



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي لميلة

معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع: 2014 / 2015

قسم : علوم التسيير

ميدان : علوم اقتصادية، التجارة و علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص : مالية

مذكرة بعنوان

محاسبة التكاليف البيئية لدى المنشآت الصناعية

دراسة ميدانية: لدى مكاتب المحاسبة ميلة 2015

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير

تخصص " مالية "

إشراف الأستاذ:

مريم باي

إعداد الطلبة:

سيف الدين ميزان

سعاد بوزحزح

السنة الجامعية 2014/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وما أتيتم من العلم الا قليله﴾

صدق الله العظيم

سورة الإسراء (آية 85)

﴿وقل ربي زدني علما﴾

صدق الله العظيم

سورة طه (آية 114)

﴿قل هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون﴾

صدق الله العظيم

سورة الزمر (آية 9)

وَقَدِير

شَكْر

شكر و تقدير

نشكر الله و نحمده سبحانه و تعالى كثيرا على هذه النعمة و نسأله أن يوفقنا لما يحبه و يرضاه.

نتوجه بالشكر الجزيل إلى من لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة وكانت نعم السند والتي لولاها لما قدمنا مشروعاتنا

هذه الأستاذة المشرفة "باي مريم" أدامها الله شعلة تنير طريق العلم وحفظها الله.

كما نتوجه بالشكر إلى كل الأساتذة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ارتوينا من منابعهم العلمية طوال فترة دراستنا بالمركز الجامعي بميلة.

كما أتقدم بالشكر الخالص إلى المحاسبين والأساتذة مدينة ميلة اللذين يساعدون في دراستنا التطبيقية.

ولا يفوقنا أن نشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد.

الأهداء

علاء الدين

إلى

أمي وأبي

فهمنا المصائب
المصائب

	الموضوع
أ	مقدمة البحث
أ	مشكلة البحث
ب	اهداف البحث
ب	اهمية البحث
ج	فرضيات البحث
ج	منهج البحث
ج	اسباب اختيار البحث
	الفصل لأول: محتويات محاسبة التكاليف البيئية ومستوي
7	تمهيد الفصل الأول.
8	المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية وطبيعة أصنافها
8	المطلب الأول: مفهوم محاسبة البيئة والتكاليف البيئية.
9	المطلب الثاني: طبيعة التكاليف البيئية.
13	المطلب الثالث: أنواع التكاليف البيئية
14	المطلب الرابع: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية.
16	المبحث الثاني: أهمية ودوافع التكاليف البيئية.
17	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف البيئية
18	المطلب الثاني: أهمية محاسبة التكاليف البيئية.
19	المطلب الثالث: أهداف محاسبة تكاليف البيئية.
20	المطلب الرابع: دوافع و مبررات تحمل الشركة للتكاليف البيئية .
21	المبحث الثالث: مستويات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
21	المطلب الأول: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية.
23	المطلب الثاني: الأبعاد البيئية للمعلومات المحاسبية.
26	المطلب الثالث: التكاليف البيئية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية.
30	المطلب الرابع: علاقة المحاسبة بالتلوث البيئي
	الفصل الثاني: مداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
35	المبحث الأول: مداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

35	المطلب الأول: القياس محاسبي للتكاليف البيئية:
38	المطلب الثاني: ملائمة التكاليف البيئية لتقييم المحاسبي:
40	المطلب الثالث: الاتجاهات المختلفة للقياس المحاسبي عن التكاليف البيئية
42	المطلب الرابع: التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية:
45	المبحث الثاني: قياس التكاليف البيئية في ضوء معايير المحاسبة الدولية:
46	المطلب الأول: معايير التقييس البيئية iso 14000 في المؤسسة.
48	المطلب الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية المباشرة
49	المطلب الثالث: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية غير المباشرة
50	المطلب الرابع: دور المحاسبية البيئية في ضوء القوانين والتشريعات الدولية
51	المبحث الثالث: طبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية ومتطلباتها
52	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح عن التكاليف البيئية:
57	المطلب الثاني: طبيعة الإفصاحات المطلوبة
59	المطلب الثالث: الأطر المقترحة عند إعداد التقارير الإفصاح البيئية:
63	المطلب الرابع: دور المنظمات الدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية لإفصاح البيئي
	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة محاسبة التكاليف لبيئية لدي المنشأة الصناعية من وجهة نظر المحاسبين:
67	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة
67	المطلب الأول: أعداد معطيات الدراسة.
68	المطلب الثاني: اختبار الاستبيان.
69	المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات.
69	المطلب الأول: النتائج المتعلقة بوصف خصائص الدراسة
74	المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بإجابة المبحوث حول أسئلة الاستبيان
75	المطلب الثالث: النتائج المتعلقة باستجابة المبحوثين حول الوعي البيئي والتكاليف البيئية
76	المطلب الرابع: النتائج المتعلقة باستجابة المبحوثين
79	المطلب الخامس: النتائج المتعلقة باستجابة المبحوثين حول أوجه الانفاق المحتملة

	لأنشطة البيئية
86	خاتمة
86	نتائج
88	مراجع
90	ملاحق

فائمة الطاول

قائمة الجداول :

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
1-1	متطلبات الجهات الإدارية والحكومية من المحاسبة الإدارية البيئية	30
2-2	جداول : (billing and scott)	59
2-2	جدول : (aldrige and colberte)	61
1-3	جدول : متغير الجنس	68
2-3	جدول: متغير العمر	69
2-3	جدول: مستوى الجامعي	70
3-3	جدول : عدد سنوات الخبرة	71
4-3	جدول : طبيعة المعلومات	72
5-3	جدول : معايير المستخدمة في محاسبة البيئية	73
6-3	جدول : الاهتمام بالقضايا البيئية	74
7-3	جدول الاهتمام بالتكاليف البيئية	76
8-3	جدول : أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية	76
9-3	جدول : عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية	77
10-3	جدول : التكاليف البيئية الصريحة والضمنية	80
11-3	جدول: معوقات اظهار التكاليف البيئية	83

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
69	متغير الجنس	1-3
70	متغير العمر	2-3
71	مستوي الجامعي	3-3
80	عدد سنوات الخبرة	4-3

مقدمة

اهتم المجتمع الدولي بإصدار المواثيق الدولية المتعلقة بحماية البيئة من الأضرار الناجمة عن التلوث كما زاد الضغط من جانب جماعات أنصار حماية البيئة لمطالبة المؤسسة بإزالة أو منع أسباب التلوث الناجمة عن عملياتها التشغيلية، و غيرها من عوامل التلوث مما أرغم العديد من المؤسسات إلى الالتزام بالقوانين و التشريعات البيئية، وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف و الالتزامات مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماما خاص للمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية بشأن حماية البيئة بصورة سليمة و موضوعية في محاولة منه للتواصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس، و الإفصاح المحاسبي .

ومن أجل المعالجة المحاسبية لكل من التكاليف والالتزامات الناتجة عن الالتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية فقد ظهرت المحاسبة البيئية والتي تختص بالقياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية وبما أن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة هو تطبيق نظام المحاسبة البيئية يوفر المعلومات المالية المتعلقة بالموارد البيئية

وما يترتب على قيام المؤسسة بالمزاولة نشاطها من أضرار البيئية.

وأمام أهمية وضرورة تفهم المؤسسات المختلفة، واعترافها بالمحاسبة البيئية ، وبمسئوليتها اتجاه البيئة كان من الضروري أن يكون هناك العديد من القضايا لابد من النظر إليها; وأخذها بعين، والاعتبار وإحداها " القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية " ،وفي ظل مسؤولية المؤسسة عما تسببه للبيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها الاقتصادي سواء كانت تلك الأضرار ملموسة أو غير ملموسة .

وأصبحت المؤسسة تعمل وتخضع لعدد متزايد من القوانين المنظمة للبيئة التي تهدف لحماية البيئة، ولقد تطرقنا في بحثنا هذا الى العديد من القضايا البيئية التي تهتم بها محاسبة التكاليف البيئية الخاصة بالمنشأة الصناعية في الجزائر ، حيث قسمنا بحثنا هذا الى ثلاثة فصول تطرقنا في الفصل الأول الى محتويات محاسبة التكاليف البيئية ومستوياتها ،وفي الفصل الثاني الى مداخل القياس المحاسبي ، في الأخير الي قمنا بأخذ عينة من المحاسبين وقمنا بالأخذ بأرائهم حول محاسبة التكاليف البيئية في الجزائر ومدى أهميتها وتطبيقها .

مشكلة الدراسة:

قال البارئ عز و جل: (ولا تفسدوا في الأرض بعد إصلاحها ذلكم خير لكم إن كنتم تؤمنون)

لقد ازداد اهتمام العالم بقضايا البيئة بسبب التكاليف المحاسبية الباهظة التي تكبدها الشركات من أجل الحفاظ على البيئة ، حيث تشير إحدى الدراسات أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ارتفاع التكاليف البيئية في شركة لتكرير البترول حيث بلغت هذه التكاليف ما نسبته 22% من تكاليف التشغيل و لذلك فقد أصبح الإفصاح البيئي عن تلك التكاليف ضرورة ملحة تعززت بوجود قوانين بيئية تفرض على الشركات ، و في الدول العربية تتزايد القضايا البيئية فمن المعروف أن الاستثمارات في الدول العربية يتركز على القطاع النفطي ، حيث اتضح للباحث أن نشاط المحافظة على البيئة من التلوث الصناعي في العالم لازال دون المستوى المطلوب ربما لأن الشركات الصناعية تعتمد بأن المحافظة على البيئة هي من مسؤولية الجهات الحكومية فقط و من أجل تبرير هذا الموقف تلجأ الشركات إلى تجنب تخصيص التكاليف العالية للصرف تجاه المحافظة على البيئة ، و يظهر ذلك من خلال التظاهر بعدم وعيها بمسئولياتها و بعدم الإفصاح في تقاريرها المحاسبية عن حجم الإنفاق الذي تخصصه للمحافظة على البيئة و أحيانا التذرع بصعوبة قياس التكاليف و الاتجاهات التي تتبعها لمعالجة هذه المشكلة لذلك طرح الباحث مجموعة من التساؤلات:

- ما هي الأساليب المستخدمة لقياس التكاليف البيئية
- ما هي الاتجاهات المستخدمة لقياس التكاليف البيئية لدى المحاسبين؟
- ما هي طبيعة الإفصاحات ومدى ملائمة التكاليف البيئية للتقييم المحاسبي؟

أهداف البحث:

- تشخيص نظام المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها.
- التعرف على محاسبة التكاليف البيئية ومدى أهميتها بتحسين جودة المعلومات المحاسبية مع الأخذ بالاعتبار الآثار البيئية والتكاليف المترتبة عليها.
- إلقاء الضوء على طبيعة محاسبة التكاليف البيئية وكذلك أسباب ودوافع المنشآت في الاهتمام بدراسة هذا النوع من التكاليف.
- اقتراح إطار للقياس المحاسبي التكاليف البيئية والاتجاهات المختلفة لها.
- الوقوف عن طبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية ومتطلبات الإفصاح عنها والمنافع المترتبة عليها
- التعرف على طرق وبدائل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية والمعوقات التي تعترض في تصنيفها في المنشأة الصناعية

أهمية البحث:

تستند هذه الدراسة أهميتها من خلال النقاط التالية:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها في كونها ستعالج علميا، موضوع يتعلق بحاسبة التكاليف البيئية والأسباب الناجمة عنها وأهميتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

يمكنكم من هذه الدراسة التعرف على التكاليف البيئية، وأنواعها وكيفية الإفصاح والتقرير عنها.

لفت أنظار المحاسبين والجهات المختصة الأخرى بأهمية ، وضرورة الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لما لها من منافع على المجتمع من أجل حماية البيئة وترشيد القرارات كل بما يلائمه.

استعراض التكاليف البيئية ، وأهمية قياسها سواء بالنسبة للوحدات الاقتصادية أو المجتمع.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث فقد اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي، والأسلوب العلمي من خلال الاستعانة بالمراجع العلمية العربية ، والدراسات المتعلقة بهذا المجال والمتوفرة وذلك بهدف تقديم عرض نظري بين مفهوم محاسبة التكاليف البيئية ، ودورها في ترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية كما يتضمن هذا البحث وصفا للإجراءات التي يقوم بها المحاسبين في التحليل والمعالجات الإحصائية التي اعتمدنا عليها في تحليل البحث.

أسباب اختيار الموضوع.

أسباب اختيار لهذا الموضوع نابع من الأهمية التي تكسبها المحاسبة بصفة عامة والمحاسبة البيئية بصفة خاصة في المنشأة الصناعية للحد من ظاهرة التلوث البيئي ويأتي هذا البحث لدراسة محاسبية لجانب مهم يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المنشأة الصناعية وهذا من أجل تقليل التكاليف الناتجة عن التلوث البيئي ومن أسبابها أيضا:

- الأهمية التي تكتسبها المحاسبة البيئية في الحد من التلوث البيئي.
- الاهتمام الخاص بهذا المجال وهذا راجع إلي تخصص المحاسبة.

وقد عالجتنا بحثنا هذا من خلال ثلاثة فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول الى محتويات تكاليف البيئية ومستوياتها أين تناولنا فيه ماهية المحاسبة البيئية وطبيعة اصنافها ، وأهمية ودوافع التكاليف البيئية ، محتويات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية

مقدمة

كما تطرقنا في الفصل الثاني الى مداخل القياس المحاسبي حيث تناولنا فيه مداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ، وقياس التكاليف لبيئية في ضوء المعايير المحاسبة الدولية ، وطبيعة الافصاحات عن التكاليف البيئية .

كما تناولنا في الفصل الثالث :وجهة نظر المحاسبين من خلال الاستبيان كأداة علمية للبحث.

الفصل الأول:

محتويات محاسبة التكاليف البيئية و مستوياتها

تمهيد:

يعد التلوث البيئي من أهم المشاكل التي تواجه العالم في الوقت الحاضر نظرا لأثره الصحي على المجتمع والطبيعة وعلى أداء العاملين حتى أولئك الذين يحددون أهداف الشركة على تضخيم الأرباح في الأمد القصير يدركون أن صورة الشركة لدى المجتمع لها تأثير على أرباحها وقدرتها على تحقيق الإيرادات وعليه فإن أخذ الحسابات البيئية بنظر الاعتبار لاسيما التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات الإدارية والإنتاجية على وجه الخصوص.

وتعد ظاهرة التلوث البيئي من الظواهر التي لاقت اهتماما متزايدا في الآونة الأخيرة خاصة في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده العالم المعاصر، وعلى الرغم من أن هذه الظاهرة ليست جديدة وموجودة منذ القدم إلا أن الجديد فيها هو تعدد وتنوع مصادر التلوث ولأثار الضارة إضافة إلى محاولة الشركات الصناعية التخلص من نفاياتها الضارة بالبيئة و الإنسان عن طريق إطلاقها في الهواء أو إلقائها في البحر أو دفنها في الأرض مما كان له تأثير سلبي على الحياة البيئية.

نتيجة لاستمرار ظهور المشاكل المتعلقة بالأنشطة الصناعية المختلفة و من بينها استهلاك الطاقة الكهربائية التي تشكل أضرارا على الصحة الملة للبيئة.

إن تطبيق محاسبة التكاليف يكتفي بحصر و حساب عناصر التكاليف المرتبطة بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية مما يؤدي إلى ظهور أرباح غير حقيقية و بالتالي تكون نتائج أعمال الشركة المتمثلة في القوائم المالية غير حقيقية و هذا يضعف من الثقة في المعلومات المحاسبية المقدمة .

بما أن تحقيق الشركة لأهدافها يتطلب استنفاد جزء من البيئة المحيطة أو ما يطلق " الإضرار أو التلوث البيئي " فإن تبويب عناصر التكاليف الصناعية من مواد خام و عمالة و خدمات و غيرها لم يعد معبرا عن حقيقة قيمة عوامل الإنتاج المستنفذة فعلا في الإنتاج و يرجع ذلك إلى أن البيئة أصبحت أحد العوامل الداخلة في الإنتاج و من هنا ظهرت الحاجة إلى قياس تكلفة استخدام البيئة في الإنتاج

بالنظر إلى أهمية وضرورة تفهم الشركات المختلفة واعترافها بمسئوليتها تجاه البيئة فإنه من الضرورة الأخذ في الاعتبار أثر المشاكل البيئية على مهنة المحاسبة باعتبارها أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية و متخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة

تعتبر المحاسبة البيئية فرعا من فروع المحاسبة التي تهتم بالأنشطة والأساليب و الأنظمة ذات التأثير البيئي و التعبير عن النتائج في صورة تقارير تقدم لصانعي القرارات و الأطراف الخارجية المستفيدة من هذه النتائج لمواجهة كل الأنواع المتعلقة بالتلوث من طرف الشركات.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية و طبيعة أصنافها

أصبحت قضايا العناية بالبيئة و التكاليف و المنافع المترتبة عنها من التحديات التي تواجهها المؤسسة حيث أصبحت لها مكانة بارزة و بالغة الأهمية حول العالم و في هذا الإطار برزت الحاجة لقياس التكاليف البيئية و تعرف على طبيعتها و نوعيتها و معرفة مدى أسبابها و الآثار التي تتجم عنها و الأسس التي تستخدمها المؤسسة الصناعية في إضافة التكاليف البيئية للمنتجات حتى يمكن تحديد تكلفتها بطريقة دقيقة و سليمة، إذ تعتبر المحاسبة البيئية أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية و متخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية إلى جانب المعلومات المتعلقة بالنواحي المالية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة فيما يخص الأمور المتعلقة بالمحافظة على البيئة في المؤسسات .

المطلب الأول: مفهوم محاسبة البيئة و التكاليف البيئية:

مفهوم محاسبة البيئة:

يمكن تعريف المحاسبة البيئية بأنها " تعيين وقياس و تخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية لتوصيل المعلومات للأطراف المعنية"¹.

تعرف أيضا بأنها "علم يبحث في كيفية تأثير الجوانب البيئية علم نظام المحاسبة التقليدي و هي أداة فعالة لقياس الجوانب المادية البيئية للمنشأة"².

قد عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية المحاسبة البيئية من ثلاث أوجه.

• المحاسبة البيئية من الواجهة الاقتصادية :

يتم من خلال هذه المرحلة قياس و تحليل كمية و قيمة مدخلات عوامل الإنتاج و غالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد و المجتمع.³

¹ م طه عليوي ناصر و هيثم هاشم الخفاف " أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات"

" مجلة الإدارة و الاقتصاد بمدينة الوصل؛ السنة الخامسة و الثلاثون ، عدد إثنان و تسعون سنة 2012 ص 69

² فضل كمال سالم "مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و اثره على اتخاذ لقرار المالية ؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة

ماجستير ؛جامعة غزة؛السنة 2008؛ص38

³ مسعود دروشي و آخرون ؛واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسة الصغيرة و المتوسطة في ظل النظام المحاسبي " ؛الملتقى الوطني حول واقع و آفاق

النظام المحاسبي في المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ؛ بالجامعة الوادي يومي 5-6 ماي 2013

• المحاسبة البيئية من الواجهة الإدارية :

تعرف المحاسبة الإدارية "بأنها الأداة التي يستخدمها مدير و الأعمال في اتخاذ القرارات المرتبطة برأس المال و تحديد التكاليف و تصميم العمليات والمنتجات و تقييم الأداء بالإضافة إلى أنها الأداة الخاصة باتخاذ القرارات المرتبطة بالمستقبل".¹

يتم في هذه المرحلة تحديد وتحليل البيانات و المعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية لغرض مساعدة الإدارة في التخطيط و اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

كقرارات تسعير المنتجات ولاستمرار في إنتاج منتج معين ومتطلبات الجودة و غيرها من القرارات الإدارية المختلفة.

• المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية :

ويتم من خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق للمعايير والأسس المحاسبة و تتضمن هذه القوائم بيانات و معلومات لآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين و الدائنين و حملة الأسهم.

و قد ظهر مفهوم لنظام المحاسبي المالي الجديد و صدر هذا النظام بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و حسب المادة رقم 3 من القانون 11/07 فإن

فان "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية و يسمح بتخزين معطيات قاعدية و تصنيفها و تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و الممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية".

المطلب الثاني: طبيعة التكاليف البيئية:

¹ مهاوات لعبيدي "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها القوائم لتحسين الأداء البيئي؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة؛ بجامعة بسكرة؛ في السنة 2014؛ ص25

يمكن تبويب التكاليف البيئية فيما يلي:¹

أولاً: تبويب التكاليف البيئية وفقاً للأنشطة

يشير (marc) إلى أن تبويب التكاليف البيئية وفقاً للأنشطة تتمثل فيما يلي:

• **تكاليف أنشطة المنع:**

و تمثل تكاليف تتحملها الشركة نتيجة القيام بأنشطة هدفها خفض أو إزالة الأسباب المؤدية للآثار بيئية سلبية في المستقبل مثل تكاليف الخاصة بإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة .

و على أن لا ينتج عن العملية الإنتاجية مخلفات غازية أو صلبة ضارة بالبيئة .

• **تكاليف أنشطة الحصر والقياس:**

وتضم تكاليف الأنشطة التي تمارسها الشركة بغرض قياس و متابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية مثل أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل و أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية إضافة إلى أنشطة المتابعة ما بين الشركة و الأجهزة البيئية المختلفة.

• **تكاليف أنشطة الرقابة:**

و تشمل تكاليف الأنشطة التي تزاولها الشركة بغرض الرقابة و التحكم في مصادر التلوث بالشركة و تضم أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة و أنشطة خفض مصادر التلوث و أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة

• **تكاليف أنشطة الفشل البيئي :**

وتشمل تكاليف الأنشطة التي تمارسها الشركة بغرض التخلص من الأضرار البيئية التي حدثت نتيجة فشل الشركة في منعها و حصرها مثل تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة بالبيئة سواء كانت (سائلة ، غازية ، صلبة) و كذلك الغرامات المترتبة على مخلفات الشركة للمنظمات البيئية .

ثانياً : تبويب التكاليف البيئية وفقاً لارتباطها بالمنتجات .

¹ عبد الهادي منصور تادوسري "أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في

المحاسبة ؛ جامعة الشرق الأوسط؛ الفصل الثاني؛ السنة 2011؛ ص22-23

يشير عبد البر إلى أن تبويب التكاليف البيئية وفقاً لارتباطها بالمنتجات يتمثل فيما يلي¹:

• **التكاليف العادية و تكاليف التشغيل:**

تشمل التكاليف المرتبطة بالمنتجات و تشمل المواد الخام و تكاليف استخدام المباني والمعدات و تكاليف التشغيل و العمالة و الطاقة و التدريب.

• **التكاليف القانونية و التشريعية :**

تشمل التكاليف التي تتكبدها الشركة لقاء الانصياع للتشريعات الحكومية، مثل نفقات التقارير، الإعلام التصاريح و المراقبة و الاختبارات و التدريب و الفحص.

ومن أمثلة التكاليف الخفية تلك المتعلقة بتكاليف التتبع، وإدارة النفايات، و المواد الخام المفقودة أثناء الإنتاج.

وقد أصبحت المنشآت أكثر وعياً بهذا النوع من التكاليف لدرجة لا يمكن التغاضي عنها. و أوضحت دراسة لـ (ditz) لخمس شركات نشرتها منظمة مصادر العالم أن التكاليف الداخلية تتراوح ما بين 3.2% إلى 22% من تكاليف التشغيل.

• **التكاليف الإلزامية:**

وهي التكاليف المرتبطة بظروف وأحداث الشركة التي يتوقع حدوثها في المستقبل ويمكن أن تحدث أو لا تحدث. وقد حددت وكالات حماية البيئة 6 أنواع من الالتزامات المتوقعة للأضرار البيئية وهي:

التزامات الإذعان، و تكاليف الإصلاح والمعالجة (الحالية والمستقبلية)، و الغرامات والعقوبات نتيجة عدم الالتزام (ومنها التكاليف القانونية)، والتكاليف الخاصة بالتعويضات نتيجة الأضرار التي قد تحدث، والأضرار الناجمة عن الإهمال، والالتزامات الناتجة عن إهدار الموارد الطبيعية. وفي كندا طالبت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين اعتبار أن التكاليف الإلزامية من الأمور الهامة التي ينبغي الاهتمام بها.

• **التكاليف غير الملموسة**

هذا النوع من التكاليف من الصعب تقييمه، ويظل تأثيره على الأداء المالي للمنشأة. ويتضمن هذا النوع من التكاليف تلك المتعلقة بصورة المنشأة وعلاقاتها وجودة الخدمات والمنتجات، وإنتاجية العاملين، والحصول على حصة متزايدة من السوق. وهذا النوع من التكاليف من الصعب تتبعه، وعلى الرغم من ذلك فهو من التكاليف المهمة جداً، ولا يمكن تجاهله أو التغاضي عنه عند اتخاذ القرارات الإدارية.

¹عباس المرزوقي ، مرجع سبق الذكر ،ص 70-71-71

وقد أشارت إحدى الدراسات السابقة (Kitz man) والتي تمت الإشارة إليها في الفصل الأول إلى أنه يمكن الربط بين التكاليف البيئية و أقسام المصنع على النحو التالي:

• التكاليف الصريحة الخاصة بالقسم

ويقصد بها نوع التكاليف البيئية التي أحدثها قسم معين، ويتم نسبها لحسابات هذا القسم.

• التكاليف الضمنية:

ويقصد بها نوع تكاليف الأصول التي تم استعمال جزء منها في قسم معين، ويكون هذا الجزء متعلقاً بأمور بيئية في هذه الحالة تصنف تكلفة هذا الجزء كتكلفة ضمنية وتخصص للقسم المسبب لها.

• التكاليف الصريحة العامة:

ويقصد بها التكاليف البيئية المركزية، ويتم توزيعها على الشركة ككل أو على وحدة النشاط.

• التكاليف الضمنية العامة:

وأفضل مثال عليها تكاليف صيانة الأقسام، وتتضمن تكاليف صيانة الآلات المرتبطة بالبيئة التي تبقى ضمن قسم الصيانة، ثم يتم توزيعها على وحدة النشاط دون الرجوع للقسم المستفيد. وقد قدمت المنظمة البيئية في اليابان في عام 2000 تقريراً لتطوير نظام المحاسبة البيئية جاء فيه أن التكاليف البيئية تنقسم إلى أربعة عناصر أساسية هي¹:

✓ حجم الاستثمارات الخاصة بالبيئة والنفقات البيئية: البيئية العالمية وكذلك النفقات التي تصرف على أمور متعلقة بالبيئة؛

✓ تكاليف البحث والتطوير: وتشمل التكاليف الخاصة ببحوث تحسين المنتجات لتتلاءم مع المتطلبات البيئية؛

✓ التكاليف الاجتماعية: وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة السمكية الناتجة عن التخلص من المواد الملوثة التي تنتجها أنشطة المنشآت المختلفة.

✓ تكاليف متعلقة بحماية البيئة: وقد يطلق عليها أيضاً (تكاليف الوقاية البيئية) والمقصود بها تكاليف التحكم أو منع الحوادث الخاصة بالآثار البيئية التي لها تأثير على البيئة وبشكل واسع، نتيجة أنشطة المشروع والنشاطات الإنسانية الأخرى التي تعدُّ ضارة ، وذلك ويقصد به كمية الأموال التي يتم

¹ عباس المرزوقي ، مرجع سبق ذكره ص70-71-72

استثمارها، لتحسين أنواع المنتجات لتتوافق مع المتطلبات للحفاظ على وضع أفضل للبيئة، وإزالة الآثار، وتصحيح الدمار الذي حدث. ويصنف ابو شناف التكاليف البيئية على غرار المتبع في تقسيم تكاليف الجودة إلى مجموعتين من حيث ارتباطها بأنشطة رقابة التلوث:¹

المطلب الثالث: أنواع التكاليف البيئية

• تكاليف رقابة التلوث وتتكون من:

- تكاليف المنع، وتمثل التكاليف اللازمة لمنع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة أو ضارة بالبيئة، وتكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أخرى أقل تلوثاً ، ومراجعة تصميمات المنتجات الجديدة للتأكد من توافر متطلبات الأمان عند الاستخدام.
- تكاليف التقييم وتتعلق بالتكاليف التي تحدث لاكتشاف الانحرافات في مستوى التلوث مقارنة بالمستويات والمواصفات المحددة من قبل الجهات المعنية.
- وتشمل تكاليف فحص واختبار المواد المستخدمة والآثار البيئية الناتجة عنها للتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة، أي أنها تتعلق بالأنشطة اللازمة لمتابعة المصادر المسببة للتلوث البيئي مثل أنشطة فحص المواد الضارة داخل المصنع، وأنشطة قياس ومتابعة المواد السامة تكلفه الفشل في رقابة التلوث والعمليات المرتبطة بالتصميم، و أنشطة المراجعة البيئية.
- **تكلفة الفشل في رقابة التلوث.**

وهي عبارة عن مجموعة التكاليف اللازمة لعلاج وإزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل وتنقسم إلى:

- تكاليف الفشل الداخلي:

تتعلق بتكاليف علاج وإزالة المخلفات و تنظيف الموقع بعد عمليات التصنيع.

- تكاليف الفشل الخارجي:²

وتمثل التكاليف التي تحدث في حالة حدوث أضرار للمجتمع و يترتب عليها تعويضات وغرامات، بالإضافة إلى تكلفة الفرصة الضائعة، والمتمثلة في خسارة هامش المساهمة، نتيجة لنقص المبيعات أو انخفاض الحصة

²عبد الهادي منصور الدوسري ، مرجع سبق ذكره ، ص 34-35

السوقية بسبب تآكل قاعدة العملاء، وانصرافهم عن منتجات المنشأة إلى منتجات أخرى بديلة تكون صديقة للبيئة.

كما ترى الباحثة أن جميع التقسيمات السابقة للتكاليف البيئية تؤدي إلى التعرف عليها بشكل أكثر دقة، إلا أن المزج بين التقسيم الذي قدمته منظمة الحماية البيئية في اليابان والتقسيم الذي ربط بين التكاليف البيئية، وأقسام المصنع قد يكون مفيدا من ناحية التطبيق العملي فهو شامل ومفصل في آن واحد.

وتخلص الباحثة إلى أن التكاليف البيئية أصبحت أمرا واقعا نتيجة مجموعة العوامل التي تؤدي لحدوثها - التي تم ذكرها سابقا- ومن هنا ظهر في الفترة الأخيرة الاهتمام بالتكاليف البيئية نتيجة الكوارث البيئية وتزايدها، وأيضا نتيجة تعدد أنواعها وانتشارها في مختلف أنشطة الأعمال، وأخيرا نتيجة ضخامة هذه التكاليف ودورها، وتأثيرها على قرارات المنشأة كما ترى الباحثة أن هذا النوع من التكاليف سيتحول من تكاليف خارجية إلى داخلية بمساعدة الأدوات الاقتصادية، وضغوط المجتمعات، والمنافسة بين الشركات.

المطلب الرابع: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية:

ازداد الاهتمام بتحديد قياس التكاليف البيئية للضغوط المتزايدة على الشركات الصناعية ففي الدول المسببة للتلوث وقد تزايدت التكاليف البيئية في الآونة الأخيرة بسبب الوجود الفعلي للمنظمات و الهيئات التي تطالب بتطبيق القوانين و التشريعات الصادرة لحماية البيئة بشكل عام و حماية أصحاب المصلحة كالمستثمرين و مختلف المتعاملين مع الشركة بشكل خاص و نظرا لتزايد الوعي و الاهتمام بالتكاليف البيئية تعددت و تنوعت التكاليف البيئية في الشركات التي تسبب التلوث أو التي لها تأثير على البيئة تبعا

ظهور قوانين وتشريعات حماية البيئة

للنشاط التي تمارسه حيث تؤثر القوانين و التشريعات البيئية على التكاليف و ذلك بفرض قيود إضافية في تقنية التصنيع لبعض الشركات فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية " يمكن أن يتطلب الامتثال للقوانين البيئية الاتجاه على استخدام مدخلات أقل تلوثا أو تغيير عملية الإنتاج للحد من انبعاث التلوث (comier) أورد كل من (peler , roger, alan) الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتكاليف البيئية و أهم هذه الأسباب ما يلي¹:

نتيجة ممارسة الشركات لأنشطتها أسهم ذلك في تلوث البيئة من ماء و هواء و تراب و ما صاحب ذلك من حدوث ثقب في طبقة الأوزون مما استدعى أن تقوم العديد من الدول و خاصة الدول الصناعية بالمبادرة بإعداد قوانين و تشريعات بيئية تهدف إلى حماية البيئة و المحافظة عليها حتى يستمر التقدم الاقتصادي دون

¹عبد الهادي منصور الدوسري ، مرجع سبق ذكره ، ص 34- 35

الإضرار بما يحيط بالإنسان ففي عام 1988 أعدت الأمم المتحدة برنامجا عالميا شاملا لتغيير و المحافظة على البيئة و حمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها عند مزاوله الشركات لأنشطتها المختلفة و قد جاء فيه أن الوقت قد حان لإيجاد علاقة طيبة وثيقة بين التنمية الاقتصادية و المحافظة على البيئة لذلك زاد الاهتمام الحكومي بضرورة تطبيق هذه القوانين و التشريعات البيئية.

لمقرضون:

تعد المعلومات البيئية مهمة للأطراف الخارجية مثل المقرضين حيث تهتم هذه الفئة بالتأثيرات المالية الناتجة عن عوامل بيئية لذلك لا تستطيع المحاسبة التنفيذية توفير مثل هذه الفئة بتأثيرات مالية الناتجة عن عوامل بيئية لذلك لا تستطيع المحاسبة التقليدية توفير مثل هذه المعلومات و لا بد من تطبيق محاسبة مختلفة للتعامل مع القضايا البيئية.

المستهلكون:

و هم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن أداء المنتج و مستوى الأمان و الضمانات التي توفرها الشركة كذلك يرغب المستهلكون في الحصول على المنتجات التي لا تسبب أضرارا للبيئة و يوجد في كثير من الدول جمعيات تحث المستهلكين على استخدام منتجات صديقة للبيئة التي لا تسبب أضرارا لها و تحاول تلك الجمعيات المستهلكين على ترجمة اهتماماتهم البيئية .

المساهمون و المستثمرون:

تأخذ المستثمرون بعين الاعتبار مدى التزام الشركة بالمتطلبات البيئية لضمان استمرارية تدفق الأرباح إذ أن الممارسات البيئية قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات و بالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح كذلك يخشى المستثمرون الاستثمار في الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف و يفضلون الاستثمار في الشركات التي تهتم بالأنشطة البيئية و تتبع سياسات عادلة في توظيف العمال و تخدم منتجاتها أهداف اجتماعية كذلك تؤثر محاسبة التكاليف البيئية على قرارات المستثمرين و متخذي القرارات عند المفاضلة بين الالتزام أو عدم الالتزام بالبرامج البيئية مما يتطلب توفير معلومات تتعلق بالتكاليف البيئية لكل بديل من بدائل القرار و التكاليف المرتبطة بالشركة و بكل قسم أو نشاط أو منتج فضلا عن تزايد اهتمام أصحاب المصالح في المجتمع بالزيادة المضطرة للتكاليف مما يؤثر على سعر المنتج و العائد على الاستثمارات.

جماعات الضغط البيئي:

تمارس الجماعات البيئية في العديد من الدول ضغوطا متزايدة على الشركات و الحكومات بهدف المحافظة على البيئة و حمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها و نتيجة لتزايد الوعي و الاهتمام بالقضايا البيئية فان نشاط بعض الجماعات البيئية التي تهدف إلى حماية الموارد البيئية يمتد إلى الكثير من الدول و لذلك فإن الكثير من الممارسات البيئية التي كانت تتبع في بعض الشركات الأوروبية بالتخلص من مخلفاتها السامة في بعض الدول الأفريقية بدون تطبيق إجراءات كافية لحماية البيئة من الأضرار التي قد تترتب عليها .

التبادلات التجارية :

حيث اتساع دائرة التبادلات التجارية و ازدياد حدة المنافسة التي تؤثر على التكاليف التي تتحملها المنتجات و منها التكاليف البيئية .

تحسين جودة المنتجات:

حيث تزايد دور المحاسبة البيئية والتكاليف المرتبطة بها في تحسين جودة المنتجات و رفع كفاءته و هذه من الاستراتيجيات المتبعة بالشركات الحديثة من خلال البيانات المعلومات التي تقدمها المحاسبة البيئية المتعلقة بالنواحي البيئية و المالية للمنتج و الاقتراحات التي تقدمها لتحسين تقديم الأداء .

تسعير المنتجات :

تزايد أهمية المحاسبة البيئية والتكاليف المرتبطة بها في تغيير المنتجات من خلال كافة عناصر التكاليف البيئية في الاعتبار عند احتساب عائدات تكاليف الشركات البيئية واتخاذ قرارات الاستثمارات و لمواجهة ميل المستهلكين نحو استخدام منتجات صديقة للبيئة مع مراعاة اعتبارات الجودة و السعر .

المبحث الثاني : أهمية و دوافع التكاليف البيئية.

تزايد الاهتمام بقضايا ومشكلات البيئية في السنوات الأخيرة بشكل أدى بدل العديد من الجهود لعلاج مشكلاته مما أثار العديد من التساؤلات حول علاقة هذه المشكلات البيئية بالنشطة الاقتصادية والتنموية لمعرفة مدى تأثيرها على استمرار التنمية وتواصلها وقياس الآثار البيئية للمشروعات متمثلة في قياس التكاليف والمنافع البيئية الناتجة عنها أصبحت من الأمور الحيوية والمهمة لمتخذي القرارات على كافة المستويات.

وقد زاد الاهتمام بالمحاسبة البيئية نتيجة سعي بعض الجماعات البيئية أو جماعات الضغوط البيئية كما يطلق عليها في ذلك الوقت إلى ممارسة ضغوطها على منشآت الأعمال للإفصاح عن الآثار السلبية لأنشطتها

على البيئية المحيطة بها ومنذ ذلك الوقت كثيرا ما تداول مصطلح المحاسبة البيئية على المستويين الأكاديمي والعملية , كما نشطت مجالات البحث العلمي من جانب المهتمين بشؤون البيئية ولم يعد مقبولا من وجهة نظر معظم الباحثين وكذلك من المنظمات و الجمعيات و الجهات المسؤولة عن حماية البيئة 'رفع العائد على رأس المال وتحقيق المزيد من الأرباح من دون حساب الخسائر التي تسببها الوحدة للمساهمة في معالجة تلوث البيئة الناتج عن نشاطها التي تكون مسببة فيه وانسجاما مع هذه الضرورة طهرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية التي اعتبرت فرعا من فروع المحاسبة التقليدية.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف البيئية:

تعرف محاسبة التكاليف على أنها: " أحد الفروع علم المحاسبة العامة وهي أداة تحليلية ورقابية تحكمها مجموعة المبادئ والأصول العلمية وتهتم بتجميع وتحديد و تحليل و تفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في الشركة و تبويبها حسب أقسام التكلفة و تحليلها بحسب أصناف المنتجات أو الخدمات مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار " ¹

مفهوم محاسبة التكاليف البيئية:

" تعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية أحدث مراحل التطور المحاسبي و لقد نشأ هذا التطور نتيجة لازدهار المفرط في حجم و قدرات المنشأة الاقتصادية و بصفة خاصة شركات المساهمة بالشركات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية و اجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة الاقتصاد الوطني أو في مجموعة أو من حيث تعدد الأطراف ذوي المصلحة في تتبع اقتصاديات تلك المنشأة، و أن التكاليف البيئية التي ترتبط بنشاط الشركة تنقسم إلى قسمين :

- تكاليف تتحملها الشركة نتيجة قيامها بتنفيذ البرنامج و الأنشطة الملزمة للشركة بموجب قواعد و قوانين بيئية تنظمها أو تلك التي تتحملها بصورة اختيارية لغرض حماية البيئة من الآثار الخارجية السلبية لنشاطها .
- تكاليف اجتماعية غير مباشرة و تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تقع على المجتمع نتيجة الأضرار الناشئة عن ممارسة الشركة لأنشطتها الضارة و خصوصا مزار التلوث بكافة أشكالها كما يرى (الشيرازي) أن مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات المعاصرة تتحدد فيما يلي :

✓ المحافظة على جودة البيئة .

✓ تحقيق أمان المنتجات .

¹ منير جمعة القطاطي ،" منافع الإفصاح عن التكاليف البيئي "؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة؛ ماجستير بالجامعة الإسلامية غزة سنة 2007 ص 30-31

✓ الحفاظ على الموارد الطبيعية واستخدامها بطريقة مثلى و ذلك بغرض مواجهة كل من النتائج السلبية لأنشطة الشركة و التي تتمثل في الأضرار التي تصيب الغير دون أن تدفع الشركة تعويضا عنها.

✓ قصور الموارد الحكومية في مجال توفير السلع و الخدمات المالية بما يتلاءم مع توقعات المجتمع وحيث أشارت (مجموعة إصدارات خبراء المحاسبة البيئية بالأمم المتحدة) .

إلى أن " التكاليف البيئية تتمثل في كافة عناصر التكاليف الخاصة بالموارد الاقتصادية المتاحة فضلا عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات بكافة أنواعها (صلبة ، سائلة ، غازية) هذا إلى جانب تكلفة إيجاد منتجات صديقة للبيئة و بذلك فإن التكاليف البيئية أصبحت ذات مردود إيجابي مستهدف يتمل في وفرة الخامات و الطاقة و كافة الموارد الاقتصادية المتاحة و المستخدمة هذا بالإضافة إلى أنها تمثل عبء على هذه الموفرات و من ثم فإنها تؤثر بالضرورة على القيمة المضافة للدولة خلال الفترات المحاسبية المتتالية" .

يعرف (shah id) التكاليف البيئية " بأنها عناصر التكاليف التي تنشأ نتيجة قياس و رقابة و تصحيح آثار الأنشطة على اتخاذ القرارات لها آثار سلبية محتملة على كافة مكونات البيئة (إنسان ، حيوان ، نبات ، هواء) " ¹

يلاحظ أن التعريف السابق يحدد التكاليف البيئية في عناصر الإنفاق المترتب على قيام الشركة برقابة و تصحيح الآثار السلبية الإنتاجي الذي يقع على البيئة بجميع مكوناتها .

(و يرى حسنين) محاسبة التكاليف البيئية بأنها المظلة التي تغطي جميع المجالات المحاسبية التي قد تتأثر باستجابة الشركات للقضايا البيئية المحيطة بها بحيث يمكن وصف المحاسبة بأنها مرآت تعكس التغيرات التي تحدثها الشركات على البيئة المحيطة .

كما يرى كل من (pearce and ward) أن محاسبة التكاليف البيئية هي عبارة عن جمع و تحليل و تقدير بيئي و مالي لأداء المنظمة أو المؤسسة للحصول على البيانات و المعلومات من النظم الإدارية الموجودة بالمنظمة مثل (إدارة البيئة و نظم المحاسبة المالية) و ذلك من خلال اتخاذ القرار المناسب من أجل تقليل الآثار و التكاليف البيئية .

كما يرى (howes) " محاسبة التكاليف البيئية هو توليد تحليل و استخدام المعلومات البيئية معبر عنها ماليا من أجل تحسين الوضع البيئي و الأداء الاقتصادي للمؤسسة هذا يعني أن المحاسبة البيئية هي أداة تعكس الآثار البيئية للمؤسسة على المحيط و المجتمع ضمن التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة بحيث

¹ منير جمعة القطاطي ، مرجع سبق الذكر ،ص33

تساعد متخذي القرارات على ترتيب المعلومات التي تسهم في تقليل التكاليف و مخاطر العمل أو إضافة قيمة جديدة ."

المطلب الثاني: أهمية محاسبة التكاليف البيئية:

تكتسي محاسبة التكاليف البيئية أهمية حيث يرى (عطية) أن الإفصاح عن التكاليف البيئية سوف يساعد في تلبية الاحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية بخصوص مساهمة الشركة في حماية البيئة و تكاليف تلك المساهمة سواء الفعلية أو المحتملة الأمر الذي ينعكس على مؤشرات تقييم أداء الشركة هذا فضلا عن المساهمة في القيام بإجراءات المرجعية البيئية و التي يتزايد الاهتمام بها من جانب الحكومة و الشركات على حد سواء من خلال تطبيق المعايير الدولية لمراجعة البيئة الأمر الذي يتطلب وجود منتج محاسبي صالح لتنفيذ إجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة و محددة .

و في دراسة (نور) عن المحاسبة البيئية لاحظ أن المعلومات عن المسؤولية البيئية المحتملة يمكن للمسؤولية الشركة قبل المجتمع:¹

- مجالات التفاعل مع المجتمع
- مجالات المساهمة البيئية و الموارد الطبيعية .
- تزايد الاهتمام الدولي بالمحافظة على البيئة وإصدار تشريعات متعددة و حتمية إخضاع للآثار الخارجية السلبية للشركة للقياس بغرض رقابة هذه الآثار و تخفيضها إلى الحد الأدنى لها و الاتجاه نحو التأكيد ضرورة أن تتحمل الشركة تكاليف التلوث الناتج عن ممارساتها للأنشطة الإنتاجية الملوثة.
- يساعد القياس والتقرير عن التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق.

المطلب الثالث: أهداف محاسبة تكاليف البيئية :

هناك هدفان أساسيان للتقرير المالي:

- هو أن صنع قرار الاستثمار يتطلب أن يقدم التقرير المالي معلومات مفيدة للمستثمرين و الدائنين و المستفيدين الآخرين لصنع قرارات استثمارية سليمة.
- هو تقديم معلومات محاسبية تخدم الإدارة وذلك للحكم على فعالية الإدارة استخدام موارد الشركة و تسييرها و بصفة عامة فان التقرير المالي يركز على إعداد التقارير ذات هدف عام للوفاء بالحاجات المعلوماتية للمستفيدين الخارجيين المحتملين.

تعتبر المحاسبة البيئية وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف نلخصها:

¹ منير جمعة القطاطي مرجع سبق ذكره ، ص 38

- إعداد بيانات من المبيعات و التكاليف الإجمالية التي تهدف للحفاظ على البيئية و حمايتها لكل فترة مالية بما يؤدي إلى متابعة الشركة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى و اتخاذ القرارات المناسبة.
- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام الشركة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية ؛
- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة لضمان الاستمرارية.
- إظهار المنافع و الموفورات البيئية التي خصصتها الشركة في كل فترة مالية.

المطلب الرابع : دوافع و مبررات تحمل الشركة للتكاليف البيئية:

أن الاهتمام بتحديد و قياس التكاليف البيئية يعد من الظواهر الحديثة نسبيا حيث يشير التتبع التاريخي أن الشركات لم تكن تهتم بالآثار السلبية و خصوصا آثار التلوث البيئي لأنها لم تكن تهتم بالانبعاثات الضارة للهواء بتصريف المخلفات الضارة في مياه الأنهار و يرجع ذلك إلى أمرين هما:¹

- الاعتقاد بأن الموارد الطبيعية لا نهائية ولن تنتضب مهما وقع عليها من إعتداءات.
- ارتفاع تكاليف إزالة مظاهر التلوث الأمر الذي دفع الإدارة إلى عدم القيام بأنشطة الإزالة و خصوصا في ظل عدم وجود قوانين بيئية منظمة تحمي البيئة من مظاهر الاعتداء عليها أو في ظل عدم تأصل مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركة تجاه البيئة .

إلا أن الاهتمام بمخاطر الاعتداء البيئية و أثر ذلك على صحة الإنسان و خصوصا مع تغير الاعتقاد الخاطيء بعدم ندرة الموارد الطبيعية و عدم نهائيتها و من ثم ظهرت الحاجة للعيش في بيئة نظيفة الأمر الذي أدى إلى ظهور القوانين الخاصة بحماية البيئة و الذي تبنته معظم الدول .(قانون حماية البيئة الأمريكي 1971، قانون المياه النظيفة 1972، قانون الهواء النظيف الأمريكي 1980 و كذلك في مصر قانون حماية البيئة رقم 4 لسنة 1994).

إن النظرة الحديثة لمسؤولية المشروعات الاقتصادية أصبحت مغايرة للنظرة التقليدية لمسئوليتها و التي كانت تتجسد في زيادة و تعظيم الأرباح للمساهمة بقدر أكبر في أداء مسؤوليتها تجاه المجتمع الذي تعمل على حدوده و من لم تكن هناك فروق في معاييرها بين الحصول على الأرباح القصوى و بين المسؤولية الاجتماعية للشركات و لذلك أدت هذه العوامل إلى عدم إمكانية استخدام الأرباح المحققة كمعيار وحيد و شامل للحكم على الأداء الاجتماعي للشركة الصناعية و قد نص إلى أن كافة القوانين البيئية في مختلف الدول قد أجمعت على ضرورة إلتزام كافة الأفراد و المؤسسات بحماية البيئة من مخاطر التلوث و التي نشأت مجموعة من المبررات يمكن عرض أهمها فيما يلي :

¹ عبد الهادي منصور الدوسري، مرجعة سبق ذكره ص 38-39 40

- ✓ ضرورة مساهمة الشركة في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها فضلا عن عدم مساهماتها في حل المشكلات الخاصة بالمجتمع من خلال مسؤولياتها الاجتماعية .
- ✓ إن مسؤولية الشركة اتجاه المجتمع تتجدد في العمل على استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة بشكل يحقق زيادة الأرباح من الالتزام بمراعات القوانين و القيم السائدة في المجتمع الأمر الذي أدى إلى تحمل الشركة لكل ما يلي:
- مسؤولية خاصة : و تتجدد في مساهمة في تحقيق الربح للملاك
- مسؤولية اجتماعية : و تتجدد في المساهمة في تخفيض الآثار الخارجية السلبية الناتجة عن مزاوله الشركة لنشاطها الإنتاجي .

المبحث الثالث: مستويات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

ترتبط القضايا المحاسبية بالتلوث البيئي ببعضها البعض بعلاقة من التكامل و الاعتماد المتبادل فأصبحت قضية العناية بالبيئة و ما ينتج عنها من تكاليف و منافع تتصدر مكانة بارزة و بالغة الأهمية بسبب تلك العلاقة بالمحاسبة و كذلك العلاقة الوثيقة بالتحسين جودة المعلومات المحاسبية و أمام ضرورة تفهم المؤسسة لمسؤوليتها اتجاه البيئة و ما يترتب عليها من تكاليف و منافع تطهر مدى أهمية الحاجة إلى توفير البيانات و المعلومات اللازمة للأطراف و معالجة كل معوقات المترتبة على المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية:

و يشير عطية إلى أنه يمكن تطبيق المحاسبة البيئية من خلال ثلاث مستويات و هي¹:

المحاسبة البيئية و المستوى الوطني:

يتم التركيز في هذا المستوى على القياس المستدامة إذا إن تفاقم المشاكل البيئية أدى إلى وجود حاجة لمؤشرات تخص قياس الحالة الصحية و معدلات النمو و التقدم الاقتصادي مثل مفهوم المتعلق بقياس التنمية البشرية و الحفاظ على مصدر رأس المال البشري و المادي و الطبيعي باعتباره الضمان لاستمرار التنمية للأجيال الحالية و المستقبلية و قد انعكس هذا المفهوم على علم المحاسبة و نتج عن المحاسبة الوطنية التي تتمثل في مؤشرا الخضراء أو المعدلات البيئية مثل الدخل الوطني ، المعدل البيئي أو الناتج الوطني المعدل البيئي ، و هي مؤشرات أكثر موضوعية في الحكم على معدلات النمو و الأداء الاقتصادية المختلفة و كذلك عند مقارنة أداء بعض الدول مع بعضها .

¹ عبد الهادي منصور الدوسري، مرجعة سبق ذكره ، ص26.

المحاسبة البيئية و المستوى القطاعي:

يتم التركيز في هذا المستوى على أداء القطاعات الإقتصادية المختلفة بناء على مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب و الاعتبارات البيئية و خاصة تلك القطاعات التي تعمل على استنزاف الموارد البيئية كالقطاعات الصناعية النفطية التي تعد قطاعات تهدر رأس المال الطبيعي مما يهدد استمرارية القطاع و مساهمته في التنمية .

المحاسبة البيئية و مستوى الشركة .

يتم التركيز في هذا المستوى على الأطراف الداخلية و الخارجية التي تهتم بمؤشرات قياس أداء الشركة و تتمثل هذه الجهات في المقرضين و المستثمرين و إدارة الشركة إذ أن الربح لم يعد مؤشرا على جودة الأداء بل أصبح ملزما على الشركات لتطوير الأنظمة المحاسبية المعمول بها ليصبح قادرا على التعامل مع القضايا البيئية و ذلك من خلال السير في اتجاهين الأول و هو اتجاه المحاسبة المالية و المحاسبية الإدارية و التكاليف و الاتجاه الآخر يتم من خلال معالجة المعلومات المرتبطة بالبيئة من خلال نظام المحاسبة البيئية الذي يطبق داخليا و خارجيا وعلى كافة المستويات و يشير عطية إلى أن المحاسبة البيئية تطبق على مستوى الشركات من خلال المفاهيم التالية¹:

• مفهوم المحاسبة التقليدية المعدلة بيئيا:

و هي تهتم بقياس التأثيرات المالية الناتجة عن العوامل البيئية إذ يتم تقسيم المحاسبة التقليدية إلى عدة أنظمة ،محاسبة فرعية لدراسة كل جزء تتضمنه كلا منها و يختص بالقضايا البيئية و معالجتها و مدى إمكانية تخصيصها على المنتجات أو اعتبارها مصروفات عامة كذلك يمكن أن تكون محور اهتمام المحاسبة المالية بالقضايا البيئية الخاصة بمعالجة المصروفات و ماهية إلا معايير خاصة للكشف عن الالتزامات الاجتماعية البيئية و كيفية معالجتها .

• مفهوم المحاسبة البيئية المستقلة

و هي تهتم بالتأثير البيئي التي تركته الشركة على البيئة و تكون قياساتها بمصطلحات فيزيائية و يمكن تقسيم المحاسبة البيئية إلى ثلاثة أنظمة تتوافق مع الهيكل الأنظمة المحاسبية التقليدية و هي :

- المحاسبة البيئية الخارجية التي تهدف إلى جمع معلومات و تقديمها للأطراف الخارجية المهتمة بالشؤون البيئية (صناديق بيئية، مستثمرين، مقرضين، الجمعيات و الهيئات المهتمة بشؤون البيئية

¹ عبد الهادي منصور الدوسري ،مرجعة سبق ذكره ص31-30-27

- المحاسبة البيئية الداخلية و التي تهدف إلى جمع معلومات بيئية داخلية حيث تستخدم المصطلحات الفيزيائية و تعد أساليب قياسها للتأثيرات على المنتجات أو عمليات معينة للشركات على البيئة أمرا مهما من أجل اتخاذ قرارات إدارية سليمة.
- المحاسبات البيئية الأخرى و هي النظم المحاسبية الكفيلة بقياس و تحليل التأثيرات البيئية للنشاط الذي تمارسه الشركة و مدى التزامها بالتشريعات البيئية مثل قياس و تحليل البيانات و المعلومات المتعلقة بالوحدات الفيزيائية و كمية الملوثات المتسربة من هذه الوحدات و تعد من الوسائل المتاحة للمرجعين للتأكيد على مدى إلتزام بالمعايير و التشريعات البيئية و هي مهتمة بتقدير القيم الحقيقية للضرائب البيئية

المطلب الثاني: الأبعاد البيئية للمعلومات المحاسبية :

إن استخدام الشركة للمعلومات و من ضمنها المعلومات البيئية يعطي صورة شاملة عن وضع الشركة في المجتمع فالشركة باعتبارها كيانا مستقلا تعتمد على مؤشر الربح القائم على تعظيم العائد أو تخفيض التكاليف إلا أنه نتيجة لمسؤولية الشركة اتجاه الأطراف الخارجية و المجتمع و البيئة المحيطة بها فإنها تكون ملزمة بتحمل الالتزامات لمقابلة تلك الأطراف الخارجية و المجتمع و البيئة المحيطة بها فإنها تكون ملتزمة بتحمل التزامات لمقابلة تلك المسؤولية تجاه هذه الأطراف سواء كانت هذه المسؤولية اجتماعية أو بيئية و بتوفير معلومات عن مسؤولية الشركة اتجاه الأطراف الخارجية بها ، يمكن أن يتغير هدف الشركة من مجرد تحقيق الربح إلى هدف خدمة المجتمع و المحافظة على البيئة بجانب تحقيق الربح و هذا يعني أن يتحول هدف الشركة إلى مجموعة متكاملة من الأهداف تسعى من خلالها إلى خدمة الأطراف المختلفة التي تتعامل معها و بشكل يضمن لها بقاء و الاستمرار في عالم المال و الأعمال .

و يرى (weler) أن الاهتمام معظم الشركات في الماضي كان ينصب على مدى تطابق مع التشريعات و القوانين البيئية و لم تكن تلك الشركات تولي اهتماما بالتكاليف البيئية الحالية و المستقبلية عند تحليل و تخطيط التشغيلي إلا أن هذه النظرة تغيرت حاليا و أصبحت مرفوضة للأسباب التالية:¹

- تغيير القوانين و التشريعات المتعلقة بالأمان و الصحة و بصورة مستمرة و متكررة.
- زيادة الاهتمام بالمجالات الصحة و الأمان حيث ارتبط هذا الاهتمام بزيادة توقعات الشركة لمخاطر البيئة.
- افتقاد الشركة إلى الخبرة في تصميم المنتج أو العمليات الجديدة نتيجة عدم اهتمام بالاعتبارات الصحة و الأمان البيئي.
- العلاقة المتنامية ما بين البيئة و الموارد الطبيعية التي تستند عليها التنمية الاقتصادية و قد أشار العديد من المؤشرات الاقتصادية إلى القصور في أخذ الاعتبارات البيئية في الحساب.

¹ عبد الهادي منصور الدوسري ،مرجعة سبق ذكره ص32

- عدم تناسب طرق قياس التكلفة و الأساليب المحاسبية التقليدية مع بيئة التصنيع الحديثة إذا حلت محلها أدوات و أساليب أكثر ملائمة مثل طريقة دورة حياة المنتج و التكاليف المستهدفة و أن تحقيق هدف تعظيم الربح لا يتعارض مع مراعاة الاعتبارات البيئية الأمر الذي بمنح مكانة اجتماعية لمنتجات الشركة و فيما يتعلق بالتكاليف البيئية فان المحاسبين يواجهون تحديات كبيرة تتعلق بتوفير معلومات ملائمة لإدارة الشركة و كذلك ازدياد الاهتمام بالجوانب البيئية للشركات التي تؤثر على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة و المتمثلة في إنتاج منتج ذو جودة عالية و سعر مناسب .

و تمثل التكاليف البيئية المتعلقة بالتخلص من المنتجات أو إعادة تدويرها بعد اهتمام بكل المنتجين و المستهلكين الأمر الذي يجعل عملية إدارة تلك التكلفة ذو أهمية استراتيجية كبيرة ، فشركة الديون الأمريكية لصناعة الكيماويات مثلا تنفق بليون دولار أمريكي سنويا لحماية البيئة كما تمثل الأنشطة البيئية الغير مخططة مثل أنشطة تنظيف و إزالة المخلفات الضارة أحد العوامل التي تؤدي إلى صعوبة الالتزام بجدول تسليم المنتجات للعملاء فمثلا قامت إحدى الشركات الأمريكية بإغلاق أحد مصانعها لمدة 14 يوما لتقوم ببعض الأنشطة البيئية مثل فحص الأنابيب و التخلص من المخلفات الصناعية السائلة و الصلبة مما أدى إلى صعوبة الالتزام بالوفاء بمواعيد التسليم لمنتجات العملاء و تؤكد على ضرورة دمج البعد البيئي في سياسات التنمية الاقتصادية إذ أن إحداث تغيرات جوهرية في السياسات الاقتصادية و التخطيط على المستوى الوطني و الإقليمي هو المطلب الأساسي لمواجهة المشاكل البيئية و الوصول إلى تحقيق التنمية المستدامة مما يتطلب ضرورة قيام الشركة بما يلي :

- دمج البعد البيئي في خطط تنمية المختلفة و مشاركة المحاسبين و الخبراء الماليين في التخطيط طويل الأجل من أجل تحسين جودة البيئة.
- الحد من إنتاج النفايات بحيث لا يتعدى قدر تحمل البيئة على استيعابها و زيادة فعالية استخدام و زيادة الموارد المتجددة لتعويض عن الموارد الناضبة.
- فرض رسوم على التلوث و من ثم استخدام هذه الرسوم في حل المشاكل الناتجة عن التلوث من جهة و لتشجيع الحد من التلوث من جهة أخرى.
- إن تقييم الآثار البيئية للشركة قبل بدئ في تنفيذه تعطى أبعاد جديدة لقيمة الموارد و استخدامها على أساس تحليل التكلفة و العائد و كيف يمكن المحافظة عليها فضلا عن فوائدها الاقتصادية و تحقيقها لهدف المحافظة على البيئة .

هناك العديد من المشاكل البيئية و الناتجة عن عدم الأخذ في الاعتبار الجوانب البيئية و احتساب التكاليف البيئية منها التدهور الكبير في الموارد الطبيعية التي تتطلب قياس و تحليل التكاليف البيئية و مسببات حدوث

التكلفة و أثرها على إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركة و المجتمع إذ يشير أبو العزم إلا أن أسباب و الصعوبات التي تواجهها عملية القياس المحاسبي للتكاليف التلوث البيئي تتمثل في:¹

- صعوبة حصر مصادر التلوث التي ينتج عنها مواد أو عناصر كيميائية معقدة مما يشير صعوبات في الحصر و التحليل و قياس فبعضها يتم التعبير عنها في صورة وحدات عينية و بعضها الآخر في صورة كمية مما يؤدي إلى تباين في سبل القياس و العرض .
- البعد الزمني للآثار التلوث فقد تحدث تلك الآثار على مدى فترات زمنية متباينة و بدرجات متفاوتة و التأثير منها ما هو إلا تأثير فوري كتعرض الإنسان لتلوث الهواء مما يسبب تهيجا و احمرار بالعين و بعضها الآخر ذات تأثير بعيد المدى مثل الأشعة فوق البنفسجية المنبعثة من بعض الشركات الصناعية .
- تتسم البيانات المطلوبة لدراسة تلوث معين و أثاره بعدم الدقة و صعوبة في تجسيد مواقعها و ندرة المعلومات و البيانات مما يعيق عملية التقدير و التقييم المالي و يعيق قياس أعباء التلوث و حجم المسؤولية عن كل عملية إنتاجية و كل عنصر تلوث على حدى.

أورد كل من (floyed) مجموعة من الآثار و النتائج السلبية من الناحية المحاسبية ترتب على تجاهل قياس التكاليف البيئية منها:

- ✓ توزيع غير عادل للدخل إذ أن المجتمع سيتحمل أعباء التلوث في الوقت الذي تحقق فيه الشركة مكاسب مادية على حساب صحة أفراد المجتمع و الموارد الطبيعية. أثار الاقتصادية و الاجتماعية سلبية تؤثر علي المجتمع إذ أن عدم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و تحليلها يكون بمثابة دعم غير مباشر للشركات بتجاهل المسؤولية البيئية لعدم وجود رقابة عليها و محاسبة لأثر أنشطتها علي البيئة.
- ✓ التضليل في عرض البيانات المالية مما يقلل من الاعتماد علي نتائج الأعمال كمؤشر لتقييم أداء الشركات و بالتالي يترتب عليه صعوبة في إجراء المقارنات بين الشركات فتضعف الثقة في البيانات المحاسبة المنشورة.
- ✓ إن النظام المحاسبي يساهم بطريقة غير مباشرة في إفساد البيئة بسبب حجب، الحقيقة عن المجتمع حول ما تحدثه الشركات المتسببة في التلوث من أضرار بالبيئة ويرى البحث أن مشكلة التلوث البيئي محاسبيا تحدد في قياس تكاليف التلوث و ضرورة اعتبار هذه التكاليف جزءا من التكاليف النشاط الاقتصادي المتسبب في إحداث التلوث الأمر الذي يستدعي وجود نظام محاسبي فعال إذ أن عملية القياس والتحليل والترجمة الآثار ا لاقتصادية البيئية من صميم الوظيفة المحاسبية.

¹ عبد الهادي منصور الدوسري ، مرجع سبق ذكره ، ص 31-32-33.

المطلب الثالث : التكاليف البيئية و تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

يلعب النظام المحاسبي دورا في إمداد الإدارات المختلفة بالمعلومات اللازمة لمساعدة في رسم السياسات و اتخاذ القرارات ، و عند اتخاذ قرار معين يتم دراسة جميع الأبعاد و من أهم العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار و جودة الخدمة التي تقدمها الشركة و بما أن مهمة المحاسب تكمن في تحديد و حصر جميع التكاليف المرتبطة بالإنتاج بما في ذلك التكاليف البيئية فإن ذلك يعطي صورة واضحة و شاملة للنشاط و الإنتاج و هذا ما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية إذ يتأثر اتخاذ القرار بعوامل أخرى غير التكلفة و هي كما يلي¹:

أولا : دور الإستراتيجيات و النظم البيئية في اتخاذ القرارات

يشير إلى أن هناك عدد من الممارسات التي قامت بها الشركات الأمريكية لكسر الحواجز بين الأنشطة البيئية و العمليات اليومية و استراتيجيات إتخاذ القرار و يتضمن هذه الممارسات ما يلي :

- ✓ تعيين مدير تنفيذي يتولى مسؤولية القيام بالأنشطة البيئية
- ✓ ربط أنظمة التعويضات و الأجور و الحوافز بنتائج تقييم الأداء البيئي.
- ✓ توفير و نشر التقارير المختلفة التي تصف الأنشطة البيئي.
- ✓ قياس تكاليف و منافع البيئة.

البحث عن طرق مختلفة لتحويل النشاط البيئي الذي تقوم الشركة إلى إضافته إلى القيمة المضافة لمصلحة الشركة.

و يرى (rhys) أن هناك معوقات إدارية تحول دون فعالية تطبيق الإستراتيجيات البيئية ، منها تعدد و تنوع القرارات الإدارية الصادرة عن الجهات العاملة في مجال حماية البيئة و المحافظة على الثروات الطبيعية التي أصبحت من المعوقات التي تعوق تنفيذ القوانين البيئية ، كذلك الأمر بالنسبة للاتفاقيات الدولية البيئية المصادق عليها نتيجة اختلاف توجهاتها و تداخل الاختصاصات و بين المجالس و الهيئات البيئية أو السلطات المختصة التي حولها القانون حماية البيئة بتنفيذ و تطبيق الاتفاقيات الدولية ذات العلاقة بحماية البيئة.

¹ عبد الهادي منصور الدوسري ، مرجع سبق ذكره ، ص 40-41-42.

ثانيا : معوقات المعلومات المحاسبية البيئية

يشير زكي إلى أن المحاسبة البيئية تقوم بأداء خدمة توفير معلومات المحاسبية بيئية لكافة الأطراف المستفيدة و المستخدمة لها لمساعدتهم في إتخاذ القرارات و تقييم الأداء البيئي و بالتالي فإنه أصبح لهذه المعلومات أهمية كبيرة لاسيما المعلومات المحاسبية البيئية التي يجب أن يتوفر فيها عدد من المقومات تتمثل فيما يلي :

- قدرة مستخدم القرار على المفاضلة بين القرارات المختلفة .
- أن تكون المفاضلة بين القرارات المختلفة على أساس المنفعة المتوقعة من كل قرار .
- الأخذ بالاعتبار عند عملية المفاضلة قيمة الاحتمال الذي يجعل متخذ القرار في حالة تخير بين القرار الأول و القرار الأخر .
- ترتيب القرارات حسب منفعتها بالنسبة لمتخذ القرار بين المرزوقي أن هناك علاقة تبادلية بين التكاليف البيئية و بين عملية اتخاذ القرار في الشركة لذا يفترض أن يتم استخدام قاعدة البيانات الخاصة بالمحاسبة البيئية من قبل الشركات ، لذلك فإن قرار الشركة باعتبارات معينة ضمن التكاليف البيئية تعتمد أساسا على الغرض من هذه التكلفة و مدى ارتباطها بالبيئة حيث تتمثل هذه القرارات التي تتخذها الشركات من أجل تطبيق و تفعيل المحاسبة البيئية بما يلي :
- العناصر المهمة و الحيوية للإدارة الجيدة لمشروعات و ذلك من خلال قيام بقياس التكاليف البيئية و مدى تأثيرها بالمقاييس البيئية و الإدارية المناسبة لهذه التكاليف التي تأخذ في اعتبارها مبدأ التكلفة و السبب .
- القياس الصحيح لقيمة الاستثمارات و حجم التكاليف البيئية لتحديد أثر هذا الاستثمار على تحسين فعالية الأداء و بناء قرارات منطقية من خلال استخدام مؤشر العائد على التكلفة .
- الإفصاح عن التكاليف البيئية لتقييم اتجاهات الشركة نحو الإدارة البيئية عن طريق تحديد نسبة التكاليف البيئية للشركة إلى إجمالي تكاليف الأنشطة الشركة تجاه حماية البيئة .
- تسهم المعلومات المحاسبية المتعلقة بالتكاليف البيئية في ترشيد قرارات استخدام الموارد و في الحد من الهدر في الموارد المستخدمة التي تتصف بالندرة و المحدودية ، الأمر الذي يرفع من الكفاءة الفنية و الاقتصادية للشركة .
- القرارات المتعلقة بالتكاليف الخاصة بتخفيض و تقليص و إعادة تدوير المواد الخام و المستهلكة .

- القرارات المتعلقة بالبحث و التطوير البيئي .
- القرارات المتعلقة بالاستثمار البيئي من خلال الإنفاق عن التخلص من الأضرار البيئية .

و يرى الباحث أن للمعلومات المحاسبية دورا مهما في ترشيد القرارات من خلال تطوير النظام المحاسبي البيئي و أنه يتوجب على الشركات العمل على تطوير أنظمتها المتعددة لتتماشى مع تطبيق القوانين و التشريعات البيئية كذلك يتطلب من هذه الشركات الإدراك لأهمية الفوائد التي يمكن أن تحققها من الإيجابيات الناتجة من وعي و إدراك الشركات لأهمية البيئية وما لذلك من تأثير على قدرتها التنافسية

و لقد وضعت لجنة التنمية المستدامة عام 1998 على الحالات و الأنشطة التي تتم معالجتها من قبل نظام المحاسبة البيئية و العوامل المؤثرة في صنع القرارات داخل الشركات و المتعلقة بالمنافسة الاقتصادية و الإدارة البيئية السليمة و سبل تبني السياسات و الإجراءات الكفيلة بتحقيق ذلك في مجال المحاسبة الإدارية البيئية و لهذا الغرض تم عقد اجتماع للخبراء العاملين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية في فينا برعاية الهيئة العليا الأسترالية للتكنولوجيا تم اتخاذ القرارات الآتية¹:

- ضرورة تطوير المعرفة و الوعي البيئي و التقنيات و الإجراءات و الأساليب اللازمة .
- ربط نظام المحاسبة الإدارية (EMA) بغيرها من النظم المحاسبية.
- مراجعة السياسات والخيارات المتاحة من قبل الهيئات الحكومية لتعزيز و دعم المحاسبة الإدارية البيئية

الجدول التالي يوضح النتائج التي تم التوصل إليها من اجتماعات التي عقدها و الخبراء المحتجون في المحاسبة الإدارية البيئية لدعم و تعزيز دورها من خلال الأنشطة المتعددة و ما يقابلها من البرامج الحكومية و متطلبات التي تقابل كل نشاط من الأنشطة.

¹ عبد الهادي منصور الدوسري ، مرجع سبق ذكره ، ص43-44

الجدول رقم (1): متطلبات الجهات الإدارية و الحكومية من المحاسبة الإدارية البيئية

الوحدات الإدارية ذات العلاقة	الجهات الحكومية ذات العلاقة	ومتطلبات المحاسبة الإدارية البيئية
وكالات حماية البيئة وكالات الاتصال الحكومية	تقييم الاستثمارات البيئية	- وحدة المحاسبة و القسم المالي - إدارة الإنتاج - الإدارة العليا - وحدة الإدارة البيئية - قسم و وحدة التسويق الوحدة القانونية
- لجان حماية البيئة - وكالات الاتصال الحكومية	محاسبة تكاليف البيئية	وحدة المحاسبة و القسم المالي إدارة الإنتاج الإدارة العليا وحدة الإدارة البيئية
- لجان حماية البيئة - وكالات الاتصال الحكومية	محاسبة المنافع البيئية	وحدة المحاسبة و القسم المالي إدارة الإنتاج الإدارة العليا وحدة الإدارة البيئية
لجان حماية البيئة لجان الضرائب	محاسبة الموارد و الطاقة	وحدة الإدارة البيئية قسم التسويق الإدارة العليا

المصدر: عبد الهادي منصور الدوسري ص 43

المطلب الرابع: علاقة المحاسبة بالتلوث البيئي :

يشير المرزوقي إلى وجود علاقة ما بين التنمية الاقتصادية، و البيئة و أن المحاسبة دورا في هذه التنمية من خلال المعلومات المحاسبية اللازمة التي يوفرها النظام المحاسبي الذي أخذ مسارا جديدا و بعدا جديدا هو البعد البيئي مما يستدعي، وضع هذه التكاليف في القوائم المالية الخاصة بالشركة بحيث تفيد الإدارة و المستثمرين في اتخاذ قراراتهم، و لإعطاء صورة واضحة تعكس الواقع الحقيقي لهذه التكاليف و أن لا تقتصر على البيانات، و المعلومات المالية فقط بل أن تشمل البيانات و المعلومات التي تعكس الآثار البيئية و نظرا لزيادة معدلات التلوث و كبر حجم الالتزامات البيئية ،التي أصبحت تشكل جزءا من الالتزامات الكلية للشركة فان التكلفة البيئية الناجمة عن الالتزامات البيئية تعد أهم البنود الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم ربحية الشركة تؤثر المشكلات البيئية تأثيرا مباشرا ،على التنمية كالتلوث و الاستخدام غير الاقتصادي للموارد الاقتصادية المحدودة و خصوصا في ظل اتساع الصناعي و التطور التكنولوجي و هنا لا بد للشركة أن تراعي الالتزام بمسؤوليتها نحو المجتمع عند أداء نشاطاتها من خلال عدم الإضرار بالبيئة التي تعيش فيها هذا المجتمع و الحد من التلوث الذي تتسبب فيه الشركات، مما يترتب عليه تكاليف و مصروفات إضافية تستدعي ضرورة تحديد ،و قياس هذه التكاليف من أجل الوصول إلى ميزة تنافسية من خلال الشفافية في المعلومات المنشورة لإضفاء الثقة من قبل المستخدمين لهذه المعلومات ،و بالتالي فان الدور المحاسبي يبرز لمواجهة مثل هذه المشاكل المتعلقة بكيفية معالجة التكاليف البيئية خاصة في ظل الوعي المتزايد من قبل الشركات بضرورة ،و الاهتمام بالعلاقة ما بين التنمية و البيئة إذ أن المنافع الناجمة عن ممارسة النشاط التي تؤثر على الدخل القومي لا تعد منفعة حقيقية إذا لم تأخذ عناصر التكلفة البيئية بالاعتبار ،و إدراج هذه التكاليف ضمن تكلفة المنتج النهائي (karma)

و يرى الفصل و النور إلى وجود العديد من صعوبات و المشكلات في المحاسبة البيئية و هي:¹

- قياس الموارد (الأصول) الطبيعية الداخلة في الإنتاج حيث تتخلص ملائمة الطبيعة في أن المحاسبة على الأصول الثابتة هي من صنع الإنسان فقط و عدم الأخذ في الاعتبار الأصول الطبيعية ،كذلك حالة الاهتمام بمدى البيئية في تحقيق النشاط الاقتصادي ، و عدم الأخذ في الاعتبار الآثار السلبية

¹ عبد الهادي منصور الدوسري ، مرجع سبق ذكره ،ص21-22-23

- للنشاط على البيئة إلى أمد قريب فضلا عن اهتمام المحاسبة بقياس تكلفة النشاط أكثر من اهتمامها بقياس تقديرات الثروة .
- تأثير مفاهيم البيئة على تبويب عناصر التكاليف إذ إن تبني مفاهيم حماية البيئة من آثار الاستخدام الصناعي للموارد و التصرف في فضلات الصناعية له انعكاساته على تبويب بعض عناصر التكاليف في علاقاتها بوحدة التكلفة .
 - تسبب العوامل الاجتماعية و الاقتصادية في خلق صعوبات أمام تطور العوامل الاجتماعية التي تحد من تطبيق مفاهيم المحاسبة البيئية ، إذ أن هناك تعارف بين متطلبات حماية البيئة و الاستقلال الاقتصادي الكفاء لموارد المشروعات لالتزامها بإنفاق مبالغ و تحمل أعباء كثيرة للمحافظة و الحد من الآثار السلبية .

و يرى الباحث أن العلاقة ما بين المحاسبة و التلوث البيئي تتمثل في دور النظام المحاسبي بتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات و تقييم الأداء حيث يمثل الاهتمام المتزايد من جانب مستخدمي المعلومات المالية بالآثار الاقتصادية للتلوث لأحد الأسباب الرئيسية التي جعلت الجمعيات و الهيئات العلمية تنادي بضرورة الاعتراف و قياس الالتزامات البيئية للشركة من منطلق مسؤوليتها مما يتطلب إخضاع أداءها البيئي للأطر النظرية للمحاسبة و العمل على القياس و تسجيل كافة الأنشطة المتعلقة في البيئة و تحديد مدى إلتزام الشركات بمتطلبات الوفاء بالمسؤولية البيئية

احتلت المحاسبة البيئية مكانة متقدمة و ذلك بالاستفادة من القياسات و الإحصاءات عن البيئة

ذات الصلة بالمفاهيم المحاسبية و تعد المحاسبة البيئية أحد الأدوات لتحقيق ذلك و بعد إعداد تقارير مستقلة بشأن المحاسبة في مجال الموارد الطبيعية أحد عناصر المحاسبة البيئية مثل إدراج تكلفة الاستهلاك للموارد الطبيعية ضمن نظام المحاسبة على مستوى الشركة فالمحاسبة ماهي إلا محصلة للبيئة التي تعمل في نطاقها و تهتم ببيان نتائج الأعمال و المركز المالي و بتحقيق الرقابة الداخلية (ANIL)

و يكمن الدور المحاسبي في قياس و تحليل التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث و جمعها مع تكلفة المنتج النهائي في انه يضيفي الوضوح و على نتائج أعمال الشركات و يؤثر ايجابيا على قرارات الملاك و المستثمرين و حملة الأسهم على اعتبار أن الحد من التلوث البيئي من أهم الأولويات لقراراتهم الخاصة عند قيام الشركة بنشاطها و بناء على ذلك تم إنشاء مشروع للمحاسبة البيئية عام 1992 م بالتعاون

(EPA) من التلوث باتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من التلوث و بيان أثره على جودة المنتج و قرارات التسعير و تقييم الأداء و ربحية المنتج في ظل الحد من الإهدار البيئي و التلوث

و بالتالي فان عدم قيام الشركة بقياس ،و معالجة تكاليف التلوث البيئي سيقبل من إمكانية إجراء المقارنات بين التقارير المالية للشركات المختلفة إذ إن هذه المقارنة ذات أهمية و هي تظهر في صورة مختلفة ترتبط مع تكاليف أضرار و معالجة التلوث، التي لا يتم قياسها عند تحديد الربح الصافي للشركة و تبيين أن كمية التلوث الناتجة عن الشركات تختلف باختلاف عمليات الإنتاج في تلك الشركات فضلا أن نطاق حدوث التلوث و نطاق مراقبته و التحكم فيه قد يختلف فيما بين الشركات نفسها ،و بالتالي فان قابلية التقارير للمقارنة لا تتحقق إلا بمقارنة أضرار التلوث الذي تتسبب الشركة مع تكاليف معالجة هذا التلوث .

و يرى الباحث أن التكاليف التلوث و التكاليف المترتبة عن الأضرار البيئية تعد من أهم بنود تكلفة المنتج التي قد لا تنال الاهتمام الكافي من قبل بعض الشركات الأمر الذي يؤدي إلى إظهار أرقام و مؤشرات مالية غير حقيقية و مظلة ،و ت فقر إلى الشفافية في النتائج التي تظهر في القوائم المالية و هذا يؤثر على قرارات المستثمرين و المستخدمين لهذه النتائج كما أن تخفيض تكاليف التلوث ،و الأضرار البيئية و التكاليف الأخرى سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج النهائية و هذا هو الهدف الذي تسعى إليه الشركات لزيادة ربحيتها و كذلك ثقة المجتمع في التعامل مع الشركة تأخذ في الاعتبار النواحي البيئية .

الفصل الثاني

مداخل القياس المحاسبي

تمهيد:

لقد أصبح الحفاظ على البيئة التي نعيش فيها من إحدى المتطلبات الأساسية التي ينادي بها المجتمع بحيث لم يعد مقبولاً من الأشخاص أو الشركات و المصانع للإساءة الى البيئة بأي حال من الأحوال، وكل من يسيء للبيئة يعرض نفسه لمساءلة القانون و يجب عليه أن يقوم بتعويض الأضرار التي أحدثها ومن هنا أصبحت الضغوط على المصانع و الشركات ، الإفصاح البيئي أمر عالمي لا يمكن تجنبه من أصحاب المصانع والأطراف المتعارضة في المجتمعات والشركات و المصانع أثار بيئية خطيرة فيها ، و من ثم أصبح الاهتمام الزائد من قبل حملة الأسهم و المشرعين الحكوميين و المستهلكين و المستثمرين و إدارة الشركة للحصول على معلومات مرتبطة بشؤون البيئة ذاتها ، وحتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من اتخاذ القرارات المختلفة المناسبة التي تتلاءم مع حدود اهتماماتها.

المبحث الأول: مداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية :

تعتبر المحاسبة كمهنة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية لأية وحدة اقتصادية وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة ودرء الخطر عنها.

لقد اهتم بهذا الموضوع الباحثين وعلى مختلف اختصاصهم الطبية والهندسية والبيولوجية والقانونية كل حسب اختصاصه ووجهة نظره، ولم تكن المحاسبة بمنأى عن هذه المشكلة طالما ان من واجبها تحليل البيانات وتقديم المعلومات ووضع نظم للتقارير وخطط عمل للوحدات المختلفة ومتابعة مستوى الالتزام بها.

وعليه فان أخذ الحسابات البيئية بنظر الاعتبار لاسيما التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات الإدارية، والإنتاجية على وجه الخصوص حيث تكمن المشكلة في نقص تلك المعلومات مما نجم عنه تبني قرارات غير سليمة ساهمت في تدهور حالة البيئة بدلاً من معالجتها

مما سبق كله نقول أن على مهنة الإدارة بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص القبول بتسلم دور فعال في هذا المجال ومحاولة تحديد وتصنيف واضح لكافة المخاطر التي تنتج عن أنشطة الوحدة واتخاذ القرارات الكفيلة للحد منها ومعالجتها والعمل على تبني إجراءات بيئية نظيفة وسليمة عن الطريق الإدراك الشامل والمنظم لأنشطة الوحدة وبما ينسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة والمجتمع.

المطلب الأول: القياس محاسبي للتكاليف البيئية:

ترى اللجنة البيئية المنبثقة من اللجنة المحاسبين الأمريكيين إن لاهتمام المتزايد بالجانب الاقتصادي في مجال قياس التكاليف البيئية جعلها تساهم بشكل فعال لتكوين إطار فعال لما يسمي بالمحاسبة عن صنف البيئة يبدو أن هذه الوحدات أحرزت تقدماً في هذا المجال ولغرض الوصول إلى كيفية مقترحة لأسلوب قياس التكاليف الاجتماعية لابد من عرض المساهمات السابقة في هذا المجال بهدف دراستها ومعرفة ما توصلت إليه من نتائج ومدى مساهمتها في توفير المعلومات المحاسبية التي تعبر عن التأثيرات المترتبة عن نشاط الوحدة علي المجتمع .

الدراسات التي اقترحت نظرياً لتعبير مدا خيل المختلفة لقياس التكاليف البيئية:¹

اقترحت خلال الفترة الماضية العديد من الدراسات والنماذج لقياس التكاليف الاجتماعية منها:

¹ خليل إبراهيم رجب الحمداني، " التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية"، الملتقى الدولي الثاني "حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات"، الطبعة

الثانية، جامعة ورقلة، يومي 22-23 نوفمبر، سنة 2011، ص 214

- **نموذج linowes: يعتمد هذا النموذج:**

يعتمد هذا النموذج علي قياس النقدي لعناصر التكاليف فقط وقد اقترح بذلك قائمة عمليات اقتصادية و اجتماعية تعد بشكل دوري مع القوائم المالية.

- **نموذج estes:**

يرتكز هذا النموذج على أساس النقدي لقياس عناصر التكاليف البيئية وقد اعتمد هذا النموذج نظرة المجتمع كأساس لإعداد النموذج الذي اقترحه المسمى بقائمة التأثير الاجتماعي وهو متفقد البيئات و المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية حيث يتم ، إعدادها من وجهة نظر الاقتصاديين مما يترتب على ذلك تجاهل بعض الأنشطة التي لها تأثيرات هامة على المجتمع فالتكاليف البيئية على وفق مندور هذا النموذج عن التضحية و ضرر الذي يقع علي المجتمع أو أي من وحداته ويتم قياسها على أساس الأضرار التي تسببها الوحدة والمجتمع أو التضحيات التي قدمتها المجتمع للوحدة نتيجة مزاولته النشاط الاقتصادي في حين تتم قياسها في المحاسبة المالية علي أساس ما تتحمله الوحدة الاقتصادية من نفقات.

- **نموذج محمد محمود عبد الحميد¹:**

يعتمد هذا النموذج الذي أقترحه علي تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية من دون الحاجة إلي إجراء اي تعديل جوهري علي النظام المحاسبي التقليدي علي طريقة عرض كل البيانات المالية والمعلومات الاجتماعية ويعمل سبب ذلك في التالي:

- إنا لأنشطة البيئية تؤثر بالفعل علي نتائج النتائج النشاط الاقتصادي وتتأثر بيه مما ينعكس علي التقارير المالية التقليدية وإلا أصبحت نتائجها مضللة .

- إن الوحدة الاقتصادية تعتبر وحدة واحدة لا تتجزأ و من ثم فان كلا من أهدافها الاقتصادية و البيئية تعتبر متكاملة و تمثل معا الأهداف الكلية للوحدة كلا من المعلومات الاقتصادية والمعلومات البيئية مما يتيح لمستخدمي القوائم المالية المعلومات والعلاقات المتداخلة بين كل نوع من أنواع النشاط الاقتصادي والبيئي وان يقيموا الأداء الكلي للوحدة .

مجالات المحاسبة البيئية :

لقد حددت لجنة المحاسبة عن الاداء الاجتماعي من قبل الجمعية القومية للمحاسبين بأمريكا

اربعة مجالات للأداء الاجتماعي هي :

خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص ، 214- 215

- تفاعل المنظمات مع المجتمع والبيئة
- المساهمة في تنمية الموارد البشرية
- المساهمة في تنمية الموارد الطبيعية والبيئية
- الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات

كما حدد المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نسبة مجالات للأداء الاجتماعي هي¹:

- البيئة
- الموارد غير المتجددة
- الموارد البشرية
- الموردين
- العملاء
- المجتمع

اما جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) فقد قامت بإجراء دراسة ميدانية على بعض الشركات التي تعد قوائم وتقارير اجتماعية وذلك من اجل التعرف على اساس القياس والافصاح ، فقد اصدر تقريراً بخمس مجالات للأداء الاجتماعي هي :

- الرقابة على البيئة
- توظيف الاقليات
- العاملون
- تحسين المنتج
- خدمة المجتمع

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 211

المطلب الثاني: ملائمة التكاليف البيئية لتقييم المحاسبي:

القياس بصورة عامة يعني التحديد أو الحكم علي مقدار الشيء سواء كان من حيث الأبعاد او الدرجة أو الطول أو الاتساع أو القدرة الكمية أو القيمة وذلك باستخدام أداة او معيار دقيق محدد يتميز بالتكرار علي نحو نظام و في المحاسبة تعتبر عملية قياس الشق الرئيسي للوظيفة المحاسبية وقد استخدمت أرقام للتعبير عن المعلومات الضرورية وذلك بهدف فهم أنشطة الوحدة الاقتصادية و بغض النظر عن حجم ذلك تلك الوحدة ونوع نشاطها ونضرا لاهتمام المتزايد من جانب الوحدات الاقتصادية بشأن قياس المحاسبي للتكاليف البيئية جعلها تساهم بشكل لتكوين إطار بما يسمي المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ويبدو أن هذه الوحدات أحرزت تقدما واضحا في هذا المجال ولغرض الوصول إلي كيفية إمكانية اقتراح أسلوب لقياس التكاليف البيئية لذلك يتطلب معرفة المداخل المحاسبية لقياس تلك التكاليف ومعرفة مات وصلت إليه الدراسات السابقة بهذا الخصوص من اجل تحديد النموذج المقترح لقياس التكاليف البيئية وقد اقترحت خلال الفترة الماضية العديد من المؤشرات عن الأداء البيئي في الوحدة الاقتصادية منها:¹

- مؤشر الأداء البيئي للعاملين في الوحدة الاقتصادية
- مؤشر الأداء البيئي للمجتمع
- مؤشر الأداء لحماية البيئة
- مؤشر الأداء لحماية المنتج

وتجدر الإشارة إلي إن القياس التكاليف البيئية في الوحدة الاقتصادية لا يمكن تقييمه و الحكم عليه بمعزل عن قياس الأضرار التي يتحملها العاملون والأفراد و المجتمع و البيئة نتيجة الآثار السلبية لنشاط الاقتصادي وتلك الوحدة وعليه تتطلب إجراء الموازنة بين مات قدمه الوحدة الاقتصادية و الأداء الاجتماعي و ما له من آثار سلبية ضارة بالبيئة والمحيط و بالمجتمع أو العاملين أو بتجميع وتحديد إطار عام وواضح لطرق ونماذج القياس لتعبير عن المداخل المعتمدة لقياس التكلفة والتي منها :

مدخل القياس النقدي:

يعتمد هذا المدخل علي القياس النقدي لعناصر التكاليف البيئية فقط ومن روادها LINWES واقترح لذلك قائمة عمليات اقتصادية واجتماعية تعد بشكل دوري مع القوائم المالية وذلك بهدف توفير معلومات عن تأثير هذه الوحدة الاقتصادية علي المجتمع و لكافة الأطراف التي تحتاجها ويتكون هذا النموذج من ثلاثة أقسام كل قسم يرتبط بأحد المجالات التكلفة البيئية للوحدة الاقتصادية وهي

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 211-212

- مجال الأفراد
- مجال البيئة
- مجال المنتج

يتضمن كل مجال من المجالات السابقة نوعين من تكاليف¹:

أ - التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية الاختيارية علي الأنشطة البيئية في سبيل منفعة المجتمع .

ب - التكاليف التي ينبغي علي الوحدة الاقتصادية دفعها وتحملها بناء علي المسؤولية الاجتماعية ولكن تم تجنبها نتيجة لعدم قيام الوحدة الاقتصادية بها ولغرض تجنب صافي التحسين او صافي الضرر يتم خصم التكاليف التي تم تخصيصها من طرف الوحدة ولم يتم إنفاقها من التكاليف التي أنفقت فعلا ويمكن تقسيم التكاليف البيئية بهذا الصدد إلي قسمين :

تكاليف بيئية مباشرة: وتتمثل هذه التكاليف في التالي :

- تكاليف المعالجات الطبية التي سببتها الوحدة الاقتصادية للعاملين بها ولأفراد المجتمع
- تكاليف الأضرار التي تسببها الوحدة الاقتصادية للبيئة المحيطة بها
- تكاليف التخلص من النفايات الصناعية الضارة بالبيئة.
- تكاليف المترتبة عن المعالجات الصناعية للمنتجات المضرّة بالبيئة
- التكاليف المتعلقة بتقليل المخلفات أو تقليل أخطارها من خلال إدخال معدات متطورة لتقلل من تلك الأضرار وأثار المترتبة عليها وصدقة للبيئة

التكاليف البيئية الغير مباشرة : وتتمثل هذه التكاليف في التالي

- تكاليف المواد الأولية الطبيعية المستنزفة و التي يتم تحويلها الي منتجات
- تكاليف معالجة المخلفات الغير الإنتاجية (الماء، الهواء، الضوضاء)
- تكاليف الوقاية من مخلفات وأثار البيئية الضارة من عمليات الإنتاج او من المنتجات الصناعية للوحدة الاقتصادية
- تكاليف البحث والتطوير المرتبطة بتقليل نسب التلوث والإضرار الناجمة عن عمل الوحدة الاقتصادية

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 211- 212- 213

• مدخل القياس متعدد الأبعاد :

يعتمد هذا الاتجاه إلى قياس التأثيرات المترتبة علي أنشطة الوحدة الاقتصادية بمقاييس مختلفة وذلك لصعوبة قياس بعض العناصر هذه الأنشطة نقدية مما توفر معلومات لمتخذ القرار تعكس تباين وأبعاد هذه الأنشطة بشكل سليم بالإضافة إلي أنها تضيف دلالة أكثر وضوحا عن هذا الآثار لما تضيفه هذه المعلومات ذات الطبيعة المالية لذا فان هذا الاتجاه يتسع ليشمل أساليب متعددة ومتنوعة.

المطلب الثالث: الاتجاهات المختلفة للقياس المحاسبي عن التكاليف البيئية

كما هو معروف تنتهي المحاسبة المالية بإعداد التقارير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية لتستخدمها كل الأطراف الداخلية والخارجية وعلي عكس محاسبة التكاليف التي تقوم بعملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وتوصيل المعلومات المالية التي تستخدمها الإدارة لأغراض التقييم والتخطيط ورقابة واستخدام الكفاء للموارد وحق المسائلة عنها.

الارتباط الوثيق للمجال المحاسبة بباقي التكاليف البيئية لنشاط الوحدة الاقتصادية وتثيرها علي وحدات المجتمع سواء كان ذلك التأثير سلبيا وإيجابيا وحيث انه من غير العلمي في الكثير من الحالات تتبع هذا التأثير لعدة أسباب منها:¹

- اتساع قاعدته
- صعوبة حصره
- التكلفة التي تبرزها الفائدة من تتبع أثره

لذا فان استخلاص مقاييس المحاسبة عن الأنشطة البيئية يجب ان لا ترتبط بكل الضر وف بوحدات نقدية لعدم قدرتها عن التعبير عن جميع الأنشطة أو الآن التعبير عنها يفنقر إلى التقرير المنطقي

ومن هذا المنطلق يمكن لنا إن نقول انه لا يمكن استخدام وحدة قياس محددة ومعينة لقياس هذه التأثيرات فقد تستخدم وحدة قياس معينة لقياس المدخلات ووحدة قياس للمخرجات ، كما انه كما انه قد تستخدم وحدة قياس معينة لقياس بعض التأثيرات المرتبطة بأنشطة الوحدة بهدف التوصل إلي الاتجاه الملائم الذي سيعتمد عليه النموذج المقترح للقياس .

-اتجاه القياس ذو البعد الواحد:

يعتمد هذا الاتجاه على قياس كافة التأثيرات المترتبة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية كليا وبمعيار موحد، فالمعيار النقدي يعكس خاصية مشتركة بينهما بحيث يمكن إن تتوفر المعلومات الناتجة عن قياس هذه

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 215

التأثيرات خاصة التجمع الرياضي علي مستوي عناصر المكونة لها، كما ان الأنشطة الاجتماعية للوحدة تشترك جميعها في ان التأثير علي نوعية الحيات عن طريق التأثير في حاجات الفرد الأساسية المادية والغير المادية لذا فان قياسها ينبغي.

أن يعكس درجة ما تؤدي إليه من إشباع بغض النظر مما تؤديه من قيم متبادلة، وان كثير منها لا توجد لها قيمة، تماشياً مع ما يتفق عليه الاقتصاديون ينبغي قياس درجة ما تؤدي إليه من أنشطة من إشباع اعتماداً على مقياس نمطي يعكس مقدار ما تحققه الوحدة من منفعة لذا بفضل عدم استخدام الوحدات النقدية فقط لقياس التأثيرات الاجتماعية للوحدة والتغلب على صعوبة القياس المترتبة على أنشطة الوحدة في صورة نقدية كاقترح estes بعض طرق التعبير الغير مباشرة والتي يمكن الاستعانة بها في هذا المجال:¹

- طريقة التقييم البديلة: على وفق هذه الطريقة يتم قياس قيمة الظواهر والأحداث البديلة التي يتوقع إن تكون لها نفس التأثير للظواهر والأحداث المراد تقييمها إلا انه يعاب على هذه الطريقة صعوبة توفر البدائل المناسبة والملائمة لاختيار القيمة البديلة لها
- طريقة الاستمارة: تمكن هذه الطريقة من إعداد مجموعة من الأسئلة للأفراد والمجتمع المتضررين بنشاط الوحدة الاقتصادية وبيان رأيهم عن قيمة التأثيرات المترتبة على هذا النشاط من وجهة نظرهم.
- طريقة تكاليف المنع: تعدد هذه الطريقة على افتراض انه كلما قامت الوحدة الاقتصادية بالإنفاق على منع التأثيرات الضارة المترتبة عن أنشطتها كلما قلت الأضرار التي تصيب الأفراد والمجتمع وبالرغم ان تكاليف المنع قد لا تكون مساوية للقيمة الأضرار إلا أنها تمثل أفضل رقم بقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع
- طريقة تكاليف التصحيح: تتمثل هذه الطريقة فيما تتحمله الوحدة الاقتصادية في إعادة الوضع إلى ما هو عليه سابقاً أو إنشاء مورد جديد يحل محل المورد الاجتماعي الذي يتأثر بنشاط الوحدة الاقتصادية، مثلاً عن ذلك التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية التطهير والتخلص من التلوث بسبب ممارسة الوحدة لنشاطها

نستخلص مما سبق عدم ملائمة اتجاه قياس ذو البعد الواحد لعناصر التكاليف البيئية قياساً نقدياً وذلك لصعوبة تقدير القيم النقدية لكافة التأثيرات المترتبة علي أنشطة الوحدة مما يؤدي إلي عدم شمول القياس لكافة هذه التأثيرات ، وهذا ما يتعارض والهدف الأساسي وهو توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات

اتجاه القياس متعدد الأبعاد:

يقوم هذا الأخير على قياس التأثيرات المترتبة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية بمعايير مختلفة مما يوفر معلومات إضافية لمتخذ القرار تعكس تباين أبعاد هذه الأنشطة المقاسة مما يضيف دلالة أكثر وضوحاً عن

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 216

هذه الآثار كما تضيف المعلومات ذات الطبيعة المالية الصادقة لذا فان هذا التوجه يتسع ليشمل الأساليب الآتية:¹

أسلوب القياس الوصفي:

يعد هذا الأسلوب من ابسط الأساليب القياس وأكثرها شيوعا واقلها كلفة في مجال قياس التأثيرات المترتبة علي أنشطة الوحدة بحيث يقوم علي وصف الأنشطة ذات التأثير علي المجتمع والتي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وبذلك فهي لا تعتمد علي وصف الظاهرة أو النشاط المراد قياسه وغالبا ما يستخدم هذا النوع من القياس في الحالات التي يصعب معها استخدام القياس النقدي او الكمي و بذلك توفر معلومات تفيد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات في بعض الحالات الضرورية و يعاب علي هذا الأسلوب بان التي يوفرها غالبا ما تكون غير موضوعية لأنها مبنية علي أساس التقدير الشخصي

أسلوب القياس الكمي :

يقصد بالقياس الكمي تعيين إعداد لإحداث و الأنشطة أو الظواهر المطلوب قياسها وفقا للقواعد والإجراءات المحددة .

إن هذا الأسلوب يستخدم لتوفير معلومات الكمية من تأثير الأنشطة البيئية التي لا يمكن قياسها نقديا بسبب تباين هذه الأنشطة مما يتطلب تحديد النظام المناسب للوحدات القياس المناسبة لهذه الأنشطة وبما يؤدي إلي الربط بين طبيعة هذه الأنشطة والهدف من قياسها ، كما يجب إن تعكس هذه الخصائص الهامة لعملية القياس ،ولا يوجد ما يمنع المحاسب من استخدام المقاييس المتاحة في علوم أخرى، فقياس التأثيرات المترتبة علي أنشطة الوحدة يؤدي إلي شمول القياس المحاسبي بصورة تفوق ما يؤدي إليه الاعتماد المطلوب علي القياس النقدي ومما سبق نستنتج التالي :

- عدم إمكانية الاعتماد علي القياس النقدي لوحده فقياس التأثيرات المترتبة علي أنشطة الوحدة بسبب اختلاف طبيعتها، وصعوبة التعبير عنها نقديا
- ان الاتجاه متعدد الأبعاد يوفر معلومات نقدية وكمية و وصفية شاملة عن التأثيرات المترتبة علي أنشطة الوحدة وهذا ما يفيد في توفير معلومات ملائمة عن أبعاد هذه التأثيرات علي البيئة والمجتمع

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 216 - 217

المطلب الرابع: التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية:**أولاً: تحديد العلاقة السببية بين التصرف الضار والضرر الناشئ عنه:**

من خلال التحديات التي تواجهها قياس التكاليف والمتمثلة في التالي:¹

صعوبة تحديد مصدر الضرر الذي يقع على المجتمع لاسيما عند تواجد الكثير من الوحدات الاقتصادية المسببة للتلوث في نفس مكان العمل وبالتالي صعوبة قياس التكاليف الضار والمسببة في تلوث الهواء، والماء او التربة في المواقع القريبة من أداء هذه الوحدة.

- صعوبة قياس آثار بعيدة المدى التي تتركها الوحدات الاقتصادية على العاملين والبيئة أو المجتمع لأنها تبقى كامنة لفترة طويلة ما يؤدي الي صعوبة حصر وتقويم تلك الأضرار
- صعوبة تحديد فاعل الضرر أو التلوث وبالتالي صعوبة قياس وتحميل تلك الآثار الناجمة عن عوادم السيارات أو الطائرات أو البواخر
- صعوبة تحديد الأضرار التي تصيب البيئة إضافة إلى تحديد المتسببين ومن ثم تحديد قيمة التعويض لكل متسبب إلى صعوبة إعادته الي الأوضاع التي كانت قبل وقوع الضرر

ثانياً : تعدد المداخل الرئيسية للمحاسبة عن التكاليف البيئية

تعد التكاليف لبيئية في نضر الكثيرين من الكتاب من الفروع الجديدة في المحاسبة

لذا يتطلب الأمر في نضر هؤلاء وضع إطار فكري واضح يتناول جوانب هذا المدخل الجديد:

- المدخل التقليدي: يري رواد هذا الاتجاه أن المحاسبة عن التكاليف البيئية هي امتداد واستكمال للمحاسبة المالية وعلى مدي القوائم المالية وذلك عن طريق قياس وتضمين البعد البيئي عند إعداد القوائم المالية التقليدية.
- المدخل التقليدي المتطور: يري هذا الاتجاه إن المحاسبة عن التكاليف البيئية تعد نضرة جديدة في المحاسبة لذلك يتطلب إعادة صياغة مفاهيمها لتأخذ بعين الاعتبار وجهة نضر المجتمع والبيئة.
- المدخل الحديث: يري رواد هذا الاتجاه بان محاسبة التكاليف البيئية يعتبر فرع جديد في المحاسبة له خصوصياته داخل إطار العام للمحاسبة مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وطبقا لهذا الاتجاه تسعى الوحدة الاقتصادية إلي تحقيق مستوي يرضى العاملين والمجتمع بالإضافة إلي تحقيق مصالح الوحدة الاقتصادية في تضخيم الأرباح وبما يتناسب مع القواعد المحاسبية المعمول بها .

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 217-217

ثالثا : التحديات المتعلقة بتحديد مجالات التكاليف البيئية:

إن المحاسبة كغيرها من لانضم والأنشطة الإنشائية هي نتائج لبيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الضروف والقيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والبيانية والقانونية التي تختلف من وقت التأخر ونتيجة إلي ذلك فان الأهداف والممارسات المحاسبية اختلفت عن ما كانت عليه في الماضي لان المحاسبة قد تطورت لتتوافق مع متطلبات والتأثيرات التي فرضتها البيئة الحديثة ، للمحاسبة التي هي نتاج العديد من المؤثرات والضروف لان المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة علي بيئتها وتتأثر بها .

ولان هناك العديد من المحاولات التي بذلت لدراسة السلوك البيئي للوحدة الاقتصادية للتعرف على مجالات التي تتأثر بهذا السلوك ومدى تأثير كل مجال من هذه المجالات المترتبة عن تأثير أنشطة الوحدة علي المجتمع بهدف الوصول إلي تحديد المجالات التي تتأثر بهذا السلوك بهدف الوصول إلي تحديد المجالات التي تعبر عن قيمة لقياس التكاليف البيئية حيث تري جمعية المحاسبين الأمريكيين إن أهم هذه المجالات يمكن ان يتمثل في التالي:

- الرقابة على البيئة
- المسؤولية اتجاه المجتمع
- المسؤولية اتجاه العاملين
- المسؤولية اتجاه تحسين المنتج

رابعا : التحديات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية

نتيجة لتطور المحاسبة وتطور أساليب القياس المحاسبي وظهور مفاهيم بديلة في المحاسبة مثل ، المحاسبة عن الموارد البشرية والمحاسبة عن التكاليف البيئية وغيرها من المفاهيم لذا كثر الجدل والنقاش حول مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع المفاهيم الجديدة وبما انه لا يوجد اتفاق عام بين الكتاب والمحاسبين حول تحديد قائمة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو حتى التفرقة بين المبادئ والسياسات والفرض المحاسبية بسبب العوامل والضروف الاقتصادية والاجتماعية التي غالبا ما تترك بصماته وأثارها في الفكر والتطبيق المحاسبي ، ما يجعل هذه المبادئ والمفاهيم عرضة للتغيير والتطور بصورة مستمرة هذا بالإضافة لان المحاسبة وجدت لتقديم خدماتها لأطراف مختلفة وبما انه اصح هذه الأطراف لذا يتطلب منا المحاسبة ان تلبي احتياجات كل الأطراف وبشكل ينسجم مع قواعد وأعراف المحاسبة المقبولة ومسايرة الركب وإعادة النظر ببعض المبادئ التي أصبحت لا تتسجم مع الواقع الجديد واحتياجاته.

خامسا: التحديات المتعلقة بتحديد نوعية التكاليف :¹

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق الذكر ص 218 - 219

إن تحقيق أهداف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية يستلزم تحديد نوعية التكاليف حيث انه من الصعوبة بنا كان تحديد قيمة الأضرار البيئية التي تصيب المجتمع جراء مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطاتها بسبب تباين وجهات النظر المحاسبي حول نوعية التكاليف التي تتحملها الوحدة في سبيل كما يري pretty وآخرون إن التكاليف البيئية يمكن إن تقسم إلى التالي:

- تكاليف الأضرار البيئية

- تكاليف سياسة الوحدة للاستجابة لإضرار التلوث بالإضافة إلى تكاليف الالتزام بقوانين البيئة

- تكاليف المنع: يعتمد هذا الأسلوب على احتساب تكلفة تجنب الأضرار التي قد تصيب العاملين

أو المجتمع أو البيئة نتيجة مزاوله الوحدة لنشاطاتها ويقوم هذا الأسلوب عليما يتم الاتفاق عليه من قبل الوحدة للحد من أضرار الناتجة على نشاط الوحدة وفي هذه الحالة تتحمل الوحدة الاقتصادية مبالغ قد تكون ضئيلة جدا قياسا بالأضرار التي قد تصيب المجتمع جراء مزاوله الوحدة نشاطاتها وبذلك يكون

هذا الأسلوب أسهل في عملية المعالجة كما إنها توجي للكثيرين إن الوحدة ساهمت بقدر مقبول اجتماعيا لدرد الضرر الذي قد يصيب المجتمع

تكاليف التصحيح: يعتمد هذا الأسلوب تكاليف إعادة الوضع الي ما كان عليه قبل حدوث الضرر كانت تقوم الوحدة الاقتصادية بإنفاقه إلى إعادة بعض الإضرار التي قد تصيب العمال أو المجتمع أو البيئة إلى

ما كانت عليه ولكن يعاب علي هذا الأسلوب عدم وضوح عملية تحديد هذه التكاليف كما انه من الصعوبة إعادة الوضع إلي ما كان عليه لان ذلك قد لا يشمل كل الأطراف المتضرر بهذا النشاط بسبب عدم وجود معايير محددة لتقييم وتحديد الأضرار التي قد تصيب الأطراف التي ذات علاقة بنشاط تلك الوحدة .

المبحث الثاني: قياس التكاليف البيئية في ضوء معايير المحاسبة الدولية :

من خلال دراسة المباحث السابقة تعدد مجالات التكلفة البيئية للوحدة الاقتصادية إن قسم من هذه المجالات يؤثر بشكل مباشر على العاملين في الوحدة الاقتصادية على أفراد المجتمع إضافة إلى البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية على العاملين خلال مدة في حين أن القسم الآخر يؤثر بشكل مباشر على هذه المجموعات لذا يتطلب تقسيم هذا المبحث إلى قسمين الأول يتضمن قياس التكاليف البيئية المباشرة أما الآخر فيتضمن قياس التكاليف البيئية غير المباشرة لذا سنتطرق الى معايير التقييس البيئية iso 14000 بالإضافة الي التكاليف البيئية المباشرة وغير مباشرة ودورها في ضل القوانين والتشريعات الدولية .

المطلب الأول: معايير التقييس البيئية iso 14000 في المؤسسة :

تعريف التقييس :

يرجع مفهوم التقييس في بعض أصوله إلى معنى القياس في اللغة والمنطق (analogy)، فالمصطلحان من مادة (ق ي س)، نقول قاس الشيء يقيسه قياساً إذا قدره على مثاله، والقياس : تقدير الشيء بالشيء أو ردّ الشيء إلى نظيره، والمقياس: المقدار ، وما قيس به وقد أشقت المصدر (standardization تقييس) والفعل (to standardize قيس) من لفظة (standard) التي تعني:

- المعيار، أو المقياس، أو القاعدة، أو النمط: ومن هذه الأخيرة اشتقت لفظة (تتميط) المرادفة للتقييس، مقابلاً للمصطلح الفرنسي (normalisation).
- في حالة كونها صفة (معياري، قاعدي، قياسي) تعني اللفظة: الشيء أو الموضوع...الخ المتصف بصفات وخصائص نوعية، تتسم بالدقة و المقبولية.

مفهوم الأيزو:1

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية اقترحت العديد من الدول الأوروبية إنشاء منظمة دولية متخصصة تسعى إلى تحقيق عدد من الأهداف منها توحيد المواصفات المعتمدة في الصناعة لتسهيل عملية التبادل التجاري ، لذلك تم عقد لقاء عام 1946 بين وفود 25 دولة في لندن واتفقوا على إقامة منظمة دولية عرفت بالأيزو واختيرت مدينة جنيف مقراً لها وبأشرت المنظمة عملها فعلاً بتاريخ 1947/02/23 بإصدار جملة مواصفات موحدة عممت على دول الأعضاء في المنظمة.

وهي منظمة غير حكومية وليست عضواً في الأمم المتحدة هدفها تطوير مختلف لقطاعات الإنتاجية ليتم تقديم خدمة أو بضاعة بطريقة كفؤة وأمنة ونظيفة.

و الأيزو هي الكتابة العربية للحروف اللاتينية «ISO» وهي الاختصار لاسم الهيئة الدولية للمواصفات International Organization for Standardization،. جاء اختصارها (ISO) اعتماداً على الكلمة اليونانية " ISOS " والتي تعني. " " Equal " وتعني مساوي ل...، وقد أصدرت الهيئة في عام 1987م مجموعة شهادات الأيزو 9000، وهي مواصفات تختص بنظم إدارة المنشآت الصناعية أو الخدمية فهي تعطي الحدود الدنيا للضوابط والقواعد الواجب الالتزام بها لضمان التحكم المستمر في مستوى جودة المنتج.

ومنذ تلك الفترة تم التعديل عليها حتى صدرت بصورتها النهائية عام 1994 لتتماشى مع المتطلبات والاحتياجات لأنظمة إدارة الجودة المطبقة عالمياً.

¹ جابر دهيمي وآخرون ، " معايير التقييس البيئية iso 14000 في المؤسسة " صفحة ويب ، ص 7 سنة 2015

وتقوم منظمة الأيزو ISO بمهمة تطوير المواصفات في المجالات كافة باستثناء المواصفات الفنية للمنتجات الخاصة بالصناعات الكهربائية و الهندسية الإلكترونية التي هي من مسؤولية منظمة أخرى تأسست عام 1906 و هي اللجنة العالمية للإلكترونيات التقنية. (EIC)

و لدى الأيزو لجان فنية عددها ما يزيد عن (182) لجنة، كل لجنة مسؤولة عن تطوير مجموعة معينة من المواصفات و يجب التأكيد على نقطة هامة وهي¹:

إن الأيزو نظام مرن هدفه ضمان إرضاء احتياجات ورغبات الزبائن والمستهلكين عن طريق الرقابة الصارمة على جودة المنتج والتقييد بها طالما بقي المصنع أو المؤسسة قائما وينتج.

يمكن اعتبار الأيزو هي إحدى الخطوات الموجهة لرضاء المستهلك

الهدف من الايزو:

وضع نظام إداري وقائي محدد لمنع حالات عدم المطابقة يشتمل على جميع الشروط والضوابط التي يجب توافرها في المنشآت لضمان جودة وكفاءة الأداء للأنشطة والعمليات المؤثرة على جودة المنتج أو الخدمة مما ينتج عنه في النهاية خدمة منتج وفق المتطلبات المحددة تحتاج المؤسسة إلى أن تبين قدرتها على توفير المنتج بشكل متماثل باستمرار ويتطابق مع متطلبات العميل والأنظمة المتبعة، تهدف إلى تدعيم إرضاء العميل من خلال التطبيق الفعال للنظام متضمناً عمليات التطوير المستمرة للنظام والتأكيد على المطابقة لمتطلبات العميل والأنظمة المتبعة

فوائد الحصول على شهادة الأيزو

إن الفوائد التي تحصل عليها الشركة من الحرص على تطبيق مفاهيم الجودة يؤدي إلى فوائد عدة للمؤسسة أو الشركة بشكل عام من أهمها:

- نجد حالياً أن بعض المؤسسات والشركات تشترط على مثيلاتها الأخرى المتعاملة معها الحصول على شهادة المواصفات الدولية للجودة.
- معظم هذه المفاهيم أصبحت ترعاها مؤسسات دولية و على مستوى عالمي ، مما يجعل انتشار هذه المفاهيم كقواعد عامة و معايير معترف بها عالمياً و مطلوبة.
- لذا فحرص الشركة على تطبيق هذه المفاهيم والمعايير يسهم في تقدم الشركات نحو العالمية

المطلب الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية المباشرة :

¹ جابر دهيمي و اخرون ، مرجع سبق ذكره ص 8-9-10

يتضمن هذا الجزء الأنشطة البيئية التي تنفذها الوحدة الاقتصادية إما بناء على نص قانوني أو بناء على مسؤوليتها تجاه المجتمع و تتضمن هذه الأنشطة مايلي ¹:

تحسين بيئة و ظروف العمل :

يمكن إجراء القياس النقدي للتكاليف البيئية المترتبة على تحسين البيئة و ظروف العمل على أساس التكاليف الداخلية التي تحملها الوحدة الاقتصادية جراء تحسين هذه الضر و ف البيئة وتتمثل هذه التكاليف بقيمة الأجهزة ومعدات اللازمة لهذا الإجراء إلي جانب مصاريف التشغيل وصيانة اللازمة تمثل هذه الأجهزة واللات والمعدات اللازمة الأعداد وإرشادات السلامة وامن الصناعي

وقد ترتب على ذلك التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتعليمات اللازمة إلي إلحاق الأضرار و الإصابات ببعض العاملين

المحافظة البيئة وتجنب مسببات التلوث:

يعتبر التلوث البيئي من أهم المشاكل والمعوقات التي يواجهها العالم هذه الأيام نظرا للضرر الصحي علي العاملين وأدائهم من ناحية وعلي المجتمع من ناحية أخرى غير إن الكثير أدركوا أن هذه المشاكل تمثل أزمة عالمية تتطلب القيام بالأبحاث اللازمة لوضع طرق جديدة لمعالجة هذه المشكلة وقد تم عقد عشرات المؤتمرات العالمية بهذا الخصوص إضافة

تحسين الأنشطة الخاصة في مجال المنتج:

يؤدي الالتزام بالمواصفات القياسية للجودة وشروط تحسين وشروط تحقيق الأمان في المنتج إلي تقليل الاحتمالات التعرض للإصابة عند استخدام هذه المنتجات يوفر الحماية والأمان جراء هذا الاستخدام ويمكن إجراء القياس النقدي لتكاليف البيئية المترتبة علي هذا النشاط علي أساس التكاليف الفعلية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل تنفيذ الضوابط وشروط الخاصة بالأمان كما يمكن الإجراء القياس الكمي لهذا النشاط علي أساس كمية المنتج المرتجع من المستهلكين بسبب عدم مطابقتها للمواصفات والمعايير الدولية وشروط المطلوبة لتحقيق الأمان كما يمكن إجراء القياس الكمي علي أساس عدد الشكاوي المقدمة إلي الوحدة عن عدم مطابقة المنتج للمواصفات القياسية والشروط المطلوبة.

¹ لعبيي هاتو خلف " الإفصاح المحاسبي في ظل توسيع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية " ،كمطلب تكميلي للحصول علي شهادة ماجيستر، لجامعة بغداد ، سنة 2009

وجهة النظر المحاسبية

تعتبران التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المنظمة نتيجة اضطلاعها بمسؤولياتها الاجتماعية بصيغة اختيارية او الزامية والتي لا يطالبها نشاطها الاقتصادي بالإضافة الى عدم حصولها على منفعة او عائد اقتصادي مقابل هذه التكاليف، نجد ان هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية اساسا في القياس .

المطلب الثالث : القياس المحاسبي للتكاليف البيئية غير المباشرة :

تتمثل التكاليف غير المباشرة في التكاليف المواد المستنزفة خلال عملية الإنتاج سواء كانت هذه الموارد تربة مياه أو حياة برية من نباتات أو حيوانات إما فئات التكلفة المرتبطة بالبيئة حسب اصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين فتتمثل في التالي:¹

- تكاليف المواد المخرجات الإنتاج: مثل شراء المواد الطبيعية كالماء وغيرها من الموارد والتي ت يتم تحويلها إلى منتجات تامة.
- تكاليف المواد للمخرجات غير المنتجة: مثل المشتريات ومعالجة مصادر الطاقة الأخرى والتي تصبح مخرجات إنتاج تتمثل في مخلفات الانبعاث.
- تكاليف السيطرة وتحكم في انبعاث المخلفات: تتمثل في تكاليف استصلاح المخلفات وكل التكاليف المرتبطة بها كالتعويضات على إضرار البيئة الناجمة عن نشاط الوحدة الاقتصادية.
- تكاليف الوقاية المتعلقة بالإدارة البيئية: تتمثل في تكاليف الوقاية للمنتجات الموافقة للمعايير وأنظمة القياس البيئية.

بما إن منظمة الأمم المتحدة حددت 16 من شهر تشرين الأول من كل عام يوم عالمية للبيئة إن المحاسبة كمهنة منظمة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية الآتية وحدة الاقتصاد وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن هيئات ومساهماتها في توفير البيئة الأزمنة لاتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد ومحا فضاة علي البيئة.

إن الاهتمام بالبيئة وتجنب مسببات التلوث وإعادة صيانة البيئة ولدت الحاجة إلي تطوير المحاسبية للقبول بتسلم دور فعال في هذا المجال وهذا ما أكدت عليه المنضّمات والجمعيات في المؤتمرات والندوات والأبحاث المقدمة لهذا الغرض خلال عام 1970 وما بعدها

¹ خليل ابراهيم رجب ، مرجع سبق الذكر ،ص 220

أن التكاليف البيئية التي تتحملها الوحدات الاقتصادية الناشئة عن الرقابة على مسببات التلوث وتتمثل في الآتي:¹

- تكاليف الآلات والمعدات والأجهزة المستخدمة في الرقابة على التلوث
- مصروفات التشغيل والصيانة المترتبة على استخدامات الآلات والمعدات الخاصة في الرقابة على التلوث
- تكاليف معالجة المخلفات والملوثات قبل وبعد طرحها في مجاري المائية أو في الأماكن الغير مخصصة لها
- تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج والتخلص منها وإزالة الإضرار
- تكاليف التخلص من التلوث وموانع التشغيل نتيجة نشاطات وحدة المحاسبة
- تكاليف تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية
- تكاليف إغلاق مواقع التشغيل المخالفة لقوانين البيئة
- تكاليف تشغيل وصيانة الأجهزة والمعدات المترابطة أو الخاصة لتحسين الأداء البيئي
- تكاليف البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية
- التكاليف المرتبطة بالتحمل الوحدة الاقتصادية لمسئوليتها اتجاه أفراد المجتمع تتمثل هذه التكاليف في إنشاء مشاريع التي تحسن صورة الوحدة البيئية كما يمكن إجراء القياس الكمي لتكاليف المحافظة علي البيئة وتجنب مسببات التلوث وذلك عن طريق مقارنة المستويات المسموح بها في التلوث والمحددة بموجب القوانين المحلية والدولية والمستويات الفعلية كما يمكن إجراء القياس الوصفي لهذه الأنشطة عن طريق وصف ما يترتب على هذه التأثيرات من أضرار كالأمراض التي تصيب المجتمع ومدى خطورتها علي الصحة العامة والإضرار التي تصيب النبات أو الحيوان وأنواعها وأثارها الاقتصادية

المطلب الرابع: دور المحاسبة البيئية في ضوء القوانين والتشريعات الدولية:²

المحاسبة كمهنة يقع علي عاتقها تطوير المعلومات التي تبرز دور محاسبة الوحدة وتطويرها ومساهمتها في المجتمع ممثلة في الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة علي البيئة والتوزيع العادل للربح إن المشاكل الناجمة عن استغناء المحاسبة دراسة البيئة لم تعد من المشاكل الجديدة فقد كتب العديد من المحاسبين حول تلك

¹ خليل ابراهيم رجب الحمداني ، مرجع سبق ذكر ص 221- 222

² خليل ابراهيم رجب الحمداني وزياد هاشم يحيي " ، دو المحاسبة البيئية في إدارة المخاطر الناجمة عن التلوث لبيئي والافصاح "ص ويب جامعة الموصل

العلاقة كما نظم الاتحاد القومي للمحاسبين وجمعية المحاسبين الأمريكيين العديد من اللقاءات بهدف إجراء البحوث في مجال المحاسبة البيئية بين أعوام 1970 و 1975 إن الاهتمام الحالي بالمحاسبة البيئية قد ولد حالة جديدة لمهنة المحاسبة للقبول بتسلم دور فعال في فيما يتعلق بكلفة التلوث إن جوهر تطبيق المحاسبة التقليدي علي كيفية الإنتاج يستند إلي الافتراض القائل بان كلفة تخفيض الضرر الملحق بالبيئة ماهية إلا كلفة الإنتاج وهذا يعني بطبيعة الحال ان الكلفة المصروفة والتي لها علاقة ففي عمليات الإنتاج يجب إن نتعامل علي أنها كذلك و إن الكلفة المصروفة لتخفيض من التلوث البيئية المتوقعة في المستقبل يجب إن ترسل وتحمل علي أنشطة الإنتاجية في المستقبل و إن التكاليف المرتبطة بعملية الإصلاح الضرر البيئي الناشئ علي الأنشطة التي حدثت في الماضي تعتبر خاصة بالفترة الماضية ويتم إصلاح الضرر البيئي الناشئ عن الأنشطة التي حدثت في السابق و تصحح في حينها

لقد حظي الموضوع بعد تراكم الأعباء الملقاة علي عاتق المجتمع باهتمام الهيئات الدولية والمنظمات الإنسانية والجمعيات العالمية وجماعات حماية البيئة ففي مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية المنعقد عام 1993 أقرته الفقرة 64 من الأجندة إلى ضرورة إظهار الحسابات القومية لكل بلد ونشاطاته الاقتصادية وحساباته البيئية بما فيها كافة التدفقات النقدية والمادية والتي تتضمن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئي

إضافة إلي ما سبق هناك عدة عوامل ساهمت في الاهتمام بهذا الجانب منها:

- تغيير الاتجاه السائد حول فكرة الجهة المسببة اي النضرة التي تقضي بضرورة تحمل الوحدة لتكاليف المحافظة على البيئة بعد إن كانت تعالج على إنها أو على كونها تكاليف اجتماعية لتتحملها الوحدة وبالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال الوظيفة المحاسبية
- ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية مما يؤدي إلى إضافة الثقة في البيانات المحاسبية وهذه هي الإضافة التي تلبى حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية
- المساهمة في إعداد التقارير وتكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي الذي يفيد الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج علي الأنشطة المختلفة للوحدات و إجراء الدراسات الأزمة و أخيرا نقول بأنه يبقى على الأفراد الدور الأكبر لأداة الخطر الناجم على الأنشطة الوحدة و العمل على معالجتها من خلال فهم كل الجوانب الايجابية و السلبية المحتملة لكل العوامل و التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية

المبحث الثالث: طبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية ومتطلباتها:

أصبحت قضايا العناية بالبيئة والإفصاح عن التكاليف البيئية والمنافع المترتبة عنها من التحديات التي تواجهها المؤسسة، حيث أصبحت لها مكانة بارزة وبالغة الأهمية حول العالم، وفي هذا الإطار برزت الحاجة لقياس التكاليف البيئية والتعرف على طبيعتها ونوعيتها ومعرفة آثارها، ومعرفة الأسس التي تستخدمها

المؤسسات الصناعية في إضافة التكاليف البيئية للمنتجات حتى يمكن تحديد تكلفتها بطريقة دقيقة وسليمة تساعد على توفير معلومات مناسبة لمساعدة صانعي القرارات، إذ تعتبر الإفصاح عن التكاليف البيئية أداة تمد المستقيدين بالمعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية، لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة فيما يخص الأمور المتعلقة بالمحافظة على البيئة الخضراء وتجسيد التنمية المستدامة.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح عن التكاليف البيئية:

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يقصد بالإفصاح على وجه العموم هو العلانية الكاملة أما في المحاسبة فيقصد به أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم مستخدمي المعلومات والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات بطريقة سليمة.

"ويعرف الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة و ملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات كما يمكن تعريفه بأنه نشر البيانات أو المعلومات المحاسبية الضرورية بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية."¹

كما يعني به أيضا شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

بينما ينظر جانب آخر إلى الإفصاح على انه إجراء يتم من خلاله اتصال الشركة بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل في القوائم المالية والبيانات والمعلومات التي تظهر من خلالها. فهو يعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها وأن تظهر القوائم المالية للشركة كافة المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن الشركة والتي تساعدها على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه الشركة بصورة واقعية وحقيقية وان تتعهد الشركة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية.

وباعتبار أن الإفصاح المحاسبي إحدى شقي الوظيفة المحاسبية وهو جوهر النظرية المحاسبية فهو ينطوي على الإعلان المدروس بطريقة اختيارية أو إجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية المعنية ذات السلطة والموارد المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات وذلك باستخدام أدوات معينة وتحقيقاً لأهداف معينة.

¹ مجدي احمد الجعبري "، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية" ، ك مطلب تكميلي للحصول علي شهادة الدكتورا بجامعة السعودية سنة

ثانياً: أنواع الإفصاح:

يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهداف إلى ما يلي

الإفصاح الكامل.

ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ وأهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير على مستخدميها.

الإفصاح العادل.

ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى .

الإفصاح الكافي.

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلاً عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

الإفصاح الملائم.

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

الإفصاح الوقائي.

إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمر منهم حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي والإفصاح الوقائي (التقليدي) ويتطلب الكشف عن الأمور الآتية¹:

- السياسة المحاسبية.
- التغيير في السياسة المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة

الإفصاح التثقيف

لقد ظهر هذه النوع من الإفصاح أثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة و المخزون السلعي والإفصاح عن سياسة الدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح و الهياكل التمويلية للمؤسسة.

ثالثاً: مقومات الإفصاح المحاسبي.

يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي:

- تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية.

إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل و المضمون لأن المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأعراف بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتوليه العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين.

¹مجدي احمد الجعبري ، مرجع سبق ذكره ص 5-6

- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية.

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات.

وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر

الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة

- تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها.

يتم الإفصاح حاليا بواسطة القوائم المالية التقليدية وهي¹:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التغيرات في المركز المالي.
- معلومات أساسية ترفق في الملاحظات.

من خلال ما تقدم نجد انه يجب التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها بدلا من التركيز على جانب كم المعلومات المفصح عنها.

رابعا: الخصائص النوعية للقوائم المالية.

¹مجدي احمد الجعيري ، مرجع سبق ذكره ص 6-7

يلزم قانون سوق المال الشركات المتداول أسهمها في البورصة بضرورة نشر قوائمها المالية و يُعد ذلك ضرورة أساسية لترشيد قرارات المستثمرين حيث يمكن القول إن قراءة الميزانية هي أولى خطوات الشفافية ومفتاح القرار الاستثماري السليم وبدون ذلك تصبح العملية الاستثمارية في مجملها عملية غامضة قائمة على التكهنات والشائعات ومن هنا تأتي أهمية الإفصاح المحاسبي كسبيل للقراءة الدقيقة لبنود الميزانية حيث تعتبر وظيفة الإفصاح المحاسبي من الوظائف الأساسية للمحاسبة وذلك من خلال ما تنتجه المؤسسة من معلومات من خلال قوائمها وتقريرها المالية وحيث تتم مراجعة ما تتضمنه تلك القوائم بواسطة مراجع حسابات خارجي تدعيماً لزيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي نظراً لأن تقرير مراجع الحسابات يعتبر أحد أهم التقارير المالية المنشورة لما يتضمنه من معلومات قد لا تفصح عنها القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية الشكل الأكثر شيوعاً لتوفير المعلومات اللازمة للاستخدام على نطاق عام وتعد هذه القوائم طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها التي تصدرها الجمعيات المهنية والهيئات المشرفة على سوق رأس المال أو تتضمنها قوانين الشركات في بعض الأحيان وهي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة مصادر الأموال واستخداماتها.
- قائمة التدفق النقدي.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

مفهوم واسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يلعب معيار الإفصاح المناسب دوراً هاماً ومركزاً سواء في نظرية المحاسبة ام في الممارسات المحاسبية ولا بد ان يتم ذلك في أية مناقشة او بحث لهذه الطبقة ان تتم في اطار اغراض المحاسبة المالية والتي تتمحور في نهاية الامر حول غرض رئيسي وهو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمنشأة، مصدره البيانات كما تهىء لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة كقوتها الإرادية مثلاً او قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة او طويلة الاجل وبسبب الاهمية المتزايدة لمعيار الإفصاح عن المعلومات المحاسبية حرصت الجامعات المتهيئة في شتى البلدان المتقدمة على اصدار معايير او بيانات خاصة بالإفصاح كما ان اللجنة الدولية لمعايير المحاسب حرصت هي الاخرى على اصدار معيار خاص في هذا الشأن هو المعيار رقم (5) الذي يحمل عنوان المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها في البيانات المالية كما حرصت ايضاً على تضمين كل معيار صدر عنها قواعد خاصة تحدد كلاً من حدود وشروط الإفصاح عن المعلومات بشأن الموضوع او الموضوعات التي يعالجها ذلك المعيار وذلك حرصاً منها على توفير نوع من القبول الدولي

الإفصاح عن التكاليف البيئية:

"يعرف (أبو العزم) الإفصاح البيئي بأنه: "نشر المعلومات المالية الوظيفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة، والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء الأنشطة الإدارية البيئية لسلوكه والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل، ويشمل الإفصاح البيئي البنود التالية"¹:

مصروفات أو تكاليف التشغيل في الماضي والحاضر الخاصة بمعدات وتسهيلات رقابة التلوث، والتقدير المستقبلي للمصروفات أو تكاليف التشغيل الخاصة بالتسهيلات ومعدات رقابة التلوث وتكاليف إعادة الموقع لما كان عليه قبل التلوث، تمويل التسهيلات أو معدات رقابة التلوث وإطلاق المخالفات الهوائية والسائلة والصلبة، وصف التسهيلات أو عمليات رقابة التلوث و المتطلبات القانونية الخاصة بالبيئة ومدى اتساق التسهيلات معها، منافسة السياسات و المتطلبات البيئية و المكافأة و الجوائز البيئية ، و جود إدارة بيئية أو أقسام مراجعة..... إلخ، و يأخذ الإفصاح البيئي عن بنود المعلومات البيئية العديد من الأشكال مثل: البيانات الوصفية، الوقائع و المزاعم الكمية، الأرقام، الملاحظات بالقوائم المالية

-كما يعرف (الحيالي) "الإفصاح البيئي على أنه أسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن الأنشطة المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك ولعل أبرز الأنشطة التي لها أثر مباشر على مجتمع هي التي تحقق له منافع "

-كما عرفت مجموعة خبراء الحاسبة والتقارير الدولية (isac) إفصاح عن التكاليف البيئية هي الشروح والإيضاحات الإضافية الخاصة ببنود التكاليف والالتزامات البيئية والتي

تتضمنها الميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر على أن تكون هذه الإيضاحات مقابل كل بند أو ملحق خاص ويجب أن يتم تحديد أهمية البنود وطبيعة البند

المطلب الثاني: طبعة الإفصاحات المطلوبة

ترى (حنان) أنه من المفيد إضافة معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية والاجتماعية للمشروع في صورة أرقام ونسب وإحصاءات وتقرض أرقام على أساس مساواة فعلية وتحديد نوع وحجم الانحرافات وذلك على غرار التحليل الطبية التي يعتمدها الطبيب لمساعدته في تشخيص المرض وصف العلاج ويسمى هذا التقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد، يتميز هذا النوع من التقارير بما يأتي:

¹ منير جمعة قطاطي، مرجع سبق الذكر ، ص 56-57-72-73

• يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات الاجتماعية والبيئية التي تطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية وذلك على الأساس الرقابي الذي يسمح بمعلومات عما يجب أن يكون مع ما هو كائن فعلا.

• تقدم المعلومات الناجمة دلالة اجتماعية وبيئة أكثر وضوح التأثيرات العمليات الاجتماعية البيئية.

• يوفر المعلومات للأجهزة الحكومية المختصة التي تركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المشروع بمسؤوليته الاجتماعية بغض النظر عما صرف فعلا في سبيل ذلك.

يعطي تقرير المساهمات البيئية والمساهمات العامة، المورد البشرية وأخيرا مجال المنتج.

وتتابع قولها إن القائمة المالية تتأثر بعدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية تهدف إلى توفير المعلومات تحكمها نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية واجتماعية، المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي، تفيد هذه المعلومات في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الأضرار بنوعية الحياة في المجتمع .

حيث تفيد هذه المعلومات في التفرقة بين قيم التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى أضرار بنوعية حياة المجتمع ، وتعتبر هذه القيم من الأعباء الافتراضية التي كان ينبغي إن تتحملها الشركة للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية ، وبالتالي معرفة قيم الأعباء الافتراضية حيث تستبعد الانحرافات الغير ملائمة ن وتكون الشركة قامت بمسؤوليتها الاجتماعية الإجبارية كاملتا دون أي تقصير

كما ان عرض الالتزامات البيئية قد ضمنها معيار المحاسبة رقم (fas-5)

ويتطلب هذا المعيار ثلاثة احتمالات:¹

- يتم التعرف علي الالتزامات البيئية في القوائم المالية إذا كانت الخسائر محتملة وان مبلغ الخسارة يمكن تقديره بشكل معقول ومنطقي وبالتالي يتم الإفصاح عنه

- إذا كانت الخسارة غير محتملة أو لا يمكن قياسها بشكل معقول فينبغي الإفصاح عنها في الهوامش الخاصة بالقوائم المالية

- إذا كانت فرصة حدوث الخسارة بعيدة الوقوع في هذه الحالة تكون الحاجة للإفصاح عنها

ويري فريق الخبراء الدولي حول المعالجة المحاسبية والبلاغات المالية لتكاليف البيئية في إن طبيعة الإفصاحات عن الالتزامات البيئية تتلخص في وصف موجز لطبيعة الالتزامات وذلك إشارة عامة إلي توقيت وشروط تسويقها، والكشف عن أي سياسات للمحاسبة الذي تتصل بها بوجه خاص في إطار الالتزامات

¹ منير جمعة قطاطي، مرجع سبق الذكر ، ص 73-74-75

والتكاليف البيئية ، الإفصاحات عن أية حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة في ما يتعلق بتدابير الحماية البيئية .

ويقول الحياي: إن المناقشة أو البحث في طبيعة الإفصاح المناسب لتكاليف البيئية للحد من التلوث لابد وان يتم في إطار الأهداف المحاسبة التي تتمحور في نهاية الأمر حول عرض رئيسي هو:

توفير المعلومات لفئات التي تستخدم البيانات المحاسبة في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تتعلق بالشركة و بمصادر بياناتها التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات لتلك الشركة لمساهمتها في الحد من التلوث البيئي وتحقيق أدائها الاجتماعي .

ويتضح من متطلبات هذا المعيار، ان مهنة المحاسبة تسعى بان يتم الإفصاح ضمن القوائم المالية عن جميع المعلومات التي قد تؤثر علي متخذي القرارات بشكل فعال، لذا فان السياسات والممارسات البيئية تعد موضع اهتمام للمستثمرين وأطراف أخرى، التي لها الاهتمام بالتقارير المالية و المعلومات التي يحتاجونها ، فان التقارير السنوية ينبغي إن تفصح عن كل ما يخص البيئة والموضوعات الملائمة والتي لها تأثير علي القرارات.

المطلب الثالث: الجداول المقترحة عند إعداد التقارير الإفصاح البيئية

الجدول رقم (2): الذي اقترحه (Billing and Scott) لإعداد التقارير المالية عند الإفصاح البيئي

نبرة عن تنظيم (الشركة، مصنع)	التعرف على أنشطة التنظيم ومنتجاتها وتأثيراتها
السياسات والأهداف والأغراض البيئية	التعرف على الاعتبارات البيئية ومجالاتها خاصة عدد تطبيق عمليات التشغيل التي يبينها التنظيم
التحليل الإداري للبيئة	مناقشة كيفية إدارة التنظيم لكي يحقق أهداف وأغراض البيئة
تحليل أداء البيئي	وصف تقدم التنظيم عن طريق المؤشرات والمقاييس الرئيسية لأداء التحليل البيئي المقابل والمؤثر على الأنشطة المرتبطة بالتنظيم
مفردات خاصة اختيارية	وجود معلومات إضافية للمستخدمين للمساهمة في تفهم ما يدور حول التنظيم
راي طرف ثالث	مساندة الرأي المستقل لمدي الاعتماد على بعض أو كل المعلومات التي يضمها التقرير الرئيسي

المصدر: منير جمعة القطاوي، ص75 سنة2009

ويوضح هذا الجدول:¹

إن الجزء الأول من الجدول العمل يمثل نبذة عن التنظيم، و يعتبر حجر الأساس لتعلم وإعلام متلقي التقرير، نظرا لان هذه النبذة توضح للقارئ ماهي موضوعات البيئة التي تحدث نتيجة عمليات التشغيل إما الثاني في الجدول العمل اي السياسات وأهداف والأغراض البيئية، يوضح نية التنظيم في إدارة علاقته بالبيئة أما الثالث أي تحليل الإداري للبيئة، فهو يصنف نظام الإدارة ومتابعة الأداء البيئي ويصنف أيضا كيفية رد الإدارة على الموضوعات التي تم التعرف عليها حيث ان أهم الموضوعات في متابعة الأداء هو استمرار لتلك المتابعة، وما إذا كانت نتائج نشاطات الشركة علي تلوث البيئة يمكن ضمها لتقرير خاصة وان معظم التنظيمات لديها الرغبة في الإفصاح عن الحقائق فان تال النتائج يمكن الإفصاح عنها، ولكن لأسباب المنافسة وغيرها من الأسباب فان التنظيمات ترغب في الاحتفاظ بالنتائج، لكي تصبح سرية دون إيذاء لشركة بشكل غير مباشر

أما الجزء الرابع الخاص بالتحليل الأداء البيئي في إطار العمل فهو يوضح للقارئ كيف يمكن لإدارة الاستراتيجية الوصول إلي أهدافها باستخدام الإحصائيات والبيانات المالية والتشغيلية، والنواحي العلمية ذات الصلة بذلك أما الخامس والسادس في الإطار فهما يأخذان الوضع الاختياري وذلك لإيضاح معني المفردات التي تشرح المصطلحات والتي قد لا تكون معروفة للقارئ وقد يتبادر للذهن السؤال بخصوص إطار عمل التقارير البيئية، وهو: ماهية الصعوبات التي تواجه التنظيمات لإمداد بالمعلومات وفق الجدول المقترح في الجدول رقم 1

والجدير بالذكر هو إن كل من (Billing and scott) استعرضا ثلاثة صعوبات وهي:²

- مستوي تجميع وتجزئة المعلومات وعلي سبيل المثال يمكن إعداد تقرير الأداء البيئي عن طريق خط إنتاج والتسهيلات أو وسيلة البيئية (الهواء، الماء، الأرض) فقد لا يكون لدي التنظيم الأنظمة الألزمة لجمع ودمج هذه المعلومات في طرق مختلفة
- توجد بعض المعلومات التي سبق لتنظيم التعرض إليها، ولها صلة بعمل التنظيم ولكن لا تكون سجلت بالماضي
- وجود فجوات في المعلومات التي لم يتم التعرف إليها من قبل حتى يمكن لتنظيم التطرق إليها خطوة بخطوة، والتي قد تأخذ سنوات قبل أن تصبح في الاتجاه الصحيح لاعتماد عليها.

¹ منير جمعة قطاطي، مرجع سبق الذكر ، ص 75

² منير جمعة قطاطي، مرجع سبق الذكر ، ص 76-77

الجدول الذي اقترحه كل من (aldrige and colbert)

الجدول رقم (2) : الذي اقترحه كل من (aldrige and colber) لإعداد التقارير المالية عند الإفصاح البيئي.

-معلومات الأساسية عن الشركة
أهداف والاستراتيجيات الشاملة
مجال العمل ووصفه ميزاته
أثر هيكل الصناعة على الشركة
-معلومات عن الإدارة وحملة الأسهم
المدراء والإدارة والتعويضات وحملة الأسهم الرئيسيين والعمليات والعلاقات بين الأطراف المرتبطة بالشركة
بيانات تاريخية
الافصاحات والقوائم المالية المتعلقة بها
مقاييس الأداء على مستوى عالٍ للتشغيل والأمور الغير مالية
-تحليل الإدارة للبيانات التاريخية

تحليل التغيرات في الجوانب المالية، التشغيل، بيان نوعية البيانات، الأداة المرتبطة بالشركة، والتأثيرات الماضية لاتجاهات الرئيسية
معلومات مستقبلية
الفرص والمخاطر المتوقعة، ويشمل ذلك ما ينتج عن الاتجاهات الرئيسية
خطط الإدارة المستقبلية، ويشمل ذلك عوامل النجاح والرجة والمؤثرة
مقارنة أداء العمل الحقيقي بالمعلومات المستقبلية التي سبق الإفصاح عنها

المصدر: منير جمعة القطاطي، ص 77 سنة 2009

وبالنسبة للجدول المقترح هنا، يلاحظ إن هذا النموذج لم يأتي من فراغ بل هو تطوير للنموذج الحالي لإعداد التقارير المالية والذي يتطلب العدالة في ثبات المبادئ المحاسبية للإفصاحات مع بعض الحدود في مجال الاختيار، بغض النظر إلي الصناعة التي تنتمي إليها الشركة أو الطبيعة الخاصة للعمل، ولكن في ضوء ما أصدرته اللجنة الخاصة و المرتبط بالتقارير المالية في إصدار تقرير بعنوان

(تطوير وتحسين إعداد تقارير المشروعات)

حيث أوصت هذه اللجنة بأربعة توصيات:¹

- العمل وتطوير وامتداد النموذج لمعلومات المشروع
- تحسين عرض القوائم المالية
- التطوير والمراجعة
- تسيير الأعمال وفق التغيرات والتطورات الحاصلة

لذا أصبح النموذج الجديد لإعداد المعلومات متضمنا معلومات مالية وغير مالية مع إعطاء نظرة مستقبلية بالإضافة إلى المعلومات التاريخية ممثلة في إطار جديد شمل خمسة تصويبات كما جاءت في الجدول رقم 2 لان المعلومات المفيدة التي تنضر إلي المستقبل، تشمل الاتجاهات الرئيسية للإفصاحات الإدارة عن العوامل الحرجة للنجاح بالنسبة لخططها.

¹ منير جمعة قطاطي، مرجع سبق الذكر ، ص 62-77

وأخيرا ينبغي إن تتضمن التقارير تقييم الإدارة للأداء الفعلي مقارنة بما يتم الإفصاح عنه في الماضي.

والواقع إن كل إطار من الجدولين السابقين يركز على ضرورة توفير المعلومات المستقبلية لخدمة أغراض المستخدمين لهذه المعلومات، وسواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية ولكن مرتبطة بالأمر البيئية فالإفصاح له ميزاته وله تكاليفه الخاصة به

المطلب الرابع: دور المنظمات الدولية في إعداد و إصدار المعايير المحاسبية لإفصاح البيئي:

في الواقع إن المنظمات المهنية المحاسبية الدولية وأيضا الجهات الحكومية لعبت دورا هاما وفعالا لاهتمام بالبيئة والاهتمام بحمايتها بشكل ضروري سواء كان ذلك اختياريا من الشركات التي تتشارك في التلوث والتدمير للبيئة أو بشكل إجباري من خلال الإرشادات والمعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي فيلاحظ أن لجنة المعايير المحاسبية أصدرت في عام 1975 م تصريح يختص بالمحاسبة علي الطوارئ وذلك لمساعد المحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفيا في المستقبل مثل الحاجة إلي معالجة نفاثة البيئة ، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها في القوائم المالية ، إما إذا كانت الأحداث المستقبلية مع تأكيد الالتزام ، فلا بد من تقدير هذا الالتزام بشكل مقبول .

ويوضح كل من (Billing and scott) ان تطبيق الشركات الصناعية لتصريح اللجنة المحاسبية العالمية، مختلف وبشكل كبير لذا لم تنتج أي شركة الإرشادات التي جاءت في هذا التصريح، ولكن كانت معظم

الشركات مترددة في تطبيقه، وبقية الحاجة الضرورية عند إعداد التقارير كدليل إرشادي، فقد صدر عام 1976م تفسير لما جاء في تصريح 1975 م من حيث التقدير المقبول للمبلغ المقدر للخسارة وأوضحت إنما جاء في هذا التصريح لا يعطي مبررا لتأجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نفاثة البيئة

ويقول: (hoshin) إن المرجع الأولي للإرشادات المحاسبة الخاصة بالالتزامات الطارئة البيئية هو معيار (sfas-5) حيث يساعد هذا المعيار أيضا في تفسير القاعدة المالية (fin-14) وحاجة الإصدار ،

ولتحديد الاستحقاقات عندما يكون ذلك ممكنا، ومن ثم لا بد من تسجيلها وبعدها ادني وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنها

وفي عام 1993 م أصدر معهد المحاسبين البريطانيين عدد من الإرشادات عن الموضوعات البيئية، وذلك ضمن تقرير بحث من إعداد تقارير بيئية وعن التكاليف الأداء البيئي، والالتزامات البيئية، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية المالي

(Canadian institute of charter édaccointan)

وفي ديسمبر 1994 م أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية (acsec) المعيار رقم (sop 94-6) حيث اختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر

كما أصدرت اللجنة الخاصة من (aicpa) في عام 1994 م واللجنة الخاصة بالتقارير المالية، تقرير بعنوان "تطوير إعداد تقارير المشروعات " وكانت توصيات هذه اللجنة ممثلة في أربعة تفسيرات عمل:¹

- توسعة نموذج معلومات المشروع
 - تحسين عرض القوائم المالية
 - تطوير المراجع
 - تسيير عملية التغيير نظرا للحاجة إلى مستخدمي التقارير الي معلومات غير مالية وخاصة بالتشغيل، حتى يساعد ذلك في اتخاذ القرارات الاستثمار المستقبلية
- أما في عام 1996 م فقد أصدرت (aicpa) معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي معيار جديدا لمعالجة الالتزامات البيئية، بحيث يتضمن هذا المعيار الإرشادات مكثفة لم تكن موجودة من قبل المحاسبين وتختص بالمحاسبة البيئية:²

ان المنظمات المهنية والجهات الفيدرالية الحكومية بأمريكا قد تعاملت بشكل جماعي في موضوع المعايير والإرشادات محاسبية، فقد اجتمعوا في عام 1993 م أكثر من 30 شخص تحت رعاية (aicpa) ويمثلون ممارسين عموميين وأعضاء من اللجنة و أعضاء من sec و fasb ومن خلال اجتماعهم و ناقشوا التالي :

- مشكلة التطبيق وممارسة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (gaap) والمتعلقة بالبيئة وكيفية معالجتها في القوائم المالية
- التعرف على أمور البيئة التي تحتاج الي معايير محاسبية صادرة من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمها
- إعطاء نقطة بداية مرشدة في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالأمر المحاسبية

ولقد توصلت هذه اللجنة إلى توصيتهما:

- معرفة المعيار المطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها
- إن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بان يكونوا علي دراية كاملة بخصوص قوانين الفيدرالية والخاصة بالمعالجات البيئية ،وبالعودة إلي العرض السابق نجد ان تجارب الدول المتقدمة في إعداد المعايير المحاسبية الخاصة بالا فصاح البيئي لم تبدأ من فراغ بل سبق ذلك إصدار التشريعات البيئية

¹ منير جمعة قطاطي، مرجع سبق الذكر، ص 63

لذلك يلاح ضان التشريعات البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر عام 1950 م ، اخذ المشرعون الفيدراليون علي عاتقهم إصدار أول القوانين التي استهدفت خفض تلوث المياه والهواء ثم صدر في عام 1970 م القانون الخاص بالحفاظ علي الهواء .

وكان ذلك بمثابة إصدار وإنشاء معايير ضد من يلوثون البيئة، وفي نفس السنة اصدر الكونغرس الأمريكي قرار تشكيل وكالة لحماية البيئة ، و ذلك إجبار المشرع الفيدرالي لصدار الودائع للحماية الماء و الهواء و النفايات الصلبة ، والتخلص من المواد الضارة بالصحة ، والإشعاعات ، ثم اصدر بعد عشرة سنوات القانون الشامل والخاص بالرد علي التعويضات والالتزامات.

ويري مؤيدو الإفصاح البيئي انه يضمن الحد الأدنى من المعلومات البيئية ، ويحث الشركات علي مزيد من الكفاءة والأخذ بأحدث الندم تكنولوجيا، ويعمل هذا علي زيادة الوعي ، وتشجيع الشركات علي خفض الانبعاث الملوثة البيئية.¹

و إذا كان هذا موقع الإفصاح البيئي في تقارير المالية لشركات الصناعية نشاطا في البلدان العربية ، فمن الراجح إن يكون مستوي الإفصاح البيئي في الشركات اقل نشاطات أيضا معدوما لغياب حافز الإفصاح الطوعي

عن مثل هذه المعلومات لديها وهذا الواقع يجعلنا نتساءل عم منافع التقرير والإفصاح عن التكاليف البيئية في

الشركات الصناعية الجزائرية المساهمة والمدرجة في السوق مال الجزائري والتي لها أثار علي البيئة ، ومدي تأثير تلك المعلومات علي أطراف معينة ومهمة في الشركة

¹ منير جمعة قطايطي، مرجع سبق الذكر ، ص 64

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال دراستنا لهذا الفصل تمكنا من معرفة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والدراسات التي اقترحت نظريا لتعبير عن المداخل المختلفة للقياس التكاليف البيئية، والنماذج المقترحة كما تطرقنا أيضا الي ملائمة التكاليف البيئية لتقييم المحاسبي ، والاتجاهات المختلفة لقياس المحاسبي عن التكاليف البيئية بالإضافة الي التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، وقياسها وفق معايير المحاسبة الدولية واعتمدنا في ذلك علي دراسة معيار ISO14000 في المؤسسة، كما تطرقنا أيضا الي التكاليف البيئية المباشرة وغير المباشرة، ودور المحاسبة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية ، وطبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية ومتطلباتها، ومفهوم الإفصاح عن التكاليف البيئية وطبيعة الإفصاحات المطلوبة والجداول المقترحة عند اعداد التقارير الإفصاح البيئية ودور المنظمات الدولية في إعداد التقارير والمعايير المحاسبة والافصاح البيئي .

الفصل الثالث:

وجهة نظر المحاسبين

الفصل الثالث:
وجهة نظر المحاسبين

تمهيد:

بعد استعراض مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف البيئية، يأتي هذا الفصل التحليلي كمحاولة لإسقاط ما تم دراسته عند المحاسبين.

نسعى من خلال هذا الفصل الي تحقيق الهدف الأساسي للبحث والذي يتمثل في الكشف عن كيفية محاسبة التكاليف البيئية لدي المنشأة الصناعية.

لأجل ذلك قسمنا هذا الفصل الي مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

بعدما تم التعرف على المحاسبة البيئية والتعرف على مختلف أنواعها ومن خلال هذا البحث سنحاول استعراض كيفية إعداد معطيات الدراسة بالإضافة الي اختيار الاستبيان

المطلب الأول: الإعداد لمعطيات الدراسة:

يمكن التعرف على مختلف معطيات الدراسة من خلال هذا المطلب والتي نذكرها كالتالي:

أولاً: أداة الدراسة:

تمثلت أداة الدراسة في الاستبيان؛ باعتبارها الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة؛ و هي الوسيلة لجمع البيانات اللازمة للإجابة على فرضيات البحث و يحتوي الاستبيان على مجموعة من الأسئلة تتعلق بموضوع البحث؛ قد تم تقديمه على مجموعة من المحاسبين و ذلك للإجابة على الأسئلة التي احتواه؛ وقد قمنا بتصميم هذا الاستبيان الدراسة معتمدين في ذلك على آراء بعض المحاسبين أصحاب الخبرة .

ولقد تكون الاستبيان من جزئين :

الجزء الأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية والخصائص الوظيفية المتمثلة في (الاسم ،واللقب ،الجنس ،العمر ،المستوي الجامعي ،عدد سنوات الخبرة).

الجزء الثاني :أسئلة عامة تتعلق بمحاسبة التكاليف البيئية .

ثانياً: عينة الدراسة:

تقتصر الدراسة على محاولة معرفة كيفية مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق ميزة البيئية على مستوى المنشأة الصناعية ،أما أفراد الدراسة فيتمثلون في محاسبين و هذا نظر لتقارب الدور الذي يلعبه المحاسبين و عملهم في ظروف جد متقاربة تمكننا من الاستفادة من خبرتهم و لأجل ذلك تم اعتماد علي الاستبيان ؛ حيث يتكون مجتمع الدراسة الكلي من (15) محاسباً و قد بلغت الاستمارة المرجعة (15) و هذا لتسهيل اختبار فرضيات الدراسة و القيام بالحسابات اللازمة و معالجة البيانات بسرعة و بدقة أكبر ؛ تم استخدام برنامج التحليل الحسابي العادي و هو برنامج أدرجنا فيه النسبة المئوية .

ثانياً: حدود الدراسة: حدود مكانية وزمانية (محاسبو ولاية ميلة، فترة مارس - أبريل 2015)

اقتصرت الدراسة علي محاسبين ولاية ميلة خلال سنة 2015

المطلب الثاني: اختبار الاستبيان:

من خلال هذا المطلب سيتم اختيار الاستبيان وذلك كما يلي:

أولا الصدق الظاهري للاستبيان:

للتعرف على مدى صدق أداة الدراسة في قياس تم عرضها على عدد من المحكمين؛ (أساتذة المركز الجامعي ميلة) وتم الأخذ بملاحظاتهم؛ وإعادة صياغة بعض الفقرات؛ وإجراء التعديلات المطلوبة؛ بشكل دقيق يحقق التوازن.

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات:

سيتم في هذا المبحث وصف المتغيرات الشخصية، وعرض مستويات تواجد أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع في محل الدراسة و صولا الى اختيار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: النتائج المتعلقة بوصف خصائص الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات الديمغرافية المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في (الجنس؛ العمر؛ المستوى الجامعي؛ عدد سنوات الخبرة) وفي ضوء هذه المتغيرات يمكن وصف عينة الدراسة على النحو التالي:

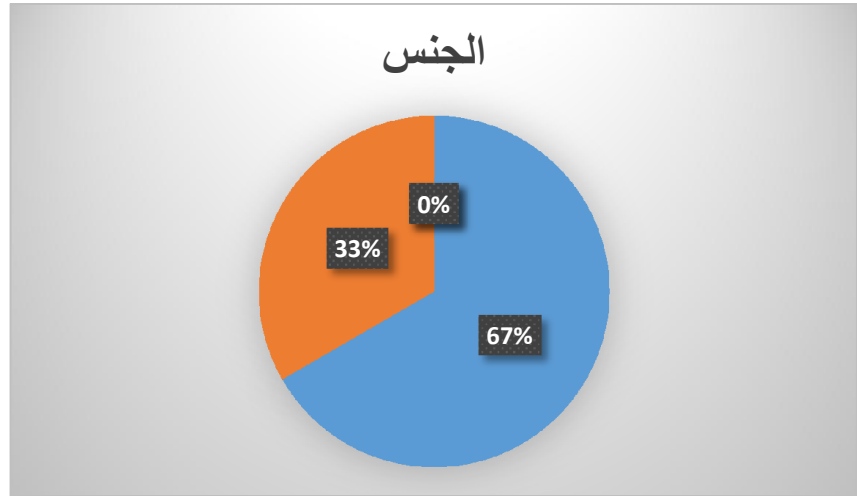
أولا: توزيع عينة الدراسة وفق متغير الجنس:

فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس مع توضيح النسبة المئوية.

الجدول رقم (1): توزيع عينة الدراسة وفق متغير الجنس.

الفئة	العدد	النسبة
ذكور	10	66,66%
اناث	5	33.34%
المجموع	15	100

الشكل رقم (2) تمثيل عينة الدراسة وفق متغير الجنس:



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على تفريغ بيانات الاستبيان

يتضح من خلال الجدول (1) والشكل رقم (2) ان توزيع الذكور في العينة قد بلغ (10) أفراد ما يمثل نسبة (66,66%) من مجموعة المبحوثين، علما ان عدد الإناث كان (5) وبنسبة (33,34%) من مجموع المبحوثين.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر:

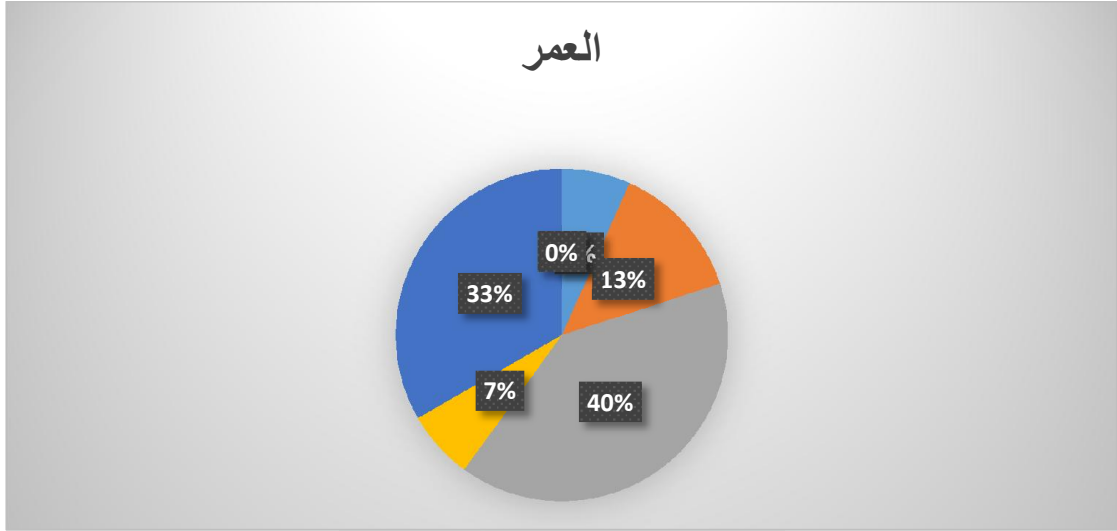
ويشمل هذا توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر كما يلي:

الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر.

الفئة	العدد	النسبة
اقل من 25	1	%6,66
30-25	2	%13,33
35-31	6	%40
40-36	1	%6,66
45-41	0	%0
46 فما فوق	5	% 33,33

المجموع	15	%100
---------	----	------

الشكل رقم (2) تمثيل عينة الدراسة وفق متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تفرغ بيانات الاستبيان

من خلال الجدول (2) والشكل (2) يتبين ان 40% من المبحوثين تتراوح أعمارهم بين 31-35 وان 33.33% من المبحوثين أكبر من 45 سنة، ووان 6.66% من المبحوثين تتراوح أعمارهم بين 36-40 وبالتالي فإن اكثر من 80% من الافراد العينة يفوق سن 30 مم ينبأ او يبشر بحكمة وسداد رايبهم، اما باقي افراد العينة فهم اقل من 30 سنة.

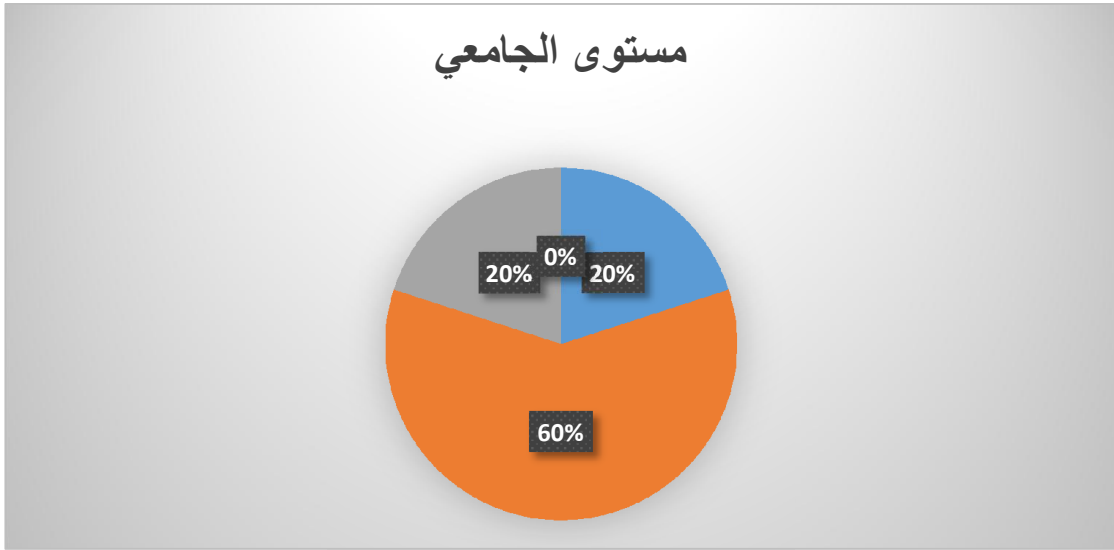
ثالثا: توزيع عينة الدراسة وفق متغير المستوي الجامعي:

يمكن عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوي الجامعي كما يلي:

الجدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة وفق متغير المستوى الجامعي.

الفئة	العدد	النسبة
ليسانس	3	20%
ماجستير	9	60%
دكتورا	3	20%
المجموع	15	100%

الشكل رقم (3) تمثيل عينة الدراسة وفق متغير المستوى الجامعي:



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تفرغ بيانات الاستبيان

يظهر هذا الجدول رقم (3) والشكل رقم (3) ان (9) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته (60 %) من اجمالي عينة الدراسة مستواهم ماجيستر وهم اعلي نسبة من مجموع افراد العينة المبحوثة ، افراد الذين يحملون دكتوراه والبالغ عددهم (3) بنسبة (20 %) بينما (3) افراد يمثلون ما نسبته (20%) يحملون شهادة ليسانس وهو ما يبين ان نسبة 80% من افراد العينة ذو مستوي عال من التعليم مما ينعكس إيجابا على نتائج الدراسة.

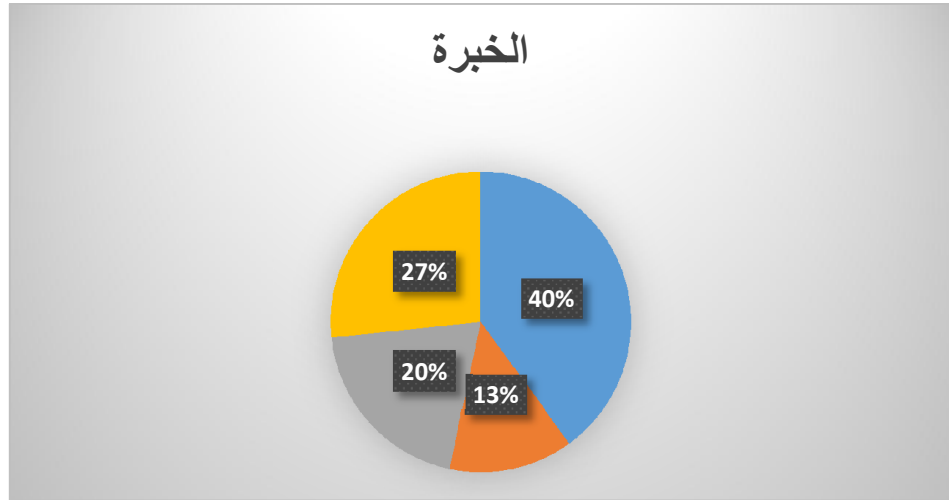
رابعا: توزيع العينة وفق متغير الخبرة المهنية:

يشمل توزيع افراد عينة الدراسة حسب مدة الخبرة المهنية كما يلي.

الجدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية:

العامل	الخبرة	التكرار	النسبة
سنوات الخبرة	5-1	6	40%
	10-6	2	13.33%
	15-11	3	20%
	20-16	4	26.66%
	المجموع	15	100%

الشكل رقم (4) تمثيل عينة الدراسة وفق متغير الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تفريغ بيانات الاستبيان

يظهر الجدول (4) والشكل (4) ان 6 من افراد الدراسة او ما يمثل (40 %) من اجمالي خبرتهم تتراوح بين 1-5 سنوات وهي النسبة الأكبر في هذه العينة وفي حين حظيت الفئة التي كانت مدة خبرته من 6-10 سنوات بنسبة (13,33%) اما الفئة التي كانت خبرتها من 11-15 سنة تتراوح نسبتها (20 %) وفي حين ان العينة التي تتراوح خبرتهم من 16-20 هم 4 محاسبين أي ما نسبته (26,66%) وهو ما يعكس الخبرة المطلوبة لإعطاء اراء موثوقة لنتائج بحثنا.

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بإجابة المبحوثين حول أسئلة عامة عن التكاليف البيئية:

سيتم في هذا المطلب تحليل أفراد العينة الدراسة وذلك كما يلي:

أولاً: طبيعة المعلومات التي توفرها المؤسسة للمحاسبين لتسهيل عملهم، نوضحها في الجدول التالي

الجدول رقم(1) طبيعة المعلومات التي توفرها المنشأة للمحاسبين

النسبة	التكرار	طبيعة المعلومات
13 % , 33	2	أ-معلومات مالية تتمثل في حجم الإنفاق مع التعويضات والغرامات المترتبة علي الآثار البيئية
26 , 66%	4	ب -معلومات كمية كطبيعة حجم النفايات وحجم الانبعاث
60%	9	ج - كلاهما
0%	0	د - لا توفر أية معلومات
100%	15	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على تفريغ بيانات الاستبيان:

يوضح الجدول رقم (1) نتائج تحليل طبيعة المعلومات التي توفرها المنشأة الاقتصادية للمحاسبين وقد تبين من التحليل 60% من المبحوثين اتفقوا على ان المنشأة الاقتصادية توفر معلومات مالية وكمية للمحاسبين في حين ان نسبة 26.66% من المبحوثين يرون ان المنشأة توفر معلومات كمية فقط اما 13.33% فيرون انها علي العكس من ذلك وانها توفر معلومات مالية فقط.

ثانيا: المعايير التي يستخدمها المحاسبين

الجدول رقم (2) المعايير المستخدمة اثناء عملية التبويب

النسبة	العدد	المعايير
46,66%	7	أ - تطابق مع التشريعات القوانين والمعايير الدولية
33,33%	5	ب - يوجد في كل دولة معايير بيئية خاصة بها
20%	3	ج - كل شركة والمعيار الذي ينطبق عليها (أنكرها) :
100%	15	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد علي مخرجات (الاستبيان):

يمثل الجدول (2) نتائج تحليل المعايير التي يستخدمها المحاسبين اثناء عمليات التبويب التكاليف البيئية حيث اتفقت 46.66% من المبحوثين ان المعايير المستخدمة تتطابق التشريعات والقوانين الدولية، في حين أن نسبة 33.33% منهم اعتبروا أن لكل دولة معايير بيئية خاصة بها، اما 20% فيرون ان لكل شركة معيار خاص بها.

المطلب الثالث: النتائج المتعلقة باستجابة المبحوثين حول الوعي البيئي والتكاليف البيئية

أولاً: اهتمام الشركة بالقضايا البيئية:

البيان	نعم	لا
هل لدي الشركة اهتمام بالقضايا البيئية في نظر المحاسبين	40%	60%

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على تفرغ بيانات الاستبيان

من خلال دراستنا تبين ان 40% من المبحوثين يرون أن لدى الشركات إهتمام بالقضايا البيئية، وينعكس هذا الاهتمام من خلال ما يوضحه الجدول التالى.

الجدول رقم(1): اهتمام الشركات بالقضايا البيئية.

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
إنشاء إدارة أو لجنة فنية تهتم بالأمر المتعلقة بالبيئة	16,66%	33,33%	33,33%	16,66%	0
القيام بدورات وبعثات لموظفي شركة لنشر الوعي البيئي	16,66	50%	16,66	16,66	0
سعي المؤسسة للحصول على شهادة ايزو 14000 المتعلقة بالبيئة	33,33	33,33	33,33	0	0
اخذ التأثيرات البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات استثمارية والتشغيلية	16,66	33,33	50	0	0
أخري اذكرها	لا يوجد				

المصدر: من أعداد الطالبان بالاعتماد على تفريغ بيانات الاستبيان:

يوضح الجدول(1) ان اهتمام الشركات بالقضايا البيئية ينصب فيما يلي .

- القيام بدورات وبعثات لموظفي شركة لنشر الوعي البيئي بنسبة (50%)
- إنشاء إدارة أو لجنة فنية تهتم بالأمر المتعلقة بالبيئة(33,33%)
- سعي المؤسسة للحصول على شهادة ايزو 14000 المتعلقة بالبيئة (33.33) %
- اخذ التأثيرات البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات استثمارية والتشغيلية(33.33) %

الجدول رقم () أسباب عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المحاسبين

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
عدم اهتمام الإدارة العليا بهذه القضايا	11،11	55،55	0	33،33	0
عدم توافر الموارد المالية	11،11	66،66	11،11	11،11	0
عدم الاهتمام عملاء بذلك	22،22	55،55	11،11	0	0
عدم وجود انظما وقوانين التي تلزم الشركة بذلك	11،11	77،77	11،11	11،11	0
أخري أذكرها					

المصدر: من اعداد الطالبان الاعتماد على تفرغ بيانات الاستبيان:

كما ان من خلال دراستنا أيضا، يتضح ان 60% من المبحوثين اتفقت على ان اغلب الشركات لا تولي اهتماما للقضايا البيئية ويرجعون سبب عدم الاهتمام الى:

- عدم وجود انظما وقوانين التي تلزم الشركة بذلك بنسبة 77.77%
- عدم توافر الموارد المالية وذلك بنسبة 66.66%
- عدم اهتمام الإدارة العليا بذلك، وذلك بنسبة 55،55%
- عدم اهتمام عملاء الشركة بذلك وذلك بنسبة 55.55%

المطلب الرابع: النتائج المتعلقة باستجابة المبحوثين حول الجهة المسؤولة عن الاهتمام بالتكاليف البيئية في نظر المحاسبين:

الجهة المسؤولة عن الاهتمام بالتكاليف البيئية في نظر المحاسبين:

البيان	نعم	لا
- هل يوجد لدى المنشأ قسم أو إدارة متخصصة بالتكاليف البيئية	33,34	66,66

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على تفريغ بيانات الاستبيان.

من خلال دراستنا يتضح ان نسبة 34.33% من المبحوثين يرون انه توجد هيئة متخصصة بالتكاليف البيئية تتمثل حسب رأيهم في الإدارة العليا بنسبة 100% وهذا مبين في الجدول الموالي.

في حالة الإجابة بنعم فما هي الجهة المختصة:

إدارة التخطيط	0%
إدارة إنتاج	0%
إدارة الصيانة	0%
إدارة المالية	0%
إدارة العليا	100%
أخري أذكرها	0%

المصدر من اعداد الطالبان بالاعتماد على تفريغ بيانات الاستبيان.

يظهر الجدول رقم (1) ان الإدارة المتخصصة بالتكاليف البيئية في المنشأة هي الإدارة العليا وذلك بنسبة 100% حسب رأي المبحوثين.

في حالة الإجابة بلا فما هي أسباب عدم الاهتمام بوجود هذه الإدارة:

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
عدم الوعي بأهمية حماية البيئة	30%	50%	10%	10%	0%
عدم الوعي بمفهوم التكاليف البيئية لدى الشركة	0%	80%	10%	10%	0%
قصور نظام المعلومات بالشركة	0%	40%	30%	20%	20%
عدم وجود قوانين تلزم المنشأة بالإفصاح عن التكاليف البيئية	0%	80%	0%	10%	10%

المصدر من اعداد الطالبان بالاعتماد على تفرغ بيانات الاستبيان.

في حين ان نسبة 66.66% المبحوثين وهو ما يعني ان أغليتهم يجمعون على انه لا يوجد قسم أو إدارة متخصصة بالتكاليف البيئية ويرجعون ذلك الى الأسباب التالية:

- عدم وجود قوانين تلزم المنشأة بالإفصاح عن التكاليف البيئية. 80%
- عدم الوعي بمفهوم التكاليف البيئية لدى الشركة. 80%
- عدم الوعي بأهمية حماية البيئة. 50%
- قصور نظام المعلومات بالشركة. 40%

المطلب الخامس: النتائج المتعلقة باستجابة المبحوثين حول أوجه الانفاق المحتملة لأنشطة حماية البيئة

الجدول رقم (1) أوجه الإنفاق المحتملة لأنشطة حماية البيئة: ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

تهتم المنشأة بالإنفاق عليها بدرجة					أوجه الإنفاق لحماية البيئة
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
0%	33.33%	6.66%	40%	13.33%	إدارة النفايات
0%	26.66%	6.66%	46.66%	20%	حماية المصادر المائية
60%	13.33%	0%	20%	6.66%	منع الضوضاء
0%	66.66%	20%	13.33%	0%	جودة الهواء
0%	40%	6.66%	26.66%	26.66%	متوسط التربة
20%	33.33%	0%	46.66%	0%	الحفاظ على الطاقة
20%	53.33%	6.66%	13.33%	6.66%	الاستغلال الأمثل للموارد الخام
0%	26.66%	0%	46.66%	26.66%	الحماية من الحريق
6.66%	46.66%	0%	33.33%	13.33%	الحماية من الإشعاع

6.66 %	33.33 %	26.66 %	20%	13.33 %	الأبحاث والتطوير
-----------	------------	------------	-----	------------	------------------

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد تفريغ بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول يتضح ان أوجه الانفاق المحتملة من وجهة نظر المبحوثين تتمثل على الترتيب:

- الحماية من الحريق 46.66%
- حماية المصادر المائية 46.66%
- الحماية من الحريق 46.66%
- إدارة النفايات 40%

كما استبعدن المبحوثين أوجه الانفاق المحتملة التالية:

- جودة الهواء 66.66%
- منع الضوضاء 60%
- الاستغلال الأمثل للموارد الخام 53.33%
- متوسط التربة 40%

– التكاليف البيئية الصريحة والضمنية:

في حالة قيام المنشأة بالإنفاق على أحد أو بعض البنود السابقة، فهل تذكر جميعها ضمن القوائم المالية بشكل واضح بحيث يمكن توضيح ذلك للإدارة أو للجهات المهتمين بقضايا البيئة كنوع من الإفصاح عن برنامج الشركة البيئي أم أنها تعد تكاليف ضمنية تدخل ضمن بنود أخرى وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2) أوجه الإنفاق لحماية البيئة :

تكلفة ضمنية (تظهر ضمن بنود أخرى كالتكاليف غير المباشرة)	تكلفة صريحة (تظهر تحت عنوان التكلفة)	أوجه الإنفاق لحماية البيئة
60%	40%	إدارة النفايات
80%	20%	حماية المصادر المائية
100%	0%	منع الضوضاء
100%	0%	نقاء وجودة الهواء
100%	0%	متوسط التربة
100%	0%	الحفاظ على الطاقة
100%	0%	الاستغلال الأمثل للموارد الخام
100%	0%	الحماية من الحريق
100%	0%	الحماية من الإشعاع

100%	0%	الأبحاث والتطوير	
------	----	------------------	--

لمصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على المخرجات (الاستبيان)

يظهر الجدول رقم (3) من الدراسة ان التكاليف البيئية تسجل ضمناً تحت بند التكاليف الغير مباشرة بنسبة (86.66%) (وافق بشدة) حسب رأي المحاسبين وهي النسبة الأكبر من بين البنود المذكورة.

الجدول رقم (4) معوقات إظهار التكاليف البيئية في المنشأة كبنود صريحة (تحت مسمى التكلفة ذاتها)

يعتبر معوق					البيان
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
20%	46.66%	13.33%	20%	0%	صغر حجم بعض التكاليف البيئية وبالتالي انخفاض أهميتها النسبية
0%	40%	6.66%	53.33%	0%	صعوبة تتبعها لانخراطها ضمن تكاليف أخرى غير متعلقة بالبيئة
0%	26.66%	0%	60%	13.33%	عدم الوعي بأسس التحليل المناسبة للفصل بين تلك التكاليف التي تخص البيئة وتلك التي لا تخصها

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد تفريغ بيانات الاستبيان

يظهر الجدول رقم(4) ان غالبية التكاليف تسجل ضمن التكاليف الضمنية ويرجع المبحوثين ذلك الى عدة معوقات منها:

- عدم الوعي بأسس التحليل المناسبة للفصل بين تلك التكاليف التي تخص البيئة وتلك التي لا تخصها 60%.

- صعوبة تتبعها لانخراطها ضمن تكاليف أخرى غير متعلقة بالبيئة 53.33%

- محاسبة التكاليف البيئية و نظام الإدارة البيئية مصطلحان أهتمت بهما الدول الغربية للارتقاء بالأداء البيئي، كتحقيق لهذان المصطلحان "من وجهة نظر" إلى أي مدى توافق على كل عبارة من العبارات التالية:

بيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
تعتبر محاسبة تكاليف البيئة أداة أساسية لقياس الأداء البيئي من أجل مساعدة وترشيد نظام الإدارة البيئية	40%	53.33	6.66	0	0%
تعتبر محاسبة التكاليف البيئية جزء بسيط من نظام الإدارة البيئية	0%	60%	13.33%	26.66%	0%
تعتبر محاسبة التكاليف البيئية جزء مكمل لنظام الإدارة البيئية	20%	80%	0%	0%	0%

المصدر من اعداد الطالبان بالاعتماد على تفرغ بيانات الاستبيان

يتضح من الجدول رقم(5) السابق انه هناك اجماع تام من طرف المبحوثين على ان التكاليف البيئية هي جزء مكمل لنظام الإدارة البيئية 80%

خلاصة الفصل الثالث:

تهدف الدراسة الميدانية أساساً إلى الإجابة عن عدة تساؤلات متعلقة بدراسة وتحليل طبيعة التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية بالجزائر وطرق معالجتها الحالية، والمشاكل التي تواجهها هذه الشركات في معالجة تلك التكاليف، وأثر هذه التكاليف على قرارات تلك المنشآت وتم ذلك من خلال الاستبيان الذي تم توزيعه على عدد من المحاسبين الذين شملتهم الدراسة في مدينة ميلة.

ومن خلال تحليل نتائج هذه الدراسة توصلنا إلى تحديد أهم الآثار البيئية المترتبة على أنشطة المصانع، وهي الأبخرة والغازات المياه الملوثة. كما توصلنا إلى أن هناك اهتماماً في المصانع الجزائرية بالقضايا البيئية من خلال برامج التوعية البيئية للموظفين. أما بالنسبة للشركات التي لم تول مثل هذا الاهتمام فقد كانت أهم أسباب عدم الاهتمام هو عدم توافر الموارد المالية، بينما تمثلت أهم دوافع الاهتمام بالبيئة في هذه المصانع هي استجابة المصانع للقوانين الخاصة بالبيئة من خلال دراسة وتحليل التكاليف البيئية.

تبين أنه لا يوجد بغالبية المصانع الجزائرية إدارات متخصصة للاهتمام بالتكاليف البيئية، ويرجع ذلك إلى قصور نظام المعلومات بهذه المصانع، وعدم توفر أي معلومات متعلقة بالبيئة فيها. كما أن هذه المنشآت لا تستخدم أي معايير للترقية بين التكاليف البيئية الرأسمالية والتشغيلية.

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية أن، غالبية التكاليف البيئية تدرج تحت بند تكاليف الضمنية، وأوجه الإنفاق على البيئة يتمثل بصورة أساسية في الحفاظ على الموارد، وحول وضوح التكاليف البيئية في سجلات وقوائم الشركات محل الدراسة، أوضحت النتائج في المصانع محل الدراسة أن، غالبية التكاليف البيئية الصريحة تتمثل في تكاليف الحماية من الحريق والاستغلال الأمثل للموارد، بينما تظهر التكاليف البيئية في صورة ضمنية متمثلة في أوجه الحماية من الإشعاع مثلاً.

ومن أهم معوقات إظهار التكاليف البيئية كبنود صريحة هو صعوبة تتبعها لانخراطها ضمن تكاليف أخرى غير متعلقة بالبيئة، وكانت أهم الوسائل التي يمكن للدولة أن تتبعها لرفع الأداء البيئي في المصانع هي

عدم إصدار تصاريح جديدة ما لم تتوافر في المنشآت الصناعية المقومات الأساسية للحفاظ على البيئة، وتكمن أهمية التكاليف البيئية في اتخاذ القرارات باعتبارها جزءا مكملا لنظام الإدارة البيئية.

خاتمة

خاتمة:

بعد الدراسة المستفيضة لإشكالية هذا البحث خلصنا إلى مجموعة من النتائج التي نمت هذه الدراسة بالإضافة إلى إيجاد وطرح العديد من التوصيات في مجال المحاسبة البيئية وكيفية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بهدف تحسين الأداء البيئي.

إن التطورات التي شهدتها العالم في مجال الصناعة ألفت بظلالها على البيئة من خلال التلوث الذي يمثل أهم تحديات العصر الراهن والتلوث ينجم عن الأنشطة البشرية المختلفة الصناعية منها على وجه الخصوص فيلقى بتأثيرها على البيئة من خلال الأنواع المختلفة له تأثير على الفرد والمجتمع.

وبهدف التقليل من التلوث وحماية البيئة تنتج أنواع مختلفة من التكاليف مما يكون لها تأثير على الجانب المالي والمحاسبي، ففي الماضي كانت المحاسبة تتجاهل المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية مما يجعل الأرباح الحقيقية لا تعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة وأصبح التفكير يتجه نحو تحمل المؤسسة لمسئوليتها البيئية عملاً بمبدأ من يلوث يدفع وتنفيذا لمسئوليتها القانونية والاجتماعية، وظهرت بوادر نظام محاسبة التكاليف البيئية.

في نفس الوقت يسعى الباحثون إلى توسيع نطاق القياس ليشمل قياس التكاليف والمنافع البيئية ووضع التقديرات المستقبلية لأنشطة حماية البيئة.

ومن هنا نقول يعتبر القياس والإفصاح عن تلوث البيئة مؤشر هام في المؤسسة.

النتائج والتوصيات:

ثم مناقشة وتحليل المنافع النظرية والعلمية للتقرير عن محاسبة التكاليف البيئية وذلك بهدف تحديد المنفعة الصافية لمعلومات التقرير عن التكاليف للمستخدمي المعلومات المحاسبة على اختلاف نوعيتها في ضوء الجوانب النظرية والتي تعرض لها هذا البحث يمكن عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها كالآتي.

النتائج

- أصبحت النظرية الحديث لمسؤولية المنشأة الصناعية مغايرة للنظرية القديمة فبعد ان كانت مسؤولية المنشأة تتجسد في تعظيم الأرباح بقدر أكبر من أداء مسؤوليتها اتجاه حماية البيئة والمجتمع التي تعمل فيه.
- توفير التشريعات والقوانين البيئية اللازمة لإعادة ترتيب وتصنيف العمليات الصناعية للمنشأة أو أي أنشطة ذات أهمية لارتباطها بالبيئة وحمايتها سواء في داخل تلك المنشأة أو المجتمع التي تعمل فيه.
- ان عدم قياس عناصر التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية يؤدي الى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية ويؤدي الى زيادة أعبائها.

المعلومات التي توفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقديم أدائها البيئي.

- تعتبر الجزائر بعيدة عن مستوي التلوث البيئي الحاصل في البلدان الكبرى وهذا جيد في الوقت الحالي
- تعتبر التوعية بأهمية التكاليف البيئية من اهم عوامل تطور هذا المجال .
- ان فرض قوانين وعقوبات على المنشأة يعتبر حافز سلبي يؤدي الى الكف من التلوث البيئي
- يعتبر العامل والمجتمع من اكثر المتضررين من نشاط البيئي للمنشأة وهذا ما يؤدي الي التفكير في حمايتهم من اخطار البيئية المؤثرة عليهم

التوصيات

- بناء على النتائج السابقة فانه يمكن ايجاز أهم التوصيات فيما يلي:
- ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية لما لها من دور أساسي هام في تحديد تلك التكاليف وأثرها على البيانات المالية.
 - من الضرورة حث المنشأة الصناعية الملوثة للبيئة على تدوين التكاليف والتأثيرات البيئية لعملياتها الصناعية في حسابات بوحدة نقدية مما تسهل عمل إدارة تلك المصانع وهذا من شأنه أن يجعل قراراتهم المستقبلية للحفاظ على البيئة ومواردها.
 - قيام المنشأة الصناعية بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية و الالتزامات البيئية ضمن قوائمها المالية لزيادة الشفافية في المعلومات المحاسبية و عدم التضليل

المراجع :

- 1- جميلة الجوزي "أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية"؛ الملتقى الدكتور؛
- 2 - جابر دهيمي وآخرون، "معايير التقييس البيئية ISO 14000 في المؤسسة".
- 3- خليل إبراهيم رجب الحمداني، "التحديات البيئية التي تواجه قياس التكاليف البيئية" الملتقى
- 4- عبد الهادي منصور دوسري "أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة؛ ماجستير في المحاسبة؛ جامعة الشرق الأوسط الفصل الثاني، السنة 2011
- 5- عباس المرزوقي، "دراسة وتحليل التكاليف البيئية و أهميتها في ترشيد القرارات الإدارية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، في المحاسبة، الفصل الثاني، سنة 2004
- 6- فضل كمال سالم "مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و اثره على اتخاذ لقرار المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير؛ بجامعة غزة؛ السنة 2008
- 7- م م طه عليوي ناصر و هيثم هاشم الخفاف "أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات" مجلة الإدارة و الاقتصاد، بمدينة الوصل؛ السنة الخامسة و الثلاثون، عدد إتان و تسعون سنة 2012
- 8- مسعود دروشي و آخرون؛ "واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسة الصغيرة و المتوسطة في ظل النظام المحاسبي"؛ الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي في المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الجزائر؛ بالجامعة الوادي يومي 5-6 ماي 2013
- 9- مهاوات لعبيدي "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها القوائم لتحسين الأداء البيئي؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتور، بجامعة بسكرة، في السنة 2014
- 10- منير جمعة القطاطي، "منافع الإفصاح عن التكاليف البيئي"؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، بالجامعة الإسلامية غزة، سنة 2007.
- 11- مجدي أحمد الجعبري "الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية"، كمطلب تكميلي لنيل شهادة الدكتور، بجامعة السعودية، سنة 2009

12 الدولي، حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، الطبعة الثانية ، جامعة ورقلة ، يومي 22-23
نوفمبر سنة 2011

13-لعيبي هاتوا خلف" الإفصاح المحاسبي في ظل توسيع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة
الاجتماعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة بغداد سنة 2009

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف - ميلة

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استمارة بحث مكملة لنيل شهادة الليسانس في محاسبة التكاليف البيئية لدي

المنشآت الصناعية

تخصص: مالية

يسرني أن أقدم لكم هذا الاستبيان الذي صُمم خصيصا للحصول على بعض البيانات التي تخدم مباشرة أهداف البحث العلمي، حيث يتم حاليا إجراء دراسة ميدانية لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الليسانس من معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف - ميلة بعنوان: محاسبة التكاليف البيئية لدي المنشآت الصناعية

آمل منكم التكرم بالإجابة على العبارات التي يتضمنها هذا الاستبيان، علما أن المعلومات التي ستذكرونها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

أشكركم جزيل الشكر على حسن التعاون والتجاوب معنا.

بيانات عامة لملئ الاستمارة:

1. تأكد من الإجابة على كافة الأسئلة.
 2. حدّد بصراحة رأيك في الإجابة عن الأسئلة المقترحة.
 3. ضع إشارة (X) داخل المربع الذي يمثل رأيك في جميع محاور الاستبيان
- المحور الأول: البيانات الديمغرافية:

الاسم :

اللقب :

1) الجنس: ذكر أنثى

2) العمر: اقل من 25 سنة من 25-30 من 31-35

من 36-40 من 41-45 46 فما فوق

04) المستوى الجامعي: ليسانس ماستر دكتورا :

05) عدد سنوات الخبرة: من 1-5 سنوات من 6-10 من 11-15

من 16-20

المحور الأول: أسئلة عامة عن محاسبة التكاليف البيئية:

ضع علامة (x) أمام الإجابة التي تراها مناسبة:

1- ماهي طبيعة المعلومات التي توفرها المنشأة الاقتصادية للمحاسبين لتسهيل عملهم :

أ- معلومات مالية تتمثل في حجم الإنفاق مع التعويضات والغرامات المترتبة علي الآثار البيئية

ب -معلومات كمية كطبيعة حجم النفايات وحجم الانبعاث

ج - كلاهما

د - لا توفر أية معلومات

2- ماهي المعايير التي يستخدمها المحاسبين أثناء عمليات تبويب التكاليف البيئية :

أ - تطابق مع التشريعات القوانين و المعايير الدولية

ب - يوجد في كل دولة معايير بيئية خاصة بها

ج - كل شركة والمعيار الذي ينطبق عليها (أذكرها) :

المحور الثاني: أسئلة تتعلق بالوعي البيئي والتكاليف البيئية لدي الشركة في نظر المحاسبين:

البيان	نعم	لا
هل لدي الشركة اهتمام بالقضايا البيئية في نظر المحاسبين		

- إذا كانت الإجابة بنعم إلي أي مدي انعكس اهتمام المنشأة لكل نشاط من أوجه النشاطات التالية :

البيان	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
إنشاء إدارة أو لجنة فنية تهتم بالأمر المتعلقة					

					بالبيئة
					القيام بدورات وبعثات لموظفي لشركة لنشر الوعي البيئي
					سعي المؤسسة للحصول علي شهادة ايزو 14000 و المتعلقة بالبيئة
					اخذ التأثيرات البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات استثمارية والتشغيلية
					أخري اذكرها

- إذا كانت الإجابة بلا فما هو سبب عدم الاهتمام في وجهة نظركم كمحاسبين :

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
عدم اهتمام الإدارة العليا بهذه القضايا					
عدم توافر الموارد المالية					
عدم الاهتمام عملاء الشركة بذلك					
عدم وجود انظما وقوانين التي تلزم الشركة بذلك					
أخري اذكرها					

المحور الثالث: الجهة المسئولة عن الاهتمام بالتكاليف البيئية في نظر المحاسبين:

البيان	نعم	لا
- هل يوجد لدى المنشأ قسم أو إدارة متخصصة بالتكاليف البيئية		

في حالة الإجابة بنعم فما هي الجهة المختصة :

	إدارة التخطيط
	إدارة إنتاج
	إدارة الصيانة
	إدارة المالية
	إدارة العليا
	أخرى أذكرها

في حالة الإجابة بلا فما هي أسباب عدم الاهتمام بوجود هذه الإدارة :

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
عدم الوعي بأهمية حماية البيئة					
عدم الوعي بمفهوم التكاليف البيئية لدى الشركة					
قصور نظام المعلومات بالشركة					
عدم وجود					

					قوانين تلزم المنشأة بالإفصاح عن التكاليف البيئية
					أخري اذكرها

المحور الرابع: فيما يلي مجموعة من أوجه الإنفاق المحتملة لأنشطة حماية البيئة ، إلى أي مدى تهتم المنشآت بالإنفاق على كل بند من البنود التالية : (ضع علامة X)

تهتم المنشأة بالإنفاق عليها بدرجة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	أوجه الإنفاق لحماية البيئة
					إدارة النفايات
					حماية المصادر المائية
					منع الضوضاء
					جودة الهواء
					متوسط التربة
					الحفاظ على الطاقة
					الاستغلال الأمثل للموارد الخام
					الحماية من الحريق
					الحماية من الإشعاع

– التكاليف البيئية الصريحة و الضمنية:

في حالة قيام المنشأة بالإلتزام على أحد أو بعض البنود السابقة ، فهل تذكر جميعها ضمن القوائم المالية بشكل واضح بحيث يمكن توضيح ذلك للإدارة أو للجهات المهتمين بقضايا البيئة كنوع من الإفصاح عن برنامج الشركة البيئي أم أنها تعد تكاليف ضمنية تدخل ضمن بنود أخرى بصفة عامة (مثل التكاليف غير المباشرة)

تكاليف ضمنية (تظهر ضمن بنود أخرى كالتكاليف غير المباشرة)	تكاليف صريحة (تظهر تحت عنوان التكلفة)	أوجه الإلتزام لحماية البيئة
		إدارة النفايات
		حماية المصادر المائية
		منع الضوضاء
		نقاء وجودة الهواء
		متوسط التربة
		الحفاظ على الطاقة

		الاستغلال الأمثل للموارد الخام
		الحماية من الحريق
		الحماية من الإشعاع
		الأبحاث والتطوير

- ما هي معوقات إظهار التكاليف البيئية في المنشأة كبنود صريحة (تحت مسمى التكلفة ذاتها)

يعتبر معوق					البيان
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
					صغر حجم بعض التكاليف البيئية وبالتالي انخفاض أهميتها النسبية
					صعوبة تتبعها لانخراطها ضمن تكاليف أخرى غير متعلقة بالبيئة
					عدم الوعي بأسس التحليل المناسبة للفصل بين تلك التكاليف التي تخص البيئة وتلك التي لا تخصها

- محاسبة التكاليف البيئية و نظام الإدارة البيئية مصطلحان أهتمت بهما الدول الغربية للارتقاء بالأداء البيئي، كتقييم لهذان المصطلحان "من وجهة نظرك" إلى أي مدى توافق على كل عبارة من العبارات التالية:

بيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
تعتبر محاسبة تكاليف البيئة أداة أساسية لقياس الأداء البيئي من اجل مساعدة وترشيد نظام الإدارة البيئية				
تعتبر محاسبة التكاليف البيئية جزء بسيط من نظام الإدارة البيئية				
تعتبر محاسبة التكاليف البيئية جزء مكمل لنظام الإدارة البيئية				

- تدرج عناصر التكاليف البيئية ضمناً في أي بند من بنود التكاليف التالية ، ضع علامة (x) أمام الخانة المناسبة لكل بند حسب أهميتها

تدرج ضمنها التكاليف البيئية بدرجة					بيان
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة	
					تكاليف الاستثمار
					تكلفة المواد الخام
					تكلفة العمالة
					التكاليف غير المباشرة
					التعويضات والغرامات (القضايا المرفوعة على الشركة)

					التكاليف المعنوية (الصورة والعلاقات)
					التكاليف التسويقية
					التكاليف الإدارية
					التكاليف البيئية
					أخرى أذكرها

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على محاسبة التكاليف البيئية لدى المنشأة الصناعية ، مفهوم و أسس ومقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية ثم استعراض مدى التزام الشركات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن القوائم المالية الإلزامية والبنود والعناصر التي يتوجب أن تفصح عنها هذه القوائم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي الأول وكذلك تحديد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقارير الشركات المدرجة في قطاع الصناعي الجزائري من خلال استعراض لقوائم إحدى هذه الشركات.

وفى سبيل تحقيق أهداف البحث تمت استشارة مجموعة من المحاسبين الذين ابدو رأيهم في الموضوع وعن مدى احترام هذه المؤسسات لبنود الإفصاح البيئي في الجزائر .

وقد انتهى البحث إلى أن الشركات المدرجة في السوق الصناعي الجزائري غير ملتزمة بالإفصاح البيئي طبقا لمعيار المحاسبة الدولي الأول وكذلك عدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية لهذه الشركات لتلبية احتياجات المستفيدين .

Résumé de recherché:

Cette recherche vise à mettre en évidence la comptabilisation des coûts de l'environnement ont un établissement industriel, le concept et les principes et les éléments de la divulgation de l'information comptable à la lumière des normes comptables internationales et ensuite examiner l'engagement des entreprises industrielles algériennes de divulguer leurs états financiers et les éléments obligatoires et les éléments qui doivent faire publier ces listes conformément à la norme Première comptable internationale ainsi que des informations d'identification qui sont divulgués dans les rapports inclus dans les entreprises du secteur industriel algérien à travers un examen des listes de l'une de ces sociétés.

Afin d'atteindre les objectifs de la recherche ont été consultés un groupe de comptables qui Hebdo a examiné la question et le respect de ces institutions aux termes de la divulgation de l'environnement en Algérie.

La recherche a conclu que inclus dans les entreprises algériennes du marché industriel est commis à la divulgation de l'environnement, conformément à la première norme comptable international, ainsi que l'insuffisance des renseignements

qui sont divulgués dans les rapports financiers de ces entreprises pour répondre aux besoins des bénéficiaires.