



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة بابل / كلية الادارة والاقتصاد
قسم العلوم المالية والمصرفية

القياس والافصح المحاسبي على تأثيرات البيئة

بحث تخرج مقدم الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بابل وهو
جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في قسم العلوم المالية والمصرفية

تقدم به الطالبان

حسين شاكر جبر حنان شاكر ادنان

اشراف تدريسية

م . م مثال كريم كاظم

1444هـ

بابل

2022-2023 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات
والله بما تعملون خبير)

صدق الله العظيم

المجادلة الآية (11)

الاهداء

إلى من كانت لها وقفة لا بكتاب ولا بقلم بل بقلب حنون وعين في كل دعاء تدمع

(امي الحبيبة)

إلى حبيبي وقدوتي إلى من أثار درب الظلام نورا وهو يتوق ثمرة من غرسه

(أبي الغالي)

إلى كل من أحب الخير لي كما أحبه لنفسه

أهديكم بحشي المتواضع

الشكر والعرفان

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في اتمام هذا البحث العلمي والذي اكرمنا بالصحة
والعافية والعزيمة، فالحمد لله حمدا كثيرا، كل الثناء و الشكر إلى الاستاذة
المشرفة (م . م مثال كريم كاظم) على كل ما قدمته لي من توجيهات ومعلومات
قيمه ساهمت في اطراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة .

كما اتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى اعضاء لجنة المناقشه الموقره ورئيس قسم
العلوم المالية والمصرفية ، كما اتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أسرتي لما لهم من
الفضل ما يبلغ عنان السماء كونهم سبب كفاحي في الحياة لأكون افضل ما استطيع
أن أكون عليه لنفسي ولهم ، ولا ننسى تقديم الشكر الجزيل لكل كادر التدريس و
العاملين بجامعة بابل وكلية الادارة والاقتصاد ، نيابة عني وعن الجميع اقول لكم
شكرا جزيلا على كل جهوداتكم اقف لكم تبيجيلا.....

ملخص البحث :

تعد المحاسبة البيئية احد فروع المحاسبة الاجتماعية التي تعني تحديد وقياس تكاليف التأثيرات البيئية وعرضها في القوائم المالية لكي يتم استخدامها في صنع واتخاذ القرارات، حيث ادت التأثيرات البيئية الناتجة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأعمالها ونشاطاتها المختلفة الى انعكاسات خطيره على البيئة والمجتمع ، والمحاسبة بوصفها نظاماً للمعلومات لا تتأثر بالبيئة فقط وانما تؤثر بها ايضاً من خلال دورها الفاعل في اتخاذ وتنفيذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والادارية في المجتمع .

ولغرض اداء دورها فان المحاسبة تعتمد على ركيزتين اساسيتين هما القياس والافصاح المحاسبي ، نظراً لأهمية تقديم المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية الى مستخدمي التقارير المحاسبية . ولغرض تحقيق اهداف البحث المتعلقة في القياس والافصاح المحاسبي للتأثيرات البيئية .

محتويات البحث

الصفحة	الموضوع	ت
ب	الآية الكريمة	1
ج	الاهداء	2
د	شكر و عرفان	3
هـ	ملخص البحث	4
و	محتويات البحث	5
ز - ح	المقدمة	6
3-1	الفصل الاول - منهجية البحث	7
	مشكلة البحث اهمية البحث اهداف البحث	
16-4	الفصل الثاني - الاطار النظري	8
	المبحث الاول: القياس والافصاح المحاسبي. المبحث الثاني: تأثيرات البيئة .	
26-17	الفصل الثالث	9
	اولا: تاثير القياس المحاسبي على التأثيرات البيئية . ثانيا : تأثير الافصاح المحاسبي على التأثيرات البيئية .	
30-27	الفصل الرابع	10
	استنتاجات البحث. التوصيات.	
35-31	المصادر	11

مقدمة:

شهد النصف الثاني من القرن العشرين إهتماماً متزايداً بالبيئة، التي أصبحت أحد الإتجاهات المهمة والحديثة من قبل مختلف المجتمعات والدول، صاحب هذا الإهتمام دراسة العلاقة بين الأداء الإقتصادي للمؤسسات الصناعية وبين المسؤولية البيئية والإفصاح عنها، تجسد هذا الإهتمام في عقد العديد من المؤتمرات الدولية، لدراسة آثار مزاولة مختلف أنشطة هذه المؤسسات على البيئة، بدءاً من أول مؤتمر عالمي للبيئة في ستوكهولم عام 1972، ليشير وللمرة الأولى إلى العلاقة ما بين التنمية الإقتصادية والتدهور البيئي.

وفي العقود الأخيرة من القرن العشرين تزايد الإهتمام بموضوع المسؤولية البيئية، حيث سعت دول العالم إلى محاولة الاستفادة القصوى من الموارد الطبيعية المتاحة دون الإضرار بالبيئة، وقد حظيت المحاسبة عن المسؤولية البيئية الكثير من الإهتمام من قبل العديد من المنظمات والهيئات الدولية، باعتبارها مصدر للمعلومات اللازمة لتحقيق ما يسمى بالتنمية المستدامة، وكذلك باعتبارها العنصر الرئيس المؤثر في إعداد وتخطيط سياسات التنمية الاقتصادية، وأيضاً لتأثير معدلات التنمية التي ترغب كل دولة من دول العالم تحقيقها في مستوى جودة البيئة، وأيضاً في تحديد الحجم المتاح من الموارد الطبيعية في هذه الدول.

فالفكر المحاسبي اهتم بالإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات البيئية التي لأنشطتها تأثيرات سلبية على البيئة، وذلك خاصة في ظل تنامي الوعي البيئي لدى الشعوب بصفة عامة ومستخدمي المعلومات المحاسبية بصفة خاصة.

إن المحاسبة كنظام يستهدف معالجة البيانات لإنتاج معلومات مالية، وإيصالها من خلال القوائم والتقارير المالية والتي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية، يتم إيصالها لعدة مستفيدين بالشكل والوقت المناسب وبدقة متناهية وبأقل تكلفة ممكنة مثل الملاك، المصارف، الضرائب، الإدارة، المستثمرين، العملاء، الدائنين الحاليين

والمتوقعون، مؤسسات الدولة، النقابات والاتحادات، منظمات حماية البيئة. ويعتمد المستفيدون على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم التي تتعلق غالباً بعملية تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات الأكثر كفاءة.

ولهذا تتأثر المحاسبة المالية في عمليات تشغيل ومعالجة البيانات وإنتاجها للمعلومات المحاسبية بطبيعة نشاط الشركة، فإذا كانت المؤسسة تعمل في نشاط له تأثير سلبي على الجو أو المياه أو التربة، بحيث يترتب على ذلك النشاط إلحاق الضرر بالبيئة، ولذلك من الضروري أن تفصح الشركات عن المعلومات المحاسبية البيئية، لكي يتسنى لأصحاب المصلحة الحصول على هذه المعلومات، لتقييم قراراتهم الماضية أو المساعدة في اتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية، ورسم صورة شاملة متكاملة عن أداء الشركات الصناعية ومدى تصرفها بطريقة مسؤولة اتجاه البيئة، وانطلاقاً مما سبق جاءت هذه الدراسة لتوضح ما للمعلومات المحاسبية البيئية من أثر على جودة القوائم المالية، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يضيف الثقة على المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم، خاصة منها المتعلقة بالإستثمار في الأصول وقرارات التسعير، كما أنهم يجدون فيها أهمية بالغة في تقييم موقف المؤسسة، نتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية.

حيث تناول الفصل الاول منهجية البحث ، اما الفصل الثاني جاء على مبحثين اذ خصص المبحث الاول للقياس والافصاح المحاسبي بينما المبحث الثاني خصص لدراسة تاثيرات البيئة، اما الفصل الثالث فجااء لدراسة تأثير القياس المحاسبي على التأثيرات البيئية وكذلك لدراسة تاثير الافصاح المحاسبي على التأثيرات البيئية ،واخيراً خصص الفصل الرابع من البحث الاستنتاجات والتوصيات ، وقد ختم البحث الحالي في قائمة المصادر .

الفصل الاول

منهجية البحث

❖ مشكلة البحث .

❖ أهمية البحث .

❖ أهداف البحث .

الفصل الاول

منهجية البحث

❖ مشكلة البحث .

البيئة هي الغلاف المادي الذي يحافظ على طبيعة الأرض، لذلك يجب أن تكون العلاقة بين البشر والبيئة علاقة تبادلية، وتتمثل طبيعة الدراسة الحالية في دراسة قياس التأثيرات البيئية والافصاح المحاسبي عنها ، حيث يعد مبدأ الإفصاح أحد أهم المبادئ المحاسبية، اذ تكمن مشكلة البحث في عدم تثبيت البيانات الخاصة بالتأثيرات البيئية في السجلات المحاسبية الناشئة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المختلفة رغم ان المعلومات المتعلقة بالانشطة التي تؤديها تلك الوحدات والرامية الى الحد او تقليل التأثيرات البيئية الناشئة تعد من الحقائق الاقتصادية التي ينبغي إيصالها الى متخذي القرارات نظراً لان البيئة تمثل الوعاء الشامل لعناصر الثروة الطبيعية .

من خلال ما تقدم تمكن الباحثان من طرح التساؤل الآتي : ما مدى قياس التأثيرات البيئية ؟ وكيف يمكن الافصاح عنها ؟

❖ أهمية البحث .

يرى الباحثان بأن أهمية البحث الحالي تتمثل في الحد من التأثيرات البيئية في المجتمع الناتجة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية أعمالها و مزاوله نشاطاتها المختلفة من خلال قياس هذه التأثيرات والافصاح المحاسبي عنها ، وبالتالي ايصال المعلومات التي تخص الاداء البيئي للفترة المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية بالشكل الصحيح ، وهذا سوف يؤدي الى تعزيز اتخاذ قرارات المستخدمين والعمل على زيادة فهمهم للمعلومات المحاسبية .

❖ أهداف البحث .

يهدف البحث الحالي الى تحقيق ما يلي :

- 1-توضيح التكاليف البيئية وطرق قياسها ومتطلبات الافصاح عنها .
- 2-استخدام طرائق ووسائل الافصاح المحاسبي بما فيها القوائم المالية والكشوفات التحليلية المرفقة بها وغيرها وذلك بهدف تحسين المعلومات المحاسبية التي تقدمها النظم المحاسبية نظرا لاهمية تلك المعلومات في عملية اتخاذ القرار .

الفصل الثاني

الاطار النظري

❖ المبحث الاول : القياس والافصاح المحاسبي .

❖ المبحث الثاني : تأثيرات البيئة .

الفصل الثاني

الاطار النظري

❖ المبحث الاول: القياس والافصاح المحاسبي .

اولاً : القياس المحاسبي :

1-تعريف القياس المحاسبي:

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون (محمد مطر، موسى السويطي ، 2008 ، ص130)، ونورد منها الآتي:

1-عرف القياس المحاسبي على أنه: "قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم إكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة" (حسين عبد الجليل آل غزاوي، 2010، ص17).

2-القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة" (عفاف إسحاق أبو زر، 2008، ص4).

3-في تعريف آخر للقياس المحاسبي فهو: "تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية والإقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة وواضحة".

من خلال ما تقدم يمكن أن نلخص أن :

القياس المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته ، و إنما وسيلة لتحقيق هدف، ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيراصحيا عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمله الأمر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة التي لا يمكن أن تعد علما ما لم تخضع ظواهرها للقياس.

2-أركان القياس المحاسبي :

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ثم نتائجها، وذلك تبعا لإختلاف الأغراض و الخواص محل القياس ثم تبعا لتغيير القواعد المستخدمة فيه، الشخص و القائم به، وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي(وليد ناجي الحياي، 2007، ص101):

- الخاصية محل القياس.
- المقياس المناسب للخاصية محل القياس.
- وحدة القياس للخاصية محل القياس.
- الشخص القائم بعملية القياس.
- **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام و إن اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما إعتبرنا أن المشروع الإقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون ذات طبيعة كمية و تعبر عن حدث من الأحداث الإقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران مخزونه السلعي (وليد ناجي الحياي، المرجع السابق ، ص101).

- **مقياس مناسب للخاصية محل القياس** : يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس ، فإذا كانت ذات طبيعة كمية، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فيكون عندئذ مقياس الطاقة هو المقياس المستخدم، كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر.

- **وحدة القياس للخاصية محل القياس** : عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية ما لشيء معين، حينئذ لا يبقى فقط تحديد نوع المقياس لمن لعملية القياس ، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس ، فإذا كانت قيمة الربح هي محل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم و هو مقياس مالي أو نقدي، لا بد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة (سيد عطا الله السيد ، 2009، ص442).

- **الشخص القائم بعملية القياس** : يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية ، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.

يؤدي الشخص القائم بعملية القياس و هو المحاسب دورا أساسيا لا يقتصر على تحديد مسار عملية القياس المحاسبي و أساليبها فقط، بل يتعدى إلى تحديد نتائجها(وليد ناجي الحياي ، المرجع السابق ، ص 102).

3- آليات القياس المحاسبي :

إن تعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس، أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها، حيث أن البعض حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية، أما البعض الآخر أضاف إلى تلك الخطوات، عملية تشغيل

هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية (ابراهيم خليل حيدر السعدي ، 2009، ص 11).

يمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي وخطواته، التي تبدأ بتجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية الناتجة عن عمليات المشروع والتي تتجلى في خصائص المعاملات المختلفة، وتسجيل هذه العمليات محاسبيا ، والتي يمكن تحديدها كمايلي (محمد مطر ، المرجع السابق ، ص 136-138):

أ- يجري القياس لحظة ، حدوث الواقعة، لتحديد قيمتها إقتصاديا، ومن ثم يتم تسجيلها في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدا.

ب- يجري القياس في مرحلة التخليص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده.

ت- يجري القياس في مرحلة التشغيل (إعداد المعلومات)، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث نفسها، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية على أعمال المؤسسات وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس الوضع المالي للمؤسسات، وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليه (محمد مطر ، المرجع السابق ، ص 138).

ثانياً/ مفهوم الإفصاح المحاسبي:

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي يعد من القضايا المهمة في الفكر المحاسبي، بحيث أن أهداف المحاسبة تحقق وظيفتين أساسيتين وهما القياس والإفصاح عن المعلومات لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين لاتخاذ القرارات المناسبة والسليمة، لذلك توجب على الإفصاح المحاسبي أن يعبر عن المحتوى المعلوماتي للأحداث والعمليات المالية بصدق وشفافية، كما أنه يعد أساس نجاح الأسواق المالية، فهو يحقق نوع من الثقة بين المتعاملين من خلال مراقبة ميزانيات الشركات المقيدة بالأسواق المالية من قبل الجهات المعنية والإشراف على وسائل الأعلام المختلفة التي تشكلها تلك الشركات والعمل على إزالة الغش ومنع تزيف المعلومات وتظليلها (ابو القاسم محمود ابو ستالة ، 2021-2022، ص 75).

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الواجب توافرها عرضها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف من اختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من عرض تلك المعلومات، فكل طرف ينظر إلى المعلومات من وجهة نظره الخاصة، ومن هنا يصعب تحديد مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يضمن توفير المستوى الذي يحقق لكل طرف رغبته الكاملة في هذا المجال، واستناداً إلى هذا سوف يتم استعراض بعض التعريفات للإفصاح عن المعلومات المحاسبية من قبل الباحثين والكتاب.

فالإفصاح في المحاسبة يستخدم ليعبر عن عملية إظهار وتوضيح وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف المستفيدة من تلك المعلومات والتي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات، وهذا يعني أن اظهار المعلومات وعرضها بالقوائم المالية والتقارير بلغة واضحة ومفهومة للقارئ الواعي ودون لبس أو تضليل (أبوزيد احمد مبروك ، 2011، ص175).

كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه "تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى" (معتز ميرغني احمد محمد ، 2011 ، ص55).

وعرف الإفصاح المحاسبي بأنه أن يتم تقديم المعلومات والبيانات إلى المستفيدين منها بشكل مضمون وصحيح، لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصائبة (عبد العزيز جعفر عثمان الشريف ، 2016 ، ص10).

وعرف بأنه تصميم وإعداد القوائم والتقارير المالية الموجهة إلى عامة المستفيدين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على الشركة خلال الفترة مما يتوجب أن تتضمن هذه القوائم المالية معلومات كافية تجعل هذه القوائم مفيدة (سعود جايد العامري ، 2010 ، ص478).

كما عرف الإفصاح المحاسبي "بأنه ضرورة شمول القوائم والتقارير المالية على كافة المعلومات المالية الضرورية واللازمة لبيان حقيقة المركز المالي لمؤسسة اقتصادية في نهاية الفترة المالية، على أن يتم إعدادها باعتبارها ذات غرض عام وفي ضوء الاعتراف بالأحداث والظروف والعمليات الاقتصادية التي تمت داخل المؤسسة الاقتصادية" (محمد محمود عبد ربه ، 2008 ، ص582).

وأن أبسط معاني الإفصاح المحاسبي هو العلانية والنشر لإظهار المعلومات التي بدورها تساعد على فهم القوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من أرقام ومعالجات، وتختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة، وهذا الاختلاف نابع من اختلاف مصالح أطراف العلاقة بالوحدة المحاسبية، فالطرف المسؤول عن إعداد البيانات المنشورة قد لا تلتقي نظرته حول مشكلة الإفصاح مع نظرة من يراجع تلك البيانات ولا نظرة من يستخدم تلك البيانات، وقد لا تلتقي مع وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف على

مهنة المحاسبة وهيئات الأسواق المالية، ولذلك من الواجب والضروري اشتغال القوائم والتقارير المالية على أغلب البيانات والمعلومات التي تهم مستخدميها وبدون تحيز لطرف دون الآخر حتى تستطيع كل الأطراف اتخاذ القرارات بشكل صائب ورشيد، ولعدم توفر مفهوم واضح وموحد للإفصاح المحاسبي يضمن وجود مستوى الإفصاح الذي بدورها يحقق لكل طرف رغبته الكاملة في هذا المجال، وهذا أدى إلى وجود آراء عديدة للكتاب حيال معنى وأنواع الإفصاح والتي سيتم التطرق لها لاحقاً (محمد محمود عبد ربه ، 2008، ص583).

ومما سبق يتضح لنا أن الإفصاح يركز على موضوع نقل المعلومات من داخل المؤسسات إلى المستفيدين من القوائم المالية بالعالم الخارجي بغرض إظهار وتوضيح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل وبشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات السليمة بناء على قاعدة معلوماتية موضوعية، وكذلك تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر من اتخاذ قراره (محمد محمود عبد ربه ، 2008، ص585).

وهنا حدد الباحثان تعريف للإفصاح المحاسبي على أنه مجموعة من البيانات والمعلومات التي توفرها المؤسسات لكل الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات على شكل قوائم مالية، وتقارير محاسبية، والنشرات، والمؤتمرات، على أن يتم تقديمها بلغة سهلة الفهم وواضحة دون أي تضليل أو لبس.

2- أهمية الإفصاح المحاسبي :

وتعود أهمية الإفصاح المحاسبي كمبدأ ثابت في اعداد القوائم والتقارير المالية الى احد الاسس الرئيسية التي تركز على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في الاتي (لقاء مالك عبد الرحمن و احسان شمران الياسري، 2019، ص 112):

- تقديم المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.
- إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية.
- إمداد مستخدمي القوائم بالمعلومات الجوهرية والملاءمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات صائبة بأفضل طريقة ممكنة.
- تتبع أهمية الإفصاح بعرض المعلومات والبيانات المهمة والضرورية للمستخدمين كالمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق عائد في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها، والإفصاح له منفعة نسبية لدى بعض المستخدمين مثل العاملين والعملاء والحكومة (لقاء مالك عبد الرحمن و احسان شميران الياسري، 2019، ص 112).
- الإفصاح المحاسبي تظهر أهميته للأطراف الخارجية التي غالباً ليس لها سلطة إلزام المؤسسة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من البيانات والمعلومات المهمة والضرورية لاتخاذ نماذج قراراتهم، ومن هذا الأمر فإن الإفصاح المحاسبي المناسب يجعل التعامل في الأسواق المالية أكثر عدالة، بحيث يوفر للإفصاح فرص متكافئة للمستثمرين في الحصول على البيانات والمعلومات ومن هنا يوفر بدوره مناخاً استثمارياً ملائماً ويزيد من فرص نمو السوق وانتعاشه (سيد عصام خلف الله احمد ، 2011، ص 200).
- الإفصاح المحاسبي يحظى بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية والمحاسبية، وعلى الرغم من قدم الاهتمام به مازال قائماً بل إنه أخذ في الزيادة وذلك لعدد من الأسباب ومنها اتساع نطاقه نتيجة التطورات المتتابة في البيئة الاقتصادية والتي تولد العديد من المشاكل المحاسبية والتي بدورها تحتاج إلى معايير محاسبية تساعد الوحدات المحاسبية في قياس العناصر

المرتبطة بها والإفصاح عنها وارتباط الإفصاح بالقوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس تم اتباعها للوصول إلى معظم بنود هذه القوائم والتقارير المالية (سيد عصام خلف الله احمد ، 2011، ص 200).

- يعد إظهار المعلومات والبيانات والإفصاح عنها بالغ الأهمية لمستخدمي تلك المعلومات المالية بهدف تزويدهم بمعلومات ضرورية لاتخاذ قراراتهم، ولكن هناك أسباب قد تعوق عملية الإفصاح أدت إلى تضارب الأفكار بشأن مسألة الإفراط في عملية الإفصاح، فقد ينشأ عنه نوع من تهديد لمصالح بعض المؤسسات نتيجة للزيادة المفرطة في الإفصاح لمصلحة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية، وهذا فيه انتهاك لسرية بعض المعلومات، واختراق المنافسين للمعلومات السرية للمؤسسات، الأمر الذي قد يكون فيه ضرر بمصالحها (سليم محمد مجيد وعثمانه محمد رفيق ، 2007، ص194) .
- إن الإفصاح المحاسبي من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الذي له دوراً مهماً وحيوياً في تزويد جميع مستفيدي القوائم المالية سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها بالمعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المفيدة (عصفور محمد ذا النون و هيثم العبادي ، 2008، ص685).
- توفير المعلومات التي تقيد المستثمرين الحاليين والمستقبلين والدائنين الحاليين والمستقبلين وغيرهم من مستفيدي البيانات والمعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية من القرارات الاقتصادية .
- زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما يسهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته (أبوزيد محمد المبروك ، 2005، ص89).

- يعمل على توفير معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال ومعاملاتهم لتحقيق سوق منظمة وكما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال (عثمان زياد عاشور ، 2008، ص25) .

مما سبق يتضح لنا أن أهمية الإفصاح المحاسبي تأتي من اعتباره كأحد الأسس الرئيسية التي تعتمد عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن إسهامه في إظهار وإبراز الحقائق والتفاصيل بالقوائم المالية والايضاحات المرافقة والمتممة للقوائم والتي تأتي في شكل معلومات أساسية تساعد مستخدمي التقارير المالية السنوية على فهم البيانات والمعلومات الواردة في تلك التقارير ومن ثم استخدام تلك المعلومات في عملية اتخاذ القرارات الصائبة بهدف تحقيق المنفعة الاقتصادية التي تسمو له كل الأطراف المستفيدة من المعلومات والبيانات المحاسبية.

❖ المبحث الثاني : تأثيرات البيئة .

1- مفهوم تأثيرات البيئة :

لقد أفرز السلوك الجائر للإنسان إتجاه البيئة عددا كبيرا من التأثيرات السلبية لازال حصرها أمرا صعبا، نظرا لإتساعها وتتاميتها المتزامن مع التطور السريع للصناعة وإستخدام المصادر المختلفة للطاقة، والتي ينجم عنها إنعكاسات خطيرة على المجتمع، تعود أسبابها إلى ما يصيب البيئة من أثار ضارة عديدة (ناظم شغلان جبار كلية، 2011، ص52)، يمكن حصرها في الآتي:

- الإنفجار السكاني.
- إستنزاف الموارد الطبيعية.
- التلوث البيئي.

يعد التلوث البيئي من اهم التأثيرات البيئية ، لذلك تعد مشكلة التلوث البيئي من أخطر مشكلات العصر وأكثرها تعقيدا وأصعبها حلا، ويمثل هذا الأثر البيئي النتيجة الحتمية والمباشرة، لزيادة عدد السكان وما يتبعها من ضرر يلحق بالموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة ظهرت عدة تعاريف للتلوث منها التعريف الذي يصفه على أنه: الحالة القائمة في البيئة الناتجة عن التغيرات المستحدثة فيها، والتي تلحق بالإنسان الضرر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق الإخلال بالأنظمة البيئية، فهو بذلك عبارة عن مجمل التغييرات غير المرغوب فيها، التي تحيط بالإنسان كليا أو جزئيا كنتيجة لأنشطته المؤدية لحدوث تأثيرات مباشرة أو غير مباشرة، تغير من المكونات الطبيعية، الكيميائية والبيولوجية للبيئة، مما قد يؤثر عليه وعلى نوعية الحياة التي يعيشها .

في تعريف آخر أورده الأمم المتحدة والتي تعرف التلوث البيئي على أنه: " النشاطات الإنسانية التي تؤدي بالضرورة إلى زيادة أو إضافة موارد أو طاقة جديدة إلى البيئة، تعمل على تعريض حياة الإنسان صحته، معيشته، أو رفايته للخطر سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر".

كما يمكن التعبير عن التلوث البيئي على أنه: " الطارئ غير المناسب الذي أدخل في التركيبة الطبيعية (الكيميائية أو الفيزيائية أو البيولوجية)، فأدى إلى تغير أو فساد أو تدني عية تلك العناصر مما يلحق الضرر بعناصر البيئة ويخل بتوازن نظامها " (رزيق كمال، 2007، ص96).

مما سبق يمكن أن نستنتج : التلوث البيئي يعد من أهم التأثيرات البيئية، نظرا لما يخلفه من آثار، إضافة إلى إمكانية تتبعه من خلال أهم مصادره والمتمثلة في الأنشطة الصناعية المختلفة والمؤثرة في البيئة.

- مستويات التلوث

ينقسم التلوث إلى ثلاث مستويات رئيسية هي كالتالي (ناظم شعلات جبار كلية، المرجع السابق ، ص53):

أ- **التلوث غير الخطير** : وهو التلوث الذي يستطيع الإنسان أن يتعايش معه بدون أن يتعرض للضرر أو المخاطر، كما انه لا يخل بالتوازن البيئي وفي الحركة التوافقية بين عناصر هذا التوازن.

ب- **التلوث الخطر** : التلوث الذي يظهر له آثار سلبية تؤثر على الإنسان وعلى البيئة التي يعيش فيها، وهو يرتبط بالنشاطات الصناعية بكافة أشكالها.

ت- **التلوث المدمر** : التلوث الذي يحدث فيه إنهيار للبيئة والإنسان معا ويقضي على كافة أشكال التوازن البيئي، وهو متصل بالتطور التكنولوجي .

الفصل الثالث

- ❖ أولاً: تأثير القياس المحاسبي على التأثيرات البيئية .
- ❖ ثانياً: تأثير الإفصاح المحاسبي على التأثيرات البيئية .

الفصل الثالث

❖ أولاً: تأثير القياس المحاسبي على التأثيرات البيئية .

يمثل القياس في المحاسبة المرحلة الأكثر حسماً من مراحل العمليات المحاسبية نظراً لأن ما تعجز المحاسبة عن قياسه لا يدخل ضمن نطاق المعلومات المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المتعددة والتي تسعى المحاسبة إلى التعبير عن حدوثها ونتيجة تفاعلها مع بعضها سواء أكان ذلك بشكل نقدي وكمي ، تمهيداً لعرضها وتقديمها بشكل يتيح للمهتمين بتلك المعلومات ونتائج تفاعلها مع بعضها إمكانية استخدامها في ترشيد القرارات الخاصة ، ويعرف القياس المحاسبي وفقاً للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) على أنه " تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وبيان الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس " (العبودي ، ٢٠٠٥ ، ص ٢٠) ، ويشير هذا التعريف إلى ضرورة تحديد القيم المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تتضمنها القوائم المالية على أن تكون هذه القيم م عبر عنها بشكل نقدي ، فضلاً عن ذلك فإن عملية القياس المحاسبي تتطوي أيضاً على بيان أثر الأحداث والعمليات والظروف المختلفة على هذه القيم النقدية ، علماً أن تحديد أثر الأحداث الاقتصادية على عناصر القوائم المالية يتطلب " تحديد النقطة الزمنية التي ينعكس عندها أثر هذه الأحداث ، ويسمى هذا النشاط المحاسبي بأسم الاعتراف Recognition بأثر الأحداث الاقتصادية على عناصر القوائم المالية ، وهناك أربعة معايير للاعتراف المحاسبي هي (التعريف ، القياس ، الملاءمة ، الموثوقية) " (حنان ، ٢٠٠٥ ، ص ١٦١) .

إن الأنشطة ذات المضمون الهئلي التي تؤديها الوحدات الاقتصادية بهدف المساهمة في حماية واستدامة البيئة والمندرجة ضمن مجالات الاداء البيئي يمكن ان تكون :-

1- وقائع ذات أثر على اقتصاديات الوحدة المحاسبية ، كما هو الحال مثلاً عند قيام تلك الوحدات بإقتناء موجودات ثابتة للحد من آثار التلوث.

2- أوضاعاً معينة تلتزم بها الوحدات المحاسبية لها تأثير جار أو مستقبلي عليها ، ترتبت نتيجة لنشوء حالة أو مجموعة من الاحوال في البيئة التي تعمل بها تلك الوحدات ، كما هو الحال مثلاً عند قيام تلك الوحدات بتبني اجراءات معينة للتخلص من النفايات بطريقة صحية ترفيذا لقوانين حكومية نافذة تتعلق بالمحافظة على البيئة.

3- عمليات معينة تبادلية أو تحويلية تقوم بها الوحدات المحاسبية ، كما هو الحال مثلاً عند قيام تلك الوحدات بتسديد التزامات مالية للتعويض عن الاضرار البيئية أو تسوية الخصومات ذات المنشأ البيئي.

واستناداً لما سبق يمكن القول ان الانشطة البيئية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية تندرج ضمن الاحداث والظروف والعمليات التي تخضع لعملية القياس المحاسبي نظراً لتوفر الامكانية لتحديدها وتمييزها كأحداث مقبولة للمعالجة المحاسبية فضلاً عن ظهورها بصيغة مقبولة للمعالجة في واحد أو أكثر من النظم المحاسبية في الوحدة المحاسبية (علي ناجي سعيد واخرون ، ب ت ، ص7-8) .

- أساليب القياس المحاسبي وطرائقه :-

أثمر الفكر المحاسبي عن ظهور العديد من الاساليب المحاسبية المختلفة (اساليب قياس مباشرة ، أساليب قياس غير مباشرة ، أساليب قياس تحكمية) الهادفة الى التعبير عن الاحداث والعمليات والظروف الناشئة عن ممارسة الوحدات المحاسبية لانشطتها المتعددة ، وتعد هذه الاساليب بمثابة مرشد او دليل للعمل المحاسبي

ويرتبط اختيار اي من هذه الاساليب بالغرض من عملية القياس المحاسبي ، وأيا كان الأسلوب المستخدم في عملية القياس ينبغي ان يكون موضوعيا وله القدرة على إقناع مستخدمي المعلومات المحاسبية الناتجة من عملية القياس المحاسبي ان تعدد اساليب القياس المحاسبي مرده الى التطور الذي شهدته اهداف المحاسبة ، والتي أتسعت لتشمل قياس المساهمات البيئية الايجابية والسلبية للمنشأة أيا كان شكلها ، فقد تتخذ هذه المساهمات شكل أنشطة اختيارية وهي التي تتطوي على العمليات التي تقوم بها المنشأة لارتباطها بانشطتها الاقتصادية أو لإدراكها أنها مرغوبة بيئيا ، كما قد تتخذ هذه المساهمات شكل أنشطة إجبارية ، وهي التي تتطوي على العمليات التي تقوم بها المنشأة إمتثالا لقرارات سيادية أو لقوانين تسنها الدولة . وبهذا الصدد يشير البعض (Cohen ، 1997,p6) الى انه يمكن الاستدلال على الاداء البيئي لمنشأة ما من خلال المتغيرات الآتية :-

- 1- عدد الدعاوى القضائية التي تكون البيئة ومتعلقاتها سبباً منشأ لها
- 2- عدد مواقع النفايات الخطرة التي يحظى تنظيفها بإهتمام رسمي وافر ويقع عبء التنظيف في إطار المسؤوليات الملقاة على كاهل المنشأة
- 3- عدد الجزاءات المدنية والجنائية والادارية الناجمة عن خرق التشريعات البيئية .
- 4- القيمة النقدية للجزاءات المدنية والجنائية والادارية الناجمة عن خرق التشريعات البيئية .
- 5- حجم الانبعاثات الكيميائية السامة .
- 6- حجم دهون المحركات المراقبة بعد نفاذ قيمتها الفرية
- 7- حجم المواد الكيميائية المراقبة كمخرجات عرضية للعمليات الإنتاجية .

واتساقا مع تطور اساليب القياس المحاسبي شهدت طرائق القياس المحاسبي تطوراً مماثلاً ، فمن طرائق القياس النقدي عندما كان هدف المحاسبة توفير المعلومات

المالية الملائمة للمالكين والاطراف الخارجية حيث تتبع طرق القياس تلك في المحاسبة المالية، الى طرائق القياس الكمي المتبعة في المحاسبة الادارية وذلك عندما تطور هدف المحاسبة الى توفير المعلومات الملائمة للادارة ، الى طرائق القياس الوصفي المتبعة في المحاسبة عن الاداء الاجتماعي والذي يلبي هدف المحاسبة في توفير المعلومات المتعلقة بالجانب الاجتماعي والبيئي والتي تخدم اطراف متعددة ولاغراض مختلفة (السنيري ، ١٩٨٩ ، ص ٢٤) .

ويعد القياس النقدي الطريقة الأساسية التي يتم الاستناد عليها عند تقدير مجالات الاداء البيئي إن امكن ذلك طبعاً، ولكن عند تعذر الحصول على تقديرات معبر عنها نقدياً، يتم اللجوء الى طريقة القياس الكمي أي القياس بالوحدات الطبيعية (الكمية) وبخاصة في حالات مثل وصف المواد الملوثة المتدفقة الى البيئة، وبهذا الصدد أشار تقرير جمعية المحاسبة الامريكية (A.A.A) الى انه " لا يوجد أي مبرر يدعو لأن يكون القياس النقدي هو القياس الوحيد الواجب استخدامه ، بل لابد من التوسع بحيث تتعامل المحاسبة مع مقاييس أخرى متى ما دعت الحاجة الى ذلك." (قاسم ، 1984 ، ص 51) .

اما طريقة القياس الوصفي فيمكن اللجوء اليها في حالة تعذر الحصول على القياس النقدي أو الكمي وخاصةً عند قياس الخدمات البيئية ، كما هو الحال عند قياس قيمة المنافع المتحققة للمجتمع نتيجة تركيب أحد الاجهزة الخاصة بمنع التلوث في الوحدة الاقتصادية(UN، 1996,p5).

في ضوء العرض السابق بان القياس المحاسبي لمجالات الاداء البيئي يتعذر إجرائه بطريقة واحدة تلبي احتياجات الاطراف المستفيدة من المعلومات البيئية الملائمة لإتخاذ القرارات ، نظراً لتنوع تلك المجالات وتباين تأثيراتها ، وتنوع الاسس التي يمكن الاستناد اليها في قياس تلك المجالات وبذلك فقد تعددت طرق القياس من طريقة القياس النقدي الى طريقة القياس الكمي الى طريقة القياس الوصفي ومن

الجدير بالذكر ان عملية إخضاع الأنشطة البيئية المنضوية تحت إطار مجالات الاداء البيئي لعملية القياس المحاسبي تكثفه العديد من المعوقات وا لصعوبات ، الا ان هذه المعوقات والصعوبات نالت العديد من المحاولات الهادفة الى تذليلها والتغلب عليها من جانب الباحثين في الميدان المحاسبي العملي ، وأثمرت تلك المحاولات عن ظهور العديد من الطرائق المحاسبية التي يمكن (UN، 1996,p6). الاعتماد عليها في قياس مجالات الاداء البيئي وفي ادناه استعراض لهذه الطرائق :-

- 1-طريقة الاستقصاء
- 2-طريقة تكاليف المنع
- 3-طريقة تكاليف التعديل او التصحيح
- 4-طريقة القياس الفعلي للتكاليف
- 5-طريقة احكام المحاكم وتعويضات شركات التامين
- 6-طريقة الاضرار النوعية
- 7-طريقة التحليل الاقتصادي
- 8-طريقة التقويم البديل
- 9-الطريقة الهندسية (UN، 1996,p7) .

من خلال ما تقدم ان أيا من الطرائق السابق عرضها يمكن استخدامها لقياس الأنشطة البيئية المندرجة ضمن مجالات الاداء البيئي في المنشآت الاقتصادية والصناعية منها على وجه الخصوص ، وان اختيار طريقة معينة (او عدة طرق) يعتمد على مجموعة من العوامل المرتبطة بنشوء والسيطرة ومعالجة الآثار البيئية (علي ناجي و اخرون ، ب ت ، ص 9-10).

❖ ثانياً: تأثير الإفصاح المحاسبي على التأثيرات البيئية .

إن الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس تماماً التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة المنشآت لأنشطتها المتعددة ، في الوقت الذي أصبحت فيه المعلومات عن الأنشطة البيئية التي تؤديها المنشآت في إطار مسؤوليتها تجاه البيئة والمجتمع تمثل أساساً يستند إليه عند وضع الإستراتيجيات والبرامج الهادفة إلى المساهمة في حماية واستدامة البيئة . يعرف الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بأنه " مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للوحدة الاقتصادية ، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل (Deegan، 2002,p282) . وتوجد عدة انواع من الافصاح المحاسبي ويرى الباحثان ان الافصاح الكافي أو المناسب هو الملائم نظراً لان تحديد القدر الملائم من المعلومات التي ينبغي توفيرها في البيانات المالية المنشورة ، يرتبط بشكل اساسي بإمكانية التطبيق العملي فضلاً عن تلبية احتياجات الاطراف المختلفة المستخدمة لتلك البيانات) ، واتساقاً مع الدور الإعلامي للإفصاح والذي يوسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة بالإضافة الى المعلومات التي تتمتع بعنصر الموضوعية ، واستجابة لاحتياجات الاطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية ، جاء الاهتمام من قبل الاطراف الراعية للشأن المحاسبي بالتوسع بالافصاح ليشمل الافصاح عن المعلومات البيئية جنباً الى جنب مع المعلومات الاقتصادية ، وتفعيلاً لهذا الاهتمام الكبير عدت لجنة نظرية المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبة الامريكية (AAA) احتواء القوائم المالية على المعلومات البيئية احد معايير الاتصال المحاسبي الخمسة . ويرتكز الافصاح المناسب على عدد من المقومات الرئيسية . وتتمثل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها داخل نطاق القوائم المالية بالمعلومات التي يمكن إخضاعها لمعايير الإثبات المحاسبي ، في حين تعد الأهمية النسبية هي العامل الاساسي والمهم في تفضيل أي من اساليب الإفصاح الاخرى ، حيث يتم الإعتماد على هذا العامل في تحديد

المعلومات التي يجب ان يفصح عنها كإيضاحات مرفقة أو من خلال تقرير الإدارة أو بواسطة تقرير مدقق الحسابات . ومن الجدير بالذكر ان تقرير مدقق الحسابات لا يعد وسيلة رئيسة للإفصاح عن المعلومات المالية ولكنه يمكن ان يستعمل لتأكيد الإفصاح عن معلومات معينة، وبذلك فإن مدقق الحسابات يلعب دورا كبيرا في تحديد المعلومات التي تقوم الوحدات الإقتصادية بتزويدها الى المستخدمين نظراً لأن رأي مدقق الحسابات في تلك البيانات يمثل وسيلة التأكيد والتأييد على صدق وعدالة عرضها ، فهو يساعد على دعم الدقة بتلك المعلومات كما يؤدي الى تحسين الدور الذي تقوم به تلك المعلومات في عملية إتخاذ القرار (علي ناجي و اخرون ، ب ت ، ص13) ، بعد اختيار المعلومات التي تعبر عن الاداء البيئي والاجتماعي للمشروع، تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات بالشكل الذي يجعلها تشبع احتياجات مستخدميها. ومن ثم فان عملية توصيل المعلومات عن الاداء البيئي للمشروع عادة ما تتم من خلال التقرير عنها بقوائم منفصلة تلحق بالقوائم المالية المنشورة. حيث يمكن اعداد اربعة نماذج اساسية للتقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة وهذه النماذج هي ما يلي: (بدوي ، 2012 ، ص 216)

- قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية.
 - قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية.
 - تقرير الاداء البيئي والاجتماعي متعدد الابعاد.
 - القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية.
- وتطلب لجنة الاوراق المالية والبورصات الامريكية بالإفصاح عن الانواع التالية من المعلومات البيئية(كيسو ويجانت، 2009، ص ١٣٦٥) .
- الآثار الجوهرية التي تسببها الشركة تبعا لقوانين حماية البيئة على النفقات الرأسمالية والارباح والمركز التنافسي.

- الدعاوي القضائية المرفوعة او التي يحتمل رفعها من قبل الجهات الحكومية على الشركة في ظل نصوص وقوانين حماية البيئة.
- كل المعلومات البيئية الأخرى التي يلزم ان يحيط بها المستثمر متوسط الوعي.

وعليه فان الإفصاح البيئي يعني عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية، مما يسهل مدى توفر مقومات القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الاداء البيئي ويرشد قراراتهم.(حنان، 2014، ص82) .

حيث اوضحت دراسة ان السوق الكفاء يستجيب لأي معلومات بمجرد الإفصاح عنها، وينعكس أثرها على اسعار الاوراق المالية، فجودة المعلومات البيئية المنشورة ودرجة شفافيتها تساعد متخذي القرارات بكافة انواعها على فهم المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها لتساعدهم في تحقيق درجة المخاطر من خلال الاتي: (العبيدي، 2015، ص ١٠٢) .

- التعرف على التأثيرات البيئية من القوائم المالية.
- القدرة على فهم المعلومات البيئية واخذ نتائجها في الاعتبار عن استخدام اسلوب المفاضلة بين القدرات.
- تقليل درجة التباين في المعلومات البيئية المتاحة عن الاداء البيئي للمؤسسات بعضها البعض.
- عرض ونشر المعلومات البيئية المالية وغير المالية بالقوائم المالية وايضاحاتها يلعب دورا مهما في عملية اتخاذ القرار الاستثماري لما تقدمه من نصح وارشاد تساعد المستثمرين.
- تحقيق التكافؤ والعدالة بين المستثمرين من خلال توفير المعلومات البيئية المؤثرة عند عقد المقارنات.

- أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي:

يوجد نوعان للإفصاح المحاسبي البيئي هما:

- الإفصاح الإلزامي: يتطلب هذا النوع من الإفصاح ضرورة توضيح معلومات الأداء البيئي الخاصة بتأثيرات نشاط المؤسسة على أخطار التلوث، وتعتبر هذه الإجراءات امتثالاً لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من طرف جهات حكومية أو منظمات مهنية تلتزم المؤسسة العمل على حماية أو استدامة البيئة. (مصطفى ، 2018 ، ص 12)
- الإفصاح الاختياري: يتم وفقاً لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة بما يكفل حمايتها مستقبلاً. (حنان، 2014، ص ٧٩).

تشير دراسة (Muttanachai and patricia) التي هدفت التعرف على الإفصاحات البيئية على المواقع الإلكترونية من قبل الشركات في بورصة تايلاند (SET)، حيث تم اختيار العلاقة المحتملة بين كمية الإفصاحات ومجموعة متنوعة من العوامل، وقد أشارت النتائج على أن (٨٨%) من الشركات المدرجة في البورصة التايلاندية تفصح عن المعلومات البيئية على مواقعها على شبكة الانترنت، وهناك علاقة بين كمية الإفصاح وكل من: نوع الصناعة، وضع الملكية، وشركة التدقيق. كما أن إيجاد طريقة سليمة لقياس التكاليف البيئية ومعالجتها محاسبياً والإفصاح عنها في التقارير المالية يعتمد بشكل كبير على تحديد فئات التكاليف المرتبطة بالبيئة وتصنيفها في الشركة حسب طبيعتها ومن ثم إيجاد الطرق الكافية لمعالجتها محاسبياً والإفصاح عنها بأحدى الأساليب المعتمدة للإفصاح عن المعلومات البيئية وهي: (الإفصاح الوصفي، والإفصاح الكمي، وطريقة الكلفة إلى المنفعة) (التميمي والحميري، ٢٠١٦، ص ١١٢).

الفصل الرابع

❖ استنتاجات البحث .

❖ التوصيات .

الفصل الرابع

❖ استنتاجات البحث .

1- ان القياس المحاسبي هو تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية والإقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة وواضحة.

2- الإفصاح المحاسبي يعد من القضايا المهمة في الفكر المحاسبي، بحيث أن أهداف المحاسبة تحقق وظيفتين أساسيتين وهما القياس والإفصاح عن المعلومات لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين لاتخاذ القرارات المناسبة والسليمة، لذلك توجب على الإفصاح المحاسبي أن يعبر عن المحتوى المعلوماتي للأحداث والعمليات المالية بصدق وشفافية .

3- أهمية الإفصاح المحاسبي كمبدأ ثابت في اعداد القوائم والتقارير المالية الى احد الاسس الرئيسية التي تركز على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4- يعد إظهار المعلومات والبيانات والإفصاح عنها بالغ الأهمية لمستخدمي تلك المعلومات المالية بهدف تزويدهم بمعلومات ضرورية لاتخاذ قراراتهم، ولكن هناك أسباب قد تعوق عملية الإفصاح أدت إلى تضارب الأفكار بشأن مسألة الإفراط في عملية الإفصاح.

5- أثمر الفكر المحاسبي عن ظهور العديد من الاساليب المحاسبية المختلفة (اساليب قياس مباشرة ، أساليب قياس غير مباشرة ، أساليب قياس تحكمية) الهادفة الى التعبير عن الاحداث والعمليات والظروف الناشئة عن ممارسة الوحدات المحاسبية لانشطتها المتعددة ، وتعد هذه الاساليب بمثابة مرشد او دليل للعمل المحاسبي .

6- ان اختيار طريقة معينة (او عدة طرق) للقياس يعتمد على مجموعة من العوامل المرتبطة بنشوء والسيطرة ومعالجة الآثار البيئية .

7- ان الافصاح البيئي يعني عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية، مما يسهل مدى توفر مقومات القياس والافصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية مهمة مستخدمى المعلومات المالية عند تقييم الاداء البيئي ويرشد قراراتهم.

❖ التوصيات .

في ضوء استنتاجات البحث يوصي الباحثان بما يلي :

- 1- ضرورة تحسين مقومات القياس والافصاح المحاسبي للتأثيرات البيئية في منشآت الاعمال لجميع القطاعات من اجل التعبير عن قانون البيئة من ناحية محاسبية من خلال الزام الشركات بالافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية كتكاليف مالية بيئية.
- 2- يجب على الجهات ذات العلاقة اصدار قوانين وتعليمات تلزم الشركات بالافصاح عن هذه التأثيرات البيئية او من خلال تقديم حوافز وتسهيلات تسهم في مساعدة المؤسسات الصناعية على تضمين التأثيرات البيئية والاخذ بها .

المصادر .

أ- المصادر العربية :

- القرآن الكريم .

1- ابراهيم خليل حيدر السعدي ، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الاصول ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 21 ، 2009.

2- ابو القاسم محمود ابو ستالة ، الافصاح المحاسبي البيئي واثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الاسمنت الليبية ، اطروحة دكتوراه منشورة ، جامعة محمد خيضر - بسكرة- ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم التسيير ، الجزائر ، 2021-2022.

3- أبوزيد احمد مبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول المغربية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2011.

4- أبوزيد محمد المبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، ابتراك للنشر والتوزيع ، الرياض، 2005.

5- بدوي محمد عباس ، المحاسبة البيئية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2012.

6- جمعة أحمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .

7- حسين عبد الجليل آل غزاوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، كلية الإدارة والإقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.

8- حنان ، مدخل النظرية المحاسبية (الاطار الفكري - التطبيقات العملية)، دار وائل للنشر ، عمان ، 2005.

- 9-** حنان سعدي سيف ، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية ، جامعة قسطنطينية - كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، 2014 .
- 10-** رزيق كمال ، دور الدولة في حماية البيئة ،مجلة الباحث ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرياح ،ورقلة، العدد5 ، 2007 .
- 11-** سعود جايد العامري ، المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010 .
- 12-** سليم محمد مجيد وعثمانه محمد رفيق ، الاهمية النسبية لبنود الافصاح المحاسبي على قرارات الاقراض المصرفي ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد 10، العدد 2 ، 2007 .
- 13-** السنيري محمد سعيد ، المحاسبة البيئية ، جمعية حماية البيئة ، الكويت ، 1989 .
- 14-** سيد عصام خلف الله احمد ، اثر تطبيق مهايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية في صناديق التأمين الخاصة ، دراسة تطبيقية ، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، المجلد 2 ، العدد 1، 2011 .
- 15-** سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الريبة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009 .
- 16-** عبد العزيز جعفر عثمان الشريف ، مدى التزام الشركات الصناعية بالافصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية - دراسة ميدانية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، المجلد 17، العدد 1، 2016 .

- 17-** العبودي خوله حسين حدان ، دور التدقيق الخارجي في عملية تحويل المنشأة الاقتصادية من القطاع العام الى القطاع الخاص (الخصخصة)، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، 2005.
- 18-** العبيدي ومهاوات ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي ، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2015.
- 19-** عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة - كلية التجارة ، فلسطين ، 2008.
- 20-** عصفور محمد ذا النون و هيثم العبادي ، تقييم مدى الالتزام بمعايير الافصاح الدولية وانعكاساته على اسعار الاسهم في السوق - دراسة لعينة من الشركات الاردنية ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، المجلد 1، العدد 70، 2008.
- 21-** عفاف إسحاق أبو زر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول بإستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية، جامعة البترا، 2008 .
- 22-** علي ناجي سعيد الذهبي واخرون ، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها (بحث تطبيقي في احدى الشركات الصناعية العراقية)، بحث منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ب ت .
- 23-** قاسم عادل حسن ، العائد الاجتماعي كمييار لتقويم المشروعات الاقتصادية ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الزقازيق ، 1984.

24- كيسو و ويجانت ، تعريب احمد حامد الحجاج ، المحاسبة المتوسطة ، دار المريخ ، الرياض ، 2009.

25- لقاء مالك عبد الرحمن و احسان شميران الياصري ، دور الافصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي - بحث تطبيقي على الهيئة العامة للضرائب ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 14، العدد 47 ، 2019.

26- محمد مطر، موسى السويطي، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات -القياس العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2008 .

27- مصطفى دعوادي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، 2018.

28- معتز ميرغني احمد محمد ، الافصاح المحاسبي للتقارير المالية و دورها في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية ، رسالة دكتوراه الفلسفة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، السودان ، 2011.

29- ناظم شغلان جبار كلية، تحليل للبيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 4، 2011.

30- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية الممنوحة في الدنمارك 2007.

ب- المصادر الاجنبية :

- 1-** Cohen,mark A.,environmental& financial performance, washington,may,1997.
- 2-**Deegan , craing , financial a ccounting theory , mc-graw hill,hnc , 2002.
- 3-**Un,Economic and social commission for western asia (escwa),statistical new sleter second issue , 1996.