

**إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل
لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية
(دراسة ميدانية)**

رسالة مقدمة من الطالب

دوريه سعد محمد عبد الجواد

بكالوريوس تجارة (محاسبة) – كلية التجارة – جامعة عين شمس – ٢٠١٦

ماجستير في العلوم البيئية – كلية الدراسات العليا والبحوث البيئية – جامعة عين شمس – ٢٠٢٠

لاستكمال متطلبات الحصول علي درجة دكتوراه الفلسفة
في العلوم البيئية

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

كلية الدراسات العليا والبحوث البيئية

جامعة عين شمس

**A PROPOSED FRAMEWORK FOR MEASURING THE
IMPACT OF THE QUALITY OF ENVIRONMENTAL
INFORMATION AS AN INPUT TO RAISE THE
EFFICIENCY OF FINANCIAL REPORTING IN THE
LIGHT OF ACCOUNTING STANDARDS
(A FIELD STUDY)**

Submitted By

Dourya Saad Mohamed Abdel Gawad

B.Sc. of Commerce of (Accounting), Faculty of Commerce, Ain Shams University, 2016
Master's in Environmental Sciences, Faculty of Graduate Studies and Environmental
Research, Ain Shams University, 2020

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment
Of
The Requirement for the Doctor of Philosophy Degree
In
Environmental Sciences

Department of Environmental Economics, Legal and Management Sciences
Faculty of Graduate Studies and Environmental Research
Ain Shams University

2023

المستخلص

مقدمة

هدفت هذه الدراسة وضع إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية، وذلك من خلال ايضاح العلاقة بين إستخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية وأثر ذلك على رفع كفاءة التقارير المالية، وأيضاً ايضاح العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

لتحقيق هذا الهدف إعتمدت الدراسة على التأصيل النظري من خلال المنهج الإستقرائي من الكتب والمراجع والدراسات العربية والأجنبية، ثم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوجيهها إلى عينة من السادة المهتمين بإعداد التقارير والقوائم المالية من مسؤولى الإدارة العليا، ومتخذى القرارات، مديرى الإدارات، المحاسبين والمراجعين، إدارة البحوث والتطوير، ومثلت عينة الدراسة الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية وكلاً من كفاءة التقارير المالية وجودة المعلومات البيئية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي ٠.٧٥٩ عند مستوى دلالة ٠.٠٠١، وأوصت الدراسة على التأكد من إلزام الوحدات الإقتصادية بضرورة إستخدام المعايير المحاسبية الدولية للحصول على بيانات بيئية ذات جودة مرتفعة وبالتالي الحصول على تقارير مالية ذات كفاءة عالية.

الكلمات المفتاحية: المعلومات البيئية - التقارير المالية- المعايير المحاسبية

المُلخَص

تعتبر القوائم المالية جوهر إتخاذ القرارات الإقتصادية وأداة إتصال بين الوحدة الإقتصادية وبيئتها الخارجية من خلال المعلومات المحاسبية الملائمة التي تقدمها، والتي يمكن من خلالها التنبؤ بالأحداث الإقتصادية المستقبلية لمواجهة المشكلات المؤثرة على نتائج أعمال المنشآت المختلفة فالمعلومات البيئية تساهم فى تقليل المخاطر البيئية التي تواجه الوحدة الإقتصادية وتخفيض أثرها، حيث أن إهتمام الوحدة الإقتصادية بتوفير معلومات بيئية لها مصداقية تساعد فى التخطيط لحماية البيئة وإتخاذ القرارات السليمة وذلك يعتبر دليل على ادراك الوحدة للقضايا البيئية كما أن إحتواء القوائم المالية على معلومات بيئية جيدة يؤدى إلى جودة التقارير المالية بما يرفع كفاءة أدائها للوفاء بمسئوليتها البيئية تجاه المجتمع الذى تعمل فيه من أجل المحافظة على البيئة المحيطة بها.

يُعد الإفصاح عن المعلومات البيئية بالإضافة إلى المعلومات المالية والإقتصادية والتي تُقدم إلى مستخدمى التقارير والقوائم المالية يُمكن أن تساهم فى إتخاذ قرارات مالية وإقتصادية رشيدة، وتشجيع الأستثمارات فى ظل بيئة تتسم بضخامة التشريعات والقوانين البيئية الملزمة لمستخدمى تلك القوائم، ومن المتفق عليه أن الوحدات الإقتصادية تهدف إلى تحقيق مستوى مُرضى من الأرباح دون النظر إلى أهداف نوعية أخرى أهمها الوفاء بمسئوليتها البيئية نحو المجتمع الذى لا يستطيع أن تعمل بمعزل عنه، حيث أن وفاء الوحدات الإقتصادية بمسئوليتها البيئية نحو المجتمع لا يقتصر على المساهمة الإقتصادية فى رفاهية هذا المجتمع فحسب، بل يشمل أيضاً عدم إلحاق الضرر به من خلال سوء إستخدام الموارد.

يتعين على الوحدات الإقتصادية أن تبذل الجهود الكافية للوفاء بمسئوليتها البيئية بما يضمن مكافحة أوالحد من أى تلوث يصيب البيئة بسبب مدخلات وعمليات ومنتجات الوحدة، وأن تفصح عن مدى كفاءة أدائها فى هذا المجال وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المختلفة المعنية سواء داخل أو خارج الوحدة الإقتصادية، ومن هنا تحول الفكر المحاسبى الذى يعتمد بدوره على الأبعاد المالية والإقتصادية فقط إلى الفكر المحاسبى الذى يركز أيضاً على الأبعاد البيئية، وذلك لما لهذه الأبعاد من أهمية فى توفير معلومات توضح أثر الوحدة الإقتصادية وأنشطتها المختلفة على المجتمع والبيئة، حيث تعمل المحاسبة البيئية على قياس أو حساب التكاليف والمنافع البيئية وأصبح للبعد البيئى أثراً كبيراً ومكماً للبعد الإقتصادى، وذلك للتحرك نحو التنمية المستدامة .

أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات يجب أن تكون كاملة ومحايدة وخالية من الخطأ كلما أمكن ذلك، كما يحدد مشروع الإطار المفاهيمى المنقح لمجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص نوعية وهى " إمكانية المقارنة، وإمكانية التحقق، التوقيت،

المُلخَص

إمكانية الفهم"، والتي يجب تعظيمها إلى أقصى حد ممكن لأي بند من المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية، حيث يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات تكون ملائمة إذا كان يمكن إستخدامها للتنبؤ بالنتائج المستقبلية أو تأكيداً للنتائج السابقة، ولهذا الغرض يجب أن تكون المعلومات ذات أهمية نسبية لأنواع القرارات التي تعتمد في صنعها على التقارير المالية لذا يتضح من الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، أن القياس النقدي للقيم التاريخية أو الحالية يُعد أمراً حاسماً في توفير معلومات قابلة للمقارنة بشكل فعال ضمن التقارير المالية للشركات.

حيث أن جودة نظام المعلومات الذي تستخدمه الشركة له تأثير كبير على جودة المعلومات التي يمكن استخدامها، حيث إن المعلومات الأكثر طلباً من مؤسسات الأعمال هي البيانات المالية، فإن لدى الدول المختلفة معايير مختلفة لتطوير هذه البيانات المالية، والمعايير السائدة المستخدمة من قبل الشركات في الدول الأكثر تقدماً هي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولقد تم تصميم هذه المعايير لتوصيل المعلومات المالية، ويجب مراجعة هذه المعلومات المالية من قبل مدقق حسابات مستقل قبل إصدارها للجمهور العام، ويمكن أن توفر المعلومات الواردة في هذه التقارير بعض المعلومات التي قد تكون مفيدة، فهناك عامل حاسم من حيث المعلومات حول الممارسات المستدامة لمنظمات الأعمال يتعلق بوجهة نظر مجلس الإدارة مفاده أن هناك دوائر أخرى إلى جانب المساهمين التقليديين الذين يجب أخذ مصالحهم بعين الاعتبار في حوكمة الشركة .

لقد تناولت الدراسة وضع إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية في إطار نظري من مختلف أبعاده وجوانبه وفي إطار ميداني من خلال تصميم قائمة إستقصاء لبيان مدى تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات البيئية) على المتغير الوسيط (المعايير المحاسبية) والمتغير التابع (كفاءة التقارير المالية) والتحقق من مدى صحة (فروض الدراسة)، ولقد خلصت الدراسة الميدانية إلى صياغة عدة نتائج كان على رأسها الإقرار بأهمية المسؤولية البيئية وأثرها على كفاءة التقارير المالية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية، والتي أوصت على التأكد من إلزام الوحدات الإقتصادية بضرورة إستخدام المعايير المحاسبية الدولية للحصول على بيانات بيئية ذات جودة مرتفعة وبالتالي الحصول على تقارير مالية ذات كفاءة عالية.

مما لاشك فيه عندما تنجح المحاسبة في توصيل معلومات ملائمة وكافية تعبر عن مدى ملائمة وكفاءة الأداء البيئي للوحدة الإقتصادية فضلاً عن كفاءة الأداء المالي والإقتصادي لها سوف يؤدي ذلك إلى جودة وكفاءة التقارير المالية وتحسين سمعة المنشأة ومن ثم تعظيم الأرباح.

أولاً: المقدمة

أدت الحاجة إلى معلومات ملائمة لمستخدميها إلى إضافة أبعاد جديدة تؤدي إلى زيادة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ومن أهم هذه الأبعاد البعد البيئي، وما يرتبط به من معلومات بيئية لتقييم موقف المنشأة ونتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية، حيث تساهم هذه المعلومات في بيان مدى تأثير أنشطة المشروعات الصناعية والتجارية على المجتمع، وقد تواجه أغلب المنشآت العديد من المشكلات المتعلقة بالقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية ولذلك فقد حظى القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية باهتمام العديد من الباحثين وما يرتب عليه من جودة المعلومات المحاسبية فى القوائم والتقارير المالية

تُعد المعايير المحاسبية من الأدوات المعاصرة فى الفكر المحاسبى الحديث والتي يهدف إستخدامها إلى تحسين جودة وكفاءة التقارير المالية فى المنشآت الصناعية والخدمية من أجل تحقيق الأهداف الجوهرية للمنظومة المحاسبية، كما وصفت بأنها إستجابة لتنامى وتعاضم الدور الإستراتيجى لمهنة المحاسبة فى تدعيم تنافسية المؤسسات ونجاحها الإستراتيجى فى ظل تداعيات الأزمات المالية الدولية ونتائجها على اقتصاديات الدول النامية، حيث أظهرت العديد من الدراسات أن تبني تلك المعايير من قبل المؤسسات المحلية سيكون إما عاملاً محدداً لتحسين أداء المنظومة المحاسبية او داعماً لتحسين مخرجات تلك المنظومة وكلا الاحتمالين يخضع لتأثير عوامل ومحددات ترتبط بمستوى الاستعداد لقبول مضامين التوافق العالمى للنظم والمعايير المحاسبية.

ثانياً : مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة البحث فى كيفية قياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية، والتي يمكن أن تتضح من خلال صياغة مشكلة البحث فى السؤال الرئيسى التالى:-

ما مدى تأثير جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية ؟

ويتفرع من السؤال الرئيسى الأسئلة الفرعية التالية :-

١. ما العلاقة بين إستخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية ؟
٢. ما مدى تأثير جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية ؟
٣. ما العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية ؟

ثالثاً : أهمية الدراسة

ترجع الأهمية العلمية للبحث إلى أنه يستمد أهميته من أهمية موضوع البحث في الفكر المحاسبي المعاصر حيث تُعد المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية من الموضوعات الهامة التي شغلت الفكر المحاسبي فقد أثير الجدل حول جودة المعلومات المحاسبية وكذلك المعلومات البيئية، وشفافية القوائم المالية، ومدى قابليتها للمقارنة، ومن هنا اهتمت الدراسات المحاسبية بمحددات التوافق مع المعايير المحاسبية لمحاولة تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومدى قدرتها التفسيرية لترشيد القرارات وتعظيم قيمة المنشأة .

كما ترجع الأهمية العملية للبحث في أنه يلقي الضوء على وضع إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، حيث أن التقارير المالية يتم إستخدامها بمختلف أنواع الوحدات الإقتصادية بإعتبارها مدخل لتوفير المعلومات الملائمة لصناع القرارات مما يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية تجعلها في الصدارة لتحقيق تنمية حقيقية ومستدامة.

رابعاً : أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في وضع إطار مقترح لقياس أترجودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية.
ويتحقق الهدف الرئيسي من خلال إلقاء الضوء علي مجموعة من الأهداف الفرعية وهي:

١. إيضاح العلاقة بين إستخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.
٢. تحديد أترجودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية.
٣. إيضاح العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

خامساً : متغيرات وفروض الدراسة

١/٥ المتغيرات :

- المتغير المستقل :- جودة المعلومات البيئية .
- المتغير الوسيط :- المعايير المحاسبية.
- المتغير التابع :- كفاءة التقارير المالية.

٢/٥ الفروض :

من واقع هذه المتغيرات وفي ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي :

الفرض الرئيسي للبحث : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية.

المخلص

ولتحقيق الهدف الرئيسى تم صياغة مجموعة من الفروض الفرعية كما يلى :-
الفرض الأول : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.
الفرض الثانى : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية .
الفرض الثالث : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

سادساً : منهج الدراسة

فى إطار محاولة تحقيق أهداف البحث وإختبارفروضه إعتمدت الباحثة جانب من الدراسة النظرية والدراسة العملية على النحو التالى :-

أولاً : الدراسة النظرية وتتمثل فى :-

(١) المنهج الإستقرائى :

يعتمد على البيانات والإحصائيات والوقائع التاريخية، وليس على المنطق العقلى المجرد، حيث يقوم البحث على قياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية، إعتماًداً على البيانات والإحصائيات من مصادر متعددة مثل الكتب، والدوريات ، والبحوث المنشورة والمجلات العلمية والمؤتمرات، والإنترنت.

(٢) المنهج الإستنباطى :

وهو الذى يستخدم حاضر الظواهر والاحداث ويشتمل على عمليات التنبؤ لمستقبل الظواهر والأحداث التى يدرسها، ويشتمل المنهج الإستنباطى على مجموعة من أساليب البحث العلمى وهو المنهج الذى بموجبه تتم المحاولة فى إستنباط الحلول لمعالجة مشكلة البحث محل الدراسة.

ثانياً : الدراسة الميدانية

الإعتماذ على تصميم قائمة إستقصاء وتوجيهها إلى عينة من السادة المهتمين بإعداد التقارير والقوائم المالية من مسئولى (الإدارة العليا، ومتخذى القرارات، مديرى الإدارات، المحاسبين والمراجعين، إدارة البحوث والتطوير)، وذلك للوقوف على آراء وخبرات الأفراد فى موضوع الدراسة، وتحليل نتائج الإستقصاء بإستخدام الأساليب الإحصائية الجاهزة (SPSS) حيث يساعد على تحديد أبعاد المشكلة الرئيسية المتعلقة بموضوع البحث وكيفية الإستفادة منها، وذلك لإثبات فروض البحث.

وسائل جمع البيانات :

- إعتمدت الباحثة على أسلوب قائمة الإستقصاء فى جمع البيانات اللازمة لإختبار فروض الدراسة، حيث إحتوت قائمة الإستقصاء على البيانات التالية:-
- بيانات أولية : تتعلق بالبيانات الشخصية (المسمى الوظيفى - المؤهل العلمى - سنوات الخبرة).
 - بيانات أساسية : وهى البيانات التى تم جمعها عن المشكلة محل الدراسة الميدانية، وتتمثل فى :
 - مجموعة من العبارات تعبر عن جودة المعلومات البيئية.
 - مجموعة من العبارات تقيس أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية.
 - مجموعة من العبارات تقيس أثر تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

سابعاً : نتائج الدراسة

1. إن إفصاح الشركات عن مسئوليتها البيئية من منطلق إقتناعها بمسئوليتها البيئية يُعتبر مؤشراً بالنسبة للمستثمرين عن مصداقية الشركة والتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية على الرغم من محدودية هذه التشريعات.
2. أن الإفصاح عن المعلومات البيئية هو إفصاح إختيارى فى معظمة، حيث تمتلك الإدارة وحدها الحرية الكاملة فيما يتعلق بكمية ونوعية المعلومات البيئية التى يتم الإفصاح عنها، وكذلك طريقة الإفصاح عن هذه المعلومات فى القوائم والتقارير المالية.
3. أن الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية وإدراجها ضمن القوائم والتقارير المالية يؤثر على ترشيد قرارات الإستثمار.
4. إن الإفصاح عن المعلومات البيئية له تأثير على تحسين الأداء المالى للوحدة الإقتصادية ويزيد من قيمتها فى جذب الإستثمار.
5. يسهم تطبيق المعايير المحاسبية فى توفير معلومات تتعلق بالإفصاح عن التنوع فى أشكال الفساد البيئى، ومناقشة السياسات والمتطلبات البيئية والمكافآت والحوافز البيئية والإفصاح عن المخاطر البيئية التى تتعرض لها الشركة بشكل وصفى أو كمى، من خلال تحديد حجم المخاطر، وتقييم ممارسات إدارة المخاطر المتعلقة بسياسات المسئولية البيئية.
6. يحقق الإلتزام بتطبيق المعيار المحاسبى رقم (1) عرض القوائم المالية، والمعيار المحاسبى الدولى (IAS1)، زيادة الثقة فى التقارير المالية، كما يسمح بمقارنة القوائم

الملخص

المالية لسنوات سابقة ومع قوائم مالية لمؤسسات أخرى، مما يساعد مستخدمى تلك القوائم على إتخاذ القرارات السليمة.

٧. أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعاً لاغنى عنه يسترشد به المهنيون فى أنحاء العالم لأنها تمثل نتاج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة، وهى لجنة المعايير المحاسبية الدولية التى تضم مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، وحازت تلك المعايير على قبول المنظمات المهنية فى الدول المتقدمة والدول النامية على حدٍ سواء.

٨. لايزال الفكر المحاسبى المعاصر لم يتوصل إلى طرق محاسبية تتميز بالموضوعية فى عملية القياس المحاسبى لمنافع الأنشطة البيئية، وذلك بسبب الصعوبات التى تتمثل فى التعبير عن هذه المنافع بالقياس النقدى .

٩. مازال البعد البيئى من التحديات الواضحة أمام العمل المحاسبى، وعلى الرغم من عدم وجود معيار دولى يناقش الأبعاد البيئية للشركات، إلا أن بعض المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS1)تضمنت أجزاء معينة تناقش بشكل صريح بعض الإفصاحات المرتبطة بالإعتراف والقياس المحاسبى للأصول والإلتزامات البيئية وتتوقف درجة ومستوى الإفصاح عن الأداء البيئى وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية على عدة محددات أهمها قوة التشريعات البيئية وحساسية الشركة للبيئة، وبيئة المعلومات والتقارير المالى ورؤية المنشأة الإستراتيجية للأبعاد البيئية وحجم المنشأة.

١٠. إن الإهتمام بالإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى يعتبر أحد المتطلبات للنهوض بالجانب التسويقى للوحدات الإقتصادية وكذلك يعتبر أحد أشكال إلتزام الوحدات قانونياً خاصة فى ظل القوانين الصادرة حديثاً فى البيئة المصرية.

١١. إن زيادة وعى الوحدات الإقتصادية بضرورة إلتزامها بالمسئولية البيئية، وكذلك إهتمامها بأصحاب المصالح والمستثمرين من أهم مقومات النجاح بالوفاء بالمسئولية البيئية للوحدات الإقتصادية.

١٢. إن إهتمام الوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات بيئية لها مصداقية تساعد فى التخطيط لحماية البيئة وإتخاذ القرارات السليمة وذلك يعتبر دليل على ادراك الوحدة للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية.

ثامناً : التوصيات

فى ضوء الدراسة النظرية والعملية (الميدانية) التي قامت بها الباحثة، وما توصلت إليه من نتائج توصى الباحثة بما يلى :

١. التأكد من إلزام الوحدات الإقتصادية بضرورة إستخدام المعايير المحاسبية الدولية للحصول على بيانات بيئية ذات جودة مرتفعة وبالتالي الحصول على تقارير مالية ذات كفاءة عالية.
٢. على الوحدات الاقتصادية الالتزام بالقوانين البيئية ومعايير حماية البيئة.
٣. زيادة الدعم الحكومى للمؤسسات التى تحقق مستويات مقبولة من القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية بصورة مقبولة .
٤. تعزيز أهمية قيام الوحدة الإقتصادية بالقياس الموضوعى والإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية وتوضيح إدراكها للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية .

Abstract

This study aimed to develop a proposed framework for measuring the impact of the quality of environmental information as an input to raise the efficiency of financial reports in the light of accounting standards, by clarifying the relationship between the use of accounting standards and the quality of environmental information and its impact on raising the efficiency of financial reports, as well as clarifying the relationship between the application of accounting standards and the efficiency of financial reports.

To achieve this goal, the researcher relied on theoretical rooting through the inductive approach from books, references, and Arabic and foreign studies, then conducting a field study by designing a survey list and directing it to a sample of gentlemen interested in preparing reports and financial statements from senior management officials, decision makers, department managers, accountants and auditors, Research and Development Department, and the study sample represented companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

A random sample of (450) individuals was distributed, and (396) individuals were retrieved, and the study sample became (372) individuals due to the invalidity of (24) individuals. The study results concluded that there is a statistically significant correlation between the application of accounting standards and both the efficiency of reports financial and environmental information quality, where the value of the overall correlation coefficient was 0.759 at a significance level of 0.01, The study recommended ensuring that economic units are bound by the need to use international accounting standards to obtain environmental data of high quality and thus obtain financial reports of high efficiency.

Keywords: Environmental information - financial reports - Accounting standards.

Summary

The economic units must make sufficient efforts to fulfill their environmental responsibility in a way that ensures combating or limiting any pollution that affects the environment due to the inputs, operations and products of the unit, and to disclose the extent of the efficiency of its performance in this field and communicate this information to the various parties concerned, whether inside or outside the economic unit, and from here Accounting thought, which in turn relies on financial and economic dimensions only, has shifted to accounting thought, which also focuses on environmental dimensions, because of the importance of these dimensions in providing information that shows the impact of the economic unit and its various activities on society and the environment, where environmental accounting works to measure or calculate costs and benefits. The environmental dimension has become a significant and complementary impact of the economic dimension, in order to move towards sustainable development.

The International Accounting Standards Board indicated that the information should be complete, impartial, and error-free whenever possible, and the revised draft conceptual framework of the International Accounting Standards Board identifies four qualitative characteristics, which are “comparability, verifiability, timeliness, and comprehensibility,” which must be maximized. To the maximum extent possible for any item of financial information contained in the financial reports, as the International Accounting Standards Board considers that the information is appropriate if it can be used to predict future results or confirm previous results, and for this purpose the information must be of relative importance to the types of decisions that are adopted in its making. Therefore, it is clear from the conceptual framework of the International Accounting Standards Board, that the monetary measurement of historical or current values is crucial in providing effectively comparable information within the financial reports of companies.

Summary

The financial statements are considered the essence of economic decision-making and a communication tool between the economic unit and its external environment through the appropriate accounting information it provides, through which it is possible to predict future economic events to face problems affecting the results of the work of various establishments. Environmental information contributes to reducing environmental risks facing the economic unit and reducing its impact, as the interest of the economic unit in providing environmental information that has credibility that helps in planning to protect the environment and make sound decisions, and this is considered evidence of the unit's awareness of environmental issues, and that the financial statements contain good environmental information that leads to the quality of financial reports, which raises the efficiency of its performance to fulfill its environmental responsibility towards The community in which you work in order to preserve the surrounding environment.

The disclosure of environmental information, in addition to the financial and economic information that is provided to users of reports and financial statements, can contribute to making rational financial and economic decisions, and encourage investments in an environment characterized by the enormity of environmental legislation and laws that are binding on users of those lists. It is agreed that economic units aim to Achieving a satisfactory level of profits without regard to other qualitative goals, the most important of which is the fulfillment of its environmental responsibility towards the community from which it cannot operate in isolation, as the economic units' fulfillment of their environmental responsibility towards the community is not limited to the economic contribution to the welfare of this community only, but also includes not harming it. through misuse of resources.

lead to the quality and efficiency of financial reports, improve the reputation of the establishment, and then maximize profits.

Introduction :

The need for appropriate information for its users has led to the addition of new dimensions that lead to an increase in the disclosure of accounting information, and the most important of these dimensions is the environmental dimension, and the associated environmental information to evaluate the position of the establishment and its past results and future aspirations, as this information contributes to indicating the extent of the impact of the activities of industrial and commercial projects On society, most establishments may face many problems related to the measurement and disclosure of environmental information. Therefore, accounting measurement and disclosure of environmental information has attracted the attention of many researchers and the consequent quality of accounting information in the financial statements and reports.

Accounting standards are considered one of the contemporary tools in modern accounting thought, whose use aims to improve the quality and efficiency of financial reports in industrial and service establishments in order to achieve the essential goals of the accounting system. International financial crises and their consequences on the economies of developing countries, where many studies have shown that the adoption of these standards by local institutions will either be a determinant factor for improving the performance of the accounting system or supportive for improving the output of that system, and both possibilities are subject to the influence of factors and determinants related to the level of willingness to accept the contents of the global compatibility of systems and standards accounting.

Summary

As the quality of the information system used by the company has a significant impact on the quality of information that can be used, as the most requested information from business enterprises is the financial statements, different countries have different standards for developing these financial statements, and the prevailing standards used by companies in the most countries Advances are generally accepted accounting principles and international financial reporting standards, and these standards are designed to communicate financial information, and this financial information must be reviewed by an independent auditor before it is released to the general public, and the information contained in these reports can provide some information that may be useful, A crucial factor in terms of information about sustainable practices of business organizations relates to the board's view that there are other constituencies besides traditional shareholders whose interests must be taken into account in corporate governance.

The study has dealt with developing a proposed framework to measure the impact of the quality of environmental information as an input to raise the efficiency of financial reports in the light of accounting standards in a theoretical framework of its various dimensions and aspects and in a field context through the design of a survey list to indicate the extent of the impact of the independent variable (the quality of environmental information) on the mediating variable (accounting standards) and the dependent variable (efficiency of financial reports) and verifying the validity of (study hypotheses) , The need to use international accounting standards to obtain environmental data of high quality and thus obtain financial reports of high efficiency.

There is no doubt that when accounting succeeds in delivering appropriate and sufficient information that expresses the appropriateness and efficiency of the environmental performance of the economic unit, as well as the efficiency of its financial and economic performance, this will

Summary

environmental information as an input to raise the efficiency of financial reports in the light of accounting standards, as financial reports are used in various types of economic units as an entrance to provide appropriate information for decision makers, which leads to achieving an advantage. Competitiveness puts it at the forefront of achieving real and sustainable development.

Objectives of The Study :

The main objective of the research is to develop a proposed framework for measuring the impact of environmental information quality as an input to raise the efficiency of financial reporting in the light of accounting standards.

The main objective is achieved by shedding light on a set of sub-objectives, namely:

1. Clarifying the relationship between the use of accounting standards and the quality of environmental information.
2. Determining the impact of the quality of environmental information on raising the efficiency of financial reports.
3. Clarifying the relationship between the application of accounting standards and the efficiency of financial reporting.

Assumptions and variables of The Study :

1/5 Variables:

The independent variable: - the quality of environmental information.

The intermediate variable: - Accounting standards.

The dependent variable: - the efficiency of financial reports.

2/5 Assumptions:

From the reality of these variables and in light of the research problem and its importance and in order to achieve its objectives, the research hypotheses can be formulated as follows:

The Study problem:

The research problem lies in how to measure the impact of the quality of environmental information as an input to raise the efficiency of financial reporting in the light of accounting standards, which can be clarified by formulating the research problem in the following main question:

What is the impact of the quality of environmental information on raising the efficiency of financial reports in the light of accounting standards?

The following sub-questions branch out from the main question:

- 1. What is the relationship between the use of accounting standards and the quality of environmental information?**
- 2. To what extent does the quality of environmental information affect raising the efficiency of financial reports?**
- 3. What is the relationship between the application of accounting standards and the efficiency of financial reporting?**

The importance of Studying :

The scientific importance of the research is due to the fact that it derives its importance from the importance of the research topic in contemporary accounting thought, where accounting standards and the quality of environmental information are among the important topics that occupied accounting thought. Here, the accounting studies focused on the determinants of compatibility with accounting standards in order to try to improve the qualitative characteristics of accounting information and the extent of its explanatory ability to rationalize decisions and maximize the value of the establishment.

The practical importance of the research is that it sheds light on developing a proposed framework to measure the impact of the quality of

2) The deductive method:

It is the one who uses the present phenomena and events and includes prediction processes for the future of the phenomena and events that he studies.

Second : the field study

Relying on designing a survey list and directing it to a sample of gentlemen interested in preparing reports and financial statements from officials (senior management, decision makers, department managers, accountants and auditors, research and development department), in order to find out the opinions and experiences of individuals in the subject of the study, and analyze the results of the survey using statistical methods Ready-made (SPSS) as it helps to identify the dimensions of the main problem related to the subject of the research and how to benefit from it, in order to prove the research hypotheses.

Data collection methods:

The researcher relied on the survey list method in collecting the necessary data to test the hypotheses of the study, as the survey list contained the following data:

- **Primary data:** related to personal data (job title - educational qualification - years of experience).
- **Basic data:** It is the data collected on the problem in the field study, and it is represented in:
 - A group of phrases expressing the quality of environmental information.
 - A set of expressions that measure the impact of the quality of environmental information on raising the efficiency of financial reports.
 - A set of statements that measure the effect of applying accounting standards and the efficiency of financial reporting.

Summary

The main hypothesis of the research : There is a statistically significant correlation between the quality of environmental information and raising the efficiency of financial reports in the light of accounting standards.

To achieve the main objective, a set of sub-hypotheses were formulated as follows:

The first Assumptions: There is a statistically significant correlation between the use of accounting standards and the quality of environmental information.

The second Assumptions: There is a statistically significant correlation between the level of quality of environmental information and the efficiency of financial reports.

The third Assumptions: There is a statistically significant correlation between the application of accounting standards and the efficiency of financial reports.

Study Methodology :

In the context of trying to achieve the objectives of the research and test its hypotheses, the researcher adopted a part of the theoretical study and the practical study as follows:

First: Theoretical study, which is:

1) Inductive method:

It depends on data, statistics and historical facts, and not on abstract mental logic, as the research is based on measuring the impact of the quality of environmental information as an input to raise the efficiency of financial reports in the light of accounting standards, based on data and statistics from multiple sources such as books, periodicals, published research, scientific journals, conferences, and the Internet .

Summary

committee, which is the International Accounting Standards Committee, which includes representatives of professional accounting bodies and experts with a great deal of professional competence, and those standards won the acceptance of professional organizations in developed and developing countries alike.

- 8- Contemporary accounting thought still has not reached accounting methods characterized by objectivity in the process of accounting measurement of the benefits of environmental activities, due to the difficulties that are represented in expressing these benefits by monetary measurement.
- 9- The environmental dimension is still one of the clear challenges facing the accounting work, and although there is no international standard that discusses the environmental dimensions of companies, some international accounting standards (IFRS-IAS1) included certain parts that explicitly discuss some disclosures related to the accounting recognition and measurement of environmental assets and liabilities. The degree and level of environmental performance disclosure in accordance with international accounting standards depends on several determinants, the most important of which are the strength of environmental legislation, the company's sensitivity to the environment, the information environment, financial reporting, the establishment's strategic vision of environmental dimensions, and the size of the establishment.
- 10- Paying attention to the accounting disclosure of environmental performance is one of the requirements to promote the marketing aspect of the economic units, as well as one of the forms of the units' legal commitment, especially in light of the newly issued laws in the Egyptian environment.
- 11- Increasing the awareness of economic units of the need for their commitment to environmental responsibility, as well as their interest in stakeholders and investors is one of the most important

Results :

- 1- The companies' disclosure of their environmental responsibility based on their conviction of their environmental responsibility is an indication for investors of the company's credibility and its commitment to environmental laws and legislations, despite the limitations of these legislations.
- 2- Disclosure of environmental information is mostly optional, as management alone has complete freedom with regard to the quantity and quality of environmental information to be disclosed, as well as the method of disclosing this information in the financial statements and reports.
- 3- The accounting disclosure of environmental information and its inclusion in the financial statements and reports affects the rationalization of investment decisions.
- 4- The disclosure of environmental information has an impact on improving the financial performance of the economic unit and increases its value in attracting investment.
- 5- The application of accounting standards contributes to providing information related to disclosing the diversity of forms of environmental corruption, discussing environmental policies and requirements, environmental rewards and incentives, and disclosing environmental risks to which the company is exposed in a descriptive or quantitative manner, by determining the size of the risks, and evaluating risk management practices related to policies. Environmental responsibility.
- 6- Compliance with the application of Accounting Standard No. (1) Presentation of Financial Statements, and the International Accounting Standard (IAS1), increases confidence in financial reports, and also allows comparison of financial statements for previous years and with financial statements of other institutions, which helps users of those lists to make sound decisions .
- 7- International accounting standards have become an indispensable reference for professionals around the world because they represent a large and intensive product of a specialized professional

Summary

ingredients for success in fulfilling the environmental responsibility of economic units.

- 12- The interest of the economic unit in providing reliable environmental information that helps in planning for environmental protection and making sound decisions, and this is evidence of the unit's awareness of environmental issues and its social responsibility.

Recommendations :

In the light of the theoretical and practical (field) study that the researcher carried out, and the results she reached, the researcher recommends the following:

- 1- Ensuring that economic units are bound by the need to use international accounting standards to obtain environmental data of high quality and thus obtain financial reports of high efficiency.
- 2- Economic units must abide by environmental laws and environmental protection standards.
- 3- Work to increase government support for institutions that achieve acceptable levels of measurement and disclosure of environmental information in financial reports in an acceptable manner.
- 4- Emphasizing the importance of the economic unit doing objective measurement and disclosing environmental information within the financial reports, and clarifying its awareness of environmental issues and its social responsibility.
- 5- The Financial Supervisory Authority and the Association of Accountants adopted the idea of introducing legislation and laws binding on companies on the importance of their environmental responsibility and disclosure of environmental information, and realizing the importance of the environmental dimension as a goal parallel to the economic goals of companies.

أولاً- قائمة الموضوعات

الصفحة	الموضوع
٢٩-١	الفصل الأول مدخل الدراسة
٢	أولاً : مقدمة الدراسة
٤	ثانياً : مشكلة الدراسة
٥	ثالثاً : أهمية الدراسة
٥	رابعاً : الدراسات السابقة
٢٥	خامساً : أهداف الدراسة
٢٥	سادساً : متغيرات وفروض الدراسة
٢٧	سابعاً : حدود الدراسة
٢٧	ثامناً : منهج الدراسة
٢٨	تاسعاً : خطة الدراسة
٢٩	خلاصة الفصل الاول
٦٢-٣٠	الفصل الثاني طبيعة المعلومات البيئية
٣٢	تمهيد
٤٢-٣٣	المبحث الأول ماهية وأهمية جودة المعلومات البيئية
٣٤	١/١/٢ ماهية المسؤولية البيئية
٣٥	٢/١/٢ مفهوم المعلومات البيئية

قائمة الموضوعات

الصفحة	الموضوع
٣٦	٣/١/٢ أهمية المعلومات البيئية
٣٦	٤/١/٢ أنواع المعلومات البيئية
٣٧	٥/١/٢ أهداف تتعلق بالمعلومات البيئية
٣٩	٦/١/٢ دوافع وأسباب الإهتمام بالمعلومات البيئية
٤٠	٧/١/٢ متطلبات تحقيق جودة المعلومات البيئية
٤١	٨/١/٢ الأنشطة البيئية ومصادر الحصول على المعلومات البيئية
٤٤-٤١	المبحث الثاني القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٤٤	١/٢/٢ مفهوم القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٤٥	٢/٢/٢ خصائص القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٤٥	٣/٢/٢ طرق القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٤٦	٤/٢/٢ أساليب القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٤٧	٥/٢/٢ معوقات القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٤٨	٦/٢/٢ مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٤٩	٧/٢/٢ أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٥٠	٨/٢/٢ أهداف الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٥١	٩/٢/٢ أنواع الإفصاح عن المعلومات البيئية
٥٣	١٠/٢/٢ المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها
٥٤	١١/٢/٢ فوائد الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٥٥	١٢/٢/٢ العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية

قائمة الموضوعات

الصفحة	الموضوع
٥٦	١٣/٢/٢ دور الهيئات التنظيمية فى الإفصاح عن المعلومات البيئية
٥٧	١٤/٢/٢ الإفصاح عن المعلومات البيئية فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية
٦٢	خلاصة الفصل الثانى
٩٦-٦٣	الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية
٦٤	تمهيد
٧٤-٦٦	المبحث الأول العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية
٦٦	١/١/٣ العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية
٦٨	٢/١/٣ أثر جودة المعلومات البيئية على إعداد القوائم المالية
٧٠	٣/١/٣ المعلومات البيئية التى تحتويها تقارير الأداء البيئي
٧٢	٤/١/٣ طرق الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية
٧٣	٥/١/٣ أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية
٩٥-٧٥	المبحث الثانى جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية
٧٦	١/٢/٣ مفهوم التقارير المالية
٧٨	٢/٢/٣ أهمية التقارير المالية
٧٩	٣/٢/٣ أنواع التقارير المالية
٧٩	٤/٢/٣ أهداف التقارير المالية
٨٠	٥/٢/٣ أهداف إعداد التقارير البيئية

قائمة الموضوعات

الصفحة	الموضوع
٨١	٦/٢/٣ معايير إعداد التقارير المالية البيئية
٨٣	٧/٢/٣ نماذج إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح عن المعلومات البيئية
٨٧	٨/٢/٣ محاور الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية
٨٧	٩/٢/٣ أساليب الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية
٩٦	خلاصة الفصل الثالث
١٥٣-٩٧	الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية
٩٨	تمهيد
١٢٧-٩٩	المبحث الأول : ماهية وأهمية المعايير المحاسبية
١٠٠	١/١/٤ ماهية المعايير المحاسبية
١٠١	٢/١/٤ مفهوم المعايير المحاسبية
١٠٢	٣/١/٤ التطور التاريخى لنشأة المعايير المحاسبية المصرية
١٠٣	٤/١/٤ أهمية المعايير المحاسبية
١٠٥	٥/١/٤ دوافع وأسباب الحاجة إلى تطبيق المعايير المحاسبية
١٠٦	٦/١/٤ مصادر المعايير المحاسبية
١٠٧	٧/١/٤ المداخل المختلفة لتطبيق المعايير المحاسبية
١٠٨	٨/١/٤ العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية
١١١	٩/١/٤ معوقات تطبيق المعايير المحاسبية ووسائل التغلب عليها
١١٣	١٠/١/٤ مزايا تطبيق المعايير المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبى مع المعايير الدولية

قائمة الموضوعات

الصفحة	الموضوع
١١٤	١١/١/٤ المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالبيئة
١٢٠	١٢/١/٤ المعيار المصرى رقم (١) والمعيار الدولى (IAS1)
١٢٤	١٣/١/٤ أثر تطبيق المعايير المحاسبية على إعداد التقارير المالية
١٢٥	١٤/١/٤ الإعترابات العامة لعرض القوائم المالية فى ضوء المعايير المحاسبية
١٢٨-١٥٠	المبحث الثانى الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية
١٣٠	١/٢/٤ : أبعاد الإطار المقترح
١٣٠	١/١/٢/٤ المعلومات البيئية
١٣٦	٢/١/٢/٤ التقارير المالية
١٤١	٣/١/٢/٤ المعايير المحاسبية
١٤٦	٢/٢/٤ الهيكل العام للإطار المقترح
١٤٧	١/٢/٢/٤ المحور الأول : القياس المحاسبى للمعلومات البيئية
١٤٩	٢/٢/٢/٤ المحور الثانى : أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية
١٥٠	٣/٢/٢/٤ المحور الثالث : أدوات القياس لجودة المعلومات البيئية
١٥١	خلاصة الفصل الرابع
١٥٤-١٧٧	الفصل الخامس الدراسة الميدانية
١٥٥	تمهيد

الصفحة	الموضوع
١٥٦-١٦٩	المبحث الأول إجراء الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الدراسة
١٥٦	١/١/٥ هدف الدراسة الميدانية
١٥٦	٢/١/٥ أداة جمع البيانات
١٥٧	٣/١/٥ الاختبارات الإحصائية المستخدمة
١٥٧	٤/١/٥ الإختبارات الإحصائية تضمنت
١٥٨	٥/١/٥ صدق وثبات درجات الأداة
١٦٠	٦/١/٥ مجتمع وعينة الدراسة
١٦٢	٧/١/٥ التحليل الوصفي
١٧٠-١٧٦	المبحث الثاني مناقشة نتائج مدى صحة فروض الدراسة
١٧٠	١/٢/٥ اختبار صحة فروض الدراسة
١٧٧	خلاصة الفصل الخامس
١٧٨-١٨٤	الفصل السادس الخلاصة والنتائج والتوصيات
١٧٩	أولاً: الخلاصة
١٨٠	ثانياً : النتائج
١٨٠	أولاً : نتائج الدراسة النظرية
١٨١	ثانياً : نتائج الدراسة الميدانية
١٨٣	ثالثاً : التوصيات

قائمة الموضوعات

الصفحة	الموضوع
١٩٨-١٨٥	مراجع الدراسة
١٨٦	أولاً- المراجع العربية
١٩٣	ثانياً- المراجع الأجنبية
٢٠٧-١٩٩	قائمة الملاحق
٢٠٠	ملحق قائمة الاستقصاء
1	مستخلص الدراسة باللغة الإنجليزية
2	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية

ثانياً- قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٥٩	القضايا البيئية في حسابات الميزانية	١-٢
٦١	القضايا البيئية في حسابات الناتج (قائمة الدخل)	٢-٢
٨٤	نموذج إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح البيئي	١-٣
٨٦	النموذج المطور لإعداد التقارير البيئية عند الإفصاح البيئي	٢-٣
٨٩	قائمة الدخل الإقتصادي والبيئي	٣-٣
٩٠	قائمة المركز المالي الإقتصادي والبيئي	٤-٣
٩٣	تقرير تكلفة الأضرار البيئية	٥-٣
٩٤	قائمة التكاليف والمنافع البيئية	٦-٣
١١٦	العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية	١-٤
١٢٠	مقارنة بين المعيار المصري رقم (١) والمعيار الدولي (IAS1)	٢-٤
١٥٦	مقياس ليكرت الخماسي	١-٥
١٥٨	درجات مقياس ألفا كرونباخ	٢-٥
١٥٩	معامل الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد المنتمية له	٣-٥
١٦١	توصيف عينة الدراسة تبعاً للبيانات الشخصية	٤ - ٥
١٦٢	أراء عينة الدراسة في العبارات الدالة على جودة المعلومات البيئية (ن=٣٧٢)	٥-٥
١٦٤	أراء عينة الدراسة في اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية (ن=٣٧٢)	٦-٥
١٦٦	أراء عينة الدراسة في تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية (ن=٣٧٢)	٧-٥
١٦٨	الاختلاف بين أراء عينة الدراسة في متغيرات الدراسة طبقاً للمؤهل الدراسي	٨-٥

قائمة الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٦٨	الاختلاف بين آراء عينة الدراسة في متغيرات الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة	٩-٥
١٧٠	متغيرات الفرض الرئيسي	١٠-٥
١٧١	متغيرات الفرض الاول	١١-٥
١٧١	نتائج تحليل انحدار استخدام المعايير المحاسبية على جودة المعلومات البيئية	١٢-٥
١٧٢	متغيرات الفرض الثاني	١٣-٥
١٧٢	نتائج تحليل انحدار جودة المعلومات البيئية على كفاءة التقارير المالية	١٤-٥
١٧٣	متغيرات الفرض الثالث	١٥-٥
١٧٣	نتائج تحليل انحدار تطبيق المعايير المحاسبية على كفاءة التقارير المالية	١٦-٥
١٧٤	نتائج تحليل انحدار تطبيق المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية على كفاءة التقارير المالية	١٧-٥

ثالثاً- قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٨١	العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية	١-٣
٨٥	معايير إعداد التقارير البيئية	٢-٣
٨٨	مصادر المعايير المحاسبية	١-٤
١١٠	العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية	٢-٤
١٤٦	الهيكل العام للإطار المقترح	٣-٤



الفصل الاول
الإطار العام للدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة

تساهم مهنة المحاسبة في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة، حيث تُعد القوائم و التقارير المالية جوهر اتخاذ القرارات الإقتصادية وأداة إتصال بين الوحدة الإقتصادية وبيئتها الخارجية من خلال المعلومات المحاسبية الملائمة التي تقدمها، والتي يمكن من خلالها التنبؤ بالأحداث الإقتصادية المستقبلية لمواجهة المشكلات المؤثرة على نتائج أعمال المنشآت المختلفة.(١)

كما أدت الحاجة إلى معلومات ملائمة لمستخدميها إلى إضافة أبعاد جديدة تؤدي إلى زيادة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ومن أهم هذه الأبعاد البعد البيئي، وما يرتبط به من معلومات بيئية لتقييم موقف المنشأة ونتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية، حيث تساهم هذه المعلومات في بيان مدى تأثير أنشطة المشروعات الصناعية والتجارية على المجتمع، وقد تواجه أغلب المنشآت العديد من المشكلات المتعلقة بالقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية ولذلك فقد حظى القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية باهتمام العديد من الباحثين ومايرتبط عليه من جودة المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية. (٢)

وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات يجب أن تكون كاملة ومحايدة وخالية من الخطأ كلما أمكن ذلك، كما يحدد مشروع الإطار المفاهيمى المنقح لمجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص نوعية وهى "إمكانية المقارنة، وإمكانية التحقق، التوقيت، إمكانية الفهم"، والتي يجب تعظيمها إلى أقصى حد ممكن لأى بند من المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية، حيث يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات تكون ملائمة إذا كان يمكن إستخدامها للتنبؤ بالنتائج المستقبلية أو تأكيداً للنتائج السابقة، ولهذا الغرض يجب أن تكون المعلومات ذات أهمية نسبية لأنواع القرارات التي تعتمد في صنعها على التقارير المالية لذا يتضح من الإطار المفاهيمى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، أن القياس النقدي

1) Gray, Rob, Reza Kouhy, and Simon Lavers , (2015) ,"Corporate Social and Environmental Reporting A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure" , Accounting Auditing & Accountability Journal , Vol.8 , Issue2.

2) Deswanto, R., Siregar ,S., 2018, "The associations between environmental disclosures with financial performance, environmental performance, and firm value", Social Responsibility Journal, Vol. 14 Issue: 1, pp.180-193.

للتقييم التاريخية أو الحالية يُعد أمراً حاسماً في توفير معلومات قابلة للمقارنة بشكل فعال ضمن التقارير المالية للشركات. (١)

إن معايير إعداد التقارير المالية الدولية لديها القدرة على إيضاح أسباب وأثار التدهور البيئي، وتدعى تقديم نموذج محاسبي عالمي للموارد والأحداث والعمل في سياق الصالح العام ويكشف التوجه إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS)، وجود العديد من المعايير والتفسيرات التي ترتبط بالبيئة، فعلى سبيل المثال يتعامل تفسير (IFRIC3) الصادر عن لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية مع حقوق الإنبعاثات (المخصصات)، ويتعلق بالمسائل العابرة للحدود، كما يتعامل معيار المحاسبة الدولي (IAS38)، مع انخفاض قيمة الإنبعاثات (كأصول غير ملموسة)، كما يتطرق تفسير لجنة التفسيرات المالية الدولية (IFRIC1) للتغيرات في الإلغاء والتجديد وإعادة التأهيل والإلتزامات المماثلة، كما ينص التفسير (IFRIC 5) على حقوق المصالح الناشئة من صناديق إيقاف التشغيل وإعادة التأهيل، وإعادة التأهيل البيئي فيما يتعلق بالإلتزامات الناشئة عن الأحداث السابقة، وعليه فإنه يمكن القول بأن لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية الأساس الذي يمكن من خلاله التقرير عن المعلومات ذات الصلة بالبيئة والإستدامة. (٢)

حيث أن جودة نظام المعلومات الذي تستخدمه الشركة له تأثير كبير على جودة المعلومات التي يمكن استخدامها، حيث إن المعلومات الأكثر طلباً من مؤسسات الأعمال هي البيانات المالية، فإن لدى الدول المختلفة معايير مختلفة لتطوير هذه البيانات المالية، والمعايير السائدة المستخدمة من قبل الشركات في الدول الأكثر تقدماً هي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولقد تم تصميم هذه المعايير لتوصيل المعلومات المالية، ويجب مراجعة هذه المعلومات المالية من قبل مدقق حسابات مستقل قبل إصدارها للجمهور العام، ويمكن أن توفر المعلومات الواردة في هذه التقارير بعض المعلومات التي قد تكون مفيدة، فهناك عامل حاسم من حيث المعلومات حول الممارسات المستدامة لمنظمات الأعمال يتعلق بوجهة نظر مجلس الإدارة مفاده أن هناك دوائر أخرى إلى جانب المساهمين التقليديين الذين يجب أخذ مصالحهم بعين الاعتبار في حوكمة الشركة. (٣)

1) Nobes, C. and Stadler, C., (2017), "Disclosure Quality and International Comparability under IFRS: Evidence from Pension Discount Rates, Impairment and Capitalisation of Development Costs", London: ICAEW Chartered Accountants' Trustees Limited. Available from: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/research-and-academics/publications-and-projects/disclosure-quality-and-international-comparability.ashx> [Accessed 7 December 2018].

2) Abousamak, Ahmed, M., (2020), "The influence of the development of accounting standards to preserve sustainability: Literature Review", AAU Journal of Business and Law, vol.3, Issue2.

3) Humphrey, C., O'Dwyer, B., and Unerman, J., (2017), "Re-the rizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of 'Enlightened' corporate reporting", Accounting and Business Research, 47 (1), 30–63.

تُعدُّ تقارير الشركات وتطبيق معايير المحاسبة المتفق عليها دولياً محاولة لمواءمة القياس، وتوفير بعض الاتساق للتقرير عن أداء الشركة، حيث أن غياب معايير محددة لإعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) من أجل الاستدامة فيما يتعلق بالتقييم الذي يمكن الاعتماد عليه أو بدلاً من ذلك تضمنين الاستدامة في جميع المعايير المحاسبية، يشير هذا الغياب إلى فشل تنظيمي لهذه المعايير أو نقص في الإطار النظري أو المفاهيمي لا تشمل تعريفات المفاهيم الأساسية للمحاسبة على المسائل ذات الأهمية فيما يتعلق بالاستدامة، وعادة ما تقتصر على الالتزامات الطارئة أو التقرير السردى للمسؤولية الاجتماعية للشركات .

ثانياً : مشكلة الدراسة

تُعدُّ المعايير المحاسبية من الأدوات المعاصرة في الفكر المحاسبى الحديث والتي يهدف إستخدامها إلى تحسين جودة وكفاءة التقارير المالية في المنشآت الصناعية والخدمية من أجل تحقيق الأهداف الجوهرية للمنظومة المحاسبية، كما وصُفت بأنها إستجابة لتنامي وتعاضم الدور الإستراتيجي لمهنة المحاسبة في تدعيم تنافسية المؤسسات ونجاحها الإستراتيجي في ظل تداعيات الأزمات المالية الدولية ونتائجها على اقتصاديات الدول النامية، حيث أظهرت العديد من الدراسات أن تبني تلك المعايير من قبل المؤسسات المحلية سيكون إما عاملاً محددًا لتحسين أداء المنظومة المحاسبية أو داعماً لتحسين مخرجات تلك المنظومة وكلا الاحتمالين يخضع لتأثير عوامل ومحددات ترتبط بمستوى الاستعداد لقبول مضامين التوافق العالمي للنظم والمعايير المحاسبية. (١)

تكمن مشكلة الدراسة في كيفية قياس أثار جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، والتي يمكن أن نتضح من خلال صياغة مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:-

ما مدى تأثير جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير

المحاسبية ؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :-

١. ما العلاقة بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية ؟
٢. ما مدى تأثير جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية ؟
٣. ما العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية ؟

1) Bebbington, J. and Larrinaga, C., (2017), "Accounting and sustainable development: an exploration", Accounting, Organizations and Society, Vol. 39 No. 6, pp.395-413.

ثالثاً : أهمية الدراسة**١ - الأهمية العلمية :**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع الدراسة في الفكر المحاسبي المعاصر حيث تُعد المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية من الموضوعات الهامة التي شغلت الفكر المحاسبي فقد أثير الجدل حول جودة المعلومات المحاسبية وكذلك المعلومات البيئية، وشفافية القوائم المالية، ومدى قابليتها للمقارنة، ومن هنا اهتمت الدراسات المحاسبية بمحددات التوافق مع المعايير المحاسبية لمحاولة تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومدى قدرتها التفسيرية لترشيد القرارات وتعظيم قيمة المنشأة .

٢ - الأهمية العملية :

ترجع الأهمية العملية للدراسة في أنه يلقي الضوء على وضع إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، حيث أن التقارير المالية يتم إستخدامها بمختلف أنواع الوحدات الإقتصادية بإعتبارها مدخل لتوفير المعلومات الملائمة لصناع القرارات مما يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية تجعلها في الصدارة لتحقيق تنمية حقيقية ومستدامة.

رابعاً : الدراسات السابقة

يُعد موضوع هذا البحث من الموضوعات الحديثة، لذا تم الإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة التي تحدثت عن الأداء البيئي، وكذلك المعايير المحاسبية من خلال التطرق إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وذلك للتعرف على ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج، وبيان مايمكن أن تضيفه الدراسة الحالية إلى الدراسات السابقة.

ويتم تصنيف الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع على النحو التالي :-

- ١- دراسات تناولت جودة المعلومات البيئية.
- ٢- دراسات تناولت كفاءة التقارير المالية في ضوء الإفصاح عن المعلومات البيئية.
- ٣- دراسات تناولت أثر الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية .

أولاً : دراسات تناولت جودة المعلومات البيئية

(١) دراسة (Seif ,2014) وهى بعنوان

"Accounting Framework To Measure The Environmental Costs and Disclosed in Industrials – Case Study of Societe Cement Hamma Bouziane (SCHB) in Constantine ".^(١)

هدفت الدراسة إلى وضع إطار محاسبي لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها فى الشركات الصناعية ولقد تناولت الدراسة تحديد أسباب ودوافع الشركات لقياس الأداء البيئى من قبل المؤسسات الصناعية والإفصاح عنها والعوائق التى تعترض هذا الإفصاح، كما تناولت دراسة الأبعاد البيئية للمؤسسات من خطط وتوجيهات لتفعيل الأبعاد البيئية فى الخطط المستقبلية حيث أن إستمراريتها تؤدى إلى إمكانية تقييم الأداء البيئى بشكل موضوعى ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. هناك تقصير فى عملية القياس المحاسبى للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها فى التقارير المالية للشركة.

٢. هناك الكثير من العقبات التى تعرقل المؤسسة فى مجال القياس والإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى وأبرز هذه المعوقات هى صعوبة تحديد متطلبات الإفصاح البيئى، ونقص القواعد الإلزامية للإفصاح عن التكاليف البيئية وصعوبة قياسها وعدم كفاءة النظام المحاسبى فى تحليل مكونات تكاليف الداء البيئى.

(٢) دراسة (EL Nagy ,2014) وهى بعنوان

"Measurement and Disclosure about Costs Environmental Quality and its Impact on The Financial Statement Published".^(٢)

هدفت الدراسة إلى إيجاد إطار مقترح للقياس والإفصاح وتحليل التكاليف البيئية لشركات صناعة السكر يستند إلى القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية المتعلقة بتكاليف الجودة البيئية فى البيانات المالية لشركة كنانة، ولقد تناولت الدراسة المناهج والأساليب المستخدمة لقياس

1) Sief , H., (2014) , "Accounting Framework To Measure The Environmental Costs and Disclosed in Industrials – Case Study of Societe Cement Hamba Bouziane (SCHB) in Constantine", Journal: Chinese Business Review , Vol.13, issue.6 , pp. 356 – 366.

2) EL Nagy , N., (2014) , " Measurement and Disclosure about Costs Environmental Quality and its Impact on The Financial Statement Published " , International Journal of Scientific and Research Publication , Vol.7, issue.12, pp.1-5.

تكاليف الجودة البيئية وتحديد أهمية قياس وتحليل هذا النوع من التكاليف للمساعدة في اتخاذ القرارات، وتقييم الأداء كما إهتمت بمحاولة علاج الثغرات التي تنشأ عن الأضرار البيئية مع الأخذ في الاعتبار القوانين والتشريعات المرتبطة بمنع التلوث أو الحد منه، ورصد العناصر البيئية في تكلفة وتقديم المعالجة المحاسبية لها في البيانات المالية، وتوصلت الدراسة إلى :

١. وجود نقص في المقاييس المحاسبية المناسبة لقياس تكاليف الجودة البيئية في الأنشطة التي تتسبب في الضرر، وما يترتب عليها من إغفال تكاليف الجودة البيئية عند دراسة وتقييم مشاريع جيدة.

٢. أخذ التكاليف البيئية في الاعتبار يؤدي إلى ترشيح العديد من القرارات مثل نوع المنتج واختيار وتصميم المنتج وأسلوب الإنتاج والتعبئة والتغليف المناسب، والتحكم في تقليل تكاليف الأداء البيئي.

٣) دراسة (Noodezh and Moghimi ,2015) وهي بعنوان

"Environmental Costs and Environmental Information Disclosure in The Accounting Systems ".^(١)

هدفت الدراسة إلى إظهار سبب وضع نظام شامل عن المحاسبة البيئية ولماذا ينبغي تقديم تقرير نتائج هذا النظام لأصحاب المصلحة، ولقد تناولت الدراسة إيضاح أهمية المسؤولية القانونية للشركات عن طريق الإمتثال للمعايير البيئية المترتبة على أنشطة الشركة، حيث تظهر المشكلة الرئيسية في عدم وجود معايير شاملة ومحددة حول تقديم التكاليف البيئية وعدم فعالية نظام المعلومات التقليدي في الإبلاغ عن التكاليف البيئية، وتوصلت الدراسة إلى :

١. المحاسبة البيئية تمكن الشركات من تحسين أدائها بغض النظر عن حجمها أو تتميتها والمحاسبة التقليدية لا تشمل الأثار البيئية الناجمة عن الأنشطة التنظيمية لأنه ليس لديها حصر للمعلومات البيئية.

٢. يمكن السيطرة على التكاليف البيئية من خلال محاولة منعها في مرحلة تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية خلال دورة حياة المنتج.

٣. تسعى الشركات إلى إظهار صورة موقعهم في الأنشطة البيئية للحصول على مزايا مثل تخفيض الضرائب.

1) Noodezh , R., & moghimi , s., (2015), " Environmental Costs and Environmental Information Disclosure in The Accounting Systems " , International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences , Vol.5, issue.1 , pp.13-18.

٤) دراسة (Fatima , et ,al.,2015) وهي بعنوان

"Environmental Disclosure Quality : Examining The Impact of The Stock Exchange of Malaysia's Listing Requirements ".⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على الإفصاح البيئي للشركات الصناعية التي تؤثر على البيئة في ماليزيا وتناولت الدراسة إجراء مقارنة لإعداد التقارير البيئية قبل وبعد شروط الإفصاح الإلزامي لبيان ما إذا كان تم تحسين الإفصاح البيئي، وذلك من خلال مؤشر احتوى على ٤٦ بند للإفصاح مقسمة إلى ٩ فئات، وتوصلت الدراسة إلى :

١. إلزام الشركات بالإفصاح البيئي أدى إلى زيادة كبيرة في عدد الشركات المفصح فيها عن المعلومات البيئية .
٢. الشركات ترغب في تحسين صورتها بإعتبارها شركة مسؤولة بيئياً وإظهار دعمهم للإلتزام تجاة التنمية المستدامة.

٥) دراسة (Cho&Roberts,2016) وهي بعنوان :

"CSR Report Assurance in the USA: an empirical investigation of determinants and effects Sustainability".⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى إبراز ما إذا كان القياس والافصاح في الشركات عن مسؤوليتها البيئية والاجتماعية في التقارير المالية يقلل من حالة عدم تماثل المعلومات، كما تساعد المهتمين بالأداء المالي والتشغيلي للشركة في الحصول على معلومات تساعد في إتخاذ القرارات المالية السليمة، ولقد توصلت الدراسة إلى أن تبنى الشركات إعدادات تقارير الاعمال المتكاملة يمكن أن تقدم أعمال عن الانشطة البيئية والاجتماعية بما يضمن توافر المعلومات الكافية لأصحاب المصالح عن الأداء المالي والتشغيلي لهذه الشركات .

1) Fatima ,A., et al., (2015), "Environmental Disclosure Quality : Examining The Impact of The Stock Exchange of Malaysia's Listing Requirements ", Social Responsibility Journal, Vol.11, issue.4, pp. 904 – 922.

2) Cho, Michelin, & W. Roberts ,R. (2016), "CSR Report Assurance in the USA: an empirical investigation of determinants and effects Sustainability" , Accounting , Management and Policy Journal , Vol.5, issue.2.

٦) دراسة (Odera,et,ai.,2016) وهى بعنوان

" Differential Reporting of Social and Environmental Disclosures Between Local and Foreign Oil Companies in Nigeria".^(١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على الاختلافات فى الإفصاح عن المعلومات البيئية بين الشركات المحلية والأجنبية التى تعمل فى قطاع النفط النيجيرى، ولقد تناولت الدراسة العوامل التى تسبب الاختلافات فى الإفصاح عن المعلومات البيئية بين الشركات المحلية والأجنبية التى تعمل فى قطاع النفط النيجيرى، كما قامت بالتمييز بين مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بمقارنة الشركات المحلية والأجنبية العاملة فى قطاع النفط، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. أن الإفصاحات البيئية الإيجابية تخلق الإنطباع الجيد لدى المستثمرين وتعمل على طمأنة أصحاب المصلحة، حيث أن الشركات تراعى المجتمع والبيئة.
٢. تهتم الشركات المحلية بالإفصاح عن المعلومات البيئية لى تحظى بنسبة من السوق الذى يسيطر عليه الشركات الأجنبية التى تهتم بالجانب الإقتصادى أكثر من البيئى وأن الشركات المحلية تكون أكثر وعياً بالقضايا البيئية أكثر من الأجنبية.

٧) دراسة (Yook ,et al.,2017) وهى بعنوان

"The Disclosure of Environmental Conservation Costs and its Relation to eco – Efficiency : Evidence From Japan".^(٢)

هدفت الدراسة إلى إبراز ما إذا كانت التكاليف البيئية التى يتم الإفصاح عنها ترتبط بالأداء البيئى من حيث الكفاءة الإيكولوجية التى تعتمد على الكربون، وتناولت الدراسة أساليب الإفصاح عن تكاليف المراقبة البيئية ومقاييس الكفاءة الإيكولوجية، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين المستويات المفصح عنها لتكاليف المراقبة البيئية ومقاييس أداء الكفاءة الأيكولوجية.

1) Odera , O., et. al. ,(2016)," Differential Reporting of Social and Environmental Disclosures Between Local and Foreign Oil Companies in Nigeria" , Social Responsibility Journal , Vol.12, issue.1 ,pp.13-18.

2) Yook , Keun – Hyo, Hakjoonsong , (2017), "The Disclosure of Environmental Conservation Costs and its Relation to eco – Efficiency : Evidence From Japan" , Sustainability Accounting Management and Policy Journal, Vol.8, issue.1, pp.20-42.

٨ دراسة (الياس، ٢٠١٩) وهي بعنوان " العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ". (١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى الإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، واختبار ما إذا كان عدد من العوامل المرتبطة بالموسسة تأثير على التغيرات التي تحدث في مستوى المعلومات البيئية المفصح عنها، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. مستوى إفصاح المؤسسات الجزائرية يعد ضعيفاً جداً، ما يعكس وجود فجوة كبيرة جداً بين ما هو متوفر لدى إدارة المؤسسات، وما يفترض أن يتوفر لدى أصحاب المصالح، الأمر الذي يدل على وجود مشاكل حقيقية بين الطرفين، ويغذى هذا الضعف في مستوى الإفصاح غياب القوانين المنظمة لممارسات الإفصاح البيئي .

٢. إفصاح المؤسسات الجزائرية يغلب عليه وبشكل كبير الطابع الوصفي، وهذه المؤسسات تعتمد على المعلومات الوصفية في مخاطبة أصحاب المصالح فيها وإخلاء مسؤولياتها تجاههم في مقابل ضعف لجوئها إلى المعلومات الأخرى ذات الطابع الكمي أو المالي.

٣. عدم وجود تأثير موجب لحجم مجلس الإدارة على التغيرات التي تحدث في مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية، حيث تعاني البيئة الجزائرية من ضعف تبني المبدأ الأول الذي تبني عليه مبادئ الحوكمة، وهي وجود أساس لإطار فعال لممارسة الحوكمة، والذي يُعد أساس لأي علاقة يمكن أن تنشأ عن ممارسة الحوكمة.

٩ دراسة (رمضان، ٢٠١٩) وهي بعنوان " إنعكاسات العلاقة بين الإفصاح عن تقارير الإستدامة وجودة التقارير المالية على قيمة المنشأة - دراسة ميدانية". (١)

هدفت الدراسة إلى قياس إنعكاسات العلاقة بين الإفصاح عن تقارير الإستدامة وجودة التقارير المالية على قيمة المنشأة، والتعرف على الإطار النظري لإنعكاسات العلاقة بين الإفصاح عن تقارير الإستدامة وجودة التقارير المالية على قيمة المنشأة، ولقد توصلت الدراسة إلى، أن الإفصاح عن تقارير الإستدامة أداة لتحسين جودة التقارير المالية في الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، كما أشارت النتائج إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الإستدامة على كلاً من جودة التقارير المالية وقيمة المنشأة، ووجود إنعكاسات للعلاقة بين الإفصاح عن تقارير الإستدامة وجودة التقارير المالية على قيمة المنشأة.

(١) الياس، شرشافه، (٢٠١٩)، " العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "، الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، العدد ٣٨، ص ٢١٥-٢٣٣.

(٢) رمضان، محمد السيد أحمد، (٢٠١٩)، " إنعكاسات العلاقة بين الإفصاح عن تقارير الإستدامة وجودة التقارير المالية على قيمة المنشأة - دراسة ميدانية "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ١٠، العدد ٣، ص ٣٤٣ - ٣٧٦ .

١٠) دراسة (مليجي ، ٢٠١٩) وهي بعنوان " تحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المستقبلية وتكلفة رأس المال وأثرها على كفاءة القرارات الإستثمارية للشركات المصرية " . (١)

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المستقبلية وتكلفة رأس المال ومدى إنعكاس هذه العلاقة على كفاءة القرارات الإستثمارية بالإضافة إلى إختبار تأثير جودة آليات الحوكمة داخل الشركة على تلك العلاقات، ولقد توصلت الدراسة إلى ضعف مستوى الإفصاح عن المعلومات المستقبلية في التقارير المالية للشركات المصرية المسجلة وإرتباطه بعلاقة سالبة وذات دلالة معنوية بكل من تكلفة رأس المال، وعدم تماثل المعلومات، وعدم كفاءة القرارات الإستثمارية، كما أن جودة آليات الحوكمة داخل الشركة تؤثر إيجابياً على تلك العلاقات.

١١) دراسة (Abousamak,2020) وهي بعنوان

"The influence of the development of accounting standards to preserve sustainability: Literature Review," (٢)

هدفت الدراسة إلى إيضاح العلاقة بين تأثير تطوير المعايير المحاسبية والمدى الذي يمكن أن تساهم بها المحاسبة في ملاحقة التطورات الإقتصادية والإجتماعية والتنمية المستدامة للمنظمة، وكذلك دراسة التناقض بين الإستدامة والممارسات المحاسبية على أساس الإصدارات المختلفة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية حيث يروج للمعايير المحاسبية الحالية على أنها تمثل محاولة لتقديم وجهة نظر حقيقية وعادلة، وتوصلت الدراسة إلى أن معايير الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تسعى لتقديم التقرير عن الأبعاد البيئية والإجتماعية والإستدامة، ولكنها تعاني من بعض الاختلالات التي أدت إلى إهمال التقرير عن التدمير البيئي وتآكل أى مفهوم واقعي للعدالة الإجتماعية.

(١) مليجي ، مجدى عبد الحكيم ، (٢٠١٩) ، " تحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المستقبلية وتكلفة رأس المال وأثرها على كفاءة القرارات الإستثمارية للشركات المصرية " ، مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد ٢١ ، العدد ٦٢ ن ص ص ١ - ٢١ .

2) Abousamak , Ahmed (2020) "The influence of the development of accounting standards to preserve sustainability: Literature Review," AAU Journal of Business and Law Al Ain University, UAE, Vol.3 : Issue. 2, pp 94-116.

ثانياً : دراسات تناولت كفاءة التقارير المالية في ضوء الإفصاح عن المعلومات البيئية

١) دراسة (دُرّه، ٢٠١٦) وهى بعنوان " دور نظم المعلومات البيئية فى تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية ". (١)

هدفت الدراسة إلى إيضاح دور نظم المعلومات البيئية فى تحسين جودة التقارير المالية، وتناولت الدراسة مقومات تطبيق فاعلية نظم المعلومات البيئية فى منشآت الأعمال، وكيفية الاستفادة من جودة الإفصاح والشفافية لتحسين المعايير والخصائص النوعية للبيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التى تراعى جميع الاعتبارات وبين محتويات التقارير المالية، كما قدمت وسائل مقترحة للقضاء على أوجه الخلاف بين ما يحتج به متخذوا القرارات من البيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التى تراعى جميع الاعتبارات البيئية وبين محتويات التقارير المالية، وتم إجراء دراسة تطبيقية للتأكد من تأثير زيادة فعالية الإفصاح المحاسبى والبيئى فى تحسين جودة التقارير المالية، ومدى تأثير نظم المعلومات على تحديد كفاءة جودة التقارير المالية لإتخاذ القرارات الصحيحة لمستخدميها، ولقد توصلت الدراسة إلى:

١. أن نظم المعلومات البيئية فى المنشآت الصناعية تؤثر تأثيراً إيجابياً فى إتخاذ القرارات.
٢. أنه يوجد علاقة بين فعالية نظم المعلومات البيئية فى تحسين جودة التقارير المالية.
٣. أن نقص المعلومات البيئية يؤدي إلى عدم القدرة على إتخاذ القرارات اللازمة للمنشآت الصناعية.

٢) دراسة (بابكر، ٢٠١٦) وهى بعنوان " أثر القياس والإفصاح المحاسبى عن الأداء الإجماعى والبيئى على جودة الداء المالى فى المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركات سكر كنانة ". (٢)

هدفت الدراسة إلى القياس والإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى والإجماعى وأثرهم على تحقيق جودة الأداء المالى فى المنشآت الصناعية، ولقد تناولت الدراسة عرض مفهوم الأداء البيئى والإجماعى، وكيفية قياس الأداء وأساليب الإفصاح عنه فى القوائم المالية لتحقيق جودة الأداء المالى، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

١. الأداء البيئى للوحدات الإقتصادية من المؤشرات المهمة التى تؤخذ فى الاعتبار عند إصدار قرارات الإستثمار لإختيار مشروع معين دون آخر.

(١) دُرّه، إيناس محمد أحمد، (٢٠١٦)، " دور نظم المعلومات البيئية فى تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر.
 (٢) بابكر، طه عبد الباقي حامد، (٢٠١٦)، " أثر القياس والإفصاح المحاسبى عن الأداء الإجماعى والبيئى على جودة الداء المالى فى المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركات سكر كنانة "، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية السودان.

٢. قياس تكاليف الداء الاجتماعي بصورة صحيحة وتحميلها على الأنشطة أو المنتجات المسببة لها يجنب المنشأة تدنى مستويات جودة الأداء.
٣. المعايير المحاسبية التي تلزم بالقياس عن الأداء الاجتماعي والبيئي تحسن الأداء المالي للمنشآت الصناعية.
٤. التشريعات التي تلزم بالقياس عن الأداء الاجتماعي والبيئي تزيد من جودة الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

٣) دراسة (Chandok ,R., and Singh,2017) وهي بعنوان

"Empirical Study on determinants of Environmental Disclosure: Approach of Selected Conglomerates".^(١)

- هدفت الدراسة إلى تحديد مدى الإلتزام بالإفصاح عن الاداء البيئي فى التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية، ولقد تناولت الدراسة العلاقة بين متغيرات الشركة ومستوى الإفصاح فى التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها :
١. أن ٣٠% من الشركات لاتفصح عن المعلومات البيئية فى التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية، ولايوجد مكان محدد فى التقارير السنوية للإفصاح البيئي.
 ٢. توجد علاقة طردية بين الإفصاح البيئي وكل من الرافعة المالية وحجم الشركة والمخاطر المنتظمة.
 ٣. توجد علاقة عكسية بين الإفصاح البيئي وربحية الشركة.

٤) دراسة (AL- Shaer,2017) وهي بعنوان

"Audit Committees and Financial Reporting Quality : Evidence From uk Environmental Accounting Disclosures".^(٢)

- هدفت الدراسة إلى إيضاح العلاقة بين لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية من منظور محددات الإفصاح المحاسبى البيئى، ولقد تناولت الدراسة مناقشة مدى ضرورة وجود لجنة مراجعة بالشركات محل الدراسة وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، ولقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات لديها لجان مراجعة بجودة عالية، ولديها درجة عالية من الإفصاح عن الأداء البيئى

1) Chandok , R. , and Singh, s., (2017) , "Empirical Study on determinants of Environmental Disclosure: Approach of Selected Conglomerates" , Managerial Auditing Journal, Vol.32, issue.4/5, pp.332 – 355.

2) AL – Shaer , Habiba , Aly Salama , Steven Toms , (2017) , "Audit Committees and Financial Reporting Quality : Evidence From uk Environmental Accounting Disclosures" , Journal of Applied Accounting Research , Vol.18, issue.1,pp.2-21.

وأن الشركات الكبيرة من حيث عدد المساهمين لديها كذلك درجة عالية من الإفصاح عن الأداء البيئي .

٥) دراسة (KUO , et., al., 2017) وهى بعنوان

"Corporate Political activity and Environmental Sustainability Disclosure the Case of Chinese Companies".^(١)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر النشاط السياسى فى تشكيل سياسة الحكومة على الإفصاح عن الإستدامة البيئية، بالتطبيق على الشركات الصينية، وتناولت الدراسة ما إذا كان مستوى الإفصاح يختلف باختلاف هياكل الملكية وحالات الحساسية البيئية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إرتباط موجبة بين النشاط السياسى للشركات والإفصاح عن الإستدامة البيئية.

٦) دراسة (Rodosthenous,2017) وهى بعنوان :

" Value Relevance of Accounting Information in the Early Years of Crisis in Greece" (2)

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى ملائمة المعلومات المحاسبية فى اليونان بعد إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الدولة اليونانية، ودراسة العلاقة بين القيمة السوقية للشركات وقيمتها الدفترية وأرباحها، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية فى اليونان بعد إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الدولة اليونانية.

٢. توفير معلومات ملائمة عن الوضع المالى للشركات يساعد المستثمرين فى إتخاذ قراراتهم الإستثمارية.

1) KOU , Lopin , Hui – Cheng Yu, (2017) , " Corporate Political activity and Environmental Sustainability Disclosure the Case of Chinese Companies" , Baltic Journal of Management , Vol.12, issue.3,pp.348- 367.

2) Rodosthenous , M., (2017) , " Value Relevance of Accounting Information in the Early Years of Crisis in Greece" , Journal Economics , Business , Social Sciences and Education , vol.1 , pp 40-47.

٧) دراسة (Grudzien ,et al., 2018) وهي بعنوان

"Analysis of The Environmental Costs in Manufacturing Companies in The SME Sector in Poland ".^(١)

هدفت الدراسة إلى تحليل وقياس التكاليف البيئية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة ولقد تناولت الدراسة مدى أهمية زيادة الوعي بتحمل تكاليف الأنشطة البيئية بأنها نتيجة الإستخدام البيئي وليس مجرد ضريبة أخرى يفرضها المشرع، وتحديد متوسط تكلفة الأنشطة البيئية في القطاع الصناعي للشركات الصغيرة والمتوسطة، والتركيز على أهمية زيادة حصة هذه التكاليف في ميزانيات الشركات، وتحديد التكلفة التشغيلية والإدارية المتعلقة بحماية البيئة والتكاليف التي ينبغي أن تتحملها المنشآت الصغيرة والمتوسطة في بولندا للحد من الأثر البيئي ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. بلغت التكاليف البيئية التي تتحملها الشركات الصناعية الصغيرة في بولندا من ٢ : ٥ % من إجمالي التكاليف.
٢. هناك تزايد في التأثير البيئي للشركات الصغيرة والمتوسطة في بولندا كلما زادت الحصة السوقية لهذه الشركات .

٨) دراسة (Deswanto ,R.,and Siregar,S.,2018) وهي بعنوان

"The Associations Between Environmental Disclosures With Financial Performance , Environmental Performance , and Firm Valu".^(٢)

هدفت الدراسة إلى إيضاح ما إذا كان هناك علاقة بين الإفصاح البيئي وكل من الأداء المالي والأداء البيئي، ولقد تناولت الدراسة أثر الإفصاح عن الأداء البيئي على القيمة السوقية للشركة وأيضاً أثر الأداء المالي على الإفصاح البيئي وعلى القيمة السوقية للشركة، و توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. الأداء المالي لا يؤثر على الإفصاحات البيئية، وبعبارة أخرى أن الربحية ليست عاملاً يحسن قدرة الشركة على الإنخراط في المسؤولية البيئية للشركات، وبالتالي لا يؤثر على رغبة الشركات في الإفصاح عن المسؤولية البيئية للشركات الخاصة بها.

1) Grudzien , L., Osinsk ,F., and Jasarenic , S., (2018) , "Analysis of The Environmental Costs in Manufacturing Companies in The SME Sector in Poland ", Springer International Publishing , pp.301-310.

2) Deswanto , R., and Siregar , S., (2018) , " The Associations Between Environmental Disclosures With Financial Performance , Environmental Performance , and Firm Valu ", Social Responsibility Journal, Vol.14, issue.1, pp.180 -193.

٢. لاتؤثر الإفصاحات البيئية على تقييم المستثمرين للشركات، ويعنى هذا أن الجانب البيئي لم يصبح مصدر قلق عند إتخاذ قرار بشأن سوق رأس المال.

٣. تميل الشركات إلى الإفصاح عن مزاياها والإنجازات البيئية، ويؤثر الأداء البيئي تأثيراً مباشراً على القيمة السوقية للشركة من خلال السمعة التي بنتها المنشورات على تصنيف أداء الشركة البيئي.

(٩) دراسة (سيد، ٢٠٢١) وهي بعنوان " إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية فى التقارير المالية المنشورة : دراسة ميدانية ". (١)

هدفت الدراسة إلى إقتراح إطار لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية لتحسين نظام مراجعة المعلومات المالية البيئية وإختباره على الشركات فى بيئة العمال المصرية، ومساعدة مراقبي الحسابات عند القيام بمراجعة المعلومات البيئية فى بيئة الأعمال المصرية، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، ضرورة وضع دليل إسترشادى لتعامل مراقب الحسابات مع الأمور البيئية والقضايا البيئية الناشئة مثل نظام إدارة ورصد المخلفات والإتجار بها، ونظام السيطرة على إستخدام الموارد الطبيعية والطاقة والنفائيات، والتسجيل الداخلى للإجراءات القانونية الفعلية أو المعلقة، والغرامات وعقوبات عدم الإمتثال للقوانين.

ثالثاً : دراسات تناولت أثر الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية

(١) دراسة (مليجي، ٢٠١٤) وهي بعنوان " أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة فى بيئة الأعمال السعودية – دراسة نظرية تطبيقية". (٢)

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ومقدرتها التفسيرية من خلال تحليل تأثيرها على تخفيض قيم المستحقات الكلية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذلك إختبار أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على قيمة الشركات المسجلة فى بيئى الأعمال السعودية، وتحليل إنعكاسات التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على قرارات المستثمرين فى بيئة الأعمال السعودية، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابى لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ممثلة فى تخفيض المستحقات الكلية، وكذلك وجود تأثير إيجابى لهذه المعايير على

(١) سيد، سيد عبد الفتاح، (٢٠٢١)، " إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية فى التقارير المالية المنشورة : دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد ٧، العدد ٣، ص ٧٢١ - ٧٦٦.

(٢) مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم، (٢٠١٤)، " أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة فى بيئة الأعمال السعودية – دراسة نظرية تطبيقية"، السعودية، مجلة عماد البحث العلمى، جامعة سلمان عبد العزيز، المجلد ١٦٠٩، العدد ٢، ص ١-٥٠.

قيمة الشركات المسجلة ممثلة في زيادة قيمة (Tobin's Q) وكذلك وجود تأثير لمعايير التقارير المالية الدولية على قرارات المستثمرين وقراراتهم المستقبلية حيث تعطي إشارة إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالي للشركة .

٢) دراسة (المهيمى، ٢٠١٥) وهى بعنوان " مدخل مقترح للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية فى ضوء المعايير الدولية للتقرير المالى IFRS - دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية". (١)

هدفت الدراسة إلى الكشف عن دور تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) فى الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية لبيان محددات ومقاييس هذه الظاهرة وأثرها على الخصائص النوعية الرئيسية والمعززة للمعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. يساهم تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالى (IFRS) فى توفير آلية تحكم عمل المستثمر وتفرض نوع من السيطرة الإدارية، وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرون التى كان من أهم أهدافها القضاء على التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير المحاسبية .
٢. أكدت الدراسات والإصدارات المهنية على أهمية الإفصاح والشفافية لما توفره من بيئة جيدة لمتخذى القرارات على كافة مستوياتهم وأنواعهم، حيث أن توفير معلومات محاسبية وغير محاسبية للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف ذوى العلاقة بالمنظمة يساهم فى خلق مناخ جيد لإتخاذ القرار وتحقيق التكافؤ العادل بين المستثمرين مع توقع العائد على إستثماراتهم من خلال تخفيض مخاطر المعلومات وتحديد درجة المخاطرة لهذه المعلومات .

٣) دراسة (سرور، ٢٠١٥) وهى بعنوان " إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IFRS-AIS فى ضوء خصائص المعلومات المحاسبية : دراسة تحليلية ". (٢)

هدفت الدراسة إلى تحديد مصادر وأسباب القصور فى جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية سواء كانت أسباب عامة أو أسباب ترجع للقصور فى صياغة وإعداد

(١) المهيمى ، رمضان عبد الحميد، (٢٠١٥) ، " مدخل مقترح للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية فى ضوء المعايير الدولية للتقرير المالى IFRS - دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية " ، مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٣٩ ، العدد ٢، ص ٦١٩ - ٦٩٨ .

(٢) سرور، عاصم محمد أحمد، (٢٠١٥) ، " إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IFRS AIS فى ضوء خصائص المعلومات المحاسبية : دراسة تحليلية " ، مصر، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٩ ، العدد ٢، ص ٢٢٢ - ٢٧٥ .

معايير المحاسبة الدولية أو القصور في ممارسات تطبيقها، ولقد تناولت الدراسة تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية وهي القابلية للفهم والملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. أن هناك قصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IFRS-AIS وأن هذا القصور في الجودة يرتبط بخصائص المعلومات المحاسبية الواردة بتلك التقارير وهي القابلية للفهم والملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، بينما توافرت الجودة العالية في خاصية الملائمة.

٢. أن هناك مصدرين للقصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، حيث يرجع المصدر الأول إلى القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية لأسباب تمثلت في عدم الوضوح في صياغة بعض فقرات العديد من المعايير وعدم الإتساق بين بعض المعايير، وتعدد بدائل القياس والإفصاح في بعضها، والإفتقار إلى أمثلة توضيحية للتطبيق، وعدم كفاية إرشادات القياس والإفصاح في معايير القيمة العادلة، ويرجع المصدر الثاني إلى القصور في ممارسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإسباب تمثلت في، ضعف الإلزام بمعايير المحاسبة الدولية، وضعف دور المنظمات المهنية في تحسين عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وإنخفاض مستوى التعليم المحاسبى وقصور التطوير المستمر له، والقصور في مستوى الأداء المهني والإلتزام بسلوكيات وأخلاقيات المهنة للمراجعين الخارجيين.

٤) دراسة (يوسف، ٢٠١٥) وهي بعنوان " مدى تحقيق شفافية القوائم المالية في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم ١ ". (١)

هدفت الدراسة إلى تحديد إجراءات تحقيق الشفافية في القوائم المالية من خلال محاولة عمل إطار فكري لشفافية القوائم المالية يقوم على مفاهيم ومقومات ومبادئ توضع لتحقيق أهداف شفافية القوائم المالية، وتحديد الإجراءات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وذلك من خلال ثلاث إجراءات وهي نشر ثقافة شفافية القوائم المالية وبنائها للمستويات الإدارية بالمنشأة، وتوفير قاعدة بيانات كاملة عن عمليات وأنشطة المنشأة، ولقد توصلت الدراسة إلى :

١. الشفافية تؤدي إلى الحد من تأثير الشائعات وإستغلال المعلومات الداخلية.
٢. تطبيق معايير المحاسبة الدولية تعمل على جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ولزيادة معدل النمو الإقتصادي المحلي.
٣. تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١) يضيف المزيد من الشفافية في القوائم المالية.

(١) يوسف ، هبة إبراهيم عبد العزيز، (٢٠١٥)، " مدى تحقيق شفافية القوائم المالية في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "، مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد ٩ ، العدد ١٣٩، ص ١٦١-١٣٩.

٥) دراسة (فؤاد، ٢٠١٦) وهي بعنوان " أثر الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المحاسبى على التحفظ المحاسبى وجودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية". (١)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الإلتزام بتطبيق (IFRS) على الممارسة العلمية للتحفظ المحاسبى، وإنعكاس ذلك على جودة التقارير المالية، وتفسير دوافع الإعتماد على التحفظ المحاسبى عند إعداد التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

١. هناك تناقض حول أثر التحفظ المحاسبى على جودة التقارير المالية فى ضوء مقاييس جودة التقارير المالية المختلفة.

٢. هناك العديد من فقرات معايير المحاسبة الدولية (IFRS) تشير إلى إنتشار ممارسات التحفظ المحاسبى عند إعداد التقارير المالية، وهذا يعكس التناقض الداخلى بين الإطار المفاهيمى و(IFRS) .

٣. ممارسات التحفظ المحاسبى تظهر فى عدة صور مختلفة يمكن تصنيفها تحت ثلاث أبعاد رئيسية هى : الإعراف (عادة تحفظ غير مشروط) والقياس (عادة تحفظ مشروط) والعرض والإفصاح المحاسبى (عادة تحفظ محاسبى بنوعية).

٦) دراسة (العادلى، ٢٠١٧) وهي بعنوان " منهج محاسبى مقترح لقياس أثر التحفظ المحاسبى فى تبنى معايير التقرير المالى الدولية (IFRS) على خطر المعلومات المحاسبية وإنعكاسه على قرار الإستثمار". (٢)

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين معايير التقرير المالى الدولية (IFRS) والقرار الإستثمارى من وجهة نظر المستثمرين لأنهم أصحاب رأس المال المخاطر، والمؤثرين على قرارات الوحدة الإقتصادية من خلال حق التصويت، وقياس أثر التحفظ المحاسبى من خلال مقاييس خطر المعلومات المحاسبية بشقيها (عدم التأكد وعدم تماثل المعلومات) وقياس مستوى التحفظ المحاسبى من خلال علاقته بجودة التقارير ودوره تجاة ظاهرة إدارة الأرباح وأثر إستخدام معيار القيمة العادلة على التحفظ المحاسبى وكيفية قياسه، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. تؤدي معايير التقرير المالى الدولية (IFRS) إلى تحسين جودة القرار الإستثمارى بما توفرة من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية ذات درجة ملائمة عالية وثقة يمكن الإعتماد عليها.

٢. للتحفظ المحاسبى دور فى الحد من إدارة الأرباح مما يؤثر فى جودة التقارير المالية.

(١) فؤاد ، ريمون ميلاد ، (٢٠١٦) ، " أثر الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS-AIS على التحفظ المحاسبى وجودة التقارير المالية -دراسة تطبيقية" ، مصر، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٠ ، العدد ٢ ، ص ص٥١٧ : ٥٧٢.

(٢) العادلى ، ميرفت على محمود ، (٢٠١٧) ، " منهج محاسبى مقترح لقياس أثر التحفظ المحاسبى فى تبنى معايير التقرير المالى الدولية (IFRS) على خطر المعلومات المحاسبية وإنعكاسه على قرار الإستثمار" ، مصر ، المجلة العلمية لقطاع لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد ١٨ ، ص ص٤٢٢ -٥١٠.

٧) دراسة (المهيمى، ٢٠١٧) وهى بعنوان " إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبى للأنشطة البيئية والمجتمعية فى ظل معايير IAS – IFRS فى الشركات المصرية : دراسة ميدانية " . (١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة القياس والإفصاح المحاسبى عن الأنشطة البيئية والمجتمعية والتكاليف والأعباء المرتبطة بها التى تتحملها الشركات المصرية، والكشف عن أهم المعوقات التى تحد من القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية بها، وتحديد أهم متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية فى ضوء معايير IAS- IFRS، وبيان تأثير الالتزام بمعايير IAS – IFRS على تحسين وتطوير القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية والمجتمعية بالنسبة للشركات، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. تنامي المسؤولية البيئية والمجتمعية وظهور مفهوم التنمية المستدامة والضغط على الشركات لتحمل هذه المسؤولية قد أدى إلى زيادة الجهود الفاعلة فى تبنى سياسات واضحة للإفصاح المحاسبى عن الداء البيئى والمجتمعى وهو ما إنعكس فى بعض ماتحتوية معايير IAS – IFRS .

٢. يسهم تطبيق معايير IAS- IFRS فى توفير معلومات تتعلق بالإفصاح عن التنوع فى أشكال الفساد البيئى والمجتمعى، ومناقشة السياسات والمتطلبات البيئية والمكافآت والحوافز البيئية، والإفصاح عن المخاطر البيئية التى تتعرض لها الشركة بشكل وصفى وكى من خلال تحديد حجم المخاطر المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية .

٨) دراسة (عَزَى، ٢٠١٨) وهى بعنوان " محاولة تحليل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS – IFRS دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظى الحسابات بالجزائر " . (٢)

هدفت الدراسة إلى تحديد وتحليل نوع العلاقة التى تربط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح فى القوائم المالية المصدق عليها فى الجزائر، وإبراز أهمية المفاضلة بين هذه الخصائص فى زيادة مستوى الإفصاح فى القوائم المالية، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

(١) المهيمى، رمضان عبد الحميد، (٢٠١٧)، " إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبى للأنشطة البيئية والمجتمعية فى ظل معايير IAS – IFRS فى الشركات المصرية : دراسة ميدانية "، مصر، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ١، العدد ١، ص ٢٤٩ – ٣٣٥.

(٢) عَزَى، الأخضر، (٢٠١٨)، " محاولة تحليل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS – IFRS : دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظى الحسابات بالجزائر "، مجلة إقتصاديات شمال أفريقيا، المجلد ١٤، العدد ١، ص ٢٥٧ – ٢٦٨.

٣. تتضمن القوائم المالية المصدق عليها في الجزائر معلومات محاسبية تتميز بخاصية الملائمة، حيث تؤثر هذه المعلومات على القرارات الاقتصادية لمستخدميها وتساعد في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.

٤. تتضمن القوائم المالية المصدق عليها في الجزائر معلومات محاسبية تتميز بخاصية الموثوقية، حيث تعبر هذه المعلومات بصدق عن العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة، كما أنها خالية من الأخطاء المادية والتحيز وأنها تتميز بثلاث عناصر عززت من خاصية الموثوقية (باعتبارها محددات لهذه الخاصية) وهي أنها حيادية، دقيقة، قابلة للتحقق.

٩) دراسة (مسعود، ٢٠٢٠) وهي بعنوان "قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطريته وأسعار الأسهم : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". (١)

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطريته وأسعار الأسهم في الشركات المسجلة بالبورصة المصرية (EGX50)، وتحديد أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

أن معايير التقارير المالية الدولية هي معايير عالية الجودة وأن تبني هذه المعايير أصبح يلقي تأييداً كبيراً ودعماً من عدد من المنظمات الدولية العالمية المؤثرة في الاقتصاد العالمي حيث أن تبني هذه المعايير يعبر عن ضمان أن القوائم المالية تمثل الوضع الحقيقي للشركة وتهدف إلى زيادة مستوى الشفافية وتحسين قابلية المعلومات المالية المقارنة بين الشركات على المستوى الدولي وتحسين قدرتها التفسيرية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات، وتحسين ثقة المستثمرين، وتخفيض تكلفة الأموال، وبالتالي تحسين كفاءة سوق رأس المال.

١٠) دراسة (أحمد، ٢٠٢٠) وهي بعنوان : " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على منفعة المعلومات المحاسبية بسوق الأوراق المالية المصرية ". (٢)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذلك التعرف على ماهية معايير التقارير المالية الدولية وتطورها التاريخي والمنافع والمعوقات الناتجة عن تطبيقها

(١) مسعود، سناء ماهر محمدى، (٢٠٢٠)، "قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطريته وأسعار الأسهم : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مصر، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد ٣، ص ٨٥-١.

(٢) أحمد، محمد عزام عبد المجيد، (٢٠٢٠)، "أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على منفعة المعلومات المحاسبية بسوق الأوراق المالية المصرية"، مصر، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادى، المجلد ٢١، العدد ٣، ص ٥٨٠ - ٦٢٨.

ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، زيادة منفعة المعلومات المحاسبية للتنبؤ بسعر السهم في الفترة اللاحقة لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية عن تلك الفترة السابقة للتطبيق.

(١١) - دراسة (Damak – Ayadi , Sassi & Bahri, 2020) وهى بعنوان :

"Corss –Country determinants of IFRS For SMEs adoption"^(١).

هدفت الدراسة إلى التأكيد على وجود عوامل معينة تزيد من تبني IFRS for SMEs من خلال تحديد تأثير العوامل البيئية والمؤسسية على تبني المعيار IFRS for SMEs، ولقد توصلت الدراسة إلى أن تبني المعيار مرتبط بشكل كبير بجودة إنفاذ القانون والثقافة والشبكات التجارية والنمو الإقتصادي .

(١٢) دراسة (العازمي، ٢٠٢٢) وهى بعنوان : " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحقيق التنمية المستدامة – دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية " .^(٢)

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فى زيادة جودة الإفصاح بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية، وبيان محددات ودوافع إدارة الأرباح بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١. ضرورة التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة.
٢. ضرورة زيادة الوعي نحو استخدام المعايير الدولية فى إعداد التقارير المالية وما يحققه من منافع إستثمارية للشركات الكويتية.

(١٣) - دراسة (راضى، ٢٠٢٢) وهى بعنوان : "أثر تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالى الدولية (IAS / IFRS) على الإستثمار الأجنبى " .^(٣)

هدفت إلى عرض ومناقشات مفهوم المعايير الدولية (IAS/IFRS) وبيان أهميتها وأهدافها وخصائصها ، واختبار طبيعة علاقة تأثير تبني المعايير الدولية على صافى الإستثمار الجنبى، ولقد توصلت الدراسة إلى أن أدنى صافى استثمار أجنبى قبل تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالى الدولية كان من نصيب مصرف الشرق الأوسط فى حين أن أعلى صافى

1) Damak – Ayadi , S. , Sassi , N. ,& Bahri M., (2020) , "Corss –Country determinants of IFRS For SMEs adoption" , Journal of Financial Reporting and Accounting , vol.18 , issue 1 , p p.147-168.

٢) العازمي ، مشارى راضى صالح ، (٢٠٢٢) ، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحقيق التنمية المستدامة – دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية " ، مصر ، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية ، المجلد ٣ ، العدد ٢، ص ص ١٥٤٦ .

٣) راضى ، فراس رؤوف ، (٢٠٢٢) ، " أثر تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالى (IAS/IFRS) على الإستثمار الأجنبى " ، المجلد ١ ، العدد ٦٤ ، ص ص ٧٥-١٠٨ .

إستثمار أجنبي كان من نصيب مصرف بغداد، بينما كان أنى صافى إستثمار أجنبي بعد تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالى الدولية كان من نصيب مصرف بغداد، فى حين أن أعلى صافى إستثمار أجنبي كان من نصيب المصرف التجارى العراقى .

التعليق على الدراسات السابقة :

تُعد الدراسات السابقة بمثابة الشرارة الاولى لتوليد وخلق دراسات وأبحاث ذات أفكار ببناءه تخدم البشرية، وتساعد فى دفع عجلة التنمية المستدامة، بل وهى المرجع الرئيسى والتي عن طريقها يتم وضع حلول لمشكلة قائمة من خلال النتائج التي توصلت إليها، أو التطوير لأفكار تقليدية جارية، أو لمناقشة دراسة معينة من وجه نظر أخرى، أو لإستكمال دراسة أخرى بادئه إلى حيث ما إنتهت إليه تلك الدراسات .

توطلت الدراسة

من خلال عرض الدراسات السابقة أنها قد تناولت النقاط التالية :

١. هناك دراسات تناولت مدى إمكانية وأهمية القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية المنشورة، حيث أن الإفصاح المحاسبى هو الأداة التي من خلالها يمكن للمنشأة إعلام كل الأطراف المهتمة، عن أنشطتها المختلفة ذات الأثار البيئية، وإنعكاس ذلك على البيانات المالية من خلال القوائم والتقارير المالية.
٢. هناك دراسات تناولت أهمية القياس والإفصاح المحاسبى عن الأنشطة البيئية والإجتماعية للمنشأة سواء كان ذلك فى التقارير المالية أو فى التقارير المتكاملة .
٣. تناولت إحدى الدراسات أهمية الإفصاح البيئى والإجتماعى فى إضفاء الشرعية على الأنشطة الرئيسية للوحدة الإقتصادية من أجل تشجيع الوحدات الإقتصادية على الإفصاح عن أداؤها البيئى الحقيقى ضمن تقاريرها السنوية .
٤. خلصت بعض الدراسات إلى أن القوائم المالية المُعدة وفقاً للمعايير المحاسبية لم توفر المعلومات الكافية والمؤشرات لتحليل أداء المنشأة من منظورالمسؤولية البيئية والإجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة .
٥. خلصت إحدى الدراسات إلى أن البعد البيئى والمجتمعى مازال من التحديات الواضحة أمام العمل المحاسبى، ورغم عدم وجود معيار دولى يناقش الأبعاد البيئية والمجتمعية للشركات، إلا أن بعض معايير IAS – IFRS تضمنت أجزاء معينة تناقش بشكل صريح أو بشكل ضمنى بعض الإفصاحات المرتبطة بإعتراف وقياس الأصول والإلتزامات البيئية وتتوقف درجة ومستوى الإفصاح عن الأداء البيئى والمجتمعى على عدة محددات أهمها قوة التشريعات البيئية ونوع الاداء البيئى للمنشأة وحجم المنشأة .

٦. هناك دراسات تناولت أهمية البعد البيئي والاجتماعي في ضوء توجه الحكومات والأجهزة المعنية بتخفيض الأثار البيئية والأضرار التي تلحق بالمجتمع الناتجة عن ممارسة المنشأة لأنشطتها الإقتصادية من خلال إعداد تقارير مالية متكاملة تهتم بالقضايا البيئية والمجتمعية .
٧. هناك دراسات تناولت تحديد مصادر وأسباب القصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية سواء كانت أسباب عامة أو أسباب ترجع للقصور في صياغة وإعداد معايير المحاسبة الدولية او القصور في ممارسات تطبيقها، كما تناولت تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية وهي القابلية للفهم والملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة.
٨. هناك دراسات تناولت مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبى عن الأنشطة البيئية والمجتمعية والتكاليف والأعباء المرتبطة بها التي تتحملها الشركات المصرية، والكشف عن أهم المعوقات التي تحد من القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية بها، وتحديد أهم متطلبات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية في ضوء معايير IAS- IFRS، وبيان تأثير الالتزام بمعايير IAS - IFRS على تحسين وتطوير القياس والإفصاح عن المسؤولية البيئية والمجتمعية بالنسبة للشركات .
٩. خلُصت إحدى الدراسات إلى أن تطبيق معايير IAS- IFRS يسهم في توفير معلومات تتعلق بالإفصاح عن التنوع في أشكال الفساد البيئي والمجتمعي، ومناقشة السياسات والمتطلبات البيئية والمكافآت والحوافز البيئية، والإفصاح عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها الشركة بشكل وصفي وكمي من خلال تحديد حجم المخاطر المتعلقة بالمسؤولية البيئية والمجتمعية .
١٠. هناك دراسات تناولت دراسة مقومات تطبيق فعالية نظم المعلومات البيئية في منشآت الأعمال وكيفية الإستفادة من جودة الإفصاح والشفافية لتحسين المعايير والخصائص النوعية للبيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التي تراعى جميع الاعتبارات وبين محتويات التقارير المالية.
١١. هناك دراسات تناولت إيضاح العلاقة بين تأثير تطوير المعايير المحاسبية والمدى الذي يمكن أن تساهم بها المحاسبة في ملاحقة التطورات الإقتصادية والإجتماعية والتنمية المستدامة للمنظمة، وكذلك دراسة التناقض بين الإستدامة والممارسات المحاسبية على أساس الإصدارات المختلفة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

ولكن هذه الدراسات لم تتناول بعد :

أهم العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية وانعكاس ذلك على كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، كما لم تتناول المعوقات التي تحد من تبنى منشآت الأعمال

أساليب موضوعية للقياس والإفصاح عن أنشطتها البيئية ومتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية طبقاً للمعايير المحاسبية .

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :

تتفرد دراسة الباحثة عن تلك الدراسات السابقة والتي تم عرضها فيما يختص بموضوع الدراسة من حيث :

١. وضع إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية.

٢. تحديد العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية.

٣. إيضاح العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

ما يضيفه موضوع الدراسة إلى الدراسات السابقة :

١. الإهتمام بتطبيق الأداء البيئي وتعميمه في مختلف الوحدات الإقتصادية من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية.

٢. العمل على زيادة الإهتمام بكفاءة وجودة التقارير المالية .

٣. محاولة الربط بين أساليب الأداء البيئي وأثره على كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية.

خامساً : أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في وضع إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية.

ويتحقق الهدف الرئيسي من خلال إلقاء الضوء علي مجموعة من الأهداف الفرعية وهي:

١. إيضاح العلاقة بين إستخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.

٢. تحديد أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية.

٣. إيضاح العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

سادساً : متغيرات وفروض الدراسة

١/٦ المتغيرات :

المتغير المستقل :- جودة المعلومات البيئية .

كالمعلومات المتعلقة بالتكاليف والعوائد البيئية، والأصول والخصوم البيئية، وكذلك المعلومات المتعلقة بالأنشطة الإختيارية والإجبارية البيئية والتي تتمثل في " بيانات عن الخدمات (المنافع) والأضرار البيئية وبيانات عن تكاليف ومنافع حماية وإصلاح الموارد البيئية".

المتغير الوسيط :- المعايير المحاسبية.

والتي سوف نتطرق من خلالها إلى كل من المعيار الدولي (IAS 1) معيار عرض القوائم المالية، الذى يتناول فى داخله القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية والمجتمعية، وتوفير المعلومات الملائمة لتقييم الأثر البيئى والإجتماعى للشركات واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، ويشتمل هذا المعيار على القوائم المالية التالية (قائمة المركز المالى، قائمة الدخل، قائمة التغير فى حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات)، والمعيار المصرى رقم (١) معيار عرض القوائم المالية.

المتغير التابع :- كفاءة التقارير المالية.

قياس جودة المعلومة والتحقق من إمكانية الإعتماد عليها فى إتخاذ القرارات.

٢/٦ الفروض :

من واقع هذه المتغيرات وفى ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالى :

الفرض الرئيسى للبحث : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية.

ولتحقيق الهدف الرئيسى تم صياغة مجموعة من الفروض الفرعية كما يلى :-

الفرض الأول : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.

الفرض الثانى : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية .

الفرض الثالث : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

ولقد تم اخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وتم احتساب عددها طبقاً للمعادلة الآتية :

$$n_0 = Z^2_{\alpha/2} PQ/d^2$$

حيث أن

١. n_0 : عينة الدراسة عندما يكون السحب بإرجاع والمجتمع كبير

٢. $Z^2_{\alpha/2}$: القيمة الجدولية تحت المنحنى المعتدل وعند مستوى خطأ (٠.٠٥) وهى ١.٩٦

٣. P : النسبة فى المجتمع (معلمة المجتمع)

٤. Q : النسبة المكملة أى أن $(Q = 1 - P)$

٥. d: درجة الخطأ المسموح بها في عينة الدراسة وقد تم إفتراضها من قبل الباحث (٠.٠٥)، ولقد تم إحتساب نسبة المفردات التي تتوفر فيها خصائص المجتمع محل الدراسة هي ٥٠%، وبذلك قد تم حساب عينة الدراسة على النحو التالي:

$$n_0 = (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5 / (0.05)^2 = 384$$

سابعاً : حدود الدراسة

١/٧ الحدود العلمية :-

١. تتناول الدراسة دور المعايير المحاسبية، والتي تهتم بمعالجة الأنشطة البيئية، من حيث متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية .
٢. تتناول الدراسة أثر الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية على كفاءة التقارير المالية وذلك من خلال تناول المعيار الدولي (1 IAS)، وكذلك التطرق إلى المعيار المصري رقم (١) معيار عرض القوائم المالية، دون التطرق إلى قائمة التدفقات النقدية، والسياسيات المحاسبية والإيضاحات المتممة إلا بالقدر الذى يخدم هدف البحث .

٢/٧ الحدود المكانية :-

اقتصرت الدراسة على الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية، حيث أن هذه الشركات ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والتي تحتوى على معايير التقارير المالية الدولية، والتي تمثل فى الكثير منها ترجمة حرفية لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) .

٣/٧ الحدود الزمنية :-

إستناداً إلى أن معايير المحاسبة المصرية الجديدة أصبحت واجبة التطبيق فى الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية بدءاً من (أول يناير عام ٢٠٠٧) فإن الحدود الزمنية لهذه الدراسة اقتصرت على فترات مابعد التطبيق الإلزامى لهذه المعايير، حيث تتمثل الفترة الزمنية للدراسة فى الفترة الممتدة من عام ٢٠١٣ حتى عام ٢٠٢٣ .

ثامناً : منهج الدراسة

فى إطار محاولة تحقيق أهداف البحث وإختبار فروضه إعتمدت الباحثة جانب من الدراسة النظرية والدراسة العملية على النحو التالى :-

أولاً : الدراسة النظرية وتتمثل فى :-

١- المنهج الإستقرائى :

يعتمد على البيانات والإحصائات والوقائع التاريخية، وليس على المنطق العقلى المجرد، حيث يقوم البحث على قياس أثار جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية، إعتقاداً على البيانات والإحصائات من مصادر متعددة مثل الكتب، والدوريات، والبحوث المنشورة والمجلات العلمية والمؤتمرات، والإنترنت.

٢ - المنهج الإستنباطي :

وهو الذى يستخدم حاضر الظواهر والاحداث ويشتمل على عمليات التنبؤ لمستقبل الظواهر والأحداث التى يدرسها، ويشتمل المنهج الإستنباطي على مجموعة من أساليب البحث العلمى وهو المنهج الذى بموجبه تتم المحاولة فى إستنباط الحلول لمعالجة مشكلة البحث محل الدراسة.

ثانياً : الدراسة الميدانية

الإعتماد على تصميم قائمة إستقصاء وتوجيهها إلى عينة من السادة المهتمين بإعداد التقارير والقوائم المالية من مسئولى (الإدارة العليا، ومتخذى القرارات، مديرى الإدارات، المحاسبين والمراجعين، إدارة البحوث والتطوير)، وذلك للوقوف على آراء وخبرات الأفراد فى موضوع الدراسة، وتحليل نتائج الإستقصاء بإستخدام الأساليب الإحصائية الجاهزة (SPSS) حيث يساعد على تحديد أبعاد المشكلة الرئيسية المتعلقة بموضوع البحث وكيفية الإستفادة منها، وذلك لإثبات فروض البحث.

تاسعاً : خطة الدراسة

فى ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وفروضه ومن خلال الاصول العلمية للبحث الاكاديمى والتسلسل المنطقى لخطوات حل مشكلة البحث تم تبويب البحث على النحو التالى :-

❖ الفصل الأول: الإطار العام للبحث.

ويشتمل على (مقدمة البحث، مشكلة البحث، أهمية البحث، الدراسات السابقة، أهداف البحث، متغيرات وفروض البحث، حدود البحث، منهج البحث، خطة البحث).

❖ الفصل الثانى: طبيعة المعلومات البيئية.

المبحث الاول: ماهية وأهمية جودة المعلومات البيئية .

المبحث الثانى : القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية .

❖ الفصل الثالث : أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية.

المبحث الاول: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية.

المبحث الثانى : جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية .

❖ الفصل الرابع : العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

المبحث الاول : ماهية وأهمية المعايير المحاسبية.

المبحث الثانى : الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة

التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية.

❖ الفصل الخامس : الدراسة الميدانية

المبحث الاول : إجراء الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الثانى : مناقشة نتائج مدى صحة فروض الدراسة.

❖ الفصل السادس : الخلاصة والنتائج والتوصيات

❖ قائمة المراجع

❖ خلاصة الفصل الاول :

تناول هذا الفصل الإطار العام للبحث والذي يشمل: (مقدمة البحث، مشكلة البحث، أهمية البحث، الدراسات السابقة، أهداف البحث، متغيرات وفروض البحث، حدود البحث، منهج البحث، خطة البحث)، حيث تناولت الباحثة من خلال هذا الفصل أهم الجهود البحثية " الدراسات السابقة " المتعلقة بموضوع البحث، حيث تم تقسيم هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات، تناولت المجموعة الأولى أهم الدراسات السابقة التى تناولت جودة المعلومات البيئية، حيث توصلت معظم الدراسات إلى أن نظم المعلومات البيئية فى المنشآت الصناعية تؤثر تأثيراً إيجابياً فى إتخاذ القرارات، حيث أنه توجد علاقة بين فعالية نظم المعلومات البيئية وتحسين جودة التقارير المالية، حيث أن نقص المعلومات البيئية يؤدى إلى عدم القدرة على إتخاذ القرارات اللازمة للمنشآت الصناعية .

وتناولت المجموعة الثانية أهم الدراسات السابقة التى تناولت كفاءة التقارير المالية فى ضوء الإفصاح عن المعلومات البيئية، حيث قامت بالربط بين الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية وجودة وكفاءة التقارير المالية، حيث أن معلومات التقارير المالية تُعد ذات جودة عالية إذا كانت قادرة على دعم عملية صنع وإتخاذ القرارات الإدارية والإقتصادية الرشيدة، حيث أن التقارير المالية يتم إستخدامها بمختلف الوحدات الإقتصادية بإعتبارها مدخل لتوفير المعلومات الملائمة لصناع القرارات .

كما تناولت المجموعة الثالثة أهم الدراسات السابقة التى تناولت أثر الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية، حيث توصلت معظم الدراسات إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية تعمل على جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ولزيادة معدل النمو الإقتصادى المحلى، حيث أن تطبيق معيار المحاسبة الدولى رقم (١) يضيف المزيد من شفافية القوائم المالية، كما تم التعليق على هذه الدراسات مع ذكر أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، ويتناول الفصل التالى (طبيعة المعلومات البيئية) .

A decorative frame composed of thick black lines. It features a vertical line on the left and right sides. At the top-left and bottom-right corners, there are complex, interlocking geometric shapes that resemble stylized Arabic calligraphy or architectural motifs. The central area is open, containing the title text.

الفصل الثانى
طبيعة المعلومات البيئية

الفصل الثاني

طبيعة المعلومات البيئية

تمهيد :

إتجهت الأنظار نحو ضرورة تفهم الشركات للمسئولية البيئية التي تقع على عاتقها والتكاليف والاعباء المترتبة عليها، وفي إطار تحقيق ذلك برزت أهمية الحاجة إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة للأطراف ذات العلاقة عن هذه التكاليف والأعباء، وذلك من خلال إستخدام أساليب جديدة بهدف معالجة المشكلات البيئية والمحافظة على البيئة . (١)

لقد أصبح للمعلومات البيئية المالية منها وغير المالية أهمية كبيرة، حيث ظهرت ضمن القوائم المالية، أو ضمن الايضاحات المرفقة بالتقرير المالي، وذلك لوجود تأثير لهذه المعلومات على سوق المال أو المستثمرين أو المحللين، ومن هنا ظهرت ضرورة إفصاح المنشآت عن مسئوليتها تجاه المحافظة على البيئة، حيث تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي من خلال زيادة ثقة المجتمع في المنشأة التي تقوم بأداء واجبها تجاه البيئة. (٢)

وبناء على ما سبق يتضح أن المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية تؤثر جوهرياً على أصول الشركة ونفقاتها والتزاماتها، فالأنشطة والعمليات المرتبطة بالأداء البيئي للشركة لها جوانب مالية ومحاسبية، تنعكس بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم والتقارير المالية للشركة، وبناء على ذلك ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : ماهية وأهمية جودة المعلومات البيئية.

المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.

1) Bye,Brita, (2016) , " the Impacts of al Ternative Policy Instruments on Environmental Performance: Afirm Level Study of temporary and Persistent Effects" , journal:- Environ Resource , issu 69 , pp.317-341.

2) Ali, Mohamed, (2017)," An Empirical Analysis on the Financial Reporting Quality of the Quoted Firms in Nigeria", Journal :- International Journal Of Academic Research In Business and Social Sciences , Vol .17 , Issu. 9, pp. 2222 – 6990.

المبحث الأول

ماهية وأهمية جودة المعلومات البيئية

يتناول هذا المبحث : ماهية وأهمية جودة المعلومات البيئية من خلال النقاط التالية :

١. ماهية المسؤولية البيئية
٢. مفهوم المعلومات البيئية
٣. أهمية المعلومات البيئية
٤. أنواع المعلومات البيئية
٥. أهداف تتعلق بالمعلومات البيئية
٦. دوافع وأسباب الإهتمام بالمعلومات البيئية
٧. متطلبات تحقيق جودة المعلومات البيئية
٨. الأنشطة البيئية ومصادر الحصول على المعلومات البيئية

المبحث الأول

ماهية وأهمية جودة المعلومات البيئية

يُعد استخدام الشركة للمعلومات وخاصة المعلومات البيئية، يُعطي صورة شاملة عن وضع الشركة في المجتمع، فالشركة بإعتبارها كياناً مستقلاً تعتمد على مؤشر الربح القائم على تعظيم العائد أو تخفيض التكاليف، إلا أنه نتيجة لمسئولية الشركة تجاه الأطراف الخارجية والمجتمع والبيئة المحيطة بها، فإنها تكون ملتزمة بتحمل الالتزامات لمقابلة تلك المسئولية تجاه هذه الاطراف سواء كانت هذه المسئولية بيئية أو إجتماعية، ويتوافر هذه المعلومات يمكن أن يتحول هدف الشركة من مجرد تحقيق الربح إلى مجموعة متكاملة من الاهداف تسعى من خلالها إلى خدمة أطراف مختلفة تتعامل معها وبشكل يضمن لها البقاء والاستمرار في عالم المال والأعمال. (١)

١/١/٢ ماهية المسئولية البيئية :

لم يعد اليوم في مصلحة المنشأة سواء على المدى القريب أو البعيد إغفال الجوانب المتعلقة بحماية البيئة والموارد البيئية المختلفة، إذ أصبح تبنى نظرية الإدارة أمراً ضرورياً لضمان إستمرارية المنشأة وتحسين أدائها الإقتصادي، وكذلك الحفاظ على صورتها في المحيط الذي تتواجد فيه، حيث أصبح المنتج صديق البيئة مطلوب عالمياً، ومن المتطلبات الأساسية في شروط الإنضمام لمنظمة التجارة العالمية، لهذا نجد أن المنشآت الصناعية تدمج هذه المسئولية في الظاهر طوعياً لكن الأصل فيها طابع الإجبار. (٢)

وأصبحت المسئولية البيئية في المنشآت أحد أكبرالتحديات التي تواجه النظم الإقتصادية والمنظمات الدولية والإقليمية، حيث أن كبر حجم النشاط الإقتصادي يساهم في زيادة معدلات التنمية وفي المقابل يساهم أيضاً بشكل مباشر في الأضرار البيئية وإختلال مكونات وعناصر النظام البيئي، وتُعرف المسئولية البيئية بأنها مجموعة من الأنشطة والإجراءات التي تتخذها المنشآت لتخفيض التدهور البيئي أو منعه نتيجة قيام المنشآت بإنتاج منتجاتها أو تقديم

(١) الدوسري، عبد الهادي منصور، (٢٠١١)، " أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

(٢) Katherine, L. et al, (2016), " Towards Environmental Management Accounting for trade – offs ", Management and Policy Journal, Vol.7, Issue.3, PP.428 - 448.

خدماتها، كما تُعرف بأنها إلتزام الشركة نحو تطبيق المعايير البيئية والفنية المتعارف عليها وذلك لإغراض حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة . (١)

وترى الباحثة :

وفقاً لما سبق يمكن تعريف المسؤولية البيئية بإنها إلتزام المنشآت بالمتطلبات البيئية التي تستهدف حماية البيئة من الأثار السلبية الناتجة عن ممارسة المنشآت أنشطتها ومحاولة الحد من هذه الممارسات التي تؤثر بشكل سلبي على البيئة، كما يمكن القول أن تحمل المنشأة لمسئوليتها البيئية قد يؤدي إلى بناء وزيادة قدرتها التنافسية التي تُعد عاملاً هاماً في تحديد نجاحها وإستمراريتها وبقائها في بيئة التصنيع الحديثة .

٢/١/٢ مفهوم المعلومات البيئية :

هي معلومات تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب إتخاذها لإدارة الأثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة، وهي على سبيل المثال تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها والمحافظة على جودة الهواء، وكذلك الغرامات التي تفرض على المؤسسات نتيجة لمخالفتها لقوانين المحافظة على البيئة. (٢)

ويقصد بالمعلومات البيئية تلك المعلومات المرتبطة بنشاط المنظمة في مجال البيئة وخاصة تلك المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية، وبالتالي فإن من الأهمية الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية، سواء تم ذلك في التقارير المالية أو في الإيضاحات المتممة حول البيانات المالية، أو في بعض الحالات في جزء من التقرير الذي يتصل بالبيانات المالية ذاتها، وعند تقرير الكشف عن بند من بنود المعلومات أو عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر فيها إذا كان البند بنداً مادياً، وعند تحديد مادية البند يجب النظر إلى أهمية طابع البند، وليس فقط النظر إلى أهمية المبلغ .

وترى الباحثة :

أن المعلومات البيئية تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب إتخاذها لإدارة الأثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً فضلاً عن التكاليف الأخرى التي

1) Grigoris , G. , et al , (2014) , " Financial , Governance and Environmental Determinants of Corporate Social Responsible" , Management Decision Journal , Vol.52, Issue.10, pp. 1928 – 1951.

2) Bye,Brita, (2016), "the Impacts of Al ternative policy instruments on Environmental performance: Afirm Level Study of temporary and Persistent Effects ".journal:-Environ Resource, issu 69, p.p317 -341 .

تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة، وهي على سبيل المثال تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها والمحافظة على جودة الهواء، وكذلك الغرامات التي تفرض على المؤسسات نتيجة لمخالفتها لقوانين المحافظة على البيئة .

٣/١/٢ أهمية المعلومات البيئية : (١)

إن توفير المعلومات البيئية الشاملة والدقيقة في الوقت المناسب لها مردود إيجابي على متخذى القرار وعلى أهمية التوعية بالمعلومات البيئية وبالتالي تكون مؤشراً واعياً لمراعاة التحذيرات والملوثات والاحطار البيئية المختلفة والتي لها آثار سلبية على الإنسان والأرض والماء والهواء فالمعلومات البيئية تؤدي إلى تحقيق قياس دقيق لأداء المشروعات، وذلك من خلال أخذها الآثار البيئية لأداء المنشآت على المجتمع الذي تعمل فيه بعين الاعتبار، مما يؤدي إلى تقليل المخاطر البيئية على المشروعات وبالتالي تساعد على ترشيد قرارات الإستثمار .

وترى الباحثة :

أن المعلومات البيئية المالية منها وغيرالمالية أصبح لها أهمية كبيرة، حيث أن إدراجها بالقوائم المالية أو ضمن الإيضاحات المرفقة بالتقرير المالي، وذلك لمدى تأثير هذه المعلومات على سوق المال أو المستثمرين أو المحللين، حيث أن ثقة المجتمع في المنشآت التي تقوم بأداء واجبها تجاة البيئة يؤدي إلى تنمية وتطوير أنشطة تلك المنشآت .

٤/١/٢ أنواع المعلومات البيئية : (١)

تنقسم امعلومات البيئية إلى ثلاثة أنواع تتمثل فيما يلي :

١. المعلومات البيئية القانونية .
٢. المعلومات البيئية المالية .
٣. المعلومات البيئية عن النشاط الاستثماري .

أولاً : المعلومات البيئية القانونية :

وهي المعلومات الخاصة بموقف الشركة من التنظيمات والقوانين البيئية وتوضح مدى

الالتزام بها ومنها مايلي :

١. القوانين والتنظيمات التي تخضع لها الشركة .

(١) عبد المتعال ، هبة عبد المتعال أحمد ، (٢٠١٩) ، " دراسة الأثر الوسيط لمستوى الإفصاح عن أداء أنشطة الابتكار البيئي على العلاقة بين قوة وجودة الأرباح المحاسبية للشركات المدرجة بالبورصة المصرية " ، القاهرة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد ٣٩ ، العدد ٤ ، ص ص ٨٧-١٠٥ .
(٢) أحمد ، عبد الناصر محمد نور ، (٢٠١٣) ، " الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية وأثره على قرارات مستخدمى التقارير المالية المنشورة - دراسة ميدانية " ، رسالة دكتوراة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، السودان ، ص ص ١-٣٠٣ .

٢. الرسوم والتعويضات المقدرة عن التلوث البيئي.
٣. المؤشرات والمعايير البيئية المحددة للرقابة على التلوث ومدى توافق الشركة معها.
٤. نتائج الفحوص البيئية الى أجريت على الشركة مؤخراً من جانب الأجهزة الرقابية البيئية.
٥. الإجراءات القضائية أو القضايا المرفوعة ضد الشركة وأسبابها.

ثانياً : المعلومات البيئية المالية :

وهي تلك المعلومات التي تساعد على تحديد قيم وعناصر الأثار البيئية وأثرها وتقييم

المركز المالي للشركة ومنها مايلي :

١. الأصول البيئية المقتناة لإزالة التلوث.
٢. الإلتزامات البيئية الفعلية والمحتملة.
٣. المصروفات والتكاليف البيئية الفعلية .
٤. الرسوم والتعويضات المقررة عن التلوث البيئي.
٥. الحوافز الإستثمارية والضريبية المقررة نتيجة الإلتزام البيئي.

ثالثاً: المعلومات البيئية عن النشاط الإستثماري: (١)

وهي تلك المعلومات التي تتعلق بالأنشطة الإستثمارية للشركة ومن هذه الأنشطة مايلي:

١. نوعية نشاط الشركة وأثاره السلبية على البيئة.
٢. مدى وجود مخاطر بيئية عن نشاط الشركة .
٣. المخاطر البيئية وكيفية تغطيتها من خلال التأمين ضد هذه المخاطر.
٤. طرق التخلص من النفايات والمخلفات.
٥. كيفية القضاء على الشكاوى والقضايا المرفوعة ضد الشركة بشأن الأثار السلبية للبيئة.
٦. الأخطار الناجمة عن إستخدام المنتج أو الخدمة الناتجة عن نشاط الشركة .

٥/١/٢ أهداف تتعلق بالمعلومات البيئية : (٢)

إن المشكلات المحاسبية المتعلقة بالتلوث الناتج عن الأنشطة البيئية تعمل على تطوير الأهداف التي تشمل البعد البيئي إلى جانب هدف المحاسبة الرئيسي الذي يهتم بقياس وتحليل أداء المؤسسة وتوصيل المعلومات اللازمة للجهات المعنية، من خلال الإفصاح بغرض

(١) أحمد ، عبد الناصر محمد نور، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٧.

(2) Hanan Sahbat Abdullah et al.,(2021), " Environmental Quality Costs and Thire Role In Strategic Decision Making : Enidence From Iraq " , Faculty Of Business Economics and Entrepreneurship , International Review , Issu.3 , p.52.

- مساندتها في عملية تقييم وإتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف، وهناك أهداف ومفاهيم محاسبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعلومات البيئية يمكن عرضها على النحو التالي :
- أ- الأهداف المستحدثة.
- ب- أهداف تتعلق بالسجلات البيئية.

أولاً : الأهداف المستحدثة

1. قياس مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق الحماية البيئية، لذا يجب تحديد كل من التكلفة والعائد التي تخص المؤسسة بمعزل عن التكاليف والعوائد التي يجب على المجتمع تحملها.
2. إخضاع العمليات البيئية للقياس المحاسبي، حتى تُصبح تكلفة الأضرار البيئية ضمن تكاليف أنشطة المؤسسة.
3. إعداد القوائم والتقارير المتضمنة لنتائج التأثيرات البيئية إلى جانب التقارير والقوائم المالية.
4. إمداد الأطراف المختلفة من مؤسسات وأجهزة حكومية معنية والمجتمع ككل بالمعلومات البيئية، والمحاسبة عن المسؤولية البيئية، ومنها التعويض والغرامة المالية.
5. توفير المعلومات المحاسبية التي تبين مدى التزام المؤسسة بمعايير الحفاظ على البيئة من عدم التزامها، وذلك لتسهيل إتخاذ القرارات الرشيدة.

وعليه لا يمكن للمؤسسة أن تحقق الأرباح دون الأخذ في الاعتبار جميع التكاليف البيئية التي تملئها عليها المسؤولية البيئية تجاه المجتمع، وإلا سوف يكون رقم الربح مضللاً، وذلك نتيجة لأنها تحجب عن المجتمع حقيقة ما تحدثه المؤسسة من أضرار بيئية، وكذلك حقيقة الجهود التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض التلوث وتكاليف معالجته، مما يؤدي إلى إظهار أرباح المؤسسة على غير حقيقتها، حيث تكون الأرباح متضخمة بقيمة تلك التكاليف التي تُعد جزءاً من تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يقلل من الاعتماد على نتائج الأعمال كمؤشر لتقييم الأداء.

ثانياً : أهداف تتعلق بالسجلات البيئية^(١)

- أوضحت جمعية المحاسبة الأمريكية إلى أن قياس الإنعكاسات البيئية للمؤسسات يُعد من إختصاص المحاسبين خاصة وأن الإتجاه السائد حالياً هو تحميل المؤسسات بتكاليف المحافظة على البيئة، بدلاً من تحميلها على المجتمع، وبالتالي يتم معالجة البيانات المرتبطة بالأداء البيئي من خلال الوظيفة المحاسبية، لذا ظهر ما يسمى بسجلات التلوث البيئي، ومن ثم إمكانية تسوية الوقائع الخطرة وإنعكاساتها بهذه السجلات والتي تهدف إلى مجموعة من الأهداف أهمها مايلي:
1. توفير المعلومات المطلوبة للتقرير عن التكاليف والالتزامات البيئية وتضمينها في الحسابات والقوائم المالية، مما يزيد من معنوية السجلات المحاسبية و التقارير المالية.

(١) أحمد، خالد أحمد عبد الله، (٢٠٢١)، " دور القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الحد من المخاطر البيئية - دراسة ميدانية على شركة الفيصل العقارية "، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ص ١ - ١٢٠.

٢. عرض الأثار البيئية لأنشطة المؤسسة فى صورة تقارير بيئية بما يخدم أغراض تقييم الأداء، وأيضاً تمكن المراجع من التحقق من الأداء البيئى ومراجعتة.
٣. تمكن البيانات المحاسبية المالية المتعلقة بالأداء البيئى من تحديد الموارد اللازمة لتحقيق الإدارة المُتلى للبيئة.
٤. مُعانة الأجهزة المختصة فى إعداد الخطط والبرامج البيئية.
٥. توفير مؤشرات بيئية يمكن أن تُساهم فى تحقيق الرقابة على الأداء البيئى وإتخاذ القرارات الملائمة.

٦/١/٢ دوافع وأسباب الإهتمام بالمعلومات البيئية :

هناك العديد من الأسباب التى أدت إلى وجود أنظمة محاسبية تهتم بالمشكلات البيئية ويمكن توضيح هذه الأسباب على النحو التالى : (١)

أولاً: الأسباب التى تتعلق بالمسئولية البيئية:

ومن هذه الأسباب مايلى :

١. زيادة الإهتمام بالبيئة والمحافظة عليها يُعد التطورالكبيرالذى حدث فى تكنولوجيا الصناعة وماسببته المشروعات من تلوث للبيئة نتيجة قيامها بالتخلص من مخلفات التشغيل مما أدى إلى محاولة إلزام تلك المشروعات بمسئوليتها فى الحفاظ على البيئة من هذا التلوث.
 ٢. ظهور نظرة جديدة تجاة استمرار المشروع، حيث أصبحت تلك الإستمرارية مرتبطة بتلبية إحتياجات المجتمع المحيط بالمشروع .
 ٣. محاولة المؤسسات تجنب التدخل الحكومى فى شئونها سواء عن طريق إصدارالقوانين التى تُلزم المؤسسات أو تعرضها للغرامات عند المخالفة.
- ثانياً : الأسباب التى تتعلق بالمؤسسة :

- إن دمج البُعد البيئفى سياسات التنمية الإقتصادية لمواجهة المشاكل البيئية والوصول إلى تحقيق التنمية المستدامة يتطلب قيام المؤسسات بمايلى :
١. مشاركة المحاسبين والخبراء الماليين فى التخطيط طويل الأجل من أجل تحسين الجودة البيئية.
 ٢. فرض رسوم تلوث ومن ثم إستخدام هذه الرسوم فى حل المشاكل الناتجة عن التلوث من جهة، ولتشجيع الحد من التلوث من جهة أخرى.

(١) المهاجرى ، محمد ، (٢٠١٩) ، " تأثير القياس الموضوعى للمعلومات البيئية والإفصاح عنها فى التقارير المالية وانعكاسات ذلك على قيمة المنشأة - دراسة حالة بدولة الكويت " ، مجلة العلوم البيئية معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس ، المجلد ٤٨ ، العدد ٣، ص.٤٨٥ - ٥٢٦ .

٣. الحد من إنتاج النفايات بحيث لا يتعدى قدرة تحمل البيئة عن إستيعابها، وزيادة فعالية إستخدام الموارد وزيادة الموارد المتجددة لتعوض عن الموارد الناضبة.
٤. دمج الأبعاد البيئية مع التنمية على مستوى التخطيط.
٥. أن تقييم الأثار البيئية للمؤسسة قبل البدء فى تنفيذ المشروع يعطى أبعاداً جديدة لقيمة الموارد، وإستخدامها على أساس تحليل التكلفة والعائد وكيف يمكن المحافظة عليها بالإضافة لتحقيق هدف المحافظة على البيئة.

وترى الباحثة :

أنه وفقاً لما سبق لم يكن أمام الوحدات الإقتصادية بصفة عامة والصناعية بصفة خاصة، بُد من ضرورة تحقيق التوافق البيئى، حيث أن حماية البيئة وتنميتها لم يعد أمراً إختيارياً، بل أصبح أمراً حتمياً للتوافق مع النظم والتشريعات المنظمة لإستقلال البيئة ومواردها من ناحية، ولإستجابة لرغبات العملاء فى توافر منتجات صديقة للبيئة من ناحية.

٧/١/٢ متطلبات تحقيق جودة المعلومات البيئية :^(١)

هناك العديد من المتطلبات التى ينبغى توافرها ويتوجب إظهارها فى القوائم المالية حتى تتلائم مع الطبيعة المميزة للمعلومات البيئية والإجتماعية وهذه المتطلبات منها مايلى :

- ١- إستحداث حد أدنى من القواعد التى تلائم طبيعة النظام المحاسبى الذى يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لإغراض بيئية وإجتماعية، وليست إقتصادية فحسب ومنها مايلى :
 - أ. الملائمة للغرض البيئى والإجتماعى بتوخى البساطة والدقة والوضوح.
 - ب. الإفصاح عن كافة الأنشطة البيئية والإجتماعية للوحدة الإقتصادية التى تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت لآخر فى نفس المؤسسة .
 - ج. توحيد الممارسة البيئية والإجتماعية فى المؤسسات المماثلة.
 - د. قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.
- ٢- إستحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبى البيئى والإجتماعى :

هناك العديد من وجهات النظر التى تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية ومن أمها مايلى:

- أ. أن يتم إلحاق المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدى للمحاسبة المالية .

(١) لعبيدى ، مهاوات ، (٢٠١٥) ، " القياس المحاسبى للتكاليف البيئية والإفصاح عنها فى القوائم المالية لتحسين الأداء البيئى - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية فى الجزائر " ، أطروحة دكتوراة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التيسير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، ص ص ٢٦٣-١ .

ب. أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الإكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

وترى الباحثة :

أن جودة المعلومات البيئية تتطلب توضيح معلومات الأداء البيئي الخاص بتأثيرات نشاط المؤسسة على البيئة وإجراءاتها فيما يتعلق بحماية وتحسين البيئة من أخطاء التلوث وتعتبر هذه الإجراءات امتثالاً لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من قبل الجهات الحكومية أو المنظمات المهنية التي تلزم المؤسسات العمل على حماية البيئة وإستدامتها.

٨/١/٢ الأنشطة البيئية ومصادر الحصول على المعلومات البيئية : (١)

تُعد أنشطة المحافظة على البيئة داخل المؤسسة هي السبب الرئيسي لنشأة عناصر التكاليف والإلتزامات البيئية، حيث تمثل مدى وفاء المؤسسة بالإلتزامات البيئية التي حددتها القوانين والأنظمة البيئية.

أولاً: الأنشطة البيئية

وقد تعددت تصنيفات هذه الأنشطة، ولقد صنّفها مجمع المحاسبين الأمريكي طبقاً للهدف منها إلى أربعة مجموعات يمكن عرضها على النحو التالي :-

١- أنشطة المنع : وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى تخفيض وإزالة الأسباب

المحتملة والتي تؤدي إلى أثار بيئية عكسية غير مرغوبة، ومن أمثلة هذه الأنشطة القيام بإعادة تصميم العمليات الإنتاجية، بحيث لا يتم إستخدام مواد خام سامة أو ضارة فالتكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة تمثل تكاليف منع الأضرار البيئية.

٢- أنشطة التقييم : وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى قياس ومتابعة المصادر

المحتملة للأضرار البيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة متابعة مستويات المواد السامة داخل المصنع، وقياس ومتابعة مستويات المواد السامة المتعلقة بالأدخنة والأبخرة، وعمليات المراجعة البيئية والأنشطة المكتتبية المرتبطة بالتعاون مع الأجهزة الحكومية الخاصة بحماية البيئة، وينتج عن مزاوله هذه الأنشطة تكاليف خاصة بعمليات التقييم.

٣- أنشطة الرقابة : وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى الرقابة والتحكم في المواد

المستخدمة الضارة بالبيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة إستخدام أنواع معينة من الصلب في بناء خزانات الوقود من أجل منع تحقيق تفاعلات ضارة، وكذلك معالجة المخلفات السائلة وينشأ عن مزاوله هذه الأنشطة تكاليف رقابية.

(١) لعبيدي ، مهاوات ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٤ .

٤- أنشطة الفشل : وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل، وينشأ عن مزاوله هذه الأنشطة تكاليف علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة.

ثانياً : مصادر الحصول على المعلومات البيئية (١)

لكي نتعرف على التكاليف البيئية بشكل جيد يجب أن نتعرف على مصادر الحصول على معلومات عنها، وفيما يلي أمثلة لكيفية الحصول على المعلومات البيئية.

١- الأتعاب والغرامات : يمكن الحصول عليه والتحقق منها من خلال المستندات القانونية وتقديرات الإدارة .

٢- تكاليف حماية المعدات والأصول : يمكن الحصول عليها من سجلات الصيانة وعقود الخدمات.

٣- تكاليف الفاقد من الإنتاج : يمكن الحصول عليها من خلال سجلات الإنتاج وتقديرات مسبقة وتقارير المعامل والإحصائيات .

٤- غرامات التشغيل : يمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال بحوث التشغيل.

٥- الإستهلاك : يتم الحصول على مدى زيادة قيمة الإستهلاك الناتج عن الأثار البيئية السيئة لنشاط المؤسسة من خلال دفتر أستاذ الأصول .

٦- تكاليف المتابعة : يمكن الحصول على المعلومات من خلال تقديرات إدارية وهندسية.

٧- تكاليف التدريب : ويقصد بها تدريب العاملين بالمؤسسة لتفادي وتجنب المخاطر البيئية ويمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال شئون الأفراد وتقديرات اقدارة.

٨- مخصص المنازعات : يمكن التحقق من مدى كفايته عن طريق الحصول على معلومات من الشئون القانونية عن القضايا البيئية المرفوعة ضد الشركة.

(١) لعبیدی ، مهاوات ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٥ .

المبحث الثاني

القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية

تتأول هذا المبحث : القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وذلك من خلال النقاط التالية :

١. مفهوم القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٢. خصائص القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٣. طرق القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٤. أساليب القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٥. معوقات القياس المحاسبي للمعلومات البيئية
٦. مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٧. أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٨. أهداف الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
٩. أنواع الإفصاح عن المعلومات البيئية
١٠. المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها
١١. فوائد الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
١٢. العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية
١٣. دور الهيئات التنظيمية في الإفصاح عن المعلومات البيئية
١٤. الإفصاح عن المعلومات البيئية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني

القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية

يمكن إجراء القياس والتوصل إلى المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تزاولها الوحدة الاقتصادية للوفاء بإحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، وسواء كانت إختيارية أو إلزامية، وبشكل يُمكن المطلع على تلك المعلومات من تقييم الداء البيئي لها، حيث يُعد القياس أحد أهم آليات المحاسبة المالية، حيث نستطيع من خلاله قياس التأثير المالي على حقوق المنشأة والتزاماتها المالية المالية نتيجة للمعاملات التي تحدث بينها وبين الأطراف الأخرى والأحداث التي مرت بها خلال فترة زمنية معينة.^(١)

ويمثل الإفصاح عن المعلومات البيئية ركيزة أساسية لتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات والتكاليف البيئية لمعالجة أوجه القصور في الإفصاح التقليدي، وترتّب على الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية حاجة ماسة إلى وضع معايير محاسبية تشمل الإعتبارات البيئية، والإفصاح عن التدابير البيئية المتعلقة بها، لذلك يجب وضع معايير محاسبية تشمل الأداء البيئي بشكل مستقل في التقارير المالية.

١/٢/٢ مفهوم القياس المحاسبي للمعلومات البيئية :

يعرف القياس المحاسبي للمعلومات البيئية بأنه تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف الناجمة عن إلتزام المنشآت بمسئوليتها البيئية، سواء كان هذا الألتزام إختيارياً أو إجبارياً ويعرف القياس البيئي بأنه إخضاع كافة التأثيرات البيئية للمشروع للقياس الكمي في صورة نقدية ما أمكن أو غيرها من المقاييس الأخرى في حالة العجز عن إستخدام وحدات النقود.^(٢)

ويعرف القياس المحاسبي بأنه عملية بمقتضاها تستطيع إدارة المنشأة أن تتعرف على أثر الأحداث الاقتصادية والأنشطة الإنتاجية التي تمت خلال الفترة السابقة على مركز المنشأة المالي وحقوق ملاكها، وهناك من عرف القياس المحاسبي على أنه تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة، فالقياس المحاسبي هو كل عملية مالية لها تأثير يظهر في البيانات المالية .

1) Sedky , A. (2019), " Developing The Role of The Environmental Accounting Disclosure to Improve The Financial Performance", Journal of Environmental Studies & Research ,vol.9 , Issue2, p p.1-19.

٢) حدوش، زهرة، وزيدة حميد، (٢٠٢١)، " الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية "، الجزائر، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد ٤، عدد ٢، ص ص ١٣٦-١٥٠.

وترى الباحثة :

يمكن تعريف القياس المحاسبي للمعلومات البيئية بأنه مقدار ما تتحملة المنشأة من تكاليف نتيجة لألتزامها بمسئوليتها تجاه البيئة المحيطة بها سواء كان هذا الإلتزام إجبارياً أو إختياراً فالقياس المحاسبي هو ترجمة للأنشطة البيئية للمنشأة بشكل كمي أو نقدي يمكن من خلاله الحصول على معلومات بيئية تساعد مستخدمى التقارير المالية للمنشأة فى إتخاذ القرارات السليمة .

٢/٢/٢ خصائص القياس المحاسبي للمعلومات البيئية : (١)

- إهتمت العديد من الدراسات بالخصائص الواجب توافرها فى القياس والتقييم المحاسبي حتى يتصف بالجودة وهذه الخصائص تتلخص فى النقاط التالية:
١. إمكانية الإعتماد عليه ويشمل ذلك إمكانية الإثبات والتحقق والإلتزام بالمعايير المحاسبية.
 ٢. الإقتصاد أى إنخفاض تكلفة التطبيق .
 ٣. التحفظ .
 ٤. المرونة والرقابة على الدخل الذى يتم قياسه عن طرق الإدارة .
 ٥. الثبات .
 ٦. القابلية للمقارنة مع المنشآت من نفس النوع .
 ٧. القابلية للفهم لكل من المحاسب وقارئ التقرير المالى
 ٨. الثقة .
 ٩. الملائمة .

٣/٢/٢ طرق القياس المحاسبي للمعلومات البيئية :

يعتمد القياس فى المحاسبة المالية على أسعار التبادل، وفيما يختص بالمحاسبة عن الأداء البيئى غالباً ماتكون هذه الأسعار غير متاحة أو تُعد مؤشراً غير صالح لتحديد القيمة عندما لايعبر السعر عن السلعة أو الخدمة، وللتغلب على هذه الصعوبات يتم الإستناد إلى بعض طرق القياس ويتم عرضها على النحو التالى : (٢)

1) Oshiole , S., Elamah , A., & Ndubuisi ,A., (2020), " Effect of Environmental Cost Disclosure on Profitability of Listed Oil & Gas Firms in Nigeria " , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance & Management Sciences , Vol. 10 , Issue. 2 , p p. 157 – 170.

2) Pirmana., V., Tukker, A., (2021) , " Environmental Costs Assessmet for Improved Environmental – Economic Account for Indonesia " , Journal of Clear production , Vol.280 , Issue. 1 , 232-252.

١- **طريقة التقييم البديل:** ومن خلال هذه الطريقة يتم الإعتماد على قيمة الظواهر البديلة التي يتوقع أن تتضمن بالتقريب نفس التكلفة أو المنافع للظواهر محل القياس، فعلى سبيل المثال يمكن تقدير قيمة التكاليف التي يمكن تحملها في سبيل منع الضوضاء بتكلفة بناء حائط أو تركيب زجاج عازل للصوت، والمشكلة التي تواجه هذه الطريقة هي مدى توافر البدائل الملائمة لإمكانية الاختيار بينها.

٢- **طريقة الإستقصاء :** وتعتمد هذه الطريقة في القياس على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الإجتماعية المتأثرة بالضرر البيئي موضوع القياس، بشرط أن تكون تلك الفئات على دراية بكافة التأثيرات التي تقع عليهم بسبب هذا الأداء، وأن تكون قادرة على التعبير عن هذه التأثيرات في صورة نقدية، وتعتبر صياغة الأسئلة من المحددات الأساسية التي تركز عليها صحة النتائج .

٣- **طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب :** طبقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الأضرار البيئية على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الأضرار أو إقتناء الأجهزة والمعدات الضرورية لتجنبه مثل المبالغ التي تتحملها المنشأة لتطهير المجارى المائية التي تستخدمها للتخلص من مخلفات عملياتها، وتكلفة معالجة وتنقية هذه المخلفات قبل إلقائها في المجارى المائية .

٤/٢/٢ أساليب القياس المحاسبي للمعلومات البيئية :

تعد عملية القياس ترجمة للأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة بصورة نقدية، وبشكل يمكنها أن تكون أكثر فعالية في إتخاذ القرارات، وهذا يتطلب أن يشمل القياس المحاسبي العمليات البيئية للمنشأة، حيث أن العمليات البيئية يترتب عليها تكاليف بيئية لمعالجة الأثار الضارة التي تحدثها المنشأة نتيجة ممارسة أنشطتها ومن ثم ينطبق عليها مفهوم القياس حيث أنها أحداث إقتصادية تؤثر على قيم القوائم المالية، ويوجد العديد من أساليب القياس المحاسبي تم تقسيمها إلى الأتي : (١)

١- القياس المادى (الكمى) :

يتصف هذا النوع بالدقة والموضوعية حيث لا يتأثر بتغيير القيمة الشرائية للنقود وتستخدم فيه وحدات القياس للتعبير عن تحركات الموارد داخل مراكز التكلفة المختلفة، فمثلاً يعبر عن الخامات بالكيلو جرام .

٢- القياس النقدى (القيمى) :

ويعتمد هذا الأسلوب على إستخدام النقود وهي وحدة قياس عامة، ويوفر أرقاماً تعبر عن نشاط الوحدات الإقتصادية، وكذلك نتائج النشاط من ربح أو خسارة .

1) Basuki , B., & Irwanda , R., (2018) , " Environmental Cost Analysis & Reporting to Measure Environmental performance in Realizing eco – Efficiency , Asian Journal of Accounting Reserarch , Vol.3 , Issue.2, p p.23-45.

٣- القياس الوصفي : (١)

يعتمد أسلوب القياس الوصفي على إفصاح المنشأة عن أدائها البيئي في صورة تقارير تصف فيها أنشطتها تجاه البيئة، ويعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمنشأة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، إلا أن الإعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمنشأة ويقتصر إستخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن الأداء البيئي أفضل من عدم وجود معلومات .

وترى الباحثة :

وفقاً لما سبق قد يكون من الأفضل في معظم الأحوال الإعتماد على القياس الكمي والقيمي معاً، وذلك لتوفير المعلومات البيئية التي تعكس الاداء البيئي للمنشأة، حيث أن المعلومات الكمية هي ناتج قياس عمليات الأنشطة البيئية للمنشأة، والتي يمكن التعبير عنها في شكل نقدي، وأما عن القياس الوصفي فلإنه يعبر عن تأثير عمليات الأنشطة التي لا يمكن قياسها في شكل كمي.

٥/٢/٢ موقوفات القياس المحاسبي للمعلومات البيئية : (١)

تواجه عملية قياس المعلومات والتكاليف البيئية العديد من الموقوفات أهمها مايلي :

١. إختلاف الوعي البيئي بين الشركة والمجتمع المحيط، حيث يعتبر المجتمع التكاليف البيئية بمثابة الأثار الضارة التي تقع عليه نتاج ممارسة الشركة لنشاطها الإقتصادي ومن هنا تبرز صعوبة تحويل الأضرار إلى صورة كمية نقدية، ثم تحويل هذه التكلفة الخارجية إلى تكلفة تتحملها الشركة، أما الشركة فتعتبر أنها تتحمل هذه الأضرار بفرض من القوانين، وهي تمثل عبء على عائد النشاط الإقتصادي.
٢. ترجمة الأضرار البيئية إلى صورة كمية فعلى سبيل المثال أضرار التلوث البيئي على صحة الإنسان وعلى الرغم من إعتبارها من أهم صور التكلفة البيئية لإلأنه من الصعب قياسها وترجمتها إلى صورة كمية .

1) Chandok , R , and Singh ,S .,(2017),"Empirical Study on determinants of environmental disclosure: Approach of selected conglomerates" , Managerial Auditing Journal , vol.23 , issu.4/5 , p p 332- 355.

2) Tran , M., (2019) , " Disclosure Level Environmental Accounting Information and Financial Performance: The Case of Vietnam " Journal. Management Science , Vol.9 , Issue. 4 , p p. 557- 570.

٣. صعوبة الربط بين مسبب الضرر، والأثر ذاته فعلى سبيل المثال قد يصعب تحديد مصدر الأضرار التي تصيب النبات والحيوان، وكذلك قد تبعد المسافة بين مصدر الضرر والمكان الذى حدث فيه الضرر مثل تلوث الهواء نتيجة الأدخنة.
٤. تعارض قياس التكاليف البيئية مع الأهداف الاقتصادية للشركة، حيث أن الهدف الأساسى لأى وحدة إقتصادية هو تعظيم أرباحها، وبالتالي فإنها تفضل أن تقتصر تكاليفها على التكاليف الإنتاجية فقط.
٥. قصور المعايير المحاسبية الخاصة بالقياس المحاسبى للمعلومات والتكاليف البيئية، حيث لا توجد معالجات محاسبية واضحة للتكاليف البيئية.
٦. التقدير الشخصى للتكاليف البيئية، حيث يتدخل الحكم الشخصى وعدم الموضوعية عند تقدير قيمة الأثار البيئية، للعمليات المؤثرة على أصول الشركة والتزاماتها وتحويلها إلى صورة كمية.

وترى الباحثة :

أن قياس الأداء البيئى وتقييمه بشكل عام داخل المنشأة يتم من خلال مقارنة تكاليف الأداء مع ما يشتق منه من عوائد ومنافع، وبالتالي يتم الحكم على مدى كفاءة الأداء وهو ما يظهر فى شكل كمى من خلال نتائج الأعمال، ولكن الأمر يختلف فى حالة قياس تكاليف الأداء البيئى، والتي تختلف عن تكاليف الأداء الإقتصادى .

٦/٢/٢ مفهوم الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية : (١)

الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية هو إفصاحاً عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة من خلال التقارير الدورية والإيضاحات، مما يمكن مستخدمى القوائم والتقارير المالية من تقييم الأداء البيئى للشركة وإتخاذ القرار، وبمعنى آخر أن القياس المحاسبى للمعلومات البيئية يوضح المعلومات التى تعكس نتائج الأنشطة الإقتصادية للشركة على البيئة المحيطة لتوضح مدى مساهمة الشركة فى تحسين البيئة والسياسات المستخدمة من جانبها للحد من الأضرار البيئية التى تسببها.

يعرف الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية بأنه عرض لمجموعة بنود المعلومات التى تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمنشأة والأثار المالية المترتبة عليها فى الماضى والحاضر والمستقبل، فالإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية هو عملية عرض للمعلومات المالية والكمية والوصفية المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة فى القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها أو فى تقارير بيئية خاصة مُعدة لهذا الغرض مما يسهل مهمة

(١) كريمة ، دينا عبد العليم ، (٢٠٢١) ، " أثر الإفصاح الإختيارى عن معلومات المحاسبة البيئية على الأداء المالى والسوقى - دراسة ميدانية وتطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مصر ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٥ ، العدد ٣ ، ص ١ - ٤٣ .

مستخدمي تلك المعلومات عند إتخاذ القرارات، والتي يترتب على إخفائها أو عرضها بطريقة غير ملائمة تضليل مستخدميها أو إعطائهم صورة غير سليمة عن المنشأة وبالتالي إتخاذ قرارات خاطئة.

وترى الباحثة:

أن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية هو الطريقة المثلى التي عن طريقها يمكن للوحدة الإقتصادية إعلام كل الأطراف المستفيدة من أنشطتها المختلفة ذات الأثر البيئية، حيث تُعد القوائم والتقارير المالية بمثابة أداة مناسبة لتحقيق هذا الإعلام، حيث أن المعلومات البيئية جزء من المعلومات الضرورية التي يجب أن تتضمنها كافة التقارير المالية، فالأنشطة البيئية تُعد عنصر من العناصر الجوهرية للأنشطة التي تقوم بها الوحدة الإقتصادية .

٧/٢/٢ أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية : (١)

رغم أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية للوحدات الإقتصادية إلا أن النظم المحاسبية في كثير من هذه الوحدات لاتقدم معلومات أو تقارير عن الأداء البيئي لها، ومبرراتها في ذلك أن كثير من المعلومات البيئية غير مدرجة في خزمة الحسابات، كما أن الإدارة لاتولى إهتماماً للإفصاح عن المعلومات البيئية لعدم وجود إلزام بالإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية حتى الآن، هذا بالإضافة لصعوبة القياس المالي لكثير من أنشطة الأداء البيئي، وغياب البعد البيئي في تقييم أداء الوحدة، ونتيجة لما سبق يمكن القول أنه لم يعد أمام المنشآت مجالاً للتخلي عن دورها في الإفصاح عن المعلومات وذلك للأسباب التالية :

١. يُعد الإفصاح عن المعلومات البيئية إنعكاس لوضع الشركة ودورها في المجتمع بالتقرير عن تكاليفها البيئية.
٢. الإلتزام بالضغوط المجتمعية والقانونية لتطبيق القوانين الخاصة بحماية البيئة.
٣. تطوير معايير العرض والإفصاح من حيث الشكل والمضمون لكي تشمل الأداء البيئي للشركات
٤. رفع شأن مهنة المحاسبة بالإهتمام بأساليب القياس والإفصاح عن نوعية مختلفة من المعلومات المتعلقة بأضرار التلوث، وغيرها من المعلومات البيئية.
٥. تقييم مدى إلتزام الشركة بسموليتها البيئية أمام مستخدمي القوائم المالية مما يحسن من صورتها لدى هذه الأطراف.

1) Nguyen , A., S., & Hong , H.,(2020) , " Environmental Accounting Practices & Cost of Capital Enterprises in Vietnam" , Cogent Economics & Finance , Vol.8,Issue. 1 , p p.123 – 147.

٦. أن الإفصاح عن المعلومات البيئية يساهم في مواجهة وسائل الإعلام المضادة في حالة وقوع كوارث بيئية، والتأكد من عدم مساهمة الشركة في وقوع تلك الكوارث مما يؤدي إلى بناء علاقات أفضل بين الشركة وفئات المجتمع.
٧. تلبية الإحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالإلتزامات البيئية للمنشأة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.
٨. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث.

وترى الباحثة :

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في صورة منفصلة في القوائم المالية تلبية للإحتياجات المتزايدة للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية من قبل مستخدمي التقارير المالية مما يسمح بقياس العوائد والمنافع المترتبة عليها، ومن ثم مساهمتها في ترشيد القرارات الاقتصادية إلى الأفضل، فالإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية يوضح دور الشركة في المجتمع بالتقرير عن تكاليفها البيئية، ومدى مساهمتها في المسئوليه البيئية لها.

٨/٢/٢ أهداف الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية :

يعتبر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية الخاصة بأية وحدة إقتصادية بصورة منفصلة في التقارير المالية سوف يسمح بقياس منفعة حيث يساعد مستخدمي تلك التقارير في التعرف على السياسات التي تطبقها الوحدات الإقتصادية لحماية البيئة، وبالتالي يساعد في ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة، ويمكن توضيح أهداف الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية على النحو التالي : (١)

أولاً : أهداف داخلية للمنشأة :

١. المحافظة على المركز التنافسي للمنشأة إزاء المنشآت المتماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بأنشطتها الإقتصادية والإجتماعية.
٢. إظهار خضوع المنشأة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة شرعية .
٣. يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي المنشأة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة .

1) Lassala , C., Blat, M., & Navarrete , S., (2021) , " The Financial Performance of Listed Companies in Pursuit of the Sustainable Development Goals", Journal. Economeic Research , Vol. 34, Issue.1 , p p. 427-449.

٤. إلترام المنشأة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم فى خلق حالة من الإستقرار النفسى والصحى للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة بها .
ثانياً : أهداف خارفة للمنشأة :

١. إظهار إلترام المنشأة بمتطلبات المسؤولية البيئية ومشاركتها فى تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
٢. يُعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوت بين المنشأة وأصحاب المصالح ممن يمارس ضغوطاً على المنشأة كالمستهلكين والجمهور والهيئات الإجتماعية الأخرى.
٣. يُساعد الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية مستخدمى المعلومات على إتخاذ قرارات تتعلق بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات فى مجال سلامة البيئة .
٤. يساعد على كسب رضاء وقناعة المستهلكين بما تطرحة المنشأة من سلع وخدمات فى السوق عن طريق الإعلان عن منتجات صديقة للبيئة .

وترى الباحثة :

أن الإفصاح المحاسبى يهدف إلى خدمة مستخدمى التقارير المالية لتوفيره المعلومات التى تساعدهم فى إتخاذ قراراتهم المالية والإدارية على حدٍ سواء، وكذلك تقديم المعلومات المفيدة للمستثمرين على إتخاذ قراراتهم الإستثمارية والإقتصادية، حيث أن الإفصاح يوفر قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات تُمكن مستخدمى القوائم و التقارير المالية ف تقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها تجاه المحافظة على البيئة.

٩/٢/٢ أنواع الإفصاح عن المعلومات البيئية :

هناك أنواع للإفصاح المحاسبى البيئى، يتم تقسيمها من حيث درجة الإلزامية ومستويات الإفصاح ومن حيث نطاق الإفصاح يمكن عرضهم على النحو التالى :

أولاً: من حيث درجة الإلزامية (١)

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية طبقاً لدرجة الإلتزام القانونى إلى

نوعين هما:-

١- الإفصاح الإختيارى (التطوعى) :

يتم هذا النوع من الإفصاح بشكل إختيارى، وتلتزم المؤسسة به وفقاً لقرارات إدارية داخلية مرتبطة بالمؤسسة ذاتها، ويتم بموجبه إعلام مستخدمى البيانات المالية عن مدى مساهمة

(١) الحاج ، وفاء عمر التوم ، (٢٠١٦) ، " الإفصاح المحاسبى عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت "رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، الخرطوم ، ص١١٠ .

المؤسسة بالمحافظة على البيئة من التلوث والتدهور البيئي إستناداً إلى مجموعة من العوامل منها القيم والمبادئ الأخلاقية، مستوى الوعي البيئي وثقافة المؤسسة.

٢ - الإفصاح الإلزامي :

يتطلب هذا النوع من الإفصاح ضرورة توضيح معلومات عن الأداء البيئي الخاص بتأثيرات أنشطة المؤسسة على البيئة وإجراءاتها فيما يتعلق بحماية وتحسين البيئة من أخطاء التلوث، وتعتبر هذه الإجراءات إمتثالاً لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من طرف جهات حكومية أو منظمات مهنية تلزم المؤسسة العمل على حماية البيئة، ويتمثل الإفصاح الإلزامي في البنود التي يتم عرضها في القوائم والتقارير المالية بناءً على مقتضيات معايير المحاسبة الصادرة من المنظمات المهنية والتي تلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي التقارير المالية، بالإضافة إلى ما تتطلبه الهيئات ذات العلاقة كهيئة سوق رأس المال، ومن ثم يمكن القول أن هذا النوع من الإفصاح قائم على التشريعات والتعليمات التي تجبر المنشآت على الإفصاح عن المعلومات البيئية ممثلة في العقوبات والغرامات التي تفرض على المنشآت نتيجة عدم إلتزامها بيئياً .

ثانياً: من حيث مستويات الإفصاح (١)

يتم تقسيم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية طبقاً لمدى كفايته وقدرته على الوفاء بمتطلبات مستخدمي التقارير على النحو التالي :

١ - الإفصاح العادل :

والذي ينص على التطبيق الكامل لكل المتطلبات الجوهرية لمعايير المحاسبة المصرية التي تطبقها المنشآت، وتتطلب إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وعرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة وسهلة الفهم، والتي يمكن إستخدامها لأغراض المقارنات، بالإإفاة إلى إفصاح إضافي عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين مستخدميها من فهم تأثير معاملات معينة عن المركز المالي للشركة وأدائها المالي.

٢ - الإفصاح الكافي :

وينص على ضرورة إشمال القوائم المالية على حد أدنى من المعلومات المالية لجعلها غير مضللة والحقائق ذات الأهمية النسبية اللازمة لإعطاء صورة واضحة وصریحة عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي والتي يمكن أن تكون عن طريق القوائم المالية أو

(١) عنتر، صفية عبد الله عثمان، (٢٠٢٠)، " دور الإفصاح عن المعلومات غير المالية في تحسين جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على عينة من شركة السكر السودانية العاملة بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ص ص. ١-١٦٢.

الإيضاحات المتممة لها، وبالتالي يستطيع جميع المهتمين إتخاذ قراراتهم بكل دقة دون أى معوقات.

٣- الإفصاح الكامل :

ويعنى شمولية التقارير المالية على كل المعلومات المتعلقة بالمنشأة، بحيث تعطى التقارير المالية صورة كاملة عن حقيقة أداء الشركة ومسئوليتها البيئية والاجتماعية وعلاقتها الداخلية والخارجية ومع أصحاب المصالح، وهذا النوع من الإفصاح يتوجب فيه إظهار جميع الحقائق المالية وغير المالية بالقوائم والتقارير المالية أو الإيضاحات المتممة، وتتدرج التكاليف البيئية ضمن الحقائق التى قد تكون مالية أو غير مالية، والتي يتم الإفصاح عنها لى تساعد متخذى القرارات فى إتخاذ قرارات صائبة .

ثالثاً : من حيث نطاق الإفصاح (١)

تؤثر طبيعة المنشأة والمجتمع الذى تزاوّل فيه عملها على نطاق أو مدى الإفصاح عن التكاليف البيئية ويأخذ الإفصاح طبقاً لذلك أحد الإتجاهين :

١. الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية، وذلك بسبب الصعوبات التى تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح فى القوائم المالية التقليدية أو فى تقارير مستقلة.

٢. الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء فى تقارير مستقلة أو ضمن القوائم المالية التقليدية .

١٠/٢/٢ المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها :

لقد كان لإختلاف رغبات المستخدمين فيما يتوجب الإفصاح عنه من معلومات بيئية أثراً كبيراً فى تعدد نماذج التقارير المعتمدة فى الإفصاح البيئى، وعليه فإن إختلاف مستوى إدراك المستخدمين للمعلومات جعل من المعلومات الملائمة لطرف معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لطرف آخر، الأمر الذى جعل معدى التقارير أمام خيارين وهما : (١)

الأول: إعداد نموذج واحد متعدد الأغراض يلبي إحتياجات المستخدمين كافة.

الثانى : إعداد مجموعة نماذج من التقارير على أن يخدم كل نموذج فئة معينة، والملاحظ من هذين الخيارين أنهما يكلفان المنظمة الكثير من الوقت والجهد والمال، وإزاء هذه الإشكالية

(١) سليمان ، مى عبد الله الريح ، (٢٠١٩) أثر الإفصاح الإختيارى لمعلومات المحاسبة البيئية فى دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على مصانع بوهيات المهندس " ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، السودان ، ص ص ١ - ١٩٣ .

(٢) عبد الصمد ، نجوى ، والهام يحيى ، (٢٠١٨) ، " الإفصاح المحاسبى عن الداء البيئى فى التقارير المالية لشركة الأسمنت عين الكبيرة - سطيف ، السودان ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ، جامعة باتنة ، العدد ٣٨ ، ص ص ١- ١٨ .

جاءت إهتمامات وكالة حماية البيئة "EPA"، ومجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" بنوع وطبيعة المعلومات المفصح عنها وأشارت إلى وجوب تضمين الإفصاح المحاور التالية :-

١. الإفصاح عن الإجراءات والنشطة البيئية.

٢. الإفصاح عن الإجراءات المحاسبية الخاصة بشئون البيئة.

٣. الإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والتكاليف البيئية.

ويتضمن كل من المحاور السابقة معلومات تفصيلية، فعلى سبيل المثال نجد أن المحور الأول يضم البرامج والسياسات التي تتبناها المنظمة للحفاظ على البيئة، والتحسينات التي قامت بها المنظمة، والإجراءات التي وضعتها المنظمة للحد من آثار التلوث، ومدى الإلتزام بمعايير حماية البيئة.

ويضم المحور الثاني الأثار المالية لإجراءات حماية البيئة في الإنفاق الرأسمالي والأرباح للفترة الحالية كما أنه في حالة المبالغ الفعلية المحملة على نتيجة أعمال الفترة المالية ومتصلة بشئون البيئة فيجب الإشارة لهذة القيم في حسابات الأستاذ العام مبنوية حسب طبيعتها.

المحور الثالث يشمل الإفصاح عن ما تقتنيه المنظمة من موجودات بيئية ومخصصات وإحتياطات، فضلاً عن الإفصاح عن الإلتزامات من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية وذلك من حيث المبالغ المقدرة لها، وإمكانية تحقق الحدث والخسارة المحتملة.

١١/٢/٢ فوائد الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية :

يمكن توضيح فوائد الإفصاح عن المعلومات البيئية لمستخدميها، والتي تمكنهم من التعرف على مدى إلتزام المنشأة بمسئوليتها البيئية تجاه المجتمع على النحو التالي : (١)

١- الإدارة : تحتاج إدارة المنشأة إلى المعلومات البيئية في إتخاذ القرارات المرتبطة بإستثماراتها في النواحي البيئية والإجتماعية إستجابة للضغوط السياسية والبيئية ورغبة الإدارة في الإستثمار في أصولها مما يحدد سلوكها في الإفصاح البيئي والإجتماعي لخدمة أصحاب المصالح.

٢- الملاك : يرغب الملاك في الحصول على البيانات والمعلومات التي توضح مدى إلتزام المنشأة بمتطلبات قوانين حماية البيئة، وذلك لضمان إستمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها ومقدرتها على تحقيق الأرباح مستقبلاً، والحكم على مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها البيئية.

1) Lassala , C., Blat, M., & Navarrete , S., (2021) , " The Financial Performance of Listed Companies in Pursuit of the Sustainable Development Goals", Journal. Economeic Research , Vol. 34, Issue.1 , p p. 427-449.

- ٣- **العاملين** : تحتاج إلى المعلومات التي توضح ضمان إستمرارية المنشأة فى العمل والتأمين الإجتماعى.
- ٤- **المستثمرين** : يأخذ المستثمر فى الإعتبار مدى إلتزام المنشأة بالمتطلبات البيئية لضمان إستمرارية تدفق الأرباح، كما أنهم يفضلون الإستثمار فى الشركات التي تهتم بالبيئة.
- ٥- **المقرضين** : يعتبر الإفصاح البيئى ذات أهمية للمقرضين لأنه يمكنهم من تقييم المخاطر البيئية التي يترتب عليها منح الإئتمان للغير.
- ٦- **قوانين حماية البيئة** : نتيجة للأثار السلبية على البيئة الناتجة عن أنشطة المنشآت المؤدية للتلوث فهناك إهتمام عالمى ومحلى بحماية البيئة، ووضع القوانين لحمايتها.
- ٧- **المستهلكين** : يرغبون فى الحصول على المنتجات التي لاتسبب أضرار بالبيئة مع ضمان جودتها.

وترى الباحثة :

تُعد المسؤولية البيئية للشركات منهج أعمال يضع فى إعتباره كيفية تأثير أنشطة المنشأة على المجتمع، وتقوم على قاعدة عمل الشركات فى مجالات أوسع من المجالات الإقتصادية والمالية، بطريقة تهدف إلى إيجاد المنفعة للمنشأة والأشخاص والمجتمع ككل، والإفصاح عن المعلومات البيئية يترتب عليه أثار إيجابية متعددة تخدم كافة المستخدمين للمعلومات المالية وغير المالية، وتمكّن من معالجة المشاكل البيئية التي تساعد فى إستغلال الموارد بصورة أفضل.

١٢/٢/٢ العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية :

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية المنشورة، بعد التحول التاريخى لوظيفة المحاسبة من التركيز على إمساك الدفاتر وحماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها كنظام معلومات هدفه الأساسى توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف، كما يؤدى الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية إلى كسب ثقة الجهات العالمية التي تنادى بحماية البيئة لذلك يجب أن تتوافر فى التقارير البيئية الأتى:(^١)

- ١- **الملائمة** : أى أن مايدرج بالتقارير البيئية من معلومات هى تلك التي تعكس صورة واضحة للتأثيرات الهامة والجوهرية للمساهمات البيئية للمنشأة وذلك وفقاً للقانون أو الحكم الشخصى .

(١) محمد ، عمر السر الحسن، (٢٠١٦) ، " أثر الإفصاح الإختيارى للمعلومات البيئية فى جودة المعلومات لمنظمات الأعمال السودانية " ، السودان ، مجلة البحوث والدراسات العلمية ، جامعة تشرين ، المجلد ٣٨ ، عدد ٤ ، ص ص ٧٥ - ٩٤ .

- ٢- **البُعد عن التحيز** : أى يجب أن تكون المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف أى أنها تعكس كل التأثيرات الموجبة والسالبة للعمليات البيئية المتعلقة بمسئولية المنشأة عن نتائج هذه العمليات.
- ٣- **القابلية للفهم** : يجب التعبير عن عناصر وتأثيرات المساهمات البيئية باللغة التى تسمح بمقابلة الإحتياجات التى يرغبها مستخدمى هذه التقارير .
- ٤- **المرونة** : تعنى ضرورة إستمرار قدرة التقرير البيئى على خدمة إحتياجات المستفيدين منه فى الظروف المتغيرة، فالإفصاح عن المعلومات البيئية ذو أهمية للعديد من الأطراف المستخدمة للمعلومات، لذلك فهو يؤثر فى العديد من الأمور ذات الأهمية فى المنشأة كرحبية المنشأة مثلاً.

١٣/٢/٢ دور الهيئات التنظيمية فى الإفصاح عن المعلومات البيئية: (١)

حظى كل بند من بنود المعلومات البيئية على إهتمام العديد من المهنة مثل مجلس المعايير المحاسبية الدولية، والعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين، وتمثل هذه البنود فيما يلى:

- ١- **الإلتزامات البيئية المستقبلية:**

أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA معيار رقم ١-٩٦ عام ١٩٩٧ لمعالجة الإلتزامات البيئية وأكد المعيار على أهمية مهنة المحاسبة والمراجعة فى إعداد التقارير البيئية، كما أشار المعيار إلى ضرورة أن تتضمن الميزانية كافة الأصول الثابتة المتعلقة بمعالجة الإلتزامات البيئية، وتتضمن قائمة الدخل المصروفات البيئية خلال الفترة، وقد عرف المعيار الدولى ٣٧ الإلتزامات المستقبلية بأنها إلتزامات عن أحداث سابقة، ولكن قد يكون من الصعب الإعتراف بها حالياً بسبب قد لا تتطلب تدفق نقدى صادر للموارد أو قد لا يمكن قياس قيمة هذا الإلتزام حالياً، وقد حدد المعيار التكاليف المباشرة لمعالجة التلوث البيئى فى أتعاب الإستشارات القانونية الخ البيئى فى أتعاب الإستشارات القانونية الخاصة بالموقف القانونى الناتج عن إحداث التلوث وأتعاب القائمين على تنظيف الموقع وأتعاب دراسة الجدوى اللازمة لتحديد طرق معالجة التلوث، ونفقات شراء وتأجير المعدات اللازمة لتنفيذ خطة معالجة التلوث.

٢- **التكاليف البيئية للفترات السابقة :**

ينص المعيار المحاسبى الدولى رقم (٨) بأنه يجب على الشركة تصحيح الخطأ الخاص بالفترة السابقة فى البيانات التالية التى سيفصح عنها، وأن يفصح عن طبيعة خطأ الفترة السابقة وما تم تصحيحه.

1) International Accounting Standards Board , (2010), " Accounting Policies , Changes In Accounting Estimates and Errors ", London , p 366-367.

٣- رسملة التكاليف البيئية :

برز الإهتمام بها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عام ١٩٩٠، حيث إعتبر أن التكاليف البيئية التي تنفقها الشركة فى مجال المحافظة على البيئية من التلوث تعالج كمصروفات، كما يمكن إعتبارها مصروفات رأسمالية مستردة إذا ترتب على إنفاقها زيادة العمر الإنتاجى للأصل أو إذا ترتب على إنفاقها الحد من الأضرار البيئية الحالية أو المستقبلية، وقد أشار المعيار الدولى رقم (١٦) إلى إعتبار المعدات المستخدمة فى هذا الشأن كأصل إذا أمكن تقدير تكلفته، وإذا ترتب على حيازته حدوث تدفق مستقبلى، وأشار المعيار إلى ضرورة الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لتحديد قيمة الأصل وطرق الإستهلاك والعمر الإنتاجى له.

٤- الإفصاح عن المعلومات البيئية :

أشارت الأمم المتحدة عام ٢٠٠٢ بأن الإفصاح عن المعلومات البيئية الأتية فى التقارير السنوية بالنسبة للإفصاح الوصفى، لابد من الإفصاح عن السياسات البيئية المتبعة وماترتب عليها من تحسين فى الأداء، ومدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات والموقف القانونى للشركة فى مجال القضايا البيئية، وما تتخذه الشركة من إجراءات لحماية البيئة، والتكاليف المترتبة على التشغيل، والتكاليف الرأسمالية، أما عن الإفصاح الكمى فيشمل الأصول والإلتزامات والمخصصات المتعلقة بالأنشطة البيئية.

٢/٢/١٤ الإفصاح عن المعلومات البيئية فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية :

إن للمنظمات المهنية، والجهات الحكومية دور مؤثر وفعال للإهتمام بالبيئة وحمايتها سواء كان ذلك إختيارياً أو إجبارياً من قبل الشركات التى تشارك فى التلوث والتدمير للبيئة، أو بشكل إجبارى من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئى، فالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقرير المالى أصبحت تأخذ حيزاً كبيراً من الإهتمام، ومع مرور الوقت إحتلت مجالاً واسعاً وأصبحت مطبقة من العديد من دول العالم، ومن هنا أصبح الإفصاح عن المعلومات البيئية من أهم الموضوعات التى تواجه المنشآت الصناعية، وأيضاً غير الصناعية وتتناول الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالقضايا البيئية فى ضوء المعيار المحاسبى الدولى " عرض القوائم المالية IAS " على النحو التالى . (١)

(١) الأخضر، رينوبة، وكلثوم هوارى، (٢٠٢١)، " دور الإفصاح المحاسبى وفق معايير المحاسبة الدولية فى تفعيل المحتوى الإعلامى للكشوف المالية - دراسة ميدانية "، الجزائر، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، جامعة غرداية، المجلد ٤، العدد ٢، ص ص. ١٤٢ - ١٦٣.

❖ المعيار المحاسبي الدولي الاول " معيار عرض القوائم المالية IAS " : (١)

يشتمل هذا المعيار على أحكام عامة لعرض القوائم المالية والمبادئ التوجيهية لهيكلها والحد الأدنى من متطلبات المحتوى، ونظراً لكون الهدف من القوائم المالية هو إعطاء رؤية حقيقية لثروات المنشآت وأدائها وتدفقاتها النقدية، فيجب عليها أيضاً تقديم معلومات عن الأثار البيئية لأعمالها، ولكن يظل عرض هذه العناصر إختيارياً، حيث لا توجد قائمة مالية تعرض التأثيرات البيئية، ولم يتم تحديد الحد الأدنى من التفاصيل المراد توفيرها في الوثائق السنوية المتعلقة بالبيئة.

ولقد جاء في الفقرة ١٤ من المعيار المحاسبي الدولي الأول أن العديد من المنشآت تقدم خارج القوائم المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات، حيث تكون العوامل البيئية هامة، ويشجع المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في إتخاذ قرارات إقتصادية.

الميزانية : يعرض الشكل التالي أمثلة الأنشطة البيئية والحسابات المتأثرة وتفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة بالبيئة.

1) La Chaire , (2020) , " Performance Globale Multi – Capitaux " ,Quelles Conexions entre La Comptabilite Financiere et Le non – Financier? , Synthese du rapport , Audencia , Juillet.

جدول (٢-١) القضايا البيئية في حسابات الميزانية

الميزانية	الأمثلة	تفسيرات IAS/IFRS
الأصول		
التثبيتات غير الملموثة	<ul style="list-style-type: none"> - المصاريف المتعلقة بالتقريب عن الثروات المعدنية وتقييمها. - الحسابات المستخدمة في بعض مخططات حصص إنبعاثات غاز الإحتباس الحرارى. 	IAS(38),IFRS(6),IFRIC(3) ملغى منذ عام ٢٠٠٥ ويخص حقوق إنبعاث الغاز.
فارق الشراء	<ul style="list-style-type: none"> - الأصول غير الملموسة. - الإبتكارات التكنولوجية والبيئية. - التسميات والشهادات . - الهندسة الإجتماعية والإدارية. - العناصر الأخرى لرأس المال البشرى أو العقلانى أو الفكرى أو الإجتماعى أو الرقىمى أو الطبيعى التى يتم تقييمها خلال مجموعات الأعمال. 	IFRS(3)
التثبيتات الملموسة	<ul style="list-style-type: none"> - الأراضى والمرافق والآلات والأدوات. - الأصول البيولوجية أو الزراعية. - إستثمارات الإمتثال. - نظير أصول مخصصات معينة للتفكيك. - إعانات الإستثمار أو المعدات (يتم الإعتراف بها على أنها أقل من الأصول المقابلة أو كدخل مؤجل). - العناصر المتعلقة بقضايا المناخ يمكن أن تؤثر على التكلفة، أو فترة الإهلاك للأصل (مثل التشريعات الجديدة والتقنيات الجديدة التى تعجل تقادم المعدات). 	IAS(16),IAS(41),IFRIC(1), IAS(20)
إنخفاض قيمة الأصول	<ul style="list-style-type: none"> - يمكن أن تؤثر العناصر المتعلقة بقضايا المناخ على المبلغ القابل للإسترداد للأصل (مثل التشريعات الجديدة، تقييم الأصول التى تركز على إستخدام الموارد الأحفورية). 	IAS(36)
تثبيتات مالية	<ul style="list-style-type: none"> - المشاركة فى إدارة الأموال المخصصة لتفكيك وتأهيل البيئة 	IFRIC(5)
المخزونات	<ul style="list-style-type: none"> - حساب مستخدم فى بعض مخططات حصص إنبعاثات غازات الإحتباس الحرارى وشهادات توفير الطاقة. 	IAS(2)

تفسيرات IAS/IFRS	الأمثلة	الميزانية
		الذمم المدينة للإستغلال والذمم المدينة الأخرى
		خزينة الأصول (الموجبة)
الخصوم		
		الأموال الخاصة
IAS (37) IFRIC (1)	- مؤونة التجديد (الذى يرتبط الحدث المولد لها من إستخدام أحد الأصول) - نظير التكلفة. - مؤونة لتكاليف التفكيك (التى تتعلق الحقيقة المولدة لها بتركيب أصل ثابت) نظير للأصل. أمثلة : مؤونة لتفكيك محطات الطاقة النووية أو مؤونة الخسائر المتعلقة بوقود المفاعلات فى وقت إغلاقه. - مؤونات بيئية أخرى. مثال : مؤونات لإدارة الوقود المستهلك، لإستعادة النفايات وتعبئتها، للإدارة طويلة الأجل للنفايات المشعة. - مؤونة تعويضات نهاية الحياة المهنية ومزايا أخرى بعد انتهاء الخدمة.	المؤونات
IAS(19)	- قروض بأسعار مخفضة مثال : قروض الطاقة البيئية من BPI France. - السندات " الخضراء " : إصدار سندات لتمويل مشروع بيئى . - قروض " الحوكمة البيئية والإجتماعية والمؤسسية : " ESG مثال: قروض الحوافز الإيجابية أو القروض المرتبطة بالإستدامة، وتكلفتها بأداء الحوكمة البيئية والإجتماعية والمؤسسية.	الديون المالية
		ديون الإستغلال وديون أخرى
		خزينة الخصوم السلبية

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على (La Chaire,2020)

يوضح الجدول السابق أن هناك بعض المعايير المحاسبية التى تتيح إمكانية تسجيل المعلومات البيئية فى الميزانية.

حساب الناتج " قائمة الدخل " : هناك معايير محاسبية يمكن إستخدامها لتسجيل المعلومات البيئية في حساب (قائمة الدخل) وهي مرتبطة إرتباطاً مباشراً بالناتج والأعباء البيئية ويوضح الشكل التالي ذلك:

جدول (٢-٢) القضايا البيئية في حسابات الناتج (قائمة الدخل)

معايير أو تفسيرات IAS / IFRS	أمثلة تتعلق برأس المال الإجتماعي	أمثلة تتعلق برأس المال الطبيعي	حساب الناتج (قائمة الدخل)
		التأثير في سعر بيع ضرائب معينة مثال : المشاركة البيئية في الأجهزة الكهربائية أو الإلكترونية.	نواتج الإستغلال
		المواد الأولية	مشتريات الموارد
		الماء، الكهرباء، الغاز	الإستهلاكات الوسيطة
IAS(19)	المكافآت المدفوعة للموظفين (رواتب، مكافآت، أجازة مدفوعة الأجر... الخ) الرسوم الإجتماعية التي تدفعها المنشأة.		الأجور والأعباء الإجتماعية
		- تسبير النفايات. - أقساط التأمين. - تكاليف تكوين الموظفين. - رسوم مقدم الخدمة. - الرسوم القانونية.	أعباء أخرى
الرسوم والضرائب IFRIC(6) الإلتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق معين : نفايات المعدات الكهربائية والإلكترونية(IFRIC(21)		الضرائب والغرامات الواجب دفعها : " مبدأ الملوث يدفع "	ضرائب ورسوم
			مخصصات المؤونات والإهلاكات وخسائر القيمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على (La Chaire,2020)

خلاصة الفصل الثاني :

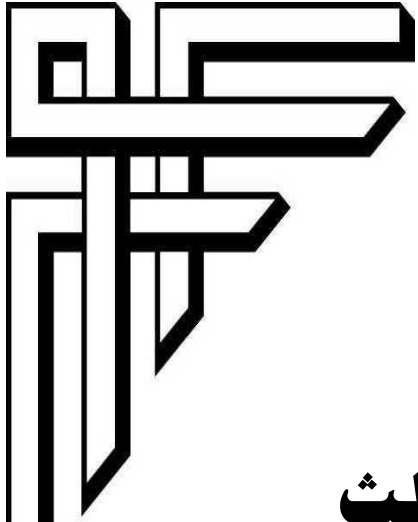
تناول هذا الفصل " طبيعة المعلومات البيئية "، وذلك من خلال مبحثين :

المبحث الأول : تناول هذا المبحث " ماهية وأهمية جودة المعلومات البيئية "، حيث تناولت الدراسة عرض ماهية المسؤولية البيئية، مفهوم المعلومات البيئية، أهمية المعلومات البيئية، أنواع المعلومات البيئية، أهداف تتعلق بالمعلومات البيئية، دوافع وأسباب الإهتمام بالمعلومات البيئية متطلبات تحقيق جودة المعلومات البيئية، الأنشطة البيئية ومصادر الحصول على المعلومات حيث أن المعلومات البيئية المالية منها وغير المالية، أصبح لها أهمية كبيرة، وذلك لمدى تأثير هذه المعلومات على سوق المال أو المستثمرين أو المحللين، حيث أن ثقة المجتمع فى المنشآت التى تقوم بأداء واجبها تجاه البيئة، يؤدى إلى تنمية وتطوير أنشطة تلك المنشآت.

المبحث الثانى : تناول "القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية " حيث تم عرض مفهوم القياس المحاسبى للمعلومات البيئية، خصائص القياس المحاسبى للمعلومات البيئية، طرق القياس المحاسبى للمعلومات البيئية، أساليب القياس المحاسبى للمعلومات البيئية، معوقات القياس المحاسبى للمعلومات البيئية، كما تناول المبحث مفهوم الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية، أهمية الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية، أهداف الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية، أنواع الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية، العلاقة بين الإفصاح الواجب الإفصاح عنها، فوائد الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية، العلاقة بين الإفصاح بين الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية، دور الهيئات التنظيمية فى الإفصاح عن المعلومات البيئية، وأخيراً الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية.

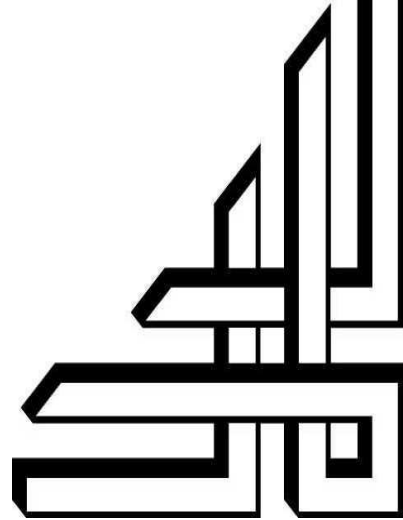
وترى الباحثة :

أن أخذ الحسابات البيئية بعين الاعتبار فى التقارير المالية سوف يؤدى إلى توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات، مما يجعل هذه التقارير ذات فائدة كبيرة لمستخدمى تلك التقارير والقوائم المالية، حيث أن التقارير المالية تعد الناتج النهائى والأساسى للعمل المحاسبى فى الوحدات الإقتصادية والتى تعمل على نقل المعلومات حول عمليات الشركة إلى المستثمرين والتى من أهم أهدافها إعلام المستثمرين الحاليين والمحتملين عن حالة الشركة وأنشطتها البيئية وكذلك السياسات البيئية التى تقوم بتطبيقها الوحدات الإقتصادية لمواجهة الخطر الناتج عن أنشطة الوحدة ومساعدتهم فى إتخاذ القرارات الإستثمارية، وتأكيداً لما سبق يتناول الفصل التالى أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية .



الفصل الثالث

**أثر جودة المعلومات البيئية
على رفع كفاءة التقارير المالية**



الفصل الثالث

أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

تمهيد :

تعتبر التقارير المالية المصدر الرئيسي في الحصول على المعلومات للأطراف المتعددة مثل المستثمرين الحاليين والمحتملين ومؤسسات الإقراض والهيئات الحكومية والضريبة وأصحاب المصالح، كما إنها تعتبر محورا هاما من محاور تنشيط وفعالية أسواق الأوراق المالية، حيث من خلالها يمكن الإتصال بين الإدارة وكافة الأطراف الأخرى المهتمة بالشركة، وذلك من خلال ما توفره من معلومات للتعرف على المركز المالي وما حققتة الشركة من نتائج. (1)

وقد تطورت مهنة المحاسبة ولاشك أن ظهور مفهوم المسؤولية البيئية للشركة المسندة إليها ساهم بشكل مباشر في ذلك التطور، حيث ظهرت تطبيقات المحاسبة البيئية، والتي عرفتها هيئة الإتحاد الأوربي بأنها عملية فحص تهدف إلى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية يمكن الإعتماد عليها وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية عن المعلومات المحاسبية ومؤسس لإمكانية الإعتماد عليها من قبل مستخدمي تلك المعلومات. (2)

وتُعرف التقارير المالية بأنها المعلومات التي تتولد عن النظام المحاسبي في المشروع بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في إختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف، وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة، بالإضافة إلى أن هناك بعض المعلومات الهامة وحتى يمكن الحصول عليها من القوائم المالية قد تحتاج إلى معلومات تفصيلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية. (3) وبناءً على ما سبق ينقسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:-

المبحث الأول : العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية.

المبحث الثاني : جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية.

1) Lehtinen , Tiia ,(2013), "Understanding Time Liness and Quality of Financial Reporting in a Finnish Public Company ,Alto University ,School of Economic , p.p.9-10.

2) Ali,Mohamed,(2017), "AnEmpirical Analysis on the Financial Reporting Quality of the Quoted Firms in Nigeria :journal:-International journal of Academic Research in Business and Social Sciences , vol./17 ,issu9 , p.p 2222 -6990 .

3) Jeffrey R. Cohen , Ganesh Krishnamoorthy , Arnold Wright ,(2010),"the Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality" ,Journal of Accounting Literature, p.5.

المبحث الأول

العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية

وسوف تتناول الباحثة في هذا المبحث : العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية وذلك من خلال النقاط التالية :

١. العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية
٢. أثر جودة المعلومات البيئية على إعداد القوائم المالية
٣. المعلومات البيئية التي تحتويها تقارير الأداء البيئي
٤. طرق الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية
٥. أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية

المبحث الأول

العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية

تُعد جودة معلومات التقارير المالية المعيار الذي يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق معلومات التقارير المالية لأهدافها، والتي يمكن قياسها من خلال توافر مجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها قادرة على أن تكون أساساً للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية بعبارة أخرى ينبغي أن تكون قادرة على تلبية الاحتياجات وفقاً للاستخدام النهائي للمعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة. (1)

ولأهمية التقارير المالية وما تحتويه من معلومات، وأيضاً ما تعرضت له التقارير المالية من تحريفات، وظهور ما يعرف بالتقارير المالية الإحتيالية، والحاجة إلى ضرورة إعادة الثقة في التقارير المالية، وتفعيل الرقابة الداخلية على التقرير المالي، فنحن بحاجة إلى المزيد من الإفصاح والشفافية في الاقتصاديات المتقدمة والناشئة وإعداد المعلومات المحاسبية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية، مما يؤدي إلى جودة معلومات التقارير المالية وتوفير تقارير أكثر اعتمادية وينعكس ذلك على القرار المتخذ في ضوء معلومات التقارير المالية. (2)

١/١/٣ العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية :

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المترتبة على الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وتمثل هذه العوامل فيما يلي : (3)

أ. عوامل بيئية :

تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المؤسسات الاقتصادية، وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

ب. عوامل تتعلق بالمعلومات :

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها ومن أهم هذه الصفات مايلي:

١. أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم بإتخاذها أغلب المستفيدين منها.

1) Cheung ,E., Evans, Wright ,E.,(2010) , "An Historical Review of Quality in Financial Reporting in Australia" , Pacific Accounting Review , Vol./22 , issu.2 , p1592.

2) Geert Braam , Ferdy Van Beest , (2013) , " Conceptually Based Financial Reporting Quality Assessment ,An Empirical Analysis on Quality Differences Between UK Annual Reports and US 10 – K Reports , Nice Working Paper 13 -106 , P: 3 .

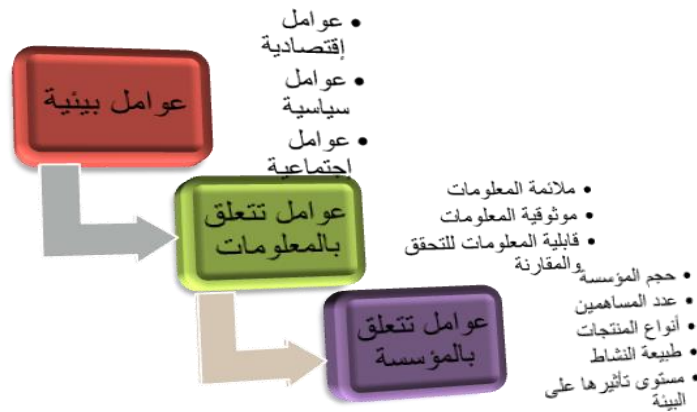
٣ (سليمان ، مى عبد الله الريح ، مرجع سبق ذكره، ص ٤٧ .

الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

٢. أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الإستفادة منها .
٣. قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أثارَت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الإستفادة منها.
- ج. عوامل تتعلق بالمؤسسة الإقتصادية: (١)

هناك مجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الإقتصادية تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

١. حجم المؤسسة: يحتاج إعداد المعلومات لإستخدامها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين إلى تكاليف مباشرة عن إعداد القوائم المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن الشركات المنافسة.
 ٢. عدد المساهمين: تبين وجود علاقة قوية عدد المساهمين ودرجة الإفصاح عن المعلومات في التقارير والقوائم المالية، على أساس أن زيادة عدد المساهمين يعنى تعدد رغباتهم وإختلافها، وفي سبيل تلبية إحتياجات أكبر قدر من هؤلاء المساهمين يتعين على المنشأة زيادة درجة الإفصاح عن المعلومات لمقابلة تلك الرغبات وتعددتها.
 ٣. مستوى التأثير الذى تتركه على البيئة.
 ٤. أنواع المنتجات التى تنتجها.
 ٥. طبيعة النشاط الذى تمارسه.
- ويوضح الشكل التالى رقم (٣-١) العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية



الشكل (٣-١) العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية

(المصدر إعداد الباحثة)

يتضح من الشكل السابق أن المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية ذات الطابع المالى والكمى تؤثر على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى، ومن ثم فهى تندرج ضمن عمل

(١) سليمان ، مى عبد الله الريح ، مرجع سبق ذكره، ص ٤٨.

المحاسبة، كما أن تحميل المنشأة تكاليف المحافظة على البيئة بدلاً من تحميل عبئها على على المجتمع يترتب عليه ضرورة معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية من خلال الوظيفة المحاسبية.

٢/١/٣ أثر جودة المعلومات البيئية على إعداد القوائم المالية :

قد يترتب على أنشطة الوحدات الاقتصادية تكاليف والتزامات بيئية مما يؤثر على القوائم المالية ومنها مايلي : (١)

١- المصروفات البيئية الخارجية:

وهي المصروفات التي تحمل على الفترة المالية، والتي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة ومن أمثلتها مايتعلق بالآتي :

- أ. معالجة مخلفات الإنتاج والتخلص منها.
- ب. التخلص من تلوث مواقع التشغيل نتيجة أنشطة الوحدة الاقتصادية .
- ج. برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية .
- د. الإدارة البيئية وأنشطة المراجعة البيئية.

وهناك بعض التساؤلات المتعلقة بكيفية تبويب المصروفات البيئية في قائمة الدخل ومنها :

السؤال الاول : هل تُعتبر تلك المصروفات بنود غير عادية ؟

البنود غير العادية طبقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) هي التي تنشأ من الأحداث والعمليات غير المرتبطة بالأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية وحدوثها بصورة متكررة أو منتظمة .

السؤال الثاني : هل تبويب تلك المصروفات على إنها مرتبطة بالتشغيل أو غير مرتبطة بالتشغيل؟

في حالة تبويب المصروفات في قائمة الدخل إلى مصروفات مرتبطة بالتشغيل ومصروفات غير مرتبطة بالتشغيل، فإن معظم المصروفات البيئية تُعتبر مرتبطة بالتشغيل وهناك بعض المصروفات غير المرتبطة بالتشغيل، منها ما تتحملته الوحدة الاقتصادية للتخلص من تلوث موقع تشغيل غير مستخدم حالياً. المصروفات البيئية التي تخص فترة أو فترات سابقة: (١)

تعالج بعض المصروفات على إنها بنود تتعلق بفترة أو فترات محاسبية سابقة وذلك في حالة وجود أخطاء أو حذف عند إعداد القوائم المالية لتلك الفترة أو الفترات السابقة، وذلك وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) (IFAC)، ويمكن أن تُعالج بعض المصروفات البيئية

(١) حسن ، عبد الرازق خضر، (٢٠١٤) ، " علاقة وأثر الأداء البيئي بالأداء المالي بالتطبيق على عينة من شركات إنتاج المشروبات الغازية في مدينة كركوك " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة الأنبار ، المجلد ٦ ، العدد ١١ ، ص ٢٥-١ .
(٢) حسن ، عبد الرازق خضر ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩ .

الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

على إنها تخص فترة أو فترات محاسبية سابقة إذا كانت ذات صلة بالمنافع المترتبة على نشاط الوحدة الإقتصادية فى تلك الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة ومن أمثلتها:

أ. المصروفات التى تتحملها الوحدة الإقتصادية طبقاً للقوانين البيئية.

ب. المصروفات التى تتحملها الوحدة الإقتصادية للتخلص من المخلفات، التى قد تنتج عن مخاطر، والتى تترتب على أنشطتها فى فترة سابقة.

٢- رسملة التكاليف البيئية :

طبقاً لما أورده مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، فيما يتعلق بالتكاليف اللازمة لمعالجة التلوث البيئى، فإنها بصفة عامة تُعالج بإعتبارها مصروفات، ويمكن أن ترسمل إذا كانت قابلة للإسترداد، وبشرط تحقق واحد من المعاييرالتالية :

أ. أن يترتب على تلك التكاليف زيادة أو إطالة فترة الإستفادة من الأصول المملوكة للوحدة الإقتصادية، أو زيادة طاقتها وتحسين كفاءتها.

ب. أن يترتب على تلك التكاليف تخفيض الأضرار البيئية سواء الحالية أو التى يمكن أن تترتب على أنشطة الوحدة الإقتصادية مستقبلاً.

ج. أن الوحدة الإقتصادية قد تحملت تلك التكاليف من أجل إعداد أو تجهيز الأصل المعروض حالياً للبيع، ومن أمثلة ذلك تركيب معدات لتخفيض أو منع التلوث .

٣- التكاليف البيئية المستقبلية : (١)

التكاليف البيئية المستقبلية قد يكون ذات صلة بأحداث أو عمليات تمت فى الماضى أو ذات صلة بأحداث أو عملية مستقبلية، ويمكن عرضها على النحو التالى.

أ- التكاليف البيئية أو المستقبلية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت فى الماضى وفقاً للمعيار المحاسبى رقم (١٠)، حيث أنه إذا كانت هناك قيمة معينة يجب أن تدفع فى فترة مستقبلية، كنتيجة لحدث أو عمليات تمت فى الماضى فإن هذا يعبر عن وجود إلتزام، ويُعترف به فى القوائم المالية إذا كان من المحتمل حدوثه، كما يمكن تقديرة بصورة معقولة.

ب- التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية تحقق منافع للوحدة الإقتصادية، وذلك فى حالة الإستحواذ على أصل فى المستقبل

وترى الباحثة :

وفقاً لما سبق أن هناك أهمية كبيرة لإدراج المعلومات البيئية سواء فى التقارير والقوائم المالية أو فى تقارير منفصلة بصورة منتظمة، بحيث تكون متاحة لكل من يريد الإطلاع عليها من مستخدمى القوائم و التقارير المالية، حتى تمكنهم من إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة، مما

(١) حسن ، عبد الرازق خضر، مرجع سبق ذكره ، ص ٢١.

الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

يساعد معرفة ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر على مستقبل الوحدة، كما أن مستخدمى التقارير المالية يجب أن يُزودوا بمعلومات تتعلق بإستراتيجيات الوفاء بالالتزامات البيئية وكيفية المحاسبة عنها.

٣/١/٣ المعلومات البيئية التي تحتويها تقارير الأداء البيئي : (١)

يحتوى التقرير عن الأداء البيئي على مجموعة من المعلومات والمؤشرات يمكن عرضها على النحو التالى :

أ. المعلومات الوصفية : وتحتوى على معلومات نوعية، وتظهر فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وتشمل مايلى:

- ١- وصف الشركة : حجم الشركة ونشاطها، عدد مواقع الإنتاج، وصف عام لعمليات الإنتاج، وصف للقضايا البيئية الرئيسية المرتبطة بالإنتاج والتوزيع.
- ٢- السياسة البيئية : سنة البدء فى السياسة البيئية ومحتوياتها، الأنجازات المتوقعة، الإنجازات المحققة مقارنة بالعام السابق، وهل تقوم الشركة بمراجعة أو فحص بيئي.
- ٣- نظام الإدارة البيئية : علاقة الإدارة البيئية بالهيكل التنظيمى للمؤسسة، وعلاقتها بالإدارة الأخرى، برامج السياسات البيئية، أنشطة التدريب، الشهادات البيئية.
- ٤- إدارة المخاطر: وصف عمليات الإزالة أو التنظيف، وصف للعمليات الرئيسية.
- ٥- التوافق مع المتطلبات البيئية : هل الشركة تتوافق مع القوانين والنظم الخارجية ؟ وإذا كانت الإجابة (لا)، فما هى تكاليف التوافق مع هذه النظم ؟ وإذا كانت الإجابة (نعم)، فيجب ذكر " وصف لطريقة قياس التوافق البيئى، وصف للتوافق مع التنظيمات البيئية الجديد".
- ٦- سياسة الإنتاج : وصف دورة حياة المنتجات ،كفاءة إستخدام الطاقة، برامج مساعدة العملاء.
- ٧- صيانة الموارد الطبيعية والحفاظ عليها : برامج الحفاظ على الطاقة، برامج الحفاظ على المياه، البرامج المرتبطة بحماية الموارد الطبيعية.
- ٨- مسؤل الإتصالات : للإجابة على إستفسارات المساهمين والمساهمة فى برامج التوافق الإختيارى.
- ٩- الشهادات : مثل شهادات الإيزو والإدارة البيئية.

(١) لعبيدى ، مهاوت ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣٣.

ب. المعلومات الرقمية : وتتمثل فيما يلي

١- النفقات البيئية فى حساب الأرباح والخسائر وتشمل :

- بيانات عن النفقات البيئية التى تحملها المؤسسة خلال السنة مقارنة بالأعوام السابقة وتقسيمها إلى نفقات إجبارية وإختيارية، فضلاً عن الفصل بين النفقات الجارية والرأسمالية منها (تكاليف الطاقة، تكاليف إعادة التدوير، تكاليف المعالجة الضريبية، تكاليف تخفيض الأثر البيئية).
- إهلاك الأصول الرأسمالية البيئية.
- الوفورات البيئية (غير محددة).
- تكاليف حماية البيئية ورقابتها.

٢- الأصول والإلتزامات البيئية فى الميزانية وتمل: (١)

- الاحتياط للالتزامات البيئية.
 - الاستعداد للتوافق التام مع القوانين والتنظيمات البيئية.
 - الإلتزامات الاحتمالية " داخل الميزانية" .
 - الإشارة إلى المعيار المحاسبى المستخدم.
- ٣- إنبعاثات وإستهلاك المواد الخام ومعلومات رقمية عن كل من : (مواقع الإنتاج والمواد الخام المستخدمة، الطاقة، الفاقد، إنبعاثات الهواء، تلوث الزيوت والمواد الأخرى الناتجة عن عمليات الشركة، كمية المنتجات .

٤- مؤشرات الأداء البيئى مقارنة بالعام السابق.

ج. مؤشرات تقييم الأداء البيئى : وتنقسم مؤشرات تقييم الأداء البيئى إلى مايلى

١- مؤشر الأداء البيئى : على المؤسسة أن تلتزم بالإفصاح عن مؤشرات الأداء البيئى التالية

فى تقريرها البيئى كحد أدنى :

- القياس الكامل لأثر الأداء البيئى مثل (زراعة أشجار متنوعة حول الشركة، مستويات الضوضاء عند نقاط معينة) .
- قياس النفايات المنبعثة بالكتلة والحجم .
- قياس المدخلات (فاعلية عمليات المؤسسات)، قياسات تشمل الأفراد، الآلات والمواد الطبيعية.
- قياس كفاءة الطاقة وإستخدام المواد، معدل إستهلاك الطاقة الفعلى والتقديرى ونسبة إستخدام المواد، نسبة إستخدام الآلات.
- قياس سلوك العملاء وتلبية رغباتهم (عدد الشكاوى، المنتجات المقبولة بيئياً ومستوى الرضا أو القبول والنسبة المئوية للموافقة على السلوك المطلوب).

(١) لعبيدى ، مهاوات ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣٤ .

الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

- القياس المالى للتكاليف المرتبطة بالنفقات الرأسمالية، تكاليف تشغيل مباشرة مرتبطة بالبيئية مباشرة، التوافق مع القوانين المنظمة للبيئة، الغرامات والعقوبات، تكاليف الطاقة، التكاليف التى يمكن تجنبها، المنافع التى يمكن قياسها.
- ٢- المؤشرات المالية المرتبطة بمؤشرات الأداء البيئى : (١)
 - التكاليف البيئية المرتبطة بالنفقات الرأسمالية.
 - التكاليف البيئية المرتبطة بتكاليف التشغيل أو التكاليف الإدارية كنسبة مئوية من المبيعات أو القيمة المضافة أو صافى الربح أو جزء من الإيرادات أو أى وحدة أخرى من تكاليف المخرجات المخرجات مثل (تكاليف الإنتاج أو تكاليف المبيعات لكل موقع).
 - إجمالى التكاليف اللازمة للتوافق مع القوانين المنظمة.
 - تكاليف الغرامات والعقوبات والخسائر والعلاج.
 - تكاليف الفاقد ومصاريف التخلص من الفاقد (النفايات).
 - تكاليف التجنب لمنع التلوث، تخفيض تكاليف شراء المواد نتيجة لإعادة التدوير.
 - التكاليف الحدية لحماية البيئة.
 - متوسط النفقات البيئية.
 - الإستثمارات البيئية إلى إجمالى الإستثمارات.
 - تكاليف الطاقة أو الإستهلاك الكلى أو تكاليف التعبئة.
 - التبرعات أو التكاليف البيئية الإختيارية .

٤/١/٣ طرق الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية :

يُعد الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالتكاليف والالتزامات البيئية أمر هام لتوضيح كل ما هو مهم ومؤثر فى القوائم والتقارير المالية، وهناك طرق للإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية تتمثل فيما يلى: (٢)

١- طريقة الدمج :-

وتعنى دمج المعلومات البيئية مع المعلومات التقليدية للمحاسبية المالية ضمن قوائمها المالية ذات الغرض العام (قائمة الدخل، قائمة المركز المالى) وطبقاً لهذه الطريقة يتم التقرير عن المعلومات البيئية جنباً إلى جنب المعلومات المالية فى مجموعة واحدة معبراً عنها بوحدة النقد الوطنى، وتطبيق هذه الطريقة لها مفاهيم منسجمة مع مفاهيم المحاسبية المالية التقليدية، مثل (مفهوم العمليات الإجتماعية، صافى الأصل الإجتماعى)، ويأخذ أسلوب العرض فى طريقة الدمج أحد الشكلين التاليين :

(١) لعبيدى ، مهاوات ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣٥ .
(2) Francis , J.& Schipper ,K. ,(2010), "Have Financial Statements Lost their Relevance?" , Journal Accounting Research , vol.37 , issue.40, , p. 46.

أ. قائمة العمليات الاقتصادية الإجتماعية :

وهي شكل شبيهة بقائمة الدخل التقليدية، يمثل فترة تلخص الأداء التشغيلي والإجتماعي والإجتماعي للمشروع .

ب. تعديل القوائم المالية التقليدية:

تُعد قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسئولية البيئية والإجتماعية، أى يعدل ربح التشغيل المحاسبى بأعباء المسئولية الإجتماعية، وعلى قرار التعديل يتم تعديل قائمة المركز المالي التقليدية بتأثيرات المساهمة البيئية والإجتماعية، وتهدف القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للإستخدام فى مجالات الأداء البيئى وما يقابلها من حقوق الغير، بحيث يتم تحديد صافى الأصول.

٢- طريقة الفصل :

تأخذ تقارير المسئولية الاجتماعية فى هذه الطريقة أحد ثلاث أشكال تتمثل فيما يلى:
أ- تقارير وصفية تصف الأنشطة الإجتماعية التى قامت بها الوحدة، وهى عادة أنشطة الاختبار الإختبارى للمشروع دون محاولة تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة، وتمثل هذه التقارير المرحلة الاولى من مراحل تطور محاسبة المسئولية الاجتماعية، ولقد إفترضت هذه التقارير جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام ١٩٧٣م.

ب- تقارير تفصح عن كل من تكاليف ومنافع أنشطة المسئولية الإجتماعية، وتُعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمقترحات.

٣/١/٥ أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية :

تزايد إهتمام الهيئات المهنية بإعداد تقارير عن المعلومات البيئية بإعتبارها ضمن التقارير المنشورة والتقرير عن الإلتزامات البيئية قد ضمها معيار المحاسبة (FASBS) ويتطلب هذا المعيار ثلاثة إحتتمالات هى :^(١)

١- أن يتم التعرف على الإلتزامات البيئية فى القوائم المالية إذا كانت الخسائر محتملة وأن مبلغ الخسارة يمكن تقديره بشكل معقول ومنطقي، وبالتالي يفصح عنها .

٢- إذا كانت الخسائر غير محتملة أو لايمكن قياسها بشكل معقول فينبغى الإفصاح عنها فى الهوامش الخاصة بالقوائم المالية .

٣- إذا كانت فرصة حدوث الخسارة بعيدة الوقوع، فى هذه الحالة لاجابة للإفصاح عنها.

1) Katie E. Mcdermatt , (2012) , " Financial Reporting Quality and In corporate Social Responsibility of North Carolina at Chapel Hill , P.9 .

الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

- ومن أهم البيانات التي يجب توفيرها للإفصاح عن الأداء البيئي بالقوائم المالية تشمل :-
بيانات عن الخدمات (المنافع) والأضرار البيئية .
١- بيانات عن تكاليف ومنافع حماية وإصلاح الموارد البيئية .
- حيث أن استخدام الموارد البيئية يترتب عليه حدوث أضرار يشكل أو بأخر على هذه الموارد وربما تفوق الأضرار البيئية المنافع منها، لذلك فإن أى خدمات بيئية يقابلها أضرارتمويلًا لإصلاح مانجم عنها .
- ومن أهم متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية التي يجب توافرها فى التقارير المالية تتمثل فى الأتى :
١. وصف التكاليف والإلتزامات البيئية وذلك لأن تحديد أى منها يتطلب ممارسة نوع من الحكم الشخصى .
 ٢. الإفصاح عن الإلتزامات البيئية بصورة مستقلة سواء فى الميزانية العمومية أو فى صورة ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية .
 ٣. يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم فى قياس الإلتزامات البيئية .
 ٤. بالنسبة لكل مفردة هامة من مفردات الإلتزامات البيئية يجب الإفصاح عما يلى :
أ- وصف مختصر لطبيعة الإلتزامات .
ب- مؤشرات عامة عن طريق توقيت وشروط الوفاء بالإلتزامات وعندما يكون هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بمقدار الإلتزامات أو توقيت الوفاء بهذه الإلتزامات فإن هذه الحقيقة يجب الإفصاح عنها .
 ٥. مقدار المصروفات البيئية المحملة لقائمة الدخل مع التمييز بين تكاليف التشغيل وغيرها وتحليلها بصورة مناسبة تبعاً لطبيعة وحجم المشروع وأنواع المسائل الملائمة للمشروع.
 ٦. الإفصاح عن تكاليف تحملتها الوحدة الإقتصادية نتيجة لغرامات أو عقوبات لعدم التوافق مع التشريعات البيئية وعن التعويضات المدفوعة لطرف ثالث نتيجة لخسائر وأضرار أصابتهم نتيجة لتلوث بيئي سابق.
 ٧. الإفصاح عن التكاليف البيئية المسجلة كعناصر مصروفات طارئة بصورة منفصلة .
 ٨. الإفصاح عن أى حوافز ممنوحة للوحدة الإقتصادية مثل المنح والمزايا الضريبية للمساهمة فى تكاليف حماية البيئة التي تتحملها الوحدة الإقتصادية.

وترى الباحثة :

إنطلاقاً مما سبق يتضح للباحثة ضرورة الإفصاح البيئي فى التقارير المالية عن كافة الإلتزامات والتكاليف البيئية التي تتحملها الوحدة الإقتصادية، نتيجة لقيامها بأنشطتها الاقتصادية والتي قد تؤثر على متخذى القرارات فى ضوء استخدامهم للقوائم والتقارير المالية.

المبحث الثاني

جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية

وسوف تتناول الباحثة في هذا المبحث : جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية، وذلك من خلال النقاط التالية :

١. مفهوم التقارير المالية
٢. أهمية التقارير المالية
٣. أنواع التقارير المالية
٤. أهداف التقارير المالية
٥. أهداف إعداد التقارير البيئية
٦. معايير إعداد التقارير المالية البيئية
٧. نماذج إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح عن المعلومات البيئية
٨. محاور الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية
٩. أساليب الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية

المبحث الثاني

جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية

يعتبر إعداد وعرض القوائم و التقارير المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية فالقوائم المالية هي الوسيلة التي بموجبها تُنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي لأي وحدة إقتصادية، حيث أن القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية. (١)

تُعد جودة معلومات التقارير المالية المعيار الذي يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق معلومات التقارير المالية لأهدافها، والتي يمكن قياسها من خلال توافر مجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها قادرة على أن تكون أساساً للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية بعبارة أخرى ينبغي أن تكون قادرة على تلبية الاحتياجات وفقاً للإستخدام النهائي للمعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات إقتصادية سليمة. (٢)

تلعب التقارير المالية دوراً هاماً كأحد أهم مصادر توفير المعلومات المختلفة عن المنشأة والتي يعتمد عليها مختلف متخذي القرارات الاقتصادية، إلا إنه في الآونة الأخيرة ومع تعدد المشاكل المالية من إنهيارات وإفلاسات لكبرى الشركات حول العالم فقد إهتزت ثقة مستخدمي المعلومات في مدى إمكانية الإعتماد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات، مما أدى إلى الإهتمام بتطوير مهنة المحاسبة وزيادة الإهتمام بجودة التقارير المالية واعتبارها من الموضوعات الأكثر أهمية على الساحة المحاسبية وذلك لما لجودة التقارير المالية من تأثير هام على عملية إتخاذ القرارات. (٣)

١/٢/٣ مفهوم التقارير المالية :

تُعرف التقارير المالية بأنها المعلومات التي تتولد عن النظام المحاسبي في المشروع بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في إختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف، وكذلك تقييم أداء النشطة المختلفة، والقوائم المالية هي التقارير للأعمال المحاسبية وهي صورة معبرة عن معاملات تتم خلال فترة زمنية معينة " سنة مالية في العادة " يستفيد منها

1) Babtatunde, joseph Akeju ,(2017), "CORPORATE GOVERNANCE ANDFINANCIAL REPORTING QUALIRY IN NIGERIA " journal:- Information Research and Review,vol.4 , issu2 , p,p 3749 -3753 .

2) Cheung ,E., Evans, Wright ,E.,(2010) , "An Historical Review of Quality in Financial Reporting in Australia" , Pacific Accounting Review , Vol./22 , issu.2 , p1592.

3) Robert . M, Bushman and Abbie J. Smith ,(2013), " Transparency Financial Accounting Information and Corporate Governance " , FRBNY Economic Policy Review ,p 67.

الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

الراغبون في التعرف على الوضع المالي للمنشأة، وقد يصعب الفصل بين مفهوم القوائم والتقارير المالية، لأن كليهما منتج نهائي من منتجات المحاسبة ووسيلة توصيل المعلومات للمستخدمين منها، بالإضافة إلى أن هناك بعض المعلومات الهامة وحتى يمكن الحصول عليها من القوائم المالية قد تحتاج إلى معلومات تفصيلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية. (١)

وهناك من يعرف التقارير المالية بأنها مخرجات للنظام المحاسبي والتي عن طريقها يتم عرض وتوصيل المعلومات الإقتصادية من المنشأة إلى المستخدمين من هذه المعلومات للمساعدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، كما تعتبر القوائم المالية أهم هذه التقارير، وتتضمن التقارير المالية بجانب هذه القوائم المالية معلومات إضافية ترتبط بصورة مباشرة أو غير مباشرة بالمعلومات التي تحتويها القوائم المالية، كما تتضمن معلومات أخرى مالية وغير مالية عن توقعات الإدارة وشرح الخطط المستقبلية والأداء الإجمالي للمنشأة، وقد وردت عدة تعريفات للتقارير والقوائم المالية من قبل المنظمات المهنية والجمعيات المحاسبية منها مايلي: (٢)

مفهوم التقارير المالية البيئية :

هى عبارة عن مستندات تصدرها الوحدات الإقتصادية بهدف توصيل المعلومات وشرح القضايا البيئية بأنوارها الإيجابية والسلبية المختفة إلى المهتمين بالإفصاح عن المعلومات البيئية بالقوائم المنشورة .

والقوائم المالية هى عبارة عن نظام من العلاقات بين المؤثرات التي تحتويها والتي تصف المركز المالي للمشروع فى تاريخ معين كما تصف الأنشطة الإقتصادية للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة (شهر، ربع سنة، نصف سنة، سنة)، وتمثل مجموعة من الكشوف المحاسبية التي تعبر عن البيانات التفصيلية والإجمالية لمستوى أداء المشروع وحقيقة المركز المالي التي آلت إليه نتيجة نشاط المشروع خلال فترة زمنية معينة.

وترى الباحثة :

أن القوائم والتقارير المالية وفقاً للتعريفات السابقة هى وسيلة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وتعكس الجوانب المالية وغير المالية للمنشأة خلال فترة معينة، كما تحتوى على المعلومات التي تعبر عن الناتج النهائي للنظام المحاسبي، وهى أداة لتقييم أداء المنشأة خلال فترة معينة، فالتقارير المالية ليست غاية فى حد ذاتها ولكنها وسيلة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها، لمساعدتهم فى اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة .

1) Ambuehi , Sandro ; Bernheim B. Douglaes ,and Iusardi Annamairia,(2015), "the Effect of Financial Education on the Quality of Decision Making " journal: Economic Policy ,vol./8 ,issu 4 , p.202 – 994 .

2) Kieso , Donald . E , Weygandt , and Warfield , Terry .D,(2013), "Intermediate Accounting" 12th Edition , John Wiley and sons Inc., New York , USA, p31.

٢/٢/٣ أهمية التقارير المالية :

يتمثل الهدف الأساسي للتقارير المالية في توفير معلومات مالية عالية الجودة عن الكيانات الإقتصادية، وتتبع أهمية التقارير المالية من الدور الهام الذى تلعبه والذى يمكن توضيحه على النحو التالى : (١)

١. ضمان لحماية المصالح وتعظيم المنافع من خلال توفير الشفافية وإضفاء المصداقية .
٢. تعمل على توفير الشفافية للمساهمين وغيرهم من مستخدمى المعلومات المحاسبية.
٣. تعمل على توافر المعلومات فى التوقيت المناسب.
٤. مدى القدرة على إستخدام المعلومات فى مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها.
٥. تتوقف أهمية التقارير المالية على قيمة ماتقدمة من خدمات للمجتمع وللأطراف التى تسعى لخدمتها.
٦. حماية مصالح مستخدمى التقارير المالية، وحماية أموالهم وترشيد قراراتهم .
٧. إعداد وعرض تقارير مالية ذات جودة عالية تؤثر إيجابياً على المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح لإتخاذ قرارات الإستثمار والإلتزام والقرارات الأخرى المتعلقة بتوزيع الموارد .
٨. تُعد التقارير المالية أهم مخرجات النظام المحاسبى، حيث تمثل الوسيط الناقل لأحداث ومعاملات وأنشطة المنشأة فى صورة معلومات مالية إلى المستخدمين لمساعدتهم فى إتخاذ القرارات الرشيدة.

وترى الباحثة :

أن معلومات التقارير المالية تُعد ذات جودة عالية، إذا كانت قادرة على دعم عملية صنع القرارات الإدارية والإقتصادية الرشيدة، وأن توافر الخصائص النوعية لمعلومات التقارير المالية يودى إلى توافر جودة المعلومات المالية التى تحتويها تلك التقارير والقوائم المالية، حيث أن التقارير المالية يتم إستخدامها بمختلف أنواع الوحدات الإقتصادية بإعتبارها مدخل لتوفير المعلومات الملائمة لصناع القرارات.

(١) بن قطيب ، على ، وحطاب دلال ، (٢٠١٩) ، " أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبى المالى والمعايير المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبى رقم (١) والنظام المحاسبى المالى " ، مجلة البحوث فى العلوم المالية والمحاسبة ، المجلد ٤ ، العدد ١ ، ص ١ - ٢٣

٣/٢/٣ أنواع التقارير المالية:

تُعد التقارير المالية عن فترات منتظمة خلال حياة المنشأة حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة الأطراف المستفيدة من تلك التقارير وهي تنقسم إلى نوعين يتم عرضهم على النحو التالي: (١)

١. تقارير مالية أساسية.
٢. تقارير مالية ملحقة .

أولاً : التقارير المالية الأساسية

فالتقارير المالية الأساسية هي تلك التي يتم إعدادها بصورة منظمة ودورية من الحسابات، وهي توفر الحد الأدنى من المعلومات التي تمكن من تحقيق أهداف المحاسبة المالية وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) مجموعة متكاملة من التقارير المالية يتعين على كافة الوحدات المحاسبية إعدادها بصورة دورية هي:

١. قائمة الدخل.
٢. قائمة المركز المالي .
٣. قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
٤. قائمة التدفق النقدي.

ثانياً : التقارير المالية الملحقة

هي تلك التقارير التي تُعد ملحقات للتقارير الأساسية كتقارير التحليل المالي والمؤشرات الأخرى أو تقارير داخلية تُعد من الإنتاج والبيع والتوزيع حسب طلب ادارة، وهذه التقارير الملحقة تخدم أهداف المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف والأنواع المختلفة من فروع المحاسبة

٤/٢/٣ أهداف التقارير المالية: (٢)

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) عام ١٩٧٨ بيان عن أهداف القوائم المالية في المنشآت التجارية، وفيما يتعلق بالأهداف فقد تم تقسيم الأهداف إلى قسمين:

(١) كرجي، محمد باقر، (٢٠١٧)، " قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الإستثمار - دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية، العراق، ص ١ - ١٦٤.

(٢) حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٢)، " موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية "، الجزء الأول - عرض القوائم المالية (١)، القاهرة، دار النشر، ص ٧٣.

(أ) الأهداف العامة للتقارير المالية :

- ١- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، وكذلك الدائنين .
- ٢- توفير المعلومات التي تفيد في تقرير التدفقات المستقبلية .
- ٣- توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على تلك الموارد والإلتزامات.

(ب) الأهداف التفصيلية للتقارير المالية :

٣. توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها، حيث يعتمد تقييم أداء المنشأة على مقاييس الربح الدورى ومكوناته.
٤. توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال.
٥. توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسئولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها.
٦. توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسير الإدارة.

٥/٢/٣ أهداف إعداد التقارير البيئية :^(١)

١. توفير المعلومات اللازمة لتحديد الموارد المطلوبة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئية.
٢. عرض الآثار البيئية المختلفة لأنشطة إدارات وأقسام المؤسسة لخدمة أغراض تقييم الأداء البيئى.
٣. توفير مؤشرات بيئية تساعد في تحقيق الرقابة على الأداء وإتخاذ القرارات الملائمة.
٤. ويستخدم هذا النوع من التقارير فى حالة قيام المؤسسة بإعداد موازنة للأداء البيئى، ومن هذه التقارير مايلي :
- أ. تقرير يوضح التكاليف البيئية والتكاليف غير البيئية (تكاليف التشغيل) المرتبطة بأنشطة كل إدارة أو قسم .
- ب. تقرير يوضح تكاليف الأنشطة البيئية (تكاليف أنشطة المنع والقياس والرقابة والفشل) لكل إدارة أو قسم .
- ج. تقرير يوضح النسب أو المؤشرات الخاصة بالتكاليف البيئية على مستوى كل قسم أو إدارة، وذلك من خلال سلسلة زمنية معينة لخدمة أغراض المقارنة والتقييم .

(١) حسن ، أحمد حسن توفيق ، (٢٠١٩) ، " أثر الإفصاح المحاسبى عن المسئولية الاجتماعية فى القوائم المالية على إتخاذ القرارات الإستثمارية - دراسة تطبيقية على المتعاملين ببورصة القاهرة للأوراق المالية " ، مصر ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، مجلد ٣٩ ، العدد ١ ، ص ص ١٩٧ - ٢٤٥ .

د. تقارير خاصة بالمقارنة بين عناصر التكاليف البيئية الفعلية وبين عناصر التكاليف البيئية المحددة مقدماً، وذلك بهدف تحديد الفروق وتحليلها إلى أنواعها المختلفة وبيان أسبابها، مما يساعد على البحث عن الإجراءات والقرارات المصححة للفروق السالبة منها.

٦/٢/٣ معايير إعداد التقارير المالية البيئية: (١)

إن إعداد تقارير الأداء البيئي والاجتماعي لمنشآت الأعمال يجب أن يتم في ظل مجموعة من المعايير والاعتبارات التي تجعل من تلك التقارير ذات قيمة وتحقق العدالة، وتعمل على توفير قاعدة بيانات كافية لغايات التخطيط وتنسيق جهود الأطراف المعنية، ولقد تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات تتمثل فيما يلي :

أ. **المعايير الأساسية** : وهي مجموعة معايير ضرورية لأغراض إعداد التقارير البيئية والاجتماعية، وعدم توافرها يعنى أن تلك التقارير غير مقبولة، وتشمل هذه المجموعة ثلاث معايير هي :

١. الملائمة.

٢. القابلية للفهم.

٣. الخلو من التحيز.

ب. **المعايير الثانوية** : وهي تلك المعايير التي لا تكون ضرورية، إلا أن عدم الخذ بها يستوجب التبرير وتحتوى هذه المجموعة على المعايير التالية:

٤. التوقيت الملائم.

٥. القابلية للتحقق.

٦. الفحص المستقل.

٧. الإكتمال .

٨. القابلية للمقارنة.

٩. الإيجاز .

ج. **الإعتبارات الإضافية** : وهي تلك المعايير التي قد لا يتم الوفاء بها لسبب أو لآخر، ولكن ينبغي على الأقل أخذها بعين الإعتبار أثناء إعداد التقرير البيئي وهي تضم الإعتبارات التالية: (٢)

١. أهمية البيانات .

٢. المحلية .

(١) أحمد ، عبد الناصر محمد نور، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٨ .

(٢) أحمد ، عبد الناصر محمد نور، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٩ .

٣. الحيطة والحذر.
٤. القبول العام.
٥. حق الاعتراض.
٦. الثبات.
٧. القابلية للقياس الكمي.
٨. القابلية للتمثيل النقدي.
٩. العرض الملائم.
١٠. - المقابلة أو القابلية للفهم.

ويوضح الشكل التالي رقم (٣-٢) معايير إعداد التقارير البيئية :



شكل رقم (٣-٢) معايير إعداد التقارير البيئية

(المصدر: إعداد الباحثة)

يتبين من الشكل السابق أن تقدير التأثير البيئي للوحدات الإقتصادية يمكن من تقييم جميع الأثار السلبية التي تترتب على تنفيذها وتشغيلها وتقدير تكلفة تلك الأضرار المترتبة عليها، وبالتالي يسهل تطبيق المعايير الثلاثة السابقة بواسطة معدى القارير المالية، وتستطيع الإدارة لتلك الوحدات الإقتصادية إتخاذ قرارات بطريقة موضوعية تحقق الإستقرار والحماية للنظم البيئية، ويجب على مديري الإدارات فى تلك المنشآت من منطلق مسؤولية الإدارة البيئية الا يكون التركيز على الجوانب المالية للمشروع من ربح أو خسارة فقط كما تظهر بالتقارير والقوائم المالية، بل يجب التركيز أيضاً على نتائج العمليات البيئية لتحديد العوائد والتكاليف البيئية وصولاً إلى قرارات رشيدة.

٧/٢/٣ نماذج إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح عن المعلومات البيئية: (١)

يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها، بغض النظر عن شكل التقرير، من حيث كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا، وسواء كان إفصاحاً شاملاً أو جزئياً، وستند مؤيدو هذا الإتجاه في تفضيل الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن قوائم خاضة موجهة إلى الجهات المعنية، على إعتبار أن الإفصاح عن المعلومات البيئية ضم القوائم المالية، قد يولد ضغطاً كبيراً على المؤسسة، مما يجعلها تهتم بالجوانب البيئية على حساب الجوانب الإقتصادية الأخرى، إلا أن هذا الأسلوب يعاب عليه، حيث أن فرض تعظيم الأرباح يُعد الهدف الأسمى الذى تسعى إليه المؤسسة فى حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والأضرار التى تتركها على البيئة وعلى العاملين أو على المجتمع ككل، ويمكن أن يضم هيكل التقرير البيئى المستقل مجموعة من الفقرات تغطى المحاور الآتية :

١- معلومات بيئية عامة :

وتتعلق بالتعريف بالمؤسسة ونبذة تاريخية عنها، ونوع قطاع النشاط، وطبيعة الأثار البيئية للنشاط الصناعى خلال دورة حياة المنتج، وأى معلومات بيئية عامة أخرى ذات الصلة.

٢- التقرير عن الإدارى البيئية :

ويضم السياسة البيئية، الغايات والأهداف البيئية، البرامج البيئية، نظام الإدارة البيئية، التأمين البيئى.

٣- معلومات عن السياسات المحاسبية البيئية :

وتشتمل على التعاريف والمصطلحات، ومبادئ قياس الأداء البيئى المالى، مبادئ قياس الأداء البيئى المادى، القواعد القانونية لقياس الأداء البيئى.

٤- بيانات بيئية مالية عن الأداء :

وتتمثل فى التكاليف والمنافع البيئية، الإستثمارات البيئية، الإلتزامات البيئية، تقدير المخاطر.

٥- معلومات عن الأداء البيئى الفيزيائى:

وتضم المدخلات، المخرجات، المخاطر والحوادث، والإجراءات الوقائية والعلاجية.

٦- معلومات عن الأداء البيئى القانونى:

وتشمل التشريعات ذات الصلة، التغيرات التشريعات ومدى تبنيها من قبل المؤسسة، وضعية التوافق القانونى البيئى، حالات عدم التوافق القانونى والإجراءات التصحيحية والوقائية المنجزة.

(١) لعبيدى، مهاوات، مرجع سبق ذكره، ص ٩٥.

٧- معلومات عن التحقق البيئي وملاحظات أخرى.

أولاً : نموذج إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح البيئي :

جدول رقم (٣-١) نموذج إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح البيئي

التعرف على أنشطة المؤسسة ومنتجاتها وتأثيرها على البيئة	نبذة عن المؤسسة (شركة / مصنع)
التعرف على الإعتبارات البيئية ومجالاتها خاصة عند تطبيق عمليات التشغيل التي تتبناها المؤسسة .	السياسات والأهداف والأغراض البيئية
مناقشة كيفية إدارى المؤسسة لكى تحقق أهدافها وأغراضها البيئية.	التحليل الإدارى للبيئة
وصف تقديم المؤسسة عن طريق المؤشرات والمقاييس الرئيسية لأداء والتحليل البيئى المقابل والمؤثر على الأنشطة المرتبطة بالمؤسسة.	تحليل الأداء البيئى
وجود معلومات إضافية للمستخدمين للمساعدة فى تفهم مايدور حول المؤسسة.	مفردات خاصة (إختيارية)
المساندة المستقلة لمدى الإعتماد على بعض أو كل المعلومات التى يتضمنها التقرير البيئى.	رأى طرف ثالث (إختيارى)

المصدر : (لعبيدى، مهاوات، ص ٩٥)

يتضح من الجدول السابق أنه قد تم تقسيم النموذج إلى ستة أقسام تتمثل فيما يلى:

- ١- القسم الأول : وفيه يتم عرض نبذة تاريخية عن المؤسسة وعمليات التشغيل التى تحدث تلوئاً بيئياً.
- ٢- القسم الثانى : ويوضح فيه السياسات والأهداف البيئية، كم يوضح نيه المؤسسة فى إدارة علاقتها بالبيئة.
- ٣- القسم الثالث : يتم فيه وصف أداء الإدارة البيئية والخطوات التى إستخدمتها الشركة للتعرف على الأداء البيئى وإستمرار متابعة الأداء البيئى.
- ٤- القسم الرابع : يوضح كيف يمكن للإدارة الإستراتيجية الوصول إلى أهدافها بإستخدامها الإحصائيات والبيانات المالية والتشغيلية والنواحى المالية ذات الصلة بذلك.
- ٥- القسم الخامس : وهو لإيضاح معنى المصطلحات البيئية.
- ٦- القسم السادس : وهو مايمكن أن يؤكد المراجع البيئى فى تقريره لبعض المعلومات البيئية المتعلقة بالشركة.

مما سبق يمكن عرض إيجابيات وسلبيات النموذج على النحو التالي:

أولاً : إيجابيات النموذج (١)

وتتمثل إيجابيات النموذج فيما يلي:

- ١- وضع نموذج مقترح لعمليات الإعداد والإفصاح عن الأنشطة البيئية حتى تتحسن عملية الإفصاح البيئي وتزداد مصداقية المعلومات البيئية التي يحتاجها المستثمر عند إتخاذ قراره .
- ٢- طالب هذا النموذج بضرورة توضيح المفاهيم والمعاني والمصطلحات البيئية المستخدمة في الإفصاح البيئي.

ثانياً : سلبيات النموذج

وتتمثل سلبيات النموذج فيما يلي :

- ١- لم يحدد النموذج مدى التزام الشركات بقوانين حماية البيئة المحلية.
- ٢- لم يتناول المخاطر البيئية المتوقعة (المحتملة) ونتائجها.
- ٣- لم يتناول أى معايير محاسبية خاصة بقياس الأداء البيئي لمعالجة التأثيرات البيئية.
- ٤- لم يستعرض النموذج أى معلومات مالية بيئية بشأن تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية على القوائم المالية للشركة، وبالتالي فإن هذا النموذج لايفى بإحتياجات المستثمرين من المعلومات البيئية المؤثرة فى قرار الإستثمار .

(١) لعبيدى ، مهاوات ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٧ .

ثانياً : النموذج المطور لإعداد التقارير البيئية عند الإفصاح البيئي
جدول (٣-٢) النموذج المطور لإعداد التقارير البيئية عند الإفصاح البيئي



المصدر : (لعبيدى، مهاوات، ص ٩٦)

يتضح من النموذج السابق المطور لإعداد المعلومات فى شكل تقارير تركز على الماضى حيث تتضمن المعلومات المالية وغير المالية، مع إعطاء نظرة مستقبلية بالإضافة إلى المعلومات التاريخية، ومما سبق يمكن عرض إيجابيات وسلبيات النموذج على النحو التالى :

أولاً : إيجابيات النموذج (١)

١- نجحت الدراسة فى وضع نموذج شامل للإفصاح البيئي يصلح لكافة الشركات بغض النظر عن نوع الصناعة .

(١) المصدر : (لعبيدى ، مهاوات ، ٢٠١٥ - ص ٩٦).

الفصل الثالث - أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

٢- النموذج الجديد يشتمل على بيانات مالية وغير مالية عن الأداء البيئي.

٣- النموذج المقترح يعبر عن وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية.

ثانياً : سلبيات النموذج

١- النموذج لم يتناول أى معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح، بل إعتمدت على ماصدرت من إرشادات من اللجنة التابعة لـ (AICPA) .

٢- لم يتناول أى معايير محاسبية خاصة لقياس الأداء البيئي لمعالجة التأثيرات البيئية.

٨/٢/٣ محاور الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية : (١)

جاءت إهتمامات وكالات حماية البيئية EPA ومجلس معايير المحاسبة المالية بتحديد نوع وطبيعة المعلومات المفصح عنها وأشارت إلى وجوب أن يتضمن الإفصاح المحاور الأساسية التالية :

١- الإفصاح عن الإجراءات والأنشطة البيئية : حيث يتضمن البرامج والسياسات، والتحسينات والإجراءات التى وضعتها المنظمة للحد من أثار التلوث ومدى الإلتزام بمعايير حماية البيئية .

٢- الإفصاح عن الإجراءات المحاسبية الخاصة بشئون البيئة : ويتضمن الأثارالمالية لإجراءات حماية البيئة فى الإنفاق الرأسمالى والأرباح للفترة الحالية، مثلاً نفقات معالجة تدفق السوائل، تسرب الغازات وتلوث الهواء، ومعالجة الفضلات الصلبة وبرامج التوعية البيئية.

٣- الإفصاح عن الأصول والإلتزامات والتكاليف البيئية : ويشمل الإفصاح عما تقتنيه المنظمة من موجودات بيئية، ومايرتبط بها من متطلبات ومخصصات وإحتياطات، فضلاً عن الإفصاح عن المتطلبات الطارئة وإمكانية تحقق الحدث والخسارة المحتملة .

٩/٢/٣ أساليب الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية :

أصبحت المعلومات والبيانات المنشورة من العوامل الأساسية فى تحديد إتجاهات الأسعار فى سوق الأوراق المالية، ويعتبر توفير المعلومات البيئية السليمة، من حيث النوع والكم والتوقيت أساساً يعتمد عليه المستثمرون فى إتخاذ قراراتهم الإستثمارية، لذلك نشأت الحاجة إلى ضرورة

(١) جيجان ، حذام فالج ، (٢٠١٢) ، " أثر الإفصاح المحاسبى عن التكاليف البيئية فى ترشيد قرارات الإستثماروالتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات دراسة إستطلاعية لأراء عينة من معدى التقارير المالية والمستثمرين فى الشركات الصناعية) ، مجلة الإدارة والإقتصاد ، مجلد ٣٥ ، العدد ٩١ ، ص ص ١٠٣ - ١١٩ .

الفصل الثالث أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

الإفصاح البيئي في القوائم المالية أو في قوائم وتقارير مستقلة، بعد أن ظل الإفصاح المحاسبي لفترة طويلة مقصوراً على الإفصاح الإقتصادي، ويمكن أيضاً ذلك على النحو التالي : (١)
أولاً : الإفصاح داخل التقارير والقوائم المالية :

وفية يتم إظهار كافة المعلومات ذات الصبغة الرقمية في القوائم المالية، حيث يجب الإفصاح من خلاله عن المعلومات المالية البيئية والإقتصادية معاً على اعتبار أنهما متكاملان ويشكلان سوياً التعبير الكامل والشامل عن أداء المؤسسة، ويمكن عرض ذلك على النحو التالي:
١- قائمة الدخل :

إن قائمة الدخل الحالية في الوضع الراهن لاتظهر مدى وفاء المؤسسة بمسئوليتها البيئية، لذا فإنه يمكن إعادة تصنيف القائمة بالشكل الذي يظهر كل من الأداء الإقتصادي والأداء البيئي، وذلك كما يلي :

أ- يتم تحديد صافي الدخل من النشاط الإقتصادي للمؤسسة.
ب- يضاف إلى صافي الدخل من النشاط الإقتصادي صافي الدخل من النشاط البيئي للمؤسسة، وصولاً لصافي الدخل الإقتصادي والبيئي معاً قبل فرض الضريبة على الأرباح، وتُسْتَبَعَد الضرائب على الأرباح وصولاً لصافي الدخل الإقتصادي والبيئي ويمكن بيان ذلك من خلال قائمة الدخل الإقتصادي والبيئي التالية :

(١) الهاشمي، أسماء، وآخرون، (٢٠١٧)، " متطلبات القياس وإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية"، مجلة الغرى للعلوم الإقتصادية والإدارية، مجلد ١٤، العدد ٣، ص ص ١١٥٤ - ١١٧٨.

جدول رقم (٣-٣) قائمة الدخل الإقتصادي والبيئي

جزئى	كلى	بيان
	xxx	صافى الدخل من النشاط الإقتصادي قبل فرض الضريبة على الأرباح <u>يضاف إليه : الإيرادات البيئية</u>
xx		إيرادات إعادة التدوير .
xx		إيرادات التخلص من النفايات.
xx		التخفيض فى المخصصات البيئية.
xx		أرباح بيع أصول رأسمالية بيئية.
		إجمالى الإيرادات البيئية.
	xxx	<u>يخصم منه : النفقات البيئية</u>
xx		إيجار مخازن النفايات الخطرة.
xx		مواد خام لوحدة المعالجة
xx		أجور العاملين بوحدة المعالجة.
xx		إستهلاك الأصول الرأسمالية البيئية.
xx		خسائر بيع أصول رأسمالية بيئية.
xx		الزيادة فى المخصصات البيئية
xx		أقساط التأمين ضد المخاطر البيئية.
xx		غرامات وتعويضات بيئية.
xx		إجمالى النفقات البيئية.
	(xx)	صافى الدخل الإقتصادي والبيئي قبل فرض الضريبة على الأرباح
	xx	<u>يخصم منه : الضرائب على الأرباح</u>
	(xx)	صافى الدخل الإقتصادي والبيئي بعد خصم الضريبة على الأرباح.
	xxx	

المصدر : (لعبيدى، مهاوات، ص ٩٨)

٢- قائمة المركز المالي : (١)

يتم إعادة تصنيف قائمة المركز المالي التقليدية بالشكل الذي يسمح بفصل الجوانب الاقتصادية عن الجوانب البيئية لمستخدمي تلك القائمة، والشكل التالي يوضح قائمة المركز المالي ذو البعد الإقتصادي والبيئي.

جدول رقم (٣-٤) قائمة المركز المالي الإقتصادي والبيئي

الصافي	مجموع الإهلاكات	التكلفة	بيان
			<u>الأصول الثابتة</u>
xx	(xx)	xx	الأصول الثابتة الإقتصادية
xx	(xx)	xx	الأصول الثابتة البيئية
xx			أشغال إقتصادية تحت التنفيذ
xx			أشغال بيئية تحت التنفيذ
xxx			إجمالي الأصول الثابتة
			<u>الأصول المتداولة</u>
xx			المخزون بعد خصم المخصص
xx			مخزون مستلزمات إنتاج
xx			مخزون مستلزمات بيئية
xx			المدينون بعد خصم المخصص
xxx			النقدية بالصندوق والبنوك
			إجمالي الأصول المتداولة
xxx			إجمالي الأصول
			<u>الإلتزامات المتداولة</u>
		xx	التزامات إقتصادية
		xx	إلتزامات بيئية
		xx	مخصصات مرتبطة بالنشاط الإقتصادي
		xx	مخصصات مرتبطة بالنشاط البيئي
		xx	دائنون التوزيعات
xxx			إجمالي الإلتزامات المتداولة

(١) الهاشمي ، أسماء ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١٣ .

بيان	التكلفة	مجموع الإهلاكات	الصافي
رأس المال العامل		(xx)	
<u>إجمالي إستثمارات يتم تمويلها كما يلي:</u>			
حقوق المساهمين		xx	xxx
رأس المال المدفوع		xx	
الإحتياطيات		xx	
الأرباح المرحلة		xx	
إجمالي حقوق المساهمين			xxx
أرباح السنة			xx
قروض طويلة الأجل			xx
قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات			xx
إقتصادية			xx
قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات بيئية			xxx
إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول			
الثابتة			

المصدر : (لعبدي، مهاوات، ص ١٠١)

٣- قائمة التدفقات النقدية : ()

تتضمن هذه القائمة ثلاثة أنواع من التدفقات النقدية، وهي كما يلي :-

- أ. **التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية** : وهنا يجب الفصل فيما بين التدفقات التشغيلية الخاصة بنشاط المؤسسة عن التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بالنشاط البيئي.
- ب. **التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة الإستثمار** : يجب هنا أيضاً الفصل فيما بين التدفقات الخاصة بإستثمارات في شراء أصول إقتصادية عن تلك التدفقات الخاصة بإستثمارات في شراء أصول بيئية.
- ج. **التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة التمويل** : وهنا أيضاً يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الخاصة بالأصول والإلتزامات الإقتصادية عن تلك الخاصة

1) Odera , O. , et, al, (2016) , " Differential Reporting of Social and Environmental Disclosures between Local and Foreign Oil Companies in Nigeria" , Social Responsibility Journal , vol.12 , issu. 3 , p p. 415-438.

بالأصول والإلتزامات البيئية، أما فيما يتعلق بالبيانات غير المالية فيتم تناولها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومن أمثلة ذلك:-

- ١- السياسات البيئية التي تتبناها المؤسسة.
- ٢- وصف تفصيلي لعمليات التخلص من النفايات الخطرة.
- ٣- التأثيرات البيئية للعمليات الإنتاجية وسبل الحد منها.
- ٤- البرامج البيئية الخاصة بالحفاظ على الموارد الطبيعية بما يحقق التنمية المستدامة.
- ٥- الشهادات والإجازات البيئية التي حصلت عليها المؤسسة.

ثانياً : الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة: (١)

إذا كانت القوائم المالية سالفة الذكر تُعد لزاماً على المؤسسة، فإن تقارير الأداء البيئي المستقلة هي أمر إختياري سواء في شكل تلك التقارير أو في محتواها، حيث يتم من خلال هذه القوائم الإفصاح عن الأداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية التقليدية التي تعدها المؤسسات، وهناك ثلاث أساليب للإفصاح في تقارير منفصلة، يمكن تناولها على النحو التالي:

١- الإفصاح الوصفي : ويتم من خلال هذا الأسلوب الإفصاح عن الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة وفاءً للإلتزاماتها البيئية في شكل تقارير وصفية بصورة إنشائية دون تحليل للتكاليف والمنافع، وذلك تجنباً لصعوبات القياس، ومن سلبياته أنه يتسم بعدم الموضوعية في التعبير، وعدم الدقة في غياب الترجمة النقدية للعناصر.

٢- تقارير تقتصر على عرض التكاليف البيئية فقط : وتهدف هذه التقارير إلى إيضاح تكلفة الأضرار البيئية التي تتحملها المنشأة والناجمة عن عملياتها الإنتاجية مثل (تلف الأصول الثابتة، أو المحاصيل أو تكلفة علاج طبي، وتكاليف المخلفات البيئية كالغرامات والتعويضات..... الخ).

٣- تقارير تعرض المنافع والتكاليف البيئية : وهي تقدم إطاراً شاملاً للإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية، وتوفر هذه القوائم إلى جانب القوائم الأخرى بتفصيل في المعلومات التي تساعد في عملية إتخاذ القرارات الإدارية بالمؤسسة، سواء في مجالات تعديل خطوط الإنتاج أو التوسع أو التغيير واختيار الموقع، أو غيرها من القرارات الأخرى ذات الصلة بالبيئة، وتُعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات، وتمكّن للمطلع على هذه التقارير أن يحصل على صورة كافية إلى حد ما عن الأداء البيئي للمنشأة بالرغم من صعوبة قياس

(١) يوسف، مي مغاوري علي، (٢٠١٨)، " أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية - مع دراسة تطبيقية "، مصر، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٥، ص ١٤٠ - ١٧٨.

الفصل الثالث - أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

وتحديد قيم نقدية لمعظم هذه المنافع، كما أن هناك من يرى أن عملية المقابلة بين المنافع والتكاليف قد لا تؤدي إلى نتائج يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير في إتخاذ القرارات، ويمكن عرض تلك التقارير على النحو التالي :

جدول رقم (٣-٥) تقرير تكلفة الأضرار البيئية

كلية	جزئية	بيان
	xx	(أ) <u>تكلفة الأضرار المادية</u>
	xx	تلف الأصول الثابتة
	xx	فقدان طاقة إنتاجية
	xx	فقدان ثروة حيوانية
		تلف محاصيل
xxx		إجمالي تكلفة الأضرار المادية
	xx	(ب) <u>تكلفة الأضرار البشرية</u>
	xx	تكاليف العلاج الطبي
		تكاليف الوفاة المبكرة
xxx		إجمالي تكلفة الأضرار البشرية
	xx	(ج) <u>تكلفة المخالفات البيئية</u>
	xx	غرامات
		تعويضات
xxx		إجمالي تكلفة المخالفات البيئية
xxx		إجمالي تكلفة الأضرار البيئية

المصدر : (لعبيدي، مهاوات - ص ١١٤)

جدول رقم (٣ - ٦) قائمة التكاليف والمنافع البيئية

بيــــــــان	فرعى	كلى	إجمالى
المنافع الإجتماعية		xxx	
السلع والخدمات التي تم توفيرها			
مدفوعات للعناصر الإجتماعية	xx		
عمالة متاحة (أجور ومرتببات)	xx		
مدفوعات لموردى السلع والخدمات	xx		
ضرائب مسددة	xx		
مساهمات خيرية	xx		
توزيعات وأرباح موزعة	xx		
قروض ومدفوعات أخرى	xx	xxx	
منافع إضافية مباشرة للعاملين		xxx	
هبات للغير فى شكل خدمات بشرية ومعدات		xxx	
وتسهيلات		xxx	
تحسينات بيئية		xxx	
منافع أخرى			xxx
إجمالى المنافع الإجتماعية			
التكاليف الإجتماعية :	xx		
سلع ومواد أولية تم الحصول عليها	xx		
مبانى ومعدات مشتراة	xx		
عمل وخدمات مستخدمة			
فروق وظيفية:	xx		
فى التعيين (خارجية)	xx		
فى المركز الوظيفى والترقية (داخلية)			
أضرار وأمراض تسببها عمليات المشروع			
خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة			
أضرار بيئية:	xx		
أضرار للأراضى	xx		
تلوث الهواء	xx		
تلوث المياه	xx		
ضوضاء	xx		

إجمالي	كلى	فرعى	بيانات
		xx	مخلفات صلبة
		xx	تشوية الشكل الجمالى للبيئية
			أضرار أخرى للبيئة
		xx	مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع :
		xx	مدفوعات مقابل سلع وخدمات
		xx	زيادة فى رأس المال
		xx	سلف
			مدفوعات أخرى
(xxx)			تكاليف أخرى
xxx			إجمالى التكاليف الإجتماعية :
xxx			الفائض / العجز الإجتماعى للعام
xxx			الفائض / العجز الإجتماعى المتجمع فى بداية العام
			الفائض / العجز الإجتماعى المتجمع فى آخر العام

المصدر : (العبيدى، مهاوات - ص ١١٦)

مما سبق تعتبر الأمور البيئية ذات تأثير مباشر على التقارير المالية، حيث أنها تعتبر تكاليف إضافية تتحملها الوحدة الاقتصادية وتشكل أعباء حقيقية فى أصولها بغض النظر عن أنها إلزامية أو إختيارية، حيث أن إدراج التكاليف البيئية ضمن نفقات المسؤولية البيئية للمنشأة فإن الإفصاح عنها يكون مسابراً لسياسة المنشأة فى التقرير عن أعبائها البيئية والاجتماعية، فأياً كانت الطريقة التى تستخدمها الوحدة الاقتصادية فى الإفصاح عن تكاليفها وأعبائها البيئية سواء كانت فى إطار المسؤولية الاقتصادية أو فى إطار المسؤولية البيئية أو تلك الطريقتين معاً، فلا بد من الإفصاح عنها بطريقة واضحة تظهر مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية فى تحملها لمسئوليتها البيئية تجاه المجتمع والحفاظ على البيئة المحيطة بها.

خلاصة الفصل الثالث :

تناول هذا الفصل " أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية "، وذلك من خلال مبحثين تم عرضهم على النحو التالي :

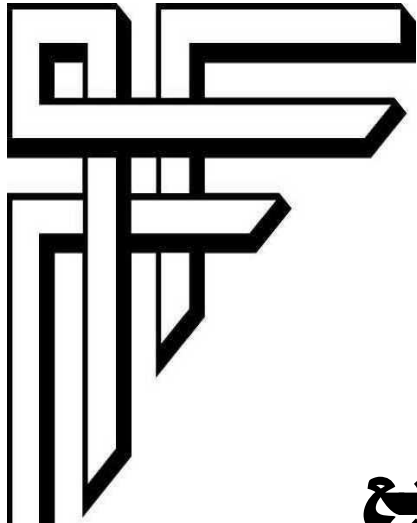
المبحث الأول :

تناول " العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية "، حيث قامت الباحثة بعرض العوامل المؤثرة على جودة المعلومات البيئية، أثر جودة المعلومات البيئية على إعداد القوائم المالية، المعلومات البيئية التي تحتويها تقارير الأداء البيئي، طرق الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية .

المبحث الثاني :

تناول " جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية "، وفيه قامت الباحثة بعرض مفهوم التقارير المالية، أهمية التقارير المالية، أنواع التقارير المالية، أهداف التقارير المالية، حيث يجب أن يوفر التقرير المالي معلومات عن الأداء المالي للمنشأة خلال الفترة فالمستثمرون والدائنون غالباً ما يستخدمون المعلومات عن الماضي في تقدير التوقعات عن المنشأة وظروفها المستقبلية، وكذلك أهداف إعداد التقارير البيئية، معايير إعداد التقارير المالية البيئية، نماذج إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح عند الإفصاح عن المعلومات البيئية، محاور الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، أساليب الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، حيث أن معلومات التقارير المالية تُعد ذات جودة وكفاءة عالية إذا كانت قادرة على دعم عملية صنع واتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية الرشيدة.

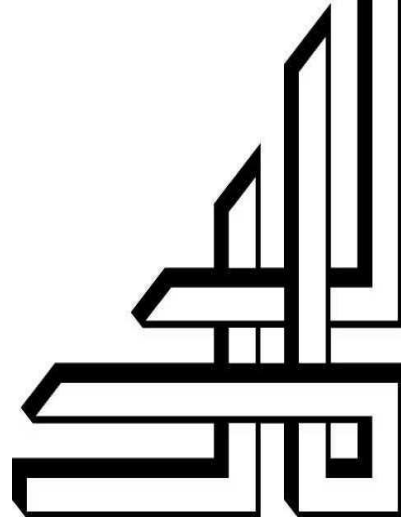
مما سبق يتضح للباحثة أن هناك أهمية كبيرة للإفصاح البيئي في التقارير المالية عن كافة الالتزامات والتكاليف البيئية التي تتحملها المنشأة نتيجة لقيامها بأنشطتها الاقتصادية، والتي قد تؤثر على متخذي القرارات في ضوء استخدامهم للقوائم والتقارير المالية، فالتقارير المالية هي وسيلة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وتعكس الجوانب المالية وغير المالية للمنشأة خلال فترة معينة، كما تحتوى على المعلومات التي تعبر عن الناتج النهائي للنظام المحاسبي، وتأكيداً لما سبق يتناول الفصل التالي العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.



الفصل الرابع

العلاقة بين تطبيق المعايير

المحاسبية وكفاءة التقارير المالية



الفصل الرابع

العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

تمهيد :

إهتمت المنظمات المهنية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية، بإصدار معايير محاسبية تهدف إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إصدار معايير عالية الجودة، حيث ظهر هذا الإهتمام في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وقد حققت معايير المحاسبة الدولية إنتشاراً عالمياً واسعاً كنموذج لمعايير المحاسبة ذات الجودة العالية، ولهذا السبب إختبر عدد كبير من الباحثين جودة التقارير المالية التي تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وكانت توقعات الباحثين في هذا الصدد هي إرتفاع جودة التقارير المالية التي تعدها الشركات طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.^(١)

ويتمثل الهدف الرئيسي من تطبيق المعايير المحاسبية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إمداد الأسواق المالية بدرجة عالية من المعلومات، وتحسين كفاءة تلك الأسواق، وتخفيض تكلفة رأس المال، بما يساهم في زيادة احتمال تدفق المزيد من رؤوس الأموال، كما تتباين المعايير المحاسبية من دولة لأخرى، ومن ثم فإن هذه الاختلافات تقلل من ملائمة وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين الدول، لذا كان الهدف من إصدار معايير المحاسبة الدولية وضع مجموعة موحدة من المعايير ذات القبول الدولي، والذي يسمح للمستثمرين في أى مكان في العالم بالاستفادة من القابلية العالية للمقارنة والحصول على جودة عالية من التقارير المالية^(٢) ومن هذا المنطلق يتناول هذا الفصل العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : ماهية وأهمية المعايير المحاسبية.

المبحث الثاني : الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية.

^١ أحمد ، عماد محمد رياض ، (٢٠٢٠) ، " العلاقة بين حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الإختباري وتأثيرها التفاعلي على الأداء بالشركة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في سوق الأسهم السعودي " ، مجلة الفكر المحاسبى ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢١ ، العدد ٧ ، ص ص ٣٥٨ - ٤٠٨ .

^٢ عبد الباقي ، حسين سيد حسن، (٢٠١٨) ، " دراسة العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والإستثمار الأجنبي المباشر في البيئة المصرية - دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبى ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢٢ ، العدد ٨ ، ص ص ١١٣٧ - ١١٦٥ .

المبحث الاول

ماهية وأهمية المعايير المحاسبية

تناول هذا المبحث : ماهية وأهمية المعايير المحاسبية، وذلك من خلال النقاط التالية :

١. ماهية المعايير المحاسبية
٢. مفهوم المعايير المحاسبية
٣. التطور التاريخي لنشأة المعايير المحاسبية المصرية
٤. أهمية المعايير المحاسبية
٥. دوافع وأسباب الحاجة إلى تطبيق المعايير المحاسبية
٦. مصادر المعايير المحاسبية
٧. المداخل المختلفة لتطبيق المعايير المحاسبية
٨. العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية
٩. معوقات تطبيق المعايير المحاسبية ووسائل التغلب عليها
١٠. مزايا تطبيق المعايير المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبى مع المعايير الدولية
١١. المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالبيئة
١٢. المعيار المصرى رقم (١) والمعيار الدولى (IAS1)
١٣. أثر تطبيق المعايير المحاسبية على إعداد التقارير المالية
١٤. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية فى ضوء المعايير المحاسبية

المبحث الاول

ماهية وأهمية المعايير المحاسبية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تستخدم في توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية، حيث تمثل هذه القوائم الناتج النهائي للعملية المحاسبية، والتي تهدف إلى توفير معلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات، وهو ما يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (١) عرض القوائم المالية إلى تناوله وإقراره، حيث يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (١) إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة، وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى عن نفس العام.^(١)

وتختلف أسس إعداد وعرض القوائم المالية، التي يتم إعدادها من قبل منشآت الأعمال حول العالم باختلاف المعايير والقواعد المستخدمة في إعدادها، ويعود ذلك لإختلاف القوانين والأنظمة والظروف الاقتصادية والاجتماعية من دولة لأخرى، لذا تتضح أهمية وجود مجموعة من الإرشادات أو المعايير التي تساعد معدي القوائم والتقارير المالية على توحيد السياسات والممارسات المتبعة عند إعداد هذه القوائم والتقارير وكذلك مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم وتفسير المعلومات الواردة بها .

١/١/٤ ماهية المعايير المحاسبية^(٢)

مجموعة من المعايير المحاسبية وتفسيراتها صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتهدف إلى تطوير حزمة من المعايير المحاسبية عالية الجودة من حيث المفهوم والقابلية للتطبيق، وذلك لمساعدة المشاركين في أسواق المال العالمية، وباقي المستخدمين لإتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، وهي مجموعة من القواعد العامة تمثل نتاج عمل لجنة مهنية متخصصة تحدد السياسات والمعالجة المحاسبية لمختلف المعلومات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية بهدف توفير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية، وكذلك قابليتها للمقارنة.

والمعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن معايير مُعدة على أساس مفاهيم تحدد متطلبات عامة، والتي يتطلب تطبيقها ممارسة الحكم المهني على نطاق واسع بالنسبة لكل مستوى

^١) Babtatunde, joseph Akeju ,(2017), "CORPORATE GOVERNANCE ANDFINANCIAL REPORTING QUALIRY IN NIGERIA " journal:- Information Research and Review, vol./4 , issu2 , p. p 3749 -3753 .

^٢) حسوبه ، كريم منصور على، وآخرون ، (٢٠٢٢) ، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ACC407) " ، القاهرة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ص ص ١ - ٢٣٠ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

معاملة، ويمكن للشركات من خلال الإعتماد على المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقدم بياناتها المالية على نفس الأسس التي تتبعها الشركات الأجنبية، مما يجعل المقارنات أسهل، بالإضافة إلى ذلك تتمكن الشركات التي لديها شركات تابعة في الدول التي تتطلب أو تسمح بتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية من إستخدام لغة محاسبة واحدة على مستوى الشركة .

وترى الباحثة :

أن المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية تؤدي دوراً هاماً في الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية، وكذلك جودة المعلومات التي تحتوى عليها تلك القوائم من أجل زيادة المنافع للمستثمرين، فالمعايير المحاسبية هي مجموعة من القواعد العامة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتحدد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية بهدف توفير معلومات تتسم بالموضوعية والشفافية والموثوقية ومدى قابليتها للمقارنة.

٢/١/٤ مفهوم المعايير المحاسبية^(١)

يُعرف المعيار بأنه وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يهدف إلى تقليل درجة الاختلاف والتباين في الممارسة أو التعبير عن الظروف المتشابهة ويعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وقدرة العمل الفني، كما يُعرف بأنه المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها، بما يساهم في توصيل المعلومات إلى المستفيدين .

ويُعرف المعيار المحاسبى بأنه، إطار عام أو نموذج أساسى يهدف إلى تحديد الطريقة السليمة لقياس وعرض والإفصاح عن العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على عناصر القوائم المالية بما ينعكس على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها بما يحقق أهداف المستفيدين.

ويُعد مفهوم المعايير المحاسبية المصرية وفقاً لما نص عليه معيار المحاسبة المصري المعدل رقم واحد بعنوان " عرض القوائم المالية "، هي تلك المعايير والتفسيرات التي تُستخدم في إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفي المعالجات المحاسبية لبنود تلك القوائم والإيضاحات، وقد تبنت مصر في عام ١٩٦٦ نظاماً محاسبياً موحداً يقوم على توحيد كامل للمفاهيم والمصطلحات والتعريفات والمبادئ والمعايير المحاسبية، ولقد ساهم التوجه الإشتراكي

^(١) فرنوى ، مصطفى السيد محمود جودة ، (٢٠٢٠) ، " قياس مستوى التوافق المحاسبى مع المعايير الدولية لإعداد الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وانعكاس ذلك على مؤشرات الأداء المالى وجذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة FDI " ، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، مصر .

فى التقليل من دور المحاسبة المهنية فى مصر منذ ذلك التاريخ، فى حين تركت منشآت القطاع الخاص دون تنظيم محاسبى يذكر، واستمرت أنظمة المحاسبة متأثرة بالنظام الإنجليزى حت بداية السبعينيات، ومع بداية إنكماش دور القطاع العام وإنفتاح مصر على أسواق الإستثمارات الخارجية، الذى نتج عنه تغيرات جديد فى طبيعة ودور الحكومة فى الأنشطة الإقتصادية وإتجهت الأنظمة المحاسبية إلى الابتعاد عن التأثيرات الإشتراكية، وأصبح هناك ضرورة لتنظيم المحاسبة وتطورها حتى تتوافق مع الإحتياجات الجديدة .

وترى الباحثة :

وفقاً لما سبق يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسات العملية فى المحاسبة والتدقيق فالمعايير المحاسبية بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت ام مهنية تتناول تنظيم الاسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الاعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية.

٣/١/٤ التطور التاريخى لنشأة المعايير المحاسبية المصرية : (١)

ترجع بداية المعايير فى مصر إلى عام ١٩٨٠ عندما عُد فى القاهرة المؤتمر الدولى للمحاسبة، لبحث إمكانية وضع معايير محاسبية فى البيئة المصرية، وتحديد أنسب الأساليب لوضع تلك المعايير، وصدرت توصيات المؤتمر بإختيار معايير المحاسبة الدولية كأساس لتصميم المعايير المحاسبية المصرية، وإدخال بعض التعديلات عليها لتلائم البيئة المحلية وفى عام ١٩٩٢م، أكمل معهد المحاسبين والمراجعين المصريين إعداد ٢٠ معياراً محاسبياً عُرضت ونُقشت فى عدد من الندوات والمؤتمرات، وفى عام ١٩٩٣م أوصى المعهد بإستخدامه فى الممارسات المحاسبية، ثم صدر قرار وزير الإقتصاد والتعاون الدولى رقم (٢٣٢) بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بها، وقامت اللجنة بإعداد المعايير المصرية التى أنشأت فى معظمها من المعايير الدولية، حيث صدرت أول مجموعة من المعايير بقرار وزير الإقتصاد رقم (٥٠٣) لعام ١٩٩٧م والذى ألزم كل المنشأ- سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة بالسوق المالى بضرورة تبنى هذه المعايير، ثم أضيف معياران بالقرار رقم (٢٥٦) لعام ١٩٩٨.

ثم صدر قرار وزير التجارة الخارجية رقم (٣٤٥) لسنة ٢٠٠٢ بحل بعض المعايير، وبعد ذلك صدر قرار وزير الإستثمار رقم (٢٤٣) لعام ٢٠٠٦، بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة والتى تحل محل معايير المحاسبة التى سبق إصدارها بالقرارين الوزاريين رقمى

(١) أحمد ، محمد حسين صالح ، (٢٠٢١) ، " قياس أثر معايير المحاسبة المصرية عام ٢٠١٥ على درجة التحفظ المحاسبى " ، المجلد ٢ ، العدد ١ ، ص ص ٢٥-١ .

(٥٠٣) لسنة ١٩٩٧، (٣٤٥) لسنة ٢٠٠٢، حيث أصدرت وزارة الإستثمار مجموعة من المعايير المحاسبية، تتكون من إطار لإعداد وعرض القوائم المالية وعددها ٣٥ معياراً محاسبياً، بهدف تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين. وقد حدث تعديلات على معايير المحاسبة المصرية الصادرة بموجب قرار وزير الإستثمار رقم (٢٤٣) لعام ٢٠٠٦، حيث أصدر وزير الإستثمار فى عام ٢٠٠٨ قراراً بتعديلها، واجتمعت لجنة معايير المحاسبة والمراجعة المصرية لمناقشة تعديلات المعيارين رقم (٢٥،٢٦) من معايير المحاسبة المصرية المُعدة من قبل جمعية المحاسبين والمرجعيين المصرية، والهيئة العامة لسوق المال، لتتضمن قواعد للتيسير على المنشآت ولتتماشى مع المعايير الدولية، حيث تسمح هذه التعديلات لمن يرغب من المنشآت بالتحويل من محفظة الأدوات المالية بغرض المتاجرة إلى أى من مجموعتي الأدوات المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، أو الأدوات المالية المتاحة للبيع، وذلك وفقاً للضوابط والإشترطات والتوقيتات الواردة بالتعديلات لمواجهة آثار الأزمة المالية الدولية.^(١)

وفى عام ٢٠١٥ صدر قرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير جديدة للمحاسبة المصرية، ويبدأ العمل بها إعتباراً من الأول من يناير ٢٠١٦، وتضمنت المعايير ٣٩ معياراً لتحل محل معايير المحاسبة المصرية السابقة، وتطبق على المنشآت التى تبدأ سنتها المالية فى هذا التاريخ أو بعده، وفى علم ٢٠١٦ صدر قرار وزير الإستثمار رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٦ بشأن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) " المرحلة الإنتقالية " بتاريخ ٢٠١٧/٥/١٥ إضافة إلى معايير المحاسبة المصرية المعدلة عام ٢٠١٥، وفى تاريخ ٢٠١٧/٢/٧ صدر قرار وزير الإستثمار رقم (١٦) لسنة ٢٠١٧ بإضافة ملحق (أ) لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) " آثار التغير فى أسعار صرف العملات الأجنبية " وتجدر الإشارة إلى أن هناك تعديلات لمعايير المحاسبة المصرية قد صدرت مؤخراً بالقرار الوزارى رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩، والتى تم بموجبها إلغاء بعض المعايير وإضافة معايير أخرى

٤/١/٤ أهمية المعايير المحاسبية :

تهدف المحاسبة بشكل عام إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وتوصيل نتائج القياس لمستخدمى القوائم المالية، الأمر الذى يستوجب معايير محددة يتم القياس بموجبها، وعليه تكمن أهمية المعايير المحاسبية كأساس لإعداد القوائم المالية، حيث توفر مجالاً لغوياً مشتركاً للمحاسبة التى تعالج كل العمليات وتحسن من جودة المعلومات وتسمح بإجراء المقارنات بالإضافة إلى أنها تزيد من ثقة المتعاملين فى الأسواق المالية تجاة نتائج الأعمال، حيث أن وجود تلك المعايير يؤدى إلى إنخفاض تكاليف الأعمال من خلال الحصول على مجموعة واحدة

^(١) أحمد ، محمد حسين صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٨ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

فقط من البيانات المالية، وإنخفاض درجة الإلتباس فى تفسير تقارير الدول المختلفة، وزيادة مصداقية البيانات المالية والمحاسبية بشكل عام، كما يتميز تطبيق معايير التقارير المالية الدولية إلى تعزيز فرص الدخول فى الأسواق المالية العامة، وزيادة رأس المال بسهولة، وتأتي أهمية المعايير المحاسبية بشكل عام من خلال مايلي : (١)

- ١- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة .
- ٢- توصيل نتائج القياس إلى مستخدمى القوائم المالية.
- ٣- تحديد الطرق الملائمة للقياس .
- ٤- تمكين المستخدمين من إتخاذ القرار المناسب عند إعتداد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم .
- ٥- سهولة قيد الشركات فى بورصات الأوراق المالية .
- ٦- تحسين عملية إتخاذ القرارات الإدارية فى الشركات متعددة الجنسية.
- ٧- إستفادة أسواق الأوراق المالية فى الدول النامية (الأسواق الناشئة) من زيادة متطلبات الإفصاح، وبالتالي إستفادة كل من المستثمر المحلى والجنبى.

وترى الباحثة :

فى ضوء ماسبق أن المعايير المحاسبية تهدف بشكل أساسى إلى تحقيق المزيد من الايجابيات مثل العمل على جذب الإستثمار، ومدى القابلية للمقارنة، حيث يمكن لمستخدمى القوائم المالية إجراء المقارنات المباشرة للقوائم المالية دون الحاجة لإجراء تعديلات أو تغييرات على القوائم المالية، وكذلك الدخول فى الأسواق المالية الدولية حيث تقوم الشركات بالمنافسة فيما بينها على الدخول إلى الأسواق المالية لإدراج إسمها على مستوى دولى، ومن ثم تلبية المتطلبات القانونية، حيث أن كثيرمن الدول تفرض على مؤسساتها ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

(١) متولى ، سعاد السيد محمد ، (٢٠٢١) ، " دراسة أثر الإفصاح الإختيارى على الأداء المالى للشركات فى ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS - دراسة إختبارية على الشركات المقيدة فى البورصة المصرية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، مجلد ٢٢ ، العدد ٢ ، ص ص ٦٦٩ - ٧٣٦ .

٥/١/٤ دوافع وأسباب الحاجة إلى تطبيق المعايير المحاسبية : (١)

إهتمت الكثير من الدراسات المحاسبية برصد الدوافع والأسباب التي تؤدي إلى تطبيق المعايير المحاسبية وعايير التقارير المالية الدولية، إلا أن هذه الدوافع اختلفت في الدول النامية عن الدول المتقدمة والتي يمكن عرضها على النحو التالي :

أولاً : دوافع وأسباب الحاجة إلى تطبيق المعايير المحاسبية في الدول النامية

- ١- تحسين جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المقيدة بالبورصة نتيجة لزيادة درجة الإفصاح والشفافية وزيادة قابليتها للمقارنة، وتخفيض مخاطر الإستثمار .
- ٢- حذب المزيد من رؤوس المال مما يزيد من تعاملات المستثمرين في أسواق الوراق المالية، ومن ثم تحسين الإقتصاد وزيادة معدلات النمو .
- ٣- زيادة قدرة الأسواق الناشئة على الإندماج في الأسواق العالمية.
- ٤- زيادة درجة ملائمة المعلومات المالية لإحتياجات مستخدمى المعلومات، خاصة المستثمرين الحاليين أو المرتقبين، ومن ثم تحسين القرارات الإستثمارية.

ثانياً : دوافع وأسباب الحاجة إلى تطبيق المعايير المحاسبية في الدول المتقدمة :

- ١- زيادة دقة التنبؤات المالية ومن ثم زيادة القرارات الاستثمارية.
- ٢- زيادة كفاءة الشركات في إدارة استثماراتها بالإضافة إلى دعم كفاءة أسواق المال.
- ٣- زيادة درجة التوافق في الممارسات المحاسبية بين الدول، مما يساهم في تخفيض درجة الاختلاف في التقارير المالية، ومن ثم زيادة قابلية التقارير للمقارنة.
- ٤- انخفاض مستويات إدارة الربحية في الشركات التي قامت بالتطبيق الإلزامى، بالإضافة إلى توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين في التوقيت المناسب.

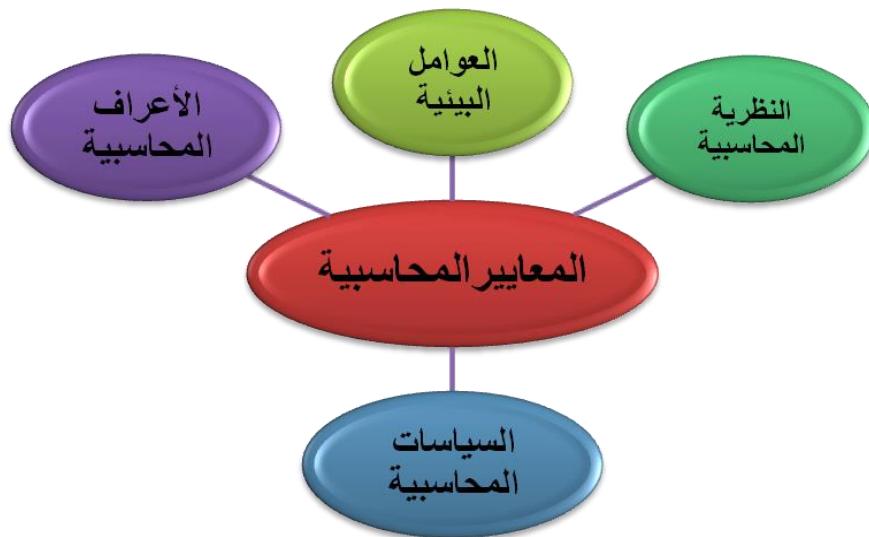
وترى الباحثة:

ان المعايير المحاسبية الدولية هي مبادئ محاسبية اصيحت مقبولة على الصعيد العالمي وهي تحسن وتتسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية ومن هنا بدأت تتسع الحاجة إلى معايير محاسبة دولية بهدف حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة وحماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية .

(١) أبوظالب ، أحمد محمد ، (٢٠١٣) ، " دراسة تحليلية للدوافع للعوامل التي تؤثر في إتخاذ قرار الإلزام ببنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية ، القاهرة ، مجلة المحاسبة المصرية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، المجلد ٣ ، العدد ٦ ، ص ١-٧٤ .

٦/١/٤ مصادر المعايير المحاسبية^(١)

ويمكن النظر إلى المعايير المحاسبية على انها ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح سواء كان هذا المستوى متمثلاً في مجموعة من الأهداف والمفاهيم او الفروض والمبادئ العلمية كما تعد المعايير أحد أهم أدوات التطبيق العملي، التي يجب ان يراعى في بنائها كافة الظروف البيئية ومن هنا نستطيع القول بأن المعايير المحاسبية يتم بناؤها بالإعتماد على ثلاثة مصادر رئيسية هي: (النظرية، البيئة، العرف) فالنظرية المحاسبية تمثل المصدر الأساس والدائم بمهمة بناء المعايير، والعوامل البيئية هي التي تعطي المعايير الصيغة العملية وجعل المعايير ملائمة للظروف والإعتبارات الخاصة بالزمان والمكان، أما الأعراف المحاسبية والاصطلاحات المحاسبية فلها تأثير واضح بالنسبة لنوع من المعايير وهي المعايير الإجرائية ويوضح الشكل التالي رقم (٤-١) مصادر المعايير المحاسبية .



الشكل رقم (٤-١) مصادر المعايير المحاسبية

(المصدر إعداد الباحثة)

^١ محمد ، منى كامل ، (٢٠١٣) ، " أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي - دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبى الدولى رقم ٤١ والقاعدة المحاسبية العراقية رقم ١١ " ، بغداد ، مجلة كلية الادارة والإقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد ٣٦ ، ص ص ٣٣٩ - ٣٥٧ .

٧/١/٤ المداخل المختلفة لتطبيق المعايير المحاسبية^(١)

أصبح التحول العالمى نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أمراً ضرورياً، وأقوى من أن يتم تجاهلة، وأصبحت أسواق المال تُعد من أقوى الداعين إلى وجود مجموعة متنسقة من المعايير المحاسبية العالمية، والتي من خلالها يتم تخصيص رؤس الأموال والاستثمارات، لأنه فى حالة عدم وجود معايير محاسبية عالمية موحدة، تكومن النتيجة عدم إمكانية إجراء مقارنات بين القوائم المالية فى الدول المختلفة، ومن ثم عدم توجيه الإستثمارات بشكل سليم، وهناك ثلاث مداخل رئيسية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يمكن عرضهم على النحو التالى :

١-مدخل التبنى الكامل :

يقصد بتبنى المعايير المحاسبية الدولية هو التحول الكامل لتطبيق المعايير سواء كان هذا التطبيق إلزامى أو إختيارى، حيث تتخلى الدولة عن معايير المحاسبة المحلية وتتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون إدخال تعديلات، وذلك لأسباب سياسية واقتصادية، وتكون سلطة تعديل المعايير فى يد مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهو يمثل المسار المنطقى والطبيعى الذى حدده المجلس، حيث تكون العلاقات بين المعاملات والأحداث والأنظمة عالمية فى تطبيقها دون النظر إلى الإختلافات الجغرافية أو الزمنية والتنظيمية.

٢-مدخل التقارب (التوافق) :

وفقاً لهذا المدخل تظل المعايير المحلية للدولة كما هى تحت نفس المسمى، على أن يحدث توافق أو تجانس بين المعايير المحلية والمعايير المحاسبية الدولية خلال فترة من الزمن، ومن ثم تظل سلطة وضع المعايير بيد السلطة المسؤولة عن وضع وتطوير المعايير بداخل الدولة إلى أن يحدث التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية وتفضل بعض الدول هذا المدخل مثل الصين والولايات المتحدة الأمريكية والهند.

٣-مدخل المصادقة :

فى ظل هذا المدخل تتم دراسة المعايير المحاسبية الدولية بعناية من قبل الدولة أو الهيئة الإقليمية قبل إقرارها، هذا المدخل يجعل هناك مرونة للدولة أو المنطقة الإقليمية فى التعامل مع القضايا المحاسبية الخاصة بالدولة أو المنطقة الإقليمية، وفقاً لظروفها الخاصة مما يؤدي على وجود نسخة خاصة من المعايير المحاسبية الدولية .

^(١) فرنوى ، مصطفى السيد محمود جودة ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥١.

٨/١/٤ العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية : (١)

هناك العديد من الدراسات التي تناولت العديد من العوامل التي تؤثر على عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما أن تلك العوامل لا تختلف في الدول النامية عن الدول المتقدمة وأن الاختلاف فقط ينحصر في إختلاف درجة تأثير تلك العوامل في قرار التطبيق، حيث أن تطور الأنظمة والممارسات المحاسبية يرتبط بالعوامل البيئية، سواء كانت الثقافية أو الإقتصادية أو السياسية أو القانونية أو المستوى التعليمي : وفيما يلي أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

أولاً : البيئة الثقافية

تتمثل العوامل الثقافية في مجموعة المظاهر المجتمعية والتي تتمثل في العادات والتقاليد والممارسات المجتمعية التي تحكم قواعد السلوك والمعتقدات، فلكل دولة خصائصها التي تميزها عن غيرها والتي تنعكس على النظم المحاسبية الخاصة بها، والتي أصبح دراستها ذات أهمية عند وضع وتصميم النظم المحاسبية بكل دولة، وذلك نتيجة إلى أن الشركات أصبحت تجرى عمليات دولية، فالأبعاد الثقافية لأي دولة من العوامل الأساسية التي تتشكل على ضوءها قرارات وإستراتيجية تبنى المعايير المحاسبية من عدمه، ومدى ملائمة تلك المعايير للأبعاد الثقافية للمجتمع، ومدى إستعداد الثقافة المجتمعية لتقبل تلك المعايير .

ثانياً : البيئة الإقتصادية

تعتبر البيئة الإقتصادية للدول من أهم العوامل التي تؤثر في تطوير النظم المحاسبية المطبقة في كثير من الدول، ويعتبر مستوى التدخل المركزي في البيئة الإقتصادية هو العامل الرئيسي الذي يؤثر في النظام الإقتصادي الدولي، ومن ثم فإن البيئة الإقتصادية تعتبر العامل والمحرك الرئيسي لإتجاه الدول لتبنى المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن الهدف الأساسي من المعايير والنظم المحاسبية هو تحقيق المنافع الإقتصادية ورفع معدلات النمو والتنمية الإقتصادية للأسواق المالية في الدول، ومع وجود بيئة إقتصادية قوية وبنية تحتية قوية، فإن ذلك يكون الداعم لتبنى المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول .

ثالثاً : مدى توافق أسواق رأس المال

مع تزايد أسواق رأس المال ظهر فارق كبير بين أسواق رأس المال في الدول المتقدمة وتلك الموجودة في الدول النامية، وتعتبر المعلومات التي توفرها الشركات ومدى جودتها من العوامل المؤثرة في نمو أسواق رأس المال، وأهم تحدى يواجه تطبيق المعايير المحاسبية هو مدى قدرة تلك المعايير على تسهيل العمليات التي تتم داخل أسواق رأس المال بالشكل الذي يوفر الحماية

(١) أبوظالب ، أحمد محمد ، مرجع سبق ذكره ، ٤٢ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

لمصالح المستثمرين المتعاملين في تلك الأسواق، وبالتالي فإن وجود أسواق رأس المال من أساسيات البنية التحتية لأي دولة، والتي تتوقف كفاءة تلك الأسواق على حجم وجودة وصلاحيات المعلومات المتوفرة داخل تلك الأسواق، ومدى توافرها في التوقيت المناسب، ومن ثم كلما كانت الأسواق المالية في أي دولة ذات كفاءة عالية يكون الحاجة والدافع للدول لتبنى وتطبيق المعايير المحاسبية، لتحقيق مستوى مرتفع من الكفاءة لأسواق المال العالمية ودعم التكامل للأسواق المالية بين الدول .

رابعاً : مستوى التعليم ^(١)

نتيجة لصعوبة وتعقد المعايير الدولية، حيث أنها أعدت بواسطة أعضاء وخبراء مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذين يمتلكون خبرات ومعارف مختلفة، فإن تبنى تلك المعايير يتطلب توافر نظام تعليمي يوفر خريجين مؤهلين وقادرين في فهم وتفسير تلك المعايير، بالإضافة إلى توافر المؤسسات التدريبية التي لديها البرامج التدريبية في مجال المحاسبة والمعايير، ومن ثم فإن هناك ضرورة للإهتمام بالجانب التعليمي والمهني، وذلك لأن المعايير الدولية تعتمد على مدخل المبادئ في إعداد المعايير، ومن ثم هناك مساحة في الحكم المهني الذي يجب أن يتوافر لدى مستخدمي تلك المعايير عند تطبيقها، وهو ما يتطلب مستوى تعليمي وخبرة مهنية عالية.

خامساً : البيئة الخارجية

تعد العوامل البيئية الخارجية أحد أهم عناصر فهم النظم المحاسبية المطبقة، فكلما زاد إنفتاح إقتصاد الدولة على العالم الخارجى كلما زادت الضغوط الخارجية التي يتعرض لها الإقتصاد، وتتمثل أهم أشكال الإنفتاح الإقتصادى فى تدفق الإستثمارات الأجنبية المباشرة من وإلى الدول، وبالتالي يتطلب نظم معلومات محاسبية تخدم أهداف المستخدمين، وتكون متوافقة دولياً، ومن ثم فإن ذلك يُعد من العوامل الهامة المؤثرة فى قرار تبنى المعايير المحاسبية الدولية.

سادساً : النظام القانونى

يتطلب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وجود بيئة قانونية قوية توفر غطاء يضمن إلتزام الشركات بتبنى تلك المعايير، ومن ثم فإن أي دولة ترغب فى تبنى المعايير المحاسبية يجب عليها تهيئة نظامها القانونى لجعله قادراً على فرض الإلزام بتطبيق تلك المعايير، ومن أهم القوانين التي يجب الإهتمام بها هى قوانين الإستثمار وقانون سوق رأس المال والقوانين التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة بداخل الدولة .

^(١) أبو طالب ، أحمد محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٣ .

سابعاً : البيئة السياسية

تأتى أهمية العوامل السياسية من أن قرار تبني المعايير المحاسبية الدولية، يعتبر قراراً سياسياً يأتي من الحكومة أو من الهيئات السيادية في الدولة أو منظمة، وذلك تحقيقاً لأغراض سياسية وإقتصادية، ومن ثم كلما كان النظام السياسي للدولة يميل نحو الديمقراطية كلما زاد الإتجاه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية.

ثامناً : البيئة التكنولوجية

إن مستوى التقدم التكنولوجي للدولة له تأثير كبير على إتخاذ الدولة قراراً لتبني المعايير المحاسبية الدولية، حيث تتمثل التكنولوجيا في الطريقة التي يتم بها تنفيذ الأعمال التنظيمية والإمكانات المادية المتاحة والمواد والأفراد والبرامج والمعرفة المستخدمة، ومن ثم كلما زادت درجة التعقيد التكنولوجي المستخدم في التصنيع كلما تطلب ذلك وجود نظام محاسبي متطور لمعالجة تلك التعقيدات، بالإضافة إلى تطور تكنولوجيا الإفصاح، كل ذلك أدى إلى الحاجة إلى وجود معايير ذات جودة عالية لديها القدرة على التعامل مع تلك التطورات التكنولوجية، وهو ما يدفع الدول لتبني المعايير المحاسبية الدولية ويوضح الشكل التالي رقم (٤-٢) أهم العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية .



شكل رقم (٤-٢) العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية

(المصدر: إعداد الباحثة)

٩/١/٤ معوقات تطبيق المعايير المحاسبية ووسائل التغلب عليها :^(١)

أولاً: معوقات تطبيق المعايير المحاسبية :

هناك العديد من الوسائل والضوابط التي يجب أخذها في الحسبان عند تطبيق المعايير المحاسبية حتى يمكن الحد من المشاكل أو الآثار السلبية الناشئة عن تبنى تلك المعايير، فهذه الضوابط تهدف إلى التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية، وتنقسم تلك الضوابط إلى ضوابط خارجية وضوابط داخلية، حيث تتمثل الضوابط الخارجية في وجود تشريعات ملزمة للشركات بضرورة الإلتزام بمتطلبات المعايير والإفصاح والشفافية في التقارير المالية، كما يجب أن يكون هناك ربط بين تلك المتطلبات الواردة بالمعايير المحاسبية الدولية وقواعد القيد والشطب بأسواق المال، كما تتمثل الضوابط الداخلية في تحديد القواعد والأسس التي تحدد الكيفية التي يتم بها إتخاذ القرارات وتنظيم الإختصاصات والمسئوليات داخل الشركات، هذا فضلاً عن وجود العديد الوسائل التي يمكن إتباعها للتغلب على بعض الصعوبات والمشكلات التي تعوق التطبيق لتلك المعايير وتتمثل تلك المعوقات فيما يلي :

١- مشكلة التعقيد وعدم الألفة:

يؤدى التعقيد فى المعايير وعدم التجانس بين بعض المعايير إلى إختلاف جوهري فى الأحكام المهنية، ويؤدى إنخفاض المستوى المهني لمعدة القوائم والتقارير المالية، والمراجعين فى الدول النامية بصفة عامة إلى أن يكون الإختلاف فى الأحكام المهنية حاداً وقد يصل إلى أن تكون أحكاماً تحكيمية وليست مهنية .

٢- مشكلة عدم الاتساق فى تطبيق المعايير بين الشركات :

يتميز الفكر المحاسبى بين نوعين من الإتساق، الإتساق الداخلى لمعايير المحاسبة والإتساق فى تطبيق المعايير، حيث يقصد بالإتساق الداخلى أن أى معيار يتم إختياره يجب أن يتسق مع النظام القائم للمعايير، والإتساق فى التطبيق يعنى إستخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية سواء من فترة لأخرى لنفس الشركة، أو بين الشركات لنفس الفترة، فإذا كان تحقيق الإتساق الداخلى للمعايير المحاسبية الدولية هى مهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن توفير الضمانات للإتساق فى التطبيق هو

^(١) بلال ، شنايت و حبش على ، (٢٠٢٢) ، " مقارنة النظام المحاسبى المالى SCF بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS - دراسة مقارنة " ، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية ، المجلد ١٤ ، العدد ٢ ، ص ص ٢٥ - ٣٦ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

من أهم دعائم التوافق المحاسبى للمعايير الدولية، ومن ثم لحل مشكلة عدم الإتساق فى تطبيق المعايير بين الشركات فإن ذلك يتطلب الحد من الحكم الشخصى فإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية إلى أدنى حد ممكن، فإن ذلك يؤدي إلى تماثل فى التطبيق بين الشركات بالإضافة إلى توفير إرشادات ملزمة وواضحة للتطبيق .

٣- مشكلة الإفتقار إلى إرشادات تطبيق تفصيلية :

هناك العديد من الأبحاث التى أشارت إلى الإفتقار الشديد إلى إرشادات محددة فى المعايير المعدة على أساس المبادئ، يؤدي إلى ممارسة أحكام مختلفة من جانب الشركات، وهو ما يؤدي إلى المشكلة عدم وجود إتساق فى التطبيق، ومن ثم لحل تلك المشكلة يجب إضافة إحدى خصائص القواعد، وهى قدر كبير من إرشادات التطبيق التفصيلية إلى المعايير المحاسبية الدولية.

٤- مشكلة ضعف آليات الإلزام بالمعايير المحاسبية.

أشارت العديد من الدراسات إلى أن ضعف آليات الإلزام بالمعايير يمثل أحد أسباب عدم تحقيق التوافق المحاسبى، إلا أنه حتى فى ظل الإلزام الكامل بالمعايير يكون من المتوقع أن يختلف نمط التقرير فيما بين الشركات، طالما أن المعايير تسمح ببعض الإختيارات فى تطبيق السياسات المحاسبية، وبالتالي حتى يتحقق الهدف من التوافق المحاسبى يجب أن يكون هناك تشريع قانونى يلزم الشركات بضرورة الإلتزام بإرشادات تطبيق المعايير المحاسبية وعدم الخروج عليها إلا بالقدر الذى تسمح به المعايير، ودون التأثير الجوهرى على إتساق وقابلية المعلومات للمقارنة.

ثانياً : وسائل التغلب على معوقات تطبيق المعايير المحاسبية : (١)

يتضح مما سبق أن هناك العديد من العوائق التى تواجه عملية تحقيق التوافق المحاسبى الدولى مع المعايير المحاسبية الدولية، ومن ثم هناك مجموعة من الإعتبارات التى يجب أخذها فى الحسبان للتغلب على تلك العوائق حتى يتحقق الهدف من عملية التوافق المحاسبى أهمها مايلى :

١- ضرورة وجود آليات وقواعد ملزمة للتطبيق، من خلال إصدار تشريعات قانونية، وربطها

مع قواعد القيد والشطب بسوق الأوراق المالية، مع فرض عقوبات للمخالفين.

٢- ضرورة أن يكون هناك إرشادات موحدة وتفصيلية لكيفية إختيار وتطبيق السياسات

المحاسبية، للحد قدر الإمكان من الحكم الشخصى، ومن ثم زيادة القابلية للمقارنة.

(١) بلال ، شنايت و حبيش على ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٩ .

- ٣- عقد برامج تدريبية للمهنيين والمتخصصين للتعريف بالمعايير المحاسبية الدولية وممارسة الحكم المهني بشكل عادل، والتوعية بأهمية ومزايا تحقيق التوافق المحاسبى الدولى.
- ٤- العمل على التحديث المستمر للمعايير المحاسبية المحلية لى تتوافق مع التحديثات التى يتم إجرائها على المعايير المحاسبية الدولية.

١٠/١/٤ مزايا تطبيق المعايير المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبى مع المعايير الدولية:

هناك أهمية كبيرة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سواء كان على المستوى القومى أو على مستوى الركات، ولعل أحد أهم أهداف التوافق المحاسبى هو تحقيق منفعة للمستخدمين، حيث يمكن إعتبار التوافق المحاسبى مضيعة للوقت والمال إذا لم يكن هناك منفعة من تحقيق ذلك التوافق المحاسبى الدولى، كما أنه وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن المعايير المحاسبية الدولية تسعى لى تقوم بتوفير معلومات ذات جودة عالية وتلقى قبول عالمى من خلال تقليل درجة الاختلاف فى التقارير المالية، ومن ثم هناك العديد من المنافع المرتبطة بتحقيق التوافق المحاسبى مع المعايير المحاسبية الدولية، ومن أهمها مايلى : (١)

- ١- زيادة قابلية المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية للمقارنة، بما يوفر للمشاركين فى أسواق رأس المال الدولية بمعلومات ذات جودة عالية لاتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة.
- ٢- انخفاض تكاليف ترجمة التقارير المالية، نظراً لاستخدام مجموعة واحدة من المعايير بدلاً من مجموعات مختلفة من المعايير.
- ٣- إزالة الحدود لتدفق الاستثمارات الأجنبية نتيجة لتقليل الاختلافات فى متطلبات التقارير المالية للمشاركين فى أسواق رأس المال، ومن ثم حدوث تكامل لأسواق رأس المال، والمساهمة فى نقل التكنولوجيا بين الدول.
- ٤- المساعدة فى تقييم الشركات الأجنبية خاصة فى حالات الاندماج والإستحواذ، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة رأس المال والحد من مخاطر الإستثمار، من خلال توفير معلومات تتميز بالمصداقية والقابلية للمقارنة.

(١) مهنى ، سيد عبد الحليم عبد الله ، (٢٠٢٢) ، " نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الحد من مخاطر إنهيار أسعار الأسهم وإنعكاس ذلك على الأداء المالى - دراسة تطبيقية " رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، القاهرة . ص ١٥

٥- زيادة جودة القوائم المالية من خلال تطبيق مجموعة واحدة من المعايير المتفق عليها، والتي يترتب عليها فتح الأسواق المغلقة أمام المستثمرين، ومن ثم زيادة حجم التداول وسيولة الأسواق بالإضافة إلى انخفاض خطر المعلومات وعدم تناسقها مما يترتب عليه انخفاض في تكلفة رأس المال وارتفاع ربحية الشركات والأداء المالي وقيمتها، خاصة في الأسواق الناشئة.

٦- توفير أساس يمكن الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب، من الإعتماد عليه لقياس وتقييم أرباح الشركات من دولة لأخرى، حيث تختلف طرق التقييم والقياس بين الدول كما يوفر أساس للرقابة على أنشطة الشركات العالمية متعددة الجنسيات.

١١/١/٤ المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالبيئة: (١)

إن أهمية معايير المحاسبة الدولية جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية الذي بادر إلى وضع معايير التدقيق منذ عام ١٩٣٦ كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة الدولية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام ١٩٣٧ لتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي بدأ بها منذ عام ١٩٣٢ .

ولكى تحقق معايير المحاسبة الغرض منها فإنه يجب أن يتم إعدادها في ضوء إطار فكري واضح ومتكامل يربط بين الأهداف التي يراد تحقيقها والمفاهيم والمبادئ التي تُعد على أساسها معايير المحاسبة بما يحقق هذه الأهداف، ويعتبر هذا الإطار الفكري بمثابة نظام متكامل من الأهداف والمفاهيم تمكن من تحقيق التنسيق بين المعايير وهو يحدد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة والتقارير المالية، وهناك العديد من معايير المحاسبة الدولية والمرتبطة بالشأن البيئي ومنها مايلي:-

معيار المحاسبة الدولي (AIS1) عرض البيانات المالية :

وفقاً لهذا المعيار ينبغي أن تقدم البيانات المالية عرضاً عادلاً وإرشاداً عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلبات العرض العادل وضرورة قيام المنشآت بتقديم بيانات إضافية مثل (التقارير البيئية، بيانات القيمة المضافة)، وذلك خارج البيانات المالية وبشكل خاص في الصناعات التي تكون فيها العوامل البيئية ذات تأثير هام، ويشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرار اقتصادية.

¹) Anderson , Nick , In brief (2019) , " IFRS Standards and Climate – related disclosures IASB , https " // bit . ly / vol.3 , issu 1.

معييار المحاسبة الدولي (AIS16) الممتلكات والتجهيزات والمعدات: (١)

جاء في الفقرة (١١) منه يمكن إمتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات لإغراض وقائية أو بيئية، وقد لا يؤدي ذلك إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية أى أصل موجود بشكل مباشر إلا أن ذلك يكون ضرورياً فى سبيل الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لموجودات أخرى، وفى هذه الحالة فإن إمتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات للاعتراف بها كموجودات تمنح المنشأة القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من موجودات مرتبطة بها تزيد على ماكان بالإمكان تحقيقه لو لم يتم امتلاك تلك الموجودات، إلا أن الإعتراف بهذه الموجودات لايجب أن يتعدى إجمالى القيمة القابلة للإسترداد من هذه الموجودات والموجودات المرتبطة بها، على سبيل المثال قد يحتاج مصنع لمواد كيميائية إلى وضع عمليات جديدة معينة لمناولة المواد من أجل التقيد بمتطلبات بيئية فى إنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، وعليه يتم الإعتراف بالإضافة للمصنع كأصل فى حدود القيمة القابلة للإسترداد لأنه بدون ذلك لا تستطيع المشأة إنتاج وبيع تلك المواد الكيميائية .

معييار المحاسبة الدولي (AIS37) المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة:

يشير هذا المعيار إلى أن الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة والقائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية للمنشأة هى فقط التى يتم الإعتراف بها كمخصصات، ومن أمثلة هذه الالتزامات (العقوبات، تكاليف التنظيف للتلف البيئى غير القانونى) اللتان قد تؤدىان إلى تدفق خارج الموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وفى نفس السياق تعترف المنشأة بمخصص لتكاليف إغلاق منشأة نفطية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذى تجبر فيه المنشأة على إصلاح التلف الذى حدث، فضلاً عن ذلك الضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد تجبر المنشأة على القيام بالإنفاق للعمل بطريقة معينة فى المستقبل مثال (تركيب فلاتر دخان فى نوع معين من المصانع) .

ونتيجة لذلك فإن على المنشأة الأخذ بالاعتبار الالتزام المستقبلي الذى قد ينشأ بعد تاريخ الميزانية، وعليه يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف وإزالة الأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الذى تقوم به المنشأة وتنص الفقرة (١٤) من هذا المعيار على وجوب الإعتراف بمخصص فى الحالات التالية :

- ١- يكون على المنشأة إلتزام حالى (قانونى أو بناء) نتيجة لحدث سابق.
- ٢- من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الإلتزام.

¹) Anderson , Nick , In brief (2019) , " IFRS Standards and Climate – related disclosures IASB , https " // bit . ly / vol.3 , issu 1.

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

٣- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الإلتزام.

٤- إذا لم يتم تلبية هذه الشروط يجب عدم الإعتراف بمخصص.

ويمكن عرض المعايير المحاسبية المرتبطة بالقضايا البيئية والاجتماعية فى المنشآت من

خلال الجدول التالى رقم (٤-١) :

جدول رقم (٤-١) العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية

المعيار	العنوان	المحتوى المتعلق بالقضايا البيئية
IAS(1)	عرض القوائم المالية	يصف هذا المعيار تمثيل وعرض القوائم المالية للكيان وأدائه المالى وتدفعاته المالية والتي لها بالغ الأهمية للعديد من المستخدمين فى بناء قراراتهم الاقتصادية وبشكل خاص أكد هذا المعيار بشأن الأنشطة البيئية على ضرورة التزام الشركات بمايلى: ١- الإعتراف بأى تكاليف أو نفقات بيئية تحملتها الشركة. ٢- الإفصاح عن أى معلومات تتعلق بالأصول أو الإلتزامات البيئية، كما يوصى الشركات بالإفصاح عن أى معلومات إضافية تتعلق بالبعد البيئى للشركات لتعطى صورة واضحة لإصحاب المصالح تجاة القضايا البيئية. ٣- تشجع الشركات عمل مثل هذه التقارير البيئية لأنها مفيدة فى تشكيل وعى وأراء المستخدمين الخارجيين.
IAS(2)	المخزون	تناول هذا المعيار الصناعات شديدة التلوث، والتي تعترف بأن نفاياتها تعامل كأصل من الأصول ويكون لها قيمة تخريدية، كما يسمح هذا المعيار بالإعتراف بتلك النفايات كمخزون إذا تحملت الشركة تكاليف إضافية لتحويل هذه النفايات إلى منتجات نهائية، ومن ثم تؤثر على الحسابات الختامية.
IAS(8)	السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء	لايتضمن هذا المعيار اتجاهات مباشرة بخصوص القضايا البيئية، ولكن يوجد بض التوصيات الضمنية التى يجب الإفصاح عنها فى التقارير المالية عندما تغير الشركات تقديرات المخصصات البيئية، أو عندما تقوم الشركة بتصحيح أخطاء جوهرية فى إحتساب التكاليف أو الإلتزامات البيئية.
IAS(16) Et IAS(38)	التثبيتات الملموسة وغير الملموسة	ينبغى تقديم المزيد من المعلومات حول طرق المحاسبة والتقييم فى الملاحظات الملحقة، مع العلم أن الأثار المالية لتغير المناخ والمخاطر الناشئة الأخرى قد تشمل إنخفاض قيمة الأصول بما فى ذلك فرق الشراء، والتغيرات فى القيمة العادلة للأصول، التأثيرات على حساب الأهلاك بسبب إنخفاض الطلب من الزبائن، أو إرتفاع التكاليف بسبب اللوائح الجديدة (زيادة تكلفة الإمتثال).

المعيار	العنوان	المحتوى المتعلق بالقضايا البيئية
IAS(36)	إنخفاض قيمة الأصول	يمكن المبالغة في القيمة الدفترية للأصول مثل الممتلكات والالات والمعدات والأصول المعترف بها فيما يتعلق بالموارد المعدنية والأصول غير الملموسة و فرق الشراء إذا لم تأخذ حسابات الإنخفاض في القيمة في الحسبان تأثير المخاطر المتعلقة بالمناخ، وقد يكون تعرض المنشأة للمخاطر المتعلقة بالمناخ مؤشراً على أن أحد الأصول أو مجموعة من الأصول قد تعرضت للتلف، إن هذا التعرض قد يؤثر أيضاً على التدفقات النقدية الواردة والصادرة المقدرة في المستقبل المستخدمة في حسابات المبالغ القابلة للإسترداد، ويتطلب المعيار المحاسبى ٣٦ الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية التي إستندت إليها توقعات التدفقات النقدية ونهج الإدارة في تحديد القيمة المخصصة لهذة الإفتراضات، على وجه الخصوص فيما يتعلق بالشهرة أو الأصول غير الملموسة غير محددة العمر، وإذا أثرت المخاطر المتعلقة بالمناخ بشكل كبير على المبلغ القابل للإسترداد ستكون مناسبة لمستخدمى القوائم المالية، مثل المعلومات حول الأصول طويلة العمر والأصول المعترف بها فيما يتعلق بالموارد المعدنية ستكون ذات صلة خاصة بالمستخدمين، وفي الصناعات الإستخراجية قد يبحث المستثمرون عن تفسيرات حول ما إذا كانت المنشأة قد أخذت بعين الإعتبار تأثير المخاطر المتعلقة بالمناخ في تحديد ما إذا كان ينبغي الإستمرار في الإستكشاف.
IAS(37)	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	ينبغي تقديم المزيد من المعلومات حول طرق المحاسبة والتقييم في الملاحظات الملحقة، مع العلم أن الأثار المالية لتغير المناخ والمخاطر الناشئة الأخرى قد تشمل - الزيادات في مخصصات العقود المرهقة بسبب إنخفاض طلب الزبائن أو إرتفاع تكاليف الإنتاج. - الزيادات في المخصصات أو الإلتزامات المحتملة بسبب زيادة مخاطر دفع الغرامات لعدم الإمتثال للوائح البيئية والإجتماعية الجديد. والمعلومات النوعية مطلوبة أيضاً فيما يتعلق بوصف طبيعة الإلتزام وإستحقاقه، يتم تحديد أى شك حول مبلغها أو تاريخ إستحقاقها، بالإضافة إلى ذلك يجب تقديم جدول التغيرات في المخصصات، ومن الضروري توفير معلومات كمية فى الملحق بشأن إختلاف هذة المخصصات، ولاسيما تأثير تغيير المدة أو معدل الخصم، والالتزامات المحتملة التي لم يتم الإعتراف بها لأنها تتطوى على قدر كبير من عدم اليقين بشأن نتائجها قد تظل مع ذلك مهمة لفهم المركز المالى للمنشأة أو الأداء المالى مالم يكن تدفق الموارد المرتبط بها صغيراً، لذلك يجب الإشارة إليها على أنها معلومات خارج الميزانية.

المعيار	العنوان	المحتوى المتعلق بالقضايا البيئية
IFRS (3)	إندماج الأعمال	يمكن أن يشمل فرق الشراء بشكل غير مباشر للعناصر البيئية (الإتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠٠٥)، كإلبيتكرات البيئية أو شهادات بيئية أو مهارات تم إنشائها داخلياً يمكن أن تؤثر على تقييم الشركة.
IFRS (6)	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	يرتبط هذا المعيار بالأنشط الإستخراجية، والتي يعترف بها على نطاق واسع باعتبارها حساسة للبيئة، وينص بأنه على المنشأة أن تثبت أى التزامات بالإزالة وإعادة إلى الحالة الأصلية يتم تحملها خلال فترة معينة كنتيجة لقيامها بإستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها، وذلك وفقاً للمعيار المحاسبى الدولي (٣٧).
IFRS (7)	الأدوات المالية : الإفصاحات	فيما يتعلق بإدارة المخاطر المالية، يجب على المنشأة تحديد أهدافها والتدابير التي تتخذها لإدارة التعرض لها، يمكن أن يمتد هذا الخطر إلى القضايا الإجتماعية والبيئية .
IFRS (8)	القطاعات التشغيلية	حسب الفقرة الأولى من المعيار يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وأثارها المالية والبيئات الإقتصادية التي تعمل فيها، وفي بعض الأحيان يكون لدى المنشآت المتنوعة قطاع تشغيل يرتبط بشكل مباشر بحماية البيئة، مثل (الطاقة المتجددة ، وخدمات إزالة التلوث، التقنيات الخضراء، وإعادة التدوير).
IFRS (13)	قياس القيمة العادلة	يتطلب من المنشآت الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية المستخدمة عند الإعتراف بالأصول بالقيمة العادلة، وقد تتضمن قياسات القيمة العادلة عددا من السيناريوهات المحتملة فعندما تتأثر القيمة العادلة للأصل بالمخاطر المتعلقة بالمناخ بما فى ذلك التأثيرات والتغيرات المحتملة للقوانين واللوائح فيما يتعلق بإدارة هذه المخاطر، قد تحتاج المنشأة إلى الإفصاح عن كيفية تعاملها مع المخاطر المرتبطة بالمناخ فى الحسابات، وستحتاج المنشآت فى القطاعات التي تتأثر بشكل خاص بالمخاطر المتعلقة بالمناخ إلى التفكير فى الإفصاح عن إفتراضاتها فيما يتعلق بهذه المخاطر، حتى لو لم تتمكن من تحديد أى تأثيرات على القوائم المالية.
IFRIC (1)	التغيرات فى الإلتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإلتزامات المشابهة	ينطبق على التغيرات فى قياس أى إلتزامات حالية تتعلق بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزامات مشابهة فعلى سبيل المثال، قد يوجد التزام بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزم مشابهة بنفكيك الآلات أو إصلاح الأضرار البيئية فى الصناعات الإستخراجية أو إزالة المعدات.

المعيار	العنوان	المحتوى المتعلق بالقضايا البيئية
IFRIC(5)	الحقوق فى حصص ناشئة عن صناديق الإزالة وإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي	حسب الفقرة الأولى من هذا التفسير الغرض من صناديق الإزالة وإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي، التي يشار إليها في هذا المعيار على أنها صناديق الإزالة أو الصناديق، وهو أفراد أصول لتمويل بعض أو جميع تكاليف إزالة الآلات مثل محطة طاقة نووية أو معدات معينة مثل (السيارات) أو فى تولى إصلاح بيئتمثل (علاج تلوث المياه أو إعادة أرض منجم إلى حالتها الأصلية)، والتي يشار إليها على أنها " إزالة " .

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على (Anderson,2019,pp.4-6)

وفقاً لما سبق فإن المعيار المحاسبى الدولى الأول والمعايير المحاسبية الأخرى والتفسيرات (IAS/ IFRS) تحتوى على جوانب مفاهيمية وتقنية تسمح بتحديد وعرض العناصر البيئية، ومع ذلك وبشكل عام لاتقدم المعايير تفاصيل دقيقة فيما يتعلق بتنفيذ هذه العناصر و لاتعالج حصريا القضايا البيئية فى التقارير السنوية للمنشآت وكيفية معالجتها محاسبياً والإفصاح عنها، وبالتالي سيشكل ذلك مشكلة عند القيام بالإفصاح المحاسبى البيئى مما يؤدي إلى صعوبة عملية المقارنة بين القوائم المالية، وإتخاذ القرارات الرشيدة.

١٢/١/٤ المعيار المصري رقم (١) والمعيار الدولي (IAS1) : (١)

إن المعيار رقم (١) يرسم الإطار العام ويوضح مسئولية عرض البيانات المالية ويقدم الإرشادات حول شكلها وهيكلتها، ويمكن عرض مقارنة بين المعيار المصري رقم (١) عرض القوائم المالية، والمعيار الدولي (IAS1) على النحو التالي :

جدول رقم (٤-٢) مقارنة بين المعيار المصري رقم (١) والمعيار الدولي (IAS1) :

وجه المقارنة	المعيار الدولي (IAS1)	المعيار المصري رقم (١)
هدف المعيار	بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى وللوصول إلى ذلك يحدد المعيار الإعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية.	يهدف إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للمنشأة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى، ويحدد هذا المعيار المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إرشادات توضيحية لهيكلها، والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة .
نطاق المعيار	أ. بموجب المعايير المحاسبية يتم تطبيقه على البيانات المالية المتعلقة بجميع الأغراض وكيفية عرضها . ب. تلبية جميع إحتياجات المستخدمين من خلال توفير هذه البيانات المعلقة بالأغراض العامة لعدم إمكانية طلبهم لتقارير خاصة. ج. يتم تطبيق هذا المعيار على جميع الشركات بما فيها شركات التأمين والبنوك	يطبق هذا المعيار على كل القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة والمعروضة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أ. على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ب. تحديد معايير المحاسبة الأخرى متطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخرى. ج. لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتويات القوائم المالية الدورية المختصرة والمعدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) " التقارير المالية الدورية".

(١) حسويه ، كريم منصور على، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٨.

المعيار المصرى رقم (١)	المعيار الدولى (IAS1)	وجه المقارنة
<p>تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضاً هيكلياً ذات طابع مالى لمركزها المالى وما أنجزته من معاملات، وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالى ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التى تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية فى إتخاذ القرار، كما تساعد أيضاً فى إظهار نتائج إستخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.</p> <p>٣- مساعدة مستخدمي القوائم المالية فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت وإحتمالية توليد التدفقات النقدية، ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطى بيانات عن الأتى</p> <p>أ. الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية. ب. الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر. ج. التغيرات فى حقوق الملكية. د. التدفقات النقدية.</p> <p>وتساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية- مستخدمي القوائم المالية فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت وإحتمالية توليد هذه التدفقات النقدية.</p>	<p>تهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى :</p> <p>١- توفير معلومات عن المركز المالى ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التى تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية فى إتخاذ القرار .</p> <p>٢- إظهار نتائج إستخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.</p> <p>٣- مساعدة مستخدمي القوائم المالية فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت وإحتمالية توليد التدفقات النقدية، ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطى بيانات عن الأتى</p> <p>أ. الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية. ب. الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر. ج. التغيرات فى حقوق الملكية. د. التدفقات النقدية.</p>	<p>الغرض من القوائم المالية</p>
<p>تتضمن القوائم المتكاملة المكونات التالية :</p> <p>١- قائمة المركز المالى. ٢- قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الأخر. ٣- قائمة التغيرات فى حقوق الملكية. ٤- قائمة التدفقات النقدية .</p> <p>الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضاحية أخرى.</p> <p>تقوم إدارة المنشأة بإعداد تقرير منفصل تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالى والمركز المالى للمنشأة وظروف أهم</p>	<p>تتضمن القوائم المتكاملة المكونات التالية :</p> <p>١- قائمة المركز المالى. ٢- قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الأخر. ٣- قائمة التغيرات فى حقوق الملكية. ٤- قائمة التدفقات النقدية . ٥- الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضاحية أخرى.</p> <p>بالإضافة إلى قيام إدارة المنشأة بإعداد مجموعة من التقارير المنفصلة بهدف عرض مجموعة من المعلومات الإضافية</p>	<p>مكونات القوائم المالية</p>

المعيار المصرى رقم (١)	المعيار الدولى (IAS1)	وجه المقارنة
<p>حالات عدم التأكد التى تواجهها على أن يتضمن هذا التقرير ماورد بقانون الشركات ولائحة التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك وقد يتضمن هذا التقرير مايلى :</p> <p>أ. العناصر الأساسية التى تحدد الأداء المالى، والتى تتضمن التغيرات فى البيئة المحيطة بالمنشأة ومدى قدرة المنشأة على مواجهة تلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة المنشأة فى الإستثمارات المتاحة لديها بإضافة إلى سياسة توزيع الأرباح.</p> <p>ب. مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الإلتزامات إلى حقوق الملكية التى تسعى المنشأة لتحقيقها.</p> <p>ج. موارد الشركة التى لم يتم الإعتراف بها فى الميزانية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.</p> <p>د. تقوم كثير من المنشآت بعرض معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التى تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة، وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمى القوائم.</p> <p>هـ. ولا تسرى معايير المحاسبة المصرية على التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعروضة خارج نطاق القوائم المالية.</p>	<p>التي تكون هامة لمستخدمى القوائم المالية تتمثل فى:</p> <p>١- إعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالى والمركز المالى للمنشأة وظروف أهم حالات عدم التأكد التى تواجهها، على أن يتضمن هذا التقرير كحد أدنى ماورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك، وقد يتضمن هذا التقرير مايلى :</p> <p>أ. العناصر الأساسية التى تحدد الأداء المالى، والتى تتضمن التغيرات فى البيئة المحيطة بالمنشأة فى الإستثمارات المتاحة بالإضافة إلى سياسة توزيع الأرباح.</p> <p>ب. مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الإلتزامات إلى حقوق الملكية التى تسعى المنشأة لتحقيقها.</p> <p>ج. موارد الشركة التى لم يتم الإعتراف بها فى الميزانية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.</p> <p>١- عرض معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة بالنسبة للصناعات التى تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة، وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمى القوائم.</p> <p>كما يلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية لا تسرى على التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعروضة خارج نطاق القوائم المالية.</p>	

المعيار المصرى رقم (١)	المعيار الدولى (IAS1)	وجه المقارنة
التعريفات والمصطلحات الواردة فى المعيار الدولى (IAS1) والمعيار المصرى رقم (١)		
هى القوائم المعدة لمقابلة إحتياجات المستخدم الذى لا يكون فى وضع يسمح له بطلب تقارير تعد خصيصاً للوفاء بمتطلباته الخاصة، وتتضمن القوائم المالية ذات الأغراض العامة تلك القوائم التى تقدم ضمن تقارير ذات صفة العموم مثل التقرير السنوى أو نشرة الإكتتاب.	هى القوائم المعدة لمقابلة إحتياجات المستخدمين الذين ليسوا فى وضع يسمح لهم بطلب تقارير تعد خصيصاً للوفاء بإحتياجاتهم الخاصة، وتتضمن القوائم المالية ذات الأغراض العامة تلك القوائم التى تقدم ضمن تقارير ذات صفة العموم مثل التقرير السنوى أو نشرة الإكتتاب.	القوائم المالية ذات الأغراض العامة
يعتبر المطلوب صعب التطبيق عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد القيام بكل الجهود المعقولة لتطبيقه.	يعتبر المطلوب صعب التطبيق عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد القيام بكل الجهود المعقولة لتطبيقه.	تعذر التطبيق من الناحية العملية
يعتبر التحريف أو الإسقاط هاماً فى حالة ما إذا كان هذا التحريف أو الحذف - منفرداً أو مجتمعاً - يؤثر على متخذ القرار الذى يعتمد على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وحجم ومدى الحكم الشخصى فى الحالات المثلية، ويعتبر طبيعة أو حجم البند أو كلاهما معاً من العوامل التى تحدد الأهمية النسبية لتحديد مدى تأثير متخذ القرار بالتحريف أو الإسقاط وبالتالي تحديد الأهمية النسبية يتطلب الأمر معرفة خصائص المستخدمين للقوائم المالية، وكذا تحديد مدى الإعتماد على القوائم المالية فى إتخاذ القرار، وينص إطار إعداد وعرض القوائم المالية فى الفقرة (٢٥) على " من المفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى مقبول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر مقبول من العناية ".	يعتبر التحريف أو الحذف هاماً فى حالة ما إذا كان هذا التحريف أو الحذف - منفرداً أو مجتمعاً - يؤثر على متخذ القرار الذى يعتمد على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وحجم ومدى الحكم الشخصى فى الحالات المثلية، ويعتبر طبيعة أو حجم البند أو كلاهما معاً هو العامل المحدد للأهمية النسبية لتحديد مدى تأثير متخذ القرار بالتحريف أو الحذف وبالتالي تحديد أهمية النسبية يتطلب الأمر معرفة خصائص المستخدمين للقوائم المالية، وكذا تحديد مدى الإعتماد على القوائم المالية فى إتخاذ القرار، وينص إطار إعداد وعرض القوائم المالية على إنه " من المفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى مقبول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر مقبول من العناية ".	التحريف أو الحذف الهام نسبياً

١٣/١/٤ أثر تطبيق المعايير المحاسبية على إعداد التقارير المالية : (١)

لتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية آثار إيجابية تعود بالنفع على كلاً من (الشركات والمستثمرين) ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالي :

أولاً : أثر تطبيق المعايير المحاسبية بالنسبة للشركات

- ١- زيادة جودة القوائم المالية، وبالتالي تخفيض عدم تماثل المعلومات من خلال قابلية المعلومات للقرارة بين شركات متماثلة محلياً ودولياً، ومن خلال الموضوعية في القياس والإفصاح، مما يؤدي إلى جذب الإستثمار.
- ٢- تخفيض تكلفة الحصول على رأس المال المملوك والمقترض، وبالتالي إمكانية زيادة حجم أعمال الشركة وأرتفاع أدائها، ومن ثم زيادة أرباح الشركة.
- ٣- زيادة كفاءة إدارة الشركات في إدارة المشروعات، وخاصة إذا كان هناك حوافز للأداء تتمثل في منح أسهم مجانية للمديرين.
- ٤- زيادة القدرة التفسيرية للمؤشرات المالية الهامة مثل العائد على الأصول، والعائد على المبيعات، والعائد على حقوق الملكية للتغيرات التي تحدث في أداء الشركات .
- ٥- إمكانية الدخول في عمليات استحواذ واندماج من قبل شركات دولية، وم ثم أنتقال الشركة إلى مستوى أعمال وتطبيق أساليب علمية حديثة في الإنتاجية الإدارة وغيرها.
- ٦- تقليل البدائل المحاسبية وتخفيض مستوى الاستحقاقات، والإلتزامات الخاصة بالشركة والإفصاح عن القيمة الحقيقية والعادلة للأصول، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الوكالة.

ثانياً : أثر تطبيق المعايير المحاسبية بالنسبة للمستثمرين

يمكن إيضاح الفوائد التي تعود على المستثمرين الحاليين والمرقبين عند إلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية عند إعداد تقاريرها المالية على النحو التالي:

- ١- زيادة ملائمة معلومات القوائم المالية المنشورة لاحتياجات مستخدمي هذه القوائم مما يساعد على اتخاذ قرارات استثمارية صائبة، وكذلك تخفيض درجة المخاطر المرتبطة بهذه القرارات.
- ٢- زيادة الثقة في التقارير المالية من خلال الإعتماد على القياس والإفصاح على معايير واضحة ومقبولة، وقابلية القوائم المالية للفهم والتي تمثل مصدر هام من مصادر المستثمرين وأصحاب المصالح للحصول على المعلومات.

(١) أحمد، محمد عزام، (٢٠٢٠)، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على منفعة المعلومات المحاسبية بسوق الأوراق المالية المصرية "، مصر، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، جامعة جنوب الوادي، مجلد ٢١، عدد ٣، ص ص ٥٨٠ - ٦٢٨.

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

- ٣- زيادة دقة التنبؤات التي يتم إعدادها بواسطة الإدارة، وبالتالي زيادة دقة تنبؤات المحللين الماليين، مما يساهم في تحسين القرارات الإستثمارية وتمييز الشركات الناجحة.
- ٤- تخفيض عدم تماثل المعلومات، مع زيادة مستوى الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية المنشورة، ومن ثم إنخفاض تكاليف الحصول على المعلومات من مصادر خاصة .
- ٥- تقليل إمكانية إدارة الأرباح بواسطة الإدارة، والإنشاء من إعداد التقارير المالية فى وقت أسرع .

١٤/١/٤ الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية فى ضوء المعايير المحاسبية: (١)

يتضمن معيار الحاسبة الدولي رقم (١) مجموعة من الإعتبارات التى يجب الإلتزام بها عند عرض القوائم المالية، تتمثل فيما يلى :

- ١- سلامة وعدالة العرض والالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٢- الاستمرارية .
- ٣- أساس الاستحقاق المحاسبي .
- ٤- الثبات فى العرض.
- ٥- دورية إعداد القوائم المالية.

أولاً : سلامة وعدالة العرض والالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يجب أن تعبر القوائم المالية بوضوح عن المركز المالى والتدفقات النقدية للمنشأة، وفى كل الأحوال يتحقق العرض السليم عندما يتم الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية محل التطبيق، ويتطلب العرض السليم أن تقوم المنشأة بما يلى:

- ١- عرض المعلومات بما فى ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة وموثوق فيها وسهلة الفهم ويمكن إستخدامها لأغراض المقارنات.
- ٢- عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة بمعايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة أو أحداث معينة على المركز المالى للمنشأة وأدائها المالى.
- ٣- لايعتبر الإفصاح فى حد ذاته بمثابة تصحيح لمعالجات محاسبية خاطئة أو غير مناسبة فى القوائم المالية

٤- عندما ترى الإدارة فى بعض الحالات النادرة أن الإلتزام بمطلب ورد فى معيار من معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي إلى عرض مضلل، وأن عدم الإلتزام بهذا المطلب هو

(١) حسوبه ، كريم منصور على، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٤ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

أمر ضرورى لتحقيق العرض السليم، يمكن للمنشأة أن تخرج عن هذا المطلب، إذا كان الإطار المنظم للقوائم المالية يتطلب ولايمنع هذا الخروج، ولكن يجب عليها الإفصاح عما يلى :

أ. أن الإدارة ترى أن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالى وموقف الأداء المالى وكذلك التدفقات النقدية.

ب. أن القوائم المالية معدة طبقاً للمعايير بإستثناء ما تم الخروج عنه من أجل تحقيق العرض السليم.

ج. بيان المعيار أو التفسير الذى تم الخروج عنه وكذا طبيعة الخروج والمعالجة الواجبة طبقاً للمعيار، والسبب فى كون تطبيق هذا المعيار مضللاً فى مثل هذه الظروف، الأمر الذى يتعارض مع الهدف من القوائم المالية، كما يجب الإفصاح عن المعالجة التى تم تطبيقها.

ثانياً الإستمرارية :

يراعى عند إعداد القوائم المالية، أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرارية، ويجب أيضاً إعداد القوائم المالية على أساس إستمرار المنشأة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل أو أنه لايدل أمامها سوى أن تفعل ذلك وإذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار بوجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تلقى بضلال من الشكوك عى قدرة المنشأة على الأستمرار فإنه يجب عليها مايلى : (١)

١- الإفصاح عن مظاهر عدم التأكد، وعند عدم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الإستمرارية.

٢- الإفصاح عن الأساس الذى تم إستخدامه فى إعداد القوائم المالية وكذا السبب الذى من أجله تم إعتبار المنشأة غير مستمرة.

وعند تقييم مدى ملائمة الافتراض المحاسبى الخاص بالإستمرارية، تأخذ الإدارة فى الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور والذى يمثل فترة لاتقل عن اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

ثالثاً : أساس الإستحقاق

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بإستخدام أساس الإستحقاق المحاسبى فيما عدا معلومات التدفقات النقدية، حيث يتم إعدادها طبقاً للأساس النقدى.

(١) حسويه ، كريم منصور على، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٧.

رابعاً : الثبات فى العرض

يجب تطبيق إفتراض الثبات عند العرض وتبويب البنود فى القوائم المالية من فترة مالية لإلى الفترة التى تليه مالم يحدث مايلى :

١- يحدث تغير ماموس فى طبيعة عمليات المنشأة .

٢- إتضح من دراسة عرض القوائم المالية أن تغيير أسلوب العرض والتبويب سوف يسفر عن عرض أكثر ملائمة للأحداث والمعاملات وذلك بالنظر إلى شروط إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة فى معيار المحاسبة الدولى رقم (٨).

خامساً : دورية إعداد القوائم المالية

يجب على المنشأة تقديم القوائم المالية المتكاملة " بما فى ذلك المعلومات المقارنة " مرة على الأقل سنوياً، فعندما تقوم المنشأة بتغيير نهاية فترة لإعداد التقارير الخاصة بها وعرض البيانات المالية لفترة أطول أو أقل من سنة، يجب على المنشأة الإفصاح عن مايلى:

١- الفترة التى تغطيها البيانات المالية.

٢- سبب إستخدام فترة أطول أو أقل.

المبحث الثاني

الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل

لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية

وسوف تتناول الباحثة في هذا المبحث : الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، وذلك من خلال النقاط التالية :

أولاً : أبعاد الإطار المقترح

ثانياً : الهيكل العام للإطار المقترح

المبحث الثانى

الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل

لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية

فى ظل قيام العديد من أجهزة الدولة المعنية بالأنشطة البيئية والاجتماعية للمؤسسات، وتوجه منظمات حماية البيئة نحو حث الشركات الصناعية بوجه عام والملوثة للبيئة بوجه خاص على ضرورة الحفاظ على البيئة، وعدم إستنزاف مواردها الطبيعية، وقيام اللجان المهنية والمنظمات المحاسبية المختصة ببذل المزيد من الجهد فى وضع القواعد وإصدار المعايير المحاسبية التى تتناول فى داخلها القياس والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية للشركات، والتى تساهم فى دقة القياس وسلامة وكفاية الإفصاح عن الأنشطة البيئية وتوفير معلومات ملائمة لتقييم الأثر البيئى لتلك الشركات، وإتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.⁽¹⁾

ووفقاً لما جاء بالدراسة الميدانية محل الدراسة وكذلك الدراسة النظرية تناولت الباحثة فى هذا المبحث القيام بوضع إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية لمحاولة الربط بين المعايير المحاسبية ومشكلة القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية للوحدات الاقتصادية، واستبيان مدى إلزام المؤسسات والمنظمات على تبني المعايير المحاسبية، لمواجهة التأثيرات البيئية المحتمل حدوثها فى ظل زيادة معدلات المخاطر البيئية، وأثر ذلك على كفاءة التقارير المالية من خلال القياس والإفصاح المحاسبى عن معلومات الأنشطة البيئية للمنشآت سواء كان ذلك فى القوائم والتقارير المالية أو فى تقارير بيئية مستقلة، ويتم عرض الإطار المقترح من خلال الارتكاز على المحاور التالية :

أولاً : أبعاد الإطار المقترح

ثانياً : الهيكل العام للإطار المقترح

¹) Enache, L.,& Hussainey, K.,(2020)," The Substitutive Relation Between Voluntary Disclosure and Corporate Governance in their effects on firm performance " , Review of Quantitative Finance and Accounting , vol.54, issu.2, p p. 413-445.

١/٢/٤ : أبعاد الإطار المقترح

المعلومات البيئية.

١- التقارير المالية .

٢- المعايير المحاسبية.

١/١/٢/٤ المعلومات البيئية

هى تلك المعلومات التى تساعد على تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية وأثرها وتقييم المركز المالى للشركة وتتمثل فى الأصول البيئية المقتناة لإزالة التلوث، الالتزامات البيئية الفعلية والمحتملة، المصروفات والتكاليف البيئية الفعلية، الرسوم والتعويضات المقررة عن التلوث البيئى، الحوافز الاستثمارية والضريبية المقررة نتيجة الالتزام البيئى، ولتحقيق الفائدة المطلوبة من المعلومات المنشورة لابد من توافر المعلومات البيئية وخصائصها المفيدة التى يمكن أن يعتمد عليها المستثمرين فى اتخاذ القرارات، حيث أن توافر المعلومات المالية المتعلقة بالنفقات والتكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية للمنشأة، ومدى توافقها مع المتطلبات والتشريعات البيئية، يؤدى الى زيادة ثقة المستثمرين بالمنشأة، ووفقاً لما سبق يمكن أن نتطرق بشئ من التفصيل إلى المعلومات البيئية من خلال توضيح مايلى :^(١)

١- الأصول (الموجودات) البيئية.

٢- الالتزامات (المطلوبات) البيئية.

٣- التكاليف البيئية.

٤- المنافع (العوائد البيئية).

١-الأصول (الموجودات) البيئية :^(٢)

تُعرف الأصول أو الموجودات فى المحاسبة التقليدية بإسم الأصول الثابتة والمتداولة ولكن هذا يختلف فيما يتعلق بالبيئية والمجتمع، حيث أن الأصول (الموجودات) عُرفت بإسم الأصول البيئية والاجتماعية فهى من صنع الإنسان، فضلاً عن أنواع أخرى من الأصول غير

^(١) يس ، شيماء سعيد محمد ، (٢٠١٢) ، " تأثير الإفصاح عن الداء البيئى للمنشأة على جودة التقارير المالية وإنعكاسه ،على قرارات المستثمرين - دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر ، ص ٩٨ .

^(٢) شنن ، على عباس على ، (٢٠١٧) ، " إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة فى بيئة الأعمال المصرية المعاصرة - دراسة تطبيقية " ، مصر ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة عين شمس، مجلد ٢١ ، عدد ٤ ، ص ص ٢٥٠ - ٣١٦ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

الملموسة كشهرة المحل، وعليه فإنه يمكن التمييز بين كلا النوعين من الأصول على النحو التالي :

أ - الأصول (الموجودات) الطبيعية :

وهي واحدة من أنواع الموجودات البيئية والتي تتمثل في المخزون الطبيعي للمنظمات، القطاعات، الدولة، وهي إما أن تكون موجودات متجددة كالأرض مثلاً أو غير متجددة " ناضبة " كالبترول، وتتميز هذه الموجودات بأهمية كبيرة لأنها تمثل سلعة مستقبلية وبالتالي يجب إخضاعها للإستهلاك شأنها شأن الموجودات الثابتة الأخرى من أجل حمايتها.

ب - الأصول (الموجودات) البيئية :

وتمثل الموجودات التي تمتلكها المنشأة كنتيجة لما تقوم به من حماية بيئية وتنظيمية طبقاً لأنشطتها البيئية الاختيارية، وفي حقيقة الأمر أن مثل هذه الموجودات تمثل جزء من الموجودات التي يقوم الإنسان بإيجادها كما في أجهزة ومعدات حماية البيئية وهذه الموجودات إما أن تكون موجودات ثابتة أو متداولة .

٢- الإلتزامات (المطلوبات) البيئية:

هي تضحية اقتصادية مستقبلية تزيد من التزامات المنظمة مقابل الحصول على الموجودات وخدمات مستقبلية كنتيجة لأحداث أو عمليات ماضية، ويعبارة أخرى هي عبارة عن الإلتزامات مالية مقابل نفقات أو تجهيز خدمة أو سلعة في المستقبل، بالرغم من صعوبة تقسيم المطلوبات البيئية إلا أنه يمكن تحديد الأنواع الآتية :

أ - الإلتزامات إتفاقية : (١)

بعد تشريع العديد من القوانين والتعليمات التي ألزمت المنظمات من الإلتزام بالأداء البيئي، وجدت المنظمات نفسها في مواجهة تكاليف مستقبلية متفق عليها، وهذه التكاليف تتراوح ما بين نفقات متوسطة لمواجهة المتطلبات الإدارية مثل " حفظ السجلات، إعداد التقارير، التدريب، ونفقات أخرى جوهرية " مثل نفقات معالجة الأراضي من التصحر أو معالجة المياه والهواء.

ب - الإلتزامات علاجية :

وتتكون من الإلتزامات التخلص من الآثار التي يخلفها التلوث، والتي تشكل خطورة على حياة الإنسان والبيئة، وعادة ماتكون هذه النفقات كبيرة، حيث أنها تتضمن عمليات الحفر والتنقيب ومعالجة الأراضي والمياه وتصل إلى حد الوفاء بمتطلبات الجهات الحكومية، وتتضمن أيضاً نفقات تجهيز ومعالجة مياه الشرب والدراسات الفنية.

(١) شنن ، على عباس على ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٨١.

ج- التزامات تعويضية :

تلزم الوانين العامة المنظمات بدفع تعويضات مقابل المخاطر التي يتعرض لها الأفراد وممتلكاتهم وأعمالهم نتيجة استخدام تلك المنظمات لمواد سامة أو ملوثات بيئية أخرى، ومثل هذه الالتزامات يمكن أن تحدث حتى وإن كانت المنظمات تعمل وفقاً للمعايير البيئية الواجبة التطبيق، وتختلف فئات الإلتزامات التعويضية وفقاً لنوع وطبيعة الضرر، فهناك الأضرار الشخصية مثل تعرض الشخص للموت أو الجروح أو الألم، وهناك التلف في الممتلكات مثل تعرض قيم الممتلكات للانخفاض أو فقدان .

د- أضرار الموارد الطبيعية :

وتمثل نوع حديث نسبياً من أنواع المطلوبات البيئية، مثل قانون المياه النقية، وقانون المطلوبات والتعويضات، وقانون التلوث النفطي، وتلعب هذه الأضرار الدور الكبر في إيجاد المطلوبات البيئية، حيث تتراوح هذه الأضرار من بسيطة إلى معقدة.

٣- التكاليف البيئية : (١)

تُعرف التكاليف البيئية بأنها التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناتج عن الأنشطة الاقتصادية، فهي تقوم بتحديد وقياس تكاليف الأنشطة واللوازم البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف محاولة تخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة، وهناك من يميز التكاليف البيئية التي يتحملها المشروع، والتي يتحملها المجتمع ويعرفهما كما يلي " فالتعريف الخاص بالمشروع هو قيمة ما يتحمله المشروع من أضرار مادية وبشرية أثناء عمليات الإنتاج " أما التعريف الخاص بالمجتمع هو " قيمة ما يتحمله المجتمع من أعباء تصيب ثروات وممتلكات الأطراف الأخرى يكون المشروع قد تسبب فيها .

وتنشأ التكاليف البيئية عند قيام المنشآت بمزاولة نشاطها مما ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة، ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل المنشأة تكاليف يمكن تصنيفها على أنها تكاليف بيئية ومن هذه التكاليف ما يلي :

أ- تكاليف منع التلوث :

وهي تكاليف الأنشطة التي تم تنفيذها لمنع حدوث نفايات أو فاقد يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية عكسية، ومن هذه الأنشطة ما يلي :

١- إجراء البحوث البيئية .

٢- تصميم المنتجات التي لا يترتب عليها حدوث نفايات أو مخلفات ضارة.

(١) سالماني ، على خلف ، (٢٠١٤) ، " إستعمال بطاقة القياس المتوازن للأداء لدعم التنمية المستدامة " ، المؤتمر العربي السنوي بعنوان واقع المحاسبة بين التحديات والطموح ، جامعة الدول العربية.

- ٣- تقييم وإختيار موردى المواد الخام .
- ٤- إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم إستخدام مواد خام سامة أو ضارة.
- ٥- تقييم وإختيار معدات رقابة وحماية البيئة من التلوث
- ٦- تدريب العمال على التعامل مع النفايات والفاقد.
- ٧- دراسة إحلال مواد غير ضارة بالبيئة بدلاً من المواد الضارة.

ب- تكاليف إكتشاف التلوث البيئى : (١)

وهى تكلفة الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والأنشطة الأخرى داخل المؤسسة تتطابق مع المعايير البيئية الملائمة، مما يتطلب قياس ومتابعة المصادر المحتمل إحداثها للأضرار البيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يلى :

- ١- متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المصنع وخارجه.
- ٢- فحص المنتجات والعمليات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية.
- ٣- إجراء إختبارات على محتوى النفايات للتأكد من إلتزام الموردين بالمواصفات والشروط البيئية.
- ٤- تدريب العاملين على التعامل مع المواد الضارة.
- ٥- أنشطة المراجعة البيئية.

ج- تكاليف الفشل فى منع التلوث البيئى :

وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة والتي حدثت بالفعل ن ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى مجموعتين :

١- تكاليف معالجة الفشل الداخلى :

وهى تكاليف الأنشطة التى تنفذ لإزالة وإدارة النفايات بمجرد حدوثها وقبل تصريفها فى البيئة ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يلى :

- تشغيل معدات منع وتقليل التلوث .
- معالجة المواد السامة والتخلص منها .
- صيانة معدات التخلص من التلوث .
- إعادة إستخدام الخردة .

(١) سالمان ، على خلف ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٨٤.

٢- تكاليف معالجة الفشل الخارجى :

وهى تكاليف الأنشطة التى يتم القيام بها بعد أن يتم تصريف النفايات والفاقد فى البيئة ومن أمثلتها ما يلى :

- تكاليف تنظيف البيئة الملوثة .
- تكاليف إستخدام المواد والطاقة بشكل غير كفاء .
- تكاليف التعويضات المدفوعة للمتضررين من تلوث البيئة.
- المبيعات المفقودة بسبب الشهرة البيئية السلبية للمؤسسة.
- تكاليف العمالة المفقودة بسبب الملوثات.
- تكاليف الأدوية وعلاج الأمراض وعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث.
- تكاليف تدمير النظام البيئى نتيجة التخلص من النفايات الصلبة فى البيئة.

٣- المنافع (العوائد البيئية) .

ينتج عن قيام المؤسسات الصناعية بالأنشطة البيئية المختلفة العديد من المنافع والعوائد البيئية، سواء على مستوى المؤسسة نفسها أو على مستوى المجتمع المحيط بها، ويمكن تعريف المنافع أو العوائد البيئية بأنها كل ما يمكن أن تحققه المؤسسات الصناعية من فوائد أو عوائد أو مكاسب مباشرة أو غير مباشرة نتيجة قيامها بمجموعة من الأنشطة البيئية المختلفة فى الوقت الحالى لتجنب الإلتزامات المستقبلية، بالإضافة إلى زيادة قيمة تلك المؤسسات فى الأجل الطويل نتيجة اكتسابها شهرة بيئية باعتبارها من المؤسسات الصديقة للبيئة، ويمكن تبويب المنافع (العوائد) البيئية إلى نوعين وهما :^(١)

أ- المنافع (العوائد) البيئية المباشرة :^(٢)

وهى التى يمكن أن تتحقق بشكل مباشر نتيجة قيام المؤسسات الصناعية بالعديد من الأنشطة البيئية، مع الأخذ فى الإعتبار بأن التخفيض فى تكلفة هذه الأنشطة يعتبر عائداً مباشراً لها ومن أمثلة المنافع (العوائد) البيئية ما يلى :

^(١) حماد ، طارق عبد العال ، (٢٠٠٩) ، " دراسة الجدوى البيئية للمشروعات " ، محاضرات غير منشورة ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس .

^(٢) درويش ، حسين محمد أحمد محمد (٢٠١٠) ، " إطار محاسبى مقترح لتقييم الأداء البيئى فى المنشآت الصناعية من خلال حياة المنتج، رسالة دكتوراة ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، ص ١٠٧ .

١- الإيرادات الناتجة عن إعادة تدوير المخلفات الصلبة واستخدامها في عمليات تصنيع المنتجات الرئيسية للمؤسسة أو إنتاج منتج جديد منها، أو الإيرادات الناتجة عن بيع هذه المخلفات على حالتها للمؤسسات الصناعية الأخرى والتي تقوم بإعادة تدويرها واستخدامها كمدخلات في عملياتها الإنتاجية.

٢- تخفيض تكاليف برامج رقابة وحماية البيئة من التلوث، عن طريق إعادة تشغيل بعض عناصر التلوث.

٣- معالجة المخلفات السائلة الناتجة عن الأنشطة الصناعية المختلفة وإعادة استخدامها بعد التخلص من عناصر التلوث الموجودة بها، ومن أمثلة ذلك مياة الصرف الصناعي التي يمكن تنقيتها من الشوائب والمرسبات وإعادة تشغيلها في عمليات التصنيع.

ب- المنافع (العوائد) البيئية غير المباشرة : (١)

يقصد بالمنافع البيئية غير المباشرة بأنها تلك التي يمكن أن تحققها المؤسسات الصناعية بشكل غير مباشر نتيجة قيامها بالأنشطة البيئية في الوقت الحالي لتجنب الإلتزامات المستقبلية، ومن أمثلة هذه المنافع (العوائد) مايلي :

١- تجنب عقوبات وغرامات مخالفة الإشتراطات البيئية مثل الغرامات المالية ودفع تعويضات للمتضررين وتكاليف إزالة التلوث وآثاره، ومصاريف الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المؤسسات الصناعية الملوثة للبيئة وخسائر الإغلاق الجزئي أو الكلي للمؤسسة الصناعية.

٢- تجنب نفقات الرعاية الصحية للعاملين بالمؤسسة، وتعويضات الوفاة المبكرة بسبب الأمراض الناتجة عن التلوث، وتكاليف التأمين ضد المخاطر البيئية، وتكاليف تعيين وتدريب عمال جدد بسبب إرتفاع معدلات دوران المالة، وخسائر تعطل العمل بسبب كثرة حالات الغياب.

٣- الحصول على التسهيلات الإئتمانية بشروط ميسرة وبتكلفة أقل، حيث تقوم بعض جهات التمويل، وخاصة في الدول المتقدمة بمنح قروض للمؤسسات الملتزمة بيئياً بسعر فائدة أقل من سعر الإقراض السائد في السوق، بالإضافة إلى منح التسهيلات الإئتمانية بشروط ميسرة ولأجل طوييلة، مما يؤدي إلى إنخفاض تكلفة مصادر التمويل الخارجي.

٤- الاستفادة من الامتيازات الضريبية التي قد تمنح للمؤسسات الصناعية غير الملوثة للبيئة مثل الإعفاءات الضريبية والحوافز، أو تجنب العبء الضريبي في حالة فرض ضرائب على المؤسسات الملوثة للبيئة.

(١) درويش ، حسين محمد أحمد محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٨ .

٥- زيادة قيمة المؤسسات الصناعية التي تقوم بإنتاج وبيع منتجات صديقة للبيئة، لاسيما في الأجل الطويل نتيجة إكتساب تلك المؤسسة لشهرة بيئية تضمن لها تحقيق أرباح تفوق تلك التي تحققها المؤسسات غير الصديقة للبيئة.

٢/١/٢/٤ التقارير المالية

تُعد القوائم والتقارير المالية الوسيلة الرئيسية التي تُستخدم في توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية، حيث تمثل هذه القوائم الناتج النهائي للعملية المحاسبية، والتي تهدف إلى توفير معلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم والتقارير المالية في إتخاذ القرارات، لذلك يجب تحديد مكونات القوائم المالية ومحتويات كل قائمة من القوائم المالية، وصياغة مجموعة من الإعتبارات التي يجب الإلتزام بها عند عرض القوائم المالية، بهدف ضمان العرض السليم والعاقل لها، ومن ثم تحقيق الهدف منها وهو القدرة على توفير المعلومات الملائمة والتي يحتاج إليها مستخدمي القوائم المالية بهدف مساعدتهم في إتخاذ القرارات الرشيدة. (١)

وترى الباحثة :

أن القوائم والتقارير المالية وفقاً لما سبق هي وسيلة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وتعكس الجوانب المالية وغير المالية للمنشأة خلال فترة معينة، كما تحتوي إلى المعلومات التي تعتبر الناتج النهائي للنظام المحاسبي، وهي أداة لتقييم أداء المنشأة خلال فترة معينة، فالتقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها، ولكنها وسيلة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، وقد يصعب الفصل بين القوائم والتقارير المالية، حيث أن كليهما منتج نهائي من منتجات المحاسبة ووسيلة توصيل المعلومات للمستخدمين منها.

الغرض من إعداد القوائم و التقارير المالية: (٢)

تهدف القوائم والتقارير المالية ذات الأغراض العامة إلى مايلي:

- ١- توفير معلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرارات.
- ٢- إظهار نتائج إستخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.
- ٣- مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت وإحتمالية توليد هذه التدفقات النقدية.

(١) السيد ، زكريا عبده ، (٢٠١٣) " أثر القدرة المالية لدى أعضاء لجان المراجعة على جودة التقارير المالية " ، القاهرة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد ١٦ ، العدد ٤ ، ص ٢٤٧ .

(٢) حسويه ، كريم منصور على ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٩ .

أنواع القوائم و التقارير المالية : (١)

تنقسم القوائم والتقارير المالية إلى النوعين التاليين :

١-تقارير مالية أساسية .

٢-تقارير مالية بيئية منفصلة.

أولاً : التقارير المالية الأساسية وتشمل مايلي

أ. قائمة المركز المالي.

ب. قائمة الدخل .

ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

د. قائمة التدفقات النقدية .

هـ. الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضاحية

أخرى.

أ - قائمة المركز المالي :

تُعد قائمة المركز المالي (الميزانية) إحدى القوائم المهمة التي ينتجها النظام المحاسبى حيث أنها توضح الوضع الفعلى للشركة، حيث توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات فى أصول الشركة، كما توضح التزامات الشركة نحو دائئنها وحق الملاك على صافى أصول الشركة، حيث يتمثل المركز المالي للشركة فى ما لها من أصول وما عليها من خصوم والتزامات تجاة الآخرين، وذلك فى اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهية وتتميز قائمة المركز المالي بما يلى :

١-تبين ما للشركة من حقوق وما عليها من التزامات فهى تبين الضوع المالي للشركة.

٢-مقارنة حقوق ملكية الشركة والتزاماتها لتقييم القدرة الإئتمانية للوحدة الإقتصادية ويتم ذلك من خلال نسب التغطية.

٣-القدرة على القيام بالتحليل المالي للبيانات من خلال عمليات متعددة.

٤-تمكن الشركة من التعرف على مدى إعتماها على التمويل الذاتى.

٥-معرفة قدرة الشركة على سداد إلتزاماتها المستحقة من خلال نسبة السيولة.

٦-التعرف على إتجاه نمو الشركة لتقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها.

٧-بيان مدى إلتزام الشركة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية .

(١) كرجى ، محمد باقر ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٣ .

ب- قائمة الدخل ^(١)

تُظهر قائمة الدخل تفاصيل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر خلال فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة مالية واحدة، فإذا كان مجموع الإيرادات أكبر من مجموع المصروفات تكون نتيجة عمليات الشركة خلال الفترة صافي ربح، أما إذا كان مجموع المصروفات أكبر فتكون صافي خسارة، لذا يجب على الوحدة الإقتصادية أن تقوم بعرض تحليل للمصروفات من خلال هذه القائمة أو في إيضاحاتها، وعليه فإن قائمة الدخل يمكن إعتبارها أداة لتحقيق مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة سهلة وواضحة ومن مميزات قائمة الدخل ما يلي :

- ١- توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعد في عملية التنبؤ ودرجة عدم التأكد للتدفقات النقدية في المستقبل.
 - ٢- تساعد المستثمرين في معرفة القسمة الإقتصادية للشركة في المستقبل كأساس من الأسس التي يركز عليها المستثمرون في إتخاذ قراراتهم.
 - ٣- تساعد في التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، وكذلك إستفادة المستثمرين من المقارنة للأداء بالسنوات السابقة.
 - ٤- تساعد في معرفة مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
 - ٥- التعرف على نشاطات الوحدة الإقتصادية والمصروفات التي قامت بإنفاقها.
 - ٦- تساعد في إحتساب بعض النسب المالية المستخدمة للتحليل المالي مثل نسب الربحية.
- ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

يتطلب المعيار الأول من معايير المحاسبة الدولية (IAS1) أن تقوم الوحدة الإقتصادية بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تبين هذه القائمة المبالغ والتغيرات في حقوق المالكين من عمليات رأس المال مع الوحدة الإقتصادية وتُعتبر من القوائم المهمة، حيث أنها توفر المعلومات التي لا توفرها كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والمعلومات التي توفرها خاصة بالتغيرات التي تحدث على العناصر المكونه للمركز المالي خلال الفترة المحاسبية وتتمثل في " الموجودات، المطلوبات، حقوق الملكية " وتتميز قائمة التغيرات في حقوق الملكية بما يلي :

- ١- التعرف على التغيرات لحقوق الملكية التي تحدث خلال الفترة.
- ٢- معرفة البنود المتعلقة بالمكاسب والخسائر المعترف ها في حقوق الملكية .
- ٣- التعرف على التغيرات في رأس المال المدفوع .
- ٤- التعرف على التغيرات في الأرباح المحتجزة .

^(١) كرجي ، محمد باقر ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٢.

د- قائمة التدفقات النقدية .^(١)

تُعتبر قائمة التدفقات النقدية من القوائم الرئيسية والتي يجب على كافة الوحدات الاقتصادية إعداد هذه القائمة، والتي الزمها مجلس معايير المحاسبة المريكى (FASB) لما لها من أهمية فى مساعدة المستثمرين والمقرضين فى عمليات التنبؤ والتقييم، والغرض الرئيسى من هذه القائمة هو توفير المعلومات الملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة لمساعدة المستثمرين والمقرضين وغيرهم فى تحليل التدفقات النقدية، فضلاً عن تطرق المعيار رقم ٧ (IAS7) لهذه القائمة بشكل كامل وما يخص التغيرات النقدية للوحدة الاقتصادية، ومن مميزات قائمة التدفقات النقدية مايلى :

- ١- توضح مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد التزاماتها المستحقة.
 - ٢- التعرف على المركز النقدى للوحدة الاقتصادية.
 - ٣- التعرف على قدرة الوحدة الاقتصادية على توفير التدفقات النقدية فى المستقبل.
 - ٤- إيجاد الفرق بين صافى التدفقات التشغيلية وصافى الدخل.
 - ٥- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.
 - ٦- التعرف على درجات عدم التأكد لهذه التدفقات.
 - ٧- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
 - ٨- مقارنة مراكز النقدية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة والوحدة ذاتها.
 - ٩- توضيح سياسة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالموجودات غير المتداولة وإستبدالها.
 - ١٠- بيان سياسات الوحدة الاقتصادية النقدية التى تتعلق بأسهم الخزينة والقروض.
- هـ- الإيضاحات المتممة منضممة ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضاحية أخرى.^(٢)

يجب أن تتضمن الإيضاحات معلومات إضافية للمعلومات المعروضة فى قائمة المركز المالى، حيث يتم تقديم الإيضاحات للبيانات المالية للوحدة الاقتصادية عن معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحدد التى تم إختبارها وتطبيقها للمعاملات الأحداث الهامة، حيث يجب تقديم إيضاحات البيانات المالية بأسلوب منظم كما يجب الربط المرجعى لكل بند فى صلب قائمة المركز المالى والدخل والتدفق النقدى مع أية معلومات ذات صلة فى الإيضاحات

^(١) كرجى ، محمد باقر ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٤ .

^(٢) كرجى ، محمد باقر ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٤ .

ثانياً : التقارير المالية البيئية المنفصلة وتتمثل فيما يلي^(١)

١- تقرير منفصل عن القوائم المالية يستعرض الصورة العامة للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة وظروف أهم حالات عدم التأكد التي تواجهها، على أن يتضمن هذا التقرير كحد أدنى ماورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الخرى المنظمة لذلك، وقد يتضمن هذا التقرير مايلي:

أ. العناصر الأساسية التي تحدد الأداء المالي، والتي تتضمن التغيرات في البيئة المحيطة بالمنشأة ومدى قدرة المنشأة على مواجهة تلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة المنشأة في الإستثمارات المتاحة لديها بالإضافة إلى سياسة توزيع الأرباح.

ب. مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الإلتزامات إلى حقوق الملكية التي تسعى المنشأة لتحقيقها.

ج. موارد الشركة التي لم يتم الإعتراف بها في الميزانية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

٢- عرض معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التي تُعد فيها العوامل البيئية مؤثرة، وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم.

ويمكن أن يضم هيكل التقرير البيئي المستقل مجموعة من الفقرات التي تغطي المحاور

الآتية: ^(٢)

أ. **معلومات بيئية عامة** : وتتعلق بالتعريف بالمؤسسة ونبذة تاريخية عنها مثل " نوع قطاع النشاط، طبيعة الأثار البيئية للنشاط الصناعي خلال دورة حياة المنتج، اية معلومات بيئية عامة أخرى ذات الصلة ".

ب. **التقرير عن الإدارة البيئية** : ويضم " السياسة البيئية، الغايات والأهداف البيئية، البرامج البيئية، نظام الإدارة البيئية، التأمين البيئي ".

ج. **معلومات عن السياسات المحاسبية البيئية** : وتشتمل على " التعاريف والمصطلحات مبادئ قياس الأداء البيئي المادى أو الفيزيائى، القواعد القانونية لقياس الأداء البيئي ".

د. **بيانات بيئية مالية عن الأداء** : منها " التكاليف والمنافع البيئية، الإستثمارات البيئية، الإلتزامات البيئية، تقدير المخاطر ".

هـ. **معلومات عن الأداء البيئي الفيزيائى** : وتضم " المدخلات، المخرجات، المخاطر والحوادث، والإجراءات الوقائية والعلاجية ".

^(١) حسوبه ، كريم منصور على، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٠

^(٢) عبد الصمد ، نجوى ، والهام يحيوى ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٤.

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

و. معلومات عن الأداء البيئي القانوني : وتشمل " التشريعات ذات الصلة بالبيئة، التغييرات فى التشريعات ومدى تبنيها من قبل المؤسسة، وضعية التوافق القانوني البيئي وحالات عدم التوافق القانوني والإجراءات التصحيحية والوقائية ".
ز. معلومات عن التحقق البيئي وملاحظات أخرى.

٣/١/٢/٤ المعايير المحاسبية^(١)

يمثل المعيار المحاسبى بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبية معينة، حيث يتعلق عادة بعنصر محدد من القوائم المحاسبية للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويموجه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة فى هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالى لتلك المؤسسة وتتمثل هذه المعايير فى إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)، والمعايير المحاسبية هى عبارة عن قواعد كمحددات يستند إليها المهنيون، وهى وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المحاسبية المقبولة قبولاً عام، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف فى التعبير أو الممارسة فى الظروف

المتشابهة وتُعمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفنى ولتحديد طبيعة وعمق المسئولية المهنية حيث لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة .

إستراتيجية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية : (٢)

إقتُرحت دراسة " هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية " مجموعة من الخطوات والأليات لمساعدة الدول فى البدء أو الإسراع بتبنى وتنفيذ خطط التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وتتمثل هذه الأليات فيما يلى :

١- لا بد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تبني تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية .

٢- تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذه الفروق وإستبدال البدائل والحلول المختلفة فى المعايير الوطنية بمثيلاتها فى المعايير الدولية، إذا كانت الظروف تسمح بذلك.

٣- تقوم الدولة بإصدار معياراً وطنياً متوافقاً مع كل معيار دولي .

٤- يقتصر التطبيق للمعايير الدولية أو الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات.

^(١) يوسف ، جمال على محمد ، (٢٠١٦) ، " تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على كفاءة أسواق المال : دراسة تطبيقية على سوق رأس المال المصرى " ، مصر ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢٠ ، عدد ٢ ، ص ص ١٠٢٥ - ١٠٧٦ .

^(٢) محمد ، منى كامل ، (٢٠١٣) ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٤٩ .

- ٥- أن تقترن عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق معها بالتدريب الفعال على مستوى المهنة، ومُعدى القوائم المالية وأن تُدرج معايير المحاسبة الدولية في المقررات الدراسية الجامعة.
- ٦- أن تحدد الخطة تاريخاً محدداً لإنجاز أهدافها.

وترى الباحثة :

أن التوافق بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تقليل التباين والإختلاف بينهما والذي يرجع إلى إعتبارات إقتصادية أو تشريعية تخص بعض الدول عند تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية، وبما يحقق التوحد في الإطار الفكري والمضمون وممارسات التطبيق، حيث أن التوافق يعنى تبنى وتطبيق معايير المحاسبة الدولية كإطار فكري ومضمون بلغة وطنية مفهومة، تضمن معالجة سلبية عملية الترجمة الحرفية للمعايير الدولية ومن ثم تحقيق مضمونها وأهدافها مما ينعكس إيجابياً على ممارسات تطبيقها، وتحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تمثل محتوى التقارير المالية وزيادة جودتها.

تفعيل الإلزام بتطبيق المعايير المحاسبية :

تشير نتائج بعض الدراسات إلى أن ضعف الإلزام القانوني بتطبيق المعايير المحاسبية يؤدي إلى ضعف الإلتزام بالتطبيق الكامل لمتطلبات المعايير المحاسبية، حيث أن الإلزام غير المحكم يمكن أن يؤدي إلى التزام محدود بالمعايير ومن ثم يحد من فاعليتها، فإنخفاض الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية في الشركات المصرية يرجع إلى عدة عوامل من أهمها ضعف الإلزام القانوني، ولقد تناولت العديد من الدراسات تأثير تطبيق المعايير المحاسبية على جودة التقارير المالية سواء كان هذا التطبيق بطريقة إختيارية أو الإلزامية، ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالي : (١)

أولاً : التطبيق الإختياري للمعايير المحاسبية

لم يتم تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة إلزامية على نطاق واسع حتى عام ٢٠٠٥ حيث سمحت بعض الدول الأوروبية لعدد قليل من الشركات بتقديم تقارير مالية طوعية بموجب معايير المحاسبة الدولية منذ أوائل التسعينات، حيث قدمت دراسة (Barth et al, 2008) من خلال دراسة الشركات التي تبنت تطبيق المعايير الدولية من عام ١٩٩٨ حتى عام ٢٠٠٥ وتلك الشركات التي تم إلزامها بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بداية من عام ٢٠٠٥ وفي إطار دولة واحدة وهي ألمانيا، وخلص الباحثون إلى أن اعتماد معايير التقارير المالية

(١) يوسف ، جمال على محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٤٥ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

الدولية لا يؤدي بالضرورة إلى تحسين جودة التقارير، ولكن يمكن أن يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعة من التغييرات على نظام إعداد التقارير المالية .

ثانياً : التطبيق الإلزامي للمعايير المحاسبية

قدمت دراسة (Lantto & Sahlstrom,2009)، التي تمت على ٩١ شركة من الشركات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية أن تطبيق تلك المعايير خاصة ما يتعلق منها بالقيمة العادلة تؤثر بشكل كبير على النسب المالية الرئيسية مقارنة بمبادئ المحاسبة المقبولة قبلاً عاماً، حيث زادت نسب الربحية من ٩ : ١٩%، وفي المقابل قامت دراسة (Barth,et al, 2012) على عينة من الشركات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لإختبار مدى التوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً بالولايات المتحدة، ولقد توصلت نتائج الدراسة إلى زيادة قيمة صافي الدخل والقيمة الدفترية للأسهم بعد التطبيق .

وترى الباحثة :

أن الإلزام القانوني بتطبيق المعايير المحاسبية يؤدي إلى تحسين وتطوير الأنظمة المحاسبية خاصة في الدول النامية ومن تحسين مستوى مهنة المحاسبة ككل، وكذلك تحسين مستوى القياس والإفصاح في التقارير المالية ومن ثم تحسين جودتها .

دور المنظمات المهنية في تحسين ممارسات التطبيق للمعايير المحاسبية.

تؤدي المنظمات المهنية دوراً هاماً في تحسين ممارسات التطبيق للمعايير المحاسبية عند الإلزام بتطبيقها في دول العالم المختلفة، حيث تشارك العديد من المنظمات المهنية الدولية في تطوير مهنة المحاسبة عالمياً، من خلال المشاركة في صياغة مشاريع المعايير الدولية وإصدار المعايير الوطنية المتوافقة معها، وتحسين مستوى الفهم والإيضاح لتفسيرات وإرشادات التطبيق للمعايير الدولية، ومن تلك المنظمات الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)، والمعهد الميركي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)، ومن ثم يمكن القول أن زيادة فعالية دور المنظمات المهنية في تحسين ممارسات التطبيق للمعايير المحاسبية والمعايير الدولية خاصة في الدول النامية والناشئة إقتصادياً يتم من خلال الآليات التالية :^(١)

١- إصدار المعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية بلغه واضحة ومفهومة، وتحسين مستوى الفهم والإيضاح للإرشادات والتفسيرات المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية والصادرة من (IASB - IFRIC)، مع أمثلة إيضاحية تتناول ممارسات التطبيق.

^(١) سرور ، عاصم محمد أحمد ، (٢٠١٥) ، " إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IFRS - AIS فضوء خصائص المعلومات المحاسبية : دراسة تحليلية " ، مصر ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ١٩ ، عدد ٢ ، ص ص ٢٢٢ - ٢٧٥ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

٢- عقد البرامج التدريبية التي تتناول كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وإلزام ممارسي المهنة بحضورها كشرط للترخيص لهم بمزاولة المهنة، وذلك بهدف تحسين جودة الأداء المهني لهم مع عقد برامج للتعليم المهني المستمر ووجوب الإلتزام بحضورها أيضاً لإستمراية الترخيص بمزاولة المهنة في ضوء قواعد وإجراءات وشروط محددة.

٣- إجراء البحوث وعقد الندوات لممارسي المهنة والأكاديميون والمهتمين، وذلك لنتناول مشكلات تطبيق المعايير الدولية، بهدف الوصول إلى حلول عملية موحدة ومتفق عليها.

٤- وضع شروط ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتعديلها بما يتناسب مع تطورات المهنة عالمياً.

٥- الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، بهدف التأكد من الإلتزام بالإطار العام لمتطلبات تطبيق المعايير الدولية وسلوكيات وأخلاق المهنة.

٦- الرقابة النوعية على مكاتب المراجعة بهدف تحقيق درجة مقبولة من التأكد، بالإلتزام تلك المكاتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات مهنية ذات جودة للعملاء.

دور الهيئة العامة للرقابة المالية : (١)

إهتمت البورصة المصرية بالاتجاهات العالمية الحديثة في مؤشرات أسواق المال والتي بدأت في التركيز على معايير التنمية المستدامة، حيث قام معهد المديرين المصري بالتعاون مع البورصة المصرية ومؤسسة ستاندرد أند بورز بإعداد مؤشر للبيئة والحكومة والمسئولية الاجتماعية بمصر (S&P / EGX ESG Index) بمصر وهو " المؤشر المصري لمسئولية الشركات "، وفيه يتم تصنيف أعلى (٣٠) شركة مقيدة بالبورصة وفقاً لمسئوليتها الاجتماعية على أساس مات فصح عنه من معلومات في مجالات البيئة والحكومة والمسئولية الاجتماعية، ويتم تحويل نتائج ترتيب الشركات إلى مؤشر متحرك من خلال ربط هذا الترتيب بالقيمة السوقية للسهم ومعدلات التداول.

المعايير المحاسبية المصرية ذات الصلة بالشأن البيئي وعلاقتها ب التقارير المالية : (٢)

١- المعيار المصري رقم (١) إعداد وعرض القوائم المالية.

٢- المعيار المصري رقم (٢) المخزون .

^١ (شحاته ، شحاتة السيد ، (٢٠١٤) ، " أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية على قرارى الإستثمار ومنح الإئتمان - دراسة ميدانية وتجريبية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، المجلد ٢ ، العدد ١ .

^٢ (سيد ، سيد عبد الفتاح ، (٢٠٢١) ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٣٥ .

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

- ٣- المعيار المصري رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء.
 - ٤- المعيار المصري رقم (٧) الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.
 - ٥- المعيار المصري رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة.
 - ٦- المعيار المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل.
 - ٧- المعيار المصري رقم (٢٨) المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة.
 - ٨- المعيار المصري رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول.
 - ٩- المعيار المصري رقم (٣٥) الزراعة.
 - ١٠- المعيار رقم (٣٦) التتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.
- ولقد وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة لصندوق النقد الدولي (عام ٢٠١٢) معايير الأداء الثمانية المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية معاً، وهذه المعايير تعتبر شرطاً أساسياً للموافقة على التمويل بأى قرض وهذه المعايير تتمثل فيما يلى:
- ١- معيار رقم (١) تقييم المخاطر والثار البيئية والاجتماعية وإدارتها.
 - ٢- معيار رقم (٢) العمل وأوضاع العمل.
 - ٣- معيار رقم (٣) كفاءة الموارد ومنع التلوث.
 - ٤- معيار رقم (٤) صحة المجتمعات المحلية وسلامتها وأمنها.
 - ٥- معيار رقم (٥) الإستحواز على الأراضى وإعادة التوطين القسرى.
 - ٦- معيار رقم (٦) حفظ التنوع الحيوى والإدارة المستدامة للموارد الطبيعية الحية.
 - ٧- معيار رقم (٧) الشعوب الأصلية.
 - ٨- معيار رقم (٨) التراث الثقافى.
- وهذه المعايير تم اشتراطها من قبل البنك الدولي قبل الموافقة على إعطاء القرض لمصر عام ٢٠١٦.

الأمور المتعلقة بالبيئة وأثرها على القوائم المالية : (١)

هناك بعض الأمور المتعلقة بالبيئة تؤثر على القوائم المالية كما يلى :

- ١- مبادرة منع أو علاج الضرر على البيئة أو الحفاظ على الموارد المتجددة وغير المتجددة وقد تكون مقررة عن طريق القوانين أو اللوائح البيئية أو عقود قد تكون طوعية.

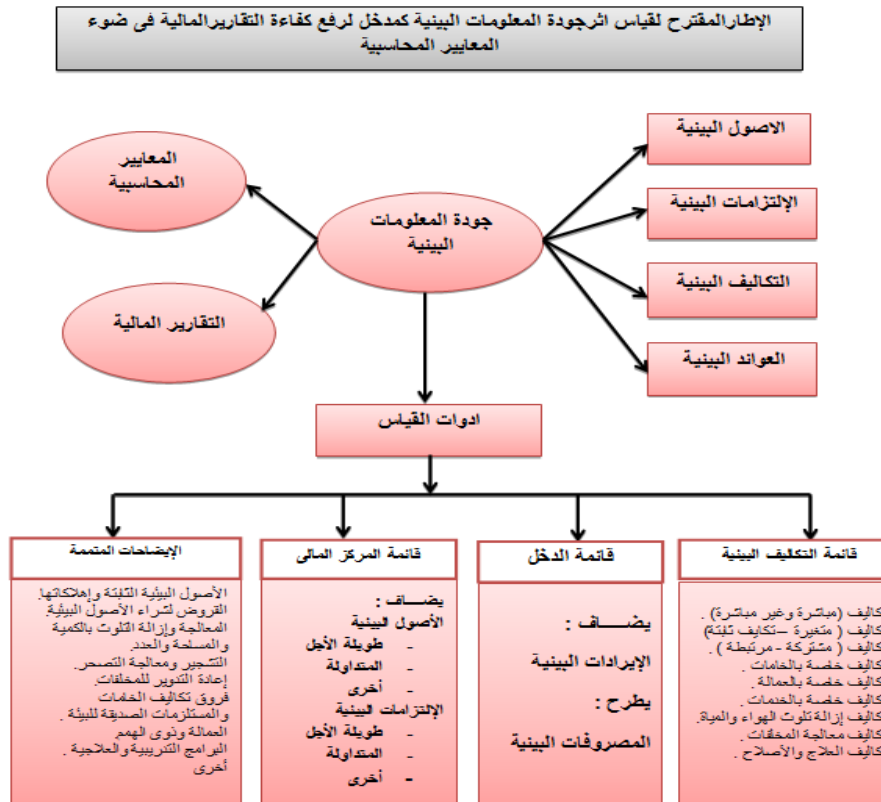
(١) سيد ، سيد عبد الفتاح ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٣٨.

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

- ٢- النتائج المترتبة على خرق القوانين والنظمة البيئية وعدم الإلتزام بها.
- ٣- النتائج المترتبة على الضرر البيئي الذي يحدث للأخرين أو الكوارث الطبيعية.
- ٤- النتائج المترتبة على المسؤولية غير المباشرة التي يفرضها القانون (الأضرار الناجمة عن الملاك السابقين).

٢/٢/٤ الهيكل العام للإطار المقترح

يتمثل دور الإطار المقترح في محاولة الربط بين المعايير المحاسبية وكيفية القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية للوحدات الإقتصادية، وأثر ذلك على كفاءة التقارير المالية من خلال القياس والإفصاح المحاسبى عن معلومات الأنشطة البيئية للمنشآت سواء كان ذلك في القوائم والتقارير المالية أو في تقارير بيئية مستقلة .
ويوضح الشكل التالى (٤-٣) الهيكل العام للإطار المقترح .



الشكل التالى (٤-٣) الهيكل العام للإطار المقترح

المصدر : إعداد الباحثة

وترى الباحثة أن الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية يمكن إيضاحه من خلال المحاور التالية:

١/٢/٢/٤ المحور الأول : القياس المحاسبي للمعلومات البيئية

١- القياس المحاسبي للأصول البيئية.

- يتم تقييم الأصول البيئية كل على حده على أساس التكلفة التاريخية مخصوماً منها مخصص الإهلاك والقيمة التخريدية .
- ويتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة إستبداله بأصول أخرى مماثلة بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه ولايُعترف بالأرباح نتيجة عملية الإستبدال .
- ويتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة إستبداله بأصول أخرى مماثلة بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه ويعترف بالخسائر نتيجة عملية الاستبدال.
- إذا تم الإستبدال بأصول أخرى غير مماثلة تسجل في دفاتر الشركة بالقيمة العادلة أو القيمة السوقية للأصل المستبدل وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر .
- في حالة إقتناء أصل بيئيين طريق المنحة يفضل إتباع مدخل حقوق الملكية ويتم تقدير قيمة الأصل حسب القيمة السوقية.

٢- القياس المحاسبي للإلتزامات البيئية .

- يتم قياس الإلتزامات القانونية التي تفرض على المنشأة بناءً على تشريعات وقوانين ملزمة على أنها نفقات رأسمالية، ويتم تقديرها طبقاً لأفضل تقدير أى القيمة التقديرية الأقل .
- يتم قياس الإلتزامات العلاجية والتي تمثل إلتزامات التخلص من أثار التلوث الناتجة عن عمليات الشركة تُعالج على أنها نفقات رأسمالية، وتُقدر طبقاً لأفضل تقدير أى القيمة التقديرية الأقل.
- يتم قياس الإلتزامات التعويضية والتي تتمثل في التعويضات التي تتحملها المنشأة نتيجة الملوثات التي تسببها المنشأة للبيئة المحيطة وتُعالج على أنها نفقات إيرادية، ويتم حساب قيمتها حسب التعويض المفروض على المنشأة .

٣- القياس المحاسبي للتكاليف البيئية .

- يتم حساب التكاليف التي تم إنفاقها كأجور عمال تعمل في مجال البيئية.
- يتم حساب تكلفة المواد البيئية المنصرفة حسب طريقة التكلفة المرجحة .

- يتم حساب المستلزمات الخدمية التي أستخدمت لحماية البيئة .
- يتم حساب إهلاكات الأصول البيئية حسب العمر الإنتاجي .
- يتم حساب تكلفة عملية الرقابة على تلوث الهواء من أجور ومواد ومصروفات من خلال تبويب نظام التكاليف بالشركة لبيان التكاليف التشغيلية والتكاليف البيئية .
- يتم حساب تكلفة معالجة المخلفات السائلة من أجور ومواد ومصروفات من خلال تبويب نظام التكاليف بالشركة لبيان التكاليف التشغيلية والتكاليف البيئية.

٤- القياس المحاسبي للعوائد البيئية .

إذا كان من السهل قياس المنافع (العوائد) المباشرة للأنشطة البيئية للمؤسسات الصناعية، فقد يكون هناك صعوبات في قياس بعض المنافع غير المباشرة، مثل صعوبة التحديد الدقيق للإيرادات الناتجة عن إعادة تشغيل بعض عناصر التلوث البيئي نظراً لتعدد هذه العناصر وقياس تكلفتها بدقة، وطول الفترة الزمنية بين تاريخ واقعة حدوث التكلفة البيئية وبين تاريخ العائد المحقق من هذه التكلفة، حيث تتحقق بعض المنافع على المدى الطويل نتيجة إكتساب الشهرة البيئية، وكذلك تعدد البرامج والأنشطة البيئية وبالتالي تعدد أهدافها التي يصعب قياسها كمياً في كثير من الأحيان وبالرغم من هذه الصعوبات إلا أنه يمكن قياس المنافع أو العوائد البيئية من خلال استخدام أساليب القياس التالية:

أ. أسلوب القياس المباشر للمنافع (العوائد) البيئية :

- يتم قياس المنافع أو العوائد البيئية طبقاً لهذا السلوب عن طريق قياس الإيرادات التي تحققت بالفعل نتيجة قيام المؤسسة الصناعية بالأنشطة البيئية المختلفة ومن أمثلتها :
- الإيرادات الناتجة عن بيع المخلفات الصلبة على حالتها للمؤسسات الأخرى لإعادة تدويرها واستخدامها كمدخلات في عملياتها الإنتاجية.
 - الإيرادات الناتجة عن زيادة المبيعات في الأسواق المحلية والخارجية نتيجة توافر شروط الجودة البيئية.
 - زيادة أرباح المؤسسة نتيجة منحها إعفاءات ضريبية إذا كانت مصنفة كمؤسسة صديقة للبيئة وفقاً لمعايير يمكن تحديدها بالقانون الضريبي.

ب. أسلوب التكاليف التي يمكن تجنبها :

طبقاً لهذا الأسلوب يتم قياس المنافع (العوائد) البيئية التي يمكن أن تحققها المؤسسة الصناعية على أساس التكلفة التي يمكن تجنبها مستقبلاً، ويتحقق ذلك عند قيام المؤسسة بأنشطة بيئية تهدف إلى إزالة أو تخفيض المصادر المحتملة للأضرار البيئية والتي يطلق عليها أنشطة المنع أو الحماية .

ج. أسلوب تخفيض تكاليف البرامج البيئية :

يستخدم هذا الأسلوب فى تحديد المنافع البيئية الناتجة عن تخفيض تكاليف برامج الرقابة على عناصر تلوث البيئية، وذلك بقيمة إيرادات بيع العناصر المعاد تشغيلها أو بقيمة العناصر المعاد استخدامها فى عمليات التشغيل . ويتم تطبيق هذا الأسلوب على النحو التالى :

١- تحديد التكلفة الإجمالية (الرأسمالية والجارية) لكل برنامج من برامج رقابة عناصر التلوث " تلوث الهواء والمياه، المخلفات أو النفايات الصلبة " .

٢- حصر كميات عناصر تلوث البيئية، ويشمل مايلى:

- حصر كميات تلوث الهواء : ويتم قياسها باستخدام أجهزة قياس نسبة تلوث الهواء .

- حصر كميات تلوث المياه : من خلال إجراء الفحوص الكيميائية والفيزيائية والحيوية لعينات المياه قبل وبعد إنجاز العمليات الصناعية بهدف التعرف على درجة ونوعية تلوث المياه ومستويات المعالجة المطلوبة.

- حصر كميات المخلفات أو النفايات الصلبة، ويتم ذلك عن طريق تحليل كميات مخرجات المصنع منها وفصل كميات النفايات فى مجموعة مستقلة وتحديد أوزانها وأنواعها، والتي قد تكون فى صورة مخلفات عضوية أو ورقية أو بلاستيكية أو معدنية أو خشبية أو غيرها.

٣- تحديد عناصر التلوث التى يمكن إعادة استخدامها بعد معالجتها وتنقيتها من الشوائب، أو التى يتم إعادة تشغيلها وإنتاج منج جديد منها، أو التى يتم بيعها على حالتها للمؤسسات الصناعية الأخرى لاستخدامها كمدخلات فى عملياتها الصناعية، مثل بعض المخلفات الصلبة.

٤- تحديد الإيرادات الناتجة عن إعادة تشغيل بعض عناصر التلوث أو الناتجة عن بيع بعضها الأخر، وتخفيض إجمالى تكلفة برامج رقابة هذه العناصر بقيمتها

٢/٢/٢/٤ المحور الثاني : أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاء

التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية

يؤدى القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية إلى تحسين وتطوير المسئولية البيئية للوحدات الإقتصادية، وذلك من خلال تحقيق النتائج التالية وفقاً لترتيبها كما وردت فى الدراسة الميدانية .

١- الإهتمام بقياس الأداء البيئى والإفصاح عن المعلومات البيئية يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية.

الفصل الرابع العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

- ٢- تساهم المعلومات البيئية فى تقليل المخاطر البيئية التى تواجه الوحدة الإقتصادية والعمل على إدارة تلك المخاطر لتخفيض تأثيرها.
- ٣- يساهم قياس الأداء البيئى فى إبراز الجهودات البيئية للوحدة ومساهمتها فى خفض نسبة التلوث.
- ٤- الإهتمام بجودة المعلومات البيئية يزيد من مصداقية وعدالة التقارير المالية.
- ٥- اهتمام الوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات بيئية لها مصداقية تساعد فى التخطيط لحماية البيئة وإتخاذ القرارات السليمة وذلك يعتبر دليل على ادراك الوحدة للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية.
- ٦- الإهتمام بمصداقية التقارير المالية يؤدى إلى ملاءمتها لمستخدمي التقارير وإمكانية الإعتماد عليها.
- ٧- يساهم تطبيق المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالى (IFRS) فى توفير آلية تحكم عمل المستثمر وتفرض نوع من السيطرة الإدارية، وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين التى كان من أهم أهدافها القضاء على التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير المحاسبية .
- ٨- تطبيق معيار المحاسبة الدولى رقم (١) يضيف المزيد من الشفافية فى القوائم المالية.
- ٩- تطبيق معايير المحاسبة الدولية تعمل على جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ولزيادة معدل النمو الإقتصادى المحلى.

٣/٢/٢/٤ المحور الثالث : أدوات القياس لجودة المعلومات البيئية

يتم القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية لأنشطة المنشأة من خلال القوائم و التقارير المالية، التى يتم إعدادها لتوفير معلومات عن هذه الأنشطة للمستخدمين عن البيئة الداخلية والخارجية وتتمثل هذه القوائم فيما يلى :

١- قائمة التكاليف البيئية :

تشمل هذه القائمة كافة عناصر التكاليف التى تحملتها المنشأة للمحافظة على البيئة، مع إجراء التحليل والتبويب المناسب لهذه التكلفة إلى مباشرة أوغير مباشرة أو ثابتة أو متغيرة أو تكاليف جارية أو تكاليف رأسمالية أو غيرها من التبويات المختلفة للتكاليف وفقا للغرض منها للإستخدام، وتشمل التكاليف والأعباء البيئية للشركات ويمكن عرضها على النحو التالى :

أ. الأعباء الناتجة عن الأنشطة البيئية للمنشأة .

- ب. أعباء تحسين أساليب التعبئة والتغليف .
- ج. أعباء أنشطة البحث والتطوير
- د. تكاليف التخلص من المنتجات الضارة والنفايات الصلبة .
- هـ. التعويضات اللازمة لإصلاح الضرر البيئي.
- و. تكاليف المعدات المستخدمة لحماية البيئة " أجهزة تنقية الغازات المنبعثة في الهواء، تكاليف التصاريح البيئية لإنشاء المصانع والتكاليف الأخرى لإجراءات بيئية " .
- ز. تكاليف تدريب العاملين .
- ح. الغرامات واجراءات نتيجة عدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.

٢- قائمة الدخل البيئي:

تشمل بعد القياس المحاسبى لصادف الدخل من النشاط العادى للمنشأة كل من المنافع (الإيرادت) والمصروفات الخاصة بالأنشطة البيئية، فى حالة عدم إضافتها على تكلفة المنتج أو الخدمة كأحد عناصر التكاليف مثل " فوائد القروض لشراء الأصول والمستلزمات البيئية " .

٣- قائمة المركز المالى البيئية :

وتتضمن كافة الأصول والالتزامات المترتبة على قيام المنشأة بالأنشطة البيئية على أن يتم تصنيفها إلى أصول طويلة الأجل وأصول متداولة، طبقاً لطبيعتها والغرض منها .

٤- الإيضاحات المتممة :

وتشمل المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية التالية :

أ. معلومات كمية : وتقاس بالمتر والمربع كالمساحات الخضراء التى تتولاها المنشأة بالرعاية والصيانة، أو بالعدد، أو بالمتر المكعب كمعالجة مياة الصرف الصحى والصرف الصناعى، أو بالطن كإعادة تدوير المخلفات.

ب. معلومات وصفية : وصف طرق التخلص من المخلفات الصلبة، والمحافظة على عدم تلوث الهواء والتربة .

ج. معلومات مالية : مثل الأصول الثابتة وإهلاكاتها وأصول المتداولة والالتزامات.

خلاصة الفصل الرابع :

تناول هذا الفصل " العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية " وذلك من خلال مبحثين تم عرضهم على النحو التالي :

المبحث الأول :

تناول " ماهية وأهمية المعايير المحاسبية "، وفيه تناولت الباحثة عرض ماهية المعايير المحاسبية، مفهوم المعايير المحاسبية، التطور التاريخي لنشأة المعايير المحاسبية المصرية، أهمية المعايير المحاسبية، دوافع وأسباب الحاجة إلى تطبيق المعايير المحاسبية ومصادر المعايير المحاسبية، المداخل المختلفة لتطبيق المعايير المحاسبية، العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية، معوقات تطبيق المعايير المحاسبية ووسائل التغلب عليها، ومزايا تطبيق المعايير المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبى مع المعايير الدولية، كما تناولت المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالبيئية، ومقارنة بين المعيار المصرى رقم (١) والمعيار الدولى (IAS1)، أثر تطبيق المعايير المحاسبية على إعداد التقارير المالية، والإعتبرات العامة لعرض القوائم المالية فى ضوء المعايير المحاسبية .

المبحث الثانى :

تناول هذا المبحث " الإطار المقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية "، وفيه قامت الباحثة بعرض الإطار المقترح، من خلال تناول أبعاد الإطار المقترح ، الهيكل العام للإطار المقترح، حيث كان الهدف من هذا الإطار محاولة الربط بين المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية، وقياس أثر ذلك على كفاءة التقارير المالية، وتم ذلك فى ضوء ما جاء بالدراسة الميدانية محل البحث حيث تم التطبيق على الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية نظراً لأنها ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية، وتوافق ذلك مع الدراسة النظرية محل البحث، حيث تناول الإطار المقترح ثلاث محاور تم عرضها على النحو التالى :

المحور الأول : تناول القياس المحاسبى لجودة المعلومات البيئية وفيه تم عرض القياس المحاسبى للأصول البيئية، والإلتزامات البيئية، والتكاليف البيئية، والعوائد البيئية .

المحور الثانى : تناول أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية، من خلال تناول القياس والإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية وذلك بالتوافق مع ما جاء بالدراسة الميدانية.

المحور الثالث : تناول أدوات القياس لجودة المعلومات البيئية، وكان ذلك من خلال القوائم المالية البيئية، وهي " قائمة التكاليف البيئية، قائمة الدخل البيئي، قائمة المركز المالي البيئية والإيضاحات المتممة ".

وترى الباحثة :

أن أخذ الأبعاد والآثار البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية، لا يعود بالنفع على الشركة بصفة عامة وعلى الإدارة بصفة خاصة فقط، وإنما يعود بالنفع على المجتمع وعلى الاقتصاد القومي ككل، حيث يتمثل ذلك في المنافع التي تعود على الاقتصاد القومي بشكل مباشر أو غير مباشر، كما يتمثل في تجنب الخسائر أو الأعباء التي كانت ستصيب البيئة والاقتصاد القومي ككل إذا تجاهلت الإدارة الأبعاد والآثار البيئية عند إتخاذ القرارات، حيث أن توفير المعلومات عن البيئية يساهم في مساعدة متخذ القرار على إدراك حجم المشكلة والمفاضلة بين الالتزام أو عدم الالتزام بالبرامج البيئية، حيث أن وجود نظام معلومات محاسبية متكامل وشامل يستطيع توفير المعلومات المفيدة التي تتجاوز المعلومات المحاسبية التقليدية لتأخذ في الإعتبار المعلومات المحاسبية البيئية، ومن ثم المساعدة في عملية إتخاذ وصناعة القرارات البيئية الرشيدة، وبالتالي يخدم الإدارة في صناعة القرارات الإستراتيجية في ضوء المعايير الإقتصادية والبيئية، إستنادا إلى المعايير المحاسبية .

وتأكيداً لما سبق من الجانب النظري للبحث، يتناول الفصل التالي الجوانب المختلفة للدراسة الميدانية .



الفصل الخامس
الدراسة الميدانية



الفصل الخامس

الدراسة الميدانية

تمهيد :

لكي يتحقق الهدف الرئيسي من الدراسة الميدانية وهو إجراء دراسة لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية، كان من الضروري وضع مجموعة من الفروض وإختبار صحتها من خلال مجموعة من الآليات الإحصائية حيث تشتمل الدراسة الميدانية على " الهدف من إجراء الدراسة الميدانية ومراحل جمع البيانات وتصميم قائمة الإستقصاء وتوزيعها وتحليلها، وصولاً إلى النتائج المستخلصة من الدراسة " ولتحقيق ذلك تعرض الباحثة مايلى :

- هدف الدراسة الميدانية.
 - أداة جمع البيانات.
 - الإختبارات الإحصائية المستخدمة.
 - مجتمع وعينة الدراسة.
 - التحليل الوصفى.
 - إختبارات صحة فروض الدراسة.
 - نتائج الدراسة الميدانية.
 - توصيات الدراسة الميدانية.
- وبناءً على ماسبق تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:
- المبحث الأول: إجراء الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الدراسة.
- المبحث الثانى: مناقشة نتائج مدى صحة فروض الدراسة.

المبحث الأول

إجراء الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الدراسة

١/١/٥ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى تحقيق إختبار فروض الدراسة الخاصة بالبحث وإستطلاع آراء ممارسي المهنة والممثلين في العاملين بالشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية من مسئولى الإدارة العليا، ومتخذى القرارات، مديرى الإدارات، المحاسبين والمراجعين، إدارة البحوث والتطوير حول مدى وضوح العلاقة بين إستخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية وأثر ذلك على رفع كفاءة التقارير المالية، من خلال الإفصاح عنها بالتقارير المالية والتي تخدم أصحاب المصالح ومتخذى القرارات.

٢/١/٥ أداة جمع البيانات:

إعتمدت الباحثة على أسلوب قائمة الإستقصاء فى جمع البيانات اللازمة لإختبار فروض الدراسة، حيث إحتوت قائمة الإستقصاء على البيانات التالية:-

- بيانات أولية : تتعلق بالبيانات الشخصية (المسمى الوظيفى - المؤهل العلمى - سنوات الخبرة).
- بيانات أساسية : وهى البيانات التى تم جمعها عن المشكلة محل الدراسة الميدانية، وتتمثل فى :
 - مجموعة من العبارات تعبر عن جودة المعلومات البيئية.
 - مجموعة من العبارات تقيس أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية.
 - مجموعة من العبارات تقيس أثر تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

وتتم الإجابة على هذه الفقرات وفقاً لمقياس ليكرت التدرجى المكون من خمس نقاط تتراوح بين (١) غيرموافق أبداً، حتى (٥) موافق تماماً، والجدول التالى (١-٥) يوضح ذلك.

جدول (١-٥) مقياس ليكرت الخماسى

الفئة	الإتجاه
١.٧٩-١.٠٠	تميل الإجابات إلى (رافض جداً)
٢.٥٩-١.٨٠	تميل الإجابات إلى (رافض)
٣.٣٩-٢.٦٠	تميل الإجابات إلى (محايد)
٤.١٩-٣.٤٠	تميل الإجابات إلى موافق
٥.٠٠-٤.٢٠	تميل الإجابات إلى موافق جداً

المصدر: لرينسس ليكرت^١

1 Likert, Rensis (1932). "A Technique for the Measurement of Attitudes". Archives of Psychology. 140: 1-55.

٣/١/٥ الاختبارات الإحصائية المستخدمة:

اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's alpha لقياس ثبات وصدق محتوى استبيان الدراسة، حيث يوضح مدى إمكانية الاعتمادية على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، حيث ان معامل الفا يقع بين (٠، ١) وان قيمة الفا تكون مقبولة بين (٠.٧ و ٠.٨).

٤/١/٥ الإختبارات الإحصائية تضمنت :

- التكرار والنسبة لمعرفة خصائص عينة الدراسة.
- المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية لمعرفة اتجاه اراء عينة الدراسة.
- تحليل التباين الاحادي ANOVA لمعرفة الفرق بين اراء عينة الدراسة طبقاً للبيانات الشخصية.
- معامل الارتباط البسيط Simple Correlation coefficient لقياس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة، فاذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من ٠.٠٥ أو تساويها دل ذلك على ضعف العلاقة، واذا كانت القيمة تقع بين (٠.٧٥، ٠.٠٥) دل ذلك على علاقة متوسطة واذا كانت القيمة اكبر من ٠.٠٧٥ او تساويها دل ذلك على قوة العلاقة، وتدل اشارة معامل الارتباط على اتجاه العلاقة بين المتغيرين، اذا كانت الاشارة موجبة دل ذلك على وجود علاقة طردية بين المتغيرين، اما اذا كانت سالبة دل ذلك على علاقة عكسية بين المتغيرين.
- تحليل الانحدار البسيط والانحدار المتعدد لمعرفة اثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة، ومن أهم الأساليب المستخدمة في تحليل الانحدار ما يلي :
 - **معامل التحديد R2:** هو مربع معامل الارتباط المتعدد ويبين نسبة التغيرات في المتغير التابع والتي يقوم بتفسيرها وشرحها المتغير المستقل.
 - **اختبار (F test):** هو أحد أساليب تحليل التباين Analysis of Variance (ANOVA) ويختبر معنوية نموذج الانحدار ككل، ونعتمد في الحكم على مستوى المعنوية المحسوب Sig.، فإذا كان أقل من أو يساوي ٠.٠٥ أمكن قبول معنوية النموذج.
 - **اختبار (T test):** وذلك لاختبار معنوية المعلمات المقدرة (أي ثابت الانحدار، ومعامل الانحدار) ونعتمد في الحكم على مستوى المعنوية المحسوب Sig. فإذا كان أقل من أو يساوي ٠.٠٥ أمكن قبول معنوية المعالم المقدرة.

٥/١/٥ صدق وثبات درجات الأداء :

١- صدق الأداة:

يقصد بالصدق أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال الصدق البنائي: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل بعد من ابعاد الاستبيان بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان .

٢- الثبات:

يقصد بالثبات أن يعطي الاستبيان نفس النتائج لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. في البداية قامت الباحثة بتحديد درجة الثبات والمصدقية للدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (٢-٥) ورقم (٣-٥)

جدول (٢-٥) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان وقيم الصدق الذاتي

معامل الصدق	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	البعد
٠.٩٢٧	٠.٨٥٩	١٠	جودة المعلومات البيئية
٠.٩٤٠	٠.٨٨٤	١٢	اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية
٠.٩٠٦	٠.٨٢٢	٩	تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية
٠.٩٧٠	٠.٩٤١	٢٩	الاجمالي

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الإستقصاء

أظهرت النتائج الموضحة في جدول (٢-٥) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة حيث تراوحت قيمها بين (٠.٨٢٢ ، ٠.٩٤١)، وأن قيمة معامل الصدق تراوحت بين (٠.٩٠٦ ، ٠.٩٧٠) وبذلك يكون الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (٣-٥) قابلة للتوزيع وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

جدول (٥-٣) معامل الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد المنتمية له

مستوى الدلالة	معامل بيرسون للارتباط	رقم العبارة	البعد
٠.٠١	٠.٥٥٣	١	جودة المعلومات البيئية
	٠.٥٧٢	٢	
	٠.٤٨٩	٣	
	٠.٥٤٠	٤	
	٠.٦١٠	٥	
	٠.٦٩١	٦	
	٠.٥٦٨	٧	
	٠.٦٠١	٨	
	٠.٥٤٣	٩	
	٠.٥١٤	١٠	
٠.٠١	٠.٥١٠	١١	اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية
	٠.٥٦٧	١٢	
	٠.٥٩٧	١٣	
	٠.٥٥٨	١٤	
	٠.٦٨٠	١٥	
	٠.٦٤٦	١٦	
	٠.٦٥٣	١٧	
	٠.٦٣١	١٨	
	٠.٦٦٤	١٩	
	٠.٦١٧	٢٠	
	٠.٥٨٥	٢١	
	٠.٥٨٨	٢٢	
٠.٠١	٠.٦٠٢	٢٣	تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية
	٠.٥٨٧	٢٤	
	٠.٤٨٤	٢٥	
	٠.٥٦٩	٢٦	
	٠.٤٦٦	٢٧	
	٠.٦٥٥	٢٨	
	٠.٥٩٩	٢٩	

يبين جدول رقم (٥-٣) أن جميع معاملات الارتباط في جميع ابعاد الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) وبذلك يدل على أن جميع أبعاد الاستبيان صادقه لما وضع لقياسه.

٦/١/٥ مجتمع وعينة الدراسة.

١- مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية.

٢- عينة الدراسة: تم اخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وتم احتساب عددها طبقاً للمعادلة الآتية:

$$n_0 = Z^2_{\alpha/2} PQ/d^2$$

٢. حيث أن

٣. n_0 : عينة الدراسة عندما يكون السحب بإرجاع والمجتمع كبير

٤. $Z_{2\alpha/2}$: القيمة الجدولية تحت المنحنى المعتدل وعند مستوى خطأ (٠.٠٥) وهي ١.٩٦

٥. P: النسبة في المجتمع (معلمة المجتمع)

٦. Q: النسبة المكملة أي أن $Q = 1 - P$

٧. d: درجة الخطأ المسموح بها في عينة الدراسة وقد تم إفتراضها من قبل الباحث (٠.٠٥)

٨. ولقد تم إحتساب نسبة المفردات التي تتوفر فيها خصائص المجتمع محل الدراسة هي ٥٠%، وبذلك قد تم حساب عينة الدراسة على النحو التالي:

$$n_0 = (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5 / (0.05)^2 = 384$$

ولقد تم توزيع عينة عشوائية مقدارها (٤٥٠) مفردة، وقد تم استرجاع (٣٩٦) مفردة، وأصبحت عينة الدراسة (٣٧٢) مفردة نظراً لإستبعاد ٢٤ استثماراً من الاستثمارات، وذلك لعدم اجابة بعض المستقصي منهم على بعض الفقرات، ولقد تم مراجعة استثمارات الاستقصاء للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي، وترميز المتغيرات والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences .

وصف عينة الدراسة :

تم وصف عينة الدراسة بناءً على عدد من الخصائص الديمجرافية التالية (المؤهل الدراسي - سنوات الخبرة) وفيما يلي عرض تفصيلي لها:

جدول رقم (٥-٤) توصيف عينة الدراسة تبعاً للبيانات الشخصية

النسبة %	التكرارات ك	الخصائص	البيانات الشخصية
٥٥.٦	٢٠٧	بكالوريوس	المؤهل الدراسي
٣٢.٥	١٢١	ماجستير	
١١.٨	٤٤	دكتورة	
١٠٠.٠	٣٧٢	الجملة	
١٤.٢	٥٣	أقل من ٥ سنوات	سنوات الخبرة الوظيفية
٣١.٥	١١٧	من ٥ - ١٠ سنوات	
٣٤.٧	١٢٩	أكثر من ١٠ - ١٥ سنة	
١٩.٦	٧٣	من ١٥ سنة فأكثر	
١٠٠.٠	٣٧٢	الجملة	

المصدر: من خرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

اتضح من بيانات الجدول السابق (٥-٤) أن عينة الدراسة بلغت ٣٧٢ مفردة، ومن خلال التحليل الإحصائي نلاحظ ما يلي:

- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الدراسي، فبلغت نسبة الحاصلين على البكالوريوس ٥٥.٦%، ونسبة الحاصلين على الماجستير ٣٢.٥% ونسبة الحاصلين على الدكتوراة ١١.٨%.
- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة فنسبة ١٤.٢% ينتمون الى فئة (أقل من ٥ سنوات) ونسبة ٣١.٥% ينتمون الى فئة (من ٥-١٠ سنة)، ونسبة ٣٤.٧% ينتمون الى فئة (من ١٠-١٥ سنة)، ونسبة ١٩.٦% ينتمون الى فئة (من ١٥ سنة فأكثر).

٧/١/٥ التحليل الوصفي :

جدول رقم (٥-٥) آراء عينة الدراسة في العبارات الدالة على جودة المعلومات البيئية (ن=٣٧٢)

الأهمية النسبية	معامل الاتفاق	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارة
٨٨.٠٠	٨٥.٠٠	١٥.٠٠	٠.٦٦	٤.٤٠	تُعتبر الدقة من أهم معايير للوصول لجودة المعلومات البيئية.
٨٧.٠٠	٨٧.١٣	١٢.٨٧	٠.٥٦	٤.٣٥	الصورة الرقمية للبيانات تساعد في سرعة اداء العمليات والربط بالانظمة الاخرى مع تيسير سبل الإفصاح.
٨٧.٢٠	٨٤.٦٣	١٥.٣٧	٠.٦٧	٤.٣٦	يُعتبر تحديث البيانات عاملاً جوهرياً في جودة البيانات ويجب أن يتم بصورة مستمرة.
٨٦.٢٠	٨٤.٩٥	١٥.٠٥	٠.٦٥	٤.٣٢	تُعد درجة تفصيل البيانات من معايير جودتها وذلك حسب إستخداماتها، فتكون التفاصيل مهمة عند العرض الاحصائي وقد تكون البيانات المختصرة عن المستوى الاعلى الذي يتخذ القرار.
٨٦.٤٠	٨٣.٨٧	١٦.١٣	٠.٧٠	٤.٣٤	تلعب التعريفات والمسميات المعيارية دوراً مهماً في ضمان جودة البيانات وجعلها أكثر قابلية للتشغيل البيئي، بحيث يسهل تبادلها واستخدامها مع الجهات التي تستخدم أنظمة أو تطبيقات برمجية تختلف عن تلك التي تم إنشاء البيانات فيها، كما يسهل مقارنة قواعد البيانات ودمجها إذا كانت تستخدم تعريفات معيارية موحدة.
٨٦.٨٠	٨٤.١٠	١٥.٩٠	٠.٦٩	٤.٣٤	جودة المعلومات البيئية تؤدي إلى إتخاذ قرارات سليمة.
٨٧.٤٠	٨٤.٢١	١٥.٧٩	٠.٦٩	٤.٣٧	الموثوقية: يتم التأكد من مصداقية المعلومات البيئية قبل نشرها، وأن تُعبر عن وضع المؤسسة
٨٧.٨٠	٨٤.٧٤	١٥.٢٦	٠.٦٧	٤.٣٩	الملائمة: تعتبر المعلومات المحاسبية البيئية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل، وأن تُلتمح المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في إتخاذ القرارات الاستثمارية.
٨٦.٨٠	٨٣.١٨	١٦.٨٢	٠.٧٣	٤.٣٤	يتم الإفصاح عن المخاطر البيئية في تقرير مجلس الإدارة بالإضافة إلى نتائج الأداء البيئي
٨٨.٠٠	٨٥.٠٠	١٥.٠٠	٠.٦٦	٤.٤٠	يتم الإفصاح عن مسؤولية الشركة البيئية ونتائج الأداء البيئي في القوائم المالية للشركة
٨٧.٢٠	٨٩.٦٨	١٠.٣٢	٠.٤٥	٤.٣٦	المتوسط العام

المصدر : من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة توافق على العبارات الدالة على جودة المعلومات البيئية بدرجة مرتفعة وأكد ذلك قيمة المتوسط العام التي بلغت ٤.٣٦، وقيمة

متوسط العبارات الدالة على جودة المعلومات البيئية تراوحت بين (٤.٣٢، ٤.٤٠)، كما تراوحت الأهمية النسبية بين (٨٦.٢٠% و ٨٨.٠٠%)، فترى أغلبية عينة الدراسة أن جودة المعلومات البيئية تتحقق من خلال مايلي :

- ١- يجب توافر دقة وموثوقية البيانات، فيجب التأكد من مصداقية ودقة المعلومات البيئية قبل نشرها، وإن تعبر عن وضع المؤسسة، وإن تلائم التنبؤ بالمستقبل، وتلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لإستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية .
- ٢- أن درجة تفصيل البيانات تُعد من معايير جودتها وذلك حسب استخداماتها، فتكون التفاصيل مهمة عند العرض الاحصائي وقد تكون البيانات المختصرة عن المستوى الاعلى الذي يتخذ القرار.
- ٣- أن الإفصاح عن المخاطر البيئية فى تقرير مجلس الإدارة بالإضافة إلى نتائج الأداء البيئى والإفصاح عن مسؤولية الشركة البيئية ونتائج الأداء البيئى فى القوائم المالية للشركة يحقق جودة المعلومات البيئية .
- ٤- أن استخدام الصورة الرقمية للبيانات وتحديثها بصورة مستمرة يساعد في سرعة أداء العمليات والربط بالانظمة الاخرى مع تيسير سُبُل الافصاح، ويعتبر عاملاً جوهرياً في جودة البيانات.
- ٥- أن التعريفات والمسميات المعيارية تلعب دوراً مهماً في ضمان جودة البيانات وجعلها أكثر قابلية للتشغيل البيئى، بحيث يسهل تبادلها وإستخدامها مع الجهات التي تستخدم انظمة أو تطبيقات برمجية تختلف عن تلك التي تم إنشاء البيانات فيها، كما يسهل مقارنة قواعد البيانات ودمجها إذا كانت تستخدم تعريفات معيارية موحدة.
- ٦- تساهم المعلومات البيئية فى تقليل المخاطر البيئية التي تواجه وحدتك الإقتصادية والعمل على إدارة تلك المخاطر لتخفيض تأثيرها.
- ٧- الإهتمام بقياس الأداء البيئى والإفصاح عن المعلومات البيئية يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية.
- ٨- جودة معلومات التقارير المالية توفر معلومات ذات مصداقية عالية.
- ٩- جودة معلومات التقارير المالية تُعد مصدر رئيسى لإتخاذ القرارات، وبصفة خاصة القرارات البيئية.

جدول رقم (٥-٦) آراء عينة الدراسة في اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية (ن=٣٧٢)

الاهمية النسبية	معامل الاتفاق	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبرة
٨٨.٤٠	٨٥.٧٥	١٤.٢٥	٠.٦٣	٤.٤٢	تلتزم وحدتك الإقتصادية بالقوانين البيئية ومعايير حماية البيئة.
٨٧.٠	٨٥.١٣	١٤.٨٧	٠.٦٥	٤.٣٧	تهتم وحدتك الإقتصادية بتوفير معلومات بيئية تساعد في التخطيط لحماية البيئة واتخاذ القرارات السليمة .
٨٦.٠٠	٨٣.٢٦	١٦.٧٤	٠.٧٢	٤.٣٠	إن توفير وحدتك للمعلومات البيئية يساعد على تقليل عدم التأكد عند إتخاذ القرارات .
٨٧.٠٠	٨٤.١٤	١٥.٨٦	٠.٦٩	٤.٣٥	تساهم المعلومات البيئية في تقليل المخاطر البيئية التي تواجه وحدتك الإقتصادية والعمل على إدارة تلك المخاطر لتخفيض تأثيرها .
٨٧.٠٠	٨١.٨٤	١٨.١٦	٠.٧٩	٤.٣٥	يساهم قياس الأداء البيئي في إبراز المجهودات البيئية للوحدة ومساهمتها في خفض نسبة التلوث .
٨٦.٠٠	٨٢.٠٩	١٧.٩١	٠.٧٧	٤.٣٠	الإهتمام بقياس الأداء البيئي يساهم في زيادة كفاءته وفعاليته.
٨٥.٦٠	٨٢.٢٤	١٧.٧٦	٠.٧٦	٤.٢٨	الإهتمام بقياس الأداء البيئي يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية .
٨٦.٢٠	٨٥.٣٨	١٤.٦٢	٠.٦٣	٤.٣١	الإهتمام بفعالية الأداء البيئي يزيد من مصداقية وعدالة التقارير المالية .
٨٥.٨٠	٨٤.١٥	١٥.٨٥	٠.٦٨	٤.٢٩	الإهتمام بقياس الأداء البيئي والإفصاح عن المعلومات البيئية يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية .
٨٧.٤٠	٨٣.٩٨	١٦.٠٢	٠.٧٠	٤.٣٧	إن إهتمام الوحدة الإقتصادية بالإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية دليل على إدراكها للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية .
٨٥.٢٠	٨٣.١٠	١٦.٠٩	٠.٧٢٠	٤.٢٦	الإهتمام بمصداقية التقارير المالية يؤدي إلى ملامتها لمستخدمي التقارير وامكانية الإعتماد عليها .
٨٦.٦٠	٨٤.٩٩	١٥.٠١	٠.٦٥	٤.٣٣	تساعد جودة التقارير المالية على توفير معلومات بيئية للمستثمرين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات.
٨٦.٦٠	٨٩.١٥	١٠.٨٥	٠.٤٧	٤.٣٣	المتوسط العام

المصدر : من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة توافق على وجود أثر لجودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية بدرجة مرتفعة وأكد ذلك قيمة المتوسط العام التي بلغت ٤.٣٣، وقيم متوسط العبارات الدالة على اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة

التقارير المالية التي تتراوح بين (٤.٢٦، ٤.٤٢)، وباهمية نسبية تراوحت بين (٨٥.٢٠% و ٨٨.٤٠%)، فتجد أغلبية عينة الدراسة أن اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية يتمثل فيما يلي:-

- ١- تساعد على توفير معلومات بيئية للمستثمرين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات.
- ٢- الإهتمام بمصداقية التقارير المالية يؤدي إلى ملائمتها لمستخدمي التقارير وإمكانية الإعتماد عليها .
- ٣- إن إهتمام الوحدة الإقتصادية بالإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية دليل على إدراكها للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية .
- ٤- إهتمام الوحدة الإقتصادية بتوفير معلومات بيئية تساعدها في التخطيط لحماية البيئة وإتخاذ القرارات السليمة.
- ٥- إن توفير الوحدة الإقتصادية للمعلومات البيئية يساعد على تقليل عدم التأكد عند إتخاذ القرارات .
- ٦- يساهم قياس الأداء البيئي في إبراز المجهودات البيئية للوحدة ومساهمتها في خفض نسبة التلوث .
- ٧- الإهتمام بقياس الأداء البيئي يساهم في زيادة كفاءته وفعاليتها.
- ٨- الإهتمام بقياس الأداء البيئي يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
- ٩- إحتواء القوائم المالية على معلومات بيئية جيدة يؤدي إلى كفاءة التقارير المالية ومن ثم زيادة حصة الوحدة الإقتصادية بالسوق.
- ١٠- تضمين التقارير المالية بنتائج البرامج البيئية يحسن من كفاءة وجودة تلك التقارير .

جدول رقم (٥-٧) آراء عينة الدراسة في تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية (ن=٣٧٢)

العبارة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	معامل الاتفاق	الاهمية النسبية
يوجد أثر إيجابي لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ممثلة في تخفيض المستحقات الكلية	٤.٢٩	٠.٦٨	١٥.٨٥	٨٤.١٥	٨٥.٨٠
يوجد تأثير إيجابي لهذه المعايير على قيمة الشركات المسجلة ممثلة في زيادة قيمة (القيمة السوقية للشركة / تكلفة استبدال الاصول	٤.٢٨	٠.٧٤	١٧.٨٥	٨٢.٧١	٨٥.٦٠
يوجد تأثير لمعايير التقارير المالية الدولية على قرارات المستثمرين وقراراتهم المستقبلية حيث تعطى إشارة إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالي للشركة .	٤.٤٤	٠.٦١	١٣.٧٤	٨٦.٢٦	٨٨.٨٠
يساهم تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) في توفير آلية تحكم عمل المستثمر وتفرض نوع من السيطرة الإدارية، وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين التي كان من أهم أهدافها القضاء على التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير المحاسبية .	٤.٣٥	٠.٧٤	١٧.٠١	٨٢.٩٩	٨٧.٠٠
توفير معلومات محاسبية وغير محاسبية للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف ذوى العلاقة بالمنظمة يساهم في خلق مناخ جيد لإتخاذ القرار وتحقيق التكافؤ العادل بين المستثمرين مع توقع العائد على إستثماراتهم من خلال تخفيض مخاطر المعلومات وتحديد درجة المخاطرة لهذه المعلومات	٤.٢٧	٠.٨١	١٨.٩٧	٨١.٠٣	٨٥.٤٠
تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١) يضيف المزيد من الشفافية في القوائم المالية.	٤.٢١	٠.٧٥	١٧.٨١	٨٢.١٩	٨٤.٢٠
تطبيق معايير المحاسبة الدولية تعمل على جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ولزيادة معدل النمو الإقتصادي المحلي.	٤.٢٠	٠.٧٨	١٨.٥٧	٨١.٤٣	٨٤.٠٠
المتوسط العام	٤.٢٩	٠.٥١	١١.٨٩	٨٨.١١	٨٥.٨٠

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة توافق على أن تطبيق المعايير المحاسبية يساعد في كفاءة التقارير المالية بدرجة مرتفعة وأكد ذلك قيمة المتوسط العام التي بلغت ٤.٢٩، وقيمة متوسط العبارات الدالة على أن تطبيق المعايير المحاسبية يساعد في كفاءة التقارير المالية التي تتراوح بين (٤.٢٠، ٤.٤٤)، وبأهمية نسبية تراوحت بين (٨٤.٠٠%)

- و ٨٨.٨٠%)، فترى أغلبية عينة الدراسة أنه يوجد أثر إيجابي للمعايير المحاسبية على جودة المعلومات البيئية ممثلة فيما يلي :
- ١- تخفيض المستحقات الكلية على قيمة الشركات المسجلة وكذلك على قيمة الشركات المسجلة ممثلة في زيادة قيمة (القيمة السوقية للشركة / تكلفة استبدال الأصول).
 - ٢- التأثير على قرارات المستثمرين الحالية والمستقبلية حيث تعطى إشارة إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالي للشركة .
 - ٣- توفير آلية تحكم عمل المستثمر وتقرض نوع من السيطرة الإدارية، وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين التي كان من أهم أهدافها القضاء على التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير المحاسبية.
 - ٤- توفير معلومات محاسبية وغير محاسبية للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف ذوى العلاقة بالمنظمة يساهم في خلق مناخ جيد لإتخاذ القرار وتحقيق التكافؤ العادل بين المستثمرين مع توقع العائد على إستثماراتهم من خلال تخفيض مخاطر المعلومات وتحديد درجة المخاطرة لهذه المعلومات.
 - ٥- يساهم المزيد من الشفافية في القوائم المالية، في جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ويزيد معدل النمو الإقتصادي المحلي.
 - ٦- يساهم تطبيق المعايير المحاسبية في توفير معلومات تتعلق بالإفصاح عن التنوع في أشكال الفساد البيئي والمجتمعي ومناقشة السياسات والمتطلبات البيئية والمكافآت والحوافز البيئية بما يساهم في تقديم نظرة متكاملة عن قدرة الشركة على خلق قيمة حقيقية لإصحاب المصالح .

جدول (٨-٥) الاختلاف بين آراء عينة الدراسة في متغيرات الدراسة طبقاً للمؤهل الدراسي

البيان	مجموعة المقارنة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة ف	مستوى الدلالة
جودة المعلومات البيئية	بكالوريوس	٢٠٧	٤.٣٥	٠.٤٢	٠.٤٣٦	٠.٦٤٧ غير دالة
	ماجستير	١٢١	٤.٣٥	٠.٤٧		
	دكتوراة	٤٤	٤.٤٢	٠.٥٠		
اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية	بكالوريوس	٢٠٧	٤.٣٠	٠.٤٦	٠.٥٨٨	٠.٥٥٦ غير دالة
	ماجستير	١٢١	٤.٣٦	٠.٥٠		
	دكتوراة	٤٤	٤.٣٤	٠.٤٠		
تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية	بكالوريوس	٢٠٧	٤.٣١	٠.٥٠	٠.٥٤٢	٠.٥٨٢ غير دالة
	ماجستير	١٢١	٤.٢٥	٠.٥٥		
	دكتوراة	٤٤	٤.٣٠	٠.٤٠		

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق عدم وجود فرق دال احصائياً في اتجاهات آراء عينة الدراسة نحو متغيرات الدراسة (جودة المعلومات البيئية - اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية - تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية) طبقاً لمتغير المؤهل العلمي، حيث تراوحت قيم "ف" بين (٠.٤٣٦، ٠.٥٨٨).

جدول (٩-٥) الاختلاف بين آراء عينة الدراسة في متغيرات الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة

البيان	مجموعة المقارنة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة ف	مستوى الدلالة
جودة المعلومات البيئية	أقل من ٥ سنوات	٥٣	*٤.١٦	٠.٤٥	٥.٢٨١	٠.٠١
	من ٥ - ١٠ سنوات	١١٧	٤.٣٤	٠.٤٥		
	أكثر من ١٠ - ١٥ سنة	١٢٩	٤.٤٣	٠.٤٨		
	من ١٥ سنة فأكثر	٧٣	٤.٤٢	٠.٣٢		
اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية	أقل من ٥ سنوات	٥٣	*٤.١٠	٠.٥٠	٦.٨٨٧	٠.٠١
	من ٥ - ١٠ سنوات	١١٧	٤.٢٩	٠.٤٨		
	أكثر من ١٠ - ١٥ سنة	١٢٩	٤.٤٢	٠.٤٨		
	من ١٥ سنة فأكثر	٧٣	٤.٣٩	٠.٣٠		
تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية	أقل من ٥ سنوات	٥٣	٤.١٥	٠.٥٣	١.٩٩١	٠.١١٥ غير دالة
	من ٥ - ١٠ سنوات	١١٧	٤.٢٨	٠.٥٦		
	أكثر من ١٠ - ١٥ سنة	١٢٩	٤.٣٢	٠.٥٣		
	من ١٥ سنة فأكثر	٧٣	٤.٣٦	٠.٣٥		

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق وجود فرق دال احصائياً في اتجاهات آراء عينة الدراسة نحو متغيرات الدراسة (جودة المعلومات البيئية - اثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة

التقارير المالية) طبقاً لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ٠.٠٠١، حيث بلغت قيمة ف على الترتيب ٥.٢٨١، ٦.٥٥٧. كما انه عند اجراء شيفية اتضح ان فئة أقل من خمس سنوات أقل موافقة عن باقي الفئات وهي سبب وجود اختلاف بينهم، كما لا يوجد فرق دال احصائياً في اتجاهات آراء عينة الدراسة نحو متغير الدراسة تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية حيث بلغت قيمة ف ١.٩٩١.

المبحث الثاني

مناقشة نتائج مدى صحة فروض الدراسة

١/٢/٥ اختبار صحة فروض الدراسة

الفرض الرئيسي للبحث: توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية.

ولتحقيق الهدف الرئيسى تم صياغة مجموعة من الفروض الفرعية كما يلى :-

الفرض الفرعي الأول: توجد علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.

الفرض الفرعي الثانى : توجد علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية .

الفرض الفرعي الثالث : توجد علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

للتحقق من صحة فروض الدراسة تم إجراء

- تحليل الارتباط البسيط Simple Correlation coefficient بين متغيرات الفرض، والذي من خلاله يتم تحديد وجود علاقة من عدمها واتجاهها وقوتها.

- تحليل الانحدار البسيط simple regression analysis، والانحدار المتعدد Multi regression analysis

جدول (٥-١٠) متغيرات الفرض الرئيسى

الرمز	نوع المتغير	المتغيرات
X	مستقل	جودة المعلومات البيئية
M	الوسيط	المعايير المحاسبية
Y	تابع	كفاءة التقارير المالية.

نتائج الفرض الفرعي الأول: القائل توجد علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.

جدول (٥-١١) متغيرات الفرض الاول

الرمز	نوع المتغير	المتغيرات
X	مستقل	المعايير المحاسبية
Y	تابع	جودة المعلومات البيئية

جدول (٥-١٢) نتائج تحليل انحدار استخدام المعايير المحاسبية على جودة المعلومات البيئية

معامل التحديد	معامل الارتباط	قيمة " ف "	قيمة " ت "	معامل الانحدار	
			**٧.٩٥٣	١.٠٢٣	الثابت
٠.٦٤٧	**٠.٨٠٥	**٦٧٩.٦	**٢٦.٠٧٠	٠.٧٧١	استخدام المعايير المحاسبية

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء *ك دالة عند

٠.٠٥ ** :دالة عند ٠.٠١

يتضح من بيانات الجدول السابق

- وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.٨٠٥ عند مستوى دلالة ٠.٠٠١.
 - معنوية نموذج الانحدار عند مستوى دلالة ٠.٠٠١، مما يدل على جودة توفيق المتغيرات لنموذج الانحدار وان المتغير المستقل الداخلة في النماذج (استخدام المعايير المحاسبية) ذات تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المعلومات البيئية)، حيث أن استخدام المعايير المحاسبية يفسر التغيرات الحادثة في جودة المعلومات البيئية بنسبة ٦٤.٧% وان التغير الحادث في مستوى جودة المعلومات البيئية بمقدار الوحدة يرجع الى التغير في استخدام المعايير المحاسبية بمقدار ٠.٧٧١.
 - معادلة نموذج الانحدار: جودة المعلومات البيئية = ١.٠٢٣ + ٠.٧٧١ استخدام المعايير المحاسبية
- ومما سبق اتضح صحة فرض الدراسة القائل: توجد علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.

نتائج الفرض الفرعي الثاني: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية .

جدول (٥-١٣) متغيرات الفرض الثاني

الرمز	نوع المتغير	المتغيرات
X	مستقل	جودة المعلومات البيئية
Y	تابع	كفاءة التقارير المالية

جدول (٥-١٤) نتائج تحليل انحدار جودة المعلومات البيئية على كفاءة التقارير المالية

معامل	معامل الارتباط	قيمة "ف"	قيمة "ت"	معامل الانحدار	
٠.٤٣٢	٠.٦٥٧	**٢٨٠.٨٩٣	**٥.٢٠١	١.٠٢٠	الثابت
			**١٦.٧٦٠	٠.٧٥٠	جودة المعلومات البيئية

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء *ك دالة عند

٠.٠٥ **دالة عند ٠.٠١

يتضح من بيانات الجدول السابق

- وجود علاقة ارتباطية دالة إحصائية بين جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.٦٥٧ عند مستوى دلالة ٠.٠٠١ .
- معنوية نموذج الانحدار عند مستوى دلالة ٠.٠٠١، مما يدل على جودة توفيق المتغيرات لنموذج الانحدار وان المتغير المستقل الداخلة في النماذج (جودة المعلومات البيئية) ذات تأثير معنوي على المتغير التابع كفاءة التقارير المالية، حيث أن جودة المعلومات البيئية يفسر التغيرات الحادثة في كفاءة التقارير المالية بنسبة ٤٣.٢% وان التغير الحاد في مستوى كفاءة التقارير المالية بمقدار الوحدة يرجع الى التغير في جودة المعلومات البيئية بمقدار ٠.٧٥٠ .
- معادلة نموذج الانحدار: كفاءة التقارير المالية = ١.٠٢٠ + ٠.٧٥٠ جودة المعلومات البيئية
ومما سبق اتضح صحة فرض الدراسة القائل: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية .

نتائج الفرض الفرعي الثالث: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

جدول (٥-١٥) متغيرات الفرض الثالث

الرمز	نوع المتغير	المتغيرات
X	مستقل	تطبيق المعايير المحاسبية
Y	تابع	كفاءة التقارير المالية.

جدول (٥-١٦) نتائج تحليل انحدار تطبيق المعايير المحاسبية على كفاءة التقارير المالية.

معامل التحديد	معامل الارتباط	قيمة "ف"	قيمة "ت"	معامل الانحدار	
٠.٥٦٩	**٠.٧٥٥	**٤٨٩.٤٢٣	**٤.٤٢٠	٠.٧١٨	الثابت
			**٢٢.١٢٣	٠.٨٢٦	تطبيق المعايير المحاسبية

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء *ك دالة عند

٠.٠٠٥: دالة عند ٠.٠٠١

يتضح من بيانات الجدول السابق

- وجود علاقة ارتباطية دالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية و كفاءة التقارير المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.٧٥٥ عند مستوى دلالة ٠.٠٠١.
- معنوية نموذج الانحدار عند مستوى دلالة ٠.٠٠١، مما يدل على جودة توفيق المتغيرات لنموذج الانحدار وان المتغير المستقل الداخل في النموذج (تطبيق المعايير المحاسبية) ذات تأثير معنوي على المتغير التابع كفاءة التقارير المالية، حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية يفسر التغيرات الحادثة في كفاءة التقارير المالية بنسبة ٥٦.٩% وان التغير الحادث في مستوى كفاءة التقارير المالية بمقدار الوحدة يرجع الى التغير في تطبيق المعايير المحاسبية بمقدار ٠.٨٢٦.
- معادلة نموذج الانحدار: كفاءة التقارير المالية = ٠.٧١٨ + ٠.٨٢٦ تطبيق المعايير المحاسبية

ومما سبق اتضح صحة فرض الدراسة القائل: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

وقامت الباحثة بإختبار اثر المتغير المستقل جودة المعلومات البيئية والمتغير الوسيط تطبيق المعايير المحاسبية على المتغير التابع كفاءة التقارير المالية وذلك من خلال تحليل الانحدار المتعدد والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (٥-١٧) نتائج تحليل انحدار تطبيق المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية على كفاءة التقارير المالية.

معامل التحديد	معامل الارتباط	قيمة "ف"	قيمة "ت"	معامل الانحدار	
			**٣.١٦٩	٠.٥٥٣	الثابت
٠.٥٧٦	**٠.٧٥٩	**٢٥١.١٣٧	**١١.٢٣٧	٠.٧٠٢	تطبيق المعايير المحاسبية
			*٢.٤٧٠	٠.١٦١	جودة المعلومات البيئية

المصدر: من مخرجات (Spss) في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء *ك دالة عند

٠.٠٥** :دالة عند ٠.٠١

يتضح من بيانات الجدول السابق

- وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين كفاءة التقارير المالية وكلا من تطبيق المعايير المحاسبية و جودة المعلومات البيئية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي ٠.٧٥٩ عند مستوى دلالة ٠.٠٠١.

- معنوية نموذج الانحدار عند مستوى دلالة ٠.٠٠١، مما يدل على جودة توفيق المتغيرات لنموذج الانحدار وان المتغير المعدل الداخل في النموذج (تطبيق المعايير المحاسبية) والمتغير جودة المعلومات البيئية ذات تأثير معنوي على المتغير التابع كفاءة التقارير المالية، حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية يفسرا التغيرات الحادثة في كفاءة التقارير المالية بنسبة ٧٥.٩% وان التغير الحادث في مستوى كفاءة التقارير المالية بمقدار الوحدة يرجع الى التغير في تطبيق المعايير المحاسبية بمقدار ٠.٧٠٢، وبمقدار ٠.١٦١ لجودة المعلومات البيئية.

- ونلاحظ ان دخول تطبيق المعايير المحاسبية في النموذج عدل من اثر المتغير المستقل جودة المعلومات البيئية ورفع نسبة التأثير من ٤٣.٢% الى ٥٧.٦%

- معادلة نموذج الانحدار:

كفاءة التقارير المالية = ٠.٥٥٣ + ٠.٧٠٢ تطبيق المعايير المحاسبية + ٠.١٦١ جودة

المعلومات البيئية .

ومما سبق اتضح صحة الفرض الرئيسى للبحث القائل : توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية.

وترى الباحثة :

أن نتائج التحليل الإحصائى قد أشارت إلى :

أولاً : نتائج خاصة بمتغيرات الدراسة

- وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية وكلا من (كفاءة التقارير المالية و جودة المعلومات البيئية) عند مستوى دلالة ٠.٠٠١ .
- وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية و كفاءة التقارير المالية عند مستوى دلالة ٠.٠٠١ .

ثانياً : نتائج خاصة بصحة فروض الدراسة

أسفرت النتائج عن :

- وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية.
- ١-وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.
- ٢-وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية .
- ٣-وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

نتائج خاصة بجودة المعلومات البيئية

أسفرت النتائج عن :

- ١-الإهتمام بقياس الأداء البيئى للمنشأة والإفصاح عن المعلومات البيئية يساعد على تحقيق كفاءة التقارير المالية.
- ٢-تساهم المعلومات البيئية فى تقليل المخاطر البيئية التى تواجه الوحدة الإقتصادية والعمل على إدارة تلك المخاطر لتخفيض تأثيرها.
- ٣-يساهم قياس الأداء البيئى فى إبراز المجهودات البيئية للوحدة ومساهمتها فى خفض نسبة التلوث.

نتائج خاصة بأثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية

- ١- الإهتمام بجودة المعلومات البيئية يزيد من مصداقية وعدالة التقارير المالية.
- ٢- اهتمام الوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات بيئية لها مصداقية تساعد فى التخطيط لحماية البيئة وإتخاذ القرارات السليمة وذلك يعتبر دليل على ادراك الوحدة للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية.
- ٣- الإهتمام بمصداقية التقارير المالية يؤدي إلى ملائمتها لمستخدمى التقارير وإمكانية الإعتماد عليها.

نتائج خاصة بتطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

- ١- يساهم تطبيق المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالى (IFRS) فى توفير آلية تحكم عمل المستثمر وتفرض نوع من السيطرة الإدارية، وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرون التى كان من أهم أهدافها القضاء على التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير المحاسبية .
- ٢- تطبيق معيار المحاسبة الدولى رقم (١) يضيف المزيد من الشفافية فى القوائم المالية.
- ٣- تطبيق المعايير المحاسبية تعمل على جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ولزيادة معدل النمو الإقتصادى المحلى.

خلاصة الفصل الخامس :

تناولت الباحثة في هذا الفصل الهدف الرئيسي للدراسة الميدانية والمتمثل في " إجراء دراسة لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية "، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة إستقصاء تخص العاملين بالشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية من مسئولى الإدارة العليا، ومتخذى القرارات، مديرى الإدارات، المحاسبين والمراجعين، إدارة البحوث والتطوير ولقد تم توزيع عينة عشوائية مقدارها ٤٥٠ مفردة، وقد تم استرجاع (٣٩٦) قائمة واستبعد عدد ٢٤ استثماراً من الاستثمارات، وذلك بسبب عدم إجابة بعض المستقصي منهم على بعض الفقرات وبذلك حصلت الباحثة على عدد (٣٧٢)، ولقد تم مراجعة استمارات الاستقصاء للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي، وترميز المتغيرات والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية وكلاً من كفاءة التقارير المالية وجودة المعلومات البيئية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي ٠.٧٥٩ عند مستوى دلالة ٠.٠٠١.

وتخلص الباحثة في نهاية الدراسة الميدانية إلى أن العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية ومتغيرات الدراسة كالتالى :

- وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية وكلاً من (كفاءة التقارير المالية و جودة المعلومات البيئية) عند مستوى دلالة ٠.٠٠١.
- وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية و كفاءة التقارير المالية عند مستوى دلالة ٠.٠٠١.

ويظهر ذلك من خلال قبول فروض الدراسة، ومن هنا أصبح لجودة المعلومات البيئية أثر فعال على كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، كما أوضح فرض الدراسة الرئيسى لهذا البحث.

وإنطلاقاً مما سبق سوف تعرض الباحثة فيما يلى الفصل السادس والذى يشمل الخلاصة والنتائج والتوصيات وكذلك الاقتراحات البحثية المستقبلية .

A decorative frame composed of thick black lines. It features a vertical line on the left and right sides. At the top-left and bottom-right corners, there are complex, interlocking geometric shapes that resemble stylized Arabic calligraphy or architectural motifs. The central area is empty, containing only text.

الفصل السادس
الخلاصة والنتائج والتوصيات

الفصل السادس

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: الخلاصة

لقد تناولت الباحثة في هذا البحث إجراء دراسة لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، وذلك ماتم عرضه من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي تتوافق مع موضوع البحث، حيث أظهرت الدراسة الميدانية من وجهة نظر عينة البحث أن الاهتمام بجودة المعلومات البيئية من خلال الإهتمام بالقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية للمنشأة ضمن التقارير المالية يسهم في إبراز الجهود البيئية للمنشأة، ومساهمتها في خفض نسبة التلوث يساعد على جودة التقارير المالية وبالتالي توفير معلومات بيئية للمستثمرين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات، حيث تعتبر القوائم المالية جوهر إتخاذ القرارات الاقتصادية وأداة إتصال بين الوحدة الاقتصادية وبيئتها الخارجية من خلال المعلومات الملائمة التي تقدمها.

والتي يمكن من خلالها التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية لمواجهة المشكلات المؤثرة على نتائج أعمال المنشآت المختلفة فالمعلومات البيئية تساهم في تقليل المخاطر البيئية التي تواجه الوحدة وتخفيض أثرها، حيث أن إهتمام الوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات بيئية لها مصداقية تساعد في التخطيط لحماية البيئة وإتخاذ القرارات السليمة وذلك يعتبر دليل على ادراك الوحدة للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية كما أن إحتواء القوائم المالية على معلومات بيئية جيدة يؤدي إلى جودة وكفاءة التقارير المالية ومن ثم يرفع كفاءة أدائها للوفاء بمسئوليتها البيئية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه من أجل المحافظة على البيئة المحيطة بها.

كما أن تطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية يؤدي دوراً هاماً في الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية، وكذلك جودة المعلومات التي تحتوى عليها تلك القوائم من أجل زيادة المنافع للمستثمرين، فالمعايير المحاسبية هي مجموعة من القواعد العامة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتحدد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية بهدف توفير معلومات تنسم بالموضوعية والشفافية والموثوقية ومدى قابليتها للمقارنة .

ثانياً : النتائج

من خلال مناقشة ودراسة البحث توصلت الباحثة إلى عدة نتائج أهمها مايلي :

أولاً: نتائج الدراسة النظرية

- ١- إن إفصاح الشركات عن مسؤوليتها البيئية من منطلق إقتناعها بمسئوليتها البيئية يُعتبر مؤشراً بالنسبة للمستثمرين عن مصداقية الشركة والتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية على الرغم من محدودية هذه التشريعات.
- ٢- أن الإفصاح عن المعلومات البيئية هو إفصاح إختياري في معظمه، حيث تمتلك الإدارة وحدها الحرية الكاملة فيما يتعلق بكمية ونوعية المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها، وكذلك طريقة الإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم والتقارير المالية.
- ٣- أن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وإدراجها ضمن القوائم والتقارير المالية يؤثر على ترشيد قرارات الإستثمار.
- ٤- إن الإفصاح عن المعلومات البيئية له تأثير على تحسين الأداء المالي للوحدة الإقتصادية ويزيد من قيمتها في جذب الإستثمار.
- ٥- يسهم تطبيق المعايير المحاسبية في توفير معلومات تتعلق بالإفصاح عن التنوع في أشكال الفساد البيئي، ومناقشة السياسات والمتطلبات البيئية والمكافآت والحوافز البيئية والإفصاح عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها الشركة بشكل وصفي أو كمي، من خلال تحديد حجم المخاطر، وتقييم ممارسات إدارة المخاطر المتعلقة بسياسات المسؤولية البيئية.
- ٦- يحقق الإلتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١) عرض القوائم المالية، والمعيار المحاسبي الدولي (IAS1)، زيادة الثقة في التقارير المالية، كما يسمح بمقارنة القوائم المالية لسنوات سابقة ومع قوائم مالية لمؤسسات أخرى، مما يساعد مستخدمى تلك القوائم على إتخاذ القرارات السليمة.
- ٧- أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعاً لاغنى عنه يسترشد به المهنيون في أنحاء العالم لأنها تمثل نتاج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة، وهي لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تضم مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، وحازت تلك المعايير على قبول المنظمات المهنية في الدول المتقدمة والدول النامية على حدٍ سواء.
- ٨- لايزال الفكر المحاسبي المعاصر لم يتوصل إلى طرق محاسبية تتميز بالموضوعية في عملية القياس المحاسبي لمنافع الأنشطة البيئية، وذلك بسبب الصعوبات التي تتمثل في التعبير عن هذه المنافع بالقياس النقدي .

٩- مازال البعد البيئي من التحديات الواضحة أمام العمل المحاسبي، وعلى الرغم من عدم وجود معيار دولي يناقش الأبعاد البيئية للشركات، إلا أن بعض المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS1) تضمنت أجزاء معينة تناقش بشكل صريح بعض الإفصاحات المرتبطة بالإعتراف والقياس المحاسبي للأصول والإلتزامات البيئية وتتوقف درجة ومستوى الإفصاح عن الأداء البيئي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية على عدة محددات أهمها قوة التشريعات البيئية وحساسية الشركة للبيئة، وبيئة المعلومات والنقيرير المالي ورؤية المنشأة الإستراتيجية للأبعاد البيئية وحجم المنشأة.

١٠- إن الإهتمام بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يعتبر أحد المتطلبات للنهوض بالجانب التسويقي للوحدات الإقتصادية وكذلك يعتبر أحد أشكال إلتزام الوحدات قانونياً خاصة في ظل القوانين الصادرة حديثاً في البيئة المصرية.

١١- إن زيادة وعى الوحدات الإقتصادية بضرورة إلتزامها بالمسئولية البيئية، وكذلك إهتمامها بأصحاب المصالح والمستثمرين من أهم مقومات النجاح بالوفاء بالمسئولية البيئية للوحدات الإقتصادية.

١٢- إن إهتمام الوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات بيئية لها مصداقية تساعد في التخطيط لحماية البيئة وإتخاذ القرارات السليمة وذلك يعتبر دليل على ادراك الوحدة للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية.

ثانياً : نتائج الدراسة الميدانية

لقد أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى مايلي:

أولاً : نتائج خاصة بمتغيرات الدراسة

• وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية وكلا من (كفاءة التقارير المالية و جودة المعلومات البيئية) عند مستوى دلالة ٠.٠٠١ .

• وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين تطبيق المعايير المحاسبية و كفاءة التقارير المالية عند مستوى دلالة ٠.٠٠١ .

ثانياً : نتائج خاصة بصحة فروض الدراسة

١- وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات البيئية ورفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية.

٢- وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية.

- ٣- وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة المعلومات البيئية وكفاءة التقارير المالية .
- ٤- وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية.

نتائج : خاصة بجودة المعلومات البيئية :

- ١- الإهتمام بقياس الأداء البيئي للمنشأة والإفصاح عن المعلومات البيئية يساعد على تحقيق كفاءة التقارير المالية.
- ٢- تساهم المعلومات البيئية فى تقليل المخاطر البيئية التى تواجه الوحدة الإقتصادية والعمل على إدارة تلك المخاطر لتخفيض تأثيرها.
- ٣- يساهم قياس الأداء البيئي فى إبراز الجهودات البيئية للوحدة ومساهمتها فى خفض نسبة التلوث.

نتائج : خاصة بأثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية :

- ١- الإهتمام بجودة المعلومات البيئية يزيد من مصداقية وعدالة التقارير المالية.
- ٢- اهتمام الوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات بيئية لها مصداقية تساعد فى التخطيط لحماية البيئة واتخاذ القرارات السليمة وذلك يعتبر دليل على ادراك الوحدة للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية.
- ٣- الإهتمام بمصداقية التقارير المالية يؤدي إلى ملامتها لمستخدمى التقارير وإمكانية الإعتماد عليها.

نتائج : خاصة بتطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

- ١- يساهم تطبيق المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالى (IFRS) فى توفير آلية تحكم عمل المستثمر وتفرض نوع من السيطرة الإدارية، وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتى من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين التى كان من أهم أهدافها القضاء على التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير المحاسبية .
- ٢- تطبيق معيار المحاسبة الدولى رقم (١) يضيف المزيد من الشفافية فى القوائم المالية.
- ٣- تطبيق المعايير المحاسبية تعمل على جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ولزيادة معدل النمو الإقتصادى المحلى.

ثالثاً: التوصيات :


فى ضوء النتائج التى توصلت إليها الدراسة النظرية والعملية (الميدانية)، توصى الباحثة بتنفيذ تطبيق الإطار المقترح من خلال تناول التوصيات التالية :

الإطار الزمني المقترح	الجهة التنفيذية	مكان التنفيذ	الجهة المسؤولة عن تنفيذ التوصية	التوصية
يُقدر الإطار الزمني للتنفيذ (مدة سنة) ونجاح الإطار المقترح مرهون بالالتزام بالقواعد والإجراءات والآليات الموضوعية	عقد البرامج التدريبية التى تتناول كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وإلزام ممارسى المهنة بحضورها كشرط للترخيص لهم بمزاولة المهنة	الشركات المصرية المتمثلة فى القطاع الخاص والقطاع العام	هيئة الرقابة المالية وجمعية المحاسبين من خلال تبنيها لفكرة إستحداث تشريعات وقوانين ملزمة للشركات عن أهمية مسئوليتها البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية.	١- التأكد من إلزام الوحدات الإقتصادية بضرورة إستخدام المعايير المحاسبية الدولية للحصول على بيانات بيئية ذات جودة مرتفعة وبالتالي الحصول على تقارير مالية ذات كفاءة عالية.
	تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذة الفروق وإستبدال البدائل والحلول المختلفة فى المعايير الوطنية بمثلاتها فى المعايير الدولية، إذا كانت الظروف تسمح بذلك	الشركات المصرية المتمثلة فى القطاع الخاص والقطاع العام	الهيئة العامة للرقابة المالية	٢- على الوحدات الاقتصادية الالتزام بالقوانين البيئية ومعايير حماية البيئة

الإطار الزمني المقترح	الاية التنفيذ	مكان التنفيذ	الجهة المسؤولة عن تنفيذ التوصية	التوصية
يقدر الإطار الزمني للتنفيذ (مدة سنة) ونجاح الإطار المقترح مرهون بالالتزام بالقواعد والإجراءات والآليات الموضوعية	وضع خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تبني تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية	الشركات المصرية المتمثلة فى القطاع الخاص والقطاع العام	هيئة الرقابة المالية وجمعية المحاسبين	٣- زيادة الدعم الحكومى للمؤسسات التى تحقق مستويات مقبولة من القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية بصورة مقبولة
	وضع شروط ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتعديلها بما يتناسب مع تطورات المهنة عالمياً	الشركات المصرية المتمثلة فى القطاع الخاص والقطاع العام	هيئة الرقابة المالية وجمعية المحاسبين	٤- تعزيز أهمية قيام الوحدة الاقتصادية بالقياس الموضوعي والإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية وتوضيح إدراكها للقضايا البيئية ومسئوليتها الإجتماعية

اقتراحات لدراسات مستقبلية :

- فى ضوء النتائج التى توصلت إليها الباحثة من خلال هذه الدراسة يمكن إجراء المزيد من الأبحاث المستقبلية إمتداداً لهذا البحث ومن هذه الأبحاث مايلى :
- ١- دراسة أثر التوفيق بين المعايير المحاسبية المصرية ومعايير التقارير المالية الدولية وأثر ذلك على كفاءة سوق الأوراق المالية .
 - ٢- نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق معايير التقارير الدولية (IFRS) على تكلفة رأس المال ودعم قرارات المستثمرين .
 - ٣- إطار مقترح لقياس أثر العلاقة بين جودة الأرباح وعدم تماثل المعلومات فى ظل تطبيق معايير IFRS .



قائمة المراجع
أولاً: المراجع باللغة العربية
ثانياً : المراجع باللغة الأنجليزية

قائمة المراجع

أولاً- المراجع العربية:

أ. الكتب :

١. حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٢)، " موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية "، الجزء الأول - عرض القوائم المالية (١)، القاهرة، دار النشر، ص ٧٣.
٢. حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٩)، " دراسة الجدوى البيئية للمشروعات"، محاضرات غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس .
٣. حسوبه، كريم منصور على، وآخرون، (٢٠٢٢)، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ACC407) "، القاهرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص ١ - ٢٣٠.

ب. ب- الدوريات :

١. أبوطالب، أحمد محمد، (٢٠١٣)، " دراسة تحليلية للدوافع للعوامل التي تؤثر في إتخاذ قرار الإلزام بتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية، القاهرة، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ٣، العدد ٦، ص ص ١-٧٤.
٢. أحمد، محمد حسين صالح، (٢٠٢١)، " قياس أثر معايير المحاسبة المصرية عام ٢٠١٥ على درجة التحفظ المحاسبي"، المجلد ٢، العدد ١، ص ص ١-٢٥.
٣. أحمد، محمد عزام عبد المجيد، (٢٠٢٠)، "أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على منفعة المعلومات المحاسبية بسوق الأوراق المالية المصرية"، مصر، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، المجلد ٢١، العدد ٣، ص ص ٥٨٠ - ٦٢٨.
٤. السيد، زكريا عبده، (٢٠١٣) " أثر القدرة المالية لدى أعضاء لجان المراجعة على جودة التقارير المالية"، القاهرة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٦، العدد ٤، ص ص ٢٤٧ .
٥. العادلي، ميرفت على محمود، (٢٠١٧)، " منهج محاسبي مقترح لقياس أثر التحفظ المحاسبي في تبنى معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على خطر المعلومات المحاسبية وانعكاسه على قرار الإستثمار"، مصر، المجلة العلمية لقطاع لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد ١٨، ص ص ٤٢٢-٥١٠.

مراجع الدراسة

٦. العازمي، مشارى راضى صالح، (٢٠٢٢)، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحقيق التنمية المستدامة - دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية "، مصر، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد ٣، العدد ٢، ص ص ١٥٤٦.
٧. المهاجرى، محمد، (٢٠١٩)، " تأثير القياس الموضوعى للمعلومات البيئية والإفصاح عنها فى التقارير المالية وانعكاسات ذلك على قيمة المنشأة - دراسة حالة بدولة الكويت "، مجلة العلوم البيئية معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، المجلد ٤٨، العدد ٣، ص ص ٤٨٥ - ٥٢٦.
٨. المهيمى، رمضان عبد الحميد، (٢٠١٥)، " مدخل مقترح للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية فى ضوء المعايير الدولية للتقرير المالى IFRS - دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية "، مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٩، العدد ٤، ص ص ٦١٩ - ٦٩٨.
٩. المهيمى، رمضان عبد الحميد، (٢٠١٧)، " إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبى للأنشطة البيئية والمجتمعية فى ظل معايير IAS - IFRS فى الشركات المصرية : دراسة ميدانية "، مصر، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ١، العدد ١، ص ص ٢٤٩ - ٣٣٥.
١٠. الهاشمى، أسماء، وآخرون، (٢٠١٧)، " متطلبات القياس وإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية فى ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة ميدانية " فى عينة من الشركات الصناعية العراقية "، مجلة الغزى للعلوم الإقتصادية والإدارية، مجلد ١٤، العدد ٣، ص ص ١١٥٤ - ١١٧٨.
١١. الأخضر، رينوبة، وكلثوم هوارى، (٢٠٢١)، " دور الإفصاح المحاسبى وفق معايير المحاسبة الدولية فى تفعيل المحتوى الإعلامى للكشوف المالية - دراسة ميدانية "، الجزائر، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، جامعة غرداية، المجلد ٤، العدد ٢، ص ص ١٤٢ - ١٦٣.
١٢. الياس، شرشافه، (٢٠١٩)، " العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئى للمؤسسات الإقتصادية دراسة لبعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية "، الجزائر، مجلة دراسات إقتصادية، العدد ٣٨، ص ص ٢١٥ - ٢٣٣.
١٣. بن قطيب، على، وحطاب دلال، (٢٠١٩)، " أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبى المالى والمعايير المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبى رقم (١) والنظام المحاسبى المالى "، مجلة البحوث فى العلوم المالية والمحاسبة، المجلد ٤، العدد ١، ص ص ١ - ٢٣.

مراجع الدراسة

١٤. بلال، شنايت و حبيش على، (٢٠٢٢)، "مقارنة النظام المحاسبي المالى SCF بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS - دراسة مقارنة"، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٢، ص ص ٢٥ - ٣٦.
١٥. جيجان، حزام فالج، (٢٠١٢)، "أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية فى ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات دراسة إستطلاعية لأراء عينة من معدى التقارير المالية والمستثمرين فى الشركات الصناعية)، مجلة الإدارة والإقتصاد، مجلد ٣٥، العدد ٩١، ص ص ١٠٣ - ١١٩.
١٦. حدوش، زهرة، وزيدة حميد، (٢٠٢١)، " الإفصاح المحاسبي فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادى، المجلد ٤، عدد ٢، ص ص ١٣٦ - ١٥٠.
١٧. حسن، أحمد حسن توفيق، (٢٠١٩)، " أثر الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية فى القوائم المالية على إتخاذ القرارات الإستثمارية - دراسة تطبيقية على المتعاملين ببورصة القاهرة للأوراق المالية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مجلد ٣٩، العدد ١، ص ص ١٩٧ - ٢٤٥.
١٨. حسن، عبد الرازق خضر، (٢٠١٤)، " علاقة وأثر الأداء البيئى بالأداء المالى بالتطبيق على عينة من شركات إنتاج المشروبات الغازية فى مدينة كركوك"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، المجلد ٦، العدد ١، ص ص ١ - ٢٥.
١٩. رمضان، محمد السيد أحمد، (٢٠١٩)، "إنعكاسات العلاقة بين الإفصاح عن تقارير الإستدامة وجودة التقارير المالية على قيمة المنشأة - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ١٠، العدد ٣، ص ص ٣٤٣ - ٣٧٦.
٢٠. راضى، فراس رؤوف، (٢٠٢٢)، " أثر تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالى (IAS/IFRS) على الإستثمار الأجنبى"، المجلد ١، العدد ٦٤، ص ص ٧٥ - ١٠٨.
٢١. سرور، عاصم محمد أحمد، (٢٠١٥)، " إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IFRS_AIS فى ضوء خصائص المعلومات المحاسبية : دراسة تحليلية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد ٢، ص ص ٢٢٢ - ٢٧٥.
٢٢. سيد، سيد عبد الفتاح، (٢٠٢١)، " إطار مقترح لإجراءات مراجعة المعلومات المالية البيئية فى التقارير المالية المنشورة : دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد ٧، العدد ٣، ص ص ٧٢١ - ٧٦٦.

مراجع الدراسة

٢٣. شحاته، شحاتة السيد، (٢٠١٤)، " أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الإجتماعية على قرارى الإستثمار ومنح الإئتمان - دراسة ميدانية وتجريبية "، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد ٢، العدد ١.
٢٤. شنن، على عباس على، (٢٠١٧)، " إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة فى بيئة الأعمال المصرية المعاصرة - دراسة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، عدد ٤، ص ص ٢٥٠ - ٣١٦.
٢٥. عبد الصمد، نجوى، والهام يحيوى، (٢٠١٨)، " الإفصاح المحاسبى عن الداء البيئى فى التقارير المالية لشركة الأسمنت عين الكبيرة - سطيف، السودان، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، جامعة باتنة، العدد ٣٨، ص ص ١ - ١٨.
٢٦. عبد المتعال، هبة عبد المتعال أحمد، (٢٠١٩)، " دراسة الأثر الوسيط لمستوى الإفصاح عن أداء أنشطة الابتكار البيئى على العلاقة بين قوة وجودة الأرباح المحاسبية للشركات المدرجة بالبورصة المصرية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد ٣٩، العدد ٤، ص ص ٨٧ - ١٠٥.
٢٧. عُزى، الأخضر، (٢٠١٨)، " محاولة تحليل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS - IAS : دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظى الحسابات بالجزائر "، مجلة إقتصاديات شمال أفريقيا، المجلد ١٤، العدد ١٨، ص ص ٢٥٧ - ٢٦٨.
٢٨. فؤاد، ريمون ميلاد، (٢٠١٦)، " أثر الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS-AIS على التحفظ المحاسبى وجودة التقارير المالية -دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٢، ص ص ٥١٧ : ٥٧٢.
٢٩. كريمة، دينا عبد العليم، (٢٠٢١)، " أثر الإفصاح الإختيارى عن معلومات المحاسبة البيئية على الأداء المالى والسوقى - دراسة ميدانية وتطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٥، العدد ٣، ص ص ١ - ٤٣.
٣٠. متولى، سعاد السيد محمد، (٢٠٢١)، " دراسة أثر الإفصاح الإختيارى على الأداء المالى للشركات فى ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS - دراسة إختبارية على الشركات المقيدة فى البورصة المصرية "، مجلة البحوث المالية والتجارية، مجلد ٢٢، العدد ٢، ص ص ٦٦٩ - ٧٣٦.

مراجع الدراسة

٣١. محمد، عمر السر الحسن، (٢٠١٦)، " أثر الإفصاح الإختياري للمعلومات البيئية فى جودة المعلومات لمنظمات الأعمال السودانية "، السودان، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة تشرين، المجلد ٣٨، عدد ٤، ص ص. ٧٥ - ٩٤.
٣٢. محمد، منى كامل، (٢٠١٣)، " أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة فى النشاط الزراعى - دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبى الدولى رقم ٤١ والقاعدة المحاسبية العراقية رقم ١١ "، بغداد، مجلة كلية الادارة والإقتصاد، جامعة بغداد، العدد ٣٦، ص ص ٣٣٩ - ٣٥٧.
٣٣. مسعود، سناء ماهر محمدى، (٢٠٢٠)، " قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالى وخطر إنهيار أسعار الأسهم : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، مصر، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد ٣، ص ص ١-٨٥.
٣٤. مليجى، مجدى مليجى عبد الحكيم، (٢٠١٤)، " أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة فى بيئة الأعمال السعودية - دراسة نظرية تطبيقية"، السعودية، مجلة عماد البحث العلمى، جامعة سلمان عبد العزيز، المجلد ١٦٠٩، العدد ٢، ص ص ١-٥٠.
٣٥. مليجى، مجدى عبد الحكيم، (٢٠١٩)، " تحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبى عن المعلومات المستقبلية وتكلفة رأس المال وأثرها على كفاءة القرارات الإستثمارية للشركات المصرية "، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد ٢١، العدد ٦٢ ن ص ص ١ - ٢١.
٣٦. يوسف، جمال على محمد، (٢٠١٦)، " تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على كفاءة أسواق المال : دراسة تطبيقية على سوق رأس المال المصرى "، مصر، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، عدد ٢، ص ص ١٠٢٥ - ١٠٧٦.
٣٧. يوسف، مى مغاورى على، (٢٠١٨)، " أثر الإفصاح المحاسبى عن التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية - مع دراسة تطبيقية "، مصر، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٥، ص ص ١٤٠ - ١٧٨.
٣٨. يوسف، هبة إبراهيم عبد العزيز، (٢٠١٥)، " مدى تحقيق شفافية القوائم المالية فى ضوء معيار المحاسبة الدولى رقم 1 "، مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ٩، العدد.ملحق، ص ص ١٣٩ - ١٦١.

ج. الرسائل العلمية :

١. أحمد، خالد أحمد عبد الله، (٢٠٢١)، " دور القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي فى الحد من المخاطر البيئية - دراسة ميدانية على شركة الفيصل العقارية "، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ص ١ - ١٢٠.
٢. أحمد، عبد الناصر محمد نور، (٢٠١٣)، " الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وأثره على قرارات مستخدمى التقارير المالية المنشورة - دراسة ميدانية "، رسالة دكتوراة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ص ١ - ٣٠٣.
٣. الحاج، وفاء عمر التوم، (٢٠١٦)، " الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت "، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، ص ١١٠.
٤. الدوسرى، عبد الهادى منصور، (٢٠١١)، " أهمية محاسبة التكاليف البيئية فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة فى سوق الكويت للأوراق المالية "، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط .
٥. بابكر، طه عبد الباقي حامد، (٢٠١٦)، " أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الإجماعى والبيئى على جودة الداء المالى فى المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركات سكر كنانة "، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
٦. دُرّه، إيناس محمد أحمد، (٢٠١٦)، " دور نظم المعلومات البيئية فى تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر .
٧. درويش، حسين محمد أحمد محمد (٢٠١٠)، " إطار محاسبي مقترح لتقييم الأداء البيئى فى المنشآت الصناعية من خلال حياة المنتج، رسالة دكتوراة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، القاهرة، ص ١٠٧ .
٨. سليمان، مى عبد الله الريح، (٢٠١٩) أثر الإفصاح الإختيارى لمعلومات المحاسبة البيئية فى دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على مصانع بوهيات المهندس، " رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ص ١ - ١٩٣ .
٩. عنتر، صفية عبد الله عثمان، (٢٠٢٠)، " دور الإفصاح عن المعلومات غير المالية فى تحسين جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على عينة من شركة السكر السودانية العاملة بولاية الخرطوم "، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ص ١ - ١٦٢ .

مراجع الدراسة

١٠. فرنوى، مصطفى السيد محمود جودة، (٢٠٢٠)، " قياس مستوى التوافق المحاسبى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وانعكاس ذلك على مؤشرات الأداء المالى وجذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة FDI"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر .
١١. كرجى، محمد باقر، (٢٠١٧)، " قياس مستوى الإفصاح المحاسبى فى التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الإستثمار - دراسة تطبيقية فى عينة من الشركات المساهمة المدرجة فى سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية، العراق، ص ص ١ - ١٦٤.
١٢. لعبيدى، مهاوات، (٢٠١٥)، " القياس المحاسبى للتكاليف البيئية والإفصاح عنها فى القوائم المالية لتحسين الأداء البيئى - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية فى الجزائر"، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص ص ١-٢٦٣.
١٣. مهنى، سيد عبد الحليم عبد الله، (٢٠٢٢)، " نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الحد من مخاطر إنهيار أسعار الأسهم وانعكاس ذلك على الأداء المالى - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، ص ١٥.
١٤. يس، شيماء سعيد محمد، (٢٠١٢)، " تأثير الإفصاح عن الداء البيئى للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه، على قرارات المستثمرين - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، ص ٩٨.

د. المؤتمرات العلمية

١. سالم، على خلف، (٢٠١٤)، " إستعمال بطاقة القياس المتوازن للأداء لدعم التنمية المستدامة"، المؤتمر العربى السنوى بعنوان واقع المحاسبة بين التحديات والطموح، جامعة الدول العربية.

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية

1. Abousamak , Ahmed ,M., (2020) , "The influence of the development of accounting standards to preserve sustainability: Literature Review " , AAU Journal of Business and Law ,vol.3 , Issue2, pp 94-116.
2. Ali, Mohamed, (2017)," An Empirical Analysis on the Financial Reporting Quality of the Quoted Firms in Nigeria", Journal :- International Journal Of Academic Research In Business and Social Sciences , Vol .17 , Issu. 9, pp. 2222 – 6990.
3. AL – Shaer , Habiba , Aly Salama , Steven Toms , (2017) , "Audit Committees and Financial Reporting Quality : Evidence From uk Environmental Accounting Disclosures" , Journal of Applied Accounting Research , Vol.18, issue.1,pp.2-21.
4. Ambuehi , Sandro ; Bernheim B. Douglaes , and lusardi Annamairia , (2015), "the Effect of Financial Education on the Quality of Decision Makink " journal: Economic Policy ,vol./8 ,issu 4 , p.p202 – 994.
5. Anderson , Nick , In brief (2019) , " IFRS Standards and Climate – related disclosures IASB , [https " // bit . ly / vol.3 , issu 1](https://bit.ly/vol.3,issu1).
6. Babtatunde, joseph Akeju ,(2017), "CORPORATE GOVERNANCE ANDFINANCIAL REPORTING QUALIRY IN NIGERIA " journal:- Information Research and Review,vol./4 , issu2 , p.p 3749 -3753 .
7. Basuki , B., & Irwanda , R., (2018) , " Environmental Cost Analysis & Reporting to Measure Environmental performance in Realizing eco – Efficiency " , Asian Journalof Accounting Reserarch , Vol.3 , Issue.2, p p.23-45.
8. Bebbington, J. and Larrinaga, C., (2017), "Accounting and sustainable development: an exploration", Accounting, Organizations and Society, Vol. 39 No. 6, pp.395-413.

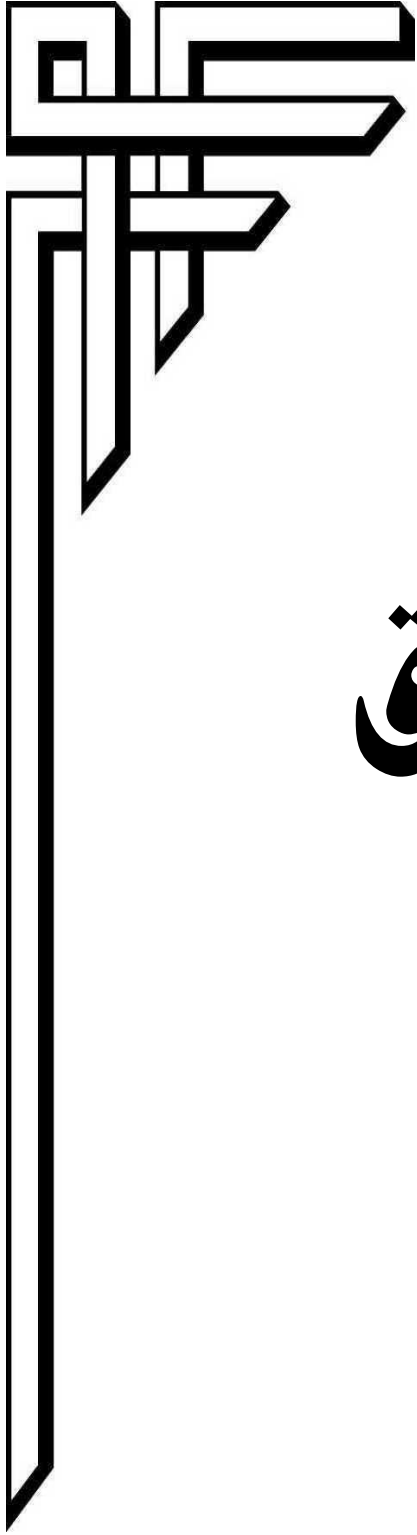
9. Bye, Brita, (2016) , " the Impacts of al Ternative Policy Instruments on Environmental Performance: Afirm Level Study of temporary and Persistent Effects" , journal:- Environ Resource , issu 69 , pp.317-341.
10. Chandok , R. , and Singh, s., (2017) , "Empirical Study on determinants of Environmental Disclosure: Approach of Selected Conglomerates" , Managerial Auditing Journal, Vol.32, issue.4/5, pp.332 – 355.
11. Cheung ,E., Evans, Wright ,E.,(2010) , "An Historical Review of Quality in Financial Reporting in Australia" , Pacific Accounting Review , Vol./22 , issu.2 , p1592.
12. Cho, Michelon, & W. Roberts ,R. (2016), "CSR Report Assurance in the USA : an empirical investigation of determinants and effects Sustainability" , Accounting , Management and Policy Journal , Vol.5, issue.2.
13. Damak – Ayadi , S. , Sassi , N. ,& Bahri M., (2020) , " Corss – Country determinants of IFRS For SMEs adoption" , Journal of Financial Reporting and Accounting , vol.18 , issue 1 , p p.147-168.
14. Deswanto , R., and Siregar , S., (2018) , " The Associations Between Environmental Disclosures With Financial Performance , Environmental Performance , and Firm Valu " , Social Responsibility Journal, Vol.14, issue.1, pp.180 -193.
15. EL Nagy , N., (2014) , " Measurement and Disclosure about Costs Environmental Quality and its Impact on The Financial Statement Published " , International Journal of Scientific and Research Publication , Vol.7, issue.12, pp.1-5.
16. Enache, L.,& Hussainey, K.,(2020)," The Substitutive Relation Between Voluntary Disclosure and Corporate Governance in their effects on firm performance " , Review of Quantitative Finance and Accounting , vol.54, issu.2, p p. 413-445.

17. Fatima ,A., et al., (2015), "Environmental Disclosure Quality : Examining The Impact of The Stock Exchange of Malaysia's Listing Requirements ", Social Responsibility Journal, Vol.11, issue.4, pp. 904 – 922.
18. Francis,J.&Schipper ,K. ,(2010),"Have Financial Statements Lost their Relevance?" , Journhal Accounting Researc , vol.37 , issue.40 , p. 46.
19. Geert Braam , Ferdy Van Beest , (2013) , " Conceptually Based Financial Reporting Quality Assessment ,An Empirical Analysis on Quality Differences Between UK Annual Reports and US 10 – K Reports , Nice Working Paper " , Vol. 13 , Issue. 106 , P. 3.
20. Gray, Rob, Reza Kouhy, and Simon Lavers , (2015) , "Corporate Social and Environmental Reporting A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure" , Accounting Auditing & Accountability Journal , Vol.8 , Issue2.
21. Grigoris , G. , et al , (2014) , " Financial , Governance and Environmental Determinants of Corporate Social Responsible" , Management Decision Journal , Vol.52, Issue.10, pp. 1928 – 1951.
22. Grudzien , L., Osinsk ,F., and Jasarenic , S., (2018) , "Analysis of The Environmental Costs in Manufacturing Companies in The SME Sector in Poland " , Springer International Publishing , pp.301-310.
23. Hanan Sahbat Abdullah et al.,(2021), " Environmental Quality Costs and Thire Role In Strategic Decision Making : Enidence From Iraq " , Faculty Of Business Economics and Entrepreneurship , International Review , Issu.3 , p.52.
24. Humphrey, C., O'Dwyer, B., and Unerman, J., (2017), "Re-the rizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of Enlightened' corporate reporting", Accounting and Business Research, 47 (1), 30–63.

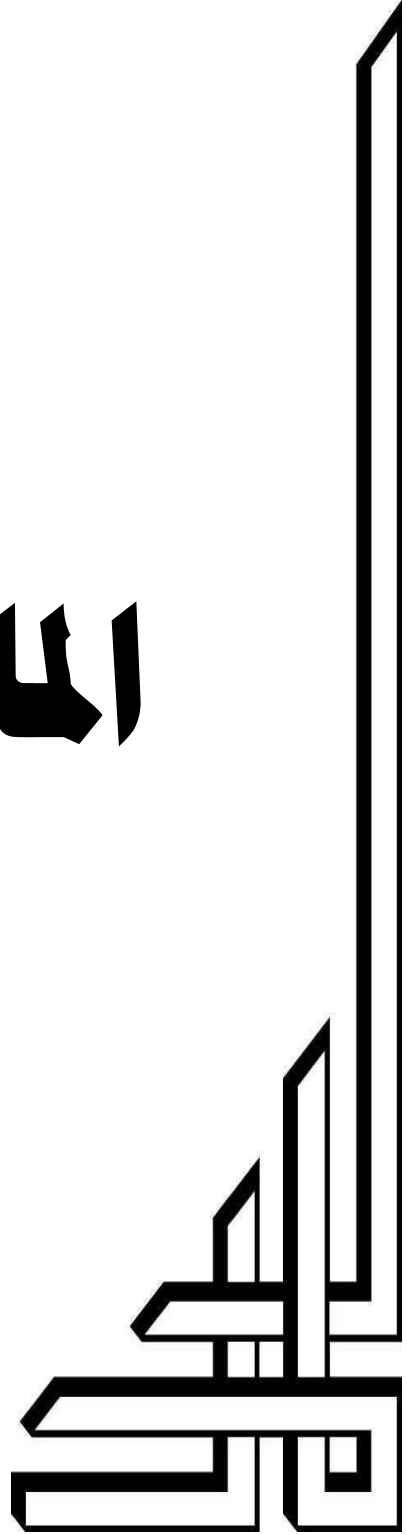
25. *International Accounting Standards Board* , (2010), "Accounting Policies, Changes In Accounting Estimates and Errors " , London , p p. 366-367.
26. Jeffrey R. Cohen , Ganesh Krishnamoorthy , Arnold Wright ,(2010),"the Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality" , Journal of Accounting Literature, p.5.
27. Katie E. Mcdermatt ,(2012) , " Financial Reporting Quality and In corporate Social Responsibility of North Carolina at Chapel Hill , P.9.
28. Katherine , L. ,et ,al , (2016) , " Towards Environmental Management Accounting for trade – offs " , Management and Policy Journal , Vol.7 , Issue.3 , PP.428 - 448.
29. Kieso , Donald . E , Weygandat , and Warfield , Terry .D, (2013), "Intermediate Accounting" 12th Edition , John Wiley and sons Inc., New York , USA, p31.
30. KOU , Lopin , Hui – Cheng Yu, (2017) , " Corporate Political activity and Environmental Sustainability Disclosure the Case of Chinese Companies" , Baltic Journal of Management , Vol.12, issue.3,pp.348- 367.
31. La Chaire ,(2020) , " Performance Globale Multi – Capitaux " ,*Quelles Conexions entre La Comptabilite Financiere et Le non – Financi " ?* , Synthese du rapport , Audencia , Juillet.
32. Lassala , C., Blat, M., & Navarrete , S., (2021) , " The Financial Performance of Listed Companies in Pursuit of the Sustainable Development Goals", Journal. Economeic Research , Vol. 34, Issue.1 , p p. 427-449.
33. Lehtinen , Tiia ,(2013) ,"Understanding Time Liness and Quality of Financial Reporting in a Finnish Public Company ,Alto University ,School of Economic , p.p.9-10.

34. Nguyen , A., S., & Hong , H.,(2020) , " Environmental Accounting Practices & Cost of Capital Enterprises in Vietnam" , Cogent Economics & Finance , Vol.8,Issue. 1 , p p.123 – 147.
35. Noodezh , R., & moghimi , s., (2015), " Environmental Costs and Environmental Information Disclosure in The Accounting Systems " , International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences , Vol.5, issue.1 , pp.13-18.
36. Nobes, C. and Stadler, C.,(2017) ," Disclosure Quality and International Comparability under IFRS : Evidence from Pension Discount Rates, Impairment and Capitalisation of Development Costs" , London: ICAEW Chartered Accountants' Trustees Limited. Available from: <https://www.icaew.com/media/corporate/files/technical/research-and-academics/publications-and-projects/disclosure-quality-and-international-comparability.ashx> [Accessed 7 December 2018].
37. Odera , O., et al. ,(2016)," Differential Reporting of Social and Environmental Disclosures Between Local and Foreign Oil Companies in Nigeria" , Social Responsibility Journal , Vol.12, issue.1 ,pp.13-18.
38. Oshiole , S., Elamah , A., & Ndubuisi ,A., (2020), " Effect of Environmental Cost Disclosure on Profitability of Listed Oil & Gas Firms in Nigeria " , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance & Management Sciences , Vol. 10 , Issue. 2 , p p. 157 – 170.
39. Pirmana., V., Tukker, A., (2021) , " Environmental Costs Assessmet for Improved Environmental – Economic Account for Indonesia " , Journal of Clear production , Vol.280 , Issue. 1 , 232-252.
40. Robert . M, Bushman and Abbie J. Smith ,(2013) , "Transparency Financial Accounting Information and Corporate Governance " , FRBNY Economic Policy Review ,p 67.

41. Rodosthenous , M., (2017) , " Value Relevance of Accounting Information in the Early Years of Crisis in Greece" , Journal Economics , Business , Social Sciences and Education , vol.1 , pp 40-47.
42. Sedky , A. ,(2019)," Developing The Role of The Environmental Accounting Disclosure to Improve The Financial Performance", Journal of Environmental Studies & Research ,vol.9 , Issue2, p p.1-19.
43. Sief , H., (2014) , "Accounting Framework To Measure The Environmental Costs and Disclosed in Industrials – Case Study of Societe Cement Hamma Bouziane (SCHB) in Constantine", Journal: Chinese Business Review , Vol.13, issue.6 , pp. 356 – 366.
44. Tran , M., (2019) , " Disclosure Level Environmental Accounting Information and Financial Performance: The Case of Vietnam " Journal. Management Science , Vol.9 , Issue. 4 , p p. 557- 570.
45. Yook , Keun – Hyo, Hakjoonsong , (2017), "The Disclosure of Environmental Conservation Costs and its Relation to eco – Efficiency : Evidence From Japan" , Sustainability Accounting Management and Policy Journal, Vol.8, issue.1, pp.20-42.



الملاحق





ملحق

قائمة الإستقصاء

السادة الأساتذة الأفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أرجو من سيادتكم التكرم بإستيفاء قائمة الإستقصاء التالية، حيث أننى أقوم بإعداد دراسة للحصول على درجة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة البيئية بعنوان :

إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة

التقارير المالية فى ضوء المعايير المحاسبية "دراسه ميدانيه"

إن مساهمتكم فى إستيفاء بيانات هذا الإستقصاء بإبداء رأيكم الذى نقدره وهو يُعتبر أمراً جوهرياً لتحقيق أهداف هذه الدراسة الميدانية، وهو الأمر الذى دعا إلى إرسال قائمة الإستقصاء لسيادتكم، علماً بأن هذه الأراء لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمى فقط، وشرف للباحثة أن ترسل إليكم نتائج الدراسة إذا رغبتم فى ذلك .

شاكرين لكم صادق تعاونكم معنا فى هذا الشأن

ملاحق الدراسة

برجاء التقضل بوضع علامة (✓) أمام الفئة التي تُعبر عنكم مع العلم بأن هذه البيانات لن تُستخدم الا لاغراض هذا البحث :

١- المسمى الوظيفي ؟

- محاسب مراجع مدير إدارة
 مدير الإدارة البيئية رئيس قطاع موظف لجنة إدارة المخاطر

٢- المؤهل الدراسي ؟

- بكالوريوس دبلوم
 ماجستير دكتوراة

٣- ماهى مدة خبرتكم العملية ؟

- أقل من ١٠ سنوات من ١٠ وأقل من ٢٠ سنة من ٢٠ سنة وأقل من ٣٠ سنة ٣٠ سنة فأكثر

القسم الأول : جودة المعلومات البيئية

برجاء التفضل بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التي تعبر عن رأي سيادتكم في كل عبارة من العبارات الآتية :

م	العبارات	رافض ١	رافض جدا ٢	محايد ٣	موافق ٤	موافق جدا ٥
١	تُعتبر الدقة من أهم معايير للوصول لجودة المعلومات البيئية.					
٢	الصورة الرقمية للبيانات تساعد في سرعة اداء العمليات والربط بالانظمة الاخرى مع تيسير سبل الافصاح.					
٣	يُعتبر تحديث البيانات عاملاً جوهرياً في جودة البيانات ويجب أن يتم بصورة مستمرة.					
٤	تُعد درجة تفصيل البيانات من معايير جودتها وذلك حسب إستخداماتها،فتكون التفاصيل مهمة عند العرض الاحصائي وقد تكون البيانات المختصرة عن المستوى الاعلى الذي يتخذ القرار.					
٥	تلعب التعريفات والمسميات المعيارية دوراً مهماً في ضمان جودة البيانات وجعلها أكثر قابلية للتشغيل البيئي، بحيث يسهل تبادلها واستخدامها مع الجهات التي تستخدم أنظمة أو تطبيقات برمجية تختلف عن تلك التي تم إنشاء البيانات فيها، كما يسهل مقارنة قواعد البيانات ودمجها إذا كانت تستخدم تعريفات معيارية موحدة.					
٦	جودة المعلومات البيئية تؤدي إلى إتخاذ قرارات سليمة.					
٧	الموثوقية: يتم التأكد من مصداقية المعلومات البيئية قبل نشرها، وأن تُعبر عن وضع المؤسسة					
٨	الملائمة: تعتبر المعلومات المحاسبية البيئية					

ملاحق الدراسة

م	العبارة	راض	راض جدا	محايد	موافق	موافق جدا
		١	٢	٣	٤	٥
	المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل، وأن تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في إتخاذ القرارات الاستثمارية.					
٩	يتم الإفصاح عن المخاطر البيئية فى تقرير مجلس الإدارة بالإضافة إلى نتائج الأداء البيئى .					
١٠	يتم الإفصاح عن مسؤولية الشركة البيئية ونتائج الأداء البيئى فى القوائم المالية للشركة .					

القسم الثانى: أثر جودة المعلومات البيئية على رفع كفاءة التقارير المالية :

برجاء التفضل بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التى تعبر عن رأى سيادتكم فى كل عبارة من العبارات الآتية :

م	العبارات	راض	راض	محايد	موافق	موافق
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
١	تلتزم وحدتك الإقتصادية بالقوانين البيئية ومعايير حماية البيئة.					
٢	تهتم وحدتك الإقتصادية بتوفير معلومات بيئية تساعدها فى التخطيط لحماية البيئة واتخاذ القرارات السليمة .					
٣	إن توفير وحدتك للمعلومات البيئية يساعد على تقليل عدم التأكد عند إتخاذ القرارات .					
٤	تساهم المعلومات البيئية فى تقليل المخاطر البيئية التى تواجه وحدتك الإقتصادية والعمل على إدارة تلك المخاطر لتخفيض تأثيرها .					
٥	يساهم قياس الأداء البيئى فى إبراز الجهودات البيئية للوحدة ومساهمتها فى خفض نسبة التلوث					
٦	الإهتمام بقياس الأداء البيئى يساهم فى زيادة كفاءته وفعاليته.					
٧	الإهتمام بقياس الأداء البيئى يساهم فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية .					
٨	الإهتمام بفعالية الأداء البيئى يزيد من مصداقية وعدالة التقارير المالية .					
٩	الإهتمام بقياس الأداء البيئى والإفصاح عن المعلومات البيئية يساعد على تحقيق جودة التقارير المالية .					
١٠	إن إهتمام الوحدة الإقتصادية بالإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية دليل على إدراكها للقضايا البيئية ومسؤوليتها الإجتماعية					

ملاحق الدراسة

م	العبارة	رافض	رافض	محايد	موافق	موافق
		١	٢	٣	٤	٥
١١	الإهتمام بمصداقية التقارير المالية يؤدي إلى ملائمتها لمستخدمي التقارير وإمكانية الإعتماد عليها .					
١٢	تساعد جودة التقارير المالية على توفير معلومات بيئية للمستثمرين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات.					

القسم الثالث : تطبيق المعايير المحاسبية وكفاءة التقارير المالية

برجاء التفضل بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التي تعبر عن رأى سيادتكم فى كل عبارة من العبارات الآتية :

م	العبارات	راض	راض	محايد	موافق	موافق
		١	٢	٣	٤	٥
١	يوجد أثر إيجابى لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ممثلة فى تخفيض المستحقات الكلية					
٢	يوجد تأثير إيجابى لهذه المعايير على قيمة الشركات المسجلة ممثلة فى زيادة قيمة (القيمة السوقية للشركة / تكلفة استبدال الاصول					
٣	يوجد تأثير لمعايير التقارير المالية الدولية على قرارات المستثمرين وقراراتهم المستقبلية حيث تعطى إشارة إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالى للشركة .					
٤	يساهم تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالى (IFRS) فى توفير آلية تحكم عمل المستثمر وتفرض نوع من السيطرة الإدارية، وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرون التى كان من أهم أهدافها القضاء على التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير المحاسبية .					
٥	توفير معلومات محاسبية وغير محاسبية للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف ذوى العلاقة بالمنظمة يساهم فى خلق مناخ جيد لإتخاذ القرار وتحقيق التكافؤ العادل بين المستثمرين مع توقع العائد على إستثماراتهم من خلال تخفيض مخاطر المعلومات وتحديد درجة المخاطرة لهذه المعلومات					

ملاحق الدراسة

م	العبارات	رافض ١	رافض جدا ٢	محايد ٣	موافق ٤	موافق جدا ٥
٦	تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١) يضيف المزيد من الشفافية في القوائم المالية.					
٧	تطبيق معايير المحاسبة الدولية تعمل على جذب الإستثمار لسوق رأس المال ورفع مستوى كفاءته ولزيادة معدل النمو الإقتصادي المحلي.					