

دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي
في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية

دكتور
رضا إبراهيم صالح
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية

ملخص:

يمثل التلوث البيئي أهم تحديات العصر الراهن ، والتلوث ينجم عن الأنشطة البشرية المختلفة والصناعية منها على وجه الخصوص. وفي الماضي كانت المحاسبة تتجاهل المعلومات المتعلقة بالتكلفة البيئية مما جعل الأرباح المحققة والمحسوبة تقليدياً يشوبها عدم الدقة، وأصبح التفكير يتوجه نحو تحمل الشركات لمسؤوليتها البيئية عملاً بمبدأ من يلوث يدفع، وتتفيداً لمسؤوليتها القانونية والاجتماعية والأخلاقية والبيئية، وبالتالي انعكست تكاليف الأداء البيئي على تكلفة المنتج وأخذت تدخل في تبني السياسات وصنع القرارات. ويعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي مؤشراً هاماً ذو اتجاهين ، فهو يوضح ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة ، ويمثل لمستخدمي القوائم المالية مقياساً للوقوف على الأحداث البيئية ، وجهود الشركات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى. وهذا يجعلنا نتساءل عن أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتعظيم الاستفادة من التقارير المالية للشركات الصناعية المصرية؟ وللإجابة عن هذا التساؤل تم استعراض ماهية وأهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ، مدى اهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية المحاسبية بإصدار المعايير والنشرات الدورية الخاصة بالبيئة، مدى اهتمام الجهات الحكومية وغير الحكومية المصرية بإصدار التشريعات والقوانين الخاصة بحماية البيئة ، ثم استطلاع آراء معدي التقارير المالية في الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية ، وبعض متخذي القرارات من المستثمرين والبنوك ، حول دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتعظيم الاستفادة من التقارير المالية. وأوضحت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين كل من ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل ، وتعظيم القدرة التنافسية للشركة ذاتها ، كما توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين غياب كل من الإدراك البيئي لدى الأطراف المهمة ، ومحاولات الشركات تجنب الأضرار والخسائر الناجمة عن هذا الإفصاح.

مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة تطورات هائلة في تكنولوجيا التصنيع، وزيادة حدة المنافسة بين الشركات لتحقيق المزيد من الأرباح بغض النظر عما تسببه من مخاطر بيئية، إلا أن هذه التطورات قد أفرزت مجموعات اهتمت بالبيئة، ومثلت ضغوطاً على الشركات لتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة، وعلى الحكومات والمنظمات المهنية لإصدار التشريعات التي تحد من التلوث وتحافظ على البيئة. وأصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة ذات صلة أكبر بالشركات ، على اختلاف أشكالها وأهدافها ، لأن قضايا مثل تلوث البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جلية في أنحاء العالم أجمع. ويجري اتخاذ إجراءات على المستويين المحلي والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث. ونتيجة لذلك ، أصبح هناك اتجاه قوي الآن لدى الشركات ، لإطلاع المجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها وأهدافها البيئية ، والبرامج التي تنفذها ، والتكاليف والمنافع المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج ، والكشف عن المخاطر البيئية ، واتخاذ ترتيبات لدرئها.

وحيث أن المحاسبة المالية نظام للمعلومات فقد أصبح لزاماً على هذا النظام أن يتافق مع تلك المتغيرات البيئية لقياس آثار عمليات تلك الشركات على البيئة والإفصاح عنها لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة من تلك المعلومات، ولم يعد الإفصاح قاصراً على المعلومات المالية بل تعداده للإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية.

مشكلة البحث:

يعتبر الاهتمام بالبيئة واحداً من الاهتمامات الرئيسية التي يوليها العالم جانباً كبيراً من اهتمامه ، وتبين أهمية الحفاظ على البيئة نتيجة الضرر الكبير الذي لحق بالبيئة في الآونة الأخيرة ، مما أدى إلى اختلال التوازن البيئي في العالم بشكل عام. وعلى الرغم من أهمية التطورات الاقتصادية ، وتعظيم الأرباح الاقتصادية للشركات ، إلا أن هذا يجب إلا يكون على حساب البيئة ومقدراتها، إذ يجب أن تكون البيئة بكل أبعادها ضمن أولويات أي عمل تنموي، لتحقيق الانسجام بين البيئة والاقتصاد. فمما لا شك فيه أن الشركات التي تضر بالبيئة تخل من جانبها بالعقد الاجتماعي بينها وبين المجتمع الذي أمدتها بالموارد المادية والبشرية الالزامـة لأداء أنشطتها الاقتصادية، فوفقاً لنظرية العقد الاجتماعي، على إدارة الشركات أن تضع وتنفذ الخطط والسياسات الالزامـة للحفاظ على البيئة من التلوث حتى لا تحدث ضرراً بالماء أو الأرض أو الهواء من شأنه أن يؤذى أصحاب المصلحة في تلك الشركات الذين أموها بالموارد المادية والبشرية الالزامـة لأداء أنشطتها، بل يجب أن تساهم تلك الشركات في رفاهية المجتمع، وبالتالي يقع على عاتق مديرـي تلك الشركات الإفصاح عن المعلومات البيئية.

ويرى المهتمون بدراسة مفهوم وأهداف ومحددات الإفصاح عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، أنه بنهاية الثمانينات من القرن السابق ، تحول التركيز على القضايا الاجتماعية البيئية من مجرد الإفصاح عن معلومات تخص العاملين والقيمة المضافة إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية، سواء من خلال التقارير المالية السنوية، أو من خلال وسائل إفصاح أخرى. ولذلك يمكن القول أنه إذا نجحت المحاسبة في توصيل معلومات ملائمة وكافية عن مدى كفاءة الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية ، فضلاً عن كفاءة الأداء المالي والاقتصادي لها ، فسوف تسهم بلا شك في تعظيم القدرة التنافسية للوحدة ذاتها من ناحية ، وفي التأثير الهداف في سلوك متخذي القرارات من ناحية أخرى.

وتعد مشكلة التلوث البيئي من أكثر المشكلات البيئية خطورة في العالم ، وتعاني قطاعات المجتمع المصري بصفة عامة ، وقطاع الصناعة بصفة خاصة آثاراً غير مرغوب فيها جراء تلك المشكلة، مما يؤثر سلباً في حق الأجيال القادمة في التمتع ببيئة نظيفة. ويعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي مؤشراً هاماً ذو اتجاهين ، فهو يوضح ما إذا كانت الشركات المصرية مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة ، ويمثل لمستخدمي القوائم المالية مقياساً للوقوف على الأحداث البيئية ، وجهود الشركات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.

وعلى الرغم من صدور العديد من المعايير والإرشادات والتشريعات الحكومية من قبل المنظمات المهنية والجهات الحكومية فلا يوجد دليل على زيادة الشركات من مستوى الإفصاح عن الحد الإلزامي ، خصوصاً بعد إلزام الشركات المقيدة بالبورصة بإتباع معايير المحاسبة المصرية والمتسقة مع المعايير الدولية ابتداء من ٢٠٠٧/٧/١ م . وهذا يجعلنا نتساءل عن أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية للشركات الصناعية المصرية؟ . فإلي أي مدى تفصح الشركات عن أدائها البيئي، وما وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية ذوبي الاهتمام في الشركات في هذا الإفصاح؟ وبالتالي يمكن تحديد مشكلة البحث في محاولة الإجابة على الأسئلة البحثية التالية؟

- ١- ما هو المقصود بالإفصاح عن الأداء البيئي؟ وما هي عناصره؟
- ٢- ما مدى اهتمام المنظمات المهنية الدولية والمحليه والجهات الحكومية بالإفصاح عن الأداء البيئي؟
- ٣- ما هو أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على متخذي القرارات من المستثمرين والبنوك؟

٤- هل يؤثر الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية؟

أهداف البحث:

- يهدف البحث إلى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية للشركات الصناعية المصرية، وذلك من خلال دراسة العناصر التالية:
- ماهية وأهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
 - مدى اهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية المحاسبية بإصدار المعايير والنشرات الدورية الخاصة بالأمور البيئية.
 - مدى اهتمام الجهات الحكومية وغير الحكومية المصرية بإصدار التشريعات والقوانين الخاصة بحماية البيئة ، والحد من أضرار التلوث البيئي.
 - استطلاع آراء معدى التقارير المالية في الشركات الصناعية المصرية المدرجة في البورصة المصرية، وبعض متذبذبي القرارات من المستثمرين والبنوك، حول أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية.

أهمية البحث:

يتناول البحث موضوع من الموضوعات التي لاقت اهتماماً كبيراً سواء على المستوى الدولي أو المحلي، فعلى المستوى الدولي أقيمت الهيئات والأجهزة الدولية لحماية البيئة وعقدت الكثير من المؤتمرات الهدافلة إلى حماية البيئة من التلوث. وتتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع ذاته في العديد من الجوانب ، منها اهتمام الحكومات وأفراد المجتمعات التي تتواجد بها الشركات والمصانع التي تحدث تلوثاً للبيئة ، ومطالبهم بضرورة المحافظة عليها ، والوصول إلى مستويات معينة من الجودة في الهواء والماء والتربة ، هذا إلى جانب اهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية بإصدار المعايير والنشرات الخاصة بالأمور البيئية ، والتي تساعده على إضفاء المصداقية على المعلومات البيئية التي يجب أن تفصح عنها الوحدات الاقتصادية. ويأتي هذا البحث ليساهم في توضيح أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية المصرية المدرجة في البورصة المصرية، على ترشيد القرارات، وتحسين جودة التقارير المالية.

منهج البحث:

المنهج المستخدم في البحث هو المنهج الإيجابي الذي يعتمد على التحليل النظري والدراسة الميدانية :

١- التحليل النظري.

من خلال الاطلاع على أهم الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بموضوع البحث ، والإصدارات المحاسبية المتعلقة بالأمور البيئية ، وأهم التشريعات والقوانين المصرية الخاصة بالبيئة، للوقوف على مفهوم وأثر الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئي بعرض الوصول إلى فرض إيجابية تتنبأ بشكل العلاقة بين الإفصاح المحاسبى واتخاذ القرارات وجودة التقارير المالية.

٢- الدراسة الميدانية.

بهدف تأكيد أو رفض الفرضيات الإيجابية التي أسفرت عنها الدراسة الميدانية وتقديم التفسيرات المنطقية لذلك ، من خلال استطلاع آراء عينة من معدى التقارير المالية في الشركات الصناعية المصرية المدرجة بالبورصة ، ومتخذي القرارات من الوسطاء الماليين والبنوك ، حول أثر الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئي لهذه الشركات ضمن تقاريرها المالية على ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير ، ومحاولة الوقوف على الأسباب التي تحول بين التقارير المالية لهذه الشركات ، وبين هذا النوع من الإفصاح.

خطة البحث:

مراجعة لأهمية البحث، وتحقيقاً لأهدافه وفروضه، يتناول البحث النقاط التالية:

- ١- ماهية وأهمية الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئي.
- ٢- الدراسات السابقة.
- ٣- دور المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية في إصدار المعايير المتعلقة بالإفصاح البيئي .
- ٤- دور التشريعات القانونية ومعايير المحاسبة المصرية الخاصة بحماية البيئة.
- ٥- الدراسة الميدانية.
- ٦- النتائج والتوصيات.

١- ماهية وأهمية الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئي:

تعرف التكاليف البيئية بأنها " التكاليف التي تتعلق بالتدور الفعلى أو المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناتج عن الأنشطة الاقتصادية".(UN, 1993, p. 91) ، وتعرف محاسبة التكاليف البيئية على أنها تحديد وقياس تكاليف الأنشطة واللوازم البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع

قرارات الإدارة البيئية، بهدف محاولة تخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة. (US, EPA, 1995, p. 2) ، كما عرفت محاسبة التكاليف البيئية على أنها "تعيين وتمييز وقياس أو وصف وإشراك التكفة البيئية في قرارات الأعمال" (US, EPA, 1997, p.7). وتخالف التكاليف البيئية باختلاف التشريعات البيئية، وحجم المنشآت وأساليب السيطرة على التلوث، ومستويات التلوث المستهدفة. وقد أخذت القوانين بعين الاعتبار معالجة الأضرار البيئية الماضية والانبعاثات الحالية والصيانة والنفايات الخطرة ، وقد تطلب هذه المسؤوليات القانونية من الأطراف المسئولة دفع تكفة إزالة أثر التلوث والإصلاح البيئي ، وأصبحت هناك حقيقة واضحة هي أن التكفة البيئية تمثل جزء من تكفة التشغيل، وبالتالي فإن المعلومات المتعلقة بالتكفة البيئية أصبحت معلومات هامة شأنها شأن كل المعلومات الأخرى سواء في تحديد تكفة المنتج أو في اتخاذ القرارات.

ويرتبط تزايده أهمية الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية ، من التركيز على حماية مصالح المالك إلى التركيز على دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة. وبالرغم من اهتمام العديد من الأطراف بموضوع الإفصاح المحاسبى ، إلا أن المشكلة تكمن في تعدد وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح ، لاختلاف مصالح الأطراف المهمة، فنظرة إدارة المنشأة قد لا تلتقي مع نظرة مراجعى الحسابات، ولا مع وجهات نظر مستخدمي المعلومات ، لذا يصبح من الصعب توفير مفهوم عام موحد للإفصاح يضمن مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال . إلا أنه من الممكن أن يرتبط معيار الإفصاح المناسب بالواقع ليحقق الإفصاح الواقعي ، بمعنى أن تقصح التقارير المالية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة ، وتحقق مصالح الأطراف المستفيدة منها. وبالتطبيق على المعلومات البيئية نجدها جزءاً من المعلومات الضرورية التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية، وتعتبر الأنشطة البيئية عنصراً من العناصر الجوهرية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية.

وفي هذا الصدد أشار (أبو المكارم، ٢٠٠٢م) إلى أن التطور التاريخي كشف عن ظهور ثلاثة مفاهيم للإفصاح على مدى ثلات مراحل هي: الإفصاح الكافي، والإفصاح العادل، ثم الإفصاح الشامل. ويفترض الإفصاح الكافي أدنى قدر من المعلومات الواجب الإفصاح عنها والذي يتواافق مع جعل القوائم المالية غير مضللة، بينما ينطوي مفهوم الإفصاح العادل على هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع مستخدمي القوائم المالية، أما الإفصاح الشامل ينطوي على عرض جميع المعلومات الملائمة. وقد رأى إمكانية الاستغناء عن المفاهيم الثلاثة بمفهوم واحد هو الإفصاح الفعال

باعتبار أن الفاعلية تستهدف تحقيق أهداف محددة، بينما فقدت المفاهيم الثلاثة مضمونها لعدم وجود منطق عملي يقيم حدودها ويمكن من استيعابها. وقد أشار أحد الباحثين (الرحيلي، ٢٠٠٥م) إلى أن الإفصاح بصفة عامة يمكن أن يكون إلزامياً أو طوعياً "اختيارياً" فالإفصاح الإلزامي هو ذلك الإفصاح الذي يتم بناء على مقتضيات معايير المحاسبة الصادرة عن المنظمات المهنية والتي تلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي التقارير المالية، بالإضافة إلى ما تتطلبه الهيئات ذات العلاقة كهيئة سوق المال والتي تلزم الشركات المصدرة للأسهم بتوفير حد أدنى من المعلومات للمستثمرين. أما الإفصاح اختياري فهو ذلك الإفصاح الذي يتم من قبل الشركة بهدف إبراز دورها تجاه المجتمع المحيط بها.

ويعرف البعض Tilt,2008, Rankin and Tobin, 2002 ; Cormier and Magnan, 2003 الإفصاح البيئي بأنه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل" ، وأشارت هذه الدراسات إلى تزايد عدد الشركات التي تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية ، لتحقيق رغبات المستثمرين وبأقى الأطراف المستفيدة ، ودليل ذلك الزيادة في محتوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من مجرد فقرة في التقرير السنوي إلى إعداد تقارير بيئية مستقلة بذاتها ، تنشرها الشركات على موقعها على الإنترنت ، أو في شكل ورقي مطبوع .

ومما سبق يرى الباحث أن مفهوم الإفصاح الكافي يتسم مع مفهوم الإفصاح الإجباري حيث أن كلاهما يستهدف توفير الحد الأدنى من المعلومات التي يجعل التقارير المالية غير مضللة. بينما يتضمن مفهوم الإفصاح الكامل كل من الإفصاح الإجباري والإفصاح اختياري، حيث يتضمن الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الأهمية للأطراف أصحاب المصلحة والتي من شأنها تدعيم اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية.

وفيما يتعلق بطبيعة المعلومات البيئية فإنها إما أن تكون معلومات وصفية، أو معلومات كمية والتي تشير إلى مقاييس بيئية مثل مستوى الإنبعاثات، أو معلومات مالية يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية. ويعد الإفصاح الوصفي عن المعلومات البيئية أكثر انتشاراً في الممارسة العملية من الإفصاح المالي أو الكمي. وأكدت دراسات عديدة (Deegan, Rankin, 2002, and Michaela, 1997) على قيمة وأهمية المعلومات البيئية لتخاذلي القرارات ، حيث رأت أن مستخدمي التقارير المالية يعتقدون أن المعلومات البيئية هامة لاتخاذ قراراتهم ، وأنهم يبحثون عنها في التقارير السنوية للشركات، وإن كانوا يضعونها في الترتيب بعد المعلومات المالية من حيث الأهمية.

يخلص البحث في هذه النقطة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي هو الأسلوب أو الأداة التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المستفيدة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية ، وانعكاسات ذلك على البيانات المالية ، على أن يتحقق ذلك عن طريق القوائم المالية أو التقارير الملحة بها. ولعل أبرز الأنشطة التي لها آثار مباشرة على البيئة، وتحقق للمجتمع منافع اجتماعية تتمثل في أنشطة خاصة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها الطبيعية، أنشطة خاصة بحماية المستهلك، وأنشطة أخرى خاصة بتنمية الموارد البشرية والمحافظة عليها. وأن موقع المعلومة البيئية يتناسب مع طبيعتها، فالمعلومة البيئية المالية تدرج بصلب القوائم المالية طالما أمكن تقديرها بطريقة معقولة، وأن الأحداث تشير إلى إمكانية تتحققها، أما المعلومة البيئية الكمية فتدرج إما بتقرير كمي بيئي مرفق بالقوائم المالية إذا كانت ذات أهمية نسبية عالية، أو ضمن ملحوظة مرفقة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، أما المعلومات الوصفية فاما أن تدرج بتقرير مجلس الإدارة أو ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية في شكل ملحوظة.

ورغم أهمية الإفصاح والتقرير عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية ، إلا أن النظم المحاسبية في كثير من هذه الوحدات لا تقدم معلومات أو تقارير عن الأداء البيئي لها، ومبرراتها في ذلك أن كثير من المعلومات البيئية غير مدرجة في خريطة الحسابات ، كما أن الإدارة لا تولي اهتماماً للإفصاح عن معلومات الأداء البيئي لعدم وجود إلزام بالإفصاح البيئي في التقارير المالية حتى الآن ، هذا بالإضافة لصعوبة القياس المالي لكثير من أنشطة الأداء البيئي ، وغياب البعد البيئي في تقييم أداء الوحدة. (فليح ، ٢٠٠٢).

وبتحليل هذه الحجج والمبررات، يمكن القول بأنه لم يعد هناك مجالاً أو مبرراً أمام إدارات المنشآت للتخلّي عن مهامهم ودورهم في الإفصاح والتقرير عن المعلومات البيئية، وذلك للأسباب التالية:

- ١- تعتبر رقابة الأداء البيئي للمنشأة مسؤولية كل الإدارات بما فيها الإدارة المالية.
- ٢- إمكانية إخضاع معظم عنصر تكاليف النشاط البيئي للقياس المالي وبصورة دقيقة.
- ٣- طبيعة المحاسبة كعلم اجتماعي تحتم عليها التوافق والتكيف مع كل الظروف والمستجدات، بحيث لا تكون في معزل عنها ، و خاصة فيما يتعلق بالبيئة.
- ٤- أن غالبية أنشطة الأداء البيئي لها جوانب مالية ومحاسبية تتعكس آثارها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم والتقارير المالية للوحدات الاقتصادية، ومن ثم على قرارات الأطراف المهمة.

٥- أهمية الاعتماد على تقارير الأداء البيئي للمنشأة كأدوات تستخدمها الإدارة في التخطيط والرقابة وتقدير الأداء، بما يدعم برامجها تجاه الأداء البيئي في الأجل الطويل.

٦- يؤدي عدم الإفصاح عن الأداء البيئي، وبرامج التحسين والتطوير المستمر في هذا المجال للأطراف المهمة ، خاصة الخارجية منها ، إلى آثار سلبية على سمعة المنشأة والمركز التنافسي لها في سوق المال ، مما ينعكس على قرارات المستثمرين ، وهذا يتعارض مع القواعد المتعارف عليها بشأن الإفصاح عن كل ما له تأثير على قيمة المنشأة.

٧- ضرورة اضطلاع المحاسبين بدورهم المأمول في مجال الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي، وما يرتبط به من تكاليف ومنافع.

وتؤكدأً لذلك، فقد أشارت العديد من الدراسات (Deegan, 2002, Chatterjee& Zaman, 2008) إلى أن الأسباب الأساسية لإعداد التقارير البيئية من قبل الشركات تتمثل في الآتي:

- أن هذه التقارير أصبحت مطلباً قانونياً من بعض الشركات التي تستخدم مواد وعمليات ومنتجات ذات آثار بيئية سلبية.

- اكتساب هذه التقارير المشروعية في نظر الجمهور، لأن هذه التقارير تشير إشارة واضحة إلى الاهتمامات البيئية للشركة.

- تساهم هذه التقارير في تحسين السمعة البيئية، بما يحافظ على دعم حملة الأسهم، لاستمرار الإدارة في سياساتها، هذا علاوة على إمكانية تحويل هذا الاهتمام البيئي إلى عامل من عوامل تحسين الميزة التنافسية للشركة.

٢- الدراسات السابقة :

اهتمت العديد من الدراسات بالإفصاح البيئي، ورغم عدم اتفاق تلك الدراسات على نوعية وكمية المعلومات البيئية بالتقارير المالية إلا أن هناك العديد من العناصر المشتركة بين هذه الدراسات، والتي ساهمت في إثراء الأدب المحاسبي فيما يتعلق بالإفصاح البيئي، وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات.

١/٢: الدراسات العربية:

- دراسة (نصر، ١٩٩٦م)

استهدفت هذه الدراسة دراسة اثر الإفصاح المحاسبي عن أداء الشركات التي تتداول أسهمها بالبورصة المصرية في مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متذبذبي قرار الاستثمار في أسهم هذه

الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى عدم وجود إفصاح مناسب في هذا المجال، وأنه كلما زاد احتمال مواجهة الشركات لتشريعات تمنع أو تحد من تلوث البيئة كلما زاد احتمال مواجهة الشركات للتلوث إن وجد أو كان محتملاً، وكلما زاد إفصاح تلك الشركات عن أدائها في هذا المجال، وزاد إدراك متذبذبي قرار الاستثمار في الأسهم لأهمية المعلومات التي يوفرها هذا النوع من الإفصاح. كما أشارت الدراسة أنه كلما زادت قوة حملة الأسهم وتوسعت الملكية الخاصة وكلما زاد حجم الشركة كلما زاد استعداد الإدارة للإفصاح عن أداء الشركات في مجال مكافحة التلوث، أيضاً كلما زاد عائد السهم والعائد التشغيلي على وجه الخصوص كلما زاد استعداد الإدارة للإفصاح البيئي، بينما لا تؤثر درجة الرفع المالي والتدفقات النقدية وهامش الربح جوهرياً على هذا الاستعداد.

- دراسة (شهاب ، ٢٠٠١ م)

استهدفت الدراسة وضع تصور هيكلي لنموذج أو معيار محاسبي لتوثيق الإفصاح البيئي في منشآت الأعمال المصرية بما يضمن تحقيق الالكمال في المعلومات المحاسبية المنشورة، وتقديم معلومات بيئية لكل الجهات المهمة بالبيئة داخل المجتمع المحلي والدولي، وإيجاد سوق للمعلومات البيئية. وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من خمسة من الشركات العاملة في صناعة الأسمنت والمقيدة بالبورصة المصرية، وذلك باستخدام أسلوب تحليل المحتوى للتقارير السنوية لعينة الدراسة خلال السنوات ١٩٩٨ - ٢٠٠٠ م. وقد خلصت الدراسة إلى عدم توافر نظام ملائم للمعلومات البيئية على المستوى المحلي سواء من حيث الكم أو الشكل الملائم، وعدم توافر المهارات الالزامية لمراجعة الأداء البيئي، وإلي قصور الجوانب البيئية في المعايير المصرية.

- دراسة (الحيالي، ٢٠٠٢ م)

هدفت الدراسة إلى تحديد التكلفة الاجتماعية بشكل عام ، وتكلفة تلوث البيئة بشكل خاص، مع اقتراح أسلوب لقياس تكلفة الأصول الخاصة بالحد من التلوث ، ومحاولة وضع طريقة محاسبية لقياس المصروفات التي تنفقها الوحدة الاقتصادية لإزالة آثار التلوث البيئي ، بالإضافة إلى تطوير مفهوم الإفصاح المناسب ومعياره الدولي ، بما يتناسب والأنشطة الاجتماعية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية للحد من التلوث ، وبيان أثره على القوائم والتقارير المالية. وقدمت الدراسة بعض الحلول المتعلقة بوضع مفهوم محدد للتكلفة الاجتماعية للتلوث البيئة، واقتراح أسلوب لقياس تكلفة الأصول الخاصة بالحد من التلوث ، وقياس مصروفاته، بالإضافة إلى إمكانية تطوير مفهوم الإفصاح ومعياره

الدولي ليشمل الإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث ، ليتاح أمام الأطراف المستفيدة من عملية الحد من التلوث استخدامه في أغراض الرقابة والتقييم في هذا المجال.

- دراسة (فليح، ٢٠٠٢ م)

تناولت الدراسة بيان دور وأهمية حصر وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي في ترشيد قرارات الاستثمار في برامج ونظم الإدارة البيئية. واشتملت الدراسة مداخل لتحليل وتحميل المحاسبة عن التكاليف البيئية، وتقدير أداء المنشأة والتقرير عن تكاليف الأداء البيئي. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن حصر وقياس دراسة سلوك عناصر تكاليف الأداء البيئي بصورة صحيحة يحقق عديد من المنافع منها البيئي زيادة كفاءة استخدام عناصر مدخلات النشاط ، القياس والتحميل الصحيح لتكاليف الأداء البيئي على الأنشطة والمنتجات ، ترشيد كثير من القرارات ، رقابة وتحميل تكاليف الأداء البيئي ، مما يخفض دوره من التكاليف الكلية للمنشأة ، بالإضافة إلى التقويم الصحيح للمشروعات الاستثمارية الجديدة. كما يحقق التقرير الهدف عن تكاليف الأداء البيئي عديد من المنافع منها مساعدة إدارة المنشأة في رقابة برامج تحسين وتطوير الأداء البيئي ، وقياس مدى التقدم في هذا المجال.

- دراسة (كامل، ٢٠٠٤ م)

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

- دراسة (أبو العزم، ٢٠٠٥ م)

استهدفت الدراسة إلى بيان أسباب عدم الإفصاح البيئي الملائم في التقارير المالية للشركات المصرية ، والوقوف على واقع الإفصاح البيئي في هذه الشركات. واعتمدت الدراسة على استقصاء آراء عينة من معدى التقارير المالية في الشركات المصرية المسجلة في سوق المال، وعينة أخرى

من المستفيدين من أعضاء الجمعية المصرية للأوراق المالية، بشأن مدى موافقتهم على قائمة استقصاء تضم (٤٥) سبباً من الأسباب المحتملة لعدم الإفصاح البيئي. وقد اتفقت آراء العينتين بالموافقة على (١٥) سبباً، يتعلق ثلاثة منها بعدم وجود إزام بالإفصاح البيئي، وبسبعين بنقص الوعي العام بالقضايا البيئية، وواحد بتجنب الخسائر التي قد تلحق بالشركة، وأربعة بغياب البعد البيئي في تقييم نجاح الشركة.

٢/٢: الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Solomon and Lewies , 2002)

هدفت الدراسة إلى معرفة أسباب إفصاح الشركات البريطانية عن المعلومات البيئية ، وتعرضها للمخاطر المختلفة ، بالرغم من أن الإفصاح البيئي اختيارياً. وعلى الجانب الآخر لماذا تفشل الشركات في الإفصاح الملائم عن المعلومات البيئية استجابة للشعور المتزايد بأهمية الحفاظ على البيئة ، ولتحقيق ذلك فقد تم الحصول على آراء عينة من معدى ومستخدمي التقارير المالية ، بشأن درجة موافقتهم على مفردات قائمة من الدوافع والمعوقات المحتملة للإفصاح البيئي ، وتوصلت النتائج إلى أن هناك اتفاق على الدوافع مثل الإذعان للنظم والقوانين ، وقبول التغيرات في أخلاق وثقافة المجتمع، وتلبية الطلب على المعلومات البيئية. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة هامة مفادها أن الزيادة الملحوظة في الإفصاح البيئي خلال الفترة الأخيرة في بريطانيا لم ترقى إلى المستوى المطلوب، وأن هذا النوع من الإفصاح يعني عديداً من حالات عدم الملائمة، خاصة في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

- دراسة (Deegan et al , 2002)

استهدفت الدراسة إلى معرفة مستوى الإفصاح البيئي في التقارير السنوية لكبرى الشركات في أستراليا من أوائل الثمانينيات إلى أواخر التسعينيات ، وما إذا كان الإفصاح البيئي هو استجابة لتوقعات المجتمع. واعتمدت الدراسة على التغطية الصحفية كمقياس لمعرفة اتجاهات المجتمع، وأسلوب تحليل المحتوى لقياس كل من الاهتمامات الصحفية والإفصاح البيئي في التقارير السنوية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك ارتفاع في مستوى المعلومات البيئية المفصح عنها في التقارير السنوية، خاصة الإيجابية منها، كما أن القضايا البيئية التي حصلت على اهتمام صحفى أكبر حصلت على مساحة أكبر من الإفصاح في التقارير السنوية.

- دراسة (Berthelot et al, 2003)

استهدفت الدراسة تقديم بعض الأسس المفاهيمية للإفصاح البيئي، ومراجعة الأدلة الميدانية بهذا الشأن، وذلك من خلال تحليل مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت الإفصاح البيئي سواء الإلزامي أو الاختياري. وقد أشارت الدراسة إلى أن الإفصاح البيئي يشتمل على العناصر التالية، النفقات الجارية والماضية، تكاليف تشغيل المعدات وإمكانية الرقابة على التلوث البيئي، تكاليف تنظيف الموقع وإزالة التلوث، تكاليف الدعاوى القضائية الحالية والمحتملة الناتجة عن التلوث، تكاليف التخلص من النفايات الصلبة والغازية والسائلة. وخلصت الدراسة إلى أن المستثمرين يأخذون في اعتبارهم الإفصاح الاختياري عن المعلومات البيئية والتي يمكن الحصول عليها من مصادر خارجية، وأن هذه المعلومات لها تأثير على القيمة السوقية للمنشأة، وذلك بجانب الإفصاح الإلزامي الذي لا يفي بمتطلباتهم. كما خلصت الدراسة إلى تشكيك بعض الدراسات السابقة في مصداقية المعلومات المفصح عنها اختيارياً، وإلى اختلاف كم المعلومات البيئية من شركة إلى أخرى.

- دراسة (Cormier et al, 2004)

سعت الدراسة إلى التوصل إلى نموذج لصياغة العلاقات بين الأطراف المستفيدة والإدارة ، لإدراك الإدارة تأثير كل طرف ، وعلاقة ذلك بقرارها بالإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية ، وتم اختبار النموذج على عينة من مسئولي البيئة في أمريكا وأوروبا لعدد من الشركات الدولية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مسئولي البيئة بشركات العينة يدركون اختلاف اهتمامات الأطراف المستفيدة ، ولديهم القدرة على تقييم اهتمام كل طرف ، كما أن هناك علاقة قوية بين إدراك الإدارة لاهتمامات هذه الأطراف وبين كيفية استجابة الإدارة لتوقعاتهم بالإفصاح الفعلي عن المعلومات البيئية في التقارير المالية.

- دراسة (Mitchell et al, 2004)

استهدفت تلك الدراسة فحص ما إذا كانت ممارسات التقرير البيئي الاختياري تقدم معلومات كافية عن الأداء البيئي، وفحص العلاقة بين الأداء البيئي السيئ والإفصاح البيئي الاختياري وذلك من خلال فحص عينة من التقارير السنوية لشركات استرالية مقيدة بالبورصة الأسترالية خلال الفترة من عام ١٩٩٤ إلى عام ١٩٩٨م. وقد تم تحديد الأداء البيئي السيئ للشركات على أساس خصوصيتها لدعوى قانونية من خلال قانون حماية البيئة الأسترالي. وخلصت الدراسة إلى أن الغالبية العظمى من الإفصاحات البيئية ذات طبيعة شمولية وإيجابية ونادرًا ما يتم الإفصاح عن معلومات سلبية بخصوص الأداء البيئي، وأن الجزء الأقل من الإفصاحات البيئية يتم التقرير عنه بتقرير مجلس

الإدارة، وأن معظم الإفصاحات البيئية تقع بقسم مراجعة العمليات، وأن الشركات التي تخضع للمقاضاة من خلال وكالة حماية البيئة الاسترالية لديها مستوى منخفض من الإفصاح المتعلق بذلك الدعاوى القضائية. كما خلصت الدراسة إلى أن الإفصاح البيئي الاختياري في شكله الحالي ما هو إلا وسيلة لإرسال المديرين رسالة صحيحة للأطراف الماليين أصحاب المصلحة.

- دراسة (Stanwik and Sarah, 2006)

استهدفت الدراسة اختبار ممارسات الإفصاح البيئي للشركات اليابانية بالتقارير السنوية لعينة مكونة من ثلاثة شركات تتبع ثلاثة عشر قطاعاً مختلفاً، وذلك من منظور اتجاهي (مقارنة بين عامين) لتحديد ما إذا كانت تلك الشركات ذات استجابة بيئية عبر الوقت أم لا؟ وقد تناولت الدراسة السياسات البيئية، والالتزام البيئي والخطط البيئية، والتكنولوجيا البيئية، وعمليات الإنتاج ونوعية المواد المستخدمة، وإعادة استخدام النفايات، والرقابة على التلوث وغيرها من عناصر الإفصاح البيئي الاختياري. وقد خلصت الدراسة إلى أن جميع الشركات كان لديها فلسفة أو رسالة بيئية، وازدياد مستوى الإفصاح البيئي لشركات العينة بمرور الوقت، خاصة في مجال الشهادات البيئية، والرقابة على التلوث، وأنظمة الإدارة البيئية، والحوافز البيئية، وقضايا التنمية المستدامة، والتشريعات والقوانين البيئية.

وباستعراض الدراسات السابقة يلاحظ أنها طبقت في بيئات مختلفة مثل أمريكا الشمالية وأستراليا وأوروبا وبعض الدول العربية كمصر والأردن ، وأوصت معظم الدراسات إلى أن الإفصاح البيئي في التقارير السنوية للشركات يعاني من قصور وضعف شديدين ، وأنه لم يرقى بعد إلى المستوى المطلوب ، خاصة في البيئة العربية التي يكاد يكون الإفصاح البيئي معذوماً فيها ، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب منها غياب الثقافة البيئية لدى أفراد المجتمع ، والتمثلة في غياب الوعي العام بالقضايا البيئية ، والدليل على ذلك غياب ردود أفعال الأطراف المهتمة تجاه الآثار البيئية السلبية للشركات ، عدم تبني منظمات غير حكومية لقضايا البيئة بفعالية، افتقار إدارات الشركات بعدم جدوى الإفصاح البيئي ، وتأثيره في إدراك الأطراف المهمة ، وعدم وجود ضغوط سياسية على الشركات لتفصح عن أدائها البيئي سواء من جانب الأجهزة الحكومية أو هيئات سوق المال والأوراق المالية.

كما يلاحظ على الدراسات السابقة أنها لم تتفق فيما بينها على عناصر المعلومات البيئية ولكن وجدت عناصر مشتركة بينها، ويعزي الباحث سبب هذا الاختلاف إلى اختلاف أهداف تلك الدراسات فبعضها انصب هدفها الرئيسي على حصر عناصر المعلومات البيئية بهدف التحقق من

كمية وجودة المعلومات البيئية، وبعضها استهدف اشتقاق مؤشر للإفصاح البيئي. ومن ناحية أخرى اعتمدت العديد من الدراسات السابقة على أسلوب تحليل محتوى القوائم المالية وما يلزمها من مشاكل تبرز حيال تطبيقه على عينة ضئيلة من الشركات. وبالتالي فإن اختلاف طبيعة مكونات المؤشرات أو المقاييس يؤدي إلى اختلاف النتائج، فالمؤشرات التي يتم من خلالها القياس بعدد الكلمات تسمح للحكم الشخصي بقياس كمية وجودة الإفصاح مما يؤثر على موضوعية القياس، كما أن المؤشرات الوصفية تعجز أن تؤدي دورها القياسي في حال التعبير عن البيانات البيئية في شكل جداول أو رسومات إحصائية أو كمية.

٣- جهود المنظمات المهنية في مجال الإفصاح البيئي:

لقد أدى ازدياد الأحداث البيئية في السنوات الأخيرة إلى زيادةوعي واهتمام المجتمع بالمحافظة على البيئة، وخاصة دور الشركات ومسؤوليتها في هذا الصدد. ويلاحظ المتتبع لجهود المنظمات المهنية ازدياد اهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع، من خلال قيامها بالعديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على الإفصاح البيئي ويتضح ذلك كما يلي:

١/٣ : دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية:

لقد صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للشركات وإن لم يتم تناولها بصورة مباشرة في شكل معيار مستقل، حيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لم يتناول القياس والإفصاح المحاسبي للبنود البيئية بصورة مستقلة بل تداولها في سياق المعالجة المحاسبية والإفصاح عن البنود الاحتمالية ضمن المعيار رقم (٥) للإشارة عن احتمال حدوث خسارة احتمالية Contingent Loss يجب أن تكون متاحة عندما يتم إعلام الشركة عن وضعها كطرف محتمل مسؤولته Potentially Responsible Parties ، وعلى الرغم من ذلك قد يصعب تقدير الالتزام بطريقة معقولة. ولغرض تفسير المعيار رقم (٥) فقد أصدر了 FASB عدة تفسيرات منها التفسير رقم (٤) والخاص " بالمحاسبة عن الظروف الطارئة" والتفسير رقم (٣٩) والخاص بتسوية المبلغ المرتبط بعقود معينة. وقد انبثقت عن FASB مجموعة فرق عمل القضايا الطارئة Emerging Issues Task Force وقد قدمت هذه المجموعة العديد من الإصدارات منها الإصدار رقم ٨-٩٠ الخاص برسملة تكاليف معالجة التلوث البيئي، والإصدار رقم ٥-٩٣ الخاص بإرشادات المعالجة المحاسبية للعناصر البيئية.

وبالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بواسطة المعيار الأمريكي رقم (٥) فقد تطلب نشرة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية رقم 62 SEC staff Accounting Bulletin No. 62 "Accounting and Disclosures Relating to the Financial Instruments and Contingencies" ، ورأى مجلس مبادئ المحاسبة APB Opinion 20 الخاص بالتغييرات المحاسبية "Accounting Changes" ، وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA "Disclosure of Certain Significant Risks and Uncertainties" SOP 94-6 الإفصاح عن مخاطر هامة وحالات عدم تأكيد معينة SOP No. 96-1 والبيان 1 "Environmental Remediation Liabilities" FASB (2002) ، النشرات ١٤٣ ، ١٤٤ ، ١٤٥ بشأن المحاسبة عن التكاليف البيئية.

وبالمقارنة بين متطلبات الإفصاح البيئي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية يتضح وجود تباين بينهما، فوفقاً للمعيار رقم (٥) لمجلس معايير المحاسبة المالية إذا كانت الخسارة غير محتملة بدرجة كبيرة ولا يمكن تقديرها بشكل معقول فإنه يتم الإفصاح بملحوظة فقط ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وعلى الجانب المقابل يتم الإفصاح في سياق الالتزامات الشرطية الناتجة عن التلوث البيئي، وغالباً ما تكون هذه الالتزامات ناتجة عن الخروج عن القوانين المنظمة للبيئة فيما يتعلق بتلوث الهواء والماء أو التربة، والنفايات الخطرة. بينما جاءت متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية متضمنة عدم الحاجة إلى الإفصاح إذا قررت الإدارة احتمال عدم وقوع الالتزام. أما إذا كانت الإدارة لا تستطيع ذلك يكون الإفصاح مطلوباً، ويجب على الإدارة تقييم آثار ذلك بشكل موضوعي بافتراض وقوع حدث أو التزام غير مؤكد (السقا، ١٩٩٩). ويتبين مما تقدم أن هذا التباين بشأن الإفصاحات البيئية المطلوبة يرجع إلى المستوى الاحتمالي لوقوع الخسارة، حيث تبني مجلس معايير المحاسبة المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة كبيرة، بينما تبني هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكناً بدرجة معقولة.

٢/٣: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

أصدرت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية أطلقت عليها "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" ، والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي رقم (١) بعنوان "عرض البيانات المالية" ، والذي نص في فقرته التاسعة على "تقديم العديد من المنشآت خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة ، وذلك بشكل

خاص في الصناعات، حيث تكون العوامل البيئية هامة، ويشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية ، إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية". كما أضاف المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) تحت عنوان "الممتلكات والمصانع والمعدات" في فقرته الثالثة عشر أنه "يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة ، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات ، وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات ، إلا أنه يمكن أن يكون ضروريًا للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى ، وهنا يعتبر الحصول على هذه الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للاعتراف به (كأصل) كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو تم تملكها ، فعلى سبيل المثال، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، ولذا تعالج "وسائل المناولة" كأصل إلى الحد القابل للاسترداد ، لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية".

٣/٣ : دور الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

ورد في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام ٢٠٠٤ م ضمن إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي مجموعة من معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالأمور البيئية. ومن هذه المعايير، معيار المراجعة الدولي رقم (٢٥٠) بعنوان "مراجعة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية". وجاء في محتويات المعيار أنه "عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ، وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائجها ، يجب على المراجع أن يدرك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية" (نص الفقرة الثانية) ، كما جاء في الفقرة الخامسة من المعيار أنه "تختلف علاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية اختلافاً كبيراً ، حيث تحدد بعض منها شكل ومضمون البيانات المالية للمنشأة ، أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يجب أن يتم ، بينما توجب القوانين والأنظمة الأخرى على الإدارة الالتزام بها، أو تضع الشروط التي يسمح بموجبها للمنشأة بإدارة عملها ، فهناك منشآت مشمولة بالقوانين والأنظمة التي لها علاقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام ، مثل (المنشآت المتعلقة بالسلامة والصحة البيئية) ، وإن عدم الالتزام بمثل هذه القوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والتعويضات وقد تصل إلى حد التوقف عن النشاط كلياً. وذكرت الفقرة (١٤) أنه "يطلب من المراجع على وجه الخصوص ، وكجزء من عملية مراجعة البيانات المالية ، التقرير بما إذا كانت المنشأة تلتزم بنص

فقرات القوانين والأنظمة" ، وفي حالة عدم الالتزام ، على المراجع ، وبأسرع وقت ممكن إبلاغ لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك بالشكل المناسب.

وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (١٠١٠) بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية" متضمناً مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالأمور البيئية، والتي توضحها الفقرات التالية:

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

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

٣- نصت الفقرة العاشرة على أنه "تحدد الأمور البيئية بالمبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها، عوائق خرق قوانين وأنظمة البيئة، وعواقب أضرار بيئية حدثت لآخرين".

٤- تتضمن الفقرة الحادية عشر أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية ، منها :-

- صدور قوانين وأنظمة بيئية تتطلب وقف أو تعطيل أصول معينة، ومن ثم شطب تكلفتها.

- الفشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، أو في التخلص من النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي، مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية.

- تت ked بعض المنشآت كالصناعات الاستخراجية أو الكيماوية ، أو شركات إدارة النفايات ، التزامات بيئية متنوعة كناتج عرضي مباشر من عملها الأساسي.

- التزامات بيئية تترجم عن مبادرات طوعية ، فعلى سبيل المثال قد تسبب منشأة ما تلوثاً في البيئة ، ومع عدم وجود إلزام قانوني فإنها تقرر معالجة هذا التلوث ، حفاظاً على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع.

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

٥- نصت الفقرة الثامنة والعشرون على "أن أحد إمكانيات المراجع للحصول على فهم لرقابة المنشأة على الأمور البيئية يكون بالإطلاع على تقرير للمنشأة عن الأداء البيئي، حيث يفصح هذا التقرير عن التزامات وسياسات المنشأة البيئية".

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

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

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

٤/٤: دور منظمة المعايير الدولية (ISO) :

تعمل منظمة المعايير الدولية (ISO) International Standards Organization منذ عام ١٩٩٣ م جاهدة على إعداد معايير دولية للإدارة البيئية، وتهدف تلك المعايير إلى التحسين المستمر لنظام الإدارة البيئية المزمع تطبيقه في أي شركة وأن يتم تطبيق تلك المعايير بطريقة اختيارية. وفي سبيل التحسين البيئي المستمر في نطاق عالمي أصدرت منظمة القياسات العالمية الأيزو (ISO) معاييرها (ISO 14000) وذلك بعد إصدارها لمعايير (ISO 9000) لإدارة الجودة الشاملة، وتسمح هذه المعايير للإدارة العليا بتقييم وتحسين الأداء البيئي. وتغطى معايير (ISO 14000) والتي صدرت ونشرت في سبتمبر ١٩٩٦ م ستة مجالات بيئية هي: نظم الإدارة البيئية، والمراجعة البيئية ، والملصقات البيئية، وتقدير الأداء البيئي ، ودورة حياة المنتج، والجوانب البيئية لمعايير المنتجات. ويلاحظ أن معايير (ISO 14000) قدمت أسلوب لمساعدة إدارة الشركات في إظهار التزامها بالحفاظ على البيئة، كما أن هذه المعايير تسمح للشركات بطريقة اختيارية بتوضيح مسؤوليتها تجاه البيئة وتخفيضها للحواجز الجغرافية والثقافية عند تبنيها لتلك المعايير. وقد أوضح كل من (Peter, and Sarah, 2006) أن معايير (ISO 14000) سوف تؤدي إلى: إزالة عوائق

التجارة، تعزيز التنساق والقدرة على التنبؤ، تحسين الأداء البيئي، تدعيم الشركات والمنظمات في توضيح التزاماتها البيئية، تدعيم الشركات والمنظمات في تحسين صورتها أمام المجتمع، توضيح مصداقية تقرير الأداء، جعل الثقافة الداخلية للشركة أكثر حساسية تجاه المسائل البيئية.

٤ : دور التشريعات القانونية ومعايير المحاسبة المصرية:

ألزمت المادة (٢٢) من القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ في شأن البيئة أصحاب المنشآت التي تخضع لنصوص هذا القانون بالاحتفاظ بسجل يبين تأثير نشاط الشركة على البيئة وقد عرضت اللائحة التنفيذية للقانون نموذج لهذا السجل يحتوى على البيانات التالية : الإنبعاثات الصادرة عنها أو التي تصرف منها، مواصفات المخرجات بعد عملية المعالجة وكفاءة وحدات المعالجة المستخدمة، إجراءات المتابعة والأمان البيئي المطبقة في المنشأة، الاختبارات والقياسات الدورية ونتائجها، المسئول المكلف بالمتابعة". ووفقاً للمادة (٢٢) من القانون: "إذا تبين وجود أي مخالفات يقوم الجهاز بإخبار الجهة الإدارية المختصة لتكليف صاحب المنشأة بتصحيح هذه المخالفات على وجه السرعة، فإذا لم يقم بذلك خلال ستين يوماً يكون للجهاز بالاتفاق مع الجهة الإدارية المختصة اتخاذ الإجراءات القانونية والقضائية الازمة لوقف النشاط المخالف والمطالبة بالتعويض المناسب لمعالجة الأضرار الناشئة عن هذه المخالفات". ويظهر من نص المادة الحسم القانوني إزاء المخالفات البيئية لكن القانون قيد سلطة جهاز شئون البيئة بالاتفاق مع الجهة الإدارية مما أضعف الحسم الظاهر بالنص. ووفقاً للمادة (٢٥) من القانون: "يضع جهاز شئون البيئة خطة للطوارئ لمواجهة الكوارث البيئية تستند بوجه خاص إلى ما يلي: جمع المعلومات المتوفرة محلياً ودولياً عن كيفية مواجهة الكوارث البيئية والتخفيف من الأضرار التي تنتج عنها. حصر الإمكانيات المتوفرة على المستوى المحلي والقومي والدولي وتحديد كيفية الاستعانة بها بطريقة تكفل سرعة مواجهة الكارثة". ويلاحظ أن القانون لم يطلب من الجهاز العمل على النشر الدوري لمصادر ومناطق التلوث والشركات المسئولة عنه والتكاليف المحتملة لإزالتها ليتبين للمجتمع وكافة الأطراف المهتمة مدى وفاء الشركات بمسؤوليتها البيئية ومدى إصلاحها عن ذلك.

كما نصت المادة رقم (٣٣) من اللائحة التنفيذية لقانون البيئة على أن الشركة التي ينتج عن نشاطها مخالفات خطيرة طبقاً لأحكام هذه اللائحة عليها الاحتفاظ بسجل لهذه المخالفات وكيفية التخلص منها والجهات المتعاقد معها لتسلم هذه المخالفات وذلك وفق البيانات التالية: اسم المنشأة وعنوانها، اسم المسئول عن تحرير السجل ووظيفته، الفترة الزمنية التي تغطيها البيانات الحالية، نوعية النشاط وطبيعة المواد الخام والإنتاج خلال المدة الزمنية المقابلة، التشريع الخاضع لها المنشأة، الاشتراطات

الخاصة الصادرة من جهاز شؤون البيئة للمنشأة، بيان بأنواع الانبعاثات ومعدلات صرفها وكيفية التصرف فيها، معدلات إجراء الاختبارات على كل نوع من الانبعاثات الصادرة عن المنشأة، المخرجات بعد عملية المعالجة، مدى كفاءة وسائل المعالجة، والجهات التعاقد معها لتسلم تلك المخلفات الخطرة، تاريخ توقيع المسئول. ويختص جهاز شؤون البيئة بمتابعة بيانات السجل للتأكد من مطابقتها للواقع. ويلاحظ أن النصوص السابقة لم تطلب نشر هذه البيانات أو الإفصاح عنها للأطراف المهمة بالمنشأة، والغرض من السجل المذكور تمكين الجهات الرقابية (جهاز شؤون البيئة) من متابعة تأثير نشاط المنشأة على البيئة، وبناء عليه لا يوجد إلزام قانوني بالإفصاح عن المعلومات البيئية للأطراف الخارجية.

وباستقراء معايير المحاسبة المصرية الصادرة بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦م، والتي تنسق مع المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، نجد أن الفقرة التاسعة من معيار المحاسبة المصري رقم (١) قد نصت على " بجانب القوائم المالية، من المفضل أن تقدم المنشآت معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التي تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم. ويتبعن توفير هذه المعلومات عندما يتبيّن للإدارة أهميتها لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية". ويلاحظ أن الفقرة التاسعة ترى أن إعداد التقارير البيئية أمراً مستحبّاً حسب ما تراه الإدارة. وبذلك يكون الإفصاح عن المعلومات البيئية اختيارياً حسب رغبة الإدارة.

كما نص معيار المحاسبة المصري رقم (٧) الخاص بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية والمقابل للمعيار الدولي رقم (١٠) تحت الفقرة الأولى منه، "أنه إذا واجهت الشركة أحداث تالية لتاريخ الميزانية تشير إلى أن فرض الاستمرار ليس مناسباً، فإن المعيار يتطلب من الشركة عدم إعداد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية، وبناء على المادة (١٨) الواردة باللائحة التنفيذية لقانون البيئة رقم (٤) لسنة ١٩٩٤م . فإن الشركة التي لم تلتزم بالمعايير الموضوعة لحماية البيئة، وأن أثار عدم الالتزام بتلك المعايير قد ظهرت خلال فترة إعداد القوائم المالية، فإن الشركة قد تواجه إجراءات العقق أو وقف النشاط أو المطالبة القضائية بالتعويضات المناسبة لمعالجة الأضرار الناتجة عن المخالفة، مما يعرضها لعدم الاستمرارية. أما إذا كانت الأحداث البيئية قد حدثت في تاريخ الميزانية فهذا يتطلب التعديل في القوائم المالية (فقرة ٣-أ)، أما إذا كانت الأحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية فيتطلب الإفصاح عنها فقط في القوائم المالية (فقرة ٣-ب). ووفقاً لنص الفقرة (١٩) من

المعيار رقم (٧)، لو أن الشركة خالفت القوانين البيئية في تاريخ الميزانية، وكانت المطالبة القضائية بتعويض مناسب لمعالجة الأضرار الناشئة قد توافرت المعلومات بخصوصها وذلك بعد تاريخ الميزانية، فإنه يجب على الشركة تحديث افصاحاتها التي تتعلق بها الحدث في ضوء تلك المعلومات. كما نصت الفقرة (٢٠) من المعيار رقم (٧) "إذا توافر دليل بعد تاريخ الميزانية على التزام محتمل كان قائماً في تاريخ الميزانية نتيجة مخالفة بيئية، فإن الشركة يجب عليها تحديث الإفصاح عن هذا الالتزام المحتمل وما إذا كان يستدعي تكوين مخصص أو تعديله طبقاً للمعيار رقم (٢٨).

كما تضمنت معايير المحاسبة المصرية المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٨) المقابل للمعيار الدولي رقم (٣٧) والذي يتناول المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة. حيث نصت الفقرة (١٩) على أن الالتزامات التي تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأية أحداث مستقبلية هي التي يتم الاعتراف بها كمخصصات، ومن أمثلة تلك الالتزامات الغرامات أو تكاليف تنظيف الأضرار غير القانونية للبيئة. كما نصت الفقرة (٢١) بخصوص نشأة الالتزام الحكمي والذي عرفه المعيار في الفقرة رقم (١٠) منه إنه إذا حدث ضرراً بيئياً فإنه لا يكون هناك التزام لإزالة الآثار المترتبة على ذلك، في حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئية سبباً لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة آثار الضرر أو عندما تعلن الشركة عن قبولها لمسؤوليتها عن إزالة هذا الضرر فيكون ذلك سبباً لنشأة التزام حكمي. وبالتالي فإن هذه الفقرة قد أوضحت أن إعلان الشركة عن قبولها لمسؤولية البيئة دون وجود التزام عليها يعني أنها أفصحت اختيارياً عن التزاماتها البيئية.

ويخلص البحث في هذه النقطة إلى أن المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية والمحلية راعت أهمية الأمور المتعلقة بالبيئة ، وأولتها اهتماماتها ، خاصة في الآونة الأخيرة، إلا أن الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية في الواقع العملي ، لم يرقى إلى المستوى المطلوب ، خاصة في بيئة الأعمال العربية. ويلاحظ أنه رغم إصدار القوانين والتشريعات لحماية البيئة إلا أنها تفتقر إلى نقطتين أساسيتين هما :

- ١- ضعف آلية التصدي ومنع المخالفات البيئية.
- ٢- عدم إلزام الوحدات الاقتصادية والمشروعات المسببة للتلوث البيئي بالنشر الدوري لمصادر ومناطق التلوث وأسبابه والتكاليف المحتملة لإزالته، لإعلام المجتمع وكل الأطراف المهمة بمدى وفاء هذه الوحدات بمسؤوليتها البيئية، ومدى إفصاحها عن ذلك.

ويرى الباحث أن مواجهة الاعتبارات والتعقيدات السابقة يتطلب تنسيقاً بين جهود المنظمات المهنية ومتطلباتها بشأن الإفصاح البيئي بحيث تنسق مع متطلبات الأجهزة المختصة بحماية البيئة واحتياجات مستخدمي التقارير المالية. وبالتالي فإن مهنة المحاسبة مطالبة بتوسيع الإفصاح في التقارير المالية في ظل تزايد اهتمامات أصحاب المصالح بالممارسات والسياسات البيئية للشركة لارتباطها بقرارات الاستثمار. فالافصاحات البيئية تحدد جزئياً ما إذا كانت الشركة مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر على مستقبل الشركة. كما أن مستخدمي التقارير المالية يجب أن يزودوا بمعلومات تتعلق باستراتيجيات الوفاء بالالتزامات البيئية وبكيفية المحاسبة عنها. ومن خلال استقراء الدراسات السابقة وجهود المنظمات المهنية الدولية وال محلية بشأن الإفصاح البيئي يمكن استخلاص النقاط التالية:

- يشتمل الإفصاح عن المعلومات البيئية على نوعان: النوع الأول تحدده المعايير والمتطلبات القانونية وهو ما يسمى بالإفصاح الإجباري، أما النوع الثاني فهو ما زاد عن الحد الإجباري والذي يطلق عليه الإفصاح الاختياري.
- يختلف موقع المعلومة البيئية حسب طبيعتها، فقد تدرج المعلومة البيئية في صلب القوائم المالية وذلك إذا أمكن قياسها بطريقة معقولة، أو تدرج ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كملحوظة، أو في تقرير مجلس الإدارة خاصة المعلومات البيئية الوصفية، وفي بعض الدول تعد تقارير بيئية منفصلة عن القوائم المالية.
- اتفقت معظم الدراسات السابقة سواء النظرية منها أو التطبيقية على أهمية المعلومات البيئية للأطراف ذات الصلة بالشركة من حيث مساعدتهم في تقييم مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية وما إذا كانت الشركة ستواجه غرامات بيئية محتملة مما قد يؤدي إلى تدهور المركز المالي للشركة. وكذلك دور المعلومات البيئية في تضييق فجوة التوقعات بين الإدارة والمستثمرين وأثرها على قيمة الشركة، وأيضاً أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، حيث اتضح أن الشركات التي تفصح بصورة أكبر عن معلوماتها البيئية تقلل من عدم تمايز المعلومات بين الإدارة والمستثمرين مما يؤدي إلى إقبال المستثمرين على الاستثمار في تلك الشركات وبالتالي تخفيض تكلفة رأس المال.
- تبين من الدراسة النظرية أن مستوى الإفصاح البيئي يتأثر بعدد من المحددات مثل حجم الشركة، طبيعة الصناعة، ومصادر التمويل، وحجم مكاتب المراجعة، وهيكل الإدارة، وعمر الشركة، وحساسية الشركة تجاه البيئة، وقوة جماعات الضغط، والثقافة والوعي البيئي لدى جمهور المستخدمين بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة، هيكل الملكية، وجود تشريعات

بيئية صارمة، وقد تبين أن العلاقة طردية بين مستوى الإفصاح البيئي وبين غالبية تلك المحددات.

- تركزت جهود المنظمات المهنية على الإفصاح البيئي الإلزامي سواء تم ذلك ضمن سياق المعالجة والإفصاح عن الالتزامات الاحتمالية كما هو الحال بشأن معيار المحاسبة الأمريكي رقم (٥) أو كما ورد صراحة بخصوص الإفصاح عن المسائل البيئية كما ورد بشأن قواعد وإرشادات هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية. باستثناء جهود مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بإصداره قائمة البيان رقم ١٩٦ والتي تناولت الأمور البيئية صراحة وحثت على الإفصاح الاختياري عن بعض المعلومات البيئية، كما حثت منظمة المعايير الدولية الشركات على التبني الاختياري لنظم الإدارة البيئية إذا رغبت في اجتياز الحدود الجغرافية وذلك عند تبنيها لمعايير أيزو ١٤٠٠١ ، أيزو ١٤٠١.
- اتضح أن هناك اهتماماً دولياً بخصوص البيئة وذلك من خلال عقد المؤتمرات على المستوى الدولي والإقليمي، مما دفع الدول إلى اتخاذ التدابير اللازمة للحد من التلوث وإصدار التشريعات والقوانين البيئية الصارمة كما هو الحال بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد تطور الاهتمام بالبيئة في جمهورية مصر العربية بإصدار قانون البيئة رقم (٤) لسنة ١٩٩٤م ولائحته التنفيذية رقم (٢٣٨) لسنة ١٩٩٥م، والمعدلة بالقرار رقم (١٧٤١) لسنة ٢٠٠٥م. وبموجب هذا القانون تم إنشاء جهاز شئون البيئة والذي يقوم بوضع المعايير والاشتراطات التي يتم تقييم الأداء البيئي على أساسها.

وبالتطبيق على البيئة المصرية ، والتي تبنت كل من المعايير الدولية للمحاسبة ومثيلاتها في المراجعة عند إعداد ومراجعة التقارير المالية ، يلاحظ أن التشريعات المصرية والقرارات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية والبورصة لا تلزم الشركات المصرية بالإفصاح والتقرير عن أدائها البيئي ، وانعكاسات ذلك على البيانات المالية، بل تركت الحرية الكاملة لإدارة الشركات في الإفصاح الاختياري عن أدائها البيئي. وهنا تثار مجموعة تساؤلات: هل قامت الشركات بتنفيذ الالتزامات والمسؤوليات البيئية المقررة عليها بموجب القوانين والتشريعات المصرية؟ هل قامت الشركات بإعلام الأطراف المهمة بذلك من خلال الإفصاح عن أدائها البيئي ضمن تقاريرها المالية حتى وإن كان طوعية؟ هل معلومات الأداء البيئي التي يتم الإفصاح عنها (إن تحقق) كافية وملائمة؟ للإجابة على هذه التساؤلات وغيرها يتناول البحث أراء كل من مуди التقارير المالية في الشركات الصناعية

المصرية، ومتخذي القرارات من المستثمرين والبنوك بشأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؟ وهذا ما نحاول الإجابة عليه من خلال الدراسة الميدانية.

٥- الدراسة الميدانية:

١/٥ : فروض البحث :

من خلال الإطار النظري للدراسة تم استخلاص مجموعة من عناصر المعلومات البيئية بما يتلاءم مع البيئة المصرية ويتوافق مع القوانين والتشريعات المصرية، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد استند البحث على مجموعة من الفروض تم صياغتها على النحو التالي :

- ١- يختلف إدراك معدى التقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على جودة التقارير المالية للشركات الصناعية ، وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والعملية ومرانكزهم الوظيفية.
- ٢- توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين تحقق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وبين جودة التقارير المالية للشركات الصناعية.
- ٣- توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة وبين ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل.
- ٤- توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي الإيجابي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين تعظيم القدرة التنافسية للشركة.
- ٥- توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين غياب الإدراك البيئي عند كل الأطراف المهمة.
- ٦- توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي السلبي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين محاولات الشركات تجنب الأضرار المتوقعة عن الإفصاح.

٢/٥: تحديد مجتمع الدراسة و اختيار العينة.

تم إجراء الدراسة الميدانية على مجتمع المحاسبين "معدى القوائم والتقارير المالية" في الشركات الصناعية المدرجة ببورصة الأوراق المالية، والوسطاء الماليين والبنوك من متخذي القرارات. واعتمد البحث في تحديد إطار هذا المجتمع على استخدام أسلوب العينة العشوائية، وروعي في اختيار العينة أن يكون من الشركات الأكثر نشاطاً ، والمدرجة ببورصة من فترة لا تقل عن ثلاثة سنوات، وان تكون الشركات المختارة تنتهي إلى قطاعات مختلفة تم تحديدها من الموقع الإلكتروني

لبورصة الأوراق المالية، تمثلت في قطاع الكيماويات، قطاع البناء والتشييد، قطاع التعدين والغاز، قطاع الأغذية، قطاع البلاستيك والورق. وتم توزيع مائة استمارة استقصاء بيانها كالتالي (٧٠) للشركات، ٢٠ للوسطاء الماليين، ١٠ للبنوك).

٣/٥: وسيلة جمع البيانات

اعتمد البحث في تجميع بيانات الدراسة على قائمة الاستقصاء، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء من خلال الاستقراء النظري للدراسات السابقة وجهود المنظمات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث، ومدى ملائمة المعلومات البيئية مع البيئة المصرية، وذلك باستخدام أسلوب تحديد السؤال المطلوب الإجابة عليه ، وتحديد الإجابات المختلفة المتوقعة له باستخدام مقياس ليكرت ذو الخمس درجات. وقد تم توزيع قوائم الاستقصاء على الإدارات المالية بالشركات، إدارات الائتمان بالبنوك وشركات الوساطة، وبعد استعادة قوائم الاستقصاء من المبحوثين ، اتضح للباحث أن جملة ما تم استعادته بلغ (٨٠) استمارة بيانها كالتالي (٦٠ من الشركات ، ١٣ من الوسطاء ، ٧ من البنوك) ، من إجمالي ما تم توزيعه (١٠٠) استمارة ، وهذا يعني أن نسبة الردود الإجمالية ٨٠٪ ، وقام الباحث بفرز الاستمارات ، واستبعد منها (١٠) استمارات، لعدم اكتمال الإجابة على أسئلتها بيانها كالتالي (٥ من الشركات ، ٣ من الوسطاء، ٢ من البنوك) ، بذلك أصبحت نسبة الردود الصحيحة (٨٠٪ \times ٨٧٪ = ٨٧٪ تقريباً) ، وهذه نسبة كافية يمكن الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية.

٤/٥: التحليل الإحصائي للبيانات

تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

- ١- معامل الثبات (كرونباخ ألفا) Cronbach Alpha لقياس اتساق (ثبات وصدق) المقاييس المبنية على إجابات مفردات كل عينة من العينات الثلاث موضع الدراسة (المحاسبين – الوسطاء الماليين – البنوك).
- ٢- اختبار تحليل التباين ANOVA Test لقياس تأثير كل من المؤهل العلمي والمركز الوظيفي وعدد سنوات الخبرة على إدراك معدى التقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على جودة التقارير المالية.

٣- الإحصاء الوصفي ويشمل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري ومعامل الاختلاف المعياري والترتيب ، لوصف الاتجاهات العامة، وواقع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات في مجتمع العينة.

٥/٥: تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

باستخدام أسلوب كرونباخ ألفا لاختبار الصدق والثبات ، للتحقق من التوافق أو الاختلاف بين إجابات الأطراف الثلاثة للعينة من المحاسبين في الشركات الصناعية ، والوسطاء الماليين الأعضاء بالبورصة ، وإدارات منح الائتمان بالبنوك، اتضح أن نسبة الثبات ٧٠٪ ، وأن نسبة الصدق لمتغيرات قائمة الاستقصاء ٧٥.٦٪.

اختبار الفرض الأول:

ينص هذا الفرض على اختلاف إدراك معدى القوائم والتقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على جودة التقارير المالية للشركات الصناعية وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والعملية ومرانكزهم الوظيفية.

جدول رقم (١)

يوضح تحليل التباين ANOVA لتحديد تأثير كل من المؤهل العلمي والمركز الوظيفي وعدد سنوات الخبرة على إدراك معدى القوائم والتقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على جودة التقارير المالية للشركات الصناعية

اختبار "ف"			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التصنيف	المتغيرات	م
نوع الاختلاف	مستوى الدلالة	ف					
معنوي	٠.٠٢٢	٣.١٥١	٠.١٨	٤.١٦	دكتوراه - ماجستير	المؤهل	١
			٠.٤٥	٤.٣٦	دبلوم دراسات عليا	العلمي	
			٠.٤١	٤.٢٧	بكالوريوس		
معنوي	٠.٠٠٢	٥.٦٧٩	٠.٢٣	٤.١٧	مدير عام	المركز	٢
			٠.١٤	٤.٠٤	مدير إدارة	الوظيفي	
			٠.٣١	٤.٤٥	محاسب		
			٠.٢٩	٤.٣٤	أخرى		

غير معنوي	٠.٢٢١	١.٤٦٢	٠.١٧	٤.٧٦	أقل من ٣ سنوات	٣
			٠.٢٦	٤.٣٥	٣ - ٥ سنوات	الخبرة
			٠.٣٣	٤.٤٢	٥ - ١٠ سنوات	
			٠.٣٨	٤.٢١	أكثر من ١٠ سنوات	

يتضح من الجدول السابق وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لكل من المؤهل العلمي والمركز الوظيفي على إدراك معدى القوائم والتقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على جودة التقارير المالية للشركات الصناعية، وذلك بقيمة ف (٣.١٥١)، (٥.٦٧٩) على الترتيب ، عند مستوى الدلالة أقل من (٠.٠٥)، في حين لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعدد سنوات الخبرة، وذلك عند مستوى معنوية أكبر من (٠.٠٥) ، وهذا يحقق الفرض الأول للبحث.

اختبار الفرض الثاني:

ينص هذا الفرض على وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية ذات دلالة إحصائية بين تحقق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وبين جودة التقارير المالية للشركات الصناعية.

جدول رقم (٢)

يوضح الإحصاء الوصفي لمتغيرات جودة التقارير المالية

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري %
١	الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة دليلاً على إدراك الشركة لقضايا البيئة.	٤.١٨	٠.٣٥	٠.٤٤	٥.٠٣
٢	الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة هاماً لوقف مستخدمي التقارير المالية على الآثار البيئية للشركة.	٤.٣٧	٠.٤٣	٠.٤١	٥.٠٦
٣	الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة ضرورة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين مستوى الأداء البيئي.	٤.٠٥	٠.٣٧	٠.٠٣٦	٥.٤

يتضح من الجدول السابق وجود اتفاق بين معظم أفراد العينة على أن تتحقق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ضمن التقارير المالية للشركة يساهم بشكل فعال في تحقيق مستويات عالية من الجودة في هذه التقارير ، مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين تحقق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة وبين جودة هذه التقارير ، وهذا يحقق الفرض الثاني ، كما يتضح أن أكثر المتغيرات أهمية هو الأول ثم الثاني ثم الثالث كما في الجدول.

اختبار الفرض الثالث:

ينص هذا الفرض على وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة وبين ترشيد القرارات.

جدول رقم (٣)

يوضح الإحصاء الوصفي لمتغيرات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية وعلاقته بقرارات الاستثمار والتمويل

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري	ر
١	الإفصاح عن نفقات منع حدوث التلوث البيئي.	٤.٥١	٠.٣٧	٠.٠٣٦	٧.٤	٣
٢	الإفصاح عن نفقات علاج أضرار التلوث البيئي.	٤.٤٧	٠.٣٨	٠.٠٤١	٨.٧	١٢
٣	الإفصاح عن نفقات التخلص من المخلفات أو النفايات الضارة.	٤.٤٣	٠.٣٩	٠.٠٣٧	٧.٦	٥
٤	الإفصاح عن نفقات تنمية وتجميل المناطق المحيطة.	٤.٤٩	٠.٣٧	٠.٠٣٦	٧.٥	٤
٥	الإفصاح عن أعباء الغرامات والتوعيدات البيئية.	٤.٣٦	٠.٤٠	٠.٠٣٩	٧.١	١
٦	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرارات التمويل ومنح الائتمان.	٤.٢٣	٠.٥٠	٠.٠٥١	٩.١	١٤
٧	علاقة الآثار البيئية للشركة بقرارات الاستثمار.	٤.٣١	٠.٤٢	٠.٠٤٠	٧.٣	٢
٨	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تحديد نوع المنتج.	٤.٧٣	٠.٣٤	٠.٠٣٥	٨.٦	١١
٩	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تصميم المنتج.	٤.٤٥	٠.٣٧	٠.٠٣٦	٨.٨	١٣

٨	٧.٩	٠.٠٣٥	٠.٣٧	٤.٥٠	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار اختيار المادة الخام.	١٠
٩	٨	٠.٠٣٩	٠.٣٨	٤.٤٦	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار اختيار أسلوب التصنيع.	١١
٧	٧.٨	٠.٠٤٠	٠.٤٢	٤.٣٣	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تعبئة وتغليف المنتج.	١٢
٦	٧.٧	٠.٠٣٥	٠.٣٧	٤.٥٢	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار اختيار طريقة التخلص من النفايات الخطرة.	١٣
١٠	٨.١	٠.٠٣٦	٠.٣٧	٤.٤٨	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تخطيط مواجهة الالتزامات البيئية المتوقعة.	١٤

يتضح من الجدول السابق أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للمنشآت له آثار كبيرة على قرارات الاستثمار والتمويل ، وإن اختلفت درجات الأهمية والتأثير بين المتغيرات، فبتحليل إجابات الأسئلة أرقام (٤ ، ٥ ، ٦ ، ٧ ، ٨) الواردة بقائمة الاستقصاء يتتأكد أن هناك ارتباط طردي بين تحقق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات ، وبين جودة قرارات الاستثمار والتمويل ، وهذا يتحقق الفرض الثالث ، كما يلاحظ من الجدول أن أكثر المتغيرات تأثيراً هو المتغير الخاص بالإفصاح عن أعباء الغرامات والتعويضات والجزاءات البيئية ، وهذا يتفق مع طبيعة المستثمر أو البنك ، كما لا يقتصر أثر الإفصاح البيئي على قرارات الاستثمار والتمويل على المنشآت القائمة فقط ، بل قد يزداد الأثر وتزداد الأهمية على مستوى المشروعات الجديدة ، حيث تنعكس الآثار البيئية على كل من التدفقات الداخلة المتوقعة ومثيلاتها من التدفقات الخارجة ، ومن ثم يجب أن يأخذ البعد البيئي في الاعتبار عند تحديد القيمة الاقتصادية للمقترح الاستثماري وإجراء دراسات الجدوى ، فقد تسفر الدراسة تحمل هذا المقترن الاستثماري لأعباء والالتزامات بيئية متوقعة ضخمة ، ومن ثم عدم جدوى تنفيذ المقترن ، وبالتالي التوقف عن تنفيذه. ويؤكد ذلك ما جاء بالجدول السابق أن ثاني المتغيرات أثراً كان الخاص بالعلاقة بين الآثار البيئية للمقترح الاستثماري وقرار القبول أو الرفض (معامل الاختلاف المعياري ٧.٣). هذا بالإضافة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والآثار والالتزامات البيئية المتوقعة تقييد في ترشيد كثير من القرارات مثل قرار تحديد نوع المنتج أو النشاط ، تصميم المنتج ، اختيار المواد الخام ، طريقة التصنيع والتعبئة والتغليف ، أسلوب التخلص من النفايات ، وأخيراً قرارات منح الائتمان.

اختبار الفرض الرابع:

ينص الفرض الرابع على وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي الإيجابي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين تعظيم القدرة التنافسية للشركة.

جدول رقم (٤)

يوضح الإحصاء الوصفي لمتغيرات آثار الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية على تعظيم القدرة التنافسية للشركة

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري %
١	تعظيم قدرة الشركة على تسويق منتجاتها.	٤.٣٢	٠.٣٧	٠.٠٤١	٩
٢	توفر مصادر عديدة لحصول الشركة على التمويل اللازم.	٤.٢١	٠.٣٥	٠.٠٣٧	٩.٥
٣	تحفيض التكاليف الإنتاجية والتسويقية في الأجل الطويل.	٤.٦٥	٠.٤٣	٠.٠٣٩	٨.٤
٤	تعظيم ربحية الشركة في الأجل الطويل.	٤.٤٧	٠.٤٧	٠.٠٣٦	٨.١
٥	تحسين مستوى الأداء الاقتصادي للشركة.	٤.٥٠	٠.٥٠	٠.٠٥١	٧.٩
٦	ارتفاع أسعار أسهم الشركة في سوق المال.	٤.٤٤	٠.٤٤	٠.٠٣٨	٦.٩
٧	تحسين صورة وسمعة الشركة لدى العملاء.	٤.٥٥	٠.٤١	٠.٠٤٤	٧.١
٨	حصول الشركة على حوافز ودعم حكومي.	٤.٧٢	٠.٤٢	٠.٠٤٦	٧.٦
	المتوسط العام الإجمالي	٤.٣٥			

تحليل إجابات المستقصى منهم على السؤال التاسع ، ونتائج الإحصاء الوصفي الواردة في الجدول السابق يتضح أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن هناك تأثير واضح للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي الإيجابي في التقارير المالية للشركات على تعظيم القدرة التنافسية لها ، حيث بلغ المتوسط العام الإجمالي للمتغيرات الخاصة بآثار الإفصاح البيئي على القدرة التنافسية للشركة (٤.٣٥) . وهذا يدل على الارتباط الطردي بين إفصاح الشركات عن أدائها البيئي الإيجابي وبين تعظيم قدرتها التنافسية ، حيث أن دراسة وتحليل وفهم الآثار المالية للأداء البيئي يساهم وبصورة

فعالة في تخفيض التكاليف الإجمالية للشركة ، ويساعد الإدارة عند وضع السياسات التسويقية والسعريّة التي تدعم موقفها التناصي ، وهذا بدوره يحسن من ربحية الشركة وأدائها الاقتصادي ، ومن ثم تلقى مصادقتها لدى العملاء ، وتحصل على الدعم والتحفيز من جانب الحكومة ، مما ينعكس على سمعة الشركة ، وبالتالي تحسن قيمة أوراقها المالية في سوق المال ، وهذا يحقق الفرض الرابع للبحث . كما يلاحظ من خانة الترتيب بالجدول أن أكثر متغيرات الإفصاح البيئي تأثيراً على الميزة التنافسية للشركة هو متغير "ارتفاع أسعار أسهم الشركة في سوق المال" وهذا أمر منطقي ، لأن هذا الأثر لا يتحقق إلا إذا تحققت كل الآثار الأخرى .

اختبار الفرض الخامس:

ينص هذا الفرض على وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين غياب الإدراك البيئي عن كل الأطراف المهمة .

جدول رقم (٥)

يوضح الإحصاء الوصفي لمتغيرات غياب الإدراك البيئي عن الأطراف المهمة

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري %
١	غياب رد فعل الأطراف المستفيدة من التقارير المالية.	٤.٤٣	٠.٤٨	٠.٠٣٦	٧.٨
٢	غياب الضغوط الحكومية والسياسية على الشركات.	٤.٥١	٠.٤١	٠.٠٣٨	٨.١
٣	غياب الشعور الأخلاقي لإدارة الشركة.	٤.٣٧	٠.٣٧	٠.٠٤٤	٩
٤	غياب الطلب على المعلومات البيئية.	٤.٢١	٠.٣٩	٠.٠٤٣	٧.٧
٥	غياب الأثر البيئي للشركة على قرارات منح الائتمان.	٤.١٩	٠.٣٨	٠.٠٤٦	٧.٤
٦	غياب المدخل الأخلاقي في تقييم أداء الشركة.	٤.٤٧	٠.٤٧	٠.٠٤٨	٧.١
٧	غياب الدور الإعلامي البيئي.	٤.٤٩	٠.٤٨	٠.٠٣٧	٨.٦
٨	غياب دور المنظمات والجمعيات المحاسبية المحلية تجاه البيئة.	٤.٣١	٠.٣٨	٠.٠٤٦	٦.٧
٩	غياب المنافسة بين الشركات على أساس الأداء البيئي.	٤.٥٧	٠.٤٢	٠.٠٣٧	٦.٩
١٠	غياب الوعي البيئي لدى إدارة الشركة.	٤.٢٩	٠.٣٦	٠.٠٤٥	٨.٧
	المتوسط العام الإجمالي	٤.٤٥			

وبتحليل إجابات المستقصى منهم على السؤال العاشر ، ونتائج الإحصاء الوصفي كما وردت في الجدول السابق يتضح أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات هو نتيجة لغياب الإدراك البيئي لدى أطراف عديدة في المجتمع ، حيث بلغ المتوسط العام الإجمالي لمتغيرات غياب الإدراك البيئي (٤٥.٤) ، وهذا يؤكد وجود ارتباط طردي بين غياب الإدراك البيئي لدى الأطراف المهمة وبين غياب الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية للشركات ، وهذا يحقق الفرض الخامس للبحث.

كما يلاحظ من الجدول أن أكثر المتغيرات تأثيراً هو المتغير الخاص بـ"غياب دور المنظمات والجمعيات المحاسبية المحلية تجاه البيئة" من خلال إصدار معايير بيئية إلزامية للوحدات الاقتصادية ذات الآثار البيئية ، وهذا ما يحمل الطرف المهني والتنظيمي للمهنة مسؤولية كبيرة في غياب هذا النوع من الإفصاح لدى الشركات ، على الرغم من وجود بعض المعايير المحاسبية الدولية التي تحمل في طياتها ومضامينها ارتباطها بالجانب البيئي ، إلا أنها ليست كافية. كما يتضح من الجدول أن هناك أطراف أخرى مارست نفس القصور ، ولم تؤدي الدور المنتظر منها تجاه الآثار البيئية لأنشطة وعمليات الشركات ، خاصة الصناعية منها، ومن هذه الأطراف الحكومة ، الإعلام ، إدارة الشركات ، البنوك ، المستثمرين ، والثقافة البيئية للمجتمع عموماً.

اختبار الفرض السادس:

ينص هذا الفرض على وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي السلبي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين محاولات الشركات تجنب الأضرار المتوقعة عن الإفصاح.

جدول رقم (٦)

يوضح الإحصاء الوصفي للمتغيرات الخاصة بالأضرار المتوقعة عن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي السلبي

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري%	الرتبة
الإساءة لسمعة الشركة في أذهان المجتمع.	٤.٢٥	٠.٤٣	٠.٠٣٨	٧.٢	٣
انخفاض أسعار الأوراق المالية للشركة في البورصة.	٤.٣٧	٠.٤٧	٠.٠٤١	٦.٤	١

٢	٦.٩	٠.٠٤٢	٠.٤٨	٤.٤٩	انخفاض الإيرادات والتدفقات النقدية مستقبلاً.	٣
٤	٧.٧	٠.٠٣٩	٠.٤٥	٤.٣٦	فقد مصداقية الشركة لدى العملاء.	٤
٥	٧.٩	٠.٠٤٥	٠.٤٦	٤.٤٣	توفير معلومات للمنافسين تضر بالشركة.	٥
٨	٨.٧	٠.٠٤٥	٠.٤٤	٤.٤٩	إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية للشركة.	٦
٧	٨.٣	٠.٠٣٧	٠.٤٥	٤.٥٧	الضغط الإعلامي على الشركة بسبب أضرارها البيئية.	٧
١٠	٩.١	٠.٠٣٩	٠.٤٧	٤.٤٤	فقد مصادر التمويل وجهات منح الائتمان للشركة.	٨
٦	٨	٠.٠٤٢	٠.٤٣	٤.٢٧	تزايد معدلات القضايا البيئية والجزاءات والتعويضات.	٩
٩	٨.٩	٠.٠٤٧	٠.٤١	٤.٥٣	تزايد أعباء الشركة باستثمارات مالية إضافية لحماية البيئة.	١٠

وبتحليل إجابات المستقصى منهم على السؤال الحادي عشر ، ونتائج الإحصاء الوصفي الواردة في الجدول السابق يتضح أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي السلبي للشركة في التقارير المالية يعود إلى محاولات الشركة تجنب الخسائر والأضرار المتوقعة بسبب هذا النوع من الإفصاح ، ومن هذه الأضرار المحتملة (مرتبة حسب أهميتها كما وردت بالجدول) انخفاض أسعار الأوراق المالية للشركة بالبورصة – انخفاض الإيرادات والتدفقات النقدية مستقبلاً – الإساءة لسمعة الشركة لدى المجتمع – فقد مصداقية الشركة لدى العملاء – توفير معلومات للمنافسين تضر بالشركة – تزايد معدلات القضايا البيئية ضد الشركة وما ينجم عنها من جزاءات وتعويضات – الضغط الإعلامي على الشركة – إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية للشركة – تزايد أعباء الشركة باستثمارات مالية إضافية لحماية البيئة – فقد مصادر التمويل وجهات منح الائتمان للشركة.

٦- النتائج والتوصيات:

١/٦: نتائج البحث:

يخلص البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ١- يرتبط تزايد أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية، من التركيز على إمساك الدفاتر وحماية مصالح المالك إلى التركيز على دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة.
- ٢- لقد أصبح اهتمام الشركات بتحقيق الجودة في الأداء البيئي ، على غرار الأداء الاقتصادي أمرًا لازماً لا اختيارياً ، تفرضه التشريعات والقوانين المرتبطة بحماية البيئة من ناحية ، وتفرضه ظروف المنافسة العالمية ورغبة الشركات في تحقيق مزايا تنافسية ، وتحقق رغبات مجتمعاتها في استخدام خامات وإنتاج منتجات صديقة للبيئة من ناحية أخرى. وقد صدرت العديد من التشريعات والقوانين ذات الصلة بحماية البيئة لإلزام الشركات والوحدات الاقتصادية، خاصة الصناعية منها ، على تنفيذها ، بل قد يصل الأمر في بعض الأنشطة إلى أن مزاولتها يحتاج إلى ترخيص من الجهات المختصة بالبيئة ، ومن ثم تصبح هذه القوانين جزءاً أساسياً من النظم واللوائح التي تنظم عمل الشركة ، ومن مسؤولية المراجع أن يشير إلى مدى تنفيذ الشركة لهذه القوانين في تقريره (معايير المراجعة الدولي رقم ٢٥٠).
- ٣- يعد الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئي هو الأداء التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المهتمة عن أنشطتها المختلفة، ذات الآثار البيئية، وانعكاس ذلك على البيانات المالية، من خلال القوائم والتقارير المالية.
- ٤- أن غالبية الأنشطة والعمليات المرتبطة بالأداء البيئي للشركة لها جوانب مالية ومحاسبية، تتعكس آثارها بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم والتقارير المالية للشركة، ومن ثم على قرارات الأطراف المهمة. ويتربّ على تنفيذ الشركة لأدائها البيئي ، أداء مجموعة أنشطة وعمليات ذات صلة بتحقيق السلامة البيئية ، ولها جوانب مالية ومحاسبية وتأثر على البيانات المالية للشركة ، وهذا ما يؤكد معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦).
- ٥- يترتب على عدم تنفيذ الشركة لأدائها البيئي ، وجوب توقع الشركة لالتزامات محتملة ناتجة عن قضايا بيئية متوقعة ضد الشركة ، وهذا مبرراً قوياً لتكوين الشركة مخصصات لمقابلة التزامات بيئية متوقعة ، تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر ، وهذا ما يؤكد معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧).
- ٦- يترتب على عدم الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئي للشركة ، وبرامج التحسين والتطوير المستمر في هذا المجال للأطراف المهمة آثاراً سلبية تتعكس على سمعة الشركة والمركز

- التنافسي لها في سوق المال ، ومن ثم متخذي القرارات ، بالإضافة إلى أن هذا يتعارض مع القواعد المتعارف عليها بشأن الإفصاح عن كل ما له تأثير على قيمة الشركة ومركزها المالي.
- ٧- راعت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية أهمية الأمور المتعلقة بالبيئة ، وأولتها اهتماماتها في الآونة الأخيرة ، خاصة فيما يتعلق بمراجعة الأداء البيئي ، وتمثل ذلك في صدور معايير مراجعة دولية ذات صلة بالأمور البيئية منها المعيار الدولي رقم (٢٥٠) والمعيار الدولي رقم (١٠١٠) بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية".
- إلا أن الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، لم يرقى الاهتمام به إلى المستوى المطلوب.
- ٨- توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية المصرية وبين كل من ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل ، وتعظيم القدرة التنافسية للشركة ذاتها.
- ٩- توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية المصرية وبين غياب كل من الإدراك البيئي لدى الأطراف المهمة ، ومحاولات الشركات تجنب الأضرار والخسائر الناجمة عن هذا الإفصاح.

٢/٦: توصيات البحث:

في ضوء النتائج السابقة يوصي البحث بما يلي :

- ١- ضرورة زيادة الوعي العام بالقضايا البيئية لدى جميع الأطراف المهمة ، من خلال حرص الجهات والوزارات الحكومية المعنية والجمعيات الأهلية بتعريف المجتمع بالبيئة والآثار البيئية ذات العلاقة بالشركات والمصانع.
- ٢- ضرورة اعتبار الأداء البيئي للشركة أحد المحاور الهامة في تقييم أدائها ، باعتبار أن جودة الأداء البيئي تؤثر بشكل جوهري على باقي جوانب الأداء المتوازن الأخرى للشركة (المالي والإداري والتسويقي والتحسين الداخلي والنمو).
- ٣- اضطلاع المنظمات والجهات العلمية المحاسبية الدولية والمحالية على القيام بالدور المأمول منها، وسرعة إصدار معايير محاسبية خاصة بـ إلزام الشركات، خاصة الصناعية منها، على القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية لها.

- ٤- ضرورة اهتمام هيئة الأوراق المالية المصرية بإلزام الشركات المصرية ذات الآثار البيئية، خاصة المدرجة بالبورصة، بالإفصاح عن أدائها البيئي ضمن تقاريرها المالية، ووضع القواعد الملزمة والمنظمة لذلك.
- ٥- ضرورة اضطلاع البنوك ومؤسسات منح الائتمان بالدور المأمول منها في اعتبار الأداء البيئي للشركة طالبة الائتمان محوراً أساسياً في قرارات منح الائتمان من عدمه.
- ٦- ضرورة اضطلاع المحاسبين بالدور المنوط بهم في مجال القياس والإفصاح عن الأداء البيئي، وما يرتبط به من آثار على البيانات المالية.
- ٧- ضرورة اضطلاع مراجعي الحسابات بالدور المنوط بهم في مجال الفحص والتقرير عن مدى التزام الوحدة المحاسبية بالأداء البيئي في ضوء المستوى المطلوب.
- ٨- ضرورة اضطلاع الهيئات الحكومية ذات الصلة بالبيئة بمتابعة تنفيذ الشركات ذات الحساسية البيئية، للقوانين والتشريعات البيئية، ومعاقبة المخالفين على وجه السرعة، حتى وإن كانت العقوبة هي سحب تراخيص مزاولة النشاط.

مراجع البحث

- المراجع العربية:

- أبو العزم، فهيم محمد، (٢٠٠٥)، "معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، ص ٤٣-٩٠.
- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح (٢٠٠٢م)، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، ص ٤١-٤٢.
- الحيالي، وليد ناجي (٢٠٠٢م)، "إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة" ، دراسة في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ، ، ص ١٧-٥٠.

- الرحيلي، عوض بن سلامة، (٢٠٠٥م)، "الإفصاح البيئي التطوعي في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية: التطبيق على شركة سابك كدراسة حالة" ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يونيو، ص ٢٤٩ - ٢٩٠.
- السقا، السيد أحمد (١٩٩٩). "مراجعة الأداء البيئي: إطار مقترح" ، **مجلة الإدارة العامة**، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية المجلد التاسع والثلاثون، ص ٣٠١ - ٣٤١.
- راضي محمد سامي وآخرون، (٢٠٠٥) **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**، كلية التجارة ، جامعة طنطا، الطبعة الأولى.
- شهاب، جمعه إبراهيم، (٢٠٠١م) ، "دور المعايير المحاسبية في توثيق الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية" ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية تجارة بنى سويف، جامعة القاهرة ، العدد الثالث، ص ٧٤ - ١٢٢.
- فليح، عبد المنعم عبد الله ، (٢٠٠٢م) ، "قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية" (دراسة ميدانية) ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية** ، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، السنة الثانية عشر ، العدد الأول ، مارس ، ص ٤٢٢ - ٤٧٠.
- كامل، أحمد محمد، (٢٠٠٤م) "تحليل دور المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات : دراسة نظرية وعملية" ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا ، الملحق الأول للعدد الثاني، ص ١ - ٧٣.
- نصر، عبد الوهاب، (١٩٩٦م) "أثر الإفصاح المحاسبي عن أداء الوحدات الاقتصادية في مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متذبذبي قرار الاستثمار في الأسهم : دراسة نظرية وتطبيقية" **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ٣٩ - ٨٩.
- تشريعات ومصادر أخرى:
- القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤، (٢٠٠٧م) بإصدار قانون في شأن البيئة ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رئيس الوزراء رقم (٢٣٨) لسنة ١٩٩٥م والمعدلة بالقرار (١٧٤١) لسنة ٢٠٠٥م القاهرة: الطبعة السادسة، الهيئة العامة لشئون المطبع الأميرية.
- القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال (٢٠٠٣). القاهرة: الهيئة العامة لشئون المطبع الأميرية.
- معايير المحاسبة المصرية (٦٠٦م) ، فرار وزير الاستثمار رقم (٢٣٤) لسنة ٢٠٠٦م .

المراجع الأجنبية:

- Berthelot, Sylvie, et al (2003). "Environmental disclosure research: review and synthesis". **Journal of Accounting Literature**, 22: 1-44.
- Chatterjee, Bikram, Monir, Zaman (2008) "The current status of Environmental Reporting by Indian Companies". **Managerial Auditing Journal**, Vol.23 Iss.6: 609
- Cormier, D. & M. Magnan. (2003) "Environmental Reporting Management: A Continental European Perspective," **Journal of Accounting and Public Policy**, 22: 43-62.
- Cormier,D. , I. M. Gordon, & M. Magnan (2004). "Corporate Environmental Disclosure: Contrasting Management's Perceptions with Reality", **Journal of Business Ethics**, . 49: 143-165.
- Deegan, C. (2002). "Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures- a theoretical foundation". **Accounting, Auditing, and Accountability Journal**, 15: 282-311.
- Deegan, C., Rankin, M. and Tobin,J. (2002). "An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997: Atest of legitimacy theory". **Accounting Auditing & Accountability Journal**, 15: 312-343.
- Deegan, C., Rankin, and Michaela. (1997)."The materiality of environmental information to users of annual reports". **Accounting, Auditing, and Accountability Journal**, 10: 562-597
- Financial Accounting Standard Board, (2002) , Statement No. 143 "Accounting for Assets Retirement Obligation", **Journal of Accountancy** , p. 192.

- Financial Accounting Standard Board, (2002) Statement No. 144 "Accounting for Impairment or Disposal of Long-Lived Assets", **Journal of Accounting** , 193, p. 85.
- International Accounting Standards Board, (2004), **International Financial reporting Standards**, London, EC4M6XH, United Kingdom, , p. 151-170
- Freedman, M. and Stagliano, A.J. (2002). "Environmental disclosure by companies involved in initial public offerings". **Accounting Auditing & Accountability Journal**, 15: 94-105.
- International Federation of Accountants, IAASB, Handbook, International Auditing Standards, IFAC, New York, USA, 2004.
- Mitchell, Jason et al, (2004) "Voluntary Environmental Reporting Practices : A Further study of Poor Environmental Performers" July, **available from www. Ssrn.com**, pp.1-40
- Solomon, A. and L. Lewies (2002). "Incentives and disincentives for corporate environmental disclosure", **Business Strategy and the Environment**, 11: 154-169.
- Stanwick, Peter and Sarah Stanwick, (2006), "Corporate Environmental Disclosure : A Longitudinal Study of Japanese Firms" **Journal of American Academy of Business, Cambridge**, (Vol. 9 No.1) pp.53-63.
- Tilt, Carol Ann, (2008), "Environmental Disclosure outside the Annual report". **International Journal of Management & Decision Making**, Vol. 9 Iss. 3: 288
- UN – Handbook- of National Accounting – Integrated Environmental and Economic Accounting, Series, F No. 61- New York, 1993.
- US- EPA- Environmental Accounting Case Studies : Green Accounting AT & T – Washington – September, 1995.

- US- EPA – Applying Environmental Accounting to Electroplating Operations : An In, Depth Analysis- Washington, May, 1997.

ملحق البحث

قائمة استقصاء

الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد ،

زاد الاهتمام العالمي والمحلي بتنمية موارد البيئة والحفاظ عليها ، وتمثل ذلك في إصدار الكثير من الدول تشريعات لحماية البيئة (مثل القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤م بشأن حماية البيئة) ، وتلاه إصدار العديد من القوانين والأنظمة المماثلة ، ومن ثم كان لزاماً على المنشآت بصفة عامة ، والصناعية بصفة خاصة ، التوافق مع النظم والتشريعات البيئية ، من خلال تبني هذه المنشآت استراتيجيات خاصة ، تضمن حماية البيئة ومواردها من ناحية ، وتحقيق رغبات المجتمع من ناحية أخرى ، وتعظيم القدرة التنافسية للمنشآت من ناحية ثالثة.

ولما كانت المنشآة ستحمل الكثير من الأعباء والآثار المالية في سبيل تحقيق هذه الاستراتيجيات (مثل مصروفات منع أو الحد من أضرار التلوث البيئي) ، لذا كان لابد أن ينعكس ذلك على شكل ومحظى المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية للمنشآة.

ومن هنا كان هذا البحث بعنوان "دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية" .

ولربط البحوث النظرية بالواقع العملي بالمجتمع، يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تتمثل في قائمة استقصاء، تتضمن مجموعة من الأسئلة تستطلع رأي سيادتكم في هذا الموضوع.

وإذ يقدر الباحث تعاونكم المثمر ، بالإجابة على أسئلة الاستقصاء ، يؤكد لكم أن إجابتكم ستعامل بسرية تامة ، ولن تستخدم إلا لغرض البحث .

ولسيادتكم جزيل الشكر

الباحث

أولاً: بيانات عامة:

- ١- المؤهل العلمي.
[دكتوراه-ماجستير] [دبلوم دراسات عليا أو مهنية] [مؤهل جامعي .
- ٢- المركز الوظيفي.
[مدير عام] [مدير إدارة] [محاسب] [أخرى .
- ٣- عدد سنوات الخبرة الوظيفية
[أقل من ٣ سنوات] [٣-٥ سنوات] [٥-١٠ سنوات]
[أكثر من ١٠ سنوات]

ثانياً: أسئلة الاستبيان (الرجاء وضع إشارة / في الخانة المناسبة).

م	البيان	أوافق تماماً	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق	لا أوافق
١	يعتبر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية دليلاً على إدراك الشركة للقضايا البيئية.					
٢	يعتبر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية هاماً لوقف مستخدمي التقارير المالية على الآثار البيئية للشركة.					
٣	يعتبر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية ضرورة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين مستوى الأداء البيئي.					
٤	فيما يلي بعض الآثار المالية التي تتحملها الشركة مقابل أدائها البيئي، والرجو من سعادتكم تحديد درجة الموافقة على أهمية الإفصاح عن كل منها في التقارير المالية للشركة لأغراض ترشيد قرارات الاستثمار في برامج تطوير الأداء البيئي:					
٤/١	نفقات منع حدوث الأضرار البيئية التي تسببها الشركة.					
٤/٢	نفقات التخلص من أو علاج الأضرار البيئية.					
٤/٣	نفقات معالجة المخلفات الضارة للشركة.					
٤/٤	نفقات تنمية وتحجيم المناطق المحيطة					
٥	إلى أي مدى توافق على أن تكون المعلومات البيئية ركيزة أساسية يستند إليها عند ترشيد عملية اتخاذ قرارات الائتمان لدى البنوك ومؤسسات منح الائتمان للشركة.					
٦	إلى أي مدى توافق على استثمار أموالك في شركة تسبب أضراراً					

١	٢	٣	٤	٥
٧				يعتمد قرار قبول أو رفض مقترن استثماري معين على المعلومات البيئية إلى جانب دراسات الجدوى الاقتصادية سواء من حيث الاستثمار أو التمويل.
٨			يفيد الإفصاح المحاسبي عن الآثار المالية للأداء البيئي للشركة ، والالتزامات البيئية المتوقعة في ترشيد كثير من القرارات ، منها :	
٩			١/٨: قرار تحديد نوع المنتج.	
١٠			٢/٨: قرار تصميم المنتج.	
١١			٣/٨: قرار اختيار المادة الخام.	
١٢			٤/٨: قرار اختيار أسلوب التصنيع.	
١٣			٥/٨: قرار اختيار طريقة تعبئة وتغليف المنتج.	
١٤			٦/٨: قرار اختيار طريقة التخلص من النفايات الخطرة.	
١٥			٧/٨: قرار تخطيط مواجهة الالتزامات البيئية المتوقعة.	
١٦			يعتبر تحقيق الشركة لمستويات مقبولة من الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي الإيجابي ميزة تنافسية تتمثل في الجوانب التالية :	
١٧			١/٩: تعظيم قدرة الشركة على تسويق منتجاتها.	
١٨			٢/٩: توفر مصادر عديدة لحصول الشركة على التمويل اللازم.	
١٩			٣/٩: تخفيض التكاليف الإنتاجية والتسويقية في الأجل الطويل.	
٢٠			٤/٩: تعظيم ربحية الشركة في الأجل الطويل.	
٢١			٥/٩: تحسن مستوى الأداء الاقتصادي للشركة.	
٢٢			٦/٩: ارتفاع أسعار أسهم الشركة في سوق المال.	
٢٣			٧/٩: تحسن صورة وسمعة الشركة لدى العملاء.	
٢٤			٨/٩: حصول الشركة على حواجز ودعم حكومي.	
٢٥			يعتبر غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة نتيجة لغياب الإدراك البيئي لدى الأطراف المهمة ، وذلك من خلال :	
٢٦			١/١٠: غياب رد فعل الأطراف المستفيدة من التقارير المالية.	
٢٧			٢/١٠: غياب الضغوط الحكومية والسياسية على الشركات.	
٢٨			٣/١٠: غياب الشعور الأخلاقي لإدارة الشركة.	

٤/٤: غياب الطلب على المعلومات البيئية.

٥/٤: غياب الأثر البيئي للشركة على قرارات منح الائتمان.	
٦/٤: غياب المدخل الأخلاقي في تقييم أداء الشركة.	
٧/٤: غياب الدور الإعلامي البيئي.	
٨/٤: غياب دور المنظمات والجمعيات المحاسبية المحلية تجاه البيئة.	
٩/٤: غياب المنافسة بين الشركات على أساس الأداء البيئي.	
١٠/٤: غياب الوعي البيئي لدى إدارة الشركة.	
١١: يعتبر غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي السلبي في التقارير المالية للشركة نتيجة لمحاولات الشركة تجنب الأضرار والخسائر الناجمة عن الإفصاح، والتي تتمثل في:-	
١٢/٤: الإساءة لسمعة الشركة في أذهان المجتمع.	
١٣/٤: انخفاض أسعار الأوراق المالية للشركة في البورصة.	
١٤/٤: انخفاض الإيرادات والتدفقات النقدية مستقبلاً.	
١٥/٤: فقد مصداقية الشركة لدى العملاء.	
١٦/٤: توفير معلومات للمنافسين تضر بالشركة.	
١٧/٤: إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية للشركة.	
١٨/٤: الضغط الإعلامي على الشركة بسبب أضرارها البيئية.	
١٩/٤: فقد مصادر التمويل وجهات منح الائتمان للشركة.	
٢٠/٤: تزايد معدلات القضايا البيئية والجزاءات والتعويضات.	
٢١/٤: تزايد أعباء الشركة باستثمارات مالية إضافية لحماية البيئة.	

الباحث

نشكركم على حسن تعاونكم