

تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

على مخاطر الأعمال بالتطبيق على شركات

صناعة البتروكيماويات المصرية

دكتور / طارق مختار محمد

تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على مخاطر الأعمال بالتطبيق على شركات
صناعة البتروكيماويات المصرية

دكتور / طارق مختار محمد

ملخص البحث :

استهدف البحث تقييم واقع الإفصاح عن الأداء البيئي بالتقارير المحاسبية ، فضلا عن
تقييم أثر الإفصاح عن الأداء البيئي على مخاطر الأعمال بشركات قطاع البتروكيماويات العاملة
في مصر والمقيدة في البورصة المصرية .

وتحقيقاً لهذا الهدف فقد تم صياغة ثلاثة فروض لقياس قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين
الإفصاح عن الأداء البيئي وبين مخاطر الأعمال مع تقييم مدى تأثر هذه المخاطر بكثافة هذا
الإفصاح.

وقد قام الباحث في سياق ذلك بإعداد قائمة استقصاء لتجميع البيانات الأولية اللازمة
لاختبار مدى صحة هذه الفروض وتحقيق أهداف البحث ، هذا بالإضافة إلى استقراء نتائج أهم
الدراسات السابقة ذات الصلة لتأصيل الإطار الفكري للبحث وذلك خلال الفترة من (٢٠٠٨ -
٢٠١٣)

وقد كشف البحث عن مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح
عن الأداء البيئي وبين مخاطر الأعمال بشركات عينة البحث العاملة بقطاع البتروكيماويات ، هذا
فضلاً عن وجود تأثير معنوي لمحددات هذا الإفصاح على مخاطر الأعمال بتلك الشركات، وقد
أوصى الباحث في إطار ذلك بضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي بالتقارير المحاسبية للشركات
المساهمة بجانب الإفصاح عن الأداء المالي وذلك لإمكانية تقييم ومراقبة مخاطر الأعمال بصفة
دورية بهذه الشركات .

مقدمة :

اصدرت العديد من الدول سلسلة من التشريعات البيئية الملزمة للشركات العاملة بها لكشف
حقيقة الأداء البيئي وقياسه ومحاولة الإفصاح عنه بالتقارير والقوائم المالية كما هو

الحال في الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي بهذه الشركات (Denison,2006)

وقد استوجب العمل بهذه التشريعات- في ظل التطورات المتلاحقة في الإدارة البيئية بكل
أبعادها المستجدة- ضرورة وجود إفصاح محاسبي بيئي ، وبالفعل قامت الهيئات المهنية المحاسبية

من خلال لجانها المتخصصة بتأهيل مجموعات عمل فنية تابعة لها لأغراض تحديد كيفية تحسين بيئة الإفصاح المحاسبي حتى تفي التقارير والقوائم المالية باحتياجات مستخدميها من المعلومات البيئية (Willis, 2005)

وقد أفرزت اللجان المذكورة مجموعة من الإرشادات المهنية المتصلة بالآثار البيئية الإيجابية والسلبية ، ونادت في إطار ذلك بضرورة تشجيع الشركات خاصة المساهمة على الإفصاح عن المعلومات البيئية التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية.

وطبقاً لذلك ، فقد تزايد الوعي البيئي في معظم دول العالم خلال العقدین الآخرين وصدرت العديد من التشريعات التي تهدف للحفاظ على البيئة بمعظم هذه الدول، وأنشئ في إطار ذلك أجهزة رسمية بكل دولة من هذه الدول لإدارة البيئة ووضع الاشتراطات البيئية الواجبة الإلتزام من قبل الشركات سواء قبل إنشائها أو أثناء تشغيلها وذلك لتسهيل عملية قياس الأداء البيئي بجانب الأداء المالي والإفصاح عنه محاسبياً كلما أمكن ذلك.

ونظراً لغياب وجود معيار أو إرشاد محاسبي على المستوى الدولي حتى الآن يتولى تنظيم منهجية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وتحديد كثافة مفرداته بالقوائم المالية ، فقد أصبحت المعلومات المالية المفصح عنها حالياً بالشركات غير كافية لترشيد القرارات الإدارية خاصة قرارات التمويل والاستثمار ، لذلك يختص هذا البحث بإقتراح منهجية لتنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي مع محاولة تقييم أثر هذا الإفصاح على مخاطر الأعمال بعينة من شركات البتروكيماويات المقيدة بالبورصة المصرية.

أولاً : مشكلة البحث :

تقوم الشركات المساهمة- بغض النظر عن طبيعة أنشطتها - بتوظيف الموارد الإنتاجية التي أصبحت البيئة أحد أهم هذه الموارد ، كما أصبحت متغيراً بسيطاً لإمداد هذه الشركات بالموارد من ناحية وبتلقي منتجاتها من ناحية أخرى. ولا شك في أن القياس الملائم لربحية الشركات المساهمة والتقييم الموضوعي لأدائها يستوجب ضرورة الإعتداد على المعلومات المالية والبيئية معاً.

وقد كشفت العديد من الدراسات أهمها دراستي (Runyan, 2007 & Anderson, 2008) عن تزايد التشريعات البيئية بكل دولة من دول العالم رغم عدم وجود معايير أو إرشادات محاسبية تلزم الشركات المساهمة بالإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية ، الأمر الذي دفع بعض هذه الشركات- خاصة دولية النشاط - إلى الإكتفاء بالإفصاح عن المعلومات البيئية إختيارياً و للأمر التي تكون في صالحها وتحسن صورتها العامة أمام المجتمع دون الإفصاح عن

المعلومات المتصلة بمخالفاتها البيئية، الأمر الذي فرض نوعاً من القصور في حتمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ، وهذا التوجه يمثل جوهر المشكلة البحثية التي يمكن بلورتها في الخمسة تساؤلات التالية :-

١- كيف تتناول الأدب المحاسبي موضوع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؟

٢- ما هي أهم الدوافع التي تحول دون إصدار إرشادات مهنية لتنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؟

٣- ما هو موقف الشركات المساهمة خاصة الصناعية من الإفصاح عن الأداء البيئي في الوقت الراهن ؟ وما أثر عدم إفصاحها عن أدائها البيئي بتقاريرها المحاسبية على مخاطر الأعمال؟

٤- هل يمكن اقتراح إطار نموذج لتنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ؟ وما هي متغيراته ؟ وما هو أثر هذه المتغيرات على مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة ؟

٥- كيف يمكن اختبار الإطار المقترح للإفصاح عن الأداء البيئي بالتقارير المحاسبية للشركات المساهمة الصناعية خاصة العاملة في صناعة البتروكيماويات والمقيدة بالبورصة المصرية؟

ثانياً : أهداف البحث :

يسعى البحث إلى:-

١- رصد نتائج الجهود البحثية في مجال تنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ، والكشف عن أهم محدداته ودرجة تأثيرها على مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة .

٢- دراسة وتحليل أثر الاشتراطات البيئية التي تصدرها الدول النامية على منهجية الإفصاح عن الأداء البيئي بالتقارير المحاسبية للشركات المساهمة .

٣- تقييم الدور الحالي للشركات المساهمة خاصة الصناعية في الإفصاح الاختياري عن أدائها البيئي بالتقارير المحاسبية ، مع رصد أهم متغيراته وتحليل أثرها على مخاطر الأعمال بهذه الشركات.

٤- اقتراح إطار لتنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يمكن من خلاله تقييم أثر محددات هذا الإفصاح على مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة .

٥- اختبار الإطار المقترح لتنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على عينة من الشركات الصناعية العاملة في صناعة البتروكيماويات وتقييم أثر محددات هذا الإفصاح على مخاطر الأعمال بهذه الشركات.

ثالثاً : فروض البحث :

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن تساؤلاته ، فقد تم صياغة الفروض الثلاثة التالية :

- ١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ومدى تأثيره على مخاطر الأعمال بشركات البتروكيماويات.
- ٢- لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبيا وبين مخاطر الأعمال بشركات البتروكيماويات .
- ٣- لا يوجد تأثير لمحددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على عناصر مخاطر الأعمال بشركات البتروكيماويات .

رابعاً: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من مجموعة الاعتبارات التالية :-

(١) الإهتمام المتزايد بالبيئة سواء على المستوى العالمي أو الإقليمي أو القطري نتيجة الكوارث البيئية المتزايدة والتي من أهمها الاحتباس الحراري وتآكل طبقة الأوزون والتغير المناخي وغيرها ، والتي تساهم الشركات المساهمة الصناعية في إحداث نسبة كبيرة منها ، ولذلك يتعامل هذا البحث مع الموضوعات التي تقع ضمن تفاعل علم المحاسبة مع المجتمع .

(٢) إهتمام الفكر المحاسبي الدولي بتطبيقات المحاسبة البيئية بمختلف دول العالم والتي تأتي الدول العربية متأخرة في هذا المجال عن مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل معها نظراً لإعتماد هذه الدول وبشكل رئيسي على الشركات الدولية العابرة للحدود في مجالات الطاقة والصناعة وغيرها دون إلزام هذه الشركات بضبط ومراقبة عملياتها المتصلة بالمجال البيئي وذلك طبقاً للمعايير المتصلة بالمحافظة على البيئة وتنميتها والتي يجب أن يكون مصدرها علم المحاسبة البيئية.

(٣) الحاجة إلى وجود قاعدة بيانات محاسبية عن الأداء البيئي للشركات المساهمة الصناعية العاملة في قطاع مواد البناء والحراريات والتي من أهمها شركات البتروكيماويات التي تساهم بصورة

مباشرة في إحداث التلوث الصناعي ، وبالتالي فإن البحث يستمد أهميته من كونه يركز على صناعة البتروكيماويات ذات الحساسية البيئية المتزايدة .

٤) الحاجة إلى دعم العمل المحاسبي وجهود المحاسبين في مجال المحاسبة البيئية بالشركات الصناعية وذلك للتوصل إلى مستوى مقبول من الإفصاح المحاسبي عن الآثار البيئية لتلك الشركات وهذا هو المجال التطبيقي للبحث .

٥) المساهمة في إعداد الخطط الإستراتيجية للشركات العاملة بالقطاع الصناعي بصفة عامة وصناعة مواد البناء والحراريات بصفة خاصة وذلك من خلال المعلومات المحاسبية الكافية عن الأداء البيئي .

خامساً : الدراسات السابقة ذات الصلة :

لقد تناول الفكر المحاسبي من خلال جهود الباحثين موضوع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي دون تقييم أثر محددات هذا الإفصاح على مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة، وفيما يلي أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث :-

١-دراسة (Setni.,2005)

استهدفت الدراسة عرض أهمية المحاسبة البيئية على المستوى الجزئي، وخلصت إلى أن بعض الشركات المساهمة تكتفي بعرض بعض الإحصاءات عن أدائها البيئي نتيجة غياب المعايير المحاسبية المنظمة وقد اقترحت الدراسة نموذجاً لقياس التكاليف البيئية والإلتزامات البيئية تمهيداً للإفصاح عنها بالقوائم المالية . كما اقترحت الدراسة في إطار إرشادات دليل التنمية المستدامة منهجية عملية يمكن أن تسهل مهمة المحاسبة في إجراء المعالجة المحاسبية المناسبة لاستخدام المياه المعالجة - المحاسبية المناسبة لاستخدامات الطاقة - المعالجة المحاسبية عن المشاركة في الاحتباس الحراري - المعالجة المحاسبية المناسبة لاستمرار استنزاف الأوزون - المعالجة المحاسبية المناسبة للنفايات . بحيث يمكن من خلال هذه المعالجات اجراء الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية سواء كان إجبارياً أو على الأقل إختيارياً .

٢- دراسة (أبو الفتوح ٢٠٠٦)

استهدفت هذه الدراسة التأكد من مدى أهمية القضايا البيئية لمتحدى القرارات المتعلقة بالشركة ومدى أهمية عرض المعلومات البيئية خلال القوائم المالية للشركات المساهمة ، مع قياس اتجاهات عينة من المستقصى منهم في هذا الصدد خاصة مستخدمي القوائم المالية (المساهمون ، سمسرة الأوراق المالية والمحللين ، الأكاديميين المحاسبين ، ممثلوا المؤسسات المالية ، جهات المتابعة والإشراف) ، وقد كانت أهم العناصر محل قياس الاتجاهات للمستقصى منهم تركز على مدى أهمية المعلومات البيئية عند إتخاذ القرارات ومصادر الحصول على المعلومات البيئية - مدى الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي البيئي النقدي في القوائم المالية - الحاجة إلى إصدار دليل محاسبي يساعد على القيام بمهمة الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بالقوائم المالية .

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود نسب متفاوتة حول أهمية المعلومات البيئية - القوائم المالية الدورية هي أهم المصادر للإفصاح عن المعلومات البيئية مقارنة بغيرها من المصادر المتاحة - وجود رغبة في إعداد دليل لتنظيم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية لخدمة مجموعات كبيرة من المستخدمين لهذه المعلومات .

٣- دراسة (Hobson&kachelmeier,2005)

استهدفت الدراسة إقتراح منهجية للقياس المحاسبي عن الأداء البيئي والذي من خلاله يمكن قياس التكاليف والالتزامات البيئية للإفصاح عنها بالتقارير المالية .

وخلصت الدراسة إلى أهمية المحاسبة المالية البيئية في تسجيل المعاملات ذات الأثر البيئي وترجمة أثارها على الحالة الاقتصادية والمالية للشركة وذلك في صورة التكاليف والأصول والالتزامات البيئية التي يجب الإفصاح المحاسبي عنها بشفافية لدعم قرارات مستخدمي القوائم المالية .

٤- دراسة (حسن ، ٢٠٠٧)

كشفت الدراسة عن وجود قصور في الإطار الفكري للمحاسبة عن الأداء البيئي الأمر الذي لا يساعد على حل العديد من المشكلات التي تواجه المحاسب عن القضايا البيئية المستحدثة ، والتي

من بينها مشكلة قياس تكلفة التلوث البيئي الذي تحدته الشركات المساهمة الصناعية نتيجة ممارستها السلبية لبعض الأنشطة المتصلة بالبيئة .

وقد خلصت الدراسة إلى إقتراح إطار يمكن من خلاله قياس تكلفة الأصول الخاصة بالحد من التلوث / قياس مصروفات الحد من التلوث ، وأوصت الدراسة بضرورة مفهوم الإفصاح المحاسبي ليشمل الإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث .

كما أوصت الدراسة بضرورة أن تعمل كل دولة على وضع قوانين وأنظمة لحماية البيئة مع إلزام الشركات المساهمة العاملة بها بضرورة الإفصاح عن المعلومات والبيانات المتعلقة بالتلوث الناجم عن أنشطتها ، بالإضافة إلى الإفصاح عن التكاليف التي تكبدتها في الحد من تلوث البيئة وتطوير القوائم المالية المنشورة بحيث تشمل الأداء البيئي بجانب الأداء المالي.

٥- دراسة (Sullivan,2009) :

ركزت الدراسة على الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف التي ومن المتوقع أن تقوم من أدائها البيئي بقوائمها المالية لتحسين صورتها داخل المجتمع الذي تستمد منه شرعيتها وقد أستندت الدراسة على عينة بين مائة شركة تم تصنيفها إلى مجموعتين (شركات ذات حساسية بيئية / وأخرى بدون حساسية بيئية) ، وقد تم تصنيف كل مجموعة إلى (شركات ذات أداء بيئي سيء / وأخرى ذات أداء بيئي جيد) وقد كان الغرض من هذا التصنيف تحليل وتقييم مدى إهتمام هذه الشركات بمستوى الإفصاح البيئي النقدي بقوائمها البيئية .

هذا ، وقد كانت أهم المتغيرات المستقلة بالدراسة (مدى الإفصاح البيئي عن النفقات الرأسمالية عن السنة الجارية أو عن سنوات سابقة والمنفقة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه - النفقات الرأسمالية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه - التكاليف التشغيلية للسنة الجارية أو لسنوات سابقة المنفقة لغرض منع التلوث أو الحد منه التكاليف التشغيلية المستقبلية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه) .

هذا بالإضافة إلى مدى الإفصاح عن سياسات الشركة البيئية أو ذات الانشغال بموضوع البيئة - المعالجات والتسهيلات المتخذة لغرض منع التلوث البيئي الاشتراطات والترتيبات البيئية تجاه النفايات - ترتيبات الشركة للامتثال للمتطلبات البيئية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مجمل التقارير المالية تحمل إفصاح بيئي أكبر بالنسبة للشركات ذات الأداء البيئي السيئ مثل هذا الإفصاح أكبر عند الشركات

العاملة في مجالات حساسة بيئياً ووجود تباين في طبيعة الإفصاح البيئي (إفصاح بيئي نقدي/غير نقدي) ، بالإضافة إلى أن الأداء البيئي السيئ يستوجب مستوى أعلى من الإفصاح البيئي غير النقدي عنه في الشركات ذات الأداء البيئي الجيد - وجود اختلاف جوهري في مستوى الإفصاح البيئي غير النقدي في الشركات العاملة بمجالات حساسة بيئياً ، وذلك نظراً لكثافة مستوى الإفصاح البيئي النقدي في الشركات ذات الأداء البيئي السيئ العاملة في مجالات حساسة بيئياً .

وقد أوصت الدراسة في إطار ذلك بضرورة الإهتمام بالإفصاح البيئي للشركات

٦- دراسة (Araya,2012):

اهتمت الدراسة بالأداء البيئي وكيفية قياسه والإفصاح عن متغيراته محاسبياً .

و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي :-

١- وجود بعض الشركات التي تفصح محاسبياً بمستوى محدود عن الأداء البيئي .

٢- الحاجة المتزايدة لدى معظم المستفيدين عن الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً من اجل الإبلاغ النظامي عن تعهدات والتزامات الشركات في مجال تخفيف أثر التلوث الصناعي على التغير المناخي .

وأوصت الدراسة في إطار ذلك بمايلي :-

١- الشركات أو المؤسسات يجب أن تضع سياسات لأدائها البيئي في كلا من عملياتها ومنتجاتها و الإشارة إلى تلك السياسات عند الإبلاغ أو التقرير المالي .

٢- ضرورة إدراج السياسات الداخلية للشركات المساهمة في القوائم المالية الختامية لتوضيح أفكار هذه الشركات وبشكل شامل للرؤية والمنهجية المتبعة تجاه أثر التلوث على التغير المناخي ومدى الإلتزام بالأهداف في الأبعاد لفهم موقف الشركات من هذه القضايا وتطوير سياساتها طبقاً لذلك .

وطبقاً لنتائج وتوصيات الدراسات السابقة فإن أهم النقاط التي أجمعت عليها هذه الدراسات هي:-

١- أهمية المحاسبة البيئية ومزاياها النسبية للمستفيدين من تقاريرها .

٢- أهمية دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

٣- توسيع دائرة المستفيدين بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

٤- أهم الاخفاقات في الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

٥- أهمية البحث العلمي في أثر الأداء البيئي على مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة

وترتيبها على ماسبق فإن مايميز هذا البحث عن الدراسات السابقة رغم أنه إمتداد لها مايلي :

١- معظم الشركات المساهمة العاملة في المنطقة العربية لا تفصح محاسبيًا عن الأداء البيئي

سواء اختياريًا أو إجباريًا ، كما لا تفصح عن تأثير هذا الإفصاح على مخاطر الأعمال المترتبة على مباشرة أنشطتها .

٢- بعض الشركات المساهمة تفصح وبشكل اختياري عن المعلومات البيئية التي في صالحها

وتحسن صورتها العامة أمام المجتمع ، وبذلك تهمل الإفصاح المحاسبي الإجباري عن المعلومات المتعلقة بالمخالفات البيئية .

٣- محدودية الجهود المحاسبية البحثية الحالية في مجال تنظيم الإفصاح البيئي بالتقارير

المالية للشركات ودرجة تأثيرها على مخاطر الأعمال.

٤- ندرة الدلالات الإحصائية المؤكدة على حقيقة سلوك العلاقات المؤثرة للإفصاح المحاسبي عن

المعلومات البيئية بالتقارير المحاسبية وتقييم تأثيره على مخاطر الأعمال.

ولذلك فإن هذا البحث يسعى إلى تنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي من خلال نموذج

مقترح مع تقييم أثر ذلك على مخاطر الأعمال بشركات المساهمة العاملة في صناعة

البتروكيماويات والمقيدة في البورصة المصرية .

سادساً : الإطار النظري للبحث

أ- يعتبر تقييم الأداء البيئي من الموضوعات التي نالت اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين في المجال

المحاسبي حيث أن إجراء تقييم الأداء يستوجب ضرورة تحديد وسائل قياسه والتعبير عن نتائجه ولقد

تطورت تلك المقاييس من مجرد مقاييس مالية إلى مقاييس إدارية و إقتصادية تؤسس لرؤية

إستراتيجية للحكم على مدى نجاح المشروعات نتيجة تطور فلسفة و أهداف هذه المشروعات

التي تركز على تحقيق الربحية الإقتصادية والإجتماعية والبيئية اللازمة للحكم على مدى النجاح

من جانب المجتمع ككل وليس من قبل أصحاب المصلحة المباشرة فقط حيث توسعت فئات

أصحاب الإهتمام بالمشروع لتشمل فئات المجتمع ككل بما فيها تلك الفئة ذات الإهتمام بالبيئة)

الكشر ، ٢٠٠٦ .

ويقصد بالأداء أنه انعكاس لقدرة المشروع وقابليته على تحقيق الأهداف طويلة الأجل وذلك نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على إختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المشروع فى تحقيق أهدافه كما أن الأداء يركز على الأهداف أوالمخرجات التى يسعى النظام لتحقيقها وتوجيه الموارد الإنتاجية لبلوغ تلك الأهداف التى قد تدور حول الإنتاجية/القيمة المضافة / العائد على الأموال المستثمرة / الربحية /المركز التسويقى /المسئولية الإجتماعية /الفرص التسويقية /تقييم الأداء البيئى /ولإمكانية الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى يجب تبويب الأداء بطريقة تستند إلى مجموعة من العوامل التى من أهمها (الشهوى ، ٢٠٠٥)

- تحديد وصياغة الأهداف الاقتصادية والبيئية .
- تحديد وتعيين البرامج الممثلة للأهداف .
- تحديد الأنشطة كأجزاء للبرنامج الواحد .
- تحديد الأعمال اللازمة لتنفيذ النشاط الواحد .

ويمثل الأداء البيئى للمشروع أحد المجالات الرئيسية للأداء بشكل عام كمكمل للأبعاد الاقتصادية وذلك ضمن منظومة الأداء المتوازن أو المستدام الذى يركز على الممارسات والآثار البيئية التى يقوم بها المشروع سواء كانت هذه الآثار بفعل الأنشطة التشغيلية أوغير التشغيلية ولذلك فإن الأداء البيئى له جوانب سلبية وإيجابية كما أنه غير مرتبط بعملية تشغيلية معينة فلكل عملية أثارها البيئية فعمليات استخراج المواد الخام من مصادرها الطبيعية مثلاً وعمليات نقلها وشحنها رغم أنها عمليات تتم خارج المصانع إلا أن لها آثار بيئية قد تكون عالية أو منخفضة الخطورة والأممر متوقف على السياسات البيئية للمشروع وأدائه البيئى ، كما أن المنتج النهائى بعد بيعه وبفعل المواد الداخلية فى تركيبه وتغليفه له آثار بيئية مرتبطة بنوع الأداء والسياسات البيئية للمشروع رغم تداوله خارج مواقع المشروع وبعد انتهاء عمليات الإنتاج والتسويق، وهكذا فالأداء البيئى عملية ملازمة لكل مراحل وأنشطة المشروع (القطان ، ٢٠٠٨).

ب- يعتبر الإفصاح المحاسبى البيئى جزءاً لا يتجزء من مفهوم الإفصاح المحاسبى بشكل عام ولذلك يمكن التعرف على طبيعة الإفصاح المحاسبى البيئى تحديداً من خلال طبيعة المحاسبة البيئية التى تمثل نظام للمعلومات يهدف إلى جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث والتصرفات البيئية للمشروع بغرض إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية لأصحاب المصلحة (المستثمرين

والملاك الحاليين والمرتبين) فى المشروع بالإضافة إلى الجهات الرقابية الرسمية وذلك بهدف (Bortz , 2007):

- إعلام المساهمين بحجم الإنفاق على الأنشطة البيئية ومدى تطور ذلك الإنفاق من مدة لأخرى مما يعكس صورة واضحة عن تحديد حجم المخاطر البيئية المستقبلية للشركة .
- ترشيد الإنفاق البيئى ومعاونة الإدارة على إتخاذ القرارات الإدارية لتحقيق التوازن بين الأداء الإقتصادى والإدارى والإجتماعى والبيئى .
- تمكين الجهات والأجهزة الخارجية التى تقوم بالرقابة على الأنشطة البيئية من الحصول على المعلومات التى تمكنهم من متابعة الأداء البيئى للشركات المختلفة أو تقييم الإلتزامات البيئية المؤثرة على مركزها المالى الحالى والمستقبلى .

واستناداً إلى الأثر البيئى لنشاطات المشروع فإن المشروعات يجب أن تفصح عن المعلومات ذات العلاقة وذلك لتقييم تفصيلى للأثار البيئية ذات الصلة بأنشطة المشروعات/ الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة المتعلقة بالأصول التى تم التخلص منها/ الإفصاح عن تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافى القيمة الممكن تحقيقها للأصول المعروضة للبيع (Nassr fsimon, 2009).

وتختلف محتويات الإفصاح المحاسبى البيئى من مشروع لآخر وذلك طبقاً لنوع النشاط ومدى علاقته بالتأثيرات البيئية، وصنفت استناد إلى ذلك المشروعات إلى مشروعات (ذات / غير ذات) حساسية بيئية، وبالتالي فإن العلاقة المفترضة ما بين نوع النشاط ومدى تأثيره على البيئة وبين مستوى الإفصاح المحاسبى المقدم هى علاقة عكسية فكلما كان النشاط مؤثراً فى البيئة كلما زادت درجة الإفصاح المقدم والعكس صحيح . كما أن الإفصاح البيئى يجب أن يشتمل على جانبيه السلبى والإيجابى فى سبيل تكوين صورة حقيقية وعادلة عن الأداء ، إضافة إلى أن الطبيعة المميزة للأداء البيئى الإقتصادى وصعوبات قياسه مالياً ترتب لضرورة استخدام وسائل قياس وإفصاح متعددة لذلك الأداء .

ومن خلال ما سبق يخلص الباحث إلى أن الإفصاح المحاسبى هو عرض المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية بطريقة تؤدى إلى ترشيد قرارات المستخدمين وتعطى صورة واضحة عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى من خلال الحسابات المالية والتوضيحات والتقارير المرفقة بها . وأن التوسع فى فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية للمشروع وتطور نوعية الطلب على المعلومات المحاسبية يستلزم بالضرورة تطوير الإفصاح المحاسبى ليلى تلك الإحتياجات المتزايدة ويأتى

إهتمام الفئات المتعددة بمعلومات المحاسبة البيئية لدواعى مختلفة أهمها إرتباط الأداء البيئى بمخاطر الأعمال وإرتباطه بتطبيقات التنمية المستدامة التى تركز فى أحد جوانبها على التنمية البيئية وغيره ويمكن بشكل عام تحديد أهم الفئات ذات الإهتمام بالإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى (Sonia & Beatriz, 2009) :

١. إدارة المشروع : تركز استخدامات إدارة المشروع بمختلف مستوياتها لمعلومات المحاسبة البيئية بشكل أساسى على تطبيقات مجال المحاسبة الإدارية البيئية الذى يوفر المعلومات المحاسبية اللازمة فى أوقات مناسبة لإتخاذ القرارات ، كما تعتمد إدارة المشروع على المعلومات المحاسبية التى يتم إعدادها فى ضوء تطبيقات المحاسبة المالية البيئية فى عملية التقييم اللاحق لنتائج تلك القرارات .

٢. المستثمرون الحائون والمتوقعون : يهتم المستثمرون بجانب الأداء البيئى للمشروع لإرتباطه بالمخاطر على الإستثمار، حيث يقود الأداء البيئى السلبى فى ظل المسؤولية البيئية مثلاً إلى تكبد غرامات وتعويزات وعقوبات تصل فى أقصاها إلى غلق النشاط . كما أن الأداء البيئى الإيجابى يقود بالمقابل إلى تندية تلك المخاطر والمساهمة فى زيادة تحقيق العائد على الإستثمار من خلال تحقيقه للفعالية البيئية .

٣. المقرضون والمؤسسات المالية : تهتم المصارف وشركات التأمين بالأداء البيئى للمشروع كذلك لإرتباطه بمخاطر الأعمال، حيث يشكل الأداء البيئى الجيد ضماناً للقروض الممنوحة للمشروع ومؤشراً على تخفيض حجم المخاطرة عند اجراء التأمينات على أنشطته كما أن هناك انشغال متزايد للمصاريف وشركات التأمين والمؤسسات المالية حول المخاطر البيئية المرتبطة بأنشطة العملاء والتى تتمثل فى الإلتزامات البيئية المحتملة أو الكامنة والتى تؤثر فى المركز المالى للمشروع .

٤. أجهزة حماية البيئة وجماعات الضغط البيئى : تهتم أجهزة حماية البيئة وجماعات الضغط البيئى بالأداء البيئى للمشروع من منطلق اهتمامها بقضايا البيئة المختلفة . وترتكز على مراقبة وتقييم الأثر والأداء البيئى للمشروع على عناصر البيئة المختلفة من هواء وماء ونباتات وحيوان وإنسان وغيره ، ومدى امتثال المشروع للقوانين والتشريعات السائدة .

٥. أجهزة الدولة الرسمية المختلفة مثل (التخطيط ، الرقابة ، الإقتصاد ، الصحة وغيرها) : حيث تمثل البيئة على مستوى المجتمع عنصراً أساسياً من عناصر التنمية المستدامة التى تركز على المجال الإقتصادى والبشرى والبيئى ، وأن الحسابات القومية على مستوى الإقتصاد الكلى يجب أن

تعكس الأثر البيئي على مستوى النشاط الإقتصادي الكلى وهذا ما تقوم به تطبيقات المحاسبة البيئية القومية ، كما أن تلك الأجهزة تقوم بالإستفادة من تطبيقات المحاسبة البيئية على مستوى المشروع للحكم على مدى امتثال المشروعات الإقتصادية للمعايير والضوابط البيئية ، واعتماداً على أنه لا يمكن ضبط الأداء البيئي على مستوى الإقتصاد الكلى وتفعيله بدون التعامل مع قطاع الأعمال المسبب الرئيس للتلوث وتحفيزه نحو الأداء البيئي الجيد ، وأن التنمية المستدامة تتحقق على مستوى الدولة من خلال تحققها على مستوى المشروعات، كما أن القوائم البيئية للمشروعات تمثل المصدر الموضوعي للمعلومات عن مدى اندماج المشروع فى قضايا البيئة المرتبطة بأنشطته وتعامله معها .

ولقد حدد الفكر المحاسبى ثلاثة مستويات للإفصاح المحاسبى بشكل عام والبيئة بشكل خاص ويعكس كل مستوى من تلك المستويات قدراً معيناً من المعلومات يجب أن تتضمنها التقارير المالية التى يعدها المشروع لإستخدامات الأطراف الخارجية وتتمثل هذه المستويات فيما يلى (IFAC,2007):-

• **الإفصاح المحاسبى الشامل:** بمقتضى هذا المستوى من الإفصاح فإنه يجب الإفصاح عن كل المعلومات المحاسبية الملائمة لخدمة مستخدمى القوائم المالية، انطلاقاً من أن المحاسبة نظام للمعلومات ويجب أن تقلل من مستوى عدم التأكد لدى متخذى القرارات والذين هم فى حالة مفاضلة بين عدة بدائل أو خيارات ويحتاجون حتماً إلى كم من المعلومات المحاسبية يتناسب وحاجتهم إلى المعلومات المحاسبية لتقييم تلك البدائل واتخاذ القرارات وكلما زادت البدائل المتاحة للقرار كلما زادت الحاجة لكمية المعلومات المحاسبية اللازمة لذلك القرار، وذلك يتطلب الإفصاح الشامل عن الأداء البيئي فى التقارير والقوائم المالية .

• **الإفصاح المحاسبى العادل :** يقصد بالإفصاح العادل عن المعلومات الواجب إظهارها بالقوائم المالية والتى تخدم جميع الأطراف دون تحيز لطائفة على حساب أخرى ، حيث أنه يحمل مدلولاً أخلاقياً يهدف إلى تحقيق معاملة المستفيدين المحتملين للقوائم المالية معاملة متكافئة أو متوازنة . كما يشير الباحث إلى أن خاصية الموضوعية أو عدم التحيز هى خاصية أو معيار يجب توافره بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها بشكل عام ، لذا فإن بقية مستويات الإفصاح سواء الكامل أو الكافى تحتوى على قدر من الإفصاح العادل ولا تتجاهله ، وبالتالي فإن عدم التحيز ليس رهنأ فقط بتطبيق مستوى الإفصاح العادل .

• الإفصاح الكافي (المناسب) : يعتبر الإفصاح الكافي أكثر مستويات الإفصاح تطبيقاً في الواقع العملي لعدة اعتبارات مردها إلى الصعوبات المرتبطة بتطبيق المستويين الآخرين من مستويات الإفصاح . وفحوى هذا المستوى من الإفصاح هو أن يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة فقط وتقادى نزعة الإفراط في المعلومات المحاسبية المقدمة ويؤدى استخدام خاصية الكفاية في وصف مستوى الإفصاح إلى الإتجاه بممارسات الإفصاح نحو الإهتمام فقط بتلك المعلومات المهمة والجوهرية التي لا يودى نشرها إلى الإضرار بمصالح المشروع من ناحية، ويمكن أن تخدم أغراضاً معينة من ناحية أخرى ، وتتمثل هذه الأغراض في توفير تقارير غير مضللة لمستخدميها، ومعنى ذلك أن الإفصاح الكافي يعترف بوجود قيود على عملية الإفصاح يجب أخذها في الحسبان ويتوقف الإفصاح المحاسبى البيئى على مجموعة من العوامل أو العناصر المختلفة والتي من أهمها (Charles & Dennis, 2006) :-

١. طبيعة نشاط المشروع: تنقسم المشروعات في الواقع العملي استناداً إلى طبيعة نشاطها البيئى إلى نوعين من المشروعات هما مشروعات ذات حساسية بيئية ، وغير ذات حساسية بيئية وتبعاً لذلك يمكن تفصيل درجات الحساسية البيئية إلى مستويات متعددة ، ويرتبط الإفصاح المحاسبى البيئى افتراضياً وتزايد أهميته في حالة كان المشروع ذى حساسية بيئية وتتناقص في حالة العكس ، حيث يتزايد الطلب على المعلومات المحاسبية البيئية من قبل فئات المستخدمين المختلفة تبعاً لدرجة حساسية نشاط المشروع البيئية وما يترتب عنها من مخاطرة

٢. نوع الأداء البيئى للمشروع: يأخذ الأداء البيئى للمشروع مظهرين أو جانبين هما الأداء البيئى الإيجابى والأداء البيئى السلبى ويرتبط الإفصاح المحاسبى البيئى افتراضياً بنوع الأداء البيئى ، فتتجه المشروعات نحو الإفصاح الإحتيارى عن الأداء البيئى الإيجابى بإعتباره يساهم في تحسين صورة المشروع أمام المجتمع بينما قد تحجم عن الإفصاح عن الأداء البيئى السلبى لما قد ينجم عنه من آثار تضرر بسمعة المشروع وصورته ، أو تقوم بالإفصاح المحاسبى عن الأداء السلبى في شكل إيجابى يحاول إيجاد المبررات وعرض الجهود المبذولة والخطط الحالية والمستقبلية لتصحيح آثار ذلك الأداء كمشاهدة لتحسين صورة المشروع بالمجتمع انطلاقاً من دافع المشروعية كحافز للإفصاح وحرصاً على عدم لجوء المستخدمين إلى مصادر أخرى للحصول عن المعلومات المتعلقة بذلك الأداء ، حيث تمثل جوانب الأداء البيئى السلبى أو الضعيف مناطق انشغال كبير لدى فئات مختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية .

٣. رؤية المشروع الإستراتيجية لموضوع البيئة : تختلف النظرة لموضوع البيئة وكيفية التفاعل معه من مشروع لآخر ، ولقد تم التطرق فى موضع سابق من هذه الدراسة (عند عرض الحاجة إلى المحاسبة البيئية) إلى أن تلك الحاجة تتجاوز مجرد الإلتزام بالتشريعات السائدة ذات العلاقة لتتعداها إلى الإستفادة من تطبيقات الفعالية البيئية والإندماج فى تطبيقات التنمية المستدامة وغيرها من الجوانب الإستراتيجية التى ينبغى على المشروعات الحديثة تبنيها والعمل فى إطارها ، وتتوقف كفاية وعدالة وكمال الإفصاح المحاسبى البيئى المقدم على النظرة السائدة بالمشروع نحو البيئة وموقفه منها ، فإن كانت سياسة المشروع البيئية هى فقط الإلتزام بالقوانين البيئية السارية فإن الإفصاح المحاسبى البيئى فى تلك الحالة لا يعدو كونه إفصاحاً إلزامياً فى ضوء متطلبات تلك القوانين فقط ، بينما إذا كانت النظرة أشمل وأن استراتيجيات المشروع نحو البيئة تشتمل على تطبيقات للفعالية البيئية وجوانب التنمية المستدامة وغيره فإن الإفصاح المحاسبى البيئى فى تلك الحالة سيكون أكثر من مجرد الإفصاح الإلزامى ليعتدها إلى الإفصاح الإختياري النابع من استراتيجيات المشروع وتفاعله مع البيئة . كما أن نظرة المشروع لموضوع البيئة يتوقف عليها صياغة سياسات محاسبية بالمشروع تهدف إلى فصل الحسابات البيئية بالقوائم المالية وغيرها من الجوانب اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية .

٤. تكاليف إنتاج المعلومات البيئية : يترتب على الشروع فى تطبيقات نظام المحاسبة البيئية والإستفادة من نتائجها تكبد تكاليف تلك التطبيقات ، وتتمثل منافع ذلك النظام فى المعلومات المحاسبية التى يقدمها ومدى نفعيتها لإدارة المشروع وللأطراف الخارجية حيث يفاضل المستثمرون بالمشروع مثلاً ما بين تكاليف الحصول على تلك المعلومات من القوائم والتقارير المالية للمشروع وما بين تكاليف الحصول عليها من مصادر أخرى فالشركة تفصح بشكل اختياري عن معلومات المحاسبة البيئية إذا كانت تكاليف إعداد هذه المعلومات والإفصاح عنها أقل من التكاليف التى قد يتحملها المستثمرون فى الحصول عليها من مصادر أخرى ، وإلا فإن ذلك سينعكس على زيادة تكلفة رأس المال .

وبشكل عام يجب أن تتناسب تكاليف إنتاج المعلومات المحاسبية البيئية والإفصاح عنها مع المنافع المتوقع الحصول عليها من وراء تلك المعلومات . كما يجب أن تتناسب تلك التكلفة مع حجم المشروع ومركزه المالى ومدى حساسيته البيئية . وبالتالي فإن مستوى ونوع الإفصاح المحاسبى البيئى المقدم يرتبط بمتغير تكلفة إنتاج معلومات ذلك الإفصاح ويمكن تحديد أنواع

الإفصاح المحاسبي من زوايا مختلفة ويمكن تقسيمها استناداً إلى الدافع من وراء الإفصاح إلى نوعين (Online , 2009) :-

النوع الأول: الإفصاح المحاسبي البيئي الإلزامي

تتحدد المسؤولية البيئية للمشروع استناداً إلى القوانين واللوائح والقرارات العامة السارية ذات العلاقة بنشاط المشروع والمنظمة له ، وتعهدات وتعاقدات والتزامات المشروع القانونية مع أطراف أخرى ذات علاقة بنشاطه . وتفرض تلك التشريعات واللوائح قيود و حدود لأداء المشروع البيئي بحيث يعمل ضمن إطار تلك التشريعات ولايتجاوزها أو ينتهكها وما يترتب على ذلك من اجراءات عقابية على المشروع واستناد إلى أن تلك المسؤولية تتبع من الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي البيئي بشكل عام غير أن محددات الإفصاح المحاسبي التي تم التعرض لها سابقاً تؤثر بلا شك في مستوى ونوعية ذلك الإفصاح فتتزايد أهميته في حالة المشروعات ذات نظرية المشروعية (Legitimacy theory) ، لتظهر أن عمليات المنظمة تتوافق وتوقعات المجتمع (طبقاً لبنود العقد الإجتماعي) أو لدوافع تلافى اتجاه المستخدمين للحصول على المعلومات المحاسبية من مصادر أخرى غير القوائم المالية نتيجة لقصور المعلومات المحاسبية من مصادر أخرى غير القوائم المالية نتيجة لقصور المعلومات المحاسبية الواردة بتلك القوائم .

وقد بينت إحدى الدراسات التي قام بها (Wilms Hurst& Frost. 2009) عن أهمية المعلومات البيئية لمستخدمي القوائم المالية ، والتي حددا فيها أكثر من مصدر افتراضى للحصول على المعلومات البيئية : القوائم المالية / تقارير منفصلة / الإعلام والصحافة / ملخصات رسمية / الإستعلام المباشر من الشركة / جماعات الضغط البيئي / صندوق الإستثمار الأخلاقي / مطبوعات الشركة الأخرى / وقد تم توزيع استمارات خاصة على ما يقرب من حوالي ٤٧٤ شخص بنسب متفاوتة من فئات مختلفة هم : المساهمون (حملة الأسهم) / سمسرة الأوراق المالية والمحاليين / الأكاديميين المحاسبين / ممثلو أو وكلاء المؤسسات المالية/ عدد من المنظمات صنفنا باعتبارها تؤدي وظيفة المتابعة العامة أو الإشراف فكانت النتيجة أن كل الفئات بينت بنسب متفاوتة احتياجهم للمعلومات البيئية وحصولهم عليها من مصادر مختلفة منها القوائم المالية وهي الأهم حسب نتائج الدراسة

النوع الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي الإختياري

إن الإفصاح المحاسبي البيئي الإختياري يحدث كنتيجة لموقف المشروع تجاه البيئة ورؤيته الإستراتيجية للتعامل معها ، فإن اللفظ الصحيح للإفصاح المحاسبي الإختياري هو الإفصاح الإستراتيجي بإعتباره نابعاً من إستراتيجية المشروع نحو التعامل مع موضوع البيئة ومازال يثار الجدل عند التطرق لتطبيقات المحاسبية المالية البيئية حول ما يجب قياسه من عناصر والإفصاح عنه من معلومات ، ولقد اتخذت الممارسات المحاسبية في ذلك الصدد اتجاهين هما: القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية النقدية دون التعرض للمنافع أو انتهاج أساليب أخرى للقياس / والقياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية مع انتهاج أساليب مختلفة لذلك هي الأساليب المالية / والكمية غير المالية والوصفية حيث تعد نماذج القياس المحاسبي البيئي في ضوء مدخلين احدهما يهتم فقط بقياس التكاليف النقدية لأنشطة المشروع ، والآخر يهتم بقياس كل من التكاليف والمنافع الإجتماعية مالياً أو كميًا أو وصفيًا .

ويشتمل محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي بتطبيقه الشامل (مالي / غير مالي) على الكثير من العناصر وقد أوردت دراسة أن أهم محددات الإفصاح البيئي التي يجب عرضها بالقوائم المالية (Omer , Bedard & Falsetta , 2006)

- الإفصاح عن النفقات الرأسمالية عن السنة الجارية أو عن السنوات السابقة والمنفقة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه .
- الإفصاح عن النفقات الرأسمالية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه .
- الإفصاح عن التكاليف التشغيلية للسنة الجارية أو لسنوات سابقة المنفقة لغرض منع التلوث أو الحد منه .
- الإفصاح عن التكاليف التشغيلية المستقبلية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه بينما أوردت عدة مفردات تشكل محتوى الإفصاح البيئي (غير النقدي) هي :-
- عرض ومناقشة سياسات ولوائح الشركة البيئية أو ذات الإنشغال بموضوع البيئة .
- عرض ومناقشة المعالجات والتسهيلات المتخذة لغرض منع التلوث البيئي .
- عرض ومناقشة محددة للإشترطات والترتيبات البيئية (تجاه النفايات غير الخطرة) .
- عرض ومناقشة ترتيبات للإمتثال تجاه المتطلبات البيئية .

كما تم في دراسة رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين

(Net BALANCE FOUNDATION مؤسسة ACCA &) باستراليا سنة ٢٠٠٩، بعنوان : الإفصاح عن التغيير المناخي (الإبلاغ الثلاثي) - بحث حول الإبلاغ عن الإستدامة في أستراليا و تقييم الإفصاح المحاسبي البيئي في عدة جوانب تشمل الإفصاح عن سياسات متعلقة بعمليات التغيير المناخي / تزويد أو تقديم بيانات عن الإنبعاثات لمدة من ٢ - ٣ سنوات أو أكثر / الإفصاح عن مشاركة في المبادرات المحلية الأسترالية للتغيير المناخي على سبيل المثال تحديات الإحتباس الحراري . ولقد استنتجت تلك الدراسات أنه على الرغم من أنه كان هناك بعض الإفصاح على المستوى من قبل قلة من الشركات ، إلا أن هناك مناطق ضعيفة وبها نقص في الإفصاح والإبلاغ وتحتاج لتطوير ظهرت في معدل ٢١% من (أكبر ٥٠ شركة في أستراليا حتى ديسمبر ٢٠٠٦) .

ونظراً للطبيعة المميزة للنشاط البيئي عن النشاط الإقتصادي للمشروع والصعوبات التي تواجه عملية القياس المالي لبعض جوانب ذلك الأداء ، ظهرت الحاجة لإنتهاج أساليب مختلفة للقياس المحاسبي البيئي تلافياً لتلك الصعوبات والعوائق على نحو ما تعرضنا إليه سابقاً في هذه الدراسة عند التعرض لصعوبات القياس المحاسبي البيئي ، وينتج عن استخدام تلك الأساليب هيئات مختلفة للإفصاح ، حيث يمكن أن يأخذ الإفصاح البيئي أحد الأشكال الثلاثة التالية :-

- أ- تقارير وصفية حيث يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في شكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي يشمل بعض الأرقام والإحصائيات والنسب داخل تقرير بيئي
- ب- تقارير كمية تحتوي على معلومات كمية عن الأداء البيئي .
- ج- تقارير مالية ومنها يمكن الحصول على المعلومات عن الأداء في صورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي .

ولعل أهم الوسائل التي يجب أن تتم من خلالها الإفصاح المحاسبي البيئي هي (Anderson, 2006):

القوائم المالية :-

تخدم القوائم المالية هدفى عرض المركز المالي للمشروع/ بيان كيفية أداء المشروع مالياً خلال فترة التشغيل (الفترة المحاسبية) ، نموذجياً هي سنة مقسمة إلى أربعة فترات . ويتم الإفصاح المحاسبي البيئي بشكل أساسى بالقوائم المالية الأساسية للمشروع وهما قائمتى الدخل والمركز المالي ، في صورة حسابات مالية مستقلة لبنود التكاليف والخسائر والمنافع البيئية الفعلية أو الإلتزامات الموضوعية المقدرة . كما يمكن إضافة بنود التكاليف البيئية الخارجية والمنافع البيئية غير المباشرة

للقوائم المالية فى صورة حسابات مالية تقديرية للوصول إلى صافى الدخل الإجماعى فى الجانب البيئى أو الدخل بعد احتساب تكاليف ومنافع العمليات البيئية الخارجية .

٢. الملاحظات التفسيرية والتوضيحات بالقوائم المالية :-

تتطلب ضرورات تسهيل الفهم والوضوح لمستخدمى المعلومات الواردة بالقوائم المالية أن يتم التوضيح والشرح حول الحسابات والطرق المتبعة للحصول عليها فى صلب القوائم المالية ذاتها بدلا من إدراجها فى تقارير منفصلة حتى يتمكن مستخدم تلك القوائم من فهمها واستيعابها بطريقة مباشرة ، والتي من الممكن أن تكون فى شكل معلومات بين الأقواس مباشرة بعد العناوين الرئيسة المراد توضيحها وتشمل على الإيضاحات الخاصة بإجراءات معينة أو طرق تقويم محددة تم استخدامها عند إعداد الحساب ، إيضاحات التى يمكن أن تقدم مدلول أكبر فيما يتعلق بالأهمية النسبية لعنصر ما فى القائمة أو التقرير / الإشارة إلى مصادر معلومات معينة وردت بالقوائم المالية والتقارير الأخرى المرفقة أو على هيئة ملاحظات وتوضيحات بالقوائم المالية ومن أهم الملاحظات والتوضيحات شائعة الإستعمال مايلى :-

- شرح الأساليب أو التغيرات فى الطرق المستخدمة
- بيان حقوق الدائنين على أصول معينة
- الإفصاح عن الأصول والالتزامات المحتملة
- الإفصاح عن القيود التى ترد على توزيعات الأرباح واجبة السداد
- وصف العمليات التى تؤثر على رأس مال الأسهم وحقوق الملاك
- وصف العقود المنفذة وتحت التنفيذ والأنشطة خارج الميزانية عموماً
- الملاحظات بالقوائم المالية يطلق عليها أحيانا الملاحظات الهامشية Footnotes وهى كذلك جزء مكمل من عرض المركز المالى للمشروع ونتيجة عملياته

وعموما هناك نوعين من تلك الملاحظات هما:

الأول الطرق المحاسبية: وهى توضيح أغلب السياسات المحاسبية للمشروع مشتمله على تلك المطبقة بالتقارير المالية البيئية ، وهى كذلك للإبلاغ عن التغيير فى السياسات المحاسبية،

الثانى الإفصاح: عن تلك الملاحظات التى لم يتم وضعها بالقوائم المالية مثال: احتواء الملاحظات على تفاصيل طبقاً لإفتراضات والعمليات الحسابية المستعملة من قبل المشروع للوصول إلى القيمة العادلة للالتزامات نقل الأصول وإخلاء المواقع بعد انتهاء النشاط منها وإعادة تهيئتها .

٣. القوائم والتقارير والجداول المنفصلة :-

تتباين تطبيقات المحاسبة البيئية فى الواقع العملى ويتجاذبها اتجاهان فكريان فيما بين الباحثين بمجال المحاسبة البيئية ، يقوم الفريق الأول على التعبير والإفصاح عن الأداء البيئى للمشروع ضمن القوائم المالية التقليدية مع وجود تقارير بيئية تحليلية أو مساعدة ، بينما يرى الفريق الثانى منهم الإفصاح عن الأداء البيئى للمشروع ضمن قائمة منفصلة هى قائمة التأثيرات أو التدفقات الإجتماعية للمشروع ويستخدم فيها هيئات مختلفة للإفصاح البيئى (كى مالى ، كى غيرمالى ، وصفى) مع الإستعانة بتقارير أخرى منفصلة تبين جوانب ذلك الأداء وجهود المشروع المبذولة تجاه البيئة ، حيث ينقسم الباحثون وكتاب الفكر المحاسبى إلى مدرستين فكريتين بشأن أسلوب وطريقة التقرير المحاسبى عن الأداء الإجتماعى ، هما :-

• المدرسة الأولى : تنظر إلى المسؤولية الإجتماعية لإدارة التنظيم والمسئولية الخاصة ، بإعتبارهما أهداف إجتماعية ومالية مندمجة أو متداخلة ، الأمر الذى يتطلب إعداد تقارير شاملة تكون فيها الجوانب الإجتماعية والمالية والإقتصادية متكاملة .

• المدرسة الثانية : تنظر إلى المسؤولية الإجتماعية لإدارة التنظيم والمسئولية الخاصة بإعتبارهما مسئوليتين متميزتين ، الأمر الذى يتطلب فصلهما بواسطة تقارير مستقلة .

٤. تقرير مجلس الإدارة :

يمثل تقرير مجلس الإدارة المرفق بالقوائم المالية ومرفقاتها الأخرى ، مكانا ملائما للإفصاح البيئى حيث يمثل ذلك التقرير رسالة الإدارة إلى المستخدمين والتى توضح جهود الإدارة والمستهدفات المقررة والنتائج المحققة عن الفترة المحاسبية موضوع القوائم المالية ، حيث تشير الإدارة مثلا بتقريرها السنوى إلى جهودها المبذولة نحو تحقيق الجودة البيئية والإمتثال البيئى ، والملاح الرئيسة للخطة البيئية لها والمبالغ المرصودة والمنفقة لذلك الغرض وغيره ويعكس التقرير بشكل عام رؤية الإدارة الإستراتيجية للبيئة وهى من الأهمية بمكان حيث تعتبر تلك الرؤية من محددات الإفصاح البيئى وتتم التطبيقات المحاسبية البيئية استنادا إليها .

٥. تقرير المراجع الخارجي :

تطورات مهنة المراجعة في مقابل تطور مهنة المحاسبة ولا شك أن ظهور مفهوم المسؤولية البيئية للمشروع المستندة إليه ساهم بشكل مباشر في ذلك التطور حيث ظهرت تطبيقات المحاسبة البيئية ومن ثم تطبيقات المراجعة البيئية والتي عرفتها لجنة الإتحاد الأوروبي بأنها عملية فحص تهدف إلى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الإعتماد عليها . وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة ويساهم تقرير المراجعة البيئية في إضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية البيئية ويؤسس لإمكانية الإعتماد عليها من قبل مستخدمى تلك المعلومات .

سابعاً : الاطار المقترح والمتغيرات البحثية :

فيما يلي الاطار المقترح لتنظيم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي تمهيداً لتقييم أثر محدداته على مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة العاملة في قطاع البتروكيماويات والمقيدة بالبورصة المصرية .

المتغيرات التابعة "y"

مخاطر الأعمال

المتغيرات المستقلة "X"

- محددات تنظيم الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً
١. طبيعة الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي
 ٢. أهداف الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي
 ٣. محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي
 ٤. التقرير عن الأداء البيئي محاسبياً
 ٥. مخاطر عدم الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً

تنظيم الإفصاح عن الأداء البيئي
محاسبياً وتأثيره على مخاطر الأعمال
بشركات البتروكيماويات

ثامناً : حدود البحث :

يقتصر البحث على تقييم وتحليل أثر الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى على مخاطر الأعمال على عينة من شركات صناعة البتروكيماويات ، وبذلك يخرج عن نطاق هذا البحث ما يلي:

١. أثر الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى على المخاطر المالية .
٢. اختبار نموذج البحث على الشركات الصناعية الأخرى غير العاملة فى صناعة البتروكيماويات

تاسعاً : مجتمع وعينة البحث :

١- يتكون مجتمع البحث من مجموعة من الفئات المستقصى منهم

(مراقب حسابات - مدير مالى - مراجع داخلى) بالشركات المساهمة العاملة فى صناعة البتروكيماويات والبالغ عددها إثنتى عشر شركة كما هى واردة فى الجدول رقم (١) التالى .

جدول رقم (١)

المجال التطبيقي لمجتمع شركات البتروكيماويات المقيدة بالبورصة المصرية

(مايو ٢٠١١)

رأس المال السوقى		الشركة	مسلسل
%	القيمة بالمليون جنية		
١٣.٧	٣٦٩٢.١	سيديك للبتروكيماويات	١
٩.٨	٢٦٤٠.٦	ميدور للبتروكيماويات	٢
١.٦	٤٢١.٢	سيدى كرير للبتروكيماويات	٣
٨.٤	٢٢٩١.٦	اموك للبتروكيماويات	٤
٩.٢	٢٥١٠.٩	الصحراء للبتروكيماويات	٥

المصدر الهيئة العامة للرقابة المالية حركة تداول الأوراق المالية ، بيانات غير منشورة مايو ٢٠١٣م

• تم اختبار عينة الدراسة من الشركات التى بلغ معدل رأس المال السوقى ٩.٢% فأكثر

٢- تمثلت عينة البحث في ذات الفئات المستقصى عنهم في خمس شركات مساهمة عاملة في صناعة البتروكيماويات أى بمعدل ٤١.٧% من شركات مجتمع البحث والجدول رقم (٢) يعرض شركات البتروكيماويات التى مثلت مجال الدراسة .

• تم اختبار عينة الدراسة بشركات البتروكيماويات التى قد بلغ معدل رأس المال السوقى لها ٩.٢% فأكثر والمعروضة بالجدول رقم (٢) الخاص بجميع شركات البتروكيماويات المقيدة بالبورصة المصرية خلال شهر مايو ٢٠١١ م .

٣- بلغت عينة الدراسة من المشاركين فى الإجابة على استثمارات الإستقصاء ٦٧ مفردة موزعة على الفئات المستقصى منهم كما هى معروضة فى الجدول رقم (٢) التالى :

جدول رقم (٢)

عينة البحث

الفئة المشاركة	العدد	%
مراقب حسابات	١٢	١٧.٩
مدير مالى	١٢	١٧.٩
مراجع داخلى	٤٣	٦٤.٢
الإجمالى	٦٧	١٠٠

عاشراً : طريقة جمع بيانات البحث :

استخدم الباحث أسلوب قائمة الإستقصاء كوسيلة(*) لجمع البيانات الأولية اللازمة لقياس متغيرات البحث المستقلة والتابعة تمهيداً لأختبار فروض البحث وتحقيق أهدافه ، وقد تم الإستفادة من بعض الدراسات السابقة (Denison,2006b.Willis.2005) ذات الصلة لإختيار أسئلة الدراسة التى وردت بالإستقصاء والتى قام الباحث بتطويرها بصورة متوافقة مع طبيعة ومجال البحث ولقد قام الباحث بإستخدام مقياس Likert الخماسى المتدرج (موافق جداً، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق تماماً) وذلك لتحديد إجابات فئات عينة البحث فى الخمس شركات العاملة بصناعة البتروكيماويات التى مثلت المجال التطبيقى للدراسة .

ودعماً لعدم التحيز في تسليم استثمارات الإستقصاء للفئات المشاركة في الدراسة الميدانية ، قام الباحث بإستلام هذه الإستثمارات التي بلغت ٦٥ استمارة بواقع ٩٧% من عينة البحث نظراً لعدم ورود بعض الإستثمارات من المشاركين .

قد تم فرز استثمارات الإستقصاء الصالحة لإجراء التحليل الإحصائي والبالغة ٦٢ استمارة بواقع ٩٢.٥% من الإستثمارات المستلمة من المشاركين بسبب وجود بعض الأسئلة التي لم يجيب عليها بعض المشاركين و الجدول رقم (٣) التالي يوضح حركة استثمارات الإستقصاء من المشاركين .

تم تحكيم استمارة الإستقصاء بمعرفة عدد ٢ من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في هذا المجال ، ثم قام الباحث بتعديل أسئلة الإستمارة وفقاً لنتائج التحكيم .

جدول رقم (٣)

حركة استثمارات الإستقصاء من المشاركين

الفئة المشاركة	الإستثمارات المسلمة	الإستثمارات المسلمة		الإستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي	
		عدد	%	عدد	%
مراقب حسابات	١٢	١١	٩١.٧	١٠	٩٠.٩
مدير مالي	١٢	١٢	١٠٠	١١	٩١.٧
مراجع داخلي	٤٣	٤٢	٩٧.٧	٤١	٩٧.٦
الإجمالي	٦٧	٦٥	٩٧	٦٢	٩٢.٥

إحدى عشر : الأساليب الاحصائية :

اعتمد الباحث على مجموعة الأساليب الاحصائية التالية لاختبار مدى صحة القروض :

١- التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم لتحديد الاتجاهات العامة لدرجة الموافقة على المجالات الخمسة الواردة بالاستقصاء .

٢- اختبار " F.test " لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول مجالات الاستقصاء .

٣- تحليل الارتباط المتعدد وذلك لتقدير المساهمة النسبية والمطلقة لعناصر كل مجال من مجالات الاستقصاء .

٤- التحليل العاملي " Factor Analysis " لتحديد أكثر عوامل الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي تأثيراً على مخاطر الأعمال.

اثني عشرًا : اختبار فروض الدراسة واستخلاص النتائج :

فيما يلي نتائج الدراسة الميدانية التي أسفرت عنها عملية اختبار فروض البحث باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة .

أ - اختبار مدى صحة الفرض الأول :

تم الإستعانة بأسلوب التوزيع التكراري لتحديد اتجاهات مدى موافقة المشاركين على مجالات البحث ، وتوضح الجداول من رقم (٤) حتى (٨) النتائج المترتبة على ذلك .

١- يوضح الجدول رقم (٤) التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول عناصر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي (أهمية عرض المعلومات البيئية ، ومدى فائدة عرض المعلومات لصالح الشركة ونوع المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية معًا) .

وبفحص نتائج الجدول السابق فقد تلاحظ أن أهمية عرض المعلومات البيئية بشكل عام كانت في اتجاه (عدم الموافقة) حيث أن أكثر من نصف المستقصى لم يوافقوا ووصلت النسبة المئوية لإجمالي عدم الموافقة إلى ٥٥.٤% وهي نسبة يمكن أن نستنتج منها إنه مازال الوعي البيئي يحتاج إلى كثير من الاهتمام لإظهار أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركات إلا أن فئات المستقصى منهم (مراقب حسابات ، مراجع داخلي ، مدير مالي) قد أقرروا بنسبة عالية وصلت إلى ٥٦.٩ % أن عرض المعلومات البيئية في صالح الشركة وأظهر العنصر الثالث أن نسبة ٦٣% من المستقصى منهم وافق على أهمية عرض المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية معًا .

وفي ضوء ماسبق فهناك اتجاه حول أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي كمفهوم لايزال غير متعمق في أذهان الممارسين بالشركات المساهمة .

جدول رقم (٤)

التوزيع التكراري لآراء المستقضي منهم حول عناصر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

العنصر	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
١- أهمية عرض المعلومات البيئية	٢٠	١٢.٣	١٢.٣	٣.١	٥٢.٣
٢- عرض المعلومات البيئية في صالح الشركة	٤٣.١	١٣.٨	١٥.٤	٧.٧	٢٠
٣- عرض المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية معا	٩.٢	٥٣.٨	٤.٦	٧.٧	٢٤.٦

٥- يوضح جدول رقم (٥) التوزيع التكراري لآراء المستقضي منهم حول عناصر الهدف من الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ويفحص نتائج الجدول يلاحظ أن المستقضي منهم قد أقرروا بأن الهدف من الإفصاح البيئي يكمن في الثلاثة عناصر الأولى وهي تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين ، وتحسين صورة الشركة أمام العاملين ، وتحسين صورة الشركة أمام العملاء حيث وصلت النسبة المئوية لدرجة الموافقة لهذه العناصر الثلاثة إلى (٥٨.٥% ، ٤٧.٧% ، ٦١.٥%) على الترتيب إلا أن أعلاها في رأي المستقضي منهم هو تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين وقد أظهرت نتائج الجدول أيضا أن تخفيض مخاطر الأعمال وتعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة كانت أقل أهمية في رأي المستقضي منهم كهدف من أهداف الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي حيث وصلت نسب إجمالي عدم الموافقة إلى (٧٣% ، ٥٨.٥%) على الترتيب.

جدول رقم (٥)

التوزيع التكراري لأراء المستقصى منهم حول عناصر الهدف من الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

العنصر	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
٤- تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين	٣٢.٣	٢٦.٢	١٨.٥	١٠.٨	١٢.٣
٥- تحسين صورة الشركة أمام العاملين	١٨.٥	٢٩.٢	٢٦.٢	١٣.٨	١٢.٣
٦- تحسين صورة الشركة أمام العملاء	٤١.٥	٢٠	١٢.٣	١٥.٤	١٠.٨
٧- تخفيض مخاطر الأعمال	٥٦.٩	٤.٦	١.٥	١٠.٨	٦٢.٢
٨- تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة	١٣.٨	٧.٧	٢٠	٣٥.٤	٢٣.١

٣- يبين جدول رقم (٦) التوزيع التكراري لأراء المستقصى منهم حول عناصر محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وهي رغبة إدارة الشركة والقوانين والتشريعات بالدولة واشتراكات الإدارة البيئية ومحاكاة الشركات المنافسة وإدارة مخاطر الأعمال وبفحص نتائج الجدول السابق يلاحظ أن عنصري رغبة إدارة الشركة والقوانين والتشريعات بالدولة لم تحظى بدرجة موافقة عالية بين آراء المستقصى منهم وكانت إجمالي نسب عدم الموافقة في هذين العنصرين وصلت إلى (٥٠.٨% ، ٤٦.١) على الترتيب بينما كان عنصري اشتراكات الإدارة البيئية وإدارة مخاطر الأعمال قد حصل على أعلى درجة موافقة بين محددات الإفصاح بنسب مئوية (٧٢.٣% ، ٥٣.٨%) مما يؤكد أنهما من أهم عناصر محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في رأي المستقصى منهم ثم يأتي عنصر محاكاة الشركات المنافسة بدرجة متوسطة بين الموافقة والمحايدة حيث تقاربت نسب التوزيع التكراري لإجمالي الموافقة والمحايدة.

جدول رقم (٦)

التوزيع التكراري لأراء المستقصى منهم حول عناصر محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

العنصر	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
٩- رغبة إدارة الشركة	٦.٢	١٣.٨	٢٩.٢	٢٣.١	٢٧.٧
١٠- القوانين والتشريعات بالدولة	٢١.٥	١٢.٣	٢٠	٣٣.٨	١٢.٣
١١- اشتراطات الإدارة البيئية	٣٦.٩	٣٥.٤	١٢.٣	١٠.٨	٤.٦
١٢- محاكاة الشركات المنافسة	٩.٢	٢٦.٢	٣٥.٤	١٠.٨	١٨.٥
١٣- إدارة مخاطر الأعمال	٤٠	١٣.٨	١٨.٥	٦.٢	٢١.٥

يظهر الجدول (٧) نتائج التوزيع التكراري لأراء المستقصى منهم حول عناصر أساليب الإفصاح البيئي محاسبيًا وهي (التقارير المالية الإلجبارية والاختيارية والإحصائية والإيضاحات المتممة) حيث يلاحظ من نتائج الجدول بشكل عام أن التقارير المالية الاختيارية هي أفضل نوع من أساليب الإفصاح البيئي محاسبيًا وذلك من خلال رأي المستقصى منهم حيث وصلت نسبة الموافقة على هذا الأسلوب إلى ٥٨.٤ % وهي أعلى نسبة موافقة بين العناصر الأربع إلا أنه يلاحظ من نتائج الجدول أن هناك نقص في مفهوم هذه التقارير وعلاقتها بالإفصاح البيئي محاسبيًا فالتقارير الإحصائية مثلا من الأنواع الهامة التي يمكن أن تكون عنصرًا هامًا في الإفصاح البيئي المحاسبي وتفيد متخذي القرار إلا إنه يلاحظ من رأي المستقصى منهم عدم وضوح كامل لمفهوم الإفصاح البيئي من خلال نسب التوزيع التكراري بينهم حيث تكاد تكون النسب المنوية بين قيم الموافقة والمحايدة وعدم الموافقة متقاربة مما يلفت النظر إلى أهمية إيضاح دور هذه التقارير المختلفة في الإفصاح البيئي المحاسبي وهي تمثل معلومة هامة وجديدة عند فئات المستقصى منهم .

جدول رقم (٧)

التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول أساليب الإفصاح البيئي محاسبيًا .

العنصر	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
١٤- التقارير المالية الإيجابية	٩.٢	٢٩.٢	٤.٦	٤٣.١	١٣.٨
١٥- التقارير المالية الاختيارية	٩.٢	٤٩.٢	-	٣٥.٤	٦.٢
١٦- تقارير إحصائية	٢١.٥	١٣.٨	٢٧.٧	١٠.٨	٢٦.٢
١٧- الإيضاحات المتممة	١٠.٨	٢٠	١٢.٣	٤٩.٢	٧.٧

٤- يوضح جدول رقم (٨) التوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول عناصر عدم الإفصاح

عن الأداء البيئي محاسبيًا ويفحص نتائج الجدول لوحظ أن جميع مخاطر عدم الإفصاح وهي (تذبذب إيرادات الشركة ، انخفاض قيمة السهم في البورصة ، وانخفاض ربحية الشركة ، وانخفاض العائد على الاستثمار وتحقيق صافي تدفق نقدي سالب وفقد حصة في السوق) تكاد تكون على درجات موافقة متقاربة حيث حصلت كلها على نسب مئوية بدرجات موافقة (٥٢.٣% ، ٤٩.٢% ، ٤٦.٢% ، ٤٦.٢% ، ٥٣.٨% ، ٥٠.٧%) على الترتيب مما يؤكد أهمية دور جميع العناصر السابقة في مخاطر عدم الإفصاح عن الأداء البيئي .

جدول رقم (٨)

التوزيع التكراري لأراء المستقصى منهم حول عناصر مخاطر عدم الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبيا

العنصر	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
١٨- تذبذب إيرادات الشركة	١٠.٨	٤١.٥	-	٣٨.٥	٩.٢
١٩- انخفاض قيمة السهم في البورصة	٢٤.٦	٢٤.٦	٩.٢	٢٠	٢١.٥
٢٠- انخفاض ربحية الشركة	٣٢.٣	١٣.٨	٢١.٥	٢٠	١٠.٨
٢١- انخفاض العائد على الاستثمار	٢٦.٢	٢٠	١٢.٣	١٨.٥	٢٣.١
٢٢- تحقيق صافي تدفق نقدي سالب	٤٠	١٣.٨	١٦.٩	٤.٦	٢٤.٦
٢٣- فقد حصة في السوق	٢٩.٢	٢١.٥	٩.٢	١٨.٥	٢١.٥

ب- اختبار مدى صحة الفرض الثاني:-

تم استخدام اختبار F.test في قياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم في عناصر الاستبيان المختلفة بهدف إمكانية حصر أهم عناصر الاستبيان من وجهة رأي المستقصى منهم (مراقب حسابات ، مراجع داخلي ، مدير مالي) فمن المعلوم أن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية تضيف الثقة على المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة وضخامتها والتشريعات البيئية الملزمة لها ، وتوضيح الجداول من رقم (٩) حتى (١٣) النتائج المترتبة على ذلك .

١- يوضح الجدول رقم (٩) التالي نتائج اختبار F.test حول عناصر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار F.test لتقدير الفروق الفردية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

قيمة F.test	المتوسطات المعيارية			العنصر
	مدير مالي	مراجع داخلي	مراقب حسابات	
**٩.٩٧	٢.٤٠	٣.٦٠	١.٧٠	١- أهمية عرض المعلومات البيئية
**١٨.٠٩	٤٠.٠٠	٢.١٠	٤.٢٣	٢- عرض المعلومات البيئية في صالح الشركة
**٣٨.٦٤	٣.٧٣	١.٦٠	٣.٩٠	٣- عرض المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية معاً

** معنوي على مستوى ١%

وبفحص الجدول رقم (٩) يتضح وجود اختلافات في الرأي حول عناصر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي حيث تظهر النتائج أن المراجع الداخلي كان أعلى اهتماماً بعنصر أهمية عرض المعلومات البيئية بمتوسط معياري (٣) ويفارق معنوي على مستوى ١% عن رأي مراقب الحسابات والمدير المالي .

أما بخصوص عنصر عرض المعلومات البيئية في صالح الشركة فقد أقر كل من مراقب الحسابات والمدير المالي بأهمية هذا العنصر بمتوسطات معيارية وصلت إلى (٤ ، ٤.٢٣) على الترتيب ويفارق معنوي على مستوى ١% عن رأي المراجع الداخلي الذي بلغ متوسطه المعياري (٢.٠١).

ويلاحظ من نتائج الجدول السابق أيضاً اتفاق في الرأي بين مراقب الحسابات والمدير المالي على أهمية عرض المعلومات البيئية ذات الأثر الإيجابي والسلبى معاً دون تفرقة بمتوسطات معيارية (٣ ، ٣.٧٣) على الترتيب وذلك يفارق معنوي على مستوى ١% عن رأي المراجع الداخلي حيث أقر بعدم أهمية هذا العنصر بمتوسط معياري ١.٦٧

٢- ويوضح الجدول رقم (١٠) نتائج اختبار F لتقدير الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر الهدف من الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي فهناك ضرورة من افصاح حيث يساعد في وضع الخطط المتعلقة بالبيئة ليتمكن مستخدموا التقارير البيئية من اتخاذ قرارات رشيدة وسليمة وبمراجعة نتائج الجدول السابق نجد أن كلا من مراقب الحسابات ، المدير المالي قد أكدا على أن هناك ثلاثة أهداف تحظى بالدرجة الأولى من الإفصاح المحاسبي البيئي (وهي) تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين وأمام العملاء وتخفيض مخاطر الأعمال) بمتوسطات معيارية عالية تراوحت بين ٤.٥٣ إلى ٤.٠٦ بفارق معنوي على مستوى ١% عن رأي المراجع المالي.

أما عنصري تحسين صورة الشركة أمام العاملين وتعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة فقد أظهرت النتائج اتفاق الجميع على درجة أهمية متوسطة ولم يحدث اختلافا معنويا في الرأي في هذين العنصرين .

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار F.test لتقدير الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر الهدف من الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

قيمة F.test	المتوسطات المعيارية			العنصر
	مدير مالي	مراجع داخلي	مراقب حسابات	
**١٤.٦١	٤.٠٦	٢.٤٠	٤.٠٦	٤- تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين
٠.٦٨	٣.٤٠	٣.٣٠	٣.٤٠	٥- تحسين صورة الشركة أمام العاملين
**١٦.٩٥	٤.١٣	٢.٤٠	٢.٢٦	٦- تحسين صورة الشركة أمام العملاء
**٥٠.٨٧	٤.٤٠	١.٤٥	٤.٥٣	٧- تخفيض مخاطر الأعمال
**١.٧٨	٣.٠٦	٢.٢٥	٢.٤٦	٨- تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة

** معنوي على مستوى ١ %

وفي ظل المنافسة المحلية والعالمية بين الشركات وبخاصة المتداول أسهما في سوق الأوراق المالية برزت الحاجة إلى تحديد محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي لما لذلك من أثر فعال في اتخاذ القرار بواسطة مستخدمي القوائم المالية وإذا كان التطبيق الحالي للمحاسبة

يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف دون الأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية في الحساب سعيًا وراء تحقيق معدلات عالية من الأرباح وهو ما يعني إهمال الوحدات الاقتصادية لجزء لا يستهان به من تكاليف الإنتاج وتحمله للمجتمع فمعنى ذلك أن المحاسبة تكون قد ساهمت بصورة غير مباشرة في إفساد البيئة نتيجة عدم ادخالها تكلفة الرقابة على التلوث والحد منه ضمن معادلة أرباحها .

٣- يوضح الجدول رقم (١١) آراء المستقصى منهم حول عناصر محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وتتلخص النتائج في وجود اتفاق بين فئات المستقصى منهم على أن رغبة الشركة في الإفصاح واشتراكات الإدارة البيئية ومحاكاة الشركات المنافسة هي أهم عناصر محددات الإفصاح حيث لم يظهر فروق معنوية بين المتوسطات المعيارية لآراء فئات الاستقصاء .
وبينما أكد المراجع الداخلي على أهمية القوانين والتشريعات نجد أن مراقب الحسابات والمدير المالي قد أكدا على أهمية إدارة مخاطر الأعمال كمحدد هام من محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

جدول رقم (١١)

نتائج اختبار F.test لتقدير الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

قيمة F.test	المتوسطات المعيارية			العنصر
	مدير مالي	مراجع داخلي	مراقب حسابات	
٠.٧٨	٢.٨٠	٢.٢٥	٢.٤٦	٩- رغبة إدارة الشركة
*٢.٩٦	٢.٨٦	٣.٥٥	٢.٦٣	١٠- القوانين والتشريعات بالدولة
٠.٦٥	٣.٨٠	٣.٧٠	٤.٠٧	١١- اشتراطات الإدارة البيئية
*٣.٨٩	٣.٤٦	٢.٤٠	٣.١٠	١٢- محاكاة الشركات المنافسة
**٢٥.٠٦	٣.٨٠	١.٩٠	٤.٣٠	١٣- إدارة مخاطر الأعمال

** معنوي على مستوى ١ %

* معنوي على مستوى ٥ %

وتمثل التقارير والقوائم المالية جزء أساسي في الاعتماد والثقة في المعلومات ومن ثم نجد أن التقارير التي يغيب عنها عرض العنصر البيئي يقلل من قيمتها في الاعتماد على نتائج الوحدات الاقتصادية كمؤشر لتقييم الأداء.

- يوضح الجدول رقم (١٢) إختلاف أهمية التقارير كعنصر من عناصر أساليب الإفصاح البيئي محاسبيا بين آراء المستقضى منهم فبينما أكد المراجع الداخلي على أهمية التقارير المالية الإلجبارية بفارق معنوي على مستوى ١% وبمتوسط معياري (٣.٩٠) نجد أن مراقب الحسابات والمدير المالي قد أظهرأ أهمية التقارير المالية الإلجبارية اما التقارير الإحصائية والإيضاحات المتممة فقد أجمعت فئات المستقضى منهم على أهميتها بدرجة متوسط كأحد أساليب الإفصاح البيئي محاسبيا ولم يختلفوا معنويًا في قيم المتوسطات المعيارية الخاصة بهم

جدول رقم (١٢)

نتائج اختبار F.test لتقدير الفروق المعنوية بين آراء المستقضى منهم حول عناصر أساليب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

قيمة F.test	المتوسطات المعيارية			العنصر
	مدير مالي	مراجع داخلي	مراقب حسابات	
**١٩.٩٤	٢.٦٦	٣.٩٠	٢.٠٦	١٤- التقارير المالية الإلجبارية
*٨.٠٤	٣.٤٠	٢.٤٠	٣.٦٣	١٥- التقارير المالية الإلجبارية
*٣.٠١	٢.٩٣	٣.٥٥	٢.٥٣	١٦- تقارير إحصائية
١.٩٧	٢.٦٠	٣.٢٠	٢.٥٦	١٧- الإيضاحات المتممة

** معنوي على مستوى ١%

* معنوي على مستوى ٥%

إن امداد متخذى قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية يجعلهم يستثمرون أموالهم في أسهم الشركات ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث وتجنب الاستثمار في أسهم

الشركات التي لا تأخذ في الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها مما يؤثر على تذبذب إيرادات الشركة وانخفاض قيمة السهم في البورصة وبالتالي الربحية والعائد مما يؤدي إلى تدفق نقدي سالب وتقليل حصة السوق .

٥- يوضح الجدول رقم (١٣) آراء المستقصى منهم حول عناصر أساليب الإفصاح البيئي وبفحص نتائج الجدول يتضح أن كلا من مراقب الحسابات والمراجع الداخلي والمدير المالي قد انفقوا على درجة أهمية متوسطة للعناصر الآتية (تذبذب إيرادات الشركة وانخفاض قيمة السهم في البورصة وخفض في حصة السوق باعتبارهم عناصر ذات أهمية متساوية كأحد أساليب الإفصاح البيئي محاسبيا) إلا أنه يلاحظ أن كلامن مراقب الحسابات والمدير المالي قد أقرأ بدرجة أهمية متساوية على أن (انخفاض ربحية الشركة وانخفاض العائد على الاستثمار وتحقيق صافي تدفق نقدي سالب) هي أهم عناصر الإفصاح البيئي محاسبيا بمتوسطات معيارية تراوحت بين ٣.٦٣ إلى ٤.١٦ وبفارق معنوي على مستوى ١% فيما أقر به المراجع الداخلي.

جدول رقم (١٣)

نتائج اختبار F.test لتقدير الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر أساليب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

قيمة F.test	المتوسطات المعيارية			العنصر
	مدير مالي	مراجع داخلي	مراقب حسابات	
١.٩٨	٣.٠٠	٢.٦٥	٣.٣٦	١٨- تذبذب إيرادات الشركة
**٥.٥٠	٣.٢٦	٢.٢٥	٣.٦٠	١٩- انخفاض قيمة السهم في البورصة
**١٤.٤	٣.٨٠	٢.١٥	٣.٩٣	٢٠- انخفاض ربحية الشركة
**٩.٩١	٣.٤٦	١.٩٥	٣.٦٣	٢١- انخفاض العائد على الاستثمار
**١٧.٩	٣.٨٠	١.٩٥	٤.١٦	٢٢- تحقيق صافي تدفق نقدي سالب
**٥.٩٩	٣.٦٠	٢.٢٥	٣.٦٠	٢٣- فقد حصة في السوق

**معنوي على مستوى ١%

ج- اختبار مدى صحة الفرض الثالث :

تم استخدام أسلوب تحليل الارتباط في تقدير العلاقات الارتباطية بين عناصر الاستبيان بهدف تحديد أهم العناصر التي تؤثر تأثيرا مباشرا على الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ، وتوضح الجداول من رقم (١٤) حتى (١٨) النتائج المترتبة على ذلك

١- بفحص نتائج جدول (١٤) يلاحظ أن عنصر (عرض المعلومات البيئية في صالح الشركة) كان أهم عنصر مؤثر حيث بلغت قيمة معامل الارتباط له (٠.٦٩٨) بمعنوية ١% وكان أعلى مساهمة نسبية ومطلقة بلغت (٤٨.٧٢% ، ٥٠.٢٨%) على الترتيب مما سبق تظهر أهمية عرض المعلومات البيئية لما لها من دور في خدمة مستخدمي القوائم والتقارير المالية

جدول رقم (١٤)

نتائج تقدير معدل الارتباط والمساهمة النسبية والمطلقة لعناصر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

العنصر	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R ²	المساهمة المطلقة
١- أهمية عرض المعلومات البيئية	*٠.٣٣	١١.٠٩	١١.٤٤
٢- عرض المعلومات البيئية في صالح الشركة	*٠.٦٩	٤٨.٧٢	٥٠.٢٨
٣- عرض المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية معًا	*٠.٦١	٣٧.٢٩	٣٨.٢٨

** معنوى على مستوى ١%

٢- أما بخصوص تحديد أهم أهداف الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي فقد أكدت نتائج جدول (١٥) أن تحسين صورة الشركة أمام العملاء وتخفيض مخاطر الأعمال هما من أكثر العناصر ارتباطا بالهدف من الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لهما (0.833 ، 0.785) معنوية ١% ومساهمة بنسبة بلغت (٦٩.٣٩% ، ١.٦٢%) .

تعتبر هذه النتيجة منطقية فمن المهم شمول التخطيط على قيام المراجع برسم خطة للإفصاح المحاسبي ويضمها جزء مخصص لفحص النواحي والمشاريع البيئية للتعامل ومسك الملفات الخاصة بالمحاسبة البيئية وأن يعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية الإفصاح المحاسبي قيام المراجع بفحص الأداء الاجتماع للعملاء وأن لا يرتكب المراجع أي مخالفة مهنية للاستراتيجيات والالتزامات البيئية كل هذا يؤيد بالتبعية إلى خفض مخاطر الأعمال وهو ما أكدته نتائج الجدول السابق رقم (١٤) .

جدول رقم (١٥)

نتائج تقدير معدل الارتباط والمساهمة النسبية والمطلقة لعناصر الهدف من الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي .

العنصر	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R ²	المساهمة المطلقة
٤- تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين	**٠.٦٨	٤٧.٠٦	٢.٨٤
٥- تحسين صورة الشركة أمام العاملين	**٠.٣٨	١٤.٩٨	٧.٢٨
٦- تحسين صورة الشركة أمام العملاء	**٠.٣	٦٩.٣٩	٣٣.٦٧
٧- تخفيض مخاطر الأعمال	**٠.٧٨	٦١.٦٢	٢٩.٩٠
٨- تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة	**٠.٣٦	١٣.٠٣	٦.٣٢

** معنوي على مستوى ١%

٣- يوضح جدول (١٦) نتائج تقدير معامل الارتباط والمساهمة النسبية والمطلقة لعناصر محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وفحص نتائج الجدول يلاحظ أن عنصر محاكاة الشركات المنافسة كان أكثر العناصر المحددة للإفصاح المحاسبي حيث وصل معامل الارتباط له (٠.٦٣٤) بمعنوية على مستوى ١% وكان أعلى قيمة في المساهمة النسبية والمطلقة (٤٠.١٦% ، ٢٨.٧١%) مما يؤكد على انه يجب الاهتمام بهذا المحدد عند الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وتأتي العناصر (رغبة إدارة الشركة واشتراكات الإدارة البيئية وإدارة مخاطر الأعمال في الدرجة الثانية من الأهمية حيث كانت معاملات الارتباط لهم (٠.٥٤٢ ، ٠.٥١٨ ، ٠.٥٢٣) على الترتيب ثم جاءت القوانين والتشريعات بالدولة كعنصر أقل أهمية من محددات الإفصاح.

جدول رقم (١٦)

نتائج تقدير معدل الارتباط والمساهمة النسبية والمطلقة لعناصر محددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

العنصر	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R ²	المساهمة المطلقة
٩- رغبة إدارة الشركة	**٠.٥٢	٢٧.٣٠	١٩.٥٤
١٠- القوانين والتشريعات بالدولة	**٠.٤٠	١٦.٢٤	١١.٦٠
١١- اشتراطات الإدارة البيئية	**٠.٥٢	٢٦.٨٣	١٩.١٧
١٢- محاكاة الشركات المنافسة	**٠.٦٣	٤٠.١٩	٢٨.٧١
١٣- إدارة مخاطر الأعمال	**٠.٥٤	٢٩.٣٧	٢٠.٩٨

** معنوى على مستوى ١%

وتمثل التقارير بأنواعها المختلفة كأحد أساليب الإفصاح البيئي محاسبيا جزء هامًا في عملية الإفصاح البيئي .

٤- أظهرت نتائج الجدول رقم (١٧) أن التقارير الإحصائية أفضل أساليب الإفصاح البيئي حيث حصلت على أعلى معامل ارتباط (٠.٧٠٢) بمستوى معنوية ١% بمساهمة نسبية ومطلقة (٤٩.٢٨ ، ٤٣.٨٩) على الترتيب يلي ذلك في الأهمية التقارير المالية الإيجابية والإيضاحات المتممة حيث وصل معاملي الارتباط لهما (٠.٥٨٥، ٠.٥٣٣) على الترتيب وقد لوحظ من نتائج الجدول السابق أن التقارير المالية الاختيارية لا تمثل وسيلة هامة من أساليب الإفصاح البيئي محاسبيا .

جدول رقم (١٧)

نتائج تقدير معدل الارتباط والمساهمة النسبية والمطلقة لعناصر أساليب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

العنصر	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R ²	المساهمة المطلقة
١٤- التقارير المالية الإيجابية	**٠.٥٨	٣٤.٢٢	٣٠.٤٨
١٥- التقارير المالية الاختيارية	٠.٠٦	٠.٣٤٨	٠.٣١
١٦- تقارير إحصائية	**٠.٧٠	٤٩.٢٨	٤٣.٨٩
١٧- الإيضاحات المتممة	**٠.٥٣	٢٨.٤١	٢٥.٣١

** معنوى على مستوى ١%

٥- أكدت نتائج الجدول رقم (١٨) على أهمية دراسة وتحليل وتقييم مخاطر عدم الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبيا والمتمثلة في (انخفاض قيمة السهم في البورصة وانخفاض ربحية الشركة بالإضافة إلى انخفاض العائد على الاستثمار وفقد حصة السوق) تمثل أهم المخاطر الحادثة عن عدم الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبيا .
أما بخصوص تذبذب إيرادات الشركة لتحقيق صافي عائد تدفق نقدي فلم تمثل مخاطر ذات أهمية كبرى ناتجة عن عدم الإفصاح.

جدول رقم (١٨)

نتائج تقدير معدل الارتباط والمساهمة النسبية والمطلقة لعناصر عدم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

العنصر	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R ²	المساهمة المطلقة
١٨- تذبذب إيرادات الشركة	٠.٠٠١	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠
١٩- انخفاض قيمة السهم في البورصة	*٠.٠٨٤	٧٠.٧٣	٢٢.٧٣
٢٠- انخفاض ربحية الشركة	**٠.٨٣٦	٦٩.٨٩	٢٢.٤٦
٢١- انخفاض العائد على الاستثمار	*٠.٠٨١	٦٧.٠٨	٢١.٥٦
٢٢- تحقيق صافي تدفق نقدي سالب	*٠.٠٥٦	٣٢.٢٦	١٠.٣٧
٢٣- فقد حصة في السوق	**٠.٠٨٤	٧١.٢٣	٢٢.٨٩

** معنوى على مستوى ١ %

٤- اختبار مدى صحة الفرض الرابع :

تم الإعتماد على أسلوب التحليل العاملي لغرض إيجاد نموذج مقترح من خلال تقسيم العناصر الخاصة لاستمارة الاستبيان إلى مجموعة عوامل يحتوى كل عامل على عدد من العناصر تتميز بوجود ارتباط ذاتي عالي المعنوية بينها حيث تقدر بعد ذلك المساهمة النسبية لكل عامل وهي تمثل القيمة المتجمعة لمساهمات العناصر المكونة للعامل وبناء على ذلك عند الرغبة في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بقيمة مساهمة العامل فيجب على الباحث أن يعمل على رفع الاهتمام بجميع العناصر المكونة للعامل في وقت واحد حتى يكون لهذا العامل دور في رفع كفاءة الإفصاح بقيمة مساهمته النسبية ، يعرض الجدول التالي رقم (١٩) النتائج المتعلقة بذلك .

جدول رقم (١٩)

نموذج مقترح لكيفية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي من خلال نتائج التحليل العاملي .

الاسم المقترح	المساهمة النسبية	التشبع	العامل
تحسين صورة الشركة بشكل عام كهدف أساسي للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي	٢٦.٤٧		العامل الأول :
		٠.٦٦	- عرض المعلومات البيئية في صالح الشركة
		٠.٦٨٩	- عرض المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية
		٠.٧٨٩	-تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين
		٠.٨٠٩	- تحسين صورة الشركة أمام العملاء
		٠.٨٤٦	- تخفيض مخاطر الأعمال
		٠.٦٥٧	-إدارة مخاطر الأعمال
		-٠.٧٢٧	- التقارير المالية الإيجابية
		٠.٥١٤	-التقارير المالية الاختيارية
		٠.٦٠٦	- تحقيق صافي تدفق نقدي سالب
انخفاض الربحية	١٥.٥٨		العامل الثاني :
		٠.٥١٠	- انخفاض قيمة السهم في البورصة
		٠.٩٢٨	- انخفاض ربحية الشركة
		٠.٨٠٩	- انخفاض العائد على الاستثمار
	٠.٧٩٨	- فقد حصة في السوق	
التقارير الإحصائية للمعلومات البيئية	٩.٦٦		العامل الثالث :
		٠.٤٦٠	- اهمية عرض المعلومات البيئية
		٠.٨١٩	- تقارير احصائية
العامل الإداري	٧.١٥		العامل الرابع :
		٠.٧٤٦	- اشتراطات الإدارة البيئية
		٠.٧٧٣	- الإيضاحات المتممة
	٠.٥٧٨	- تذبذب إيرادات الشركة	
المظهر العام لشركة	٥.٦٢		العامل الخامس :
		٠.٨٢٧	- تحسين صورة الشركة أمام العاملين
		٠.٥٥٥	- محاكاة الشركات المنافسة
القيمة السوقية لسهم	٥.٠٤		العامل السادس :
		٠.٨٢٦	- تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة
	٧٠.٠٠		الإجمالي

وبفحص نتائج جدول رقم (١٩) يلاحظ أن تحليل العامل قد قام بتقسيم عناصر الدراسة إلى ستة عوامل هي :

العامل الأول :

اشتمل هذ العامل على عرض المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية لتحسين صورة الشركة أمام المستثمرين وأمام العملاء وتخفيض مخاطر الأعمال وإدارة مخاطر الأعمال والتقارير المالية الإيجابية والاختيارية وتحقيق صافي تدفق نقدي سالب وكانت المساهمة النسبية لهذا العامل ٢٦.٤٧% وبفحص هذه العناصر المكونة لهذا العامل يلاحظ أنه يمكن تقسيمها لثلاثة مجموعات المجموعة الأولى وهي تمثل أعلى قيم تشبع أي الأكثر تأثيرا في هذا العامل وهي تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين وتحسين صورة الشركة أمام العملاء وتخفيض مخاطر الأعمال بأعلى قيم تشبع على العامل (٠.٧٨٩ ، ٠.٨٠٩ ، ٠.٨٤٦) على الترتيب أما المجموعة الثانية وهي بقيم تشبع متوسطة وهي عرض المعلومات البيئية ذات الآثار الإيجابية والسلبية وعرض المعلومات البيئية في صالح الشركة وإدارة مخاطر الأعمال والتقارير المالية الإيجابية بقيم تشبع (٠.٦٨٩ ، ٠.٦٦ ، ٠.٦٥٧ ، ٠.٧٢٧) على الترتيب ويلاحظ أن قيمة التشبع للتقارير المالية الإيجابية سالبة مما يؤكد أن تأثيرها على العامل تأثير عكسي بمعنى أنه يمكن التغاضي عن هذه النوعية من التقارير أما المجموعة الثالثة فكانت أقل قيم للتشبع وذات تأثير نسبي منخفض وهي التقارير المالية الاختيارية وتحقيق صافي تدفق نقدي سالب حيث وصلت قيم التشبع إلى (٠.٥١٤ ، ٠.٦٠٦) مما سبق يتضح أن هناك ثلاثة متغيرات هي الأكثر تأثيرا في العامل الأول وهي أعلى قيم تشبع وبناء على ذلك فالاهتمام بهذه المتغيرات الثلاثة يمكن أن يؤدي إلى رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي ويمكن أن يطلق على هذا العامل اسم مقترح هو (تحسين صورة الشركة بشكل عام كهدف أساسي للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي).

العامل الثاني :

اشتمل العامل الثاني على أربع عناصر هي : انخفاض قيمة السهم في البورصة وانخفاض ربحية الشركة وانخفاض العائد على الاستثمار وفقد حصة في السوق إلا أنه يلاحظ أن انخفاض ربحية الشركة أكثر العناصر تأثيرا في العامل الثاني حيث وصلت درجة تشبع هذا العنصر إلى (٠.٩٢٨) وتمثل درجة عالية من التأثير وعلى ذلك يجب الاهتمام بهذا العنصر في النموذج المقترح وقد بلغت اجمالي المساهمة النسبية لهذا العامل ١٥.٥٨% وبفحص عناصر هذا العامل يمكن إطلاق اسم مقترح عليه (عامل انخفاض الربحية).

العامل الثالث :

اشتمل العامل الثالث على عنصرين فقط وبمساهمة نسبية كلية ٩.٦٦% وهما أهمية عرض المعلومات البيئية والتقارير الإحصائية إلا أن الأخير كان أعلى تأثيرا مما يؤكد أهمية دور التقارير الإحصائية في النموذج المقترح حيث وصلت قيمة التشبع له (٠.٨١٩) ويمكن إطلاق اسم مقترح لهذا العامل هو (التقارير الإحصائية للمعلومات البيئية).

العامل الرابع :

اشتمل هذا العامل على ثلاثة عناصر بإجمالي مساهمة نسبية ٧.١٥%. وهي اشتراطات الإدارة البيئية والإيضاحات المتممة بالإضافة إلى تذبذب إيرادات الشركة إلا أن الإيضاحات التمتمة كانت أعلى قيمة تشبع مما يؤكد على أهمية الاهتمام بالإيضاحات المتممة كعنصر أساسي في النموذج المقترح ويمكن أن يسمى العامل الرابع (العامل الإداري).

العامل الخامس :

أكدت نتائج تحليل العامل أن عنصر تحسين صورة الشركة أمام العاملين كانت أكثر أهمية من عنصر محاكاة الشركات المنافسة حيث وصلت درجة التشبع له إلى ٠.٨٢٧ بإجمالي مساهمة لهذا العامل ٥.٦٢ ويمكن إدراج هذا العامل تحت اسم المظهر العام للشركة

العامل السادس :

اشتمل هذا العامل على عنصر واحد فقط هو تعزيز القيمة السوقية لاسهم الشركة بدرجة تشبع مرتفعة (٠.٨٢٦) وبمساهمة نسبية ٥.٠٤ وباسم مقترح (القيمة السوقية للسهم) مما سبق يمكن تلخيص أهم عناصر بالنموذج المقترح لكيفية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والتي يجب الاهتمام بها والعمل على تطويرها في العناصر الآتية:

- ١- تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين.
- ٢- تخفيض مخاطر الأعمال
- ٣- انخفاض ربحية الشركة
- ٤- الإيضاحات المتممة
- ٥- تحسين صورة الشركة أمام العاملين
- ٦- تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة

ثالث عشرًا : خلاصة ونتائج وتوصيات البحث :

تناول البحث قضية الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى وتقييم درجة تأثيره على مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة الصناعية بصفة عامة وشركات صناعة البتروكيماويات بصفة خاصة وقد استهدف البحث فى سياق ذلك رصد اهم الجهود البحثية فى هذا الصدد مع تحليل أثر الإستراتيجيات البيئية المحلية والإقليمية والدولية على منهجية هذا الإفصاح ، بالإضافة إلى تقييم واقع الإفصاح البيئى بالشركات المساهمة الصناعية . وقد اقترح الباحث اطاراً لتنظيم الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى تمهيداً لإختباره بشركات صناعة البتروكيماويات وتقييم أثر ذلك على مخاطر الأعمال بهذه الشركات.

ولتحقيق هدف البحث ، فقد تم إستقرار مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة خلال الفترة من سنة ٢٠٠٥ - ٢٠١٢م ، كما قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية اللازمة لقياس متغيرات البحث واختبار فروضة فى المجال التطبيقى الذى تمثل فى خمس شركات تعمل فى صناعة البتروكيماويات كهينة للدراسة وذلك اعتماداً على مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة .

وقد أسفرت اتجاهات وأراء المستقصى عنهم (مراقب حسابات ، مدير مالى ، مراجع داخلى) بشركات العينة عن مجموعة من النتائج الهادفة .

أ- نتائج البحث :-

لقد ترتب على إختبار فروض البحث مجموعة النتائج التالية :-

- ١- هناك اتفاق عام بين المستقصى عنهم - من خلال التوزيع التكرارى لإتجاهات آرائهم - بأن الإفصاح المحاسبى عن المعلومات البيئية تضىف المزيد من الثقة على المعلومات التى تقدم للمستخدمين لدعم وترشيد قراراتهم الإدارية .
- ٢- وجود تباين فى آراء وإتجاهات المستقصى منهم حول أهمية عرض المعلومات البيئية خاصة ذات الأثار الإيجابية أو السلبية على حد سواء ويرجع ذلك إلى غياب وجود معايير أو إرشادات محاسبية قادرة على تنظيم عملية الإفصاح المحاسبى عن الأداء البيئى لغرض إضفاء صفة القبول العام بين معدى ومستخدمى معلومات التقارير المحاسبية .

٣- وجود علاقة إرتباط جوهرية بين كل من أهمية عرض المعلومات البيئية بالتقارير المالية - إجبارياً أو اختيارياً - وبين مخاطر الأعمال التي تتعرض لها الشركات المساهمة الصناعية خاصة تلك الشركات العاملة في صناعة البتروكيماويات .

٤- هناك اتفاق نسبي بين المشاركين بأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يعمل على تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين والعاملين والعملاء ، كما أنه يعمل على تخفيض مخاطر الأعمال بالشركة وتعزيز القيمة الوقية لأسهمها .

٥- إن أهم العوامل والمحددات المترتبة على الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمؤرخ في مخاطر الأعمال بشركات صناعة البتروكيماويات تقع في ستة عوامل أساسية هي :-

- تحسين صورة الشركة طالما تفصح عن أدائها البيئي محاسبياً .
- تعزيز الربحية والعائد على الإستثمار .
- التقارير الإحصائية عن المعلومات البيئية .
- اشتراطات الإدارة البيئية . محاكاة الشركات المنافسة في مجال النشاط .
- تعزيز القبة السوقية لأسهم الشركة .

٦- إن أهم أساليب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي كانت حسب نتائج التحليل وبالترتيب النسبي:-

- التقارير المالية

- التقارير الإحصائية

- الإيضاحات المتممة للتقارير المالية

- **توصيات البحث :-**

طبقاً لمجموعة النتائج التي أسفر عنها البحث ، يوصى الباحث بضرورة :-

١- بذل مزيد من الجهود البحثية المحاسبية في مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي لمسايرة للتطورات المتسارعة نحو الإعتراف الدولي بالبيئة كمدخل لمعالجة مشكلاتها الحالية والمستقبلية .

٢- قيام الجامعات العلمية والمنظمات المهنية بإصدار معيار محاسبي دولي يختص بتنظيم عملية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وذلك كمدخل للإلتزام الشركات المساهمة بمختلف أبعاد هذا الإفصاح لتحسين صورتها أمام المجتمع الخارجي حول ما تحدثه من مخاطر .

٣- الإلتزام التام من قبل الشركات المساهمة خاصة تلك العاملة في صناعة البتروكيماويات بالقوانين والإشترطات البيئية والإفصاح عن نتائج مخالقاتها لهذه القوانين والإشترطات لتخفيض فجوة التوقعات لدى المستفيدين من تقاريرها المالية .

٤- محاكاة التجارب الرائدة للشركات المساهمة الصناعية دولية النشاط في الإفصاح عن أدائها البيئي في تقاريرها المالية .

٥- عقد الدورات التدريبية المتخصصة في مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وتأثيره على مخاطر الأعمال بالشركات الصناعية وذلك لتنمية الوعي المحاسبي لدى معدى التقارير المالية حول أهمية مفردات الأداء البيئي و إمكانية عرضها والإفصاح عنها نطاق عاليه دعماً لقرارات المستثمرين على درجة الخصوص .

1. Denison , J., "HIV counseling and testing among Zambian adolescents : Families matter " The - Johns – Hopkins – University Zambian , NO. 98 , 2006
2. Willis , V., " Analyst following cost of equity capital , and the information environment : Evidence from the electric utility industry", University of Colorado at Boulder , USA , NO.51 , 2005
3. Source:
 - Runyan , B . , " The effect of multinationality on management earnings forecasts" ,Texas – A & M – University USA , NO. 803 , 2007
 - Anderson , k , " Disclosure Rules Unmask pollution Costs " , National – Underwriter (Property and Casualty Risk and Benefits management Edition) vol 110 NO. 28 , July 2008 , PP. 7-26.
4. Sethi , S . " Investing in Socially Responsible Companies is a Must for Public Pension Funds – Because There is no Better Alternative "Journal – of Business – Ethics . VOL – 56, NO . 2 . Jan . 2005 PP.99 – 129
5. أبو الفتوح ، يحيى عبد الغنى " تقدير التكلفة الاجتماعية للتلوث الهوائى فى الرياض بالمملكة العربية السعودية ، دورية الإدارة العامة ، المجلد السادس و الأربعون ، العدد الرابع ، الرياض ٢٠٠٦ ميلادية ، ص ١٢ - ٢٣ .
6. حسن ، مصطفى محمد " القياس والإفصاح المحاسبى عن مخاطر المنظمات " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية ، المجلد رقم ٤٤ ، العدد رقم ٢ ، سبتمبر ٢٠٠٧ ، ص ٦٧ – ٩٢ .
7. Hobson ,J & kachelmeier , S, " Strateyic Disclosure of Risky prospects Aluloratry Expeunent " The Accounting Review , Vol . 80 , NO. 3 , July , 2005 PP 25 – 46
8. Sullivan , E " Estimating Environmental liabilities : One price Does Not Fit All" VOL . 52 , NO . 7 , July 2009 PP 8 – 42
9. Araya , M, " Determinants of environmental disclosure and reperate latin America : Araya – Monica VOL 0265 , NO. 2012
10. الكشر ، التهامى عثمان ، " امكانية قياس والإفصاح عن التكاليف والإلتزامات البيئية فى الشركات الصناعية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا والعلوم الإقتصادية ليبيا ، ٢٠٠٦ ، ص ٩٣ – ٩٧
11. الشهوبى ، اسماعيل سالم ، " مدى المساحة للإفصاح المحاسبى الإختيارى فى الشركات الصناعية الليبية ، دراسة نظرية وتطبيقية " رسالة ماجستير غير منشورة أكاديمية الدراسات العليا والعلوم الإقتصادية ، ليبيا ، ٢٠٠٥ ، ص ١٠١ : ١٠٩ .