الاستبيان في جمع آراء أفراد العينة، وبالرغم ما يوفره للمجيب من فرصة في الإجابة والتفكير، إلا أنه ضمن إطار هذه الدراسة لم تسلم هذه الأداة من بعض المشاكل والسلبيات والمتمثلة فيما يلي :
- عدم التجاوب الجيد مع الاستبيان من قبل بعض أفراد العينة، وعدم إرجاعهم للاستمارة في أقرب وقت.
- نقص الاهتمام من قبل بعض المستجوبين بموضوع الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي ، وهذا يمكن إرجاعه إلى نقص الثقافة المحاسبية الكافية لديهم.

أدوات وأساليب جمع البيانات :

- استخدم الباحث لجمع البيانات أسلوب قائمة الاستقصاء: لقياس مدى درجة الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمينية وعددها (10 شركات)، فقد تم إعداد قائمة استقصاء ملائمة لهذا الغرض (ملحق رقم 2) وتنقسم إلى جزأين رئيسيين :-
- الجزء الأول: يضمن مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالخصائص الديموغرافية عينة البحث، حيث تضمنت معلومات شخصية عن المجيب تتمثل في (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، نوع الوظيفة، وسنوات الخبرة، طبيعة النشاط).
- الجزء الثاني: تم توزيع هذا الجزء إلى أربعة محاور تدور حول المجالات التالية:

المحور الأول تضمن فقرات تتعلق بالإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في التقارير المالية من جهة نظر عينة الدراسة، وقد خصصت لهذا السؤال الفقرات من (1-15) تمثل الإجابة عن الفرضية الأولى في الدراسة .

أما المحور الثاني من الاستبيان فيتعلق بمدى أهمية المعلومات التي يقدمها (أو سيقدمها) الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي لمستخدمي البيانات في التقارير المالية، وقد خصصت لهذا السؤال الفقرات من (16- 25).

أما المحور الثالث : وتتعلق بالإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمينية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية، وخصصت لهذه المحددات الفقرات من (26 - 34).

أما المحور الرابع : ويتعلق بأهمية محددات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات ومدى ارتباط هذه المحددات بأهمية المعلومات التي يوفرها هذا الإفصاح، وخصصت لهذه المحددات الفقرات من (35 - 49).

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

اختبار المصادقية ألفا: cornbach,s Alpha

يعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة وقدرتها على إعطاء نتائج متوقعة لردود المستجيبين تجاه الاستبانة .

The Mean الوسط الحسابي

يُعدُّ الوسط الحسابي مقياساً مناسباً من مقاييس النزعة المركزية ، وهو المقياس الأوسع انتشاراً و استخداماً من بين المقاييس المركزية ، ويستخدم لقياس متوسط إجابات المستجيبين عن أسئلة الاستبانة ، وقد تم استخدامه هنا لقياس قبول أو رفض الفرضيات بدرجة أولى .

الانحراف المعياري Correlation

هو مقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين متغيرين .

وقد استخدم الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف إلى كفاءة الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمينية ، وكذا أهمية المعلومات التي يوفرها هذا الإفصاح لمتخذي القرارات الإدارية، وأيضاً قياس كل محدد من محددات الإفصاح بالوسط الحسابي .

اختيار مقياس الاستبيان

تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حددت اعتماداً على مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس (Five Point Likert Scale) وذلك على النحو الآتي : (النجار ، 2009 : 121)

جدول رقم (4) لمقياس ليكرت لتحديد المتوسط الحسابي المرجح

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
الوزن النسبي	100%	80%	60%	40%	20%

آلية توزيع الاستبانة

تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة على كافة الأطراف العاملين في الشركات الصناعية ، من خلال تسليم الاستبانات باليد والجزء الآخر من خلال برامج التواصل الاجتماعي وعلية بلغ حجم عينة الدراسة (142) استبانة وبلغ عدد الاستبانات المستردة والمعتمدة لغاية التحليل (112) استبانة، أي ما نسبته (78.8%) من الاستبانات الموزعة .

صدق الاستبانة وثباتها :

قام الباحث بإجراء صدق تحكيمي للاستبانة للتأكد من صلاحيتها حيث تم عرضها على أساتذة قسم المحاسبة في جامعة حضرموت، وبعض الأساتذة في قسم المحاسبة في جامعة العلوم والتكنولوجيا ، وقد تم تعديل بعض بنود الاستبانة في ضوء ملاحظاتهم واقتراحاتهم . كذلك تم استخدام اختبار (الفا كرونباخ) لقياس درجة مصداقية أسئلة الاستبانة، ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة وقدرتها على إعطاء نتائج متوقعة لردود المستجيبين تجاه الاستبانة، هذا وقد بلغت نتيجة اختبار المصدقية (ألفا) تقريباً بـ(0.763) وعليه اعتمدت الاستبانة مصدراً لجمع البيانات اللازمة للدراسة وفق الجدول التالي :

جدول رقم (5) معامل الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)

الرقم	محتوى المجال	قيمة (a) كرونباخ ألفا	الثبات *
1	الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يعد كافيًا في التقارير المالية للشركات الصناعية	0.816	0.903
2	الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يوفر معلومات لمستخدمي التقارير المالية .	0.788	0.887
3	الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية .	0.778	0.882
4	تؤثر محددات الإفصاح الاجتماعي البيئي في القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمينية .	0.735	0.857
5	الفقرات جميعها كوحدة واحدة	0.763	0.873

* الثبات = الجذر التربيعي لقيمة (α) ألفا كرونباخ

من أعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج spss

وتدل معاملات الثبات هذه على تمتع الأداة بصورة عامة بمعدل ثبات عالٍ على قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة إذ يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى معامل ثبات لأبعاد الاستبانة بلغ (0.903) يليه بقيمة (0.887). فيما يلاحظ أن أدنى قيمة للثبات كانت لبعده (0.857). وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الاستبانة نتيجة تطبيقها .

المعالجة الإحصائية للبيانات:

لقد استخدم الباحث مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت (المتوسطات المحاسبية، والانحرافات المعيارية)، بالإضافة إلى معامل الارتباط (سبيرمان)، وقد تمت المعالجة الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، كذلك تم الاعتماد على مدرج ليكرت المكون من خمس درجات (1,2,3,4,5) ويعني غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة، هذا وقد اعتمد الباحث المتوسط الحسابي (3) درجات لقبول أو رفض الفرضية بالإضافة إلى مقدار الثقة لها من خلال استخدام المعامل

Confidence Interval

وصف الخصائص الديموغرافية لمجتمع البحث وعينته:

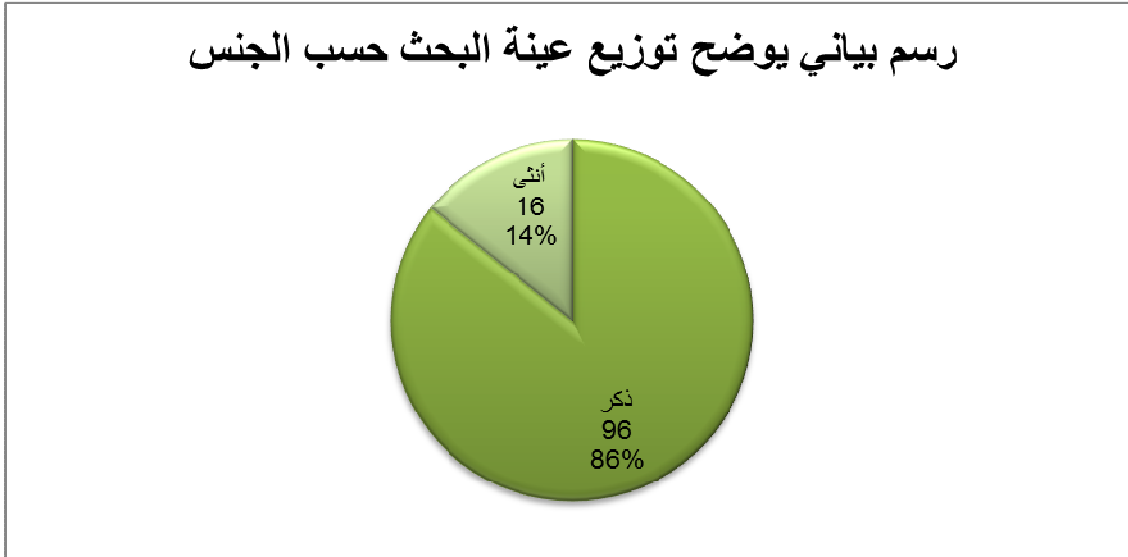
تبرز الجداول التالية وصفاً للخصائص الديموغرافية لعينة البحث الشخصية الموضحة كما يلي:

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس			
المجموع	أنثى	ذكر	
112	16	96	العدد
%100	%14.3	%85.7	النسبة المئوية

شكل رقم (2)



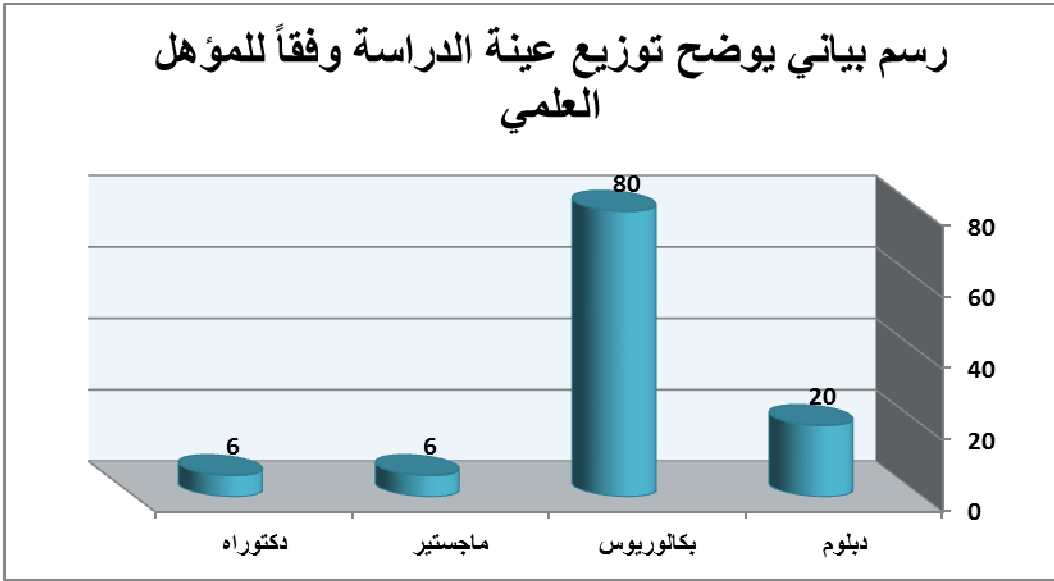
المصدر : إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ، 2017

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن افراد العينة عددهم 112 فرداً منهم 96 فرد ذكر و نسبتهم %85.7 وعدد الاناث 16 فرد و نسبتهم %14.3 .

جدول رقم (7)
توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي					
المجموع	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم	
112	6	6	80	20	العدد
%100	%5.36	%5.36	%71.43	%17.86	النسبة المئوية

شكل رقم (3)



المصدر : إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ، 2017

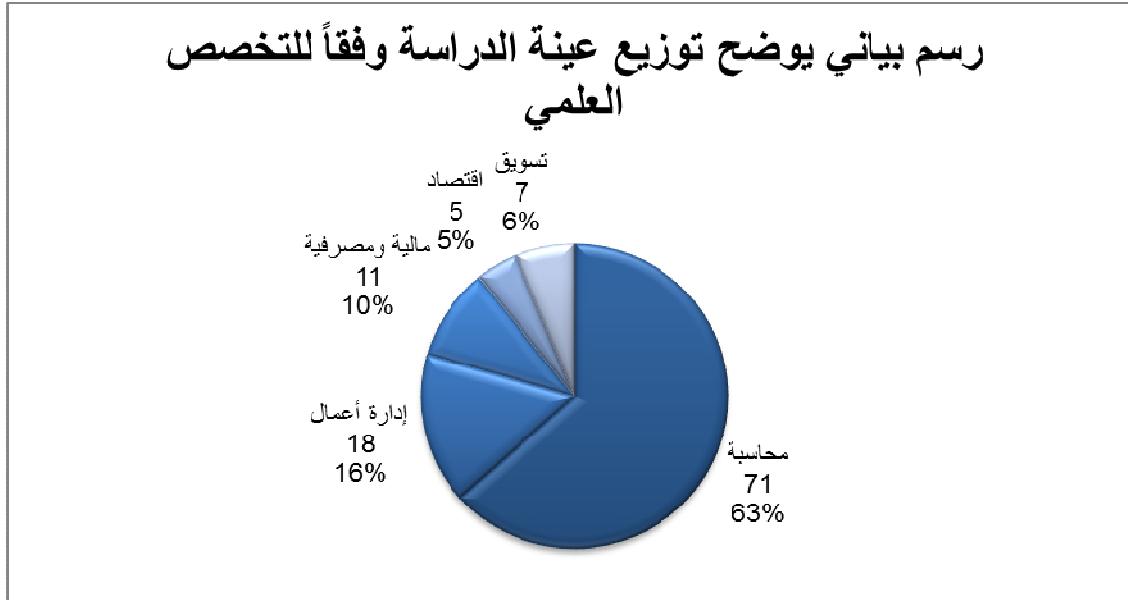
من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن افراد العينة عددهم 112 فرداً منهم 20 فرد مؤهلهم دبلوم و نسبتهم 17.86% وعدد حملت البكالوريوس 80 فرداً و نسبتهم 71.43% وعدد حملت ماجستير 6 أفراد و نسبتهم 5.36% وعدد حملة الدكتوراه عددهم 6 و نسبتهم 5.36%، وتدل هذه النسب على أن كل عينة البحث من حملة الشهادات العلمية وبالتالي فإن لديهم القدرة على فهم وتعبئة الاستبانة .

جدول رقم (8)

توزيع عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي

التخصص العلمي						
المجموع	تسويق	اقتصاد	مالية ومصرفية	إدارة أعمال	محاسبة	
112	7	5	11	18	71	العدد
%100	%6.25	%4.46	%9.82	%16.07	%63	النسبة المئوية

شكل رقم (4)



المصدر : إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ، 2017

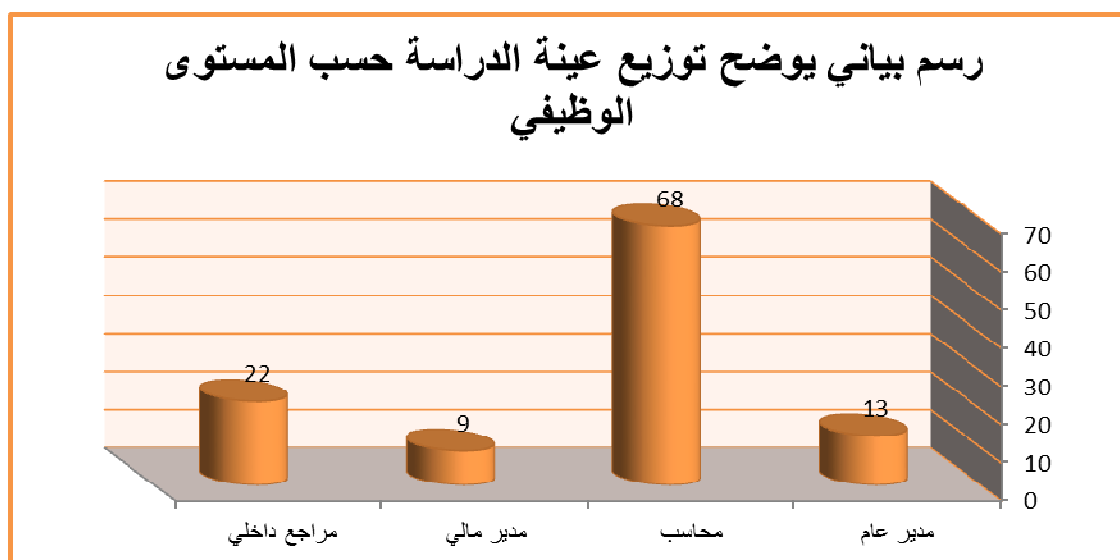
من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن أفراد العينة عددهم 112 فرداً منهم 71 فرد تخصصهم العلمي محاسبة و نسبتهم 63% وعدد إدارة الأعمال 18 فرداً و نسبتهم 16.07% وعدد حملت شهادات المالية والمصرفية 11 فرداً و نسبتهم 9.82% والتخصصات الاقتصاد والتسويق عددهم 5-7 فرداً على التوالي و نسبتهم 4.46% - 6.25% وتدل هذه النسب على أن معظم عينة البحث من ذوي الاختصاص.

جدول رقم (9)

توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي					
المجموع	مراجع داخلي	مدير مالي	محاسب	مدير عام	
112	22	9	68	13	العدد
%100	%19.64	%8.04	%60.71	%11.61	النسبة المئوية

شكل رقم (5)



المصدر : إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ، 2017

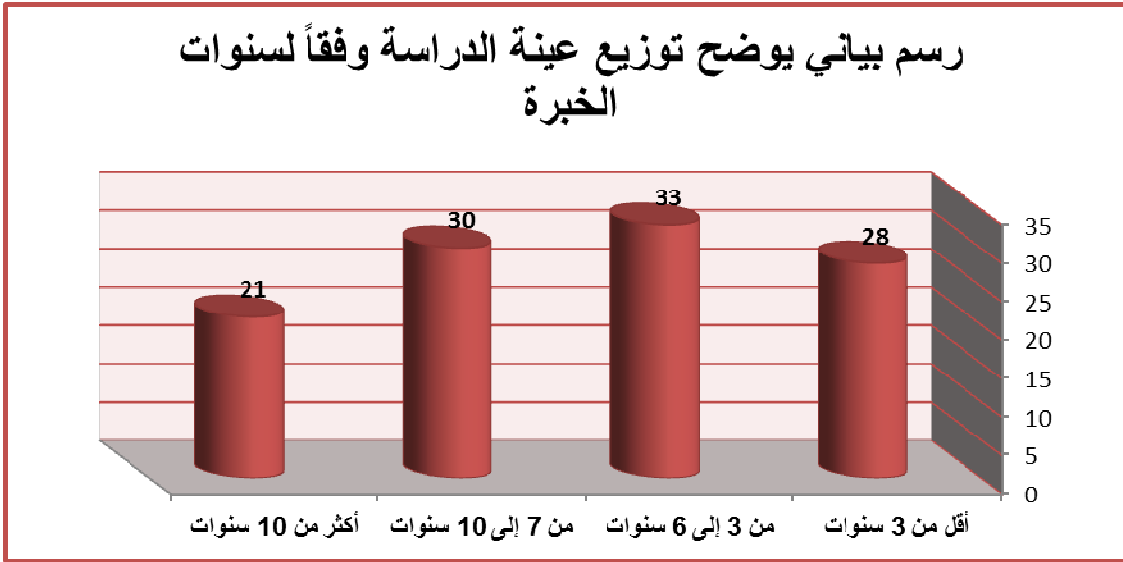
من الجدول والشكل أعلاه يتضح بأن أفراد العينة الذين في وظيفة مدير عام عددهم 13 ونسبتهم 11.61% ، والأفراد الذين هم في وظيفة مدير مالي عددهم 9 ونسبتهم 8.04% ، والأفراد الذين في وظيفة محاسب عددهم 68 ونسبتهم 60.71% ، والأفراد الذين هم في وظيفة مراجع داخلي خارجي عددهم 22 ونسبتهم 19.64% ، وبالتالي فإن أغلب أفراد العينة من المحاسبين ودل ذلك على قدرتهم على تفهم ما تدل عليه عبارات الاستبانة .

جدول رقم (10)

توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة					
المجموع	أكثر من 10 سنوات	من 7 إلى 10 سنوات	من 3 إلى 6 سنوات	أقل من 3 سنوات	
112	21	30	33	28	العدد
%100	%18.75	%26.79	%29	%25.00	النسبة المئوية

شكل رقم (6)



المصدر : إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ، 2017

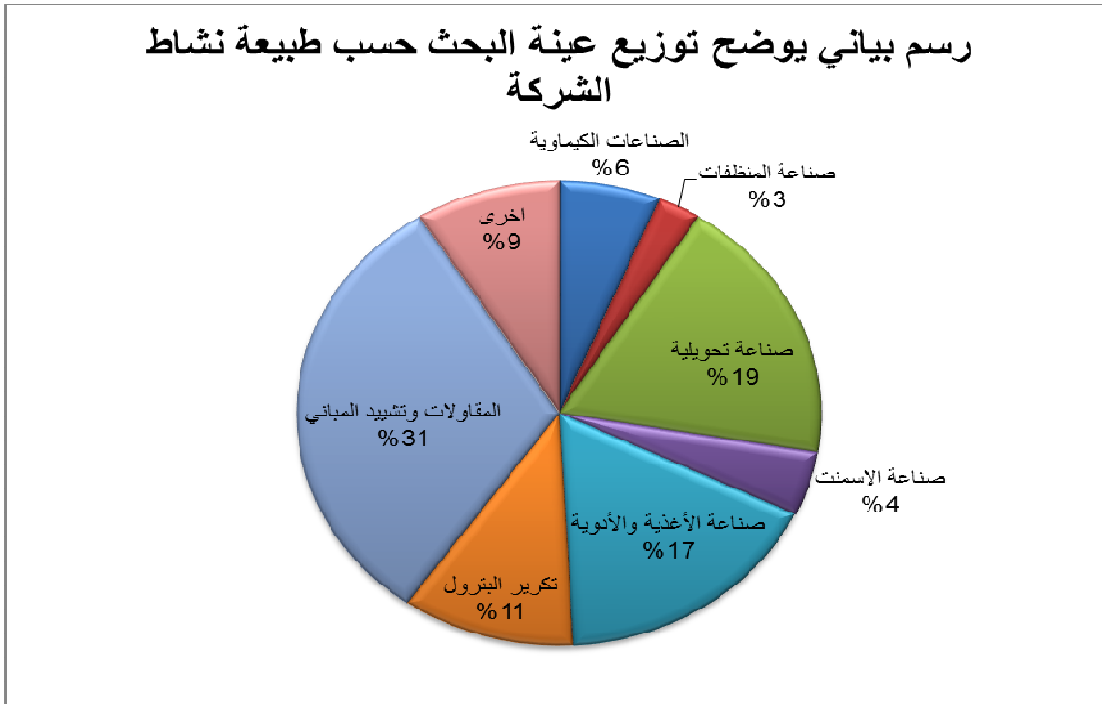
وبين الجدول رقم (10) سنوات الخبرة التي قضتها عينة البحث في وظائفهم حيث نجد أن أفراد العينة عددهم 112 فرداً منهم 28 فرداً سنوات خبراتهم أقل من 3 سنوات ونسبتهم 25%، والأفراد الذين سنوات خبراتهم من 3 إلى 6 سنوات عددهم 33 فرداً ونسبتهم 29%، والأفراد الذين سنوات خبراتهم من 7 إلى 10 سنوات عددهم 30 فرداً ونسبتهم 26.79%، والأفراد الذين سنوات خبراتهم من 10 سنوات فأكثر عددهم 21 فرداً ونسبتهم 18.75%، وهذه نسب مقبولة جداً، وتدل على خبرة معظم عينة البحث في الإجابة على الأسئلة .

جدول رقم (11)

توزيع عينة الدراسة وفقاً لطبيعة نشاط الشركة

طبيعة النشاط									
المجموع	اخرى	المقاولات وتشييد المباني	تكرير البتروك	صناعة الأغذية والأدوية	صناعة الاسمنت	صناعة تحويلية	صناعة المنظفات	الصناعات الكيمائية	
112	10	35	12	19	5	21	3	7	العدد
100%	8.93%	31.25%	10.71%	16.96%	4.46%	18.75%	2.68%	6.25%	النسبة المئوية

شكل رقم (7)



المصدر : إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ، 2017

ويبين الجدول رقم (11) طبيعة النشاط التي تعمل عينة الدراسة فيه حيث نجد أن افراد العينة عددهم 112 فرداً منهم 35 فرداً يعملون في شركات المقاولات وتشبيد المباني ونسبتهم 31.25%، والافراد الذين يعملون في شركات الصناعات التحويلية عددهم 21 فرداً ونسبتهم 18.75%، والافراد الذين يعملون في شركات صناعة الاغذية والادوية عددهم 19 فرداً

ونسبتهم 16.96%، والافراد الذين يعملون في شركات تكرير البترول عددهم 12 فرداً ونسبتهم 10.71%، والافراد الذين يعملون في شركات اخرى عددهم 10 ونسبتهم 8.93%، والافراد الذين يعملون في شركات الصناعات الكيماوية عددهم 7 فرداً ونسبتهم 6.25%، والافراد الذين يعملون في شركات صناعة الاسمنت عددهم 5 ونسبتهم 4.46%، والافراد الذين يعملون في شركات صناعة المنظفات عددهم 3 ونسبتهم 2.68%، وبالتالي فإن أغلب أفراد عينة الدراسة يعملون في الشركات الصناعية التي لها تأثير في البيئة ودل ذلك على قدرتهم على تفهم ما تدل عليه عبارات الاستبانة .

الفصل الرابع

عرض البيانات وتحليلها و اختبار الفرضيات

- المبحث الأول : تحليل البيانات واختبار الفرضيات .

الفصل الرابع

عرض البيانات وتحليلها و اختبار الفرضيات

المبحث الأول : تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

نصت الفرضية الأولى على إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمينية في حضرموت يُعدُّ كافيًا في قوائمها المالية ، وهذه الفرضية تعبر عن مدى قياس مدى كفاية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمينية في قوائمها المالية من وجهة نظر عينة الدراسة (المدراء، المدراء الماليين، المحاسبين)، والجدول رقم (12) يبين نتائج تحليل الفرضية التي تشتمل على الفقرات من (1-15):

جدول رقم (12)

نتائج التحليل المتعلقة بمدى كفاءة الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الوسط النسبي	الانحراف المعياري
1	لا يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في التقارير المالية أو أيا من مرفقاتها .	3.1	%62	0.4309
2	تعد الشركات قائمة مركز مالي عن نشاطها الاجتماعي البيئي .	2.2	%44	1.0101
3	يتم بيان الالتزامات البيئية الحالية والمتوقعة بشأن التلوث البيئي والتكاليف المقدر تحملها.	2.2	%44	1.2660
4	بيان بالمعدلات القصوى لتلوث البيئة والتي لا يجوز للشركات أن تتجاوزها .	2.3	%46	1.7062
5	لا يقتصر دور المحاسب في إعداد البيانات المالية التقليدية فقط .	3.52	%70.40	1.2970
6	تعد الشركات قائمة دخل عن الأداء الاجتماعي البيئي لنشاطها .	2.4	%48	0.1779
7	تعد الشركات موازنة تقديرية بالنفقات الرأسمالية أو التشغيلية للأداء الاجتماعي البيئي للشركات .	2.2	%44	1.210
8	هناك تقرير سنوي للأداء الاجتماعي البيئي عن نشاط الشركات .	2.1	%42	0.7459
9	بيان نسبة الإنفاق على مكافحة تلوث البيئة إلى إجمالي النفقات الاستثمارية للشركات.	2.6	%52	1.2362
10	بيان نسبة مصاريف تشغيل أنشطة مكافحة تلوث البيئة إلى صافي دخل الشركة.	2.0	%40	1.2019
11	بيان بأنشطة الشركات في الحد من تلوث البيئة التي تسببه .	2.2	%44	1.2970

1.3117	%42	2.1	صورة من بيان مؤسسة حماية البيئة بالأنشطة التي تسبب تلوث البيئة وترتبط بنشاط الشركات.	12
1.9041	%42	2.1	تتضمن القوائم نفقات رأسمالية فعلية عن السنة الجارية للحد من تلوث البيئة التي تسببه الشركات .	13
1.2991	%42	2.1	تتضمن القوائم نفقات تشغيلية فعلية عن السنة الجارية للحد من تلوث البيئة التي تسببه الشركات .	14
1.9022	%50	2.5	بيان معدل القضايا المرفوعة على الشركات ونوعها من جانب المتضررين بسبب تلوئها للبيئة.	15
1.1997	%47.6	2.38	المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات.	

نلاحظ من الجدول اعلاه ما يلي :

- بالنسبة للفقرة الخامسة والتي تنص على (لا يقتصر دور المحاسب في إعداد البيانات المالية التقليدية فقط) فقد احتلت المرتبة الأولى كأعلى متوسط حسابي من بين فقرات الفرضية الأولى حيث كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 3.52 وأن المتوسط الحسابي النسبي 70.40 % والانحراف المعياري 1.2970 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على ما جاء في هذه العبارة مما يدل على أن دور المحاسب لا يقتصر على إعداد البيانات المالية التقليدية، بل لابد من إدخال تغيرات على التقارير المالية بإضافة قوائم أخرى خاصة بالأداء الاجتماعي البيئي، أو حتى إرفاق تقارير إضافية ضمن التقارير المالية التقليدية .
- أما الفقرة الأولى التي تنص على انه (لا يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في التقارير المالية أو أيا من مرفقاتها) فإنها تأتي في المرتبة الثانية من بين فقرات الفرضية الأولى فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 3.1 وأن المتوسط الحسابي النسبي 62 % والانحراف المعياري 0.4309 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة وبذلك فإن الشركات الصناعية اليمنية لا تعد قائمة مركز مالي عن نشاطها الاجتماعي البيئي.
- أما الفقرة التاسعة وتنص على (بيان نسبة الإنفاق على مكافحة تلوث البيئة إلى إجمالي النفقات الاستثمارية للشركات) فإنها تأتي في المرتبة الثالثة من بين فقرات الفرضية الأولى فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 2.6 وأن المتوسط الحسابي النسبي 52 % والانحراف المعياري 1.2362 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين

غير موافقين على هذه العبارة هذا يؤكد بأنه لا يوجد بيان بنسبة الإنفاق على مكافحة تلوث البيئة، إلى إجمالي النفقات الرأسمالية .

- بالنسبة للفقرة الخامسة عشر والتي تنص على (بيان معدل القضايا المرفوعة على الشركات ونوعها من جانب المتضررين بسبب تلويثها للبيئة) فإنها تأتي في المرتبة الرابعة من بين فقرات الفرضية الأولى فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 2.5 وأن المتوسط الحسابي النسبي 50% والانحراف المعياري 1.9022 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة ونجد هنا انه لا يوجد بيان بالقضايا المرفوعة على الشركات من جانب أية متضررين تضرروا بسبب من ممارسة هذه الشركات .

- أما الفقرة السادسة وتنص على (تعد الشركات قائمة دخل عن الأداء الاجتماعي البيئي لنشاطها) فإنها تأتي في المرتبة الخامسة من بين فقرات الفرضية الأولى فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 2.4 وأن المتوسط الحسابي النسبي 48% والانحراف المعياري 0.1779 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة بمعنى أن الشركات الصناعية اليمنية لا تعد قائمة دخل عن الأداء الاجتماعي البيئي لنشاطها.

- والفقرة الرابعة تنص على (بيان بالمعدلات القصوى لتلوث البيئة والتي لا يجوز للشركات أن تتجاوزها) هذه الفقرة احتلت المرتبة السادسة من بين فقرات الفرضية الأولى فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 2.3 وأن المتوسط الحسابي النسبي 46% والانحراف المعياري 1.7062 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة وبذلك فإن الشركات الصناعية اليمنية لا يوجد فيها بيان بالالتزامات البيئية الحالية والمتوقعة بشأن التلوث البيئي .

- بالنسبة لفقرات الثانية والثالثة والسابعة والحادي عشر فقد احتلت المرتبة السابعة من بين فقرات الفرضية الأولى وان الوسط الحسابي لتلك العبارات يساوي 2.2 وأن المتوسط الحسابي النسبي 44% والانحراف المعياري على التوالي يساوي 1.0101 - 1.2660 - 1.210 - 1.2970، وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارات وأن الشركات الصناعية اليمنية :

• لا تعد قائمة مركز مالي عن نشاطها الاجتماعي البيئي

• لا يوجد فيها بيان بالالتزامات البيئية الحالية والمتوقعة بشأن التلوث البيئي

• لا تعد الشركات موازنة تقديرية بالنفقات الرأسمالية أو التشغيلية للأداء الاجتماعي البيئي .

• لا يوجد ايضاً فيها بيان بأنشطة الشركات في الحد من تلوث البيئة التي تسببه .

- و الفقرات الثامنة و الثانية عشر والثالثة عشر والرابعة عشر فقد احتلت المرتبة الثامنة من بين فقرات الفرضية الأولى حيث كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات يساوي 2.1 وأن المتوسط الحسابي النسبي 42 % والانحراف المعياري على التوالي يساوي 0.7459-1.3117-1.9041-1.2991 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارات وأن الشركات الصناعية اليمنية :

- لا يوجد فيها تقرير سنوي للأداء الاجتماعي البيئي عن نشاط الشركة ،
- ولا توجد صورة من بيان مؤسسة حماية البيئة بالأنشطة التي تسبب تلوث البيئة
- ولا تتضمن القوائم نفقات رأسمالية فعلية عن السنة الجارية للحد من تلوث البيئة التي تسببه الشركات الصناعية .
- ولا تتضمن القوائم نفقات تشغيلية عن السنة الجارية للحد من تلوث البيئة التي تسببه الشركات الصناعية .

- وبالنسبة للفقرة العاشرة والتي تنص على (بيان نسبة مصاريف تشغيل أنشطة مكافحة تلوث البيئة إلى صافي دخل الشركة) فقد احتلت المرتبة التاسعة من بين فقرات الفرضية الأولى فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 2.0 وأن المتوسط الحسابي النسبي 40 % والانحراف المعياري 1.2019 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة وأن الشركات الصناعية ولا تعد اي بيان يوضح نسبة مصاريف تشغيل أنشطة مكافحة تلوث البيئة إلى صافي دخل الشركة .

اختبار الفرضية الأولى:

أظهرت نتائج تحليل البيانات لفقرات هذه الفرضية أن التقارير المالية للشركات الصناعية اليمنية لا تتضمن إفصاحاً عن الأداء الاجتماعي البيئي حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات (2.83)، وأن المتوسط النسبي 47.60 % وهو أقل من المتوسط الحسابي المقاس من قبل الباحث والمحدد بـ(3) وبانحراف معياري (1.1997) جدول رقم (10)، وهذا يدل على أن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية يعد إفصاحاً غير كافٍ من جهة نظر عينة الدراسة، وبالتالي فإن الباحث قد رفض الفرضية الأولى القائلة : (إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية في حزموت يعد كافياً في قوائمها المالية). ويؤكد لنا ما تم تحليله في التقارير المالية ومرفقاتها للشركات عينة الدراسة التي قام الباحث بقراءتها وتحليلها الفرضية البديلة التي تقول (إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية في حزموت لا يعد كافياً في قوائمها المالية).

الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية على أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمينية يقدم معلومات ذو أهمية لمتخذي القرارات اللازمة، يتناول هذا الجزء عرض البيانات المتعلقة بمدى أهمية المعلومات التي يقدمها الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في التقارير المالية في الشركات الصناعية اليمينية وتحليلها، وقد تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل أجوبة الفقرات من (16- 25) والجدول التالي يبين ما يلي :-

جدول رقم (13)

نتائج التحليل المتعلقة بمدى أهمية المعلومات التي يقدمها الإفصاح المحاسبي البيئي لمستخدمي التقارير المالية

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الوسط النسبي	الانحراف المعياري
16	التوسع في الاستثمار في الشركات التي يؤثر نشاطها على البيئة.	2.99	%59.8	0.709
17	يتم تحسين صورة الشركات أمام مستخدمي التقارير المالية رغم أن نشاطها يضر بالبيئة	3.8	%76	0.994
18	لا أهتم بالموضوعات البيئية عند إعداد القوائم المالية	4.0	%80	1.211
19	يحتاج المستخدمون معلومات عن الأداء الاجتماعي البيئي عن الشركات التي يساهمون فيها	4.0	%80	0.618
20	ينبغي المساهمة بتوجيه إدارة الشركات نحو الإفصاح عن الآثار البيئية التي تسببها الشركات	4.1	%82	0.556
21	الاستثمار في الشركات التي تفصح عن أدائها البيئي بشكل كافٍ.	3.6	%72	0.467
22	تجنب الاستثمار في الشركات التي لا تفصح عن أدائها البيئي	4.2	%84	0.304
23	تحديد مدى ولاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية البيئية قبل الاستثمار فيها.	3.8	%76	0.777
24	إن الإفصاح عن الأداء البيئي يقدم معلومات مهمة لمستخدمي التقارير المالية.	4.4	%88	0.724
25	يجب على الحكومة ان تطلب إفصاحاً بيئياً من الشركات.	4.5	%90	0.899
	المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات	3.94	%78.8	0.7259

نلاحظ من الجدول اعلاه ما يلي :

- الفقرة الخامسة والعشرون تنص على (يجب على الحكومة ان تطلب إفصاحاً بيئياً من الشركات) فقد احتلت على المرتبة الأولى كأعلى متوسط حسابي من بين فقرات الفرضية الثانية حيث كان

الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يساوي 4.5 وأن المتوسط الحسابي النسبي 90.0% والانحراف المعياري 0.899 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة وترى عينة الدراسة أنه يتعين على الحكومة أن تطلب من الشركات الصناعية اليمينية إفصاحاً اجتماعياً بيئياً حيث يعمل هذا الإجراء على زيادة الإفصاح ومساعدة المستثمرين في تحديد مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية البيئية .

- أما الفقرة الرابعة وعشرون وتنص على (إن الإفصاح عن الأداء البيئي يقدم معلومات مهمة لمستخدمي التقارير المالية) فإنها تأتي في المرتبة الثانية من بين فقرات الفرضية الثانية فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 4.4 وأن المتوسط الحسابي النسبي 88% والانحراف المعياري 0.724 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة ، حيث يعمل هذا الإجراء على زيادة الإفصاح ومساعدة المستثمرين في تحديد مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية البيئية.

- أما الفقرة الثانية والعشرون وتنص على (تجنب الاستثمار في الشركات التي لا تفصح عن أداؤها البيئي) فإنها تأتي في المرتبة الثالثة من بين فقرات الفرضية الثانية فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 4.2 وأن المتوسط الحسابي النسبي 84% والانحراف المعياري 0.304 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة و يرون من الأفضل تجنب الاستثمار في الشركات التي لا تفصح عن أداؤها البيئي.

- بالنسبة للفقرة العشرون والتي تنص على (ينبغي المساهمة بتوجيه إدارة الشركات نحو الإفصاح عن الآثار البيئية التي تسببها الشركات) فإنها تأتي في المرتبة الرابعة من بين فقرات الفرضية الثانية فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 4.1 وأن المتوسط الحسابي النسبي 82% والانحراف المعياري 0.556 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة وترى عينة البحث أنه يجب على إدارة الشركات الإفصاح عن الآثار البيئية التي تسببها الشركة .

- أما الفقرة الثامنة عشر والتاسعة عشر وتنص على التالي:

• لا أهتم بالموضوعات البيئية عند التفكير في الاستثمار .

• يحتاج المستخدمون معلومات عن الأداء الاجتماعي البيئي عن الشركات التي يساهمون فيها فإنهما تأتيان في المرتبة الخامسة من بين فقرات الفرضية الثانية فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 4.0 وأن المتوسط الحسابي النسبي 80.0% والانحراف المعياري على التوالي يساوي 1.211 - 0.618 وهذا يعني ان الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارات تشير إلى أنه لا يوجد أي اهتمام

بالموضوعات البيئية من قبل عينة البحث عندما يفكرون في الاستثمار في الشركات الصناعية اليمنية.

- أما الفقرات السابعة عشر والثلاثة والعشرون والتي تنص على (يتم تحسين صورة الشركات أمام مستخدمي التقارير المالية رغم أن نشاطها يضر بالبيئة - وتحديد مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية البيئية قبل الاستثمار فيها) فقد احتلت المرتبة السادسة من بين فقرات الفرضية الثانية فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 3.8 وأن المتوسط الحسابي النسبي 76% والانحراف المعياري على التوالي يساوي 0.994 - 0.777 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة وأن الشركات الصناعية يجب أن لا تحسن صورتها أمام مستخدمي التقارير المالية إذا كان نشاطها يضر بالبيئة، وعلى الشركات الصناعية أن تحدد مدى وفائها بمسئوليتها الاجتماعية البيئية قبل البدء بعملية الاستثمار .

- بالنسبة للفقرة الواحد والعشرون التي تنص على (الاستثمار في الشركات التي تفصح عن أدائها البيئي بشكل كافٍ) فقد احتلت المرتبة السابعة من بين فقرات الفرضية الثانية فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 3.6 وأن المتوسط الحسابي النسبي 72% والانحراف المعياري 0.467 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة حيث ترى عينة البحث أنه يجب على المستثمرين الاستثمار في الشركات التي تفصح عن أدائها الاجتماعي البيئي بشكل كافٍ .

- أما الفقرات السادسة عشر والتي تنص على (التوسع في الاستثمار في الشركات التي يؤثر نشاطها على البيئة) فقد احتلت المرتبة الثامنة من بين فقرات الفرضية الثانية فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.99 وأن المتوسط الحسابي النسبي 59.8% والانحراف المعياري 0.709 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة وترى عينة البحث انه عدم التوسع في الاستثمار في الشركات التي يؤثر نشاطها على البيئة .

اختبار الفرضية الثانية:

أظهرت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بالفرضية الثانية الواردة في الاستبيان في الفقرات من (16- 25) أن المتوسط الحسابي لمجموع هذه الفقرات كان (3.94) وأن المتوسط النسبي %78.80 وهو أكبر من المتوسط الحسابي للقياس من قبل الباحث والمحدد بـ(3) و بانحراف معياري (0.7259) جدول رقم (13)، وهذا يعني أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمينية يعد غاية في الأهمية، وبالتالي فإن الباحث يرى أنه يتم قبول الفرضية الثانية القائلة: " إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمينية يوفر معلومات مهمة لغرض اتخاذ القرارات الإدارية.

الفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة على إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمينية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.

جدول رقم (14)

نتائج التحليل المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمينية شامل لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية .

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الوسط النسبي	الانحراف المعياري
26	يحصل المستفيدون من التقارير المالية للشركات الصناعية على المعلومات في الوقت المناسب لهم .	2.25	45%	0.951
27	يفهم المستخدمون للقوائم المالية للشركات الصناعية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والاقتصادية التي توفرها لهم تلك القوائم .	2.02	40.4%	0.948
28	هناك ثقة كبيرة بالمعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركات الصناعية في قوائمها المالية .	3.63	72.6%	0.851
29	تراعي التقارير المالية للشركات الصناعية النفع العام .	2.90	58%	0.962
30	تتضمن التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية البعد الاجتماعي والاقتصادي (أي الأرباح والخسائر الاقتصادية والاجتماعية) .	2.38	47.6%	0.981
31	تهتم الشركات الصناعية بالطرق الأكثر ملائمة لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية .	2.01	40.2%	1.064
32	إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية يلبي حاجيات المستخدمين لهذا التقارير .	2.82	56.4%	0.957
33	تلتزم الشركات الصناعية عند إعداد قوائمها المالية بمعايير إعداد التقارير المالية .	3.81	76.2%	0.867
34	المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات الصناعية ملائمة لاحتياجات المستخدمين .	2.00	80.2%	0.901
	المتوسط الحسابي العام	2.69	53.8%	0.942

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي :

- أما الفقرة الثالثة والثلاثون وتنص على (تلتزم الشركات الصناعية عند إعداد قوائمها المالية بمعايير إعداد التقارير المالية) فإنها تأتي في المرتبة الأولى من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 3.81 وأن المتوسط الحسابي النسبي 76.2 % والانحراف المعياري 0.867 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين

موافقين على هذه العبارة ويرى الباحث ان مفهوم الالتزام بمعايير أعداد التقارير المالية للشركات الصناعية اليمنية أفتهم ذلك لا فراد العينة بمعنى انه يقصد الالتزام بالمعايير العامة لإعداد التقارير بعيداً عن علاقتها بالإفصاح الاجتماعي البيئي .

- بالنسبة للفقرة الثامنة والعشرون والتي تنص على (هناك ثقة كبيرة بالمعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركات الصناعية في قوائمها المالية) فإنها تأتي في المرتبة الثانية من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 3.63 وأن المتوسط الحسابي النسبي 72.6% والانحراف المعياري 0.851 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة بمعنى ان هناك ثقة كبيرة بالمعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركات الصناعية في قوائمها المالية.

- الفقرة التاسعة والعشرون وتنص على (تراعي التقارير المالية للشركات الصناعية النفع العام) فإنها تأتي في المرتبة الثالثة من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.90 وأن المتوسط الحسابي النسبي 78% والانحراف المعياري 0.962 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين بمعنى ان التقارير المالية للشركات الصناعية لا تراعي النفع العام، خصوصاً أنه لا يوجد هناك افصاح يساعد المستثمرين في تحديد مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية البيئية.

- أما الفقرة الاثنان والثلاثون وتنص على (إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية يلبي حاجيات المستخدمين لهذا التقارير) فإنها تأتي في المرتبة الرابعة من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.82 وأن المتوسط الحسابي النسبي 56.4% والانحراف المعياري 0.957 وهذا يعني الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة وأن الافصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية لا يلبي حاجيات المستخدمين لهذا التقارير.

- أما للفقرة الثلاثون والتي تنص على (تتضمن التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية البعد الاجتماعي والاقتصادي (أي الأرباح والخسائر الاقتصادية والاجتماعية)) فقد احتلت المرتبة الخامسة من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.38 وأن المتوسط الحسابي النسبي 47.6% والانحراف المعياري 0.981 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة وأن التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية لا تتضمن البعد الاجتماعي والاقتصادي ولا تبرز الأرباح والخسائر الاقتصادية والاجتماعية .

- بالنسبة للفقرة السادسة والعشرون التي تنص على (يحصل المستفيدون من التقارير المالية للشركات الصناعية على المعلومات في الوقت المناسب لهم.) فقد احتلت المرتبة السادسة من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.25 وأن المتوسط الحسابي النسبي 45 % والانحراف المعياري 0.951 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة وان المستفيدون من التقارير المالية للشركات الصناعية لا يحصلون على المعلومات في الوقت المناسب لهم.
- اما الفقرات السابعة والعشرون والتي تنص على (يفهم المستخدمون للقوائم المالية للشركات الصناعية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والاقتصادية التي توفرها لهم تلك القوائم.) فقد احتلت المرتبة السابعة من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.02 وأن المتوسط الحسابي النسبي 40.4 % والانحراف المعياري 0.948 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة بمعنى ان المستخدمين للقوائم المالية للشركات الصناعية لا يفهمون الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والاقتصادية التي توفره لهم تلك القوائم.
- اما الفقرات الواحد والثلاثون والتي تنص على (تهتم الشركات الصناعية بالطرق الأكثر ملائمة لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية.) فقد احتلت المرتبة الثامنة من بين فقرات الفرضية الثالثة فقد كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.01 وأن المتوسط الحسابي النسبي 40.2 % والانحراف المعياري 1.064 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين غير موافقين على هذه العبارة ويرى الباحث أن الشركات الصناعية لا تهتم بالطرق الأكثر ملائمة لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية.
- بالنسبة للفقرة الرابعة الثلاثون والتي تنص على (المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات الصناعية ملائمة لاحتياجات المستخدمين) فقد احتلت على المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي من بين فقرات الفرضية الثانية حيث كان الوسط الحسابي لإجابات مفردات عينة البحث على هذه العبارة يساوي 2.00 وأن المتوسط الحسابي النسبي 40 % والانحراف المعياري 0.901 وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقين على هذه العبارة بمعنى أن المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات الصناعية غير ملائمة لاحتياجات المستخدمين لعدم تضمنها المعلومات الكافية الخاصة بالإفصاح الاجتماعي البيئي .

اختبار الفرضية الثالثة:

أظهرت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بالفرضية الثالثة الواردة في الاستبيان في الفقرات من (26- 34) أن المتوسط الحسابي لمجموع هذه الفقرات كان (2.69) وأن المتوسط النسبي 53.8% وهو أصغر من المتوسط الحسابي للقياس من قبل الباحث والمحدد بـ(3) و بانحراف معياري (0.942) جدول رقم (14)، وهذا يعني أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية غير شامل لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية. وبالتالي فإن الباحث يرى أنه يتم رفض الفرضية الثالثة القائلة: (إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية)، ويتم أخذ الفرضية البديلة التي تنص على (إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية غير شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية).

الفرضية الرابعة:

" أن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة ، أدائها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله الشركة) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات ".

جدول رقم (15)

محددات إفصاح الشركات عن أدائها الاجتماعي البيئي حسب حجم الشركة

الرقم	المحددات	الوسط الحسابي	معامل الارتباط	دلالة الارتباط sig
أ	كلما زاد :			
35	كلما زاد حجم وقيمة مبيعاتها يؤدي الى ضرورة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية	2.70	0.90	0.02
36	كلما زاد حجم أصولها يؤدي الى ضرورة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية	2.80	0.47	0.07

استهدفت الفرضية الرابعة قياس أثر كل محدد من محددات إفصاح الشركات التالية (حجم الشركة، الأداء الاقتصادي للشركة وطبيعة نشاطها) كمحددات لاستعداد الشركات للإفصاح عن مدى كفاءة أدائها الاجتماعي البيئي ومدى ارتباط هذه المحددات بأهمية المعلومات التي يوفرها لهم هذا الإفصاح، وقد شملت الفقرات (35-49) إجابات عينة البحث على أثر كل محدد، وتم استخدام المتوسط الحسابي ومعامل الارتباط (سبيرمان) واعتمد هذا المعامل لأنه أكثر المعاملات استخداماً في مثل هذه الدراسات، وهو يعد ملائماً لدراسة الارتباط بين البيانات النوعية كما في دراستنا هذه، والجدول أعلاه يوضح التحليل الإحصائي لهذه المحددات كما يلي:

1- حجم الشركة:

ويوضح تحليل نسبة ومتوسط الإجابات على السؤالين (أ / 35,36) أنه كلما زاد حجم الشركة مقاساً بحجم وقيمة المبيعات وحجم الأصول، زاد استعداد إدارة الشركة نحو الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي، حيث كان المتوسط الحسابي لحجم وقيمة المبيعات (3.97) ولحجم الأصول (3.7) وكان معامل الارتباط بين إدراك الأفراد لأهمية هذا الإفصاح في إمدادهم بمعلومات ملائمة لمستخدمي التقارير المالية وحجم الشركة موجباً، وكان هذا المعامل أكبر في حالة قياس حجم الشركة بكمية وقيمة المبيعات (0.90) وبدلالة إحصائية بلغت (00.2) عنه في حالة قياس حجم الشركة مقاساً بحجم الأصول (0.47) وبالتالي يمكن استنتاج أنه كلما زاد حجم الشركة مقاساً بكمية قيمة

مبيعاتها زاد استعداد إدارتها للإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي، و زاد إدراك مستخدمي التقارير المالية أهمية فيما يوفره الإفصاح لهم من معلومات.

2- الأداء الاقتصادي للشركة:

جدول رقم (16)

محددات إفصاح الشركات عن أدائها الاجتماعي البيئي حسب أدواتها الاقتصادية

الرقم	المحددات	الوسط الحسابي	معامل الارتباط	دلالة الارتباط sig
ب	كلما زاد :			
37	كلما زاد معدل العائد النقدي على الأصول. زاد ضرور الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية .	4.80	0.65	0.12
38	كلما زاد معدل العائد النقدي على حقوق الملكية. زاد ضرورة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية	4.01	0.71	0.35
39	كلما زاد معدل العائد التشغيلي. زاد ضرورة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية .	4.11	0.41	0.22
40	كلما زاد صافي التدفقات النقدية، زاد ضرورة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية .	3.21	0.14	0.31
41	كلما زاد صافي الربح التشغيلي(الربح التشغيلي قبل الضرائب/المبيعات) ، زاد ضرورة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية .	3.14	0.33	0.27
42	كلما زاد صافي الربح (الربح بعد الضريبة/المبيعات) ، زاد ضرورة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في القوائم المالية .	3.21	0.02	0.81

يوضح تحليل نسب ومتوسط الإجابات عن الأسئلة من (ب/37,45) بشأن معاملات الارتباط بين مؤشرات الأداء الاقتصادي للشركة وأهمية المعلومات عن الأداء الاجتماعي البيئي للشركات من جهة نظر مستخدمي التقارير المالية، أنه كلما زاد العائد النقدي على الأصول، والعائد النقدي على حقوق الملكية والعائد التشغيلي، وصافي الربح التشغيلي، وصافي التدفقات النقدية (في حالة تكون

الشركة مساهمة)، زاد استعداد إدارة الشركة للإفصاح عن مدى كفاءة أدائها في مكافحة التلوث البيئي.

ويتضح أن صافي التدفقات النقدية هو أهم مؤشرات الأداء الاقتصادي وأكثرها تأثيراً في استعداد الإدارة للإفصاح عن أدائها الاجتماعي البيئي (متوسط الإجابات 3,21,3,66,4,62) على التوالي، كما أن أهمية إفصاح الشركات عن أدائها الاجتماعي البيئي تزداد من جهة نظر متخذي قرار الاستثمار كلما زاد عائد الشركة حيث كان معامل الارتباط (0.88) وهو أكبر ارتباط من بين المؤشرات الأخرى وكانت دلالاته الإحصائية (0.1). .

3- طبيعة نشاط الشركة :

إن طبيعة نشاط الشركة تحدد لدرجة كبيرة حتمية أن تفصح عن أدائها الاجتماعي البيئي ومدى ارتباط هذا المحدد بأهمية المعلومات التي يوفرها للإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي لمستخدمي التقارير المالية، والجدول التالي يوضح إجابات أفراد البحث حول طبيعة نشاط الشركة:

جدول رقم (17)

محددات إفصاح الشركات عن أدائها الاجتماعي البيئي حسب طبيعة النشاط

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	معامل الارتباط (سبيرمان)	دلالة الارتباط sig
ج	حسب طبيعة النشاط			
43	الصناعات الكيماوية.	4.67	0.61	0.04
44	صناعة المنظفات.	4.47	0.31	0.02
45	صناعة تحويلية.	4.38	0.81	0.001
46	صناعة الاسمنت.	4.38	0.76	0.01
47	صناعة الأغذية والأدوية.	4.17	0.34	0.02
48	تكرير البترول.	4.10	0.88	0.000
49	المقاولات وتشبيد المباني.	3.78	0.19	0.04

من الجدول رقم (17) يتضح ما يلي:

يوضح الجدول السابق تحليل متوسط الإجابات على الفقرات (43-49) أن عينة البحث ترى أن طبيعة النشاط الذي تنتمي إليه الشركة تفرض على الإدارة ضرورة الإفصاح عن أدائها الاجتماعي البيئي، حيث جاءت الصناعات الكيماوية في المرتبة الأولى تأثيراً، تليها صناعة المنظفات ثم صناعة

التحويلية، فصناعة الإسمنت، ثم صناعة الأغذية والأدوية، وصناعة تكرير البترول حيث كان متوسط إجابات الأفراد أكبر من (3).

أما معاملات الارتباط بين أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي لمتخذي قرار الاستثمار وطبيعة النشاط للشركات كانت إيجابية ومقبولة بالنسبة للنشاطات التي متوسطها أكبر من (3)، حيث كانت معاملات الارتباط لشركات تكرير البترول والصناعة التحويلية، وصناعة الاسمنت والصناعات الكيماوية على التوالي كالتالي (0.61,0.76,0.81,0.88).

اختبار الفرضية الرابعة :

من خلال العرض السابق لنتائج تحليل كل محدد من محددات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمينية، حيث كان المتوسط الحسابي لجميع المحددات قد بلغ (3.86) وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقاس من قبل بـ(3)، وبالتالي يمكن القول أن هذه المحددات تؤثر في زيادة الإفصاح البيئي وبالتالي فإنها تؤثر في القرارات الإدارية اللازمة كما بينته الجداول (15- 17) ويرى الباحث أنه يتم قبول الفرضية الرابعة القائلة: " إن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة وأدائها الاقتصادي، وطبيعة النشاط الذي تزاوله الشركة) عن الأداء الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات".

الفصل الخامس
الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

انتهى البحث بشقيه النظري والعملي التطبيقي إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يأتي:

1- الدور الاجتماعي للمحاسبة في الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات:

إن القياس والتقارير المحاسبي عن أداء الوحدات الاقتصادية في مجال الإفصاح عن أدائها الاجتماعي البيئي من شأنه أن يدعم إمكانية مرتقبة، ومساءلة أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية عن الكفاءة الكلية والنوعية والاقتصادية، ورغم أن هناك مشاكل في القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي عامة والبيئي خاصة للمشروع، إلا أن الممارسات المحاسبية قد أثبت نجاحاً في بعض الدول فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي عن مدى وفاء الوحدة بمسئوليتها الاجتماعية البيئية، ومع ذلك فما زال تطوير المعايير المحاسبية لتدعيم هذا الإفصاح واجباً مهنيّاً مطلوباً حتى وقتنا هذا .

2- مدى كفاءة الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية في

حضر موت:

إن الشركات الصناعية اليمنية ذات التأثير السلبي على البيئة التي شملتها البحث رغم أنها تزاول أنشطة يفترض أنها تسبب تلوثاً بيئياً سواء كانت تسبب في هذا التلوث أم لا تتسبب فيه، فإن التقارير المالية وتقارير مجلس الإدارة لهذه الشركات لم تتضمن إفصاحاً مرضياً عن مدى كفاءة أدائها الاجتماعي البيئي، وإن ما يتم الإفصاح عنه الآن في هذا الشأن لا يزيد عن كونه إفصاحاً نوعياً وصفيّاً في المقام الأول، وما زال يحتاج إلى تطوير كبير لكي يكون إفصاحاً مالياً كمياً يكمل الإفصاح المالي الذي تفصح عنه الشركات .

3- أهمية المعلومات التي يقدمها الإفصاح المحاسبي الاجتماعي لمستخدمي التقارير المالية:

يتفق معظم مستخدمي التقارير المالية للشركات عينة البحث الذين تم استقصاء رأيهم في هذا الشأن، بأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية يعد غاية في الأهمية لأنه سوف يوفر لهم معلومات تساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، وبلورة اتجاه مستخدمي التقارير المالية نحو سمعة الشركة في المجتمع، إلا أن معظم هؤلاء الأفراد يرون أن هذا الإفصاح بوضعه الراهن يعد إفصاحاً غير كافٍ.

4- محددات إفصاح الشركات عن أدائها الاجتماعي البيئي:

أ- فيما يتعلق بحجم الشركة:

أوضحت نتائج البحث التطبيقية أنه كلما زاد حجم الشركة زاد اتجاه إدارتها نحو الإفصاح محاسبياً عن الأداء الاجتماعي البيئي، ويرى معظم عينة البحث أن أهمية إفصاح هذه الشركات من جهة نظرهم سوف يزداد كلما زاد حجم الشركة مقاساً بكمية المبيعات وقيمتها، عما لو تم قياسه بحجم الأصول مما يؤيد دلالة المبيعات محددًا موجباً للعائد المتوقع على السهم.

ب- فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي للشركة:

أوضحت النتائج أن هناك بعض التضارب بين مؤشرات الأداء الاقتصادي للشركة واتجاه الإدارة نحو الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي، حيث اتضح أنه كلما زاد عائد السهم على وجه الخصوص زاد استعداد إدارة الشركة لعمل هذا الإفصاح، بينما لا تؤثر درجة الرفع المالي وصافي الربح التشغيلي وعائد السوق غير العادي للأسهم بدرجة كبيرة على استعداد الإدارة إلى عمل هذا الإفصاح، وهذا يجعلنا نستنتج أن مؤشرات الأداء الاقتصادي المرتبط بعائد السهم وصافي التدفقات النقدية تحدد اتجاه الإدارة بدرجة كبيرة نحو الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي؛ لتدعيم أو تحسين صورة الشركات في الأسواق أمام المستثمرين والمساهمين والشركاء وغيرهم .

ث- فيما يتعلق بطبيعة نشاط الشركة:

إن طبيعة النشاط الذي تنتمي إليه الشركة يحدد لدرجة كبيرة حتمية أن تفصح عن أدائها الاجتماعي البيئي، وتأتي الصناعات الكيماوية، والصناعات التحويلية، وصناعة الاسمنت، وصناعة الأغذية، والأدوية، وصناعة تكرير البترول على قائمة الأنشطة التي يتوجب عليها عمل مثل هذا الإفصاح.

التوصيات:

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته وما انتهى إليه بشقيه النظري والتطبيقي من نتائج، فإن الباحث

يوصي بما يأتي:

- 1- على الشركات الصناعية اليمنية التي تزاوُل نشاطاً من طبيعته أن يضر بالبيئة، مثل شركات الكيماويات والتحويلية والاسمنت وتكرير البترول وغيرها أن تفصح عن مدى حفاظها على البيئة من عدمه، ومدى كفاءة أدائها في تخطيط وتنفيذ الأنشطة اللازمة لمكافحة تلوث البيئة، بحيث يشمل إفصاحاً كلاً من الإفصاح المالي والاقتصادي والإفصاح الاجتماعي البيئي.
- 2- ينبغي على الشركات الصناعية اليمنية والتي يفترض أن نشاطها يؤثر سلباً في البيئة، أن تفصح عن معدلات التلوث التي لا يجوز تجاوزها، وتحديد مدى ملاءمة وكفاية المعلومات التي يوفرها إفصاح هذه الشركات الملزم عن مدى كفاءتها في الحفاظ على البيئة ومحاربة أي تجاوز لمعدلات التلوث المسموح بها.
- 3- مثلما توجد تشريعات وإجراءات رسمية لإجبار الشركات على حماية البيئة والمحافظة عليها، فلا بد من إلزام الشركات التي يفترض تأثيرها سلباً على البيئة أن تفصح عن مدى كفاءة أدائها الاجتماعي البيئي، بما يضمن التزام هذه الشركات بعمل هذا الإفصاح، بل النظر في إمكانية أن تتضمن اللائحة التنفيذية نماذج للإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي على غرار نماذج الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي والاقتصادي المعمول به .
- 4- ينبغي على الشركات أن تعيد النظر في هيكل ومحتوى إفصاحها المحاسبي، والبدء في تدريب كوادرها المالية من المحاسبين على أهداف وقواعد وإجراءات وشكل ومحتوى الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي بصفة خاصة، بما يتماشى وحجم الشركة، وأدائها الاقتصادي، والتشريعات البيئية الحالية والمتوقعة.
- 5- أن تقوم المنظمات المهنية المحاسبية وبمساعدة أقسام المحاسبة في الجامعات اليمنية بدور هادف في مجال وضع معايير المحاسبة الاجتماعية، والمساهمة في تدريب العاملين والكوادر المحاسبية في هذه الشركات وتنقيفها بما يساعد في تنمية وتطوير وتحسين وتوجيه الممارسات المحاسبية من ناحية، وترشيد استفادة مستخدمي التقارير المالية من محتوى الإفصاح المحاسبي المالي والاجتماعي البيئي من ناحية أخرى.

توصيات عامة:

- 1- لابد من وجود خطط لأداء الوحدات الاقتصادية عن نشاطها الذي يؤثر سلباً في البيئة والتعاون مع الجهات المختصة ولجان حماية البيئة، وتضمين التقرير المالي للوحدة الاقتصادية بتقرير عن الأداء البيئي، كما يجب أن تأخذ المحاسبة البيئية دورها لما لها من أهمية بالغة في حماية البيئة.
- 2- لابد من وجود عقوبات رادعة تمنع الوحدات من الإضرار بالبيئة المحيطة من خلال الغرامات المفروضة عليها، وفرض ضرائب على من لا يلتزم بالأداء البيئي والرقابة بشكل دوري على نشاطات الوحدة، وتوعية الناس من خلال برامج التوعية واستثمار هذه الضرائب لمكافحة التلوث وحماية البيئة .
- 3- أن يكون هناك إعفاء ضريبي للوحدات الملتزمة بأدائها البيئي، إذ إن ذلك يشجع الوحدات على الاتجاه نحو الالتزام بنشاط بيئي غير ضار.
- 4- أن ينال موضوع البيئة الاهتمامات الكافية في جميع المجالات وأن تتضمن خطة التدريس في الجامعات مساقاً بهذا الموضوع، أو إدخاله جزءاً من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الحكومية لما لها من علاقة في صلب هذا الموضوع .

الدراسات المستقبلية :

في ضوء التوصيات السابقة يقترح الباحث القيام بالدراسات الآتية :

- 1- إجراء دراسات في مجال قياس التكاليف والمنافع البيئية الناجمة عن شركات القطاع الصناعي ، وبناء نماذج محاسبية لتطبيقها على القطاع الصناعي في اليمن .
- 2- إجراء دراسة تحليلية للتغيرات التي يمكن أن تطرأ على أنظمة محاسبة التكاليف نتيجة الموضوعات المؤثرة في مجال البيئة .

تم بحمد الله
والله ولي التوفيق

المراجع والملاحق

قائمة المراجع

أولا الكتب العربية

- 1- أبو غزالة (1996)، معايير المحاسبة الدولية، الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية .
- 2- أحمد حلمي جمعه (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن.
- 3- أحمد شحاتة، محمد بدوي، 2001"المحاسبة المالية المتقدمة" الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 4- أحمد حلمي جمعة (2009)، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء، عمان.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي (2005)، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي (2007)، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 7- الدون هندريكسون (1992)، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبوزيد، الإسكندرية ، مصر .
- 8- جورج دانيال غالي (2001)، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر.
- 9- حسين مصطفى هلالى (1998)، الابداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر.
- 10- حكمت الراوي (2000)، البعد المحاسبي لجدوى تقييم الاستثمارات، الاكاديمية للنشر والتوزيع، الاردن.
- 11- حلمي عبد الفتاح البشبيشي (1996)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة (الافصاح المحاسبي - دراسة تحليلية) دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- 12- رضوا حلوة حنان (2003)، مدخل النظرية المحاسبية ،الإطار الفكري- التطبيقات العملية، دار وائل للنش، عمان، الأردن .
- 13- رعد حسن الصرف (2001)، نظم الادارة البيئية والإيزو14000، دار الرضاء دمشق .
- 14- رزق ابوزيد الشحنة (2015)، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة الاردنية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن .

- 15- عباس مهدي شيرازي(1990)، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الاولى
- 16- عفاف إسحق ابوزر (2007)، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلاديفيا، كلية العلوم الادارية والمالية، الأردن .
- 17- مؤيد الفضل وعبدالناصر نور وعلي الدوغجي، (2002)، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن .
- 18- محمد الفيومي محمد(2002)، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النشر مركز الكتب الأردني، الاردن .
- 19- محمد صبحي، عدنان محمد عوض(2002)، مقدمة في الاحصاء، دار النشر مركز الكتب الأردني، الأردن .
- 20- محمد عباس بدوي(2000)، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر .
- 21- محمد عباس بدوي(2001)، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر .
- 22- محمد مطر، واخرون(1996)، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين، عمان .

ثانياً: الدوريات والمؤتمرات :

- 1- إبراهيم أحمد الصعيدي(1983)، الربحية التجارية والربحية الاجتماعية مجلة المحاسبين والمراجعين، نقابة التجاريين، القاهرة .
- 2- إبراهيم حماد محمد(1995)، تأثر العوامل البيئية في المشروعات (محاسبياً/ ضريبياً)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة .
- 3- أسكندر روجي مصيص(1994)، التقارير المالية والقرار الاستثماري، مجلة المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العرب، العدد82، عمان، الاردن.
- 4- إسماعيل محمود إسماعيل (1997)، التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة بين الفكر وإجراءات القياس المحاسبي، مجلة بحوث جامعة حلب، سوريا .
- 5- أحمد شهير (1998)، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال اطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 25، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.

- 6- أحمد عبد الولي الصباغ(1992)، تأثير الخصائص البيئية على أنظمة المحاسبة والرقابة : دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الإدارة .
- 7- السيد احمد السقا(1999)، مراجعة الأداء البيئي؛ إطار مقترح، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد التاسع والثلاثون، الرياض، السعودية .
- 8- الطاهر، عادل البهلول (2011)، الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية للإسمنت المساهمة بليبيا، دراسة تطبيقية على الشركة الاهلية للإسمنت بليبيا، مجلة جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الاول.
- 9- توفيق عبد المحسن عبدالله الخيال وآخرون (2003)، أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد 7 العدد 2 ، مصر .
- 10- جورج دانيال غالي(1994)، أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، ملحق العدد الثاني، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر .
- 11- حكمت احمد الراوي (1997)، البيئة المحاسبية كنموذج، مجلة آفاق اقتصادية، العدد 69 .
- 12- سمير عبد الغني محمود(1988)، المراجعة الاجتماعية مجال حديث مجلة الباحث، بيروت، السنة العاشرة، العدد 51 .
- 13- خشامة حسين (2006)، مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مجلد 17، الاردن.
- 14- الشعباني، صالح إبراهيم يونس، والناصر، خالص حسن (2012)، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العدد 93، بغداد، العراق.
- 15- عائشة بن عطا الله (2012)، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في إقتصاديات دول شمال إفريقيا، جامعة عمار التليجي، الاغواط، 6-7 نوفمبر .
- 16- عبد الهادي احمد القط(1994)، قياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث الصناعي: دراسة تطبيقية على صناعة الحديد والصلب، مجلة أسبوط للدراسات البيئية، مصر .

- 17- عبد الرزاق قاسم الشحادة (2010)، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد الأول، سوريا .
- 18- عبدالمجيد محمد محمود(1986)، الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد الثالث والأربعون .
- 19- عبد الوهاب نصر علي(1995)، أثر الإفصاح المحاسبي عن أداء الوحدات الاقتصادية في مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم في سوق المال المصري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- 20- عراقي العراقي(1986)، الإفصاح المحاسبي عن المعلومات العمالية، دراسة اختيارية، **المجلة العلمية كلية التجارة**، العدد التاسع، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر .
- 21- علي عبد المجيد عبد الحميد(1987)، الإفصاح عن الأداء الاجتماعي لوحدات القطاع العام الصناعي في تقارير تقييم الأداء المنشورة- دراسة ميدانية **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج، جامعة أسيوط .
- 22- عمر حسين عبد البر(1999)، دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية- حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط **ABC المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد**، العدد العاشر، جامعة قطر .
- 23- عمر حسين عبد البر(2001)، المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية **المجلة العربية للمحاسبة**، المجلد الرابع، العدد الاول، مجلس التعاون الخليجي، البحرين .
- 24- عمر احمد محمد الشهير (1998)، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، **المجلة العلمية**، المجلد 17 ، العدد 25، كلية التجارة جامعة أسيوط، مصر.
- 25- غالب عوض صالح، إسماعيل محمود(1999)، دور مدقق الحسابات في حماية البيئة دراسة ميدانية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد15، العدد الثاني، دمشق، سوريا .

- 26- كامل ، أحمد محمد (2004)، "تحليل دور المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات : دراسة نظرية وعملية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الاول للعدد الثاني.
- 27- محمد مطر(1993)، تقييم الإفصاح الفعلي في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية .
- 28- ياسين احمد العيسى(1991)، أهمية المعلومات المحاسبية ومدى توافرها في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة في الأردن للمستثمرين في سوق عمان المالية، مؤته للبحوث والدراسات، المجلد6، العدد2 .
- 29- يوسف فرج جهماني(1999)، المراجعة البيئية في الأردن: دراسة ميدانية لأراء عينة من المراجعين القانونيين، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، السعودية .
- 30- _____، (1996)، محاسبة المسؤولية الاجتماعية والشركات المساهمة العامة، مجلة أبحاث اليرموك، جامعة اربد، الأردن .

الرسائل العلمية والتقارير:

- 1- أبو زيد، (2007)، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الاسمدة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر .
- 2- الكشر، التهامي عثمان (2006)، إمكانية قياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، اكااديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- 3- توفيق عبد المحسن عبدالله الخيال وآخرون ، (2003)، أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد 7 العدد 2 ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر .
- 4- حميدا تو صالح (2012)، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الواد، شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي ومرباح، ورقلة .

- 5- الحواتمة عمر محمد مسلم (2010)، قياس مدى تحقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان، رسالة ماجستير في جامعة الشرق الاوسط، عمان.
- 6- عابد محمد نواف حمدان (2006)، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، رسالة ماجستير، القاهرة، مصر.
- 7- عمر احمد محمد الشهير (1998)، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية، المجلد 17 ، العدد 25، كلية التجارة جامعة أسيوط، مصر.
- 8- فائز محمد شيخ بامزاحم،(2008)، 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.
- 9- منير جمعة القطا طي (2007)، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة .
- 10- مهاوات لعبيدي (2015)، القياس المحاسبي لتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة .
- 11- طارق فتحي عمر عبدالخالق (2004)، الاطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي، سالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة .
- الوثائق الرسمية:**
- وزارة الشؤون القانونية للجمهورية اليمنية ، قانون حماية البيئة اليمني رقم (26) لعام 1995م المنشور في الجريدة الرسمية .

- 1- Carreia ,F ,Damiao ,A, Abreu, R and David, F 2014, Environmental Disclosure From the Accounting to the Report Perspective, In Proceeding of the 16 the international conference of information Systems .
- 2- Solomon, A. and L. Lewies (2002). "Incentives and disincentives for corporate environmental disclosure", Business Strategy and the Environment.
- 3- Niskala,1995, Mikael and Michael Pretes,"Environmental Reporting Finland: A Note on The Use of Annual Reports",Accounting Organizations and Society.
- 4- AAA,1983, Committee on Environmental Effects of Organization Behavior, The Accounting Review.
- 5- Estes, R.,1979, Corporat Social Accounting (N.Y.:John Wiley and Sons)
- 6- EPA Report, No.EPA-230-09-83-006: Current Practices in Environmental Auditing.(Feb, 1984)
- 7- 1 Roussey, Roberts:"Auditing Environmental Liabilities", Auditing A Journal of Practice & Theory,(Spring,1992).
- 8- FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.5: Accounting for Contingencies,(1975).
- 9- SEC, Financial Reporting Release No.36:Interpr Managements Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations: Certain Investment Company Disclosure, (1989).

- 10- AICPA, Statement on Auditing Standards No.8: Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements, (1975).
- 11- Randy Billing, and Barb Scott, "Renewable Reporting", CA Magazine, Vol. 128, No2, March 1995.
- 12- Hohn M. Trussel, "New Disclosure Requirements for Risks and Uncertainties", National Public Accountant Vol.41, No.4, 1996.
- 13- C.Richard Aldridge and Janet L, Colbert, "We Need Better Financial Reporting", Management Accounting, Vol.79, No.1, July 1997.
- 14- Joel A.Hochman, "Cleaning up Environmental Accounting", National Public Accountant, Vol.43, No.4, June 1998.
- 15- Jane Kennedy, Terence Mitchell, and Stephan E. "Disclosure of Contingent Environmental Liabilities : Some Unintended Consequences", Journal of Accounting Research, Vol.36, No.2, 1998.
- 16- Niskala ,Mikael and Michael Pretes, "Environmental Reporting Finland: A Note on The Use of Annual Reports ", Accounting Organizations and Society, Vol.20, No.6, 1995.
- 17- Ahmed Karman, "The Impact of Environment on Disclosure Practices: An Empirical Study", Asian Review of Accounting, (vol.3, No.2, 1995), p90.
- 18- Twer, Greg , "A public Accountability Model of Accounting Regulation", British Accounting Review, March 1993.

- 19- Ruhli, Edwin and S. Sauter- Sachs,1993,"Towards an Integrated Concept of Management Efficiency",Management International Review, Vol.33,No.4.
- 20- Belkaoui, Ahmed and Philip G.karpik,1989, "Determinants of the Corporate Decision to Disclose Social Information", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol.3,No.1.
- 21- Herremans, Irene M. et al, " An Investigation of Corporate Social Responsibility Reputation and Economic Performance" ,Accounting Organizations and Society, Vo.18,No.7,1993.
- 22- Roberts, Robin W, "Deteerminants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stockholder Theory",Accounting, Organizations and Society, (Vol.17, No.6,1992).
- 23- Harte, George al, "Ethical Investment and The Corporate Reporting Function",Critical Perspectives on Accounting, September 1991.
- 24- Gamble, George O. Et al,1995, " Environmental Diselosures in Annual Reports and 10 Ks: An Examination",Accounting Horizons.
- 25- N.I.Abu-Baker, N.M. Abdel Karim ,1998," Corporate Social Responsibility Accountability As a Comprehensive Approach for Developing Reporting Disclosure Practices in Jordan" Dirasat,Administrative Sciences Jordan.
- 26- Niskala, Michael., (1995). Environment Reports Short on Finland A
- 27- Billing, Randy and Scott, Barb (1995). "Renewable Reporting", A
- 28- Rangamathan, J &, Ditz. D., (1996)."Environmental Accounting:
- 29- Acool for Better Management" Management Accounting.

- 30- Stanwick, Peter and Sarah Stanwick, (2006), "Corporate Environmental Disclosure : A Longitudinal Study of Japanese Firms" Journal of American Academy of Business, Cambridge, (Vol. 9 No.1) .

مواقع الانترنت

- 1- وزارة الشؤون القانونية للجمهورية اليمنية ، قانون حماية البيئة اليمني رقم 26 لعام 1995
https://www.yemen.nic.info/db/laws_je/detail.php?ID=11458.

ملحق (1)
محكموا الاستبيان

محكموا الاستبيان

الجامعة	التخصص	الدرجة العلمية	أسم الدكتور
جامعة حضرموت	محاسبة	استاذ مساعد	الدكتور عبود محمد سالمين العبل
جامعة حضرموت	محاسبة	استاذ مساعد	الدكتور سعيد ربيع علي باعطوة
جامعة حضرموت	محاسبة	استاذ مساعد	الدكتور خالد هاشم (سوداني الجنسية)
جامعة حضرموت	محاسبة	استاذ مساعد	الدكتور عمر عبود سعيد عقيلان

المعلومات الشخصية

1- الجنس

<input type="checkbox"/> ذكر	<input type="checkbox"/> أنثى
------------------------------	-------------------------------

2- المؤهل العلمي

<input type="checkbox"/> دبلوم	<input type="checkbox"/> بكالوريوس
<input type="checkbox"/> ماجستير	<input type="checkbox"/> دكتوراه

3- التخصص العلمي

<input type="checkbox"/> محاسبة	<input type="checkbox"/> إدارة أعمال
<input type="checkbox"/> علوم مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/> علوم اقتصادية
<input type="checkbox"/> تسويق	

4- المسمى الوظيفي

<input type="checkbox"/> مدير عام	<input type="checkbox"/> مدير مالي
<input type="checkbox"/> محاسب	<input type="checkbox"/> مراجع داخلي خارجي

5- سنوات الخبرة

<input type="checkbox"/> أقل من 3 سنوات	<input type="checkbox"/> من 3 الى 6 سنوات
<input type="checkbox"/> من 7 الى 10 سنوات	<input type="checkbox"/> أكثر من 10 سنوات

6- طبيعة النشاط

<input type="checkbox"/> الصناعات الكيماوية.	<input type="checkbox"/> صناعة المنظفات.
<input type="checkbox"/> صناعة تحويلية.	<input type="checkbox"/> صناعة الاسمنت.
<input type="checkbox"/> صناعة الأغذية والأدوية.	<input type="checkbox"/> تكرير البترول.
<input type="checkbox"/> المقاولات وتشبيد المباني.	<input type="checkbox"/> أخرى

الفرضية الأولى : أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية
اليمنية يعتبر كافياً في قوائمها المالية .

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	لا يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في التقارير المالية أو أيا من مرفقاتها .					
2	تعد الشركات قائمة مركز مالي عن نشاطها الاجتماعي البيئي .					
3	يتم بيان الالتزامات البيئية الحالية والمتوقعة بشأن التلوث البيئي والتكاليف المقدر تحملها.					
4	بيان بالمعدلات القصوى لتلوث البيئة والتي لا يجوز للشركات أن تتجاوزها .					
5	لا يقتصر دور المحاسب في إعداد البيانات المالية التقليدية فقط .					
6	تعد الشركات قائمة دخل عن الأداء الاجتماعي البيئي لنشاطها .					
7	تعد الشركات موازنة تقديرية بالنفقات الرأسمالية أو التشغيلية للأداء الاجتماعي البيئي للشركات .					
8	هناك تقرير سنوي للأداء الاجتماعي البيئي عن نشاط الشركات .					
9	بيان نسبة الإنفاق على مكافحة تلوث البيئة إلى إجمالي النفقات الاستثمارية للشركات.					
10	بيان نسبة مصاريف تشغيل أنشطة مكافحة تلوث البيئة إلى صافي دخل الشركة.					
11	بيان بأنشطة الشركات في الحد من تلوث البيئة التي تسببه .					
12	صورة من بيان مؤسسة حماية البيئة بالأنشطة التي تسبب تلوث البيئة وترتبط بنشاط الشركات.					

					تتضمن القوائم نفقات رأسمالية فعلية عن السنة الجارية للحد من تلوث البيئة التي تسببه الشركات .	13
					تتضمن القوائم نفقات تشغيلية فعلية عن السنة الجارية للحد من تلوث البيئة التي تسببه الشركات .	14
					بيان معدل القضايا المرفوعة على الشركات ونوعها من جانب المتضررين بسبب تلويثها للبيئة.	15

الفرضية الثانية : إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية يقدم معلومات ذو أهمية لمتخذي القرارات الازمة.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
16	التوسع في الاستثمار في الشركات التي يؤثر نشاطها على البيئة.					
17	يتم تحسين صورة الشركات أمام مستخدمي التقارير المالية رغم أن نشاطها يضر بالبيئة					
18	لا أهتم بالموضوعات البيئية عند التفكير في الاستثمار					
19	يحتاج المستخدمون معلومات عن الأداء الاجتماعي البيئي عن الشركات التي يساهمون فيها					
20	ينبغي المساهمة بتوجيه إدارة الشركات نحو الإفصاح عن الآثار البيئية التي تسببها الشركات					
21	الاستثمار في الشركات التي تفصح عن أدائها البيئي بشكل كافٍ.					
22	تجنب الاستثمار في الشركات التي لا تفصح عن أدائها البيئي					
23	تحديد مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية البيئية قبل الاستثمار فيها.					
24	إن الإفصاح عن الأداء البيئي يقدم معلومات مهمة لمستخدمي التقارير المالية.					
25	يجب على الحكومة ان تطلب إفصاحاً بيئياً من الشركات.					

الفرضية الثالثة : إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية
اليمنية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
26	يحصل المستفيدون من التقارير المالية للشركات الصناعية على المعلومات في الوقت المناسب لهم .					
27	يفهم المستخدمون للقوائم المالية للشركات الصناعية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والاقتصادية التي توفرها لهم تلك القوائم .					
28	هناك ثقة كبيرة بالمعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركات الصناعية في قوائمها المالية .					
29	تراعي التقارير المالية للشركات الصناعية النفع العام .					
30	تتضمن التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية البعد الاجتماعي والاقتصادي (أي الأرباح والخسائر الاقتصادية والاجتماعية) .					
31	تهتم الشركات الصناعية بالطرق الأكثر ملاءمة لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية .					
32	إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية يلبي حاجيات المستخدمين لهذا التقارير .					
33	تلتزم الشركات الصناعية عند إعداد قوائمها المالية بمعايير إعداد التقارير المالية .					
34	المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات الصناعية ملاءمة لاحتياجات المستخدمين .					

الفرضية الرابعة : أن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة ، أدائها الاقتصادي ، طبيعة النشاط الذي تزاوله الشركة) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات .

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أ	حجم الشركة					
35	كلما زاد حجم وقيمة مبيعاتها.					
36	كلما زاد حجم أصولها.					
ب	الأداء الاقتصادي للشركة					
37	كلما زاد عائد السهم.					
38	كلما زاد معدل العائد النقدي على الأصول.					
39	كلما زاد معدل العائد النقدي على حقوق الملكية.					
40	كلما زاد معدل العائد التشغيلي.					
41	كلما زاد درجة الرفع المالي (إجمالي الديون/ الأصول)					
42	كلما زاد صافي التدفقات النقدية.					
43	كلما زاد صافي الربح التشغيلي (الربح التشغيلي قبل الإهلاك/المبيعات)					
44	كلما زاد صافي الربح (الربح بعد الضريبة/المبيعات)					
45	كلما زاد عائد السوق غير العادي لأسهم الشركة.					
ج	حسب طبيعة النشاط					
43	الصناعات الكيماوية.					
44	صناعة المنظفات.					
45	صناعة تحويلية.					
46	صناعة الاسمنت.					
47	صناعة الأغذية والأدوية.					
48	تكرير البترول.					
49	المقاولات وتشبيد المباني.					

Abstract

The study aimed at identifying the extent to which the Industrial Companies are committed to disclose their social and environmental performance. It also aims to highlight the objectives that prevent the industrial companies from disclosing their social and environmental performance.

The problem of the study has been the lack of interest of the Yemeni industrial companies in disclosing of social environmental accounting of the information that gives a clear picture of their social environmental activities, and in order to achieve the objective of the study, the researcher designed a questionnaire and distributed to individuals working in the financial and accounting departments in industrial companies, 142 questionnaires have been distributed. There were 112 questionnaires viable for analysis and the study concluded with a set of results.

The researcher came up with a number of conclusions, the most important of which are:

- 1) Industrial companies don't disclose their social environment performance.
- 2) There are many obstacles that limit the industrial companies to disclose accounting for their social environment performance; the most prominent of these obstacles are the lack of educational programs to introduce the requirements for the disclosure of social environmental performance, the absence of an accounting system that meets the purpose of social environmental performance disclosure, the lack of binding laws to disclose social and environmental performance, the difficulty of cost measurement and the lack of willingness to disclose the costs associated with the environmental damages resulted from its operations, even if measurable.

At the conclusion of the research, the researcher recommended that: the Yemeni industrial companies that are active from its nature should affect the environmental disclosure of the extent of its preservation of the environmental or not, and the efficiency of its performance in the planning and implementation of necessary activities to combat environmental pollution to include disclosure of both financial and economic disclosure and social environmental disclosure. In addition to the need for legislation and formal procedures to force these companies to protect and preserve the environmental, but to consider the possibility that the executive regulation of such legislation would include models for environmental social accounting disclosure similar to the applicable accounting disclosure models for financial and economic performance.

ALANDALUS UNIVERSITY
HIGH STUDY DEANSHIP
ADMINISTRATIVE SCIENCE COLLEGE
ACCOUNTING DEPARTMENT



Environmental Social Accounting Disclosure In Yemeni Industrial Companies

PREPARED BY STUDENT : Saleh Awadh Salem Krees

SUPERVISED BY : DR. FAYEZ MOHAMMED SHEIKH BA- MUZAHEM

ASSOCIATE PROFESSOR – HADRAMOUT UNIVERSITY

2019م