



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في التسيير

تخصص مالية

## الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية

من اعداد الطالب: أبو القاسم محمود ابو ستالة

المشرف المساعد: أ.د المكي معتوق سعود

اشراف: أ.د جودي محمد رمزي

### أعضاء لجنة المناقشة

| اعضاء اللجنة     | الرتبة               | الصفة          | الجامعة                          |
|------------------|----------------------|----------------|----------------------------------|
| عامر الحاج       | أستاذ محاضراً        | رئيساً         | جامعة بسكرة                      |
| جودي محمد رمزي   | أستاذ التعليم العالي | مشرفاً ومقرراً | جامعة بسكرة                      |
| المكي معتوق سعود | أستاذ التعليم العالي | مشرف مساعد     | الجامعة الاسمرية الاسلامية ليبيا |
| رحال علي         | أستاذ التعليم العالي | ممتحناً        | جامعة باتنة                      |
| عبد الصمد نجوى   | أستاذ محاضراً        | ممتحناً        | جامعة باتنة                      |
| عريف عبد الرزاق  | أستاذ محاضراً        | ممتحناً        | المركز الجامعي بريكة             |
| قطاف عقبة        | أستاذ محاضراً        | ممتحناً        | جامعة بسكرة                      |

السنة الدراسية: 2021-2022



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ اللَّهُ تَبَّخَانِيسَ لَا خَلْقَ لَنَا إِلَّا مَا خَلَقْنَا وَتَبَّخَانِيسَ لَا خَلْقَ لَنَا إِلَّا مَا خَلَقْنَا وَتَبَّخَانِيسَ لَا خَلْقَ لَنَا إِلَّا مَا خَلَقْنَا وَتَبَّخَانِيسَ لَا خَلْقَ لَنَا إِلَّا مَا خَلَقْنَا

اللَّهُ  
الْعَظِيمُ

## الإهداء

"أهدي ثمرة جهدي هذا"

إلى روح جدي وجدتي اللذان عانا من أجلي الكثير، رحمهما الله.

إلى والدي الغالي: من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى معلمي وقدوتي في الحياة جزاه الله عن تربيته وتعليمي خير الجزاء، وأطال الله في عمره.

إلى والدي الحبيبة: النهر المتدفق حنانا وعطفا دون انقطاع، إلى ينبوع الحنان الذي لا يمل العطاء، إلى التي صنعت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، أمد الله بقاءها وألبسها ثوب الهناء.

وإلى إخوتي وأخواتي الأعزاء: القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة ورياحين حياتي.

وإلى زوجتي الغالية: ووفاء لصبرها بانشغالي في هذه الأطروحة

إلى أطفالي الأعزاء: أمني في الحياة وزينتها، أدعو الله أن تكونوا ثمرة نافعة لدينكم ووطنكم، أدام الله عليكم نعمة الصحة والعافية.

إلى مشرفي على الأطروحة تقديرا واحتراماً.

وإلى كل من ساهم ومد لي يد العون والمساعدة بفكره وجهده لإنجاز هذا العمل.

وإلى كل طالب علم سهر الليالي لتحقيق مراده.

"أهدي هذا الجهد المتواضع"

## شكر وتقدير

الحمد لله مفيض النعم واسع الفضل والكرم، أحمده وأشكره على جزيل نعماته وفضل كرمه وامتنانه فإنه أهل للحمد والشكر، وأثني بالشكر على توفيقه في إنجاز هذا العمل وإتمامه على الشكل الأمثل وأرجو أن يكون مقبولاً ومرضياً.

### وما توفيق إلا بالله.

وأصلي وأسلم على من بعث هادياً ومبشراً ومعلماً للبشرية الذي أوتي الحكمة وفصل الخطاب سيدنا محمد وعلى آله وصحبه الأحاباب.

وقبل كل شيء أود أن أشكر الله تعالى الذي منحني القوة للتغلب على الصعاب خلال هذه المسيرة العملية الطويلة وإكمال دراستي العليا في جامعة محمد خيضر - بسكرة.

كما أود أن أنوه بمديونتي لعدد من الأفراد المميزين التي كانت مساهمتهم ودعمهم لا يقدر بثمن.

أولاً أنا مدين بدين كبير قدره شكر وتقدير لمشرفي الدكتور محمد رمزي جودي على دعمه وتشجيعه، كما أعرب عن تقديري العميق له على مساعدته وتوجيهاته القيمة واقتراحاته وتعليقاته المدروسة التي ساعدتني على التحسين والإكمال بشكل كبير في أطروحتي، كما أود أن أعرب عن خالص شكري لمشرفي الثاني د. المكي معتوق سعود على تشجيعه الدائم وتوجيهه ودعمه ومساعدته طوال دراستي. كما أود أن أعرب عن خالص تقديري للدكتور الحاج عامر استاذ محاضر أ - بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذي ساعدني على إكمال رسالتي.

أعز امتناني لأمي وأبي وإخوتي وأخواتي وعسل أطفالي (فاطمة، محمد، يقين، اسماء) على صلاتهم واستمرارها بالدعم المعنوي، كان هذا لا يقدر بثمن في مساعدتي في إكمال هذه الرسالة بنجاح.

أخيراً والأهم من ذلك أتوجه بالشكر الجزيل إلى زوجتي الحبيبة منيرة لإيمانها بي ووقوفها بجانبني ودعمها وصبرها اللامتناهي طوال سنوات دراستي.

كما أتقدم بالشكر والامتنان إلى من علمني أو مد لي يد العون والمساعدة ولو بالكلمة الطيبة والنصيحة المخلصة والتوجيه السديد حتى خرج هذا العمل بالصورة التي أرجو أن ينال القبول والاستحسان.

وفي الختام أتمنى من الله أن يلهمنا إلى ما فيه الخير أنه نعم المولى ونعم النصير

## الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية

### "دراسة تطبيقية على شركات الإسمنت الليبية"

#### مستخلص.

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة محكمة ومعدة لمقياس (ليكرت الخماسي) كأداة رئيسة لجمع البيانات الأولية والمعلومات الإحصائية اللازمة من مجتمع الدراسة، بالتطبيق على جميع شركات الإسمنت، والتي استهدفنا فيها جميع المالىين بأقسام المالية والمراجعة الداخلية، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فإن الباحث اعتمد أسلوب المسح الشامل حيث تم توزيع عدد (90) استمارة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وبعد منح المشاركين فترة كافية للإجابة على أسئلة الاستبانة، تم استلام عدد (83) استمارة صالحة للتحليل وبنسبة (90.22%). وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية بنسبة أثر بلغت (51.9%)، وكذلك خلصت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية معنوية ذات دلالة إحصائية بين معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر لمعوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية بنسبة أثر بلغت (22.54%). واعتماداً على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة الحرص على توفير نظام محاسبي متكامل فعال في شركات الإسمنت يفي بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي، وكذلك الحرص على تضمين نصوصاً كافية وملزمة للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوانين والتشريعات الليبية البيئية.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح البيئي، جودة القوائم المالية، شركات الإسمنت الليبية.

**Environmental Accounting Disclosure and its influence on financial Statements'  
Quality  
"Applying Study on Libyan Cement Companies"**

**Abstract:**

The aim of study was to identify on the influence of environmental accounting disclosure on financial Statements Quality. For implementing the study goal, the study used the descriptive analytical approach through a questionnaire survey conducted and distributed on a random sample of (90) financial employees and internal auditors that working in all cement companies, and at the end (83) questionnaires were returned Avalid form for analysis, at a rate of (90.22%).

The research has reached a number of findings, the most significant of which are the following: there is a statically equivalent relationship between environmental accounting disclosure and the quality of financial statements, and the effect was (51.9%). Furthermore, there is a statically opposite relationship between the obstacles of complying with environmental accounting disclosure and the quality of financial statements, and the effect was (22.54%). The research then concluded with a set of recommendations, including the following: the research recommends the necessity to provide a complete and influential accounting system in Libyan cement companies that is applying environmental accounting disclosure, and the necessity to achieve compulsory legislations for applying an environmental accounting disclosure in Libya.

**Keywords:** Environmental Disclosure, The quality of the financial statements, Libyan cement companies.

## قائمة الموضوعات

| الصفحة    | قائمة الموضوعات                                    |
|-----------|--|
| ج         | الآية  |
| د         | الاهداء  |
| هـ        | الشكر  |
| و         | ملخص الدراسة باللغة العربية                        |
| ز         | ملخص الدراسة باللغة الانجليزية                     |
| ح         | قائمة المحتويات                                    |
| ك         | قائمة الجداول                                      |
| س         | قائمة الاشكال                                      |
| ص         | قائمة الاختصارات                                   |
| ق         | قائمة الملاحق                                      |
| 37 - 1    | مقدمة  |
| 98 - 38   | <b>الفصل الأول - الإفصاح المحاسبي</b>              |
| 71-40     | <b>المبحث الاول - المعلومات المحاسبية</b>          |
| 40        | اولا- مفهوم المعلومات المحاسبية                    |
| 48        | ثانيا- أنواع المعلومات المحاسبية                   |
| 52        | ثالثا- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية         |
| 68        | رابعا- مستخدمو المعلومات المحاسبية                 |
| 97 - 72   | <b>المبحث الثاني - ماهية الإفصاح المحاسبي</b>      |
| 72        | اولا- الإفصاح المحاسبي                             |
| 79        | ثانيا- أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه              |
| 82        | ثالثا- أنواع الإفصاح المحاسبي                      |
| 88        | رابعا- متطلبات الإفصاح المحاسبي ومقوماته           |
| 93        | خامسا- أساليب الإفصاح المحاسبي العوامل المؤثرة فيه |
| 96        | سادسا- تكاليف الإفصاح المحاسبي                     |
| 197 - 99  | <b>الفصل الثاني - الإطار العام للإفصاح البيئي</b>  |
| 124 - 101 | <b>المبحث الاول - المفاهيم والتشريعات البيئية</b>  |
| 101       | اولا- المفاهيم البيئية                             |



|                  |  |
|------------------|--|
| 107              | ثانيا- التشريعات القانونية المتعلقة بالبيئة  |
| 118              | ثالثا- النظريات المفسرة للمسؤولية البيئية  |
| <b>167 - 125</b> | <b>المبحث الثاني - الإفصاح البيئي</b>  |
| 125              | اولا- مفهوم المحاسبة البيئية   |
| 131              | ثانيا- المراجعة البيئية  |
| 134              | ثالثا- الإفصاح البيئي  |
| 145              | رابعا- أسباب الاهتمام بالإفصاح عن الاداء البيئي  |
| 147              | خامسا- أنواع الإفصاح عن الاداء البيئي  |
| 151              | سادسا- الدوافع وراء الإفصاح البيئي والعوامل المؤثرة فيه                                    |
| 153              | سابعا- أساليب الإفصاح عن الأداء البيئي   |
| 158              | ثامنا- المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها   |
| 159              | تاسعا- مشكلات الإفصاح عن الأداء البيئي ومحدداته  |
| <b>196 - 167</b> | <b>المبحث الثالث - البعد القانوني والمهني للإفصاح عن المعلومات البيئية</b>                 |
| 167              | اولا- متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي   |
| 172              | ثانيا- دور المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية في إصدار المعايير المتعلقة بالبيئة |
| 183              | ثالثا- المسؤولية البيئية للمؤسسات الاقتصادية   |
| 186              | رابعا- نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية                  |
| <b>280 - 198</b> | <b>الفصل الثالث - جودة القوائم المالية</b>   |
| <b>226 - 200</b> | <b>المبحث الاول - القوائم المالية</b>  |
| 200              | اولا- مفهوم القوائم المالية  |
| 209              | ثانيا- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات                                    |
| 214              | ثالثا- الخصائص النوعية للقوائم المالية   |
| 218              | رابعا- الاسس والاعتبارات الواجب مراعاتها في اعداد القوائم المالية                          |
| 224              | خامسا- أساليب قياس عناصر القوائم المالية   |
| <b>279 - 227</b> | <b>المبحث الثاني - جودة القوائم المالية</b>  |
| 227              | اولا- مفهوم الجودة   |
| 229              | ثانيا- مفهوم جودة القوائم المالية  |
| 235              | ثالثا- معايير جودة القوائم المالية   |
| 238              | رابعا- ابعاد ومحددات جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها                            |
| 245              | خامسا- القوائم المالية الاساسية  |

|           |   |
|-----------|---|
| 275       | سادسا- دور معايير التقارير المالية الدولية في تحقيق جودة القوائم المالية                              |
| 277       | سابعا- التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسة الصناعية في جودة القوائم المالية                              |
| 384 - 281 | <b>الفصل الرابع - أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية<br/>بشركات الإسمنت الليبية</b> |
| 289 - 283 | <b>المبحث الأول - صناعة الإسمنت وآثارها على البيئة</b>  |
| 283       | اولا- صناعة الإسمنت بليبيا  |
| 286       | ثانيا- المراحل الإنتاجية لصناعة الإسمنت   |
| 287       | ثالثا- الصعوبات التي تواجه صناعة الإسمنت  |
| 287       | رابعا- الآثار السلبية لصناعة الإسمنت  |
| 319 - 290 | <b>المبحث الثاني - منهجية وإجراءات الدراسة التطبيقية</b>  |
| 290       | اولا- مجتمع الدراسة   |
| 291       | ثانيا- مصادر جمع البيانات   |
| 291       | ثالثا- تصميم أداة الدراسة   |
| 294       | رابعا- الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل  |
| 296       | خامسا- صدق وثبات فقرات الاستبانة  |
| 311       | سادسا- الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق الخصائص الشخصية والوظيفية                                    |
| 378 - 320 | <b>المبحث الثالث - تحليل الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات</b>                                       |
| 320       | اولا- الوصف الاحصائي لإجابات افراد مجتمع الدراسة حسب المحاور  |
| 336       | ثانيا- اختبار فرضيات الدراسة و مناقشة النتائج   |
| 380       | نتائج ومقترحات الدراسة  |
| 385       | قائمة المراجع   |
| 312       | الملاحق   |

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول   | رقم الجدول |
|--------|--|------------|
| 43     | الفروقات بين البيانات والمعلومات المحاسبية   | 1-1        |
| 54     | أهم الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية  | 2-1        |
| 67     | أهم خصائص المعلومات المحاسبية المفيدة  | 3-1        |
| 90     | أهم المستفيدون الرئيسيون للقوائم والتقارير المالية   | 4-1        |
| 140    | البند ذات العلاقة بمؤشرات الإفصاح البيئي   | 1-2        |
| 187    | قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية  | 2-2        |
| 190    | قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية  | 3-2        |
| 192    | تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد والاجتماعية   | 4-2        |
| 195    | القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية   | 5-2        |
| 248    | تبويب قائمة الدخل حسب طبيعة المصروف  | 1-3        |
| 248    | تبويب قائمة الدخل حسب مهمة المصروف   | 2-3        |
| 263    | قائمة التدفق النقدي وفقاً للطريقة المباشرة   | 3-3        |
| 265    | قائمة التدفق النقدي وفقاً للطريقة غير المباشرة   | 4-3        |
| 272    | قائمة تغييرات حقوق الملكية خلال الدورة المنتهية في 31 / 12 / .....   | 5-3        |
| 285    | مصانع الإسمنت بليبيا والطاقة الإنتاجية لكل مصنع  | 1-4        |
| 290    | الاستثمارات الموزعة على أفراد مجتمع الدراسة  | 2-4        |
| 294    | ترميز بدائل الإجابة وطول فئة تحديد اتجاه الإجابة   | 3-4        |
| 296    | معاملات الارتباط بين عبارات محور إدراك ووعي الإدارة العليا لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية وإجمالي المحور               | 4-4        |
| 297    | معاملات الارتباط بين عبارات محور القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وإجمالي المحور                         | 5-4        |
| 299    | معاملات الارتباط بين عبارات محور الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات المسؤولة في الدولة وإجمالي المحور                 | 6-4        |
| 300    | معاملات الارتباط بين عبارات محور الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وإجمالي المحور            | 7-4        |
| 301    | معاملات الارتباط بين عبارات محور معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور | 8-4        |

|     |  |      |
|-----|--|------|
| 302 | معامل الارتباط بين محاور المتغير المستقل وإجماليه  | 9-4  |
| 303 | معاملات الارتباط بين عبارات محور الموثوقية وإجمالي المحور  | 10-4 |
| 304 | معاملات الارتباط بين عبارات محور الملاءمة وإجمالي المحور   | 11-4 |
| 305 | معاملات الارتباط بين عبارات محور القابلية للمقارنة وإجمالي المحور  | 12-4 |
| 306 | معاملات الارتباط بين عبارات محور القابلية للفهم وإجمالي المحور   | 13-4 |
| 307 | معامل الارتباط بين محاور المتغير التابع (جودة القوائم المالية) وإجماليه  | 14-4 |
| 307 | معامل الارتباط بين محاور الدراسة وإجمالي الاستبيان   | 15-4 |
| 309 | معامل الفاكرونباخ للثبات   | 16-4 |
| 310 | الثبات بطريقة التجزئة النصفية لكل محور وإجمالي الاستبانة   | 17-4 |
| 311 | توزيع أفراد المجتمع حسب المؤهل العلمي  | 18-4 |
| 312 | توزيع أفراد المجتمع حسب التخصص   | 19-4 |
| 313 | توزيع المستهدفين حسب المسمى الوظيفي  | 20-4 |
| 315 | توزيع المستهدفين حسب سنوات الخبرة  | 21-4 |
| 316 | توزيع المستهدفين حسب المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة   | 22-4 |
| 317 | توزيع المستهدفين حسب الدورات في مجاب الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية   | 23-4 |
| 318 | توزيع المستهدفين حسب المتابعة للمعايير الدولية   | 24-4 |
| 320 | التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور ادراك ووعي الادارة العليا لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية   | 25-4 |
| 322 | التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي                     | 26-4 |
| 324 | التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات المسؤولة في الدولة     | 27-4 |
| 326 | التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور الوسائل التي تساعد على الزام الشركات لقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية | 28-4 |
| 328 | نتائج التحليل الوصفي لإجمالي الإفصاح المحاسبي البيئي   | 29-4 |
| 328 | التوزيعات التكرارية لمحور الموثوقية  | 30-4 |
| 330 | التوزيعات التكرارية لمحور الملاءمة   | 31-4 |
| 331 | التوزيعات التكرارية لمحور قابلية المقارنة  | 32-4 |

|     |  |      |
|-----|--|------|
| 332 | التوزيعات التكرارية لمحور قابلية الفهم   | 33-4 |
| 333 | نتائج التحليل الوصفي لإجمالي جودة القوائم المالية  | 34-4 |
| 334 | التوزيعات التكرارية والتحليل الوصفي لمحور معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية                                       | 35-4 |
| 337 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية                   | 36-4 |
| 339 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على ملاءمة القوائم المالية                    | 37-4 |
| 340 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية مقارنة القوائم المالية             | 38-4 |
| 342 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية فهم القوائم المالية                | 39-4 |
| 343 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في جودة القوائم المالية                       | 40-4 |
| 346 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على موثوقية القوائم المالية   | 41-4 |
| 347 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على ملائمة القوائم المالية  | 42-4 |
| 349 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية مقارنة القوائم المالية                                | 43-4 |
| 350 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية فهم القوائم المالية                                   | 44-4 |
| 352 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي في جودة القوائم المالية  | 45-4 |
| 354 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة الرقابة على الإفصاح المحاسبي للشركات عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات المسؤولة في الدولة على موثوقية القوائم المالية             | 46-4 |
| 356 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات المسؤولة في الدولة على ملائمة القوائم المالية                                    | 47-4 |
| 357 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الرقابة على الإفصاح المحاسبي للشركات عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات المسؤولة في الدولة على قابلية مقارنة القوائم المالية. | 48-4 |
| 359 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الرقابة على الإفصاح المحاسبي للشركات عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات المسؤولة في الدولة على قابلية فهم القوائم المالية     | 49-4 |
| 361 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من الجهات المسؤولة في جودة القوائم المالية  | 50-4 |

|     |   |      |
|-----|---|------|
| 363 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على موثوقية القوائم المالية       | 51-4 |
| 365 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على ملائمة القوائم المالية             | 52-4 |
| 366 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على قابلية مقارنة القوائم المالية | 53-4 |
| 368 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على قابلية فهم القوائم المالية    | 54-4 |
| 369 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية في جودة القوائم المالية                    | 55-4 |
| 372 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية  | 56-4 |
| 375 | نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية في جودة القوائم المالية         | 57-4 |
| 376 | نتائج اختبار الفرضيات   | 58-4 |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل  | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 8      | نموذج متغيرات الدراسة  | 1-0       |
| 36     | المراحل الأساسية المعتمدة في الدراسة الحالية                             | 2-0       |
| 37     | هيكل الدراسة   | 3-0       |
| 43     | العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية                                | 1-1       |
| 52     | أنواع المعلومات المحاسبية  | 2-1       |
| 57     | الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية                                      | 3-1       |
| 63     | العلاقة بين خاصيتين الملاءمة والموثوقية                                  | 4-1       |
| 71     | مستخدمو المعلومات المحاسبية  | 5-1       |
| 87     | انواع الإفصاح عن المعلومات المحاسبية                                     | 6-1       |
| 128    | أهمية وأهداف المحاسبة البيئية  | 1-2       |
| 133    | الإجراءات الأساسية للمراجعة البيئية                                      | 2-2       |
| 137    | مراحل تطور مواقف المؤسسات اتجاه الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية | 3-2       |
| 150    | أنواع الإفصاح البيئي   | 4-2       |
| 157    | أساليب الإفصاح عن الاداء البيئي  | 5-2       |
| 202    | القوائم المالية  | 1-3       |
| 204    | القوائم والتقارير المالية  | 2-3       |
| 207    | أهداف القوائم المالية  | 3-3       |
| 213    | مستخدموا القوائم المالية   | 4-3       |
| 217    | الخصائص النوعية للقوائم المالية  | 5-3       |
| 237    | معايير جودة القوائم المالية  | 6-3       |
| 242    | أهمية جودة المراجعة  | 7-3       |
| 244    | العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية                                  | 8-3       |
| 246    | القوائم المالية الأساسية   | 9-3       |
| 263    | أنواع التدفقات النقدية لأنشطة المؤسسة                                    | 10-3      |
| 265    | الطريقة غير المباشرة   | 11-3      |
| 267    | قائمة التدفق النقدي وفقاً للطريقة غير المباشرة                           | 12-3      |
| 268    | الطريقة المباشرة وغير الطريقة غير المباشرة                               | 13-3      |
| 273    | قائمة تغيرات حقوق الملكية  | 14-3      |

|     |   |      |
|-----|---|------|
| 278 | التأثيرات البيئية لنشاطات المؤسسات  | 15-3 |
| 312 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي  | 1-4  |
| 313 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص   | 2-4  |
| 314 | توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي   | 3-4  |
| 315 | توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة   | 4-4  |
| 316 | توزيع المستهدفين حسب المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة  | 5-4  |
| 318 | توزيع المستهدفين حسب الدورات التدريبية في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية  | 6-4  |
| 319 | توزيع المستهدفين حسب المتابعة للمعايير الدولية  | 7-4  |
| 338 | العلاقة بين إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وموثوقية القوائم المالية            | 8-4  |
| 340 | العلاقة بين إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وملاءمة القوائم المالية             | 9-4  |
| 341 | العلاقة بين إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وقابلية القوائم المالية للمقارنة    | 10-4 |
| 343 | العلاقة بين إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وقابلية القوائم المالية للفهم       | 11-4 |
| 345 | العلاقة بين إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية               | 12-4 |
| 347 | العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وموثوقية القوائم المالية                               | 13-4 |
| 348 | العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وملائمة القوائم المالية                                | 14-4 |
| 350 | العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وقابلية القوائم المالية للمقارنة                       | 15-4 |
| 351 | العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وقابلية القوائم المالية للفهم                        | 16-4 |
| 353 | العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية                                  | 17-4 |
| 355 | العلاقة بين الرقابة على الإفصاح المحاسبي للشركات عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات المسؤولة في الدولة وموثوقية القوائم المالية | 18-4 |
| 357 | العلاقة بين الرقابة على الإفصاح المحاسبي للشركات عن معلوماتها البيئية وملائمة القوائم المالية                                   | 19-4 |
| 358 | العلاقة بين الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات المسؤولة في   | 20-4 |



|     |  |      |
|-----|--|------|
|     | الدولة وقابلية القوائم المالية للمقارنة  |      |
| 360 | العلاقة بين الرقابة على الإفصاح المحاسبي للشركات عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات المسؤولة في الدولة وقابلية القوائم المالية للفهم | 21-4 |
| 362 | العلاقة بين الرقابة على الإفصاح المحاسبي للشركات عن معلوماتها البيئية من الجهات المسؤولة وجودة القوائم المالية                       | 22-4 |
| 364 | العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية وموثوقية القوائم المالية              | 23-4 |
| 366 | العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية وملائمة القوائم المالية               | 24-4 |
| 367 | العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية وقابلية القوائم المالية للمقارنة      | 25-4 |
| 369 | العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية وقابلية القوائم المالية للفهم         | 26-4 |
| 371 | العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وجودة القوائم المالية                          | 27-4 |
| 374 | أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية  | 28-4 |
| 376 | العلاقة بين معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية               | 29-4 |

## قائمة الاختصارات

| اختصار | الدلالة  |
|--------|--|
| AAA    | American Accounting Association                    |
| AICPA  | American Institute of Certified Public Accountants |
| ASEC   | Accounting Standards Executive Committee           |
| FASB   | Financial Accounting Standards Bords               |
| IASB   | International Accounting Standards Bord            |
| SEC    | Securities, Exchange Commission                    |
| IASC   | International Accounting Standards Committee       |
| IFA    | International Federation of Accountants            |
| UKASB  | Accounting Standards Bords UK                      |
| SEC    | Securities, Exchange Commission                    |
| IAS    | International Accounting Standards                 |
| IFAC   | International Federation of Accountants            |
| IFRS   | International Financial Reporting Standards        |
| IOS    | International Organization of Standardization      |
| APB    | Accounting Principles Board                        |
| SPSS   | Statistical Package For Social Sciences            |

## قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق    | الرقم |
|--------|-----------------|-------|
| 413    | صحيفة الاستبيان | 1     |
| 421    | قائمة المحكمين  | 2     |

## مقدمة

## مقدمة:

أصبحت البيئة تعاني بما أصابها من سوء تصرف الإنسان وتعديه المتزايد عليها، فازدادت معدلات التلوث البيئي الناتجة عن النهضة الصناعية. مما أدى هذا الأمر إلى تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة من هذا القرن بمشكلة تلوث البيئة، وكيفية المحافظة عليها وحمايتها، فانعقد لهذا الهدف، المؤتمرات والاجتماعات على سبيل المثال، عقد في مدينة ستوكهولم بالسويد في عام 1972م مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة البشرية، والمؤتمر الدولي للتربية البيئية الذي عقد عام 1977م بمدينة بيليس بالإتحاد السوفيتي سابقا.

ولقد أهتم المجتمع الدولي بإصدار المواثيق والمعايير الدولية المتعلقة بحقوق الإنسان والتي تعطيه أن يعيش في بيئة نظيفة خالية من التلوث، كما زاد الضغط من جانب جمعيات أنصار حماية البيئة والمطالبة ببيئة نظيفة خالية من أشكال التلوث الناجمة عن العمليات التشغيلية وغيرها من عوامل التلوث المختلفة، مما اضطر العديد من الشركات إلى الالتزام بالقوانين والتشريعات والمعايير البيئية، وكذلك أصبحت الاتفاقيات الدولية المناطة بحماية البيئة تمثل جانبا من جوانب القانون الدولي، ويكاد عددها لا يحصى وخاصة منها التي تعقد بين الدول على المستوى الإقليمي.

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

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

إن المحاسبة كنظام يستهدف معالجة البيانات لإنتاج معلومات مالية، وإيصالها من خلال القوائم والتقارير المالية والتي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية، يتم إيصالها لعدة مستفيدين بالشكل والوقت المناسب وبدقة متناهية وبأقل تكلفة ممكنة مثل الملاك، المصارف، الضرائب، الإدارة، المستثمرين، العملاء، الدائنين الحاليين والمتوقعون، مؤسسات الدولة، النقابات والاتحادات، منظمات حماية البيئة. ويعتمد المستفيدون على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم التي تتعلق غالبا بعملية تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات الأكثر كفاءة.

ولهذا تتأثر المحاسبة المالية في عمليات تشغيل ومعالجة البيانات وإنتاجها للمعلومات المحاسبية بطبيعة نشاط الشركة، فإذا كانت المؤسسة تعمل في نشاط له تأثير سلبي على الجو أو المياه أو التربة، بحيث يترتب على ذلك النشاط إلحاق الضرر بالبيئة، ولذلك من الضروري أن تُفصِّح الشركات عن المعلومات المحاسبية البيئية، لكي يتسنى لأصحاب المصلحة الحصول على هذه المعلومات، لتقييم قراراتهم الماضية أو المساعدة في اتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية، ورسم صورة شاملة متكاملة عن أداء الشركات الصناعية ومدى تصرفها بطريقة مسؤولة اتجاه البيئة.

ونتيجة لغياب المعايير والقوانين والتشريعات بالدولة الليبية التي تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية. وانطلاقاً مما سبق جاءت هذه الدراسة لتوضح ما للمعلومات المحاسبية البيئية من أثر على جودة القوائم المالية.

### 1- إشكالية الدراسة:

البيئة هي الغلاف المادي الذي يحافظ على طبيعة الأرض، لذلك يجب أن تكون العلاقة بين البشر والبيئة علاقة تبادلية؛ حيث إنه يحصل الناس من البيئة على وسائل رزقهم مع الحرص على صيانتها مع تقدم أنظمة الإنتاج الصناعي في البلدان حول العالم، وهذا له عدد من العواقب السلبية من بينها تلوث الموارد الطبيعية، ونتيجة لذلك فإن قضية الجو والبحر والأرض تلقى اهتمام عالمي كبير في الآونة الأخيرة، وتتمثل طبيعة الدراسة الحالية في تأكيد وتحديد منظور وتصور شركات صناعة الإسمنت تجاه الإفصاح البيئي ومناقشة العوامل التي تؤدي إلى مزيد من الإفصاح عن المعلومات حول القضايا البيئية. حيث يعد مبدأ الإفصاح أحد أهم المبادئ المحاسبية، ولقد حظي موضوع الإفصاح البيئي الذي يعد جزءاً من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية باهتمام كبير منذ عام 1990 (Islam, et al (2005) ، ويرى (Peters & Romi (2013) بأن الوكالات الأخلاقية والإنسانية تدعو بالحاح إلى التوقف عن حجب المعلومات البيئية وتسعى إلى إقناع المنظمات بمناقشة التكاليف المتوقعة وفوائد الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن عدم الكشف عن المعلومات البيئية يمكن أن يكشف عن خروج الإجراءات الإدارية عن معايير السلوك المهني، وعلى الرغم من أن الإفصاح البيئي كان موضوع بحث أكاديمي هاماً لأكثر من ثلاثة عقود إلا أن غالبية الدراسات السابقة كانت في الدول المتقدمة، في مقابل ذلك نجد أبحاث أقل في البلدان النامية، ويركز الباحث المختلفون على فجوة المعرفة في البلدان غير المتقدمة ويطالبون بالمزيد من الدراسات في البلدان النامية عن الإفصاح البيئي (Babiak & Trendafilova (2011) ؛ (Belal & Cooper.(2011)، (Carreira & Abreu, (2015) والى جانب العمل القليل الذي تم إنجازه في البلاد فقد أشار عدد قليل من المشاركين إلى أن الشركات الليبية لا تلبى الاحتياجات المتصورة لمستخدمي المعلومات فيما يتعلق بالإفصاح البيئي (Naser et al (2006) ، كما تبين أن قلة الوعي ونقص التعاون وعدم الإهتمام بالسمعة والقضايا القانونية

من بين أهم أسباب عدم الإفصاح عن القضايا البيئية في ليبيا (Nasser et al (2010) ، ومن جهة أخرى فإن الإفصاح البيئي يتطلب تطوير أنظمة إدارية بيئية لدعمه، لكن المديرين الليبيين غير مؤهلين للتعامل مع القضايا البيئية، فلقد توصل كلا من (Aldrugi & Abdo (2014) إلى أن غالبية المديرين يفتقرون إلى الخبرة والمعرفة للتعامل مع القضايا البيئية في شركاتهم. وبالتالي تشير الدراسات الحديثة إلى أن نقص المؤهلات والتدريب هو المحدد الرئيس الذي يمنع المديرين من اتخاذ المبادرات والانخراط في ممارسات الإفصاح البيئي، بالإضافة إلى ذلك، تركز الشركات على زيادة أرباحها على حساب البيئة حيث لا يوجد الكثير من الاهتمام بالقضايا البيئية والإفصاح عنها فعلى الرغم من وجود بعض القوانين واللوائح البيئية في ليبيا، إلا أن الشركات سواء كانت محلية أو دولية لم تكشف عن معلومات كافية خاصة مع غياب المتابعة من الجهات ذات العلاقة. وبذلك أصبحت هناك حاجة لفرض لوائح قانونية لتشجيع الشركات المحلية على الزيادة في ممارسة الإفصاح البيئي (Aldrugi & Abdo (2014)، ونتيجة للاهتمام المتزايد من قبل الدول المتقدمة والنامية بموضوع الإفصاح البيئي أصبح من الأهمية بمكان إعطاء هذا الموضوع حقه من قبل الباحثين والأكاديميين في ليبيا وإثرائه بالبحوث والدراسات، وعليه جاءت هذه الدراسة لبحث أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية ولتحقيق ذلك فإنها تسعى للإجابة على التساؤلات التالية:

#### التساؤل الرئيس الأول

ما أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية؟

وحتى يمكن الإجابة على هذا التساؤل فقد تم اشتقاق التساؤلات الفرعية التالية:

- ما أثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية؟
- ما أثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية؟
- ما أثر وجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على جودة القوائم المالية؟
- ما أثر وجود الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على جودة القوائم المالية؟

#### التساؤل الرئيس الثاني

ما أثر معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية؟

## 2- أهداف الدراسة:

- يتمثل هدف الدراسة الرئيس بعد أسئلة الدراسة أعلاه، التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية، وهذه الدراسة من الممكن أن تسهم في تطوير الإفصاح البيئي والذي من الممكن أن يدعم تحقيق التنمية المستدامة، وتعزيز الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.
- ولتحقيق الهدف الرئيس تم تحقيق الأهداف التالية:
- معرفة مدى إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية بأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية.
  - التحقيق في مدى التزام شركات الإسمنت بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي وأثرها على جودة القوائم المالية.
  - التعرف على دور الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية التي تقوم بدور الرقابة على مدى التزام الشركات الصناعية بالوفاء بالتزاماتها البيئية والإفصاح عنها وأثرها على جودة القوائم المالية.
  - التعرف على أثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية على جودة القوائم المالية.
  - التعرف على المعوقات التي تحول دون قيام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي وأثرها على جودة القوائم المالية.

## 3- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من النقاط التالية:

- أن هناك طلباً متزايداً من جانب مستخدمو القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التلوث البيئي الناتج عن أنشطة شركات الإسمنت الليبية، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بأنشطة الشركات بما يتماشى مع القوانين والتشريعات.
- تساعد هذه الدراسة على معرفة أو تحديد ما تبذله الشركة من جهود، وما تخصصه من موارد لأجل حماية البيئة والمحافظة على مواردها من خلال ما تظهره من أرقام عن حجم المبالغ التي تتفقها الشركة على الأنشطة البيئية المختلفة.
- تساعد نتائج الدراسة الحكومات والهيئات المحاسبية المستقلة لوضع السياسات والمعايير التي من شأنها تطوير الإفصاح البيئي في المستقبل.
- يمكن لشركات الإسمنت الليبية الاستفادة من نتائج هذه الدراسة للتنفيذ المستقبلي للإجراءات الضرورية التي يمكن أن تعزز الإفصاح البيئي.
- إسهام هذه الدراسة في مواكبة الجهود التي تقوم بها الجهات العالمية والعربية لحماية البيئة.



- هناك حاجة ماسة لنتائج هذه البحوث والدراسات التطبيقية التي تفيد في إثراء الجهود البحثية حول المتطلبات اللازمة لتوافرها لدى شركات الإسمنت الليبية حتي يمكنها الإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها وتقاريرها المالية.

- تأخذ هذه الدراسة أهميتها من خلال الاهتمام الذي تلاقه على الصعيدين الإقليمي والدولي، حيث تعطي الدول مزيداً من الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية.

- تقدم هذه الدراسة أفكاراً لإجراء المزيد من الدراسات في مجال البيئة.

#### 4- فرضيات الدراسة:

يسعى الباحث إلى تحقيق أهداف هذه الدراسة والإجابة على أسئلتها من خلال اختبار الفرضيات

التالية:

الفرضية الرئيسة الأولى:

**Ha1- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.**

ولكي يمكن اختبار مدى صحة هذا الفرضية فقد تم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

**Ha11- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.**

**Ha12- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.**

**Ha13- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.**

**Ha14- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.**

الفرضية الرئيسة الثانية:

**Ha2- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.**

#### 5- أسباب اختيار الموضوع:

جاء اختيارنا لموضوعنا هذا نابع من الأهمية التي تكتسبها المحاسبة المالية بصفة عامة والمحاسبة البيئية بصفة خاصة في المؤسسات الصناعية للحد من ظاهرة التلوث البيئي، وتأتي هذه الدراسة لدراسة جانب محاسبي مهم يتعلق بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية بشركات الإسمنت ذات التأثير السلبي على

البيئة نظراً لانبعاث الغبار الذي تولده مصانعها، وهذا من أجل تخفيض التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي وتحسين جودة القوائم المالية أيضاً للأسباب التالية:

- حاجة البيئة العربية وخاصة الليبية لمثل هذه الدراسات.
- الأهمية التي تكتسبها المحاسبة البيئية في الحد من التلوث البيئي.
- الإهتمام الخاص بهذا المجال وهذا راجع إلى تخصص المحاسبة.
- حداثة الموضوع في ميدان البحث العلمي في ليبيا.
- الرغبة الشخصية في دراسة المواضيع المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية باعتبارها من المواضيع الحديثة.

#### 6- صعوبات الدراسة:

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي وجدناها خلال إعداد الأطروحة فيما يلي:

- قلة الدراسات التطبيقية على الواقع الليبي، والتي تدرس هذا الجانب، إضافة إلى صعوبات الترجمة من اللغات الأجنبية.
- عدم وجود دراسات بخصوص موضوع الدراسة، الإفصاح البيئي وأثره على جودة القوائم المالية عربية أو أجنبية حسب علم الباحث.
- صعوبة الدخول إلى بعض شركات الإسمنت والوصول إلى العاملين في أقسامها المالية، كونهم أكثر انشغالاً في القيام بالأعمال المحاسبية، وتكليفهم بمهام كثيرة خارج تلك الشركات خصوصاً فترة إعداد القوائم المالية واتساع المنطقة المقام عليها مصانع الشركات قيد الدراسة، وذلك من أجل تسليمهم استمارات الاستبانة والحصول على إجاباتهم على فقرات الاستبانة.

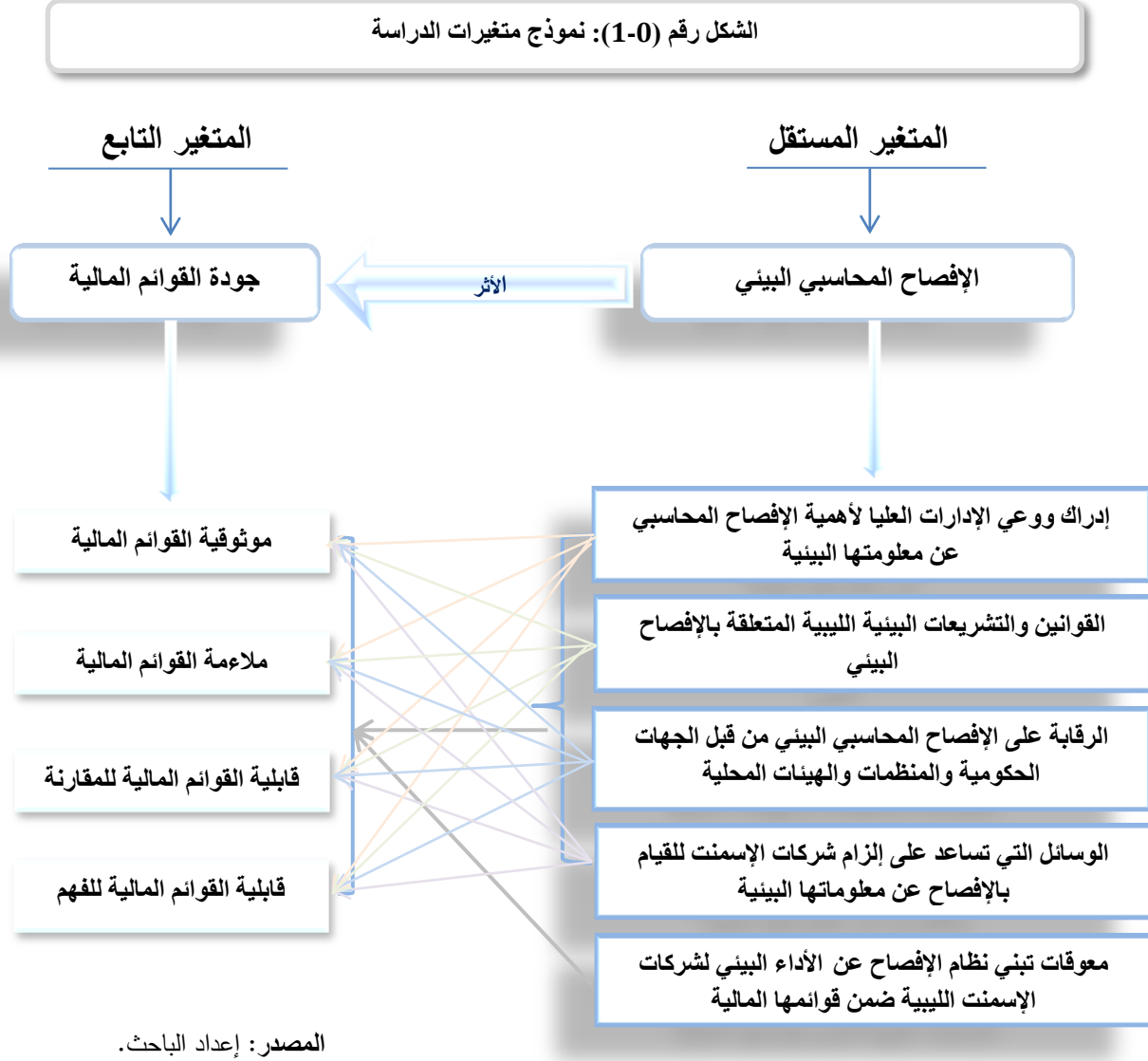
#### 7- المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة أعتمد الباحث على بعض المناهج البحثية الآتية:

- **الجانب النظري:** الاطلاع على ما ورد في الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والرسائل العلمية والإنترنت التي تعرضت لهذا الموضوع.
- **الجانب العملي:** اتباع المنهج الوصفي التحليلي لتقييم أثر الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات مجتمع الدراسة على جودة القوائم المالية، ومن خلال استخدام الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات لغرض إجراء البحث والتحليل والمعالجة، وذلك لإثبات صحة فرضيات الدراسة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( SPSS ) لتحليل البيانات بأسرع وقت وأكثر دقة.

## 8- نموذج متغيرات الدراسة:

لقد تم الربط بين متغيرات الدراسة بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وإشكالية الدراسة وفيما يلي نموذج متغيرات الدراسة:



## 9- حدود الدراسة:

من أجل الإلمام بإشكالية الدراسة وفهم جوانبها المختلفة تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- 1-9 الحدود الموضوعية: أقتصر الباحث في دراسته على معرفة أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.
- 2-9 الحدود المكانية: توجهت هذه الدراسة إلى قياس أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية، التي انحصرت مجتمع الدراسة في الشركات والتي يتمحور أساس نشاطها في كامل الحدود الجغرافية للدولة الليبية.

9-3 الحدود الزمنية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين (سنة 2019 إلى سنة 2022).

9-4 الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة على آراء وإجابات الماليين والمراجعين العاملين بشركات الإسمنت الليبية.

#### 10- الدراسات السابقة:

إن المتتبع لأدبيات المحاسبة، يلاحظ وجود العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المسؤولية البيئية للمؤسسات وخاصة منها الصناعات الحساسة بيئياً، وتناولته من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية، والتي كانت مثار اهتمام العديد من الباحثين والدارسين في المجال المحاسبي، منذ عقد السبعينات من القرن الماضي خاصة في الدول الغربية على المستويين النظري والتطبيقي.

ضمن هذا سوف نستعرض جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ملاحظاتها، ويود الباحث أن يشير إلى أن الدراسات التي تم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2002م-2022م وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي، ونظراً لما توفره الدراسات السابقة من أهمية بالغة بالنسبة لأي دراسة لاحقة، بهدف الانطلاق من أهم النتائج المتوصل إليها، عمدنا إلى إدراج هذه الدراسات السابقة والتي ستكون المحدد الرئيس لبعض متغيرات الدراسة، وتتبعاً لمسار دراستنا ولتحقيق أهدافها، فإننا ننظر إلى هذه الدراسات من زاويتين رئيسيتين، الأولى اهتمت بالدراسات التي أجريت باللغة العربية، أما الأخيرة فأهتمت بالدراسات التي أجريت باللغة الأجنبية، وفيما يلي نقدم عرضاً لهذه الدراسات، ثم نقدم تحليل للدراسات السابقة، ونبين ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وأخيراً نوضح الفجوة والإسهام العلمي لهذه الدراسة من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

#### 10-1 الدراسات باللغة العربية:

10-1-1 دراسة: كربيات (2022). واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته. وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على عينة عشوائية من مراجعي ديوان المحاسبة العاملين بالديوان، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن ديوان المحاسبة الليبي لا يطبق المراجعة البيئية على الشركات ذات التأثير البيئي الخاضعة لرقابته، وكذلك خلصت الدراسة إلى أن مراجعي الديوان ليس لديهم الدراية بأهداف تطبيق المراجعة البيئية، وكذلك أكد المراجعين على وجود معوقات تحول دون تطبيق الديوان للمراجعة البيئية.

10-1-2 دراسة: براهمي وشريفي (2021). معوقات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية ببعض المؤسسات الصناعية بولاية سطيف. وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، وكما هدفت الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تعترض عملية الإفصاح. واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على مجموعة من مديري المالية والمراجعين الداخليين بالمؤسسات قيد الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: غياب الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للمؤسسات قيد الدراسة واكتفاؤها بالإفصاح الوصفي للبعض منها، حيث يتم تضمين التكاليف البيئية والعوائد ضمن تكاليف التشغيل، كما خلصت الدراسة إلى وجود معوقات تحد من الإفصاح البيئي وأهمها عدم وجود معايير تحدد عملية وكيفية الإفصاح عن تلك المعلومات، ونقص الخبرات والكفاءات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.

10-1-3 دراسة: أبوجر وديهوم (2021). الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة. وهدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة المعلومات المحاسبية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على العاملين الماليين بأقسام التكاليف والمراجعة بالشركات الصناعية بمدينة مصراتة، وتم اختيار ثلاث شركات بشكل قصدي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود وعي لدى مسؤولي الإدارة بأهمية القياس المحاسبي البيئي والذي يلعب دور إيجابي في جودة المعلومات المحاسبية، وكما أنها توصلت إلى أن أنظمة التكاليف لا تحتوي بالشكل الكافي على تكاليف الأنشطة البيئية.

10-1-4 دراسة: بكري (2021). أثر الإفصاح عن المحاسبة البيئية على جودة أداء المنشآت التجارية: دراسة حالة شركة جاز العالمية المملكة العربية السعودية. وهدفت الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية لمعرفة مدى اهتمام المنشآت التجارية وأيضاً التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها المنشآت التجارية عند تطبيق المحاسبة البيئية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها إلكترونياً وتوزيعها على مجموعة من المحاسبين. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تفصح المنشآت قيد الدراسة عن الإجراءات والسياسات المتبعة للحفاظ على البيئة، كما خلصت الدراسة إلى وجود تشريعات وقوانين تلزم المنشآت التجارية بقواعد ومعايير المحاسبة البيئية.

**10-1-5 دراسة:** بوجمعة وجودي (2020). مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات. وهدفت الدراسة إلى التعريف بالمحاسبة البيئية وبيان أهدافها وأهميتها وبيان كيفية قياس عناصرها المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية، وكذلك هدفت الدراسة إلى إبراز مزايا ومحددات تطبيقها في الشركات، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال الاعتماد على الكتب والدراسات السابقة المتوفرة بالمجالات العلمية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، ان المحاسبة البيئية تساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وتقييم الاداء البيئي وتحسينه، وكذلك خلصت الدراسة إلى أنه هناك محددات تعيق عملية تطبيق المحاسبة البيئية، وذلك لعدم إمكانية قياس البيانات البيئية الخاصة بالتلوث وتحويلها إلى معلومات مالية.

**10-1-6 دراسة:** الفولي (2019). الإفصاح البيئي في ضوء التشريعات البيئية: دليل من الواقع المصري. وهدفت دراسته إلى دراسة الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات في التشريعات البيئية والتشريعات الأخرى، والفكر المحاسبي، مع تقديم دليل من الواقع المصري حول الإفصاح عن المعلومات البيئية لدى الشركات المصرية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنباطي لاستعراض وتحليل أهم الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح عن المعلومات البيئية وأهم التشريعات البيئية والتشريعات الأخرى التي تتعلق بحماية البيئة، وذلك باعتماد الباحثة أسلوب تحليل المحتوى لتحليل المعلومات الواردة بالتقارير والقوائم المالية السنوية لسنة 2017م لعينة (23) شركة من الشركات غير المالية المسجلة في البورصة المصرية وتعمل في خمسة قطاعات اقتصادية متنوعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود اختلاف في عناصر الإفصاح عن المعلومات البيئية في البيئة المصرية، وأنه هناك اهتمام من المشرع المصري بالإجراءات التي يجب أن تتخذها الشركات لحماية البيئة وعملية الإفصاح البيئي.

**10-1-7 دراسة:** الشخي واخرون (2019). مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في شركات الإسمنت في الدول النامية: من وجهة نظر العاملين في شركات الإسمنت العاملة في ليبيا ومصر. وهدفت الدراسة الى التعرف على هذه المقومات وإلى مدى توافرها في شركات صناعة الإسمنت العاملة في البيئتين الليبية والمصرية كمؤشر مقبول إلى حد ما للتعرف على مدى توافرها في باقي الدول النامية، وذلك عبر التعرف على مدى توافر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا لهذه الشركات، والتعرف على مدى توفر الكفاءات والخبرات في مجال البيئة ومدى توفر القوانين والتشريعات البيئية في كل من دولة ليبيا ومصر، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج من خلال استخدام الباحث المنهج الاستنباطي الاستقرائي، وذلك باعتماد الباحث على أداة الاستبانة في جمع المعلومات وتم تصميمها وتوزيعها على مدراء ورؤساء الأقسام والمحاسبين في الإدارة العليا وإدارة التكاليف والمالية في ثلاث شركات إسمنت من مصر وليبيا، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، إلى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في شركات الإسمنت العاملة كل من ليبيا ومصر، وهو يعد مؤشر مقبول إلى حد ما على توفر هذه المقومات في شركات الإسمنت العاملة في باقي الدول النامية.

**10-1-8 دراسة: نزال (2019).** مدى توفر مقومات القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية. هدفت الدراسة الى وضع اطار فكري محاسبي لقياس الاداء البيئي وفقاً للأساليب والطرق المحاسبية ومن ثم الإفصاح عنها في الكشوفات المالية، وكذلك بيان المعالجات المحاسبية الخاصة بقياس التأثيرات البيئية الناشئة عن انواع محده من العمليات والاحداث الاقتصادية والإفصاح عنها، واقتراح الأسس والاجراءات اللازمة لقياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها وفقاً للمتطلبات المحلية والدولية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باعتماد الباحث على اسلوب تحليل محتوى من خلال الاطلاع على العديد من الدراسات والقوانين وبيانات الشركات عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، صعوبة قياس التكاليف البيئية نظراً لقلّة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي فضلاً عن عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية، بالإضافة الى ضرورة التعاون المشترك والفعال بين المشرفين على البيئة والمحاسبة من اجل التعبير عن قانون البيئة من ناحية محاسبية واصدار معيار محاسبي دولي خاص بالتأثيرات البيئية وقياسها والإفصاح عنه.

**10-1-9 دراسة: الجعفري وبلق (2019).** أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على شركة الهروج النفطية. وهدفت دراستهم إلى معرفة الصعوبات التي تواجه الشركات النفطية الليبية في قياس وتحليل التكاليف البيئية والإفصاح عنها، ومعرفة مدى تطبيق الشركات النفطية الليبية للمحاسبة البيئية، وتحديد أساليب القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على المحاسبين العاملين بالإدارة المالية بشركة الهروج النفطية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك علاقة إيجابية لمستوى القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على مستوى جودة المعلومات المحاسبية، وأنه توجد صعوبات تواجه الشركات الصناعية في قياس وتحليل التكاليف البيئية والإفصاح عنها والتمثلة في غياب الوعي البيئي لدى المسؤولين في الشركات الصناعية، وفي غياب المنافسة بين الشركات الصناعية على أساس الجوانب البيئية، وارتفاع تكاليف تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية، وغياب التشريعات المتعلقة بالبيئة والملزمة بعملية الإفصاح عن الأداء البيئي.

**10-1-10 دراسة: بنداس و حسن (2019).** أثر القياس والإفصاح المحاسبي للتأثيرات البيئية في المنشآت الصناعية السودانية. وهدفت هذه الدراسة الى التعرف الى مدى التزام المنشآت الصناعية السودانية بالقياس والإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي؟، وهدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية في قوائمها المالية، وبيان واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية للمنشآت الصناعية السودانية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وذلك باعتماد

البحاث أداة الاستبانة في جمع المعلومات وتم تصميمها وتوزيعها على الموظفين بشركة النيل للإسمنت (ريك) عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، وجود فروق ذات دلالة احصائية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي للشركة محل الدراسة، وانه هناك فروق ذات دلالة احصائية لمعوقات القياس والافصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية لشركة النيل للإسمنت.

**10-1-11 دراسة: الروازق واخرون (2019).** اهمية الافصاح عن المعلومات البيئية وتأثيرها على استدامة الموجودات البيئية: دراسة تطبيقية في مصانع محافظة النجف الاشرف. هدفت الدراسة الى تحليل اهمية وجود معايير افصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية، وكذلك هدفت الدراسة الى تحليل مدى الافصاح المطلوب عن المعلومات البيئية، وتحليل مدى تأثير الموجودات البيئية بالافصاح المحاسبي البيئي، وتحليل معوقات التكلفة والوعي البيئي على الافصاح عن المعلومات البيئية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنباطي والاستقرائي وتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وذلك باعتماد الباحث أداة الاستبانة في جمع المعلومات وتم تصميمها وتوزيعها على مجموعة من المحاسبين والخبراء الماليين ومدراء الحسابات ومراجعي الحسابات العاملين في القطاع الصناعي والقطاعات الخدمية ضمن محافظة النجف، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ان الافصاح التفصيلي عن المعلومات البيئية والتكاليف البيئية المقدمة من المنظمات الصناعية يساعد على الاستدامة النسبية لتلك الموجودات، عدم وجود اهتمام كافي بتسجيل البيانات الخاصة بالموجودات البيئية والمتغيرات التي تطرأ عليها سنوياً، و يوجد نسبة كبيرة من العاملين لا يدركون اهمية الافصاح عن المعلومات البيئية واستدامة الموجودات البيئية.

**10-1-12 دراسة: جليط (2018).** واقع تبني المؤسسات الصناعية للقياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية تطبيق القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية وكذلك محاولة التعرف على أهم المعوقات التي تؤدي إلى عدم قيام هذه المؤسسات بالافصاح عن أدائها البيئي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على مديري وموظفي ورؤساء الأقسام المالية والإنتاج والإدارة العامة بالشركات محل الدراسة بولاية جيجل، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك إدراك ووعي لدى مسؤولي المؤسسات الصناعية بأهمية تطبيق عملية القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لتحسين الأداء البيئي، وأيضاً خلصت الدراسة إلى معوقات أهمها التي تحد من قيام المؤسسات بالافصاح عن أدائها البيئي والمتمثلة في عدم إدراك مفهوم المحاسبة البيئية، وعدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم الشركات بالافصاح عن أدائها البيئي، وعدم وجود طريقة واضحة للافصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية.

**10-1-13 دراسة: عبدالصمد و يحيوي (2018).** الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة- سطييف. هدفت الدراسة إلى تقييم وتحليل الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية



بمؤسسات الإسمنت في الجزائر من خلال تحليل محتوى التقارير المالية لشركات الإسمنت عين الكبيرة - الجزائر، وبيان أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي وحصر أهم أساليبه والمعوقات التي تواجهه، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وذلك بالاعتماد على أسلوب دراسة تحليل المحتوى للتقارير المالية والإدارية والمقابلات الشخصية مع مسؤولي البيئية ومدير المالية والميزانية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركة تلتزم بالإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية، وأن الإفصاح يتم من خلال قسم حصىلة النشاط في تقرير الإدارة وملحق القوائم المالية، وقد تميز الإفصاح بكونه إيجابياً، تم التركيز فيه على تقديم معلومات بيئية ذات طابع إيجابي متعلق بما تتفقه المؤسسة في مجال البيئية، وتم الاكتفاء بتقديم معلومات وصفية فقط فيما يخص الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتأثيرات البيئية السلبية لأنشطة الشركة.

**10-1-14 دراسة:** بالحسن ومرسال (2018). مدى الإهتمام بالتكاليف البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الحكومية الليبية من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة بمدينة الكفرة و إجابيا. هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية تضمين التكاليف البيئية في البيانات المالية المقدمة من الوحدات الاقتصادية الحكومية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على المحاسبين من ذوي الاختصاص بمكتب ديوان المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن القوائم المالية والتقارير المحاسبية الصادرة عن المؤسسات الحكومية لا تفصح عن بيانات التكاليف البيئية فهي من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى الجهات الرقابية، وأن الجهات الحكومية لا تهتم بإعداد دورات تدريبية في مجال الرقابة والتدقيق البيئي فالإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية غير ملزم قانونياً.

**10-1-15 دراسة:** الجازوي والبرعصي (2018). واقع المحاسبة البيئية والإفصاح عن التأثيرات البيئية في الشركات الصناعية الليبية وعلاقتها بتحقيق التنمية المستدامة. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي في الشركات في البيئية الليبية، وكما تهدف الدراسة إلى التعرف على الأداء البيئي للشركات الصناعية الليبية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال تحليل المحتوى بالاعتماد على المعلومات الموجودة في الدراسات السابقة والمؤشرات العالمية وفقاً لمؤشر (EPI)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات الليبية لا تلتزم بشكل عام والصناعية بشكل خاص بتطبيق المحاسبة البيئية، وأن غياب تطبيق المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي في البيئة الليبية كان له أثره في تدني مستوى الأداء البيئي دون المستوى المنشود، ويعتبر الأداء البيئي في ليبيا متوسط وذلك حسب مؤشر الأداء البيئي (EPI).

10-1-16 دراسة: موسى (2018). دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية. هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومات المحاسبية، وكذلك هدفت الدراسة إلى قياس أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على المحاسبين والمراجعين والمديرين الماليين وبعض التخصصات الأخرى التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومات المحاسبية، ووجود علاقة ارتباط بين قياس التكاليف البيئية بالشركات وصحة وعدالة القوائم المالية، وأيضاً أوضحت الدراسة أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للفهم والمقارنة، وأن قياس التكاليف البيئية يسهم في زيادة الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية.

10-1-17 دراسة: فوده وآخرون (2018). أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على ملاءمة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية. هدفت الدراسة إلى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على ملاءمة المعلومات البيئية في بيئة الأعمال المصرية بتطبيق الدراسة على شركات الإسمنت المصرية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنباطي الاستقرائي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، واعتمد الباحثون تحليل المحتوى لجمع المعلومات من التقارير المالية لشركات الإسمنت المسجلة في سوق الأوراق المصرية وعددها (6) شركات، واستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على ملاءمة المعلومات المحاسبية.

10-1-18 دراسة: عامر والمزوعي (2017). إدراك المراجع البيئي لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للنفط. هدفت الدراسة إلى تبيان دور القياس والإفصاح المحاسبي كركيزة لإعداد تقرير يظهر مدى التزام المؤسسة بالمعايير البيئية المتعارف عليها، تبيان العلاقة بين القياس والإفصاح المحاسبي وكذلك المراجعة البيئية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، واعتمد الباحث أداة الاستبانة في جمع المعلومات وتم تصميمها وتوزيعها على المراجعين في الإدارة الداخلية داخل المؤسسة الوطنية للنفط وتحليلها إحصائياً لاستخلاص النتائج، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود إدراك من قبل المراجعين بأهمية المراجعة البيئية من خلال القياس والإفصاح المحاسبي للمجال البيئي، لا يوجد للمراجعة البيئية دور داخل المؤسسة الوطنية للنفط وذلك يرجع لعدم تطبيق والإهتمام بالمجال البيئي، هناك صعوبات عديدة تواجه

المراجعين للقيام بمهامهم بعملية المراجعة البيئية وتمثلت في عملية التدريب والتطوير للمراجعين، وإلى عدم وجود القوانين المالية المتعلقة بعملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

**10-1-19 دراسة: ملاح (2017).** الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية: دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة بالبيئة الجزائرية. هدفت الدراسة إلى إظهار حاجة المؤسسات الاقتصادية لتطبيق محاسبة تكاليف البيئية، والتعرف على أسس وأساليب الإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية في القوائم المالية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على موظفي الشركة شركة بناء الهياكل المعدنية، مع إجراء بعض المقابلات الشخصية من أجل إبداء رأيهم تجاه فقرات الاستبانة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الإفصاح البيئي هو أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للمؤسسة، وأن الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يضيف الشفافية على القوائم المالية للمؤسسة ويزيد من قدرتها التنافسية، وعدم وجود قوانين أو تحفيزات تلزم الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبياً عن تكاليفها البيئية، وأيضاً خلصت إلى أنه هناك العديد من الصعوبات التي تقف دون قيام الشركة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، وهناك نقص في الوعي البيئي لدى موظفي الشركة.

**10-1-20 دراسة: عثمان (2017).** دور الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات: دراسة استطلاعية في عينة من شركات إقليم كردستان. هدفت الدراسة إلى بيان مدى ممارسة الشركات العراقية للإفصاح البيئي؟ وهل يسهم فعلاً في تحقيق أداء متميز، وتوضيح كيف يسهم الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات وتفعيله، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على عينة من الشركات العاملة في إقليم كردستان، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات تسعى بشكل مستمر لتحقيق الأداء المتميز، وأن حماية البيئة تعد من الركائز الأساسية في أداء الشركة، وأن الإفصاح البيئي يعد مطلباً داخلياً وخارجياً حيث أن اعتماد الإفصاح البيئي يمكن أن يساعد الشركة على التقليل من الالتزامات البيئية وبالتالي يساعد في إتخاذ القرارات السليمة.

**10-1-21 دراسة: حفاصة و فرحات (2017).** دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية. هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وعرض محددات الإفصاح عنها في القوائم المالية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لاستقراء أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، استخدم الباحث أسلوب تحليل المحتوى من خلال مراجعة الأدبيات

والدراسات السابقة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن أغلب المؤسسة الاقتصادية أصبحت على درجة من الوعي البيئي، وأن الإفصاح عن التكاليف البيئية وتحديدها بدقة يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح، وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة وفائدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة.

**10-1-22 دراسة: عمر (2017).** محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري. هدفت الدراسة إلى التعرف على أنواع التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية، وكذلك هدفت الدراسة إلى بيان أهمية محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الصناعية السودانية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على العاملين في الشركات الصناعية السودانية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن محاسبة التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، وإن محاسبة التكاليف البيئية تسهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة.

**10-1-23 دراسة: موسى وآخرون (2017).** دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبي: دراسة ميدانية على عينة من الشركات السودانية. هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وكذلك اظهرت فعالية الإفصاح عن التكاليف البيئية في توفير المعلومات المحاسبية الجيدة، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنباطي الاستقرائي الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على المحاسبين العاملين بالإدارة المالية والمراجعين والمديرين الماليين وبعض التخصصات الأخرى من لهم علاقة بموضوع الدراسة في بعض الشركات الصناعية السودانية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وأن الإفصاح عن التكاليف البيئية بالشركة يعكس صحة وعدالة القوائم المالية.

**10-1-24 دراسة: تجاني و عزه (2017).** أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية. هدفت الدراسة إلى تحديد أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية وما أسفرت عنه الأدبيات المحاسبية في هذا الجانب، وتحديد الصعوبات التي تواجه القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج،

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تعاني المحاسبة البيئية قصورا في جانب تقييم الأداء البيئي للمنشآت وكذلك صعوبة تحديد مقاييس محددة لبعض الأنشطة البيئية، نقص الوعي البيئي لدى أفراد المجتمع، عدم توفير المنشأة لمعلومات تخص التكاليف البيئية وتبويبها وفقاً لأداء المنشأة سيؤدي إلى عدم الاستقرار المالي للمنشأة وذلك بسبب تحمل التبعيات القانونية والاجتماعية تجاه البيئة والمجتمع.

**10-1-25 دراسة: محمد والغصين (2016).** أثر الإفصاح الاختياري للمعلومات البيئية في جودة المعلومات المحاسبية لمنظمات الأعمال السودانية. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام منظمات الأعمال السودانية بالأداء البيئي والإفصاح عن ذلك في التقارير المالية، وقياس أثر الإفصاح الاختياري عن المعلومات البيئية في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية وتقييم الأداء البيئي في منظمات الأعمال السودانية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على مكاتب المراجعة العاملة بولاية الخرطوم، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الإفصاح الاختياري عن المعلومات البيئية في التقارير المالية بمنظمات الأعمال السودانية إلى مصداقية معلومات التقارير المالية ويوفر معلومات مفيدة لاتخاذ، ويمكن من التنبؤ بالمخاطر البيئية ويدل على إدراك منظمات الأعمال للقضايا البيئية.

**10-1-26 دراسة: أبوخرىص (2016).** مدى توفر متطلبات الإفصاح عن الأنشطة البيئية في قطاع النفط الليبي. هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع الإفصاح عن الأنشطة البيئية في القوائم المالية المراجعة للمؤسسة الوطنية للنفط ومعوقاته، ودراسة الأنشطة البيئية لقطاع النفط الليبي والسياسات البيئية المتبعة ومجهودات حماية البيئة، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستقرائي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال تحليل محتوى التقارير بدراسة التقرير المالي السنوي للمؤسسة الوطنية للنفط عام 2009م، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه لا تتوفر متطلبات الإفصاح البيئي عن الأنشطة البيئية في قطاع النفط الليبي، ولم تفصح القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للنفط عن أي معلومات بيئية، وكما أن الدراسة خلصت لوجود معوقات تحد من الإفصاح عن الأنشطة البيئية منها (لا يوجد معايير محاسبية كافية وواضحة للإفصاح عن الأنشطة البيئية، النظام المحاسبي التقليدي الموجود لا يتماشى مع متطلبات الإفصاح عن الأنشطة البيئية، عدم توفر بيانات بيئية لعدم وجود تقارير بيئية).

**10-1-27 دراسة: خزام (2016).** أثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة: دراسة ميدانية على المنظمات الاقتصادية بالمنطقة الغربية من ليبيا. هدفت الدراسة إلى تحديد أهم الآثار البيئية الضارة المترتبة عن الشركات الصناعية، ومعرفة أهم الأنشطة التي تمارسها في سبيل الحد من هذه الآثار، وكيفية معالجة تكاليف هذه الأنشطة في سجلاتها، وبيان دور الإفصاح عن التكاليف

البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستقرائي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على كافة المحاسبين العاملين في الإدارات المالية والأقسام المحاسبية بالشركات الصناعية والنفطية العاملة في المنطقة الغربية من ليبيا، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تنامي الوعي البيئي لدى المنظمات، وكذلك استخلصت الدراسة أن المنظمات تقوم بالحد الأدنى للمحافظة على البيئة تطبيقاً للقوانين والتشريعات، وأن كل التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة تدرج من ضمن تكاليف التشغيل.

**10-1-28 دراسة: التميمي و الحميري (2016).** الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كرىلاء. هدفت الدراسة الى توضيح تكييف النظام المحاسبي الموحد المطبق في البلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، باعتماد الدراسة أسلوب تحليل المحتوى للمعلومات الموجودة بالتقارير المالية في مديرية بلدية كرىلاء، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إلى أن مديرية كرىلاء عينة الدراسة لا تقوم بإبراز ما قامت بإيفائه من مسؤولياتها البيئية في قوائمها المالية وإمكانية تحديد وحصر التكاليف والإيرادات البيئية، وأنه هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المديرية بالإفصاح محاسبيا عن المعلومات البيئية ( قلة البرامج للتوعية بالإفصاح البيئي- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي- عدم وجود قوانين ملزمة بالإفصاح البيئي).

**10-1-29 دراسة: مهاوات (2015).** القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. ويثمن هدف هذه الدراسة في توضيح كيفية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية لتحسين الأداء البيئي والمعوقات التي تعترض تطبيقها في المؤسسات الصناعية، والتعرف على طرق وأساليب ومؤشرات تقييم وتحسين الأداء البيئي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على المسؤولين بمجموعة من شركات صناعة الإسمنت بالإضافة إلى المقابلات الشخصية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إلى وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، ووجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، ووجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

10-1-30 دراسة: صالح (2015). الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. هدفت الدراسة إلى بيان مستوى الوعي البيئي لدى إدارة الشركات الصناعية في سوق عمان المالي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، وأهميته بالنسبة للمستثمرين في الشركات الصناعية محل الدراسة، وبيان مدى احتواء القوائم المالية للشركات الصناعية على معلومات محاسبية بيئية تسهم في اتخاذ القرارات المالية المناسبة، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على كل العاملين بإدارة الشركات الصناعية في سوق عمان المالي والمستثمرين، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك مستوى جيداً من الإدراك لدى إدارة الشركات بالأمور البيئية، ولكن هناك تخوف من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وذلك إلى عدم التأكد من أهمية التطبيق والمنافع المترتبة عليه، وأيضاً إلى عدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح البيئي، وأيضاً خلصت الدراسة لوجود تشريعات بيئية ولكن هناك قصورا كبيرا في تفعيل تلك التشريعات.

10-1-31 دراسة: سعدي (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان - قسنطينة. هدفت الدراسة إلى بيان واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية للمؤسسات الصناعية، وتحليل أسباب محدودية القياس المحاسبي لأداء المؤسسات الصناعية البيئي وإفصاحها عنه، وأهم المعوقات التي تقف دون قيامها بذلك، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على المسؤولين بشركة حامة بوزيان لصناعة الإسمنت بالإضافة إلى المقابلات الشخصية وذلك لشرح الأسئلة وإزالة الغموض إن وجد، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: محدودية في الشركات الصناعية بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، هناك العديد من المعوقات التي تحد قيام الشركات من الإفصاح محاسبيا عم أدائها البيئي، عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وضعف النظام المحاسبي المتبع في الشركة في تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي.

10-1-32 دراسة: عثمان (2014). دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان: دراسة تطبيقية. هدفت الدراسة إلى قياس حجم الإفصاح البيئي الفعلي للشركات الصناعية بالسودان، وحددت أثر الإفصاح البيئي على الأداء المالي للشركات الصناعية، ودورها في المحافظة على البيئة، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والمنهج المقارن والمنهج التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال أسلوب تحليل المحتوى للتقارير المالية للشركات الصناعية بالسودان، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود عدد كبير من القوانين والداستاتير

التي تنص على حماية البيئة إلا أن هذه القوانين غير ملزمة لشركات الأعمال الهادفة للربح، ولا توجد قوانين تلزم الشركات بالإفصاح البيئي أو تحمل الأضرار البيئية التي تحدثها، وأن الشركات الصناعية السودانية لا تقوم بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، وكذلك خلصت الدراسة إلى عدم وجود جهات رقابية فاعلة تعني بمراقبة مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي للمساعدة في المحافظة على البيئة.

**10-1-33 دراسة: حمد (2013).** الإفصاح عن المعلومات البيئية ودوره في رفع كفاءة التقارير المالية المنشورة. هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى توفر الإفصاح عن المعلومات البيئية والتعرف على أساليبها والعوامل المؤثرة في درجة الإفصاح في القوائم المالية المنشورة في الشركات الصناعية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنباطي لتحديد المشاكل المرتبطة بالدراسة والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، كما اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي وكأدوات إحصائية في معرفة الاسس والقواعد التي يتم بها تحديد وقياس التكاليف البيئية ومدى الإفصاح عنها في الشركات الصناعية السودانية، وأستخدم الباحث أداة الاستبانة في جمع المعلومات وتم تصميمها وتوزيعها على عينة عشوائية من الشركات الصناعية في منطقة بحري محل الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الالتزام بالإفصاح عن التكاليف البيئية في التقارير والقوائم المالية المنشورة يؤدي إلى رفع كفاءتها لدى المؤسسات بالمنطقة الصناعية بحري، وأن الإفصاح عن التكاليف البيئية بصورة واضحة في القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري محل الدراسة يؤدي إلى ثقة المستثمرين بها.

**10-1-34 دراسة: الدباغ وآخرون (2012).** تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي. هدفت الدراسة إلى استعراض ممارسات الدول المتقدمة في مجال الإفصاح البيئي، وقياس مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، وتحديد طبيعة العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة وبين بعض خصائص تلك الشركات، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال أسلوب تحليل المحتوى من خلال تحليل القوائم والكشوفات والتقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المسجلة في الأسواق المالية لدول مجلس التعاون العربي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن مستويات الإفصاح البيئي في دول مجلس التعاون الخليجي ضعيفة جداً، هناك علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح البيئي في الشركات عينة الدراسة وحجم الشركة، بينما لا توجد علاقة بين مستوى الإفصاح البيئي للشركة محل الدراسة وكل من عمر الشركة والربحية والرافعة المالية، إنه هناك حاجة ماسة إلى توسيع قاعدة الإفصاح البيئي الإلزامي في دول مجلس التعاون الخليجي لضمان التزام الشركات بإعداد التقارير البيئية والإفصاح عنها من خلال القنوات المختلفة للإفصاح.



10-1-35 دراسة: الدوسري (2011). أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتحليل طبيعة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية المدرجة بالسوق المالي الكويتي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على العاملين في مكاتب وأقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: على وجود أثر لالتزام الإدارة العليا بالمعايير البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وأيضاً على وجود أثر لإجراءات تبويب للتكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وجود أثر للمعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

10-1-36 دراسة: عثمان (2011). موقف المحاسبين في قطاع النفط الليبي من الإفصاح البيئي. هدفت الدراسة إلى اختبار إدراك المحاسبين لمفهوم المحاسبة البيئية ومحدداتها، تحليل موقف المحاسبين في الشركات النفطية الليبية من الإفصاح البيئي ومدى الحاجة إليه، والتنبؤ بما سيكون عليه الإفصاح البيئي في المستقبل من وجهة نظر المحاسبين، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على مجموعة من العاملين في الشركات النفطية الليبية التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك إدراكاً من قبل المحاسبين الشركات النفطية بمسؤوليتهم اتجاه البيئة، بأهمية المعلومات البيئية وتوافرها ضمن التقارير السنوية إدراكاً جيداً.

10-1-37 دراسة: قرقد (2010). المسؤولية البيئية والإفصاح البيئي للشركات من وجهة نظر مديري الشركات الصناعية الليبية. هدفت الدراسة إلى قياس موقف الإدارة في الشركات الصناعية الليبية من المسؤولية البيئية وأسباب تدني مستوى الإفصاح البيئي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وذلك باعتماد الباحث أداة الاستبانة في جمع المعلومات وتم تصميمها وتوزيعها على جميع العاملين في إحدى عشرة شركة صناعية ليبية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن المديرين في هذه الشركات يدركون المسؤولية البيئية الملقاة على عاتقهم إدراكاً جيداً، وبالرغم من ذلك يعللون أن هناك جملة من الأسباب التي تحول دون قيامهم بالإفصاح البيئي وكان من أهمها، الافتقار للبحوث الأكاديمية في هذا المجال، وغياب المعايير المطلوبة من الجهات المحاسبية والرقابية المتخصصة، ويرى مديرو الشركات الصناعية إن ارتفاع التكلفة المالية لتجميع البيانات والمعلومات البيئية وسرية هذه المعلومات لا تعد من العوامل ذات الأهمية في تفسير تدني مستوى الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي للشركات الصناعية الليبية.

## 10-2 الدراسات باللغة الإنجليزية:

10-2-1 دراسة: (Nvonne & Dzomira (2021). اعتماد المحاسبة البيئية والإفصاح عنها: الشركات المدرجة في بورصة زيمبابوي. ونشرت في المحاسبة والإدارة، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مستوى الإفصاح البيئي بالشركات المختارة والمدرجة في بورصة زيمبابوي ذات التأثير الاشد على البيئة، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، واستخدم الباحث أسلوب تحليل المحتوى النوعي من خلال الأداة التحليلية لبرنامج QDA Miner تحليل البيانات الثانوية في شكل تقارير سنوية. الموضوعات التي تم استخدامها لتحليل البيئة والإفصاح: هي السياسة البيئية، والأثر البيئي، والبنية التحتية البيئية، والأهداف الاستراتيجية و تنفيذ السياسة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات في القطاعات ذات التأثير المتوسط هي تميل إلى الإفصاح عن المعلومات البيئية مثل الشركات في القطاع عالي التأثير بالرغم من ذلك يتعارض مع نظرية الشرعية، وبهذا فإن الشركات المدرجة في تتبنى بورصة زيمبابوي المعلومات البيئية وتفصح عنها في تقاريرها السنوية.

10-2-2 دراسة: (Tarus J. Kipnetich (2020). تأثير السمات الخاصة بالشركة على الإفصاح المحاسبي البيئي: دليل من الشركات المدرجة في بورصة نيروبي للأوراق المالية- كينيا. نشرت في المجلة الأفريقية للتربية والعلوم والتكنولوجيا، وهدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير السمات الخاصة بالشركة على الإفصاح المحاسبي البيئي في كينيا، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال أسلوب تحليل محتوى للتقارير المالية السنوية لجميع الشركات المدرجة في بورصة نيروبي للأوراق المالية النيجيرية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن تركيز الملكية كان له تأثير سلبي على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات عينة الدراسة، كما خلصت الدراسة بأن الشركات عينة الدراسة لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي.

10-2-3 دراسة: (Saleh & Jawabreh (2020). دور الوعي البيئي في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في شركات السياحة والفنادق وأثره على قرارات المستثمرين في بورصة عمان. ونشرت في المجلة الدولية لاقتصاديات وسياسات الطاقة، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الوعي البيئي في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وأهميتها للمستثمرين في المساهمة العامة الصناعية، وكذلك إلى فحص مستوى الوعي البيئي في إدارة شركات السياحة والفنادق المدرجة في البورصة عمان ودورها في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي ودراسة تأثير قرارات الاستثمار على البيئة، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، واستخدم الباحث أسلوب الاستبانة وتم تصميمها وتوزيعها على المديرين الماليين لشركات السياحة والفنادق ومجموعة من المستثمرين في السياحة والفنادق، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ان تمتلك إدارة الشركات وعياً كافياً بأهمية المحاسبة البيئية وتطبيق المحاسبة البيئية ولكن في نفس الوقت هذا الوعي قد يكون مصحوبا بنقص الخبرة المناسبة والمؤهّل لتطبيق المحاسبة البيئية والإفصاح المحاسبي

البيئي، كما خلصت الدراسة إلى ان لدى الشركات إحساس بالخوف وعدم الرغبة في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي بسبب عدم التأكد من الفوائد من هذا التطبيق ويخشى أن يكون عبئاً إضافياً على الشركة، وانه هناك إجماع على وجود صعوبة للشركات الصناعية للامتثال للتشريعات والمعايير البيئية.

**10-2-4 دراسة: (Portella & Jose (2020). الإفصاح البيئي في مواقع الشركات البرازيلية والشركات الأمريكية.** وتهدف هذه الدراسة تحديد الامتداد البيئي من خلال مؤشر الإفصاح البيئي (EDI) على مواقع الشركات التي تم التحقيق فيها أشر إلى ما إذا كان هناك اختلاف في توسيع نطاق الإفصاح البيئي بين الشركات في البرازيل والولايات المتحدة الأمريكية و لتحقق من المتغيرات التي تفسر الإفصاح البيئي في موقع الشركة، وكذلك المساهمة في مجال المحاسبة البيئية كما هي يتحقق ما إذا كانت الشركات الموجودة في بلدان مختلفة من قطاعات مختلفة في مراحل مختلفة من تقدم البيانات التنموية والتنظيمية مستويات مختلفة من الإفصاح البيئي، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، واعتمد الباحث اسلوب تحليل المحتوى للتقارير السنوية المتوفرة لثلاث مقاطع تتضمن (117) شركة مقسمة بين (57) شركة برازيلية و (60) شركة من الولايات المتحدة، شركات تفصح عن أي معلومات بيئية و شركات تقدم تقرير بيئي سلبي وشركات تقدم تقرير بيئياً ايجابياً، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أشير إلى أن الشركات الأمريكية كانت بارزة مقارنة بالشركات البرازيلية في جميع أنحاء الإفصاح البيئي ، ويشير النموذج الإحصائي إلى المتغيرات وهي حجم المنظمة والقطاع وبلد منشأ الشركة وشرح الإفصاح البيئي في موقع الشركة على الويب، في حين أن لم تكن متغيرات الربحية والديون مهمة في النموذج من ناحية البيئة، وأثبت متغير الأداء أنه مهم ومع ذلك كان مخالفاً لما كان متوقفاً من النظرية الشرعية بمجرد وجود علاقة سلبية بين الكشف البيئي والأداء البيئي.

**10-2-5 دراسة: (Baje (2020). الدوافع الايضاحية الاجتماعية والبيئية لأعداد التقارير في الشركات الاثيوبية.** ونشرت في المجلة الافريقية لإدارة الأعمال، وتهدف هذه الدراسة إلى فحص العوامل التحفيزية التي لها التأثير على التقارير الاجتماعية والبيئية من دافعي الضرائب الكبار في إثيوبيا، ولتحقيق اهداف الدراسة اعتمد هذا البحث تصميم البحث التوضيحي مع منهج البحث الكمي لتحديد العلاقة السببية بين التقارير البيئية والعوامل التي يمكن أن تؤثر إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية لشركات دافعي الضرائب الكبيرة في إثيوبيا، استخدمت الدراسة كلاً من البيانات الأولية والثانوية، تم جمع البيانات الأولية من خلال منظم استبيان شمل كلا من مغلق ومفتوح الأسئلة تم تصميمه وتوزيعه على (290) شركة من دافعي الضرائب الكبار في إثيوبيا بحسب الإيرادات الاثيوبية ومصلحة الجمارك، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن عمر الشركة وحجمها وربحيتها وحجم مجلس الإدارة وحساسية الصناعة كان لها تأثير إيجابي وتأثير كبير على التقارير الاجتماعية والبيئية، في حين أن النفوذ كان له تأثير سلبي وتأثير كبير على التقارير الاجتماعية والبيئية. هذه النتيجة تدل على أن ما وراء الطوعي طبيعة التقارير الاجتماعية والبيئية للشركات الإثيوبية ، فقد استخدموا التقارير لإضفاء الشرعية على وضعهم في المجتمع.

**10-2-6 دراسة: (Sedky (2019). تطوير دور الإفصاح المحاسبي البيئي لتحسين الأداء المالي.** نشرت في مجلة الدراسات والبحوث البيئية، وهدفت الدراسة إلى تقييم مقياس الالتزام الشركات المصرية للإفصاح عن الأداء البيئي للشركات المدرجة في البورصة المصرية تحت مؤشر EGX30، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي لدراسة الدراسات السابقة لاستفادة منها في حل مشكلة الدراسة، والتحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال تصميم استبانة توزيعها على العاملين في المالية للشركات المدرجة ببورصة المصرية، للفترة من سنة 2012م إلى سنة 2014م، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الشركات المدرجة بالبورصة المصرية ليس لها التزام بالإفصاح عن معلومات عن أدائها البيئي، وكذلك خلصت الدراسة إلى أنه هناك الكثير من المعوقات والأسباب التي تمنع الشركات المدرجة في البورصة المصرية للإفصاح عن أدائها البيئي، وأن الملاحظات والملاحق التفسيرية للقوائم المالية لم تتضمن أي معلومات حول المخاطر البيئية الناتجة عن طبيعة الشركات.

**10-2-7 دراسة: (Okbala ( 2019). مستوى الإفصاحات الاجتماعية والبيئية من قبل الشركات المدرجة في نيجيريا: دراسة استكشافية.** نشرت في مجلة أكتا يونيفر سيتاتيس دانوبيوس، وهدفت الدراسة إلى تقييم مستوى الإفصاحات الاجتماعية والبيئية في التقارير السنوية للشركات المدرجة في نيجيريا، وهو فحص طبيعة وأنماط الإفصاحات الاجتماعية والبيئية بين الشركات المدرجة في نيجيريا، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها لتتبنى الدراسة منهجاً استكشافياً بالاعتماد على أسلوب تحليل محتوى للتقارير السنوية وحسابات الشركات المدرجة في البورصة النيجيرية والتي لها أنشطة لها تأثير على البيئة، للفترة التي غطتها الدراسة 2011-2016م، وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام الإحصاء الوصفي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن مستوى الإفصاحات الاجتماعية والبيئية في نيجيريا قد تحسن على مر السنين مع تحسن طفيف عن السنوات السابقة 67.98 %، على الرغم من أن الإفصاح الاجتماعي يأخذ نسبة أعلى من هذه الممارسات 82.49 % مقارنة إلى مستوى الإفصاحات حول القضايا البيئية 38.72 %، كما خلصت الدراسة إلى أن مستوى ممارسات الإفصاحات الاجتماعية والبيئية في نيجيريا بعيد كل البعد مقارنة بالأهمية التي اكتسبها هذا الموضوع بين الشركات في البلدان المتقدمة وذلك لأن الإفصاحات البيئية في نيجيريا مسؤولية طوعية.

**10-2-8 دراسة: (yahya (2019). ممارسات إعداد التقارير البيئية في صناعة المنتجات في ماليزيا.** نشرت في مجلة التعليم التقني والمهني، وهدفت الدراسة إلى دراسة الأمور المتعلقة بالآثار البيئية أو المخاطر البيئية أو السياسات أو الاستراتيجيات أو التكاليف في ماليزيا، وكذلك الفجوة في الأدبيات وخاصة في تقديم مراجعة حول ما إذا كانت الشركات في هذا القطاع يتضمن الأنشطة البيئية في أعمالهم من خلال التقارير البيئية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي لدراسة الدراسات السابقة لاستفادة منها في حل مشكلة الدراسة، والمنهج

التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال تحليل المحتوى لتحليل البيانات من التقارير السنوية لأنها كانت الأكثر سهولة لشركات من قطاع المنتجات الصناعية المدرجة في بورصة ماليزيا لسنة 2013م، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الشركات المدرجة بالبورصة الماليزية أن ممارسات إعداد التقارير البيئية لاتزال منخفضة، وأن الشركات بدأت في التركيز على تعزيز الاستدامة لكونها تعتبر أكبر إنجاز لتلك الشركات.

**10-2-9 دراسة: (2018) Joudeh. et. al.** الإفصاح البيئي في التقارير السنوية لشركات التعدين الأردني وشركات الاستخراج. نشرت في مجلة الاقتصاد والمالية والمحاسبة، (وهدفنا الدراسة إلى تحاول) هذه الدراسة تقييم حالة الإفصاح البيئي في التقارير المالية لشركة التعدين والاستخراج الأردنية للشركات المساهمة المدرجة في البورصة الأردنية، كما أنها هدفت إلى تحديد عوائق الإفصاح البيئي الخارجي والداخلي التي تواجه شركات التعدين الأردني وشركات الاستخراج في التقارير السنوية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، وتعتبر هذه الدراسة استكشافية (دراسة محتوى) وبذات الوقت وصفية، واعتمد الباحث لجمع البيانات الأولية أسلوب الاستبانة وتم تصميمها وتوزيعها على (10) شركة من أصل (16) شركة لعام 2016م وكذلك واعتمد الباحث لجمع البيانات الثانوية من خلال التقارير السنوية للشركات لعام 2016م لفحص البيانات البيئية لقياس مستوى الإفصاح في التقارير السنوية للشركات عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن شركات التعدين الأردنية لا تقدم الإفصاح البيئي في التقارير السنوية بشكل صحيح، وأن شركات الاستخراج ركزت فقط على تقديم الإفصاح البيئي الإيجابي، كما خلصت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية تواجه بعض المشاكل التي تمنع عملية تقديم الإفصاح البيئي بشكل صحيح.

**10-2-10 دراسة: (2018) Ming Li. et. al.** تقييم جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية للمؤسسة. وهدفت الدراسة إلى قياس ما إذا كانت المعلومات المحاسبية البيئية المفصحة عنها موثوقة وشاملة ومتوافقة مع القوانين والأنظمة المعمول بها، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي من خلال أسلوب تحليل المحتوى باتباع طريقة التقييم على أساس أرقام ضبابية مثلثة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: كلما ارتفعت قيمة التقييم الشامل ارتفعت جودة الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية، وكذلك خلصت الدراسة إلى وجوب تعزيز الوعي البيئي للقوى العاملة لديها على وجه الخصوص إدارتها العليا بحيث تدرك القوى العاملة أن الإفصاح البيئي عن المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة لكل من أصحاب المصلحة الخارجيين والمؤسسة نفسه على وجه التحديد، كما خلصت الدراسة إلى أن الغرض من الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية للمؤسسة هو تلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة فقط عندما تكون المعلومات التي تم الإفصاح عنها تكون الشركات صحيحة وموثوقة.

**10-2-11 دراسة: (2017) Mehri.** حقيقة الإفصاح البيئي والاجتماعي في الشركات الجزائرية: حالة الشركات بولاية قسنطينة. نشرت في مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، وقد هدفت الدراسة إلى عرض تطورات الإفصاح البيئي على المستوى الدولي وأهم المعايير التي تحكمها، وكذلك هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع هذه الممارسة في المؤسسات الجزائرية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على (34) مديراً في الشركات العاملة في ولاية قسنطينة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن قصور المعلومة التقليدية وعدم قدرتها على تلبية احتياجات أصحاب المصالح إلى تبني نوع جديد من التقارير يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات المالية بالإضافة إلى معلومات بيئية واجتماعية وهو ما يعرف بالتقارير البيئية، كما انه هناك زيادة في الوعي البيئي خلال السنوات الأخيرة في الجزائر، هناك اتجاه بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني استراتيجيات بيئية واجتماعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية ولكنها هذه الممارسة محتاجة إلى تنظيم وتقنين.

**10-2-12 دراسة: (2017) Ezhilarasi & Kabra.** العوامل المؤثرة على الإفصاحات البيئية. نشرت في مجلة بحوث المحاسبة وممارسات المراجعة، وقد هدفت الدراسة إلى دراسة هو تحديد العوامل التي تؤثر على الإفصاحات البيئية للشركات التي تمارس الأعمال التجارية في الهند، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن الشركات الهندية أدركت أهمية التقارير البيئية، فوجد أن حجم الشركة وحجم مجلس الإدارة والملكية الأجنبية والبيئة، كما خلصت الدراسة بأن الشهادات هي عوامل مهمة في شرح ممارسات الإفصاح البيئي، وأنه يجب تطبيق الإفصاح إلزامياً على الشركات في تقاريرها السنوية.

**10-2-13 دراسة: (2016) Mahmes.** الإفصاح البيئي للشركات والأداء الاقتصادي في قطاع الصناعي الليبي. نشرت في المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية والمالية، وقد هدفت الدراسة إلى ما إذا كان هناك تأثير للإفصاح المحاسبي البيئي على الأداء الاقتصادي للشركات الليبية، كما تهدف هذه الدراسة إلى كيف يمكن أن يساعد ممارسة الإفصاح المحاسبي البيئي على تحسين فعالية التقارير المالية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على موظفي قسم المحاسبة بالشركات العاملة في قطاع التصنيع في ليبيا سنة 2006م لتقديم آرائهم وتصوراتهم، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن موظفي أقسام المحاسبة بالشركات عينة الدراسة كانت مجهزة تجهيزاً جيداً للتعامل مع الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال التدريب على المحاسبة والإفصاح في السنوات الأخيرة في ليبيا، وأن شركات التصنيع في ليبيا أظهرت اهتماماً متزايداً بالبيئة على الرغم من أن مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي في ليبيا لا تزال منخفضة، وقد يكون السبب في ذلك عدم وجود المعايير المهنية والتوجيه.

**10-2-14 دراسة: (2016) Ofoegbu & Megbuluba.** الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية لشركات التصنيع في نيجيريا. نشرت في المجلة الدولية لعلوم الإدارة وبحوث الأعمال، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة تأثير خصائص الشركة على جودة المحاسبة البيئية للشركات، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال أسلوب تحليل المحتوى لتحليل التقارير السنوية والقوائم المالية للشركات النيجيرية عينة الدراسة للفترة من سنة 2008م إلى سنة 2014م، وذلك لغرض اختبار ممارسات الإفصاح عن المعلومات البيئية بفحص بنود وفئات الإفصاح عن الأداء، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه إلى حد ما تفصح شركات التصنيع عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية، وكذلك هناك بعض العوامل التي تؤثر على الإفصاح الاختياري أقل بكثير من المعيار ISO 14301 %2.5، وان حجم الشركة لم يكن له تأثير كبير على جودة المعلومات المحاسبية البيئية.

**10-2-15 دراسة: (2016) Hamoud & Abdul Rahman.** جودة الإفصاح البيئي في وسائل الإعلام المختلفة من قبل شركات النفط والغاز في البلدان النامية. وتهدف هذه الدراسة إلى التحقق من جودة الإفصاح البيئي في وسائل الإعلام المختلفة عن شركات النفط والغاز في البلدان النامية لتحديد جودة الإفصاح البيئي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها منهجية البحث الكمي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، باعتماد أسلوب تحليل المحتوى لتحليل التقارير السنوية المستقلة والمتعلقة بالبيئة ل (116) شركة نفط وغاز في (19) دولة نامية من الصفحات الرئيسية للشركات 2010م، وذلك لغرض اختبار ممارسات الإفصاح عن المعلومات البيئية بفحص بنود وفئات الإفصاح عن الأداء، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن جودة الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة مرتفعة نسبياً، ومقارنة بالدراسات السابقة فهذه الدراسة لها آثار مهمة في تعزيز ممارسات الإفصاح البيئي لشركات النفط والغاز في البلدان النامية.

**10-2-16 دراسة: (2015) Al-Jayash.** توثيق ممارسات الإفصاح البيئي في شركات النفط في دول الربيع العربي- بعض القرائن من مصر وليبيا وتونس البيئية. نشرت في مجلة الاقتصاد والأعمال والإدارة، وتهدف هذه الدراسة إلى فحص ممارسات الإفصاح البيئي في شركات النفط والغاز الوطنية في تونس ومصر وليبيا، كما تهدف الدراسة كذلك إلى تقديم نظرة عامة حول الاختلافات في ممارسات الإفصاح البيئي بين شركات النفط والغاز الوطنية العاملة في البلدان الثلاثة الواقعة في شمال أفريقيا التي شهدت تغييرات في الأنظمة السياسية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال أسلوب تحليل المحتوى للتقارير السنوية لشركات النفط والغاز الوطنية في الدول الثلاث للفترة في سنوات 2008م، 2009م، 2010م، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات الوطنية قد اهتمت بالمعلومات البيئية في التقارير السنوية على الرغم من انخفاض في كمية ونوعية الإفصاح البيئي، ومع ذلك

خلال الفترة المدروسة زاد الإفصاح في شركات النفط والغاز الوطنية وتوفير المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية، وكذلك خلصت الدراسة إلى انخفاض معدل الإفصاح في شركات دول الربيع العربي، وعلى الرغم من ذلك فإن الإفصاح في شركات النفط والغاز في مصر وليبيا وتونس لا تزال منخفضة مقارنة مع الشركات الأخرى العاملة في نفس المنطقة، وأن المعلومات البيئية الواردة في التقارير السنوية لا تزال وصفية أكثر من الكمية.

**10-2-17 دراسة: (Ibrahim (2014). الإفصاح البيئي للشركات: حالة من صناعة البناء الليبية.** رسالة دكتوراه جامعة ليفربول جون مورس، وهدفت الدراسة إلى تحديد كمية ونوع وطرق الإفصاح البيئي الليبي لشركات المقاولات في تقاريرها السنوي، وفحص مدى التأثير الاجتماعي والبيئي والسياسي والتأثيرات الاقتصادية على CED، وكذلك هدفت الدراسة إلى تطوير إطار للإفصاح البيئي في صناعة البناء الليبية، وكذلك فهم العوامل التي قد تؤثر على اعتماد الإفصاح البيئي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها منهجية متوسطة المدى بين البدني المرتبط بالمنهج الاستنتاجي والمناهج الأيديولوجية المرتبطة بالمنهج الاستقرائية، واستخدم الباحث استراتيجيات البحث النوعي، من خلال تحليل المحتوى لتحقيق الهدف الأول المتعلق بتحديد مستوى الإفصاح البيئي لشركات المقاولات الليبية وإجراء المقابلات من أجل تحقيق الأهداف الثاني والثالث، وأداة الاستبانة في جمع المعلومات وتم تصميمها وتوزيعها على عينة الدراسة لتلبية باقي الأهداف، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: كان مستوى الإفصاح البيئي لشركات المقاولات الليبية منخفضاً جداً، وهو يشير إلى أن الإفصاح لا يزال في مراحله الأولية، وأنه من المعوقات التي تحول دون الإفصاح عن المعلومات البيئية لعدم وجود تشريعات كافية تتعلق بالإفصاح البيئي في ليبيا و نقص المؤهلات الأكاديمية والخبرة العملية تؤثر سلباً على الإفصاح البيئي.

**10-2-18 دراسة: (Aldrugi (2013). الإفصاح البيئي في قطاع النفط والغاز الليبي.** رسالة دكتوراه، وهدفت الدراسة إلى تقييم الوضع الحالي والتطورات الأخيرة في مجال الإفصاح البيئي وعلاجها في التقارير السنوية لشركات النفط العاملة في ليبيا، وكذلك هدفت الدراسة للتعرف على الاختلافات بين ممارسات الإفصاح لشركات النفط الأجنبية والمحلية، والتعرف على مدى علم شركات النفط والغاز الليبية بالمسؤولية الاجتماعية والإفصاح البيئي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال اتباع الباحث ثلاثة طرق لجمع البيانات الاستبانات والمقابلات الشخصية وأسلوب تحليل المحتوى، وتم توزيع (145) صحيفة استبيان على عينة الدراسة المتمثلة (13) شركة محلية و (30) شركة أجنبية، وتم جمع (126) تقريراً سنوياً محلياً ومن شركات أجنبية والتي تغطي (8) سنوات من الفترة 2002م إلى 2009م، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: جميع الشركات تقريباً تقدم بعض المعلومات البيئية، على الرغم من



الشركات الأجنبية إفصاحها أعلى من الشركات المحلية، وعلى الرغم من أن التقارير تحتوي على معلومات أكثر إيجابية وحيادية من المعلومات السلبية، وكما خلصت الدراسة إلى أن المديرين الماليين والمحاسبين وموظفو الإدارة في كل من شركات النفط المحلية والأجنبية يدركون ويفهمون المسؤولية الاجتماعية للشركات والإفصاح البيئي.

**10-2-19 دراسة: Barbu. et. al (2012).** الإفصاحات البيئية الإلزامية من قبل الشركات الممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: حالة فرنسا وألمانيا والمملكة المتحدة. نشرت في المجلة الدولية للمحاسبة، وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة فيما إذا كان اعتماد مجموعة واحدة من معايير المحاسبة مثل تضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وتنسيق الممارسات المحاسبية داخل الدولة وعبر البلدان، وكما تهدف الدراسة إلى فحص ما إذا كان مستوى الإفصاح البيئي يرتبط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحجم الشركة، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال أسلوب تحليل المحتوى للتقارير السنوية لـ (35) شركة ألمانية و (41) شركة فرنسية و (117) شركة بريطانية من البلدان الأكبر تلوينًا للبيئة في الاتحاد الأوروبي وهي تمثل نسبة تراكمية تبلغ 43% من إجمالي انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للفترة 2010م، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات المقيمة في البلدان ذات القيود تقدم لوائح الإفصاح البيئي (مثل فرنسا والمملكة المتحدة) تقريرًا أكثر عن البيئة، كما خلصت الدراسة إلى أن أكثر مما تفعله الشركات المقيمة في البلدان ذات اللوائح التنظيمية الضعيفة يشير هذا إلى أن اللوائح الوطنية تؤثر بشدة على تقارير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

**10-2-20 دراسة: Uwalomwa & Jafaru (2012).** الإفصاحات البيئية للشركات في نيجيريا للصناعات التحويلية: دراسة لشركات مختارة. نشرت في المجلة الدولية متعددة التخصصات - إثيوبيا، وتهدف هذه الدراسة إلى فحص ممارسات الإفصاح البيئي للشركات بين الشركات في الصناعات التحويلية النيجيرية المدرجة في سوق الأوراق المالية النيجيرية، كما هدفت الدراسة إلى التأكد من مدى الاختلاف الكبير في التقارير البيئية للشركات بين الشركات في الصناعة التحويلية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، استناداً على الأدبيات المتاحة وأسلوب تحليل المحتوى لتحليل التقارير السنوية والقوائم المالية لشركات الصناعة التحويلية (شركة إسمنت بورتلاند، وشركة الإسمنت الشمالية، ومصنعي السيراميك نيجيريا) المدرجة في بورصة نيجيريا للأوراق المالية لسنة (2011م)، وذلك لغرض اختبار ممارسات الإفصاح عن المعلومات البيئية بفحص أربع فئات قابلة للاختبار (البيئة، الطاقة، المنتجات والمستهلكين، المجتمع)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن مستوى ممارسات الإفصاح البيئي في الصناعة التحويلية

لا تزال منخفضة للغاية ولا تزال في مرحلتها الجنينية في نيجيريا، وأن متطلبات إعداد التقارير البيئية في البلدان النامية لا تزال تعتمد بشكل كبير على المبادرات الطوعية.

**10-2-21 دراسة: (Hassan & Ibrahim (2012). الإفصاح عن المعلومات البيئية-العوامل التي المؤثرة على نجاح الشركات في الحصول على جوائز بيئية: دراسة تجريبية.** وهدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على نجاح الشركات في الحصول على جوائز بيئية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، استناداً على الأدبيات المتاحة وأسلوب تحليل المحتوى لتحليل البيانات الواردة بالتقارير السنوية والقوائم المالية ل(100) شركة في بريطانيا للسنة المالية (2008م)، وتعتبر هذه أكثر الشركات إفصاحاً عن النشاطات البيئية، وهي تعتبر الأكبر من خلال رأس المال والعمليات الدولية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن العوامل التي تؤثر في الحصول على دعم أو جوائز بيئية تمثلت بمدى وجود نظام إدارة بيئية، ودور المالكين، والإفصاح عن معلومات بيئية محددة (خطر تغيرات المناخ والتلوث بالكربون وإدارة النفايات)، كما أظهرت النتائج أن مستوى الإفصاح البيئي وإمكانية استلام جوائز تتأثر بالانتماء لصناعة معينة، كما خلصت الدراسة إلى أن مدى توفر الإفصاح عن المعلومات البيئية ليس متشابهاً في كل الصناعات، وأن الشركات التي تفصح عن معلومات بيئية معينة من المتوقع جداً تحصل على جوائز بيئية على خلاف الشركات التي لا تفصح.

**10-2-22 دراسة: (Uwalomwa & Uadiale (2011). الإفصاح الاجتماعي والبيئي للشركات في نيجيريا: دراسة مقارنة لمواد البناء وصناعة الجعة.** نشرت في المجلة الدولية للأعمال والإدارة، وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان هناك اختلاف كبير في مستوى الشركات الاجتماعية للإفصاحات البيئية بين الصناعات المختارة، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وأستخدم الباحث البيانات الثانوية الطويلة من التقارير السنوية والقوائم المالية للشركات النيجيرية عينة الدراسة من خلال أسلوب تحليل المحتوى للفترة من سنة 2004م إلى سنة 2008م، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه هناك فرق كبير في مستوى الإفصاح البيئي الاجتماعي للشركات بين الصناعات العينة. كما خلصت الدراسة إلى أنه هناك اختلافاً كبيراً في مستوى الشركات الاجتماعية للإفصاحات البيئية بين الصناعات المختارة، وكذلك خلصت الدراسة إلى أن الشركات الاجتماعية للإفصاحات البيئية بين الشركات المدرجة المختارة منخفضة للغاية ولا تزال في بدايتها.

**10-2-23 دراسة: (Setthasakko (2009). المعوقات التي تحول دون تنفيذ المسؤولية البيئية للشركات التايلاندية.** وقد نشرت الدراسة في المجلة الدولية للتحليل التنظيمي، وقد هدفت الدراسة إلى فهم العوائق الأساسية لتطبيق المسؤولية البيئية في شركات تايلاند، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أنه هناك ثلاثة عوائق أمام تطبيق المسؤولية البيئية: عدم وجود رؤية واضحة لدى الشركات حول استدامة الموارد الطبيعية، وغياب

التزام الإدارة العليا اتجاه البيئة، وتنوع الثقافات، إن تطبيق المسؤولية البيئية في الشركات يتطلب زيادة الوعي البيئي، بالإضافة إلى وجود رؤية واضحة للإدارة العليا حول استدامة الموارد الطبيعية والتزامها اتجاه البيئة إن المشكلات البيئية واستدامة الموارد الطبيعية أدت إلى إنشاء منظمات مسؤولة بيئياً.

**10-2-24 دراسة: Tamnwick & Stanwik (2006).** الإفصاح البيئي للشركات: دراسة للشركات اليابانية. نشرت في مجلة الأكاديمية الأمريكية للأعمال، وهدفت الدراسة إلى إجراء اختبار ممارسات الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات اليابانية بالتقارير السنوية من منظور اتجاهاً، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها التحليل المقارن (مقارنة بين عامين) لتحديد الشركات ذات الاستجابة البيئية عبر الوقت أم لا، ل(30) شركة يابانية من عدة صناعات متنوعة مملوكة للدولة في سنة 2005م، وتنتمي تلك الشركات إلى (13) قطاع مختلف وتم تصنيف الشركات حسب الصناعة التي تنتمي إليها كل شركة إلى ثلاث تصنيفات (الخدمات - وتجارة السلع الاستهلاكية - الصناعات الثقيلة)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن كل الشركات اليابانية كان لديها فلسفة أو رسالة بيئية، كما أظهرت النتائج أن الشركات اليابانية أكثر دراية بأهمية الإفصاح البيئي في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة، كما أن شركات الصناعات الاستهلاكية لديها أعلى مستوى من الإفصاح عن الشهادات البيئية الاستراتيجية البيئية والقياسات البيئية، وأنه هناك مستوى منخفض نسبياً بين الإفصاح البيئي للشركات التي تنتمي إلى الصناعات الثقيلة، وذلك لأن الشركات اليابانية تعتبر تكاليف البيئة الطبيعية بمثابة تكلفة لأداء النشاط بدلاً من اعتبارها فرصة لتحسين سمعتها.

**10-2-25 دراسة: Araya (2006).** محددات الإفصاح البيئي في شركات أمريكا اللاتينية. جامعة بيل، اهتمت الدراسة بالأداء البيئي وكيفية قياسه والإفصاح عن متغيراته محاسبياً، وقد اعتمدت الدراسة في بناء إطارها على مجموعة من المتغيرات أهمها إدارة مخاطر الأعمال، وتحسين صورة الشركة أمام المستثمرين، كما اعتمدت الشركة إلى متغير تحسين صورة الشركة أمام العملاء هذا بالإضافة إلى تعزيز القيمة السوقية لأسهم الشركة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود بعض الشركات التي تعمل على الإفصاح محاسبياً عن الأداء البيئي بمستوى محدود، والحاجة المتزايدة لدى معظم المستفيدين من الإفصاح عن المعلومات البيئية محاسبياً من أجل الإبلاغ النظامي عن تعهدات والتزامات الشركات في مجال تخفيف أثر التلوث الصناعي على التغير المناخي.

**10-2-26 دراسة: Ahmed (2005).** الإفصاح البيئي للشركات في ليبيا: الأدلة ونظرية الحتمية البيئية. رسالة دكتوراه جامعة نايف إدنبرة، وهدفت الدراسة إلى فحص الجوانب المختلفة للإفصاح المحاسبي البيئي في ليبيا، وكذلك تهدف الدراسة إلى اختبار قابلية تطبيق نظرية الحتمية البيئية، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الاستنتاجي والمنهج الاستقرائي، واستخدام الباحث استراتيجيات مختلفة للتحقيق في هذه الدراسة من خلال

استخدام تحليل المحتوى، وأداة الاستبانة في جمع المعلومات، وتم استخدامهم كطريقة كمية لقياس وتحديد الإفصاح البيئي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الغالبية العظمى منهم تقبل أن الشركات البيئية يجب أن تعترف بمسؤوليتها البيئية وتقديم الإفصاح البيئي للسلطات المركزية، كما خلصت الدراسة إلى أن ممارسات الإفصاح البيئي في ليبيا لا تتشكل فقط من خلال عامل واحد ولكن من خلال عدة عوامل خارجية وداخلية، حيث يعكس تأثير العوامل الخارجية (السياسية والاقتصادية والاجتماعية) التأثير غير المباشر على بيئة الإفصاح، وحيث أن العوامل الداخلية (الإدراك والإدراك) تعكس التأثير المباشر للمشاركين في عملية الإفصاح.

**10-2-27 دراسة: (2002) Deegan. et al.** أثر الإفصاح البيئي للمؤسسة على البيئة. وهدفت الدراسة إلى معرفة الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية لكبرى المؤسسات في أستراليا من أوائل الثمانيات إلى أواخر فترة التسعينات، وكما هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات البيئية هو استجابة لتوقعات المجتمع، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها التغطية الصحفية كقياس لمعرفة اتجاهات المجتمع، واستعان الباحث في دراستهم بجانب التغطية الصحفية على أسلوب تحليل المحتوى لقياس كل من الاهتمامات الصحفية والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: شرح نظرية المشروعية لأنها توفر الأساس لفهم كيف ولماذا يستخدم المديرون التقارير الخارجية لمصلحة المؤسسة، ويرى أنصار هذه النظرية وباعتبار المؤسسة جزءاً من النظام الاجتماعي العام ليس من حقها في استخدام الموارد الطبيعية والبشرية وإنما يكون ذلك وفق عقد اجتماعي صريح أو ضمني بين الشركة والمجتمع، وفي حالة عدم اقتناع المجتمع بعمل المؤسسة بطريقة شرعية ومقبولة فإن له الحق في استمرار العقد أو بطلانه، ومن خلال الدراسة التطبيقية توصل الباحث إلى أنه هناك ازدياد في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية خلال فترة الدراسة خاصة الإيجابية منها، كما خلصت الدراسة إلى أن القضايا البيئية حصلت على اهتمام صحفي على مساحة أكبر من الإفصاح في التقارير السنوية.

### 10-3 التعليق على الدراسات السابقة:

#### 10-3-1 تحليل الدراسات السابقة:

- أقرت معظم الدراسات السابقة على ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية، وأن يتم تطوير النظام المحاسبي بحيث يشمل البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية.
- اتفقت أغلب الدراسات السابقة أن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يتم بهدف تحسين صورة الشركات أمام المستثمرين بشكل خاص والمجتمع بشكل عام، وأن الشركات التي تعمل في الصناعات المسببة

لأضرار بالبيئة مثل شركات صناعة الإسمنت مطالبة بالإفصاح عن معلوماتها البيئية أكثر من غيرها من الشركات.

- أقرت معظم الدراسات على ضرورة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، وأن يتم العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية بحيث تشمل على البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة.
- اتفقت أغلب الدراسات على عدم وجود تشريعات قانونية ملزمة للشركات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية يعد من أهم أسباب عدم وجود الإفصاح عن الأنشطة البيئية.

### 10-3-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

- هدفت الدراسات السابقة إلى تحديد التكاليف البيئية والإفصاح عنها، بينما هدفت الدراسة الحالية إلى دور وأهمية الإفصاح البيئي عن تلك التكاليف في تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي.
- تتوعت مجالات الدراسات السابقة بين القياس المحاسبي للتكاليف والالتزامات والفوائد البيئية والإفصاح عنها، ومحددات الإفصاح، وتعزيز برامج المحاسبة البيئية، بينما كان مجال هذه الدراسة الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية.
- استخدمت الدراسات السابقة كل من منهجية البحث الاستنتاجي والوصفي، بينما هذه الدراسة دراسة تطبيقية تهدف إلى التعرف على أثر الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية.
- استخدمت الدراسات السابقة في معظمها طرق التحليل الوصفي للبيانات وكان أغلبها استخدمت تحليل محتوى والبعض دراسة ميدانية، بينما اعتمدت هذه الدراسة على البيانات الأولية التي تم جمعها من شركات الإسمنت الليبية والتي تعتبر من أكثر الصناعات تأثير على البيئة من خلال أداة الاستبانة لكونها أكثر فعالية لدراسة أثر الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية.
- تهدف هذه الدراسة إلى التأسيس العلمي الدقيق لمفهوم الإفصاح البيئي ونظم المحاسبة البيئية وأهم المعوقات التي تحول دون قيام المنشآت الصناعية في ليبيا بالإفصاح محاسبيا عن تأثيراتها البيئية، وهذا باعتبار أن مفهوم المحاسبة البيئية جديدا نسبيا، وانطلاقا من كون النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات الصناعية لا يتضمن في أي بند من بنوده معايير تخص المحاسبة عن التكاليف والمنافع البيئية.
- محاولة التطرق إلى بعدين وهما الإفصاح المحاسبي البيئي، وجودة القوائم المالية، حيث أنه سيتم من خلال هذه الدراسة محاولة تحديد الإفصاح البيئي، ومدى إسهامه في تحسين جودة القوائم المالية، وهذه الأبعاد لم تتوافر مسبقا في أية دراسة سابقة على حد علم الباحث.

**ويستخلص من الدراسات السابقة بأن الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية هما متغيرين مهمين بالنسبة لمنشآت الأعمال، وأن دراسة هذه المتغيرات سوف تعود بالفائدة على الشركات والمجتمع والبيئة على حد سواء،**

لكن ما تم ملاحظته بأن أي من الدراسات السابقة لم تجمع بين المتغيرين ولم تحدد الخطوات التي يمكن أن تُتبع من قبل الهيئات العلمية والمهنية في تحديد دور الإفصاح المحاسبي البيئي في جودة القوائم المالية، وهذا ما سوف يحاول الباحث القيام به من خلال بيان وضع الشركات من القضايا البيئية وتبيان أثره على جودة القوائم المالية بالتطبيق على بيئة الأعمال الليبية.

## 11- الفجوة البحثية والإسهام العلمي للدراسة:

تسهم هذه الدراسة في البحث حول المسؤولية البيئية للشركات في النقاط الاربعة التالية.

- تسهم هذه الدراسة في الأدبيات المتعلقة بالإفصاح البيئي بالدول النامية وكذلك العلاقة بين الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية، هو تركيز لم يحظ باهتمام كبير من قبل الدراسات السابقة. على سبيل المثال لا يوجد دراسات متعلقة بالمنطقة العربية التي تركز على العلاقة بين الإفصاح البيئي لشركات الإسمت وجودة القوائم المالية بكل عناصرها حسب علم الباحث.

- تضع هذه الدراسة تعريفات شاملة للمحاسبة البيئية وجودة القوائم المالية.
- هذه الدراسة هي أول دراسة معروفة في ليبيا لتقصي العلاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، كما أنه يوفر رؤى حول ما إذا كان يمكن وصف العلاقة في النطاق الليبي بأنها إيجابية أو سلبية أو مزيج من الاثنين معاً، وهكذا فإن هذه الدراسة تضيف أهمية الإسهام في مجموعة الأدبيات المحاسبية في منطقة البلدان النامية.

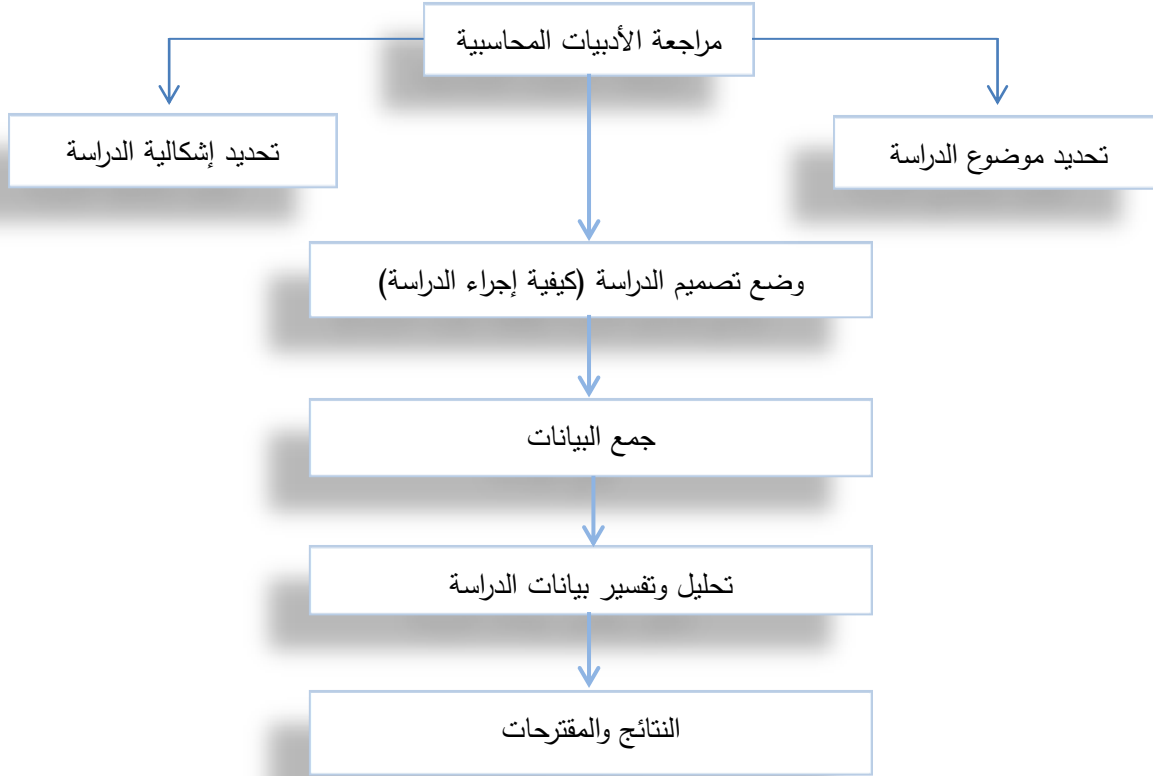
- أخيراً من المتوقع أن تساعد هذه الدراسة الباحثين والمنظمات وأصحاب المصلحة في ليبيا أو الدول العربية ليدركوا تأثير الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.

## 12- مراحل إعداد الدراسة:

المرحلة الأولى هي فهم طبيعة إشكالية الدراسة، يتم اتخاذ الخطوات اللاحقة لجمع البيانات وتحليلها وتحديد العناصر ذات الصلة بإشكالية الدراسة، ووفقاً لذلك يمكن حل الإشكالية إذا تم اعتماد الإجراء العلمي الصحيح، فكانت المرحلة الأولى هنا مراجعة الأدبيات المحاسبية والتي سمح على ضوءها تحديد موضوع الدراسة وإشكاليته، وكانت المرحلة الثانية تصميم الدراسة، والمرحلة الثالثة جمع البيانات من مجتمع الدراسة، والمرحلة الرابعة تحليل هذه البيانات وتفسيرها، وكانت المرحلة النهائية لاستخلاص النتائج والمقترحات بالحلول الممكنة للإشكالية المحددة.

الشكل التالي رقم (0-2) يقدم ملخص للمراحل الأساسية للدراسة الحالية:

الشكل رقم (0-2): المراحل الأساسية المعتمدة في الدراسة الحالية



المصدر: إعداد الباحث.

### 13- تقسيمات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على سؤال الدراسة والفرضيات المعتمدة بصورة علمية، عملنا على تقسيم الدراسة إلى مقدمة وأربعة فصول متكاملة بينها ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي.

حيث تم في المقدمة تناول سؤال إشكالية الدراسة وفرضياتها وأهدافها وأهميتها والمنهجية والدراسات السابقة.

الفصل الأول - الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي.

المبحث الأول - المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني - ماهية الإفصاح المحاسبي.

الفصل الثاني - الإطار الفكري للإفصاح البيئي.

المبحث الأول - المفاهيم والتشريعات البيئية.

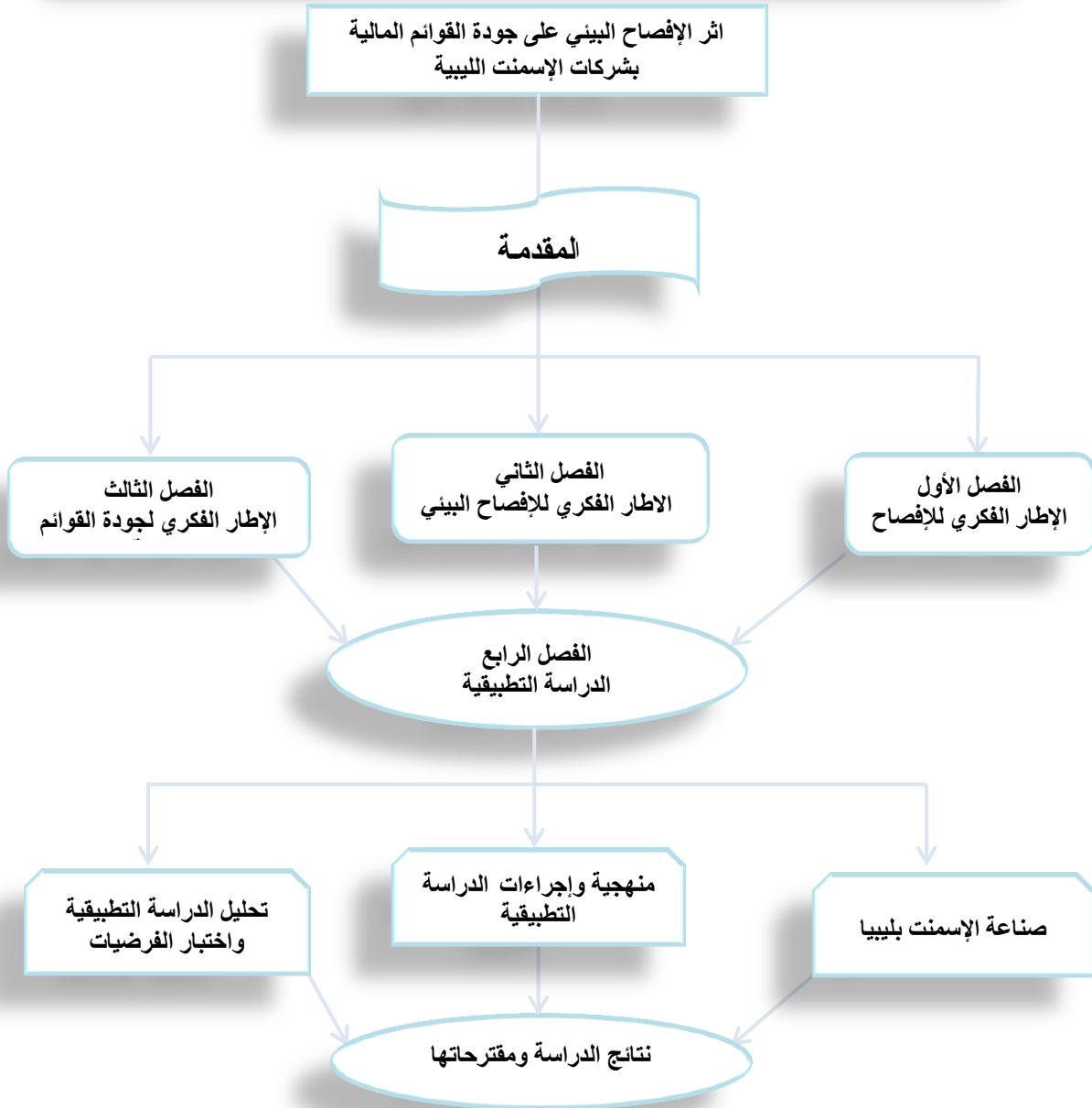
المبحث الثاني - الإفصاح البيئي.

المبحث الثالث - البعد القانوني والمهني للإفصاح عن المعلومات البيئية.

الفصل الثالث - الإطار الفكري لجودة القوائم المالية.

- المبحث الأول - القوائم المالية.  
 المبحث الثاني - جودة القوائم المالية.  
 الفصل الرابع - الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.  
 المبحث الأول - صناعة الإسمنت بليبيا.  
 المبحث الثاني - منهجية وإجراءات الدراسة التطبيقية.  
 المبحث الثالث - تحليل الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات  
 - نتائج الدراسة ومقترحاتها للحلول الممكنة

الشكل رقم (0 - 3): هيكل الدراسة



المصدر: إعداد الباحث.



# الفصل الأول

الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

### تمهيد:

نتيجة التطورات الاقتصادية الهائلة التي يشهدها العالم أدرك المسؤولون والمهتمون بمهنة المحاسبة أهمية تزويد جميع الفئات المستخدمة للقوائم المالية بمعلومات ذات جودة عالية، فإيصال المؤسسات لمعلومات مالية صحيحة وتتمتع بالدقة إلى مستخدميها في وقتها؛ هو الأساس في اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، حيث إن المعلومات الجيدة هي طريق الوصول إلى القرار الاقتصادي الرشيد، ولذلك ألزمت الأعراف والمعايير المحاسبية المحلية والدولية المتبعة في كل أنحاء العالم معدي القوائم المالية بتوفير حد معين من المعلومات كحد أدنى يجب الإفصاح عنها، وتوصيلها بشكل دقيق إلى الأطراف المعنية بها، وكيفية إعداد وتنظيم هذه المعلومات وعرضها، حتى يتم تسهيل مهمة مستخدميها؛ وبالتالي وصولهم إلى القرار الاقتصادي الصائب وفي الوقت المناسب ودون حرمان لأي طرف من مستخدمي تلك المعلومات لأي فرصة بسبب عدم معرفته لأي معلومات كان من المفروض إعلامه بها.

لذلك سيتم استعراض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول - المعلومات المحاسبية.**

**المبحث الثاني - ماهية الإفصاح المحاسبي.**

### المبحث الأول- المعلومات المحاسبية:

تعد المعلومات المحاسبية في عصرنا سلعة لها قيمة وفائدة عالية لأطراف عديدة داخل المؤسسات الاقتصادية وخارجها وهي مهمة لمختلف الفئات المستفيدة من المعلومات من خلال عرض المعلومة الملائمة والموثوقة والتي لها دور في المساعدة على اتخاذ القرارات المختلفة، حيث أن الشركات يتحدد نجاحها وفشلها وفقاً لطبيعة المعلومات المتوفرة لها ودرجة الدقة التي تحملها ووفقاً لصحتها وملاءمتها ومصداقيتها، وأي تضليل في المعلومات المحاسبية من شأنه أن يؤدي إلى فقد أهميتها وبالتالي يؤثر على قرار الاستثمار.

فالمعلومات الجيدة طريق الوصول إلى القرارات الاقتصادية الصائبة، فلا يمكن أن ننتظر أن تكون قرارات المؤسسات ملاءمة مادامت تعتمد على معلومات غير ملاءمة ولا تتوفر بها معايير جودة المعلومات المالية، ولذلك فإن جودة المعلومات المحاسبية تعكس صحة البنود الظاهرة في القوائم المالية وتزيد من فعاليتها وفائدتها لجميع مستخدميها.

### أولاً- مفهوم المعلومات المحاسبية:

إن الهدف الرئيس لنظم المعلومات هو الحصول على البيانات ثم تحويلها وتشغيلها لتصبح معلومات ذات قيمة وفائدة، وعرضها على مخلف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات داخل المؤسسة أو خارجها لغرض مساعدتهم في أداء مهامهم، وبذلك إنتاج المعلومات الملاءمة يساعد متخذي القرارات لاتخاذ قرارات ذات منفعة عالية وبأقل التكاليف.

قدمت للمعلومة المحاسبية العديد من التعاريف منها.

تعرف بأنها مجموعة البيانات المعالجة، والمنظمة والمترابطة والمعدة للاستخدام واتخاذ القرارات الصائبة (أحمد وحسب الله، 2015، ص59).

إنها تلك البيانات التي تمت معالجتها وإدارتها في النظام المحاسبي لتصبح بشكل أكثر نفعاً للمستقبل، والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي وتفيد في تحقيق الأهداف (بوزيد، 2013، ص50).

وهي كذلك البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات وعملية التنبؤ بالمستقبل (الزعيبي وآخرون، 2007، ص8).

كما تعني جميع المعلومات الكمية وغير الكمية، التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم عملية معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة لأطراف الخارجية، وكذلك خطط التشغيل والتقارير المقدمة للأطراف الداخلية (إسماعيل، 2014، ص249).

هي الوسيلة التي تستخدم لقياس وتوصيل الأحداث الاقتصادية المعتمدة كمصدر أو سبب لتغيرات قيم عناصر قائمة المركز المالي لدى المؤسسة الاقتصادية (الحاج، 2013، ص35).

هي ما يتولد عن نظام المعلومات كنتاج له يجب تمييزها عن البيانات، فالبيانات حقائق مجردة وأشكال أو رموز، وهي في مجموعها مواد أولية كمدخلات لنظام المعلومات المحاسبي، وفي الجهة الأخرى المقابلة فإن المعلومات تحتوي على البيانات التي تم معالجتها وتحويلها بصورة ذات فائدة أكبر، فالمعلومات هي المعرفة ذات المعنى المفهوم والتي تكون مفيدة في الوصول إلى الأهداف المرجوة (الشامي، 2009، ص14).

عُرِّفت بأنها البيانات التي تم تنظيمها أو معالجتها حتى تصبح ذات معنى وتضيف معرفة وتصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار (الجزراوي والجنابي، 2009، ص10).

ومن خلال ما سبق يتضح من التعريفات أن المعلومات المحاسبية:

- وسيلة للاتصال وتحقيق الأهداف المرجوة.
- المعلومات الكمية وغير الكمية، التي تمت معالجتها والمقدمة للمستخدمين الداخليين والخارجيين.
- أداة ووسيلة يتم استخدامها لاتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل
- وسيلة لقياس الأحداث الاقتصادية وإيصالها
- مخرجات النظام المحاسبي بعد أن خضعت للتشغيل والمعالجة.

مما سبق كذلك يتضح لنا: أن المعلومات المحاسبية عبارة عن بيانات تم تجميعها ومعالجتها وإدارتها بواسطة النظام المحاسبي للحصول على مؤشرات ذات معنى، وذات معنى مفهوم ويسمح باستخدامها والاستفادة منها للوصول إلى الأهداف المرجوة، وإسهامها في اتخاذ القرارات الرشيد.

**1- الفرق بين البيانات والمعلومات:** نجد أن العلاقة بين البيانات والمعلومات علاقة تكاملية تتابع مترابطة التنسيق بمجرد الحصول على البيانات يتم تجميعها ومن ثم معالجتها للحصول على المعلومات المحاسبية، والبيانات تعبر عن حقائق مجردة ليس لها دلالة في حد ذاتها، فهي لا تقوم على إضافة أي معرفة إلى مستخدميها بما يؤثر على سلوكهم في اتخاذ القرارات، أما المعلومات فهي تعبر عن ناتج العمليات التشغيلية على البيانات بصورة يجعل لها معنى ودلالة وذات استفادة.

وبالتالي ليس من الضروري أن تتحول البيانات المحاسبية إلى معلومات بمعالجتها وتشغيلها فقط، بل أصبحت تحتاج إلى تحقيق شرطين مهمين، لنتم عملية تحويل البيانات إلى معلومات وهما: (قسوم، 2016، ص8-9).

**1-1 الإضافة المعرفية:** عندما تقوم البيانات بإضافة شيء في المستوى المعرفي للمتلقي للبيانات أو بالتقليل من حالة عدم التأكد عند المتلقي تحولت تلك البيانات إلى معلومات، أما إذا كان المتلقي لم يتحصل على أي إضافة معرفية فهي تبقى مصنفة ضمن البيانات، ووفق هذا المعيار يتم التمييز بين البيانات والمعلومات على الشخص المتلقي المستفيد، ويطلق على هذا المعيار بمعيار الشخص المتلقي، لأن ما يعد معلومات بالنسبة لشخص ما يمكن أن يعد بيانات بالنسبة لشخص آخر والعكس صحيح، فمثلاً درجات الطالب التي تحصل عليها في مستوى معين، فهي تعد معلومات للطالب، وبيانات للقسم المختص حتى يتم معالجتها والحصول على المعلومات المطلوبة، كنسبة النجاح وعدد الطلبة الناجحين والراسبين، والأوائل منهم.

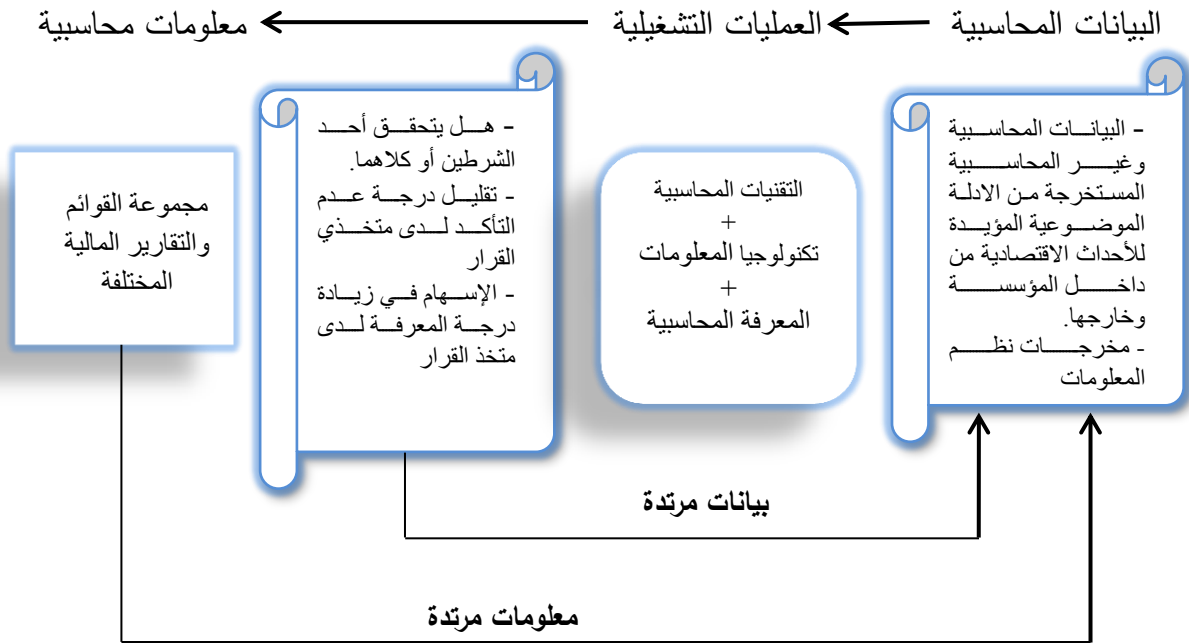
**1-2 الارتباط:** لكي تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن تكون هذه البيانات مرتبطة بحدث أو مشكلة معينة يتطلب فيها اتخاذ قرار بشأنها من قبل المتلقي، وتؤثر في القرار المتخذ، فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم، وإما أن تؤكد أن القرار الذي تم اتخاذه سليم، أو أنها تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله، وبالتالي فإن ما يعد بيانات في وقت معين قد يتحول إلى معلومات في أوقات أخرى.

أما إذا لم يتحقق الشرطين، فلا يمكننا أن نقول على ناتج الإجراءات التشغيلية على البيانات بمثابة معلومات، بل يمكننا أن نعدّها بيانات مرتبة يمكن تخزينها واستخدامها كمدخلات في النظام من جديد.

وبناء على ما سبق يمكن توضيح الفرق بين البيانات والمعلومات وفقاً للشروط الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وهي زيادة المعرفة لمتخذي القرار، وتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرار بالشكل الآتي:

## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

الشكل رقم (1-1): العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية



المصدر: فرج الله، محمد موسى. (2011). دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص52.

كما أنه يمكن من خلال الجدول التالي توضيح أهم الفروقات بين البيانات والمعلومات المحاسبية:

الجدول رقم (1-1): الفروقات بين البيانات والمعلومات المحاسبية

| المجال    | البيانات                     | المعلومات المحاسبية                     |
|-----------|------------------------------|---|
| الترتيب   | غير منظمة في هيكل تنظيمي.    | منظمة في هيكل تنظيمي.                   |
| القيمة    | غير محدودة القيمة.           | محدودة القيمة بالضبط.                   |
| الاستعمال | لا تستعمل على الصعيد الرسمي. | تستعمل على الصعيدين الرسمي وغير الرسمي. |
| المصدر    | متعددة المصادر.              | محددة المصادر.                          |
| الدقة     | منخفضة.                      | عالية.                                  |
| الموقع    | المدخلات.                    | المخرجات.                               |
| الحجم     | كبير جداً.                   | صغيرة نسبياً مقارنة بحجم البيانات.      |

المصدر: بن زاف، لبنى. (2019). دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، ص80.

ومما سبق يتضح لنا، بأن المعلومات هي بيانات تمت معالجتها بواسطة العمليات التشغيلية وأصبحت ذات قيمة ومعنى وفائدة ومعدة للاستخدام، أي أصبحت مفيدة وذات معنى في توضيح الأمور بما يخدم

احتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين. أما البيانات فيمكن القول أنها عبارة عن حقائق غير منظمة وغير مرتبطة ومجردة تعبر عن أحداث معينة، يتم جمعها من مصادر مختلفة بهدف إجراء مجموعة معينة من العمليات الأساسية اللازمة عليها وترتيبها لتحويلها إلى معلومات ذات معنى يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات المختلفة، أو بمعنى آخر هي المادة الخام التي تعد كمدخلات في النظام لمعالجتها وإنتاج المعلومات، وأنه من الضروري أن تتوفر في المعلومات، أنها تخفض حالة عدم التأكد، وتزيد من مستوى المعرفة لدى متخذ القرارات.

### 2- أهداف المعلومات المحاسبية:

لدراسة أهداف المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1973م، حيث قامت هذه الدراسة باستصدار مجموعة من الأهداف للقوائم المالية، وهذا من خلال بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) لسنة 1973 نذكر منها (آل غزوي، 2010، ص45).

- ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ذات فائدة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين وغيرها من المعلومات المحاسبية للمستفيدين منها، وهذا لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

- ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ذات فائدة للمستثمرين والدائنين وغيرها من المعلومات المحاسبية للمستفيدين منها، وذلك للنتبؤ بالمقبوضات النقدية (التدفقات النقدية) المستقبلية من الأرباح والفوائد والعوائد من البيع أو من استحقاق السندات والقروض من حيث المبالغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد.

- ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية مفيدة عن الإمكانات الاقتصادية للشركة والخصوم (الالتزامات وحقوق الملكية)، وهذا يسهم في المساعدة على تحديد نقاط الضعف والقوة المالية للمؤسسة وتقييم السيولة والأداء.

- ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ذات إفادة حول السيولة والملاءمة المالية والتدفقات المالية، وأي معلومات حول كيفية تحصيل وإنفاق النقد والاقتراض والسداد وتوزيع الأرباح النقدية.

- ينبغي أن تكون القوائم المالية متضمنة تفسيرات وتأويلات لمساعدة المستخدمين على فهم المعلومات المالية المقدمة.

- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات حول كيفية إدارة المؤسسة وتوزيع المسؤوليات لاستخدام تلك المعلومات لصالح المؤسسة.

ويستنتج مما سبق بأنه يمكن إضافة إلى الأهداف السابقة، توفير المعلومات المختصة بالمؤسسات لكافة الجهات المستخدمة لتلك المعلومات لتساعدهم في اتخاذ القرارات المختلفة، وتحديد مدى مشاركة المؤسسات في

أداء الأنشطة البيئية كهدف بيئي ومجتمعي، بيان مدى كفاءة إدارة المؤسسة الاقتصادية على تحقيق الأهداف المرجوة والتعرف على ربحية المؤسسات ودرجة سيولتها واعسارها.

وانطلاقاً من أهمية المعلومات، هناك العديد من الجهات والهيئات والمؤسسات الأكاديمية والمهنية بذلت جهوداً كبيرة جداً لغرض تعزيز وتحسين المعلومات المحاسبية وجعلها ذات فائدة أكبر للمستخدمين لتلك المعلومات، وتبرز أهم هذه الجهود في الآتي:

### تقرير الأهداف لهيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية - (FASB) سنة 1980م:

حيث قامت هذه الدراسة باستصدار مجموعة من الأهداف للتقارير المالية، وهذا من خلال بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (4) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1980 نذكر منها(العابدي، 2016، ص59):

- توفير المعلومات المحاسبية التي تفيد المستخدمين منها والمستثمرين الحاليين والمتوقعين وغيرهم في مجال تقييم الخدمات التي تقدمها المؤسسة وتحديد مدى قدرتها على الاستثمار.

- توفير المعلومات تبين الإمكانيات الاقتصادية المتاحة للمؤسسة عن الالتزامات القائمة على هذه الإمكانيات وعن صافي الإمكانيات القائمة لدى المؤسسة، وكذلك التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة.

- توفير المعلومات المحاسبية التي يستفاد منها في التعرف على مصادر الحصول على الأصول وغيرها وكذلك أوجه استخدامها.

- توفير المعلومات المحاسبية التي يستفاد منها في تقييم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية، ويعد أساس الاستحقاق أساساً ملائماً لقياس التغيرات على موارد الوحدة.

توفير المعلومات المتعلقة بإيضاحات أو ملاحظات ترى فيها إدارة الوحدة أنها تسهم في مساعدة المستفيدين من التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم.

### 3- أهمية المعلومات المحاسبية:

نشأت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص حالة عدم التأكد والمعرفة الملازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فإن الهدف من توفير المعلومات وعرضها تتمثل في تخفيض حالة القلق التي تنتاب مستفيدي تلك المعلومات.



تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في شدة الحاجة إليها، لأنها تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الصائبة، التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة، كما أنها تساعد المديرين ومتخذي القرارات من أداء واجباتهم ومسؤولياتهم بالشكل الدقيق والسليم (الحسبان، 2009، ص84).

وتبرز أهمية المعلومات من خلال دورها في تلبية احتياجات مختلف المستفيدين منها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية وذلك من خلال (قسوم، 2016، ص11 ؛ شبير، 2006، صص37-39 ؛ بن زاف، 2019، ص77):

**3-1 الثروة العلمية وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات:** هي كنز يسري في كافة أركان المجتمع وتنتشر تطبيقاتها في جميع الاتجاهات بمعدلات متسارعة، وقد انعكست آثارها على المؤسسات الاقتصادية التي تقوم على إنتاج المعلومة، وهذا للرفع من كفاءتها ولتفعيل دورها المناط بها في المساهمة في حل المشاكل الاقتصادية منها والاجتماعية من خلال توفير المعلومات بالشكل والوقت المناسب، كما تسهم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي غزت مختلف الأنشطة الاقتصادية في تعزيز دور المعلومات كأداة للاتصال من خلال بناء وتصميم تطبيقات فعالة ومتخصصة، تسهم في تمكين المؤسسات من السيطرة على تدفق المعلومات ومعالجتها داخليا وخارجيا وضمان الإمدادات المعلوماتية الضرورية لها بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب، حيث أن إدخال تقنية الحاسب الآلي ونظم المعلومات في المؤسسات يحقق صحة وتكامل المعلومات المحاسبية وسرعة الحصول عليها وتوفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار بكفاءة وسرعة مناسبة وتحسين تطوير الأداء، بالإضافة إلى أنه في ظل تكنولوجيا المعلومات تكون المعلومات المحاسبية دقيقة وبدرجة موثوقية مقبولة نسبياً ومتصفة بالثبات ويمكن الحصول عليها في الوقت المناسب.

**3-2 العوامل الاقتصادية:** إن زيادة الحاجة الملحة إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة ودائمة والملاءمة لأغراض الرقابة والتخطيط والتوجيه ومتابعة السياسات على مستوى المؤسسة، وتسهيل اتخاذ القرار الرشيد المبني على المعرفة لبناء توقعاته المستقبلية، وتوزيع الموارد الاقتصادية بشكل أفضل، هي نتيجة لكبر المؤسسات وتنوع أهدافها وظهور الشركات المتعددة الجنسيات والانتشار المتسارع للتجارة الإلكترونية، وكذلك الأوضاع الاقتصادية العالمية التي تعاني منها مختلف البلدان من حالة التضخم وارتفاع معدلاته، واقتصاديات العولمة ومخاطرها، كما تؤثر النظم الاقتصادية على الشركات بأنظمتها المحاسبية وبشكل كبير، إضافة إلى ذلك أن القيود الحكومية على إتاحة رأس المال تؤثر جوهرياً على كيفية التعيين والتقرير عن المعلومات المحاسبية، فكل تلك المتغيرات تؤثر بشكل كبير على الشركات ونشاطاتها واستراتيجياتها وبالتالي تؤثر في مدخلات ومخرجات النظام المحاسبي.

**3-3 العوامل الاجتماعية والبيئية:** كبر حجم المؤسسات واتساع وتنوع نشاطها أدى إلى تزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وتحسين دورها في حماية البيئة وتحقيق أهداف المجتمع، مما أدى إلى الزيادة الملحّة للمعلومات المحاسبية الملاءمة للتعبير عن الدور الذي تقوم به، وكما تهدف الشركات المساهمة في تحقيق الأهداف الاجتماعية وإيصال المعلومات للأطراف المستخدمة الداخلية منها والخارجية على حد سواء من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها من وجهة نظر المستفيد أو من وجهة نظر المجتمع والذي يرتبط بوظيفة الاتصال المحاسبي.

**3-4 العوامل القانونية والتشريعية:** لكي تفترض الاحتياطات القانونية والضريبية يجب تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملاءمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها، كما تؤثر القوانين الضريبية على التحفظ المحاسبي باتباع سياسات محاسبية تؤدي إلى تأخير الأرباح الحالية إلى فترات مستقبلية لتجنب فرض الضرائب المرتفعة في الفترة الحالية.

**3-5 العوامل الجغرافية:** إن زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية هي نتيجة وجود الشركات التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية، وذلك لتساعدهم توفر المعلومات في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسة، من أجل خلق الفعالية وتسهيل الرقابة.

**3-6 العوامل الثقافية:** تعد نظم المعلومات المحاسبية أحد المصادر المهمة للإدارة والتي تعتمد عليها في تشكيل ثقافتها وصياغة نمط تفكيرها والتي تستند إلى المعرفة الاجتماعية في صنع القرار.

**3-7 العوامل الإدارية:** نتيجة للمشاكل الإدارية التي تواجهها المؤسسات، ولذلك يبرز دور أهمية المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقابة، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات الصائبة من خلال الموازنات الرأس مالية، كما أن مجلس الإدارة يعمل بالإشراف على عمليات الإفصاح وضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للمؤسسات، وتوفير المعلومات الكاملة وسلامة القواعد المعمول بها لتحقيق مصالح المؤسسات وتحقيق المعاملة المتكافئة بين المساهمين عند اختلاف الآراء.

**3-8 التطورات الهيكلية:** إن نمو القطاعات الخدمية ومؤسساتها والاستمرار في الخلل الهيكلي أدى إلى احتياجات متعددة للمعلومات المحاسبية.

ومما سبق نستنتج أن الإدارة داخل المؤسسات الاقتصادية تحتاج في كل أوجه أنشطتها إلى المعلومات التي تتصف بالمعرفة وحالة التأكد، وأن توفر المعلومات ليس بالشرط الكافي للاعتماد عليها في اتخاذ القرار، وإنما توفر المعلومات المحاسبية الكافية والصحيحة والدقيقة هي ما يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

وخاصة الاستراتيجية منها، وعدم توفرها بتلك الشروط والصفات هي من أسباب فشل الكثير من القرارات، وكذلك يؤدي إلى القصور في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

### ثانياً- أنواع المعلومات المحاسبية:

إن كمية ونوعية المعلومات المتزايدة أدى إلى وضع نظم متكاملة لها وذلك لتقليل حالة عدم التأكد، وتوفير المعلومة في الوقت وبالشكل المناسب حسب احتياجات المستخدمين لها، ولقد تعددت التصنيفات لأنواع المعلومات، ولذلك يمكن تبويبها كما يلي ( بن زاف، 2019، ص ص115-117 ؛ السالمي وآخرون، 2009، ص ص15-16 ؛ الشيخ، 2012، ص38):

1- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار التكرار وتوقيت الحصول عليها: تصنف المعلومات المحاسبية بحسب هذا المعيار إلى أربعة وهما:

أ- معلومات دورية: يتم إعدادها وتقديمها إلى من يستخدمونها على فترات دورية منتظمة.

ب- معلومات غير دورية: يتم استخدامها لأغراض خاصة وحاجتها محددة مثلاً كدراسة الجدوى الاقتصادية.

ت- معلومات فورية: يتم الحصول عليها بشكل سريع عند طلبها.

ث- معلومات غير فورية: يتطلب إعدادها وقتاً طويلاً ولا تتوفر عند الحاجة إليها.

2- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الإفصاح: تصنف المعلومات المحاسبية بحسب هذا المعيار إلى نوعين وهما:

أ- معلومات محاسبية إجبارية: هي تلك المعلومات التي قانوناً يجب الإفصاح عنها من طرف المؤسسة الاقتصادية في شكل تقارير مالية أو ملحقات، وهي مثل المعلومات المسجلة في السجلات الإجمالية كسجل اليومية والمعلومات المدونة في القوائم المطلوب إعدادها.

ب- معلومات محاسبية اختيارية: هي تلك المعلومات التي لا يلزم القانون بالإفصاح عنها، مثل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين، والتقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات، والتنبؤات إدارة المؤسسة للمستقبل) والموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

3- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث مصدرها: تصنف المعلومات المحاسبية وفق هذا المعيار إلى نوعين وهما:

أ- معلومات داخلية: هي تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة، والتي تصدر عن مختلف المستويات التنظيمية والإدارية للمؤسسة، وكذلك عن الأشخاص العاملين فيها وسواء كانت هذه

المعلومات تعطى بطريقة مباشرة أو من خلال النشرات والدوريات التي تقوم المؤسسة بعرضها، والمتمثلة في تقارير الأداء، والموازنات التخطيطية، والقوائم المالية، وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية بالمؤسسة.

ب- معلومات خارجية: هي تلك المعلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارج المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات من طرف أشخاص أو هيئات حكومية أو مراكز خاصة بالمعلومات والبحث العلمي، وتعد هذه المصادر ذات درجة كبيرة من الأهمية وقيمة عالية لما تعكسه من واقع حقيقي وما تتميز به من دقة وشمولية، والمتمثلة في النشرات والدوريات التي تصدر عن الجهات المختصة، والمنافسين، والموردين، والعملاء، النقابات، والهيئات الحكومية (كوزارة المالية، والتخطيط، العمل)، ودوائر الإحصاءات العامة وشبكات الإنترنت.

#### 4- أنواع المعلومات حسب قابليتها للقياس: تصنف المعلومات المحاسبية وفق هذا المعيار إلى نوعين وهما:

أ- معلومات كمية: وهي تلك المعلومات التي تعبر عن أحداث الماضي والحاضر والمستقبل، ويتم التعبير عنها بوحدة نقدية أو بوحدة قياس أخرى، كقيمة المبيعات الفعلية المحققة، وعدد الوحدات المنتجة، والنقدية الموجودة في الخزينة، والإيرادات المحتملة من استثمار معين.

ب- معلومات وصفية: هي تلك المعلومات التي لا يمكن التعبير عليها بصورة كمية أو عددية، بل تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها، كنوع المادة، نوع المنتج وأهميته، آراء المستهلكين وانطباعاتهم لمنتجات المؤسسة.

#### 5- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الغرض من الاستخدام: تصنف المعلومات المحاسبية وفق هذا المعيار إلى أربعة أنواع وهما:

أ- معلومات مالية: لتحديد وقياس نتيجة نشاط المؤسسة عن فترة مالية معينة وعرض مركزها المالي في لحظة معينة لبيان أصول المؤسسة ومدى استطاعتها الوفاء بالتزاماتها، تتطلب معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة للعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

ويلاحظ أن هذه المعلومات تهتم بتسجيل الإيرادات والتكاليف بعد حدوث العملية كما وقعت بالفعل، وتستفيد إدارة المؤسسة والأطراف الخارجية المختلفة من هذه المعلومات، فإدارة المؤسسة تستفيد منها في عمل المقارنات بين فترة وأخرى وتحديد الانحرافات (التي من الممكن أن تحدث) بواسطة مقارنة المعلومات الفعلية بمعلومات التخطيط المحددة مسبقاً، ونظام المحاسبة المالية هو المناط بالدرجة الأولى بتقديم مثل هذا النوع من المعلومات.

ب- **معلومات إدارية**: وتقسم المعلومات الإدارية إلى ثلاثة مستويات وهي معلومات استراتيجية، ومعلومات وظيفية، ومعلومات تنفيذية.

ت- **معلومات عن التخطيط والرقابة**: وهي تلك المعلومات التي تهتم بتوجيه إدارة المؤسسة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات الرشيدة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك بوضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية، حيث بدورها تبرز الوضع المالي للمؤسسة في لحظة معينة، كما أنها تستخدم لغرض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤوليات الأفراد، كما أنها تهدف إلى إعداد التكاليف المعيارية والتي يتم من خلالها التحديد المسبق لمستويات النشاط لتسهيل عملية مساءلة ومحاسبة كل مستوى، ويتعلق هذا النوع من المعلومات بالأنشطة الدورية المتكررة ويصدر عن نظام محاسبة التكاليف الفعلية والمعيارية.

ث- **معلومات لحل مشكلات**: وهذه المعلومات تتعلق بتقييم بدائل القرارات والمفاضلة بينهما، وتعد ضرورية للأمور غير الروتينية (والتي تستلزم إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبالتالي فهي تتصف بعدم الدورية، وهذه المعلومات عادة ما تستخدم في التخطيط طويل الأمد، مثل: قرار تصنيع داخل المؤسسة أجزاء معينة من السلعة أو القيام بشرائها أو إضافة أو حذف منتج معين من خطوط الإنتاج أو شراء أصول ثابتة جديدة بدلاً من التي تم استهلاكها وغيرها من القرارات الأخرى المختلفة، ومن الممكن أن يقوم نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى بتقديم مثل هذا النوع من المعلومات.

6- **أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار المحتوى**: تصنف المعلومات المحاسبية وفق هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع وهي (أبو هويدى، 2011، ص18):

أ- **معلومات استراتيجية**: وهي المعلومات المحاسبية التي تقوم بتغطية فترة زمنية طويلة الأمد نسبياً وتتعلق بصياغة الأهداف الاستراتيجية، وخطط المؤسسة طويلة الأمد، للوصول إلى الأهداف المرجوة.

ب- **معلومات تكتيكية**: تتعلق بالمعلومات المحاسبية والتي بدورها تساعد بتنفيذ الإدارة الوسطى لاستراتيجيات الإدارة العليا، مثل جدولة الإنتاج، وخطط الصيانة.

ت- **معلومات تشغيلية**: تتعلق بالمعلومات المحاسبية الخاصة بعمليات المؤسسة اليومية الروتينية، مثل المعلومات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات والإنتاج اليومي، والتي تهدف إلى تسيير العمليات التشغيلية.

7- **أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الدلالة**: تصنف المعلومات المحاسبية وفق هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع هي (شبير، 2006، ص42):

أ- **معلومات تاريخية:** وهي تلك المعلومات التي تخص سنوات سابقة تتعلق بقياس الأحداث التي تمت في الماضي (كقائمة المركز المالي أو الدخل الصافي) وذلك بهدف تقييم كفاءة المؤسسة في تحقيق أهدافها وبيان مركزها المالي وكذلك تستخدم لتحقيق أغراض أخرى مثل أغراض ضريبية وغيرها.

ب- **معلومات حالية:** هي المعلومات التي تكون متاحة حين اتخاذ القرار، حيث يتم تقديمها بشكل دوري ومنتظم وفوري، ذات طابع تحليلي تتعلق بالنشاط الجاري للمؤسسة، ويتم إعدادها بغرض الرقابة الداخلية، مثل الأرباح الموزعة والعائد على الأسهم.

ت- **معلومات مستقبلية:** هي معلومات تقديرية غير مؤكدة، ويتم إعدادها للتخطيط والتنبؤ بالمستقبل، وتسهم في مساعدة الإدارة في المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها، ويتم نشرها من قبل إدارة المؤسسة أو المحللين الماليين، بحيث تكون هذه المعلومات معياراً للحكم على الأداء في المستقبل، وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية.

وبذلك يمكن القول بأن المعلومات التاريخية هي أساس التوصل إلى المعلومات المستقبلية.

8- **أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار التقسيم الوظيفي:** تصنف المعلومات المحاسبية وفق هذا المعيار إلى أربعة أنواع وهما (السالمي وآخرون، 2009، ص16):

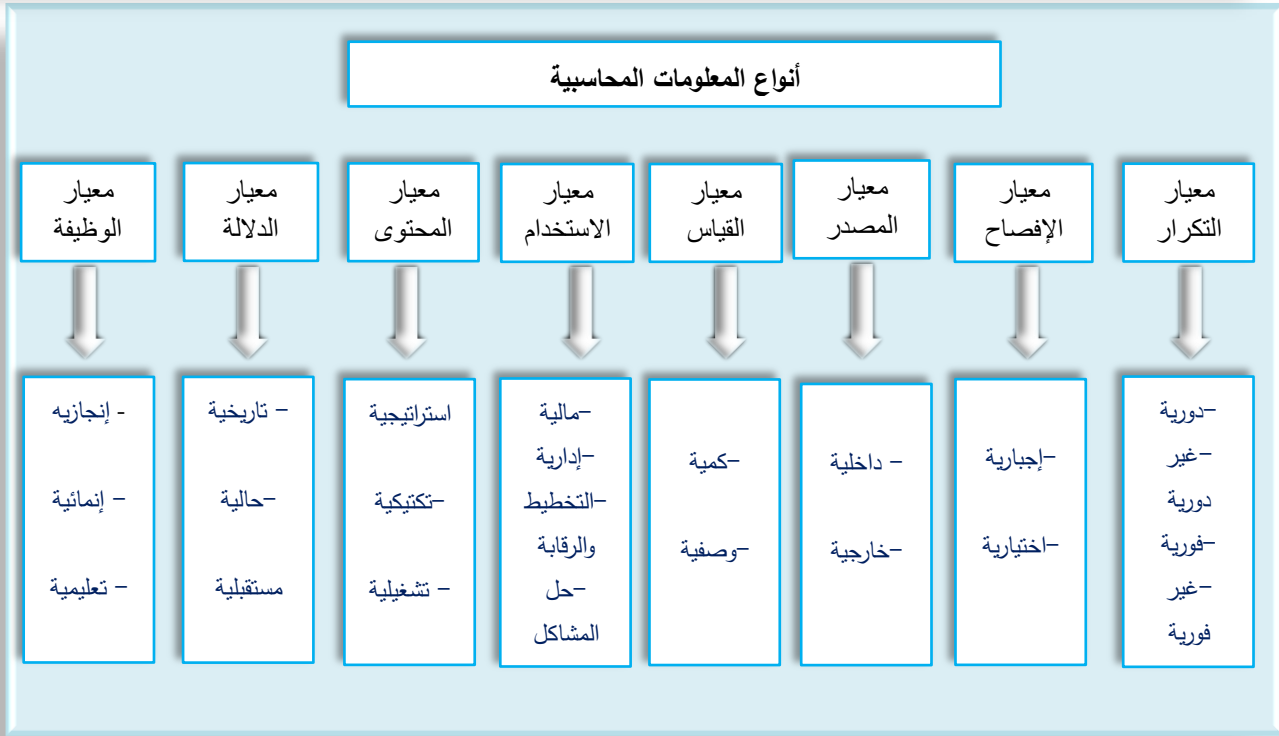
أ- **معلومات إنجازية:** تلك المعلومات التي يتطلبها الجهاز الإداري في اتخاذ القرارات أو إنجاز عمل ما.

ب- **معلومات إنمائية:** تلك المعلومات التي تسهم في تطوير وتنمية قدرات الإداري وتوسيع إدراكه في مجال العمل والحياة، مثل المعلومات التي يتلقاها المتدربون من الدورات التدريبية.

ت- **معلومات تعليمية:** تلك المعلومات التي تحتاجها إدارات المؤسسات التعليمية، مثل الجامعات والمعاهد والمدارس في كافة مراحلها.

وبناء على ما سبق من معايير صنفت عليها أنواع المعلومات المحاسبية، يمكن توضيح أنواع المعلومات المحاسبية على ضوء معايير المعلومات المحاسبية بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): أنواع المعلومات المحاسبية



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

### ثالثاً - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

ويقصد هنا بالخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات الفائدة لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد القوائم والتقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظام معلومات محاسبي حديث، ولكي تتحقق الفائدة المرجوة من المعلومات المحاسبية من قبل مستخدميها، يجب أن تتصف بمجموعة من الخواص (السمات والصفات).

وعرفت الخصائص النوعية للمعلومات بأنها الصفات التي من الواجب توافرها في المعلومات المالية المقدمة في القوائم والتقارير المالية وحتى تصبح ذات جدوى ونفع لمتخذي القرارات (قشي والعبادي، 2009، ص719).

كما عرفت بأنها الخصائص الرئيسية والثانوية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وأن هذه الخصائص تشكل في مجملها معايير أساسية للاسترشاد بها في عملية الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المطلوبة منها في أداء دورها المهم في ترشيد واتخاذ القرارات الصحيحة. (طالب، 2013، ص68).

## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) باستصدار قائمة مفاهيم بالبيان رقم (2) الصادر في عام 1980م معنون بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وقد أوضح من خلالها مجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية للمعلومات المحاسبية، وكذلك أضاف إليها القيود والمحددات على إنتاج المعلومات والتي يمكن ذكرها في الآتي (حنان، 2003، ص ص184-185):

هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتصف بها متخذو القرارات لكي يكون الحكم على المعلومات عادلاً ومن هذه الصفات ما يلي:

- القدرة على فهم محتوى المعلومات المحاسبية.
- القدرة على الاستخدام السليم والأمنل للمعلومات المحاسبية في القرارات المناسبة والملاءمة التي أعدت تلك المعلومات من أجلها.
- الخبرة النوعية والزمنية التي يتصف بها والمتعلقة بالتعامل مع مختلف أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة.

وعليه فإن متخذ القرار هو من يحدد استخدام المعلومات المحاسبية، فليس من المعقول أن يستخدم المعلومات شخص لا يفهم الحد الأدنى مما تعبر عنه تلك المعلومات من حيث (المصطلحات المستخدمة أو كيفية نشوء تلك المعلومات.... الخ) ومن ثم يتم الحكم على تلك المعلومات جيدة أو أنها غير مفيدة من قبل المستخدم لتلك المعلومات.

كما أن هناك قيدين رئيسيين يحددان إمكانية القيام بإنتاج المعلومات المحاسبية وهما:

- الجدوى الاقتصادية من إنتاج المعلومات المحاسبية والتي تتحدد من خلال قدرة تلك المعلومات على تحقيق عائد أكبر من تكلفت إنتاجها.

- الأهمية النسبية للمعلومات المنتجة ومدى قدرتها في التأثير على اتخاذ القرار الصائب من قبل شخص معين دون الآخر، مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية اختلاف ذلك التأثير من شخص إلى آخر، اعتماداً على نوعية المعلومات ووزنها النسبي ضمن المجموعة التي تنتمي إليها ومدى علاقتها بمعلومات أو قرارات أخرى.... الخ.



## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

الجدول رقم (1-2): أهم الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وفقاً لبعض الدراسات والهيئات المحاسبية

| الهيئات والدراسات   | الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية   |
|---|---|
| الجمعية الأمريكية للمحاسبة (1966)                                   | الملاءمة، الثبات، التماثل، السرية، إمكانية التحقق، البعد عن التحيز  |
| دراسة الباحثين (Stabus - 1973) et keniy                             | الملاءمة، إمكانية الاعتماد، الحيادية، إمكانية المقارنة، الحيادية، الوقتية، القابلية للفهم، الإفصاح الأمثل.  |
| لجنة ترويلود (Trueblood, 1973)                                      | الملاءمة، إمكانية الاعتماد، البعد عن التحيز، إمكانية المقارنة، الحيادية، تغليب الجوهر على الشكل، القابلية للفهم، الاتساق الأهمية النسبية.   |
| تقارير المؤسسات البريطانية (1975)                                   | الملاءمة، إمكانية الاعتماد، الوقتية، الموضوعية، القابلية للفهم، إمكانية المقارنة، الاكتمال.   |
| المعيار رقم (2) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, 1980) | الملاءمة، إمكانية الاعتماد، الأهمية النسبية، أمانة العرض، القابلية للفهم، الحيادية، الثبات، القابلية للمقارنة، إمكانية التحقق، التكلفة والمنفعة، الوقتية، القيمة التنبؤية، التغذية العلمية.   |
| دراسة الباحث (Stamp, 1980)  | الملاءمة، الموضوعية، إمكانية التحقق، الأهمية النسبية، التكلفة والمنفعة، القابلية للمقارنة، إمكانية التحقق، الوقتية، الوضوح، الإفصاح التام، الدقة، التماثل، البعد عن التحيز، التوحيد، الجوهر قبل الشكل، المرونة، الاتساق، التحفظ، المعقولية. |
| لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)                                 | الملاءمة، إمكانية الاعتماد، إمكانية المقارنة، القابلية للفهم، الوقتية، التكلفة والمنفعة.  |

المصدر: قسوم، حنان. (2016). أثر الإفصاح المحاسبي في جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، ص25.

### 1- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب تصنيف الهيئات المحاسبية:

إن العديد من الدراسات اهتمت بتحديد الخصائص النوعية للمعلومات والصادرة عن هيئات أو منظمات عالمية أو مهنية رسمية أو غير رسمية، والتي تسعى في محاولة لإعادة الثقة لمستخدمي تلك المعلومات سواء كانت من الأطراف الداخلية أو الخارجية في القوائم والتقارير المالية التي تم الإفصاح عنها من قبل إدارة المؤسسة، وبالتالي العمل على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية الواردة في تلك القوائم والتقارير من خلال تقديم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في منشورات المنظمات المهنية الرئيسة حول بلدان العالم، ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات (بن يحي، 2013، ص44).

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن الدراسات المحاسبية وبرغم اختلاف أماكن وزمن دراستها إلا أن كافة تلك الدراسات اتفقت على توافر عدد من الخصائص والتي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وأهمها

الملاءمة والموثوقية، حيث ركزت كل الدراسات على أهميتهم باعتبارهم خاصيتين أساسيتين، بالإضافة إلى الخصائص الأخرى كالتوقيت المناسب، وقابلية المعلومات للمقارنة، والقابلية للفهم، والثبات، والأهمية النسبية، وتعد الدراسة التي عرضها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1980م أكثر شمولية وأهمية لكونها عرضت خصائص ذات فائدة ونفع لمستخدم المعلومات المحاسبية ومنتخذ القرار على ضوءها، والتي يمكن أن تعتمد كمعيار لتميز المعلومات المهمة وذات فائدة من غيرها من المعلومات المعروضة، ومن ثم يمكن تحديد مدى جودة المعلومات المحاسبية.

وفي عام 2010م تم إعادة تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى ما يلي.

### 1-1 الخصائص الرئيسية: وتشتمل على العناصر آتية الذكر:

**1-1-1 الملاءمة:** لها دوران متداخلان، دور تنبؤي، ودور تأكيدي للمعلومات، فعلى سبيل المثال المعلومات المحاسبية حول المستوى الحالي للأصول المملوكة للمؤسسة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين عندما يحاولوا التنبؤ بقدرة المؤسسة على استغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة، وبالتالي فإن نفس المعلومات لها دوراً تأكيدياً فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول الطريقة التي يتوجب هيكلة المؤسسة بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها، ولكي تكون المعلومات ملاءمة يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية، وأن يتم تقديمها في الوقت المناسب (زغدار ومخولفي، 2014، ص110).

**1-1-2 العرض العادل:** بأن تكون المعلومات المحاسبية صحيحة ودقيقة وموثوقة وتعبر عن الأحداث بصورة سليمة وأمينه وخالية من أي تلاعب متعمد، وإلا فسوف تكون المعلومات المنشورة غير مفيدة وحتى وإن كانت ملاءمة ووقائية وسهلة ومفهومة من قبل مستخدميها وعلى ذلك مثل أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحقوق ملكية للمؤسسة لحظة وضع التقرير وفقاً لمقاييس الاعتراف (بن فرج، 2014، ص33).

### 1-2 الخصائص الفرعية (داعمة): وتشتمل على العناصر الآتية (جمعة، 2010، ص41):

**1-2-1 القابلية للمقارنة:** وهي قابلية المعلومات للمقارنة مع معلومات المؤسسة نفسها والمؤسسات المماثلة لها في نفس النشاط، وتعد خاصية القابلية للمقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بغرض تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية.

**1-2-2 القابلية للفهم:** وهي جاهزية قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، وبمعنى يفترض أن يكون لدى مستخدمي المعلومات مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، وأن لديهم

الرغبة في دراسة المعلومات المقدمة في القوائم والتقارير المالية بقدر معقول من العناية ومهما يكن صعوبتها، فإنه لا يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة مادامت هذه المعلومات ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية (الأخضر و رابح، 2018، ص259).

**1-2-3 القابلية للتحقق:** ويعنى بها أن يكون القياس المحاسبي موضوعي، خالي من التحيز الشخصي للذي يقوم بعملية القياس، ويجب أن يستند على ثبوتيات وأدلة يؤدي الاعتماد عليها إلى الوصول إلى نفس النتائج، ويعد مصطلح القابلية للتحقق هو المصطلح الحالي البديل لشرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي، أي ضمان المصدقية والموضوعية في المعلومات المحاسبية المنشورة (حسين، 2004، ص27).

**1-2-4 الوقتية:** وهي تقديم المعلومات في الوقت المناسب قبل أن تفقد تلك المعلومات منفعتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار. فمن البديهي إن لم تتوفر المعلومات عند طلبها والحاجة إليها، فلن يكون لها فائدة تذكر في تأثيرها على اتخاذ القرارات (أحمد وبن زاف، 2018، ص131).

### 2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية:

يقوم المحاسب بإعداد القوائم والتقارير المالية متضمنة معلومات محاسبية تتصف بخصائص معينة لكي تكون ذات فائدة للمستفيدين منها، وتكون المعلومات المحاسبية عديمة الفائدة اذا خلت من تلك الخصائص (قسوم، 2016، ص27).

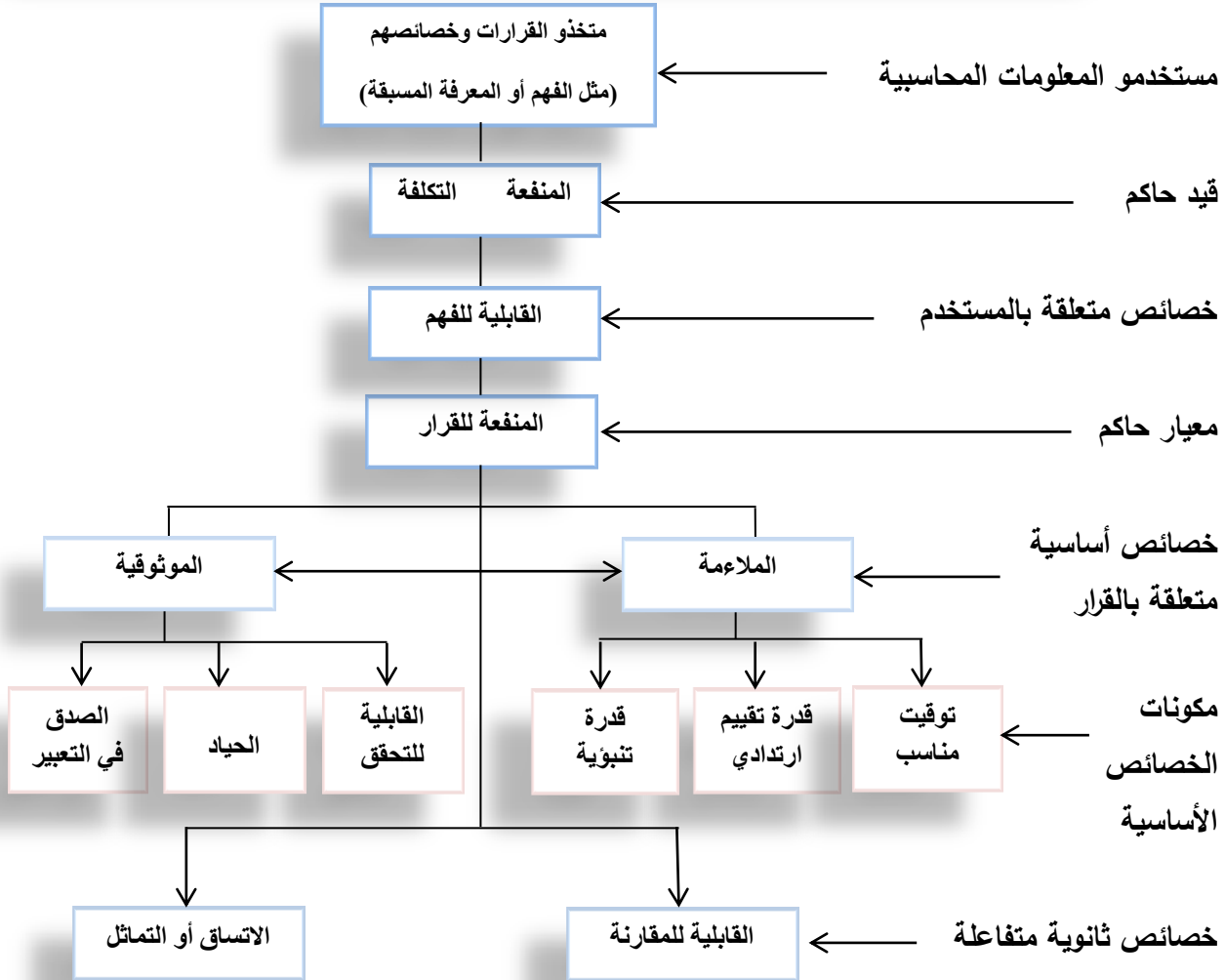
تعمل معايير التقارير المالية الدولية على توجيه وإلزام إدارة المؤسسة بالتقيد بإصدارتها في عملية القياس والاعتراف بالعمليات التجارية التي تقوم بها، وصولاً بذلك إلى إعداد قوائم مالية تتوفر بها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لكي يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم المالية والتي يجب أن تتم مراجعتها من طرف مراجع خارجي مستقل يصادق على أن إدارة المؤسسة اتبعت كافة المعايير المحاسبية المنصوص عليها في الأنظمة المحاسبية.

ويعد البيان رقم (2) الصادر عن مجلس المحاسبة المالية (FASB) لسنة 1980م، بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات من أهم الدراسات التي حددت الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، حيث تم الاعتماد في تحديد الخصائص على دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) بعنوان بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة، والبيان رقم (4) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعنوان المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية لمؤسسات الأعمال، بالإضافة إلى اعتمادها على لجنة ترويلود (TRUEBLOOD) بعنوان أهداف القوائم المالية، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

ويمكن توضيح أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال ملاحظة الشكل رقم (3-1) إلى الخواص الآتية:

الشكل رقم (3-1): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: حنان، رضوان حلوه. (2005). مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري: التطبيقات العملية. عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ص68.

من خلال الشكل أعلاه رقم (3-1) يتضح لنا بوضوح تقسيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأن مستخدمي المعلومات هم متخذو القرارات، حيث أنهم يعتمدون على هذه المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة.

ولمناقشة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتصف بها المعلومات حتى تكون ذات فائدة ونفع لمستخدميها، والتي تم التطرق إليها في الشكل أعلاه رقم (3-1)، بحيث تم تصنيف هذه الخصائص إلى الخواص الآتية:

**2-1 الخصائص الرئيسية:** تعد هذه الخصائص هي الصفات أو السمات التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لكي تكون ممثلة بصدق لواقع الحال في مؤسسات الاقتصادية، ويجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية مجموعة من الخصائص منها الموثوقية والملاءمة حتى يمكن استخدام تلك المعلومات بطريقة فعالة، وتكون المعلومة غير مفيدة لمستخدميها إذا فقدت المعلومات أي من الخاصيتين الرئيسيتين السابقتين.

**2-1-1 الموثوقية:** وتشكل الموثوقية الخاصية الأساسية الأولى للمعلومات المحاسبية، والتي يعني بها قدرة المعلومات في التعبير عن مضمون الأهداف أو العمليات الاقتصادية وبالشكل الذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في بناء نماذج قراراته المختلفة، ولتكون المعلومات ذات فائدة فلا بد من أن تكون محل ثقة المستخدم لتلك المعلومات، فتعد المعلومات المحاسبية موثوقاً بها لو أن المستخدمين استطاعوا الاعتماد عليها لإظهار الظروف الاقتصادية والأحداث الخاصة، ولا تعني الثقة الدقة المطلقة، فمن الملاحظ أنه هناك درجات للثقة فالمعلومات المحاسبية المبنية على الحكم الشخصي والتقديرية التقريبية قد لا تكون دقيقة ومع ذلك فيجب أن تكون موثوقاً بها، لأن الغرض هو تقديم معلومات يثق بها المستخدمون (العطاس، 2010، ص84).

وعرفت الموثوقية بأنها تطبيق طرق وأساليب القياس والإفصاح لاستخراج النتائج وتقديمها بالكيفية التي تسمح لأشخاص آخرين بإعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج وأن المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها تعبر عن جوهر الأحداث التي تطوي عليها دون أن يعتريها تحريف ذو أهمية، وكذلك خلوها من التحيز كونها معلومات نزيهة يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (حمادة، 2010، ص316).

ولكي تكون المعلومات موثوقة يجب أن تتصف بما يلي:

**2-1-1-1 صدق التمثيل:** وهي وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والأحداث المراد التقرير عنها، وأن تعبر المعلومات عما تهدف التعبير عنه، أي قدرة المعلومات على تمثيل الظواهر بأمانة وصدق التعبير عن الجوهر والمضمون وبشكل صحيح، فإذا تحقق ذلك زاد الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات الصائبة كأن تتضمن قيمة المدينون المبلغ المشكوك في تحصيله لكي يتم تمثيل المدينون بشكل صادق (قورين، 2012، ص380).

ولكي تكون المعلومات معبراً عنها بصدق ينبغي مراعاة نوعين من أنواع التحيز وهما (المقروس والفرجاني، 2015، ص256):

- **تجنب التحيز في عملية القياس:** والذي يحدث باستخدام أسلوب من أساليب القياس كالتكلفة التاريخية أو الاتباع المفرط لسياسة الحيطة والحذر وما ينجم عنه من تحيز، وعلى الرغم من تمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز إلا أنها تكون أقل ارتباطاً بطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم والتقارير المالية.

- **تحيز القائم بعملية القياس:** وهو تدخل الحكم الشخصي للشخص الذي يقوم بعملية اصدار المعلومات، وهناك نوعان من التحيز، التحيز المقصود نظراً لنقص درجة الأمانة، أو التحيز غير المقصود ويكون سببه نقص المعرفة والخبرة.

وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية المصادقية التي يجب أن تتسم بها المعلومات مكتملة لخاصية الملاءمة لتكون المعلومة ذات فائدة يجب أن تكون صادقة ويعتمد عليها، وتكون المعلومات ممتلئة لخاصية المصادقية عندما تكون خالية من الأخطاء والتحيز.

**2-1-1-2 قابلية التحقق:** يتحقق مفهوم هذه الخاصية عندما تتحقق درجة عالية من الإلتقان بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس، وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتائج من فحص تلك المعلومات والأدلة والسجلات، كالتقديرة الموجودة في الخزينة، فإذا وصلت أطراف خارجية تقوم باستخدام نفس مقاييس القياس إلى نتائج مختلفة، فإن ذلك يعطي صورة للقوائم المالية بأنها غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها، وهي تتطلب أن يكون جميع المراجعين توصلوا إلى توافق عام في الآراء، وإن لم يكن بالضرورة كاملة وإنما هناك بعض الاختلافات في حدود معينة، ولكن على الأقل واحد أو أكثر من النقاط التالية (العلول، بدون سنة نشر، ص39):

- إعداد المعلومات دون أخطاء أو تحيز جوهري للظواهر الاقتصادية التي ترمي لأن تمثلها.

- تطبيق الطرق المحاسبية أو التقييم الملائم دون خطأ أو تحيز جوهري.

**2-1-1-3 الحيادية:** ويعني أن يتم عرض المعلومات المحاسبية بصورة لا يتم فيها تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية التي لها اهتمام بالمعلومات المحاسبية على حساب جهة أو طرف آخر، وإنما تخدم كل المستفيدين دون أي تحيز لطرف معين من المستفيدين من أصحاب المصلحة على حساب أطراف أخرى مستخدمة للمعلومات مما يؤدي إلى عدالة العرض في القوائم والتقارير المالية لجميع الأطراف المستفيدة، فعلى سبيل المثال يجب عدم إخفاء المعلومات المحاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح المؤسسة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لغرض خدمة إدارة المؤسسة وتحسين تقييم الأداء، وتتداخل حيادية المعلومات مع أمانة المعلومات لأن المعلومات غير الحيادية بحكم طبيعتها لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها (عاشور، 2008، ص58).

ونخلص من ذلك إلى أنه لكي تكون المعلومات ذات فائدة ومنفعة لمتخذي القرارات بغض النظر عن مصدر تلك المعلومات يجب أن تكون المعلومات المحاسبية موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها إذا تم التعبير عن جوهر ومضمون المعلومات تعبيراً صادقاً وحقيقياً، وتمثيل نتائج نشاط المؤسسة الاقتصادية وبيان مركزها المالي أفضل

تمثيل، من خلال تطابق المعلومات مع الأحداث الاقتصادية المراد التعبير عنها بكل صدق وأمانة، وكما تكتسب المعلومات المحاسبية الموثوقية إذا كانت تلك المعلومات قابلة للتحقق من خلال إمكانية توصل المراجعين المستقلين إلى نفس النتائج التي توصل إليها مراجع آخر مستقل باستخدام نفس طرق وأساليب القياس ونفس المعلومات، وكذلك تكتسب المعلومات المحاسبية الموثوقية إذا اتصفت بالحياد والابتعاد عن التحيز لمصلحة طرف أو جهة معينة، وعرض الحقائق بعدالة وصدق دون تحريف أو حذف للمعلومات لمصلحة طرف دون الآخر.

**2-1-2 الملاءمة:** وتشكل الملاءمة الخاصة الأساسية الثانية للمعلومات المحاسبية، ويقصد بالملاءمة أن تكون المعلومات المحاسبية التي يتم التصريح عنها لها القدرة في التأثير على القرار المتخذ من قبل مستخدمها، وهي بالتالي تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد لدى المتلقي لها (ميده، 2009، ص537).

وعرفت الملاءمة على أنها قدرة المعلومات في التأثير على القرار المتخذ من قبل مستخدم المعلومات وهي تؤدي لتقليل حالة عدم التأكد لدى مستخدمها (صلاح، 2014، ص10).

ولقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأن معيار الملاءمة أساس في الحكم على كفاءة النظام المحاسبي ولتقويم المعلومات المحاسبية الناتجة عنه وبينت لكي تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة لمتخذ القرار يجب أن تكون ترتبط وتؤثر بالهدف أو الغرض المرجو تحقيقه. وتعد المعلومات المحاسبية ملاءمة إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار، بشرط توافر الخصائص الأخرى التي تتصف بها المعلومات المحاسبية المفيدة. (ناصر والخفاف، 2011، ص17).

وعرفت على أنها قدرة المعلومات على التأثير على قرار المستخدم لها عن طريق مساعدته على التوقع أو تمكينه من الحصول على معلومات حالية أو مستقبلية (الزبيدي، 2010، ص111).

ومن جهة أخرى يمكن تعريفها على أنها تلك المعلومات التي لها القدرة على إحداث تغيرات في اتجاه القرار، وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك من خلال مساعدة المستفيدين من هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية (المقروس والفرجاني، 2015، ص254).

وتجدر الإشارة إلى أن المستخدمين للمعلومات المحاسبية الملاءمة تمكنهم من:

- التنبؤ بالنتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.
- تعزيز التنبؤات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التنبؤات.
- تحسين قدرة متخذي القرارات على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز التوقعات السابقة أو الحالية.

- تقييم نتائج القرارات التي استندت على هذه المعلومات.

ومن جهة أخرى يرى أندروز، أن أي معلومة يمكن تقييمها من زاوية المنفعة المستمدة منها والتي تتمثل في عنصرين وهما: صحة ودقة المعلومة وسهولة استخدامها وقد حدد أندروز أربع منافع للمعلومات وهي (بن قطيب، 2017، ص86):

- **المنفعة شكلية:** تكون قيمة المعلومات المحاسبية كبيرة بقدر ما يكون هناك تطابق بين شكل المعلومات ومحتواها وبين متطلبات متخذي القرار.

- **المنفعة زمنية:** تكون المعلومات ذات فائدة كبيرة لو توافرت تلك المعلومات في حين حاجة متخذ القرار لها.

- **المنفعة مكانية:** تكون للمعلومات قيمة كبيرة كلما أمكن الحصول على تلك المعلومات بسهولة.

- **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** يكون للرقابة التي يمارسها معد المعلومات على عملية التوزيع والنشر لتلك المعلومات تأثير كبير على قيمة المعلومات، أو قدرة المعلومات على التقييم والتصحيح لنتائج تنفيذ القرارات.

وتوصف الملاءمة بأنها الخاصية الأساسية الأولى للمعلومات المحاسبية، فالمعلومات تكون ملاءمة إذا كانت تلبي احتياجات كافة المستخدمين، ولكي تكون خاصية الملاءمة ذات منفعة وفائدة بالنسبة للمستفيدين من المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات من الضروري من توافر ثلاث صفات ترتبط بالملاءمة ويجب توفرها في المعلومة لكي تكون ملاءمة وهي كالاتي:

**2-1-2-1 التوقيت المناسب:** ويقصد به توافر المعلومات في وقت الحاجة إليها لأصحاب الصلة ومتخذي القرارات للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملاءمة لمعالجة الخلل وكافة أوجه القصور في الوقت المناسب بأقل جهد وأقل التكاليف والخسائر، وحتى يتمكنوا من الاستعانة بها قبل أن تفقد منفعتها وقدرتها في التأثير على القرارات المراد اتخاذها، وقد تفقد المعلومات المحاسبية ملاءمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في نشرها، وقد تحتاج إدارة المؤسسة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في التوقيت المناسب من جهة، والحاجة إلى توفير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها من جهة أخرى، ولتحقيق هذا النوع من التوازن بين ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها يجب دائماً أخذ احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من المعلومات في الحسبان، ومحاولة الوفاء بذلك بقدر الإمكان (محمد، 2006، ص26).

**2-2-1-2 القدرة التنبؤية:** تعمل المعلومات الملاءمة على مساعدة مستخدميها على تحسين المعرفة بالنتائج المتوقعة في المستقبل وزيادة الثقة فيها أو أنها تؤدي إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية، وذلك لتجنب حدوث خسائر متوقعة، وكذلك زيادة الاهتمام بقدرة المعلومات التنبؤية وفقاً لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي



واتباع سياسات محاسبية مختلفة تسهم في تحقيق القدرة التنبؤية للمعلومات بشكل أفضل وأمثل، فالمعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر في القرار من خلال تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ. وقد أوضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) أنه هناك طريقتين للاستفادة من مفهوم القدرة التنبؤية وهي (حنان، 2005، ص74).

- الطريقة المباشرة: وتتطلب تزويد إدارة المؤسسة بمختلف التوقعات كالتدفقات النقدية دون الرجوع إلى بيانات تخص الماضي، ويحد تطبيق هذه الطريقة سوء الاستخدام المتوقع، والالتزامات الناتجة عن التوقعات غير الدقيقة.

الطريقة غير المباشرة: تتطلب تقديم بيانات عن أحداث ماضية، كتدفقات نقدية سابقة لكي يستطيع المستخدمين من التنبؤ بالتوقعات النقدية المستقبلية، وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة ارتباط قوية بين أحداث الماضي وأحداث المستقبل، وقد يكون هذا الوضع غير مبرر.

**2-1-2 القدرة على التغذية العكسية:** للتغذية العكسية دوراً مهماً في تصحيح التوقعات السابقة، وتساعد المستخدمين في التحقق من التوقعات الماضية والاسترشاد بالتنبؤ بالتوقعات المستقبلية، وذلك يساعد متخذ القرارات في تصحيح التوقعات وخاصة عند إعداد الموازنات النقدية، أي أن تكون المعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي تترد مرة أخرى إلى النظام، وهذه الخاصية تعد ضرورية جداً لأغراض الرقابة وتقييم الأنشطة، لأنها تمكن من إجراء المقارنات بين نتائج التنفيذ الفعلي والنتائج المخططة وتحديد الانحرافات إن وجدت واتخاذ الإجراءات المصححة (المقروس والفرجاني، 2015، ص255).

كما تسمح خاصية التغذية الراجعة من التعلم من القرارات المتخذة سابقاً، وبتراكم خبرات إعادة تقييم ومتابعة تلك القرارات للتأكد من فاعليتها أو ضرورة تعديلها، وتقوم التغذية العكسية على أساس فكرة المقارنة بين المخطط والتوقع وبين المنفذ منه وما تم بالفعل، أي أنها تستند إلى فكرة تحديد الانحرافات بين ما تم التوقع به وبين ما تم فعلاً، وهذا المدخل يعني التقييم المستمر بهدف الجودة والتحسين المستمر (حنان، 2005، ص75).

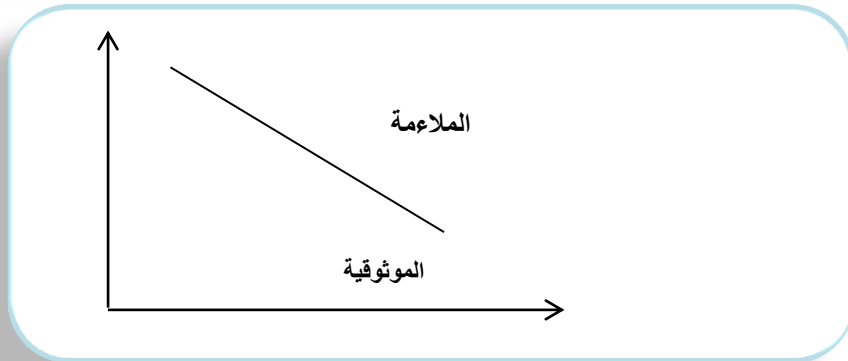
ونخلص من ذلك إلى أنه لكي تكون المعلومات ذات فائدة ومنفعة لمتخذي القرارات بغض النظر عن مصدر تلك المعلومات يجب أن تكون ملاءمة لحاجات صانعي القرارات، وتكون المعلومات المحاسبية ملاءمة إذا تم تقديم المعلومات في الوقت المناسب في حين الحاجة إليها لاتخاذ القرارات، لأن تقديمها في حينها وإن لم تكن على درجة من الدقة، لأنها أفضل من تقديمها دقيقة بعد اتخاذ القرار، وكذلك إذا كانت لتلك المعلومات قيمة تنبؤية تعطي مؤشرات عن المستقبل خلال الظروف العادية وتسهم في وضع تصور محتمل عن النتائج المستقبلية مبني على نتائج الأحداث الماضية، وأيضاً تكتسب المعلومات المحاسبية صفة الملاءمة إذا كانت لها تغذية عكسية تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال تقييم وتصحيح التوقعات السابقة لتحسين القرارات المستقبلية.

**2-1-3 العلاقة بين خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية:** وتعد خاصيتا الملاءمة والموثوقية خاصيتان أساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية لكي يتم استخدامها في اتخاذ القرارات، وذلك أن أي تحسين في إحدى الخاصيتين يؤدي ذلك إلى تحسن الأخرى.

وعليه، يمكن أن تتوفر خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية ولا تتوفر خاصية الموثوقية، وقد تكون المعلومة المحاسبية ملاءمة ولكن من الممكن أن تكون غير موثوق فيها لدرجة أن الاعتراف بهذه المعلومة يمكن أن يكون مضللاً، وذلك راجع إلى أن الكثير من الطرق والسياسات المحاسبية تستدعي التضحية بمقدار من الموضوعية في سبيل تحقيق الملاءمة والعكس صحيح. فعلى سبيل المثال إذا كان مبلغ التعويض المطالبة به المؤسسة بموجب إجراء قانوني هي محل نزاع، فإن الاعتراف من قبل المؤسسة بكامل المبلغ المطالب به في قائمة المركز المالي يعد غير مناسب في حين قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع توضيح الظروف المحيطة بالمطالبة (قسام، 2016، ص ص33-34).

ويمكن توضيح العلاقة بين خاصية الموثوقية وخاصية الملاءمة من خلال الشكل الاتي:

الشكل رقم (1-4): العلاقة بين خاصيتين الملاءمة والموثوقية



المصدر: قسوم، حنان. (2016). أثر الإفصاح المحاسبي في جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، ص34.

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن العلاقة بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية هي علاقة في أغلبها يمكن أن تكون علاقة عكسية، وهذا راجع للتعارض الذي يعتري كل خاصية اتجاه الأخرى، فمن أجل زيادة جودة ملاءمة المعلومات المحاسبية أحياناً تقل جودة الموثوقية، والعكس أيضاً فزيادة درجة جودة خاصية الموثوقية قد تنخفض درجة جودة خاصية الملاءمة، وأنه ليس من المقبول غياب أحد الخاصيتين، مما يستلزم إجراء نوع من المبادلة بينهما، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل تلك المعلومة إذا كانت ملاءمة ولكن غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملاءمة، فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن

الأرقام التاريخية بدرجة منخفضة من الملاءمة وذلك لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً أو تمثيلاً للواقع الفعلي، ووفق هذه العلاقة فإن التمثيل البياني لها أخذ الشكل أعلاه.

**2-2 الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية:** ولكي تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية بالنسبة للمستفيدين من هذه المعلومات وتفي باحتياجاتهم منها، هناك خصائص إضافية يجب توافرها في المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى الخصائص النوعية الأساسية والتي سبق ذكرها، وهي تعد ضرورية وذلك نظراً لانعكاساتها الإيجابية على جودة المعلومات المحاسبية، حيث أنه من ضروريات المعلومات المحاسبية أن تكون قابلة للمقارنة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية، وأن يكون هناك ثبات وانتظام في تطبيق نفس الأساليب والقواعد والطرق المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية من فترة إلى أخرى، بما يسمح بالمقارنة العادلة سواء كان ذلك بالمقارنة المكانية (بين فرع وآخر أو بين المؤسسة وأخرى) أو المقارنة الزمنية (بين فترة زمنية وأخرى) ومن أهم هذه الخصائص التي يجب توافرها لكي يتوفر قدر كبير من الجودة في المعلومات هي:

**2-2-1 القابلية للفهم:** قابليتها للفهم المباشر للمعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية من قبل المستفيدين لهذه المعلومات، ولذلك الهدف من المفترض أن يكون المستفيدين لديهم المستوى المعقول من المعرفة والدراية بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، وكذلك أيضاً لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وكذلك يجب عدم حذف المعلومات حول المسائل المعقدة التي من الضروري إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملاءمة وتلبي حاجات متخذي القرارات الاقتصادية وذلك بدرجة صعبة فهمها من قبل المستخدمين ( نور وشحاتة، 2008، ص54).

إن المستفيدين من المعلومات المحاسبية هم في مختلف الأحوال متخذي القرارات، حيث أن هذه المعلومات يتم الاعتماد عليها في مساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة، ولكي يكون الحكم على المعلومات المحاسبية حكماً عادلاً يجب على متخذ القرارات المستخدم للمعلومات المحاسبية أن يتسم بمجموعة من الصفات، وأن خاصية القابلية للفهم تعمل كحلقة الوصل بين متخذ القرار والمعلومات المحاسبية ذاتها، ومن المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من الدراية والمعرفة بالأعمال الاقتصادية والمحاسبية (الدهراوي، 2004، ص42).

كما أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) إلى أن القابلية للفهم " ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية مفهومة لأولئك الذين لهم فهم معقول حول الأعمال والأنشطة الاقتصادية" (قسوم، 2016، ص36).

وعلى أساس ما تقدم، فإنه يتم قياس قابلية الفهم للمعلومات بالاعتماد على العناصر الأساسية الآتية (قسوم، 2016، ص36):

- مدى ترتيب وتنظيم وطريقة تصنيف المعلومات المالية الواردة بالقوائم والتقارير المالية.
  - درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض القوائم المالية.
  - وجود أشكال بيانية وجداول لتحسين الفهم للمعلومات وتوضيح العلاقات وضمان الإيجاز.
  - مستوى المعرفة للأعمال والأنشطة الاقتصادية والوعي والإدراك من قبل مستخدمي القوائم المالية.
  - قدرة معد التقارير السنوية على الجمع بين الكلمات والجمل ذات العلاقة بطريقة سلسة وسهلة ومفهومة.
- 2-2-2 القابلية للمقارنة:** ويقصد بها أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة وأخرى لنفس المؤسسة الاقتصادية أو المقارنة مع مؤسسات اقتصادية أخرى ضمن نفس النشاط، وأنه كلما كانت الطرق والسياسات المحاسبية متميزة بالثبات كلما تحققت فائدة أكبر من المعلومات المحاسبية لأغراض المقارنة بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات (حنان، 2005، ص81).
- وتجدر الإشارة إلى أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يجب أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنات للمعلومات المالية على مر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالية وأدائها، كما أنه يجب أن يكونوا قادرين أيضا على إجراء مقارنة للمعلومات المالية لمختلف المؤسسات وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي والتغيرات في المراكز المالية لتلك المؤسسات، وبالتالي فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة يجب أن تكون ثابتة على مر الزمن بالنسبة للمؤسسة الواحدة، كما أنه أيضا يجب إعدادها بطريقة ثابتة بالنسبة للمؤسسات المختلفة.
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، أي أنه الثبات في تطبيق تلك السياسات، وكذلك في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى وتصنيف البنود، ولا يسمح للمؤسسة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة والموثوقية (أبو نصار وحميدات، 2008، ص10).
- ومن الملاحظ أن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تتداخل مع مفهوم الثبات، كما أنه يجب أن لا تصبح عائقاً أمام معايير محاسبية حديثة، حيث أنه من غير المناسب للمؤسسة أن تستمر في المحاسبة بنفس الأساليب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت السياسة لا تتوافق مع تحقيق خاصيتي الملاءمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب بقاء المؤسسة في اتباع سياستها المحاسبية دون تعديل أن وجدت سياسات أخرى تكون بديلاً أفضل لملاءمة وموثوقية، وحيث أن المستفيدين من المعلومات المحاسبية يرغبون بإجراء مقارنة للمركز المالي وأداء التغيرات في المركز المالي للمؤسسة على مر الزمن فإنه من الضروري أن تظهر البيانات المالية المعلومات الموازية بالفترات السابقة (جمعة، 2010، ص47).

وعلى هذا الأساس فلكي تتمتع المعلومات المحاسبية بقابلية للمقارنة جيدة، يجب على المؤسسات استخدام أساليب وطرق محاسبية متماثلة فيما يتعلق بمعالجة نفس العمليات أو الأحداث، الأمر الذي يسمح بعمل مقارنات حتى لعدة فترات محاسبية بصورة عامة حتى يمكن إجراء المقارنة المكانية والزمنية لابد من توافر الشروط وهي (بن زاف، 2019، ص108):

- **بخصوص نفس المؤسسة:** لكي يتم إجراء المقارنة بين فترات مختلفة لنفس المؤسسة يجب أن تتوفر الشروط الآتية:
- يجب أن تتم عملية تجميع البيانات في بنود مماثلة.
- يجب أن يتم إجراء المقارنة على أساس وحدات نقدية متجانسة، وهذا ما يستلزم الأخذ بعين الاعتبار القوة الشرائية للنقود وبالتالي إعادة تحديث القوائم المالية بوحدات نقدية متجانسة تعبر عن نفس القدرة الشرائية.
- يجب أن يتم عرض المعلومات باستخدام نفس النماذج.
- يجب أن يتم إجراء المقارنة بين فترات مالية متماثلة إما ربع سنوية أو نصف سنوية أو سنوية.
- يجب أن تكون طرق القياس وأساليب الإفصاح ثابتة، وفي حالة تعديلها يتم إظهار تأثير هذه التعديلات.
- **بخصوص مؤسسات مختلفة ذات نفس النشاط:** وتتم عملية المقارنة للمؤسسات إذا توفر ما يلي:
- أن تتم وفق الشروط السابقة لنفس المؤسسة.
- أن يتم الإفصاح عن مختلف السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسات المختلفة.

**2-2-3 الثبات:** وهي تعني الثبات على استخدام نفس المبادئ والفروض الطرق والأساليب المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب التتويه إلى ذلك لكي يتم أخذ ذلك بعين الاعتبار من قبل المستفيد.

ومن الصفات التي يستلزم أن تتسم بها المعلومات المحاسبية حتى تكون صالحة وذات فائدة أكثر لأغراض اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين لهذا النوع من المعلومات، أن تتميز بالثبات والانتظام من فترة لأخرى في تطبيق الطرق والأساليب والقواعد المحاسبية ضمن المؤسسة، وذلك ليساعد المستخدمين للمعلومات بالقيام بالمقارنات لنتائج المؤسسة خلال الفترات الزمنية، كما يحول دون ظهور تغيرات ناتجة عن تغير الطرق والأساليب والقواعد المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن الثبات لا يمنع تغيير الطرق والأساليب المحاسبية إذا دعت الظروف والمتغيرات البيئية على المؤسسة تغيير بعض الأساليب والقواعد المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة، وإن فرضت الظروف على المؤسسة مثل هذه التغيرات يجب الإفصاح عنها بتحديد طبيعة التغيير ومبرر إجرائه، وكذلك بيان أثرها

## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

على نتائج نشاط المؤسسة في نفس الفترة المحاسبية والتي تمت بها تلك التغيرات، كطرق تقييم المخزون ( متوسط التكلفة المرجح، والوارد أولاً صادر أولاً) أو طرق إهلاك الأصول (مثل القسط الثابت، والقسط المتناقص)، ويلاحظ أن المعلومات المحاسبية المفيدة يجب أن تتصف بكل من الخاصيتين القابلية للمقارنة وخاصة الثبات وهذا مع توافر خاصيتي الموثوقية والملاءمة (بن زاف، 2019، ص110):

**2-2-4 الأهمية النسبية:** تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان تحريفها أو حذفها من الممكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي اتخذها المستخدمون اعتماداً على البيانات المالية الواردة بالقوائم المالية، وتعتمد المادية على حجم العنصر أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة التي تؤدي إلى التحريف أو الحذف، وبناء عليه فإن خاصية الأهمية النسبية تضع حد لأنها خاصة لها أهميتها بالنسبة لجودة المعلومات، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة يجب أن تتصف بها، ولذلك فإن التطبيق العملي لاختبار الأهمية النسبية يستلزم نقطة الفصل بين ما هو مهم وبين ما هو غير مهم حسب طبيعة كل بند، كما أن مستوى الأهمية النسبية هي خاصية حاكمة لكافة الخصائص النوعية، ويتم الاعتماد في تطبيقها على اعتبارات كمية أو نوعية أو مزيج بينهما (جمعة، 2007، ص10).

إن حجم الحذف أو التقديم الخاطئ للمعلومات المحاسبية الذي بدوره يؤدي إلى التأثير على اتخاذ القرار، إذ تمثل الأهمية النسبية الحاكمة للخصائص النوعية كافة وتصنف المعلومات إلى معلومات مهمة نسبياً ويلزم إدراجها ومعالجتها محاسبياً بطريقة صحيحة وبدقة لأن لها تأثير في قرار المستخدم، ومعلومات أخرى مهمة نسبياً ولا يوجد ضرورة لإضافتها لأنها ليس لها تأثير في قرار المستخدم، فهي معلومات غير ملاءمة (مردان والسعيري، 2013، ص230).

ويرتبط مفهوم الأهمية النسبية مع مفهوم الملاءمة وأمانة المعلومات، ويرجع السبب في ذلك الارتباط إلى أن المعلومات المهمة يستلزم الإفصاح عنها، كما أن المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها، من المفترض مسبقاً إنها غير مهمة وبالتالي غير ضرورية لمتخذي القرار (العلول، 2011، ص39).

والجدول التالي يوضح لنا أهم الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة.

الجدول رقم (1-3): أهم خصائص المعلومات المحاسبية المفيدة

| البيان   | الخصائص           |
|--|-------------------|
| المعلومات المحاسبية تكون ذات موثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز الجوهري.                                      | الموثوقية         |
| المعلومات المحاسبية تكون ملاءمة إذا أدت إلى تخفيض حالة عدم التأكد لدى المتلقي لها.                                   | الملاءمة          |
| القدرة على إجراء المقارنات بين فترة وأخرى لنفس المؤسسة الاقتصادية أو المقارنة مع مؤسسات اقتصادية أخرى ضمن نفس النشاط | القابلية للمقارنة |

## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

|   |                 |
|---|-----------------|
| المعلومات المحاسبية تكون ذات فائدة إذا قدمت بدرجة من الوضوح والبساطة.   | القابلية للفهم  |
| المعلومات المحاسبية تكون ذات فائدة إذا تميزت بالثبات والانتظام من فترة لأخرى في تطبيق الطرق والأساليب والقواعد المحاسبية ضمن المؤسسة. | الثبات          |
| تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان تحريفها أو حذفها من الممكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية.                  | الأهمية النسبية |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

ومما سبق يتضح لنا: أن لخصائص المعلومات أهمية كبيرة في قيمة المعلومات المحاسبية، وبالتالي ينبغي أن تتسم أو تتصف المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية للمعلومات كالملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم والثبات والأهمية النسبية، ولأن هذه الخصائص تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة ونفع، وجودة عالية، لكي تتمكن الأطراف المستخدمة للمعلومات الاستفادة منها وعمل المقارنات والتحليلات والتنبؤات مما يساعد متخذي القرارات اتخاذ قرارات صائبة ومناسبة، كما أنها تزيد من المعرفة والإدراك لمتخذي القرارات وتخفيض درجة عدم التأكد لديهم، ولا يخفى ما للمعلومات المحاسبية في هذا العصر من دوراً مهماً في نجاح المؤسسات الاقتصادية أو فشلها، حيث أصبحت هذه المعلومات مورداً جوهرياً كغيرها من الموارد الاقتصادية الأخرى، ولكي يتم الاستفادة من المعلومات المحاسبية ينبغي أن تتصف بتلك الخصائص، حتى تكون ذات فائدة ويترتب عليها اتخاذ قرارات فعالة وصحيحة وصائبة.

### رابعاً- مستخدمو المعلومات المحاسبية:

يتعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية وتتنوع استخداماتهم وإمكانياتهم واختلافهم في الغرض الذي يستخدمون فيه المعلومات، وعلى اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزوا باختلاف قدراتهم في معالجة تلك المعلومات، ولذلك كان من الضروري التمييز بين المستخدمين، أي وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه إلى إدارة المؤسسة الاقتصادية بالدرجة الأولى، حيث يتم توصيل المعلومات بالاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب بسهولة دون أي صعوبات، ومستخدمين خارجيين يقود إلى إفصاح خارجي والذي يتبلور في ضرورة إعداد القوائم والتقارير المالية وإيصالها إلى مستخدميها (العكر، 2010، ص14).

ويمكن تصنيف مستخدمي القوائم المالية إلى:

**1- المستخدمون للمعلومات المحاسبية الداخليون:** تتضمن هذه المجموعة جميع الأطراف التي يتصل عملها بإدارة المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية، وتصنف الأطراف الداخلية المستخدمة للمعلومات المحاسبية كالاتي (الثلثوني، 2005، ص32 ؛ بن زاف، 2019، ص121):

**1-1 المستثمرون الحاليون والمتوقعون أو الملاك:** وهم مقدمو الأموال الحاليون وبالإضافة إلى الذين يفكرون جدياً في الأمر، ويهتمون بسلامة أموالهم والحصول على ربح معقول في الأجل الطويل، كرجال الأعمال أو الشركات الأخرى، أو أي طرف لديه فائض من الأموال يرغب في استثماره في المؤسسة، وبالتالي هم من يعتمدون على القوائم والتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسة لتقييم كفاءة وفعالية الإدارة في تحقيق أهداف

المؤسسة ولتقييم المخاطر والعوائد المستقبلية، لاتخاذ قراراتهم بشأن الإبقاء أو بيع استثماراتهم في المؤسسة أو عدم الاستثمار.

**1-2 الإدارة:** إدارة المؤسسة هي من تقوم بإعداد القوائم والتقارير المالية وعرضها بالرغم من أنها تعد أحد أكثر الأطراف استخداماً لهذه القوائم والتقارير باعتبارها هي أحد مصادر المعلومات للحصول على مؤشرات الكفاءة والفاعلية، ولعمليات التخطيط والرقابة، وتقييم الأداء وإعداد الموازنات المستقبلية، واتخاذ القرارات الصائبة بالمؤسسة، فهي من الطبيعي تتأثر تلقائياً في قراراتها بهذه البيانات المضللة، فمن الممكن تكون قراراتها غير رشيدة لاعتمادها على البيانات المضللة.

**1-3 الموظفون الحاليون والمرتبون:** فهم يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار المؤسسة وقدرتها على الاستمرار في تحقيق الأرباح ودفع مرتباتهم ومكافآتهم وتعويضاتهم، وكذلك يهتمون بمعلومات عن مدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل لغرض مساعدتهم بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين وفي تعزيز مطالبهم بتحسين أوضاعهم الوظيفية، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

**2- المستخدمون للمعلومات المحاسبية الخارجيون:** يوجد عدة أطراف من المستخدمين الخارجيين للمعلومات

المحاسبية وتصنف كالاتي (بن زاف، 2019، ص122؛ العابدي، 2016، ص62؛ جمعة، 2010، ص36)

**1-2 المقرضون الحاليون والمرتبون:** وهم دائني المؤسسة من المقرضين كالمصارف أو حملة الأسهم أو حملة السندات أو صناديق التنمية أو الموردون الدائنون أو المؤسسات المالية الأخرى غير الهادفة للربح، وهؤلاء هم أحد مصادر تمويل المؤسسة ويستثمرون أموالهم في المؤسسة وذلك لأنهم يريدون استرداد ديونهم والعوائد العائدة على أموالهم التي قدموها كقروض، فهم أصحاب مصالح في المؤسسة، فهم ينظرون للمؤسسة كعميل من عملائهم فلذلك يرغبون دوماً في الحصول على معلومات دقيقة وإيجابية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض، وكذلك معرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد الديون وفوائدها في الوقت المناسب وقدرتها على الاستمرار.

**2-2 الموردون والعملاء :** وهم من يزودن المؤسسة بالمواد والسلع والخدمات، مقابل أن تسترد قيمتها كما هو معتاد، وبذلك تعد المورد مصدراً لإمداد المؤسسة بالأموال الضرورية له كما هو الحال للمقرضين، وهؤلاء مهتمين بالحصول على معلومات تجعلهم قادرين على اتخاذ القرار بالاستمرار أو عدم الاستمرار تعاملهم مع المؤسسة، وبالتالي هذه المعلومات يستخدمونها لدراسة إمكانية المؤسسة على الاستمرارية من عدمها، ويعتمدون على المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأمد بينهم وبين المؤسسة.

**2-3 الحكومة ودوائرها المختلفة والهيئات المنظمة لعمال المؤسسات:** تحتاج هذه الفئات إلى المعلومات لتساعدها في عملية التخطيط الاقتصادي وفي الرقابة على الأداء، وكذلك للتأكد من مدى التزام المؤسسات بالقوانين ذات العلاقة، وكلاهما أصحاب مصلحة في المؤسسة وفي نجاحها ومعدلات أدائها الاقتصادي الكبير، لغرض استطاعة المؤسسة على دفع الضرائب والرسوم الجمركية بانتظام، وتتنوع هذه الدوائر والهيئات الرقابية وبذلك تتنوع استخداماتهم للقوائم والتقارير المالية فمثلا :



- وزارة المالية ومكاتب الضرائب ومصلحة الجمارك تهتم بالمعلومات التي تمكنها من تقدير الضرائب المفروضة على المؤسسات، أو السياسات الضريبية والكشف عن مدى التزامهم بقانون الضرائب.
- السلطات النقدية التي تطلع على القوائم والتقارير المالية للمصارف لغرض الرقابة والإشراف عليها.
- دائرة الإحصاء المركزية تطلع على القوائم والتقارير المالية لأغراض الإحصاءات العامة.
- وزارة التخطيط هي في حاجة للمعلومات التي يمكنها استخدامها في التخطيط الشامل والتنمية المستدامة.
- أسواق الأوراق المالية والبورصات العالمية تقوم على دراسة القوائم والتقارير المالية بعناية لتستطيع قبول أو عدم قبول تداول الأوراق المالية فيها، وفقاً للكثير من المعايير التي تتطلبها والتي تحاول من خلالها أخذ أعلى حد من الشفافية.
- غرف التجارة والصناعة ونقابات أرباب العمل، وذلك لاستعماله في التسويق للاقتصاد الوطني وتبادل المعلومات.
- مراكز الأبحاث لاستخدامها في مجالات البحث العلمي.

**2-4 المحاسب القومي:** إن الدخل القومي لأي بلد معتمد على قياس الربح الحقيقي والذي يكون نتيجة لكافة أوجه الأنشطة المختلفة التي يؤديها الاقتصاد.

**2-5 المحللون الماليون:** وهم الأفراد أو المؤسسات الاستشارية التي تسعى لإجراء التحليلات المالية اللازمة لتقييم كفاءة وفعالية الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة ولتقييم المخاطر والعوائد المستقبلية وتقديم الاقتراحات والتوصيات والنصائح في ضوء ذلك.

**2-6 أسواق المال:** تسعى مختلف اللجان المشرفة على أسواق المال إلى وضع بعض الضوابط والمعايير التي تضمن شفافية المعلومات المحاسبية، وتلزم المؤسسات الناشرة لهذه القوائم والتقارير المالية بالالتزام ببعض معايير الإفصاح في محاولة منها لتحفيز عمليات الاستثمار وتداول الأوراق المالية في أسواقها.

**2-7 الجمهور:** قد يحتاج الجمهور إلى معلومات خاصة إضافية عما ذكر في أعلاه قد يصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام، والجدير بالذكر أن الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية تتسع لتشمل كافة من لديهم مصلحة في المؤسسة بشكل مباشرة أو غير مباشرة.

**2-8 الاندماج:** عند رغبة المؤسسات بالاندماج بين مؤسستين أو أكثر يتم الاعتماد من المؤسسات الراغبة في الاندماج على المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم والتقارير المالية للوقوف على جدوى عملية الاندماج، فيتم تقدير القيمة الحالية للمؤسسة المراد شرائها والقيمة المحتملة وأسعار الأسهم بعد عملية الاندماج، بالاعتماد على القوائم والتقارير المالية للمؤسسة المندمجة.

الشكل رقم (1-5) يوضح لنا تصنيف مستخدمو القوائم المالية:

الشكل رقم (1-5): مستخدمو المعلومات المحاسبية

التقارير الداخلية ( المحاسبة الادارية)      التقارير الخارجية ( المحاسبة المالية)

مخرجات الدورة المحاسبية

التقارير المالية العامة  
قوائم تستخدم من قبل الدائنين،  
المستثمرين، المستخدمين  
الخارجين الآخرين.  
أمثلة: الميزانية، جدول حسابات  
النتائج، جدول تدفقات الخزينة

تقارير خارجية اخرى:  
تقارير خاصة تتطلبها الوكالات  
التنظيمية مثل مصلحة الضرائب  
لتحديد وعاء ضريبة الدخل  
أمثلة: عائدات الضريبة على  
الشركات.

المقرضون

الحكومة والمؤسسات  
المختصة

الموردون

الجمهور

أسواق المال

المحللون الماليون

المستخدمون من خارج المؤسسة

التقارير المالية للاستخدام  
الداخلي من قبل إدارة  
المؤسسة.  
أمثلة: الميزانيات التقديرية

المستثمرون الحاليون  
والمستثمرون المتوقعون

ملاك المؤسسة

الإدارة

الموظفون

المستخدمون من داخل المؤسسة

### المبحث الثاني - ماهية الإفصاح المحاسبي:

ظلت المحاسبة وقت من الزمن أداة لتسجيل العمليات الاقتصادية وتلخيصها وعرضها في التقارير السنوية والتي تتضمن الوقائع التاريخية بهدف تقديمها للإدارة أو أصحاب المشروع بصورة سنوية، إلا أن تطور وسائل الإنتاج ومصادر تمويلها قد ساعد على التمرکز وإنشاء وحدات اقتصادية عملاقة، فبرزت الشركات المساهمة التي اعتمدت في تمويل استثماراتها على طرح أسهمها وسنداتهما للاكتتاب العام من قبل جميع المساهمين والمقرضين وبالتالي التغيير في الشكل القانوني للمؤسسة مما انعكس على تطوير وظائف المحاسبة التقليدية المعلومات التي تقدمها، بعد معالجتها وفق النظام المحاسبي الذي يصمم بشكل يلائم طبيعة وأهداف المؤسسة وبحيث تكون مدخلات الأحداث والعمليات الاقتصادية ومخرجاته من المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، ولكون المحاسبة تعد أداة لخدمة أصحاب المؤسسة أصبحت تسعى إلى حماية ذوي المصالح كالمساهمين والمصارف والموردين والمؤسسات الحكومية.

وبناء عليه فمن الطبيعي أن تحاول المحاسبة أن تتلاءم والحاجات المختلفة لمتخذي القرار المتعددين في المجتمع، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي المعلومات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر لذلك اقتضى التحليل العلمي للإفصاح التعرض لتعريفه وتطوره التاريخي.

### أولاً - الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي لها دوراً مهماً في إثراء قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، إذ أنه يمثل المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف المستفيدة والمستخدمين لها في شكل مجموعة من القوائم المالية ذات الاستخدام العام.

### 1- نشأة الإفصاح المحاسبي:

الإفصاح المحاسبي كان وليد الانفصال بين المالكين والإدارة، مما أدى إلى وجود بعداً بين المساهمين المالكين للمؤسسة وبين دفاتر الحسابات المختلفة للمؤسسة ومع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر، ظهرت الشركات الضخمة والتي تعرف بالشركات المساهمة التي يملكها عدد كبير من المساهمين الذين يختلفون في المستوى الثقافي والاقتصادي مما يصعب عليهم إدارة المؤسسة بأنفسهم وبذلك أدى إلى تكليف أشخاص مهنيين بهذه المهام واطمحت الشركات الصغيرة في ذات الوقت (أبوزيد، 2006، ص579).

كما أن من أسباب نشأة الإفصاح ظهور أطراف جديدة لهم مصالح حالية ومستقبلية في تلك الشركات كمساهمين متوقعون، ومقرضين وموردون وهو ما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات والبيانات المالية التي تساعد في تقييم أداء المؤسسات ومدى كفاءة الإدارة وقدرتها على استثمار الأموال المتاحة وأيضا الرقابة على الإدارة وكفاءتها في إدارة الأموال، وهو ما استدعاه انتقال وظيفة المحاسبة من التركيز على دورها كنظام لمسك السجلات لحماية مصالح المالكين إلى الانتقال إلى الدور الجديد المناط بها وغايتها الأساسية توفير المعلومات والبيانات المناسبة لصنع القرارات الرشيدة، ولكي تؤدي المحاسبة وظيفتها الجديدة، ارتقى شأن بعض من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتتمثل في مبدأ الإفصاح والقابلية للمقارنة والملاءمة والمصادقية وذلك على حساب مبادئ محاسبية أخرى والمتمثلة في مبدأ التحفظ والموضوعية والتكلفة التاريخية (عبد المجيد، 2018، ص142).

الاهتمام بمفهوم الإفصاح عن المعلومات تعود جذوره إلى سنة 1837م حيث كتبت مجلة Railway Magazine في إحدى صفحاتها مقالة عن أهمية وضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية نصف سنوي بحيث تشمل هذه المعلومات عن بيانات عن الأرباح ورأس المال وتقييم الموجودات، وفي سنة 1860م طالبت السلطات ببورصة نيويورك من الشركات المساهمة في التقييد الالتزام بنشر المعلومات المحاسبية والمالية للإيضاح وتوير المستثمرين بالتركيز على قائمة المركز المالي والميزانية، وفي سنة 1900م ألزمت سلطات بورصة نيويورك الشركات المساهمة المقيدة بالإفصاح الدوري السنوي للقوائم والتقارير المالية، تم فرضت عليها بعد ذلك الإفصاح نصف السنوي في سنة 1914م، وفي بداية سنة 1926م ألزمتهم بالإفصاح ربع السنوي عن تلك المعلومات، وبعد ذلك توالى التشريعات التي تفر ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو في باقي دول العالم إلى أن وصل إلى هذا المستوى الذي هو عليه الآن من الشفافية والثقة والمصادقية (مفروم ومراكشي، 2019، ص ص3-4).

لقد توسع مفهوم الإفصاح المحاسبي بعد أزمة الكساد التي حلت بالنظام الاقتصادي عام 1929م في العالم وما رافقتها من حملات إعلامية تناولت موضوع الإفصاح، والمطالبة بعرض حركة أموال المؤسسة ونشاطها وذلك بعرض كافة البيانات والمعلومات المحاسبية (المشتریات، والمبيعات، والمصروفات المختلفة). وعلى هذا يمكن القول بأن المستوى المطلوب للإفصاح المحاسبي في ظل النظام الرأسمالي الحر السائد في تلك الفترة استند على قائمة الدخل وقائمة للتوزيع وقائمة المركز المالي، وأن هذا المستوى من الإفصاح ينسجم مع مفهوم المستثمر العادي في ظل حجم تلك المؤسسات الصغيرة نسبياً.

وبعد تلك الأزمة سعت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية خلال الفترة ما بعد الأزمة إلى البحث عن مبادئ مقبولة عموماً وخصوصاً على الإفصاح المحاسبي فقد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة

1933م على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بالإفصاح المحاسبي ونشر معلومات مالية بصفة دورية من خلال تقارير وقوائم مالية تقدم إلى هيئات تداول الأوراق المالية لتكون متاحة لجميع المستفيدين من تلك المعلومات حتى يتمكنوا من إتخاذ القرارات الرشيدة، وقد دعم هذا مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات من خلال دور المراجع الخارجي في إعداد القوائم والتقارير المالية. كما أن لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية SEC منذ تأسيسها في سنة 1934م وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصدر تعليماتها الملزمة للشركات المتعاملة في السوق المالي بمراعاة الإفصاح الشامل عن البيانات والمعلومات المحاسبية لخدمة المستثمرين وحماية مصالحهم (حنان، 2006، ص ص471-472).

مع توسع الشركات المساهمة مع التطور السريع للحياة الاقتصادية واحتكرت الأسواق المالية، والذي دفع الولايات المتحدة الأمريكية إلى استصدار تشريعات (كما في قانون شيرمان وقانون كلايتون) لمكافحة الاحتكار، تمنع به فتح فروع لمؤسسة واحدة في أكثر من ولاية. ومن خلال هذه التشريعات لجأت هذه المؤسسات القابضة إلى السيطرة على مؤسسات أخرى من خلال حيازتها على نسبة لا تقل عن 20% من رأسمالها لتتمكن من اتخاذ القرارات المهمة في مؤسساتها التابعة والتي تحافظ على أسمائها وشخصياتها المعنوية المستقلة، ومن خلال ذلك تتحقق عملية الاحتكار دون الوقوع في مشاكل قانونية مع قوانين منع الاحتكار. وعليه يمكن القول أن المستثمر العادي أصبح دورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية يضمحل في ظل النظام الرأسمالي الاحتكاري، ليكون محله مجتمع مالي من متخذي القرارات يكون فيه المحللون الماليون ومستشارو الاستثمار في موقع الصدارة، مما يجعل فيه مفهوم المستثمر العادي غير كاف لتلبية حاجة المجتمع المالي، والمطالبة بتوسيع مفهوم الإفصاح ليشمل معلومات أوسع من تلك القوائم التقليدية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) (قسوم، 2016، ص56).

ومما سبق يتضح لنا أن الأزمة الاقتصادية العالمية أسهمت بشكل كبير في ظهور مبدأ الإفصاح المحاسبي وذلك لضرورة توفير المعلومات والبيانات الملائمة لمستخدميها لاتخاذ القرارات الرشيدة، وأن ظهور شركات رؤوس الأموال وتوسعها والقيود التي فرضتها الأسواق المالية على الشركات المقيدة لديها وانفصال الملكية عن الإدارة كان له الدور الجوهري والبارز في نشأة مبدأ الإفصاح والحاجة إلى معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة والتي تلبي احتياجات المستفيدين وخاصة المساهمين في الشركات المساهمة لتلك المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية والتي تساعدهم على اتخاذ ما يناسبهم من القرارات فيما يخص التمويل والاستثمار.

### 2- مفهوم الإفصاح المحاسبي:

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

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

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

كما عرف كل من Hassan & Marston (2010, P7) بأن الإفصاح " إقرار الذمة المالية من خلال نشر المعلومات المالية وغير المالية سواء كانت عديدة أو نوعية، إجبارية أو طوعية، متاحة عبر القنوات الرسمية وغير الرسمية كالتقارير السنوية، المؤتمرات، التقارير المرحلية، النشرات والبيانات الصحفية"

وفي تعريف آخر الإفصاح المحاسبي أيضا هو "تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى" (محمد، 2011، ص55).

أما Farvaque, et, al (2011, P8) فقد عرفوا إفصاح المؤسسات على أنه "عملية نقل المعلومات من داخل المؤسسات نحو أطراف خارجية، كما يشيرون إلى أن هذا الإفصاح ليس موجه للمساهمين والمستثمرين فقط لتحليل أهمية الاستثمارات، ولكن موجه أيضا لأصحاب المصلحة الآخرين لاسيما للحصول على معلومات حول السياسات الاجتماعية والبيئية للمؤسسات والتواصل مع أدائها والحكم عليها"

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

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

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

وأن أبسط معاني الإفصاح المحاسبي هو العلانية والنشر لإظهار المعلومات التي بدورها تساعد على فهم القوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من أرقام ومعالجات، وتختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة، وهذا الاختلاف نابع من اختلاف مصالح أطراف العلاقة بالوحدة المحاسبية، فالطرف المسؤول عن إعداد البيانات المنشورة قد لا تلتقي نظرته حول مشكلة الإفصاح مع نظرة من يراجع تلك البيانات ولا نظرة من يستخدم تلك البيانات، وقد لا تلتقي مع وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف على مهنة المحاسبة وهيئات الأسواق المالية، ولذلك من الواجب والضروري اشتغال القوائم والتقارير المالية على أغلب البيانات والمعلومات التي تهم مستخدميها وبدون تحيز لطرف دون الآخر حتى تستطيع كل الأطراف اتخاذ القرارات بشكل صائب ورشيد، ولعدم توفر مفهوم واضح وموحد للإفصاح المحاسبي يضمن وجود مستوى الإفصاح الذي بدورها يحقق لكل طرف رغبته الكاملة في هذا المجال، وهذا أدى إلى وجود آراء عديدة للكتاب حيال معنى وأنواع الإفصاح والتي سيتم التطرق لها لاحقاً.

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

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

وإن جوهر المحاسبة يكمن في الإفصاح الذي يعني توفير كافة المعلومات المحاسبية الضرورية عن نشاط الوحدة الاقتصادية، وذلك لغرض مساعدة متخذي القرارات على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة وواضحة وغير مضللة. وكما تعد المحاسبة وسيلة من وسائل الإعلام العامة، حيث أنها تؤدي وظيفة إخبارية وهي إمداد من يهيمه الأمر بالبيانات والمعلومات المحاسبية الكافية.

### 3- العوامل التي أدت إلى تطور الإفصاح المحاسبي:

سيجد مستخدم القوائم والتقارير المالية المعدة من قبل المؤسسات أهمية الإفصاح ترتبط بكيفية إعداد تلك القوائم والتقارير وعرضها كما ونوعاً، ولذلك فإن العوامل التي أدت إلى الأخذ بالإفصاح المحاسبي يمكن استنتاجها من العوامل التي أدت إلى الاهتمام بإعداد القوائم والتقارير المالية وعرضها، فالتطور الذي نشأ على المحاسبة له دور مهم وكبير في تطور المبادئ المحاسبية ومنها الإفصاح وتأثره بالعوامل الآتي ذكرها.

**3-1 العوامل الاقتصادية:** نتيجة لتطور الحياة الاقتصادية وما صاحب ذلك من ظهور الشركات المساهمة وتعدد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية لم تعد تلك القوائم وسيلة لخدمة أصحاب المؤسسة، بل إنها أصبحت وسيلة لخدمة العديد من الأطراف مما أدى إلى زيادة كمية ونوعية المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم والتقارير المالية للوفاء باحتياجات الأطراف المستفيدة من تلك القوائم والتقارير المالية (الرطام، 2009، ص425).

وإن المنافسة القوية بين الشركات أدت إلى إفلاس الكثير من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لحساب المؤسسة العملاقة التي أخذت تسيطر على الأسواق مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى البيانات والمعلومات وذلك لانتساع قاعدة المستثمرين، وكان لظهور مفهوم الإفصاح المحاسبي ولجوء الشركات المساهمة لتعيين مدقق خارجي لحساباتها لبت الثقة بينها وبين المجتمع المالي إلا أن هذه الحسابات تمثل حقيقة الظروف الاقتصادية للمؤسسة وقد انعكس في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى (القاضي وحمدان، 2001، ص13).

إن أهمية الإفصاح المحاسبي برزت بظهور الشركات المساهمة إلا أنها ازدادت بعد أزمة الكساد التي حلت بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929م، وأنها أدت إلى قيام كثير من الشركات المساهمة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة لقيم أصولها وموجوداتها بهدف اجتذاب رؤوس أموال المستثمرين مما أدى إلى امتصاص مدخراتهم وتوجيهها إلى مشاريع فاشلة والبعض منها وهمية، ونتيجة لضعف دور المدقق الخارجي ولعدم وجود معايير دقيقة للتدقيق، أدى إلى عدم تمكينهم من اكتشاف التلاعب وأخطار المستثمرين من خلال تقاريرهم، وأدى أيضاً إلى ارتفاع قيمة أسهم تلك الشركات بصورة غير طبيعية إلى أن تم اكتشاف تلك التلاعب وحقيقة تلك الشركات فهبطت قيمة أسهمها هبوطاً حاداً، مما أدى إلى إفلاس عدد كبير من المستثمرين وانهيار



الشركات الأمر الذي ألحق أضراراً كبيرة بالاقتصاد الأمريكي على أثر أزمة الكساد التي حدثت سنة 1929م مما أدى إلى تكون هيئة الأوراق المالية (الرطام، 2009، ص426).

وكذلك فإن الأزمة التي أصابت دول شرق آسيا والتمثلة في دول كوريا - تايلاند - أندونيسيا - ماليزيا - الفلبين، والسبب الجوهرى لحدوث الأزمة يكمن في عدم اعتماد هذه الدول المعايير المحاسبية الدولية للإفصاح، فقد استطاعت تلك الدول إخفاء الوضع المالي الحقيقي لشركاتها مما أدى إلى إلغاء شبه كامل للشفافية في البيانات والمعلومات المالية والتي كانت من المفترض إظهار الوضع المالي الحقيقي لتلك الشركات، ولذلك أظهرت الأزمة الأسيوية مدى أهمية المعايير الدولية المحاسبية والإفصاح عن البيانات والمعلومات ومدى أهمية الشفافية في التعامل مع أصحاب الحقوق والعلاقة (مطر، 2010، ص ص337-338).

**2-3 العوامل الإدارية:** إن التطور الاقتصادي يترتب عليه تطور في النواحي الإدارية للمؤسسات الاقتصادية، فبعد ظهور الشركات المساهمة أصبحت الإدارة عبارة عن وحدة مهنية مستقلة، وتعددت الأطراف المستفيدة من المشروع وبخاصة كثرة عدد المساهمين وأصحاب المشروع وتوكيلهم للإدارة بإدارة المشروع لمصلحتهم، مما أدى إلى دور عظيم إلى نشوء الإفصاح المحاسبي والذي برز في البداية في الإعلان عن ميزانية المشروع والتي تلخص مركزه في فترة معينة وعادة ما تكون نهاية السنة المالية (القاضي وحمدان، 2001، ص22).

إن الأطراف المستخدمين الحاليين والمتوقعين باهتمامهم بتحليل المعلومات الموجودة بمحتوى التقارير المالية السنوية للشركات، حيث يعتمد أصحاب المشروع على الأرقام المحاسبية لاتخاذ القرارات الصائبة بشأن احتفاظهم بالأسهم أو بيعها أو زيادتها أو أنهم يستخدمونها لحاسبة الإدارة على أداؤها، والأطراف المتوقعين تهدف من استعمالهم للأرقام المحاسبية التوصل إلى قرار صائب بالاستثمار في مشروع معين، وهنا يعد القرار الاستثماري الذي يتخذه المستثمر قرار صائب إذا كان يتجه نحو البديل الأفضل الذي يحقق له عائداً أكبر، وتعد المعلومات والبيانات الواردة بالقوائم والتقارير المالية السنوية التي تقوم الشركات المساهمة بنشرها هي أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمر في اتخاذ قراراته الاقتصادية الرشيدة (عبدالله، 1995، ص39).

**3-3 العوامل القانونية:** إن وجود العوامل الاقتصادية والعوامل الإدارية كان له الدور الكبير لنشوء العوامل القانونية وبشكل خاص مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة وذلك لإلزام إدارة المؤسسات التقيد بتلك المبادئ وبالتالي من المشكلات التي يتعرض لها المجتمع المالي، وبعد الأزمة التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية سعت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية خلال الفترة إلى البحث عن مبادئ مقبولة عموماً وخصوصاً على الإفصاح المحاسبي فقد صدر قانون الأوراق المالية سنة 1933م والذي نص على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بالإفصاح المحاسبي ونشر معلومات مالية بصفة دورية من خلال تقارير مالية وتقوم بتقديمها

إلى هيئات تداول الأوراق المالية لتكون متاحة لجميع المستفيدين من تلك المعلومات. كما أدى إلى صدور قانون لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) مند تأسيسها في سنة 1934م، وكما قد أعلنت لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في سنة 1938م بأنها سوف تتولى إصدار معايير المحاسبة (القاضي وحمدان، 2001، ص25).

ومما سبق يتضح لنا أن الظروف الاقتصادية المحيطة بالأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية والأزمات العالمية والتي حلت بالعديد من دول العالم كان لها الدور الكبير في زيادة حرص مستخدمو المعلومات وبحثهم على قدر أكبر من المعلومات يجنبهم الفشل في اختيار قراراتهم الاقتصادية ويخفض من جانب عدم التأكد والتردد في اتخاذ القرارات الصائبة، وأن دور الإدارة فعال وجوهري وأساسي في إظهار الوضع المالي الحقيقي من خلال القوائم والتقارير المالية المنشورة من أجل استخدامها من جميع الأطراف وتقديم المعلومات والبيانات المالية بكل شفافية ووضوح وبدون تحيز لطرف على حساب طرف آخر، ويعد الإفصاح هدفاً إيجابياً من خلال إمداد المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المعلومات اللازمة والتي تحمل معنى واضح وشامل بالنسبة للمستفيدين من تلك القوائم والتقارير وذلك لكونها أفضل الوسائل المتاحة للحصول على المعلومات والاستفادة بأقصى حد من تلك المعلومات، ولكي تحقق الاستفادة لابد من أن تتصف بملاءمتها لاتخاذ قراراتهم.

**ثانياً - أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه:**

### 1- أهمية الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المالية لكل الأطراف المستفيدة من تلك البيانات والمعلومات، وكما أن الحصول على معلومات صحيحة تتمتع بالدقة هو الأساس الذي تبنى عليه القوائم المالية بمختلف أشكالها والتي تضمن معلومات تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، وازدادت أهمية الإفصاح المحاسبي بعد أزمة الكساد التي حلت بالنظام الاقتصادي عام 1929م في الولايات المتحدة الأمريكية حيث أن كثير من الشركات المساهمة في تلك الفترة قامت بالتلاعب والتظليل في المعلومات المنشورة حول أصولها وممتلكاتها لغرض جذب المستثمرين، وهذا مما أدى إلى إظهار القوائم والتقارير المالية بصورة مظلمة للواقع وبصورة غير حقيقية.

وتعود أهمية الإفصاح المحاسبي كمبدأ ثابت في إعداد القوائم والتقارير المالية إلى أحد الأسس الرئيسية التي تركز على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في الآتي (عبدالرحمن والياسري، 2019، ص112):

- تقديم المعلومات المحاسبية المهمة التي تسمح لمستخدمو القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.

- تقديم المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.
- إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية.
- إمداد مستخدمي القوائم بالمعلومات الجوهرية والملاءمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات صائبة بأفضل طريقة ممكنة.
- تتبع أهمية الإفصاح بعرض المعلومات والبيانات المهمة والضرورية للمستخدمين كالمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق عائد في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها، والإفصاح له منفعة نسبية لدى بعض المستخدمين مثل العاملين والعملاء والحكومة.
- الإفصاح المحاسبي تظهر أهميته للأطراف الخارجية التي غالباً ليس لها سلطة إلزام المؤسسة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من البيانات والمعلومات المهمة والضرورية لاتخاذ نماذج قراراتهم، ومن هذا الأمر فإن الإفصاح المحاسبي المناسب يجعل التعامل في الأسواق المالية أكثر عدالة، بحيث يوفر للإفصاح فرص متكافئة للمستثمرين في الحصول على البيانات والمعلومات ومن هنا يوفر بدوره مناخاً استثمارياً ملائماً ويزيد من فرص نمو السوق وانتعاشه (Beaudoin, et, al, 2011, p99-110).
- الإفصاح المحاسبي يحظى بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية والمحاسبية، وعلى الرغم من قدم الاهتمام به مازال قائماً بل إنه أخذ في الزيادة وذلك لعدد من الأسباب ومنها اتساع نطاقه نتيجة التطورات المتتالية في البيئة الاقتصادية والتي تولد العديد من المشاكل المحاسبية والتي بدورها تحتاج إلى معايير محاسبية تساعد الوحدات المحاسبية في قياس العناصر المرتبطة بها والإفصاح عنها وارتباط الإفصاح بالقوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس تم اتباعها للوصول إلى معظم بنود هذه القوائم والتقارير المالية (سيد، 2011، ص200).
- يعد إظهار المعلومات والبيانات والإفصاح عنها بالغ الأهمية لمستخدمي تلك المعلومات المالية بهدف تزويدهم بمعلومات ضرورية لاتخاذ قراراتهم، ولكن هناك أسباب قد تعوق عملية الإفصاح أدت إلى تضارب الأفكار بشأن مسألة الإفراط في عملية الإفصاح، فقد ينشأ عنه نوع من تهديد لمصالح بعض المؤسسات نتيجة للزيادة المفرطة في الإفصاح لمصلحة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية، وهذا فيه انتهاك لسرية بعض المعلومات، واختراق المنافسين للمعلومات السرية للمؤسسات، الأمر الذي قد يكون فيه ضرر بمصالحها (سليم وعثامنة، 2007، ص194).

- إن الإفصاح المحاسبي من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الذي له دوراً مهماً وحيوياً في تزويد جميع مستفيدي القوائم المالية سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها بالمعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المفيدة (عصفور والعبادي، 2008، ص685).
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمستقبلين والدائنين الحاليين والمستقبلين وغيرهم من مستفيدي البيانات والمعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية من القرارات الاقتصادية (خليل ولعشماوي، 2008، ص104).
- زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما يسهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته (أبوزيد، 2005، ص89).
- يعمل على توفير معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال ومعاملاتهم لتحقيق سوق منظمة وكما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال (عاشر، 2008، ص25).
- مما سبق يتضح لنا أن أهمية الإفصاح المحاسبي تأتي من اعتباره كأحد الأسس الرئيسة التي تعتمد عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن إسهامه في إظهار وإبراز الحقائق والتفاصيل بالقوائم المالية والايضاحات المرافقة والمتممة للقوائم والتي تأتي في شكل معلومات أساسية تساعد مستخدمي التقارير المالية السنوية على فهم البيانات والمعلومات الواردة في تلك التقارير ومن ثم استخدام تلك المعلومات في عملية اتخاذ القرارات الصائبة بهدف تحقيق المنفعة الاقتصادية التي تسمو له كل الأطراف المستفيدة من المعلومات والبيانات المحاسبية.

### 2- أهداف الإفصاح المحاسبي:

المتبع للدراسات المحاسبية يلاحظ التداخل بين كل من أهداف الإفصاح المحاسبي وأهداف القوائم المالية، إن أهداف الإفصاح وأهداف القوائم المالية واحدة، وكلاهما يهدف إلى المنفعة من المعلومات المحاسبية، لذلك فإن الإفصاح والقوائم المالية لها نفس الهدف، فكل منهما أصبح يركز على وجهة نظر الأطراف المستخدمة للمعلومات والذي بدوره يجعل التمييز بينهما غامضاً، وبالرغم من هذا فإن أهداف الإفصاح المحاسبي تتمثل في الآتي (أحمد، 2015، ص103 ؛ عاشر، 2008، ص25 ؛ المطيري، 2010، ص16 ؛ عبود، 2009، ص13):

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة فيما يتعلق بالاستثمار، ومن ثم إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين لاستثمارها في المؤسسات ذات العائد الحقيقي المجزي، مما يترتب عليه زيادة في حجم التداول داخل السوق والتوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية المحدودة .

- يؤدي الإفصاح إلى زيادة درجة الاعتماد على القوائم والتقارير المالية من قبل مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات المالية.
- الاهتمام بالمستثمر الذي لديه دراية محدودة باستخدام القوائم والتقارير المالية، فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات والبيانات المنشورة بحيث تكون واضحة ومفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم معلومات مضللة والتي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد، وذلك كله يصب في مصلحة المستثمر وحمايته من التعامل غير العادل في السوق المالي.
- يؤدي الإفصاح المحاسبي إلى توفير المعلومات المالية الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها لمساعدة المستثمرين الواعدين والدائنين والمحللين الماليين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة.
- التعبير بوضوح وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة والتغيرات في الحالة المالية من خلال القوائم والتقارير المالية.
- تقديم معلومات محاسبية خالية من الغش والتضليل، وينبغي تقديمها في المواعيد المحددة والمناسبة لنشرها حتى يستفيد منها كل الأطراف المستخدمة لتلك المعلومات.
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم والتقارير المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود قائمة المركز المالي.
- تقديم المعلومات المهمة والتي من خلالها يستطيع المستفيدين من القوائم المالية عمل مقارنات بين السنوات. ومما سبق يتضح لنا أن أهداف الإفصاح المحاسبي تتمثل في إظهار وعرض القوائم والتقارير المالية أو التعبير الحقيقي والعادل لسرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم والتقارير المالية حتى تكون ذات فائدة لمن يستخدمون هذه القوائم بصفة أساسية، ولمعرفة الوضع المالي للشركات من الناحية الاستثمارية وجدوى الاستثمار فيها، ويسهم الإفصاح في تعزيز الثقة في القوائم والتقارير المالية من قبل مستخدميها.

### ثالثاً - أنواع الإفصاح المحاسبي:

ويمكن تصنيف أنواع الإفصاح المحاسبي كما يلي (بن فرج، 2014، ص ص 140-141 ؛ بوزيد، 2013، ص ص 45-46 ؛ نور وشحاتة 2008، ص 80 ؛ مفروم ومراكشي، 2019، ص ص 11-12 ؛ مطر، بدون سنة نشر، ص 46 ؛ سكيينة وميلود، 2019، ص ص 110-112):

**1- الإفصاح العام:** وبموجبه من الضروري الإفصاح عن جميع المعلومات المهمة التي تساعد في توضيح وفهم البيانات والمعلومات المالية، مثل اسم المؤسسة وعنوان تسجيلها وتاريخ قائمة المركز المالي والفترة التي تغطيها البيانات والمعلومات المالية ونبذة عن طبيعة نشاط المؤسسة والشكل القانوني.

**2- الإفصاح الكامل:** ضرورة توفير كافة المعلومات والبيانات اللازم الإفصاح عنها بشكل كامل دون انقاص أو حذف لبعض المعلومات، وينبغي أن تظهر القوائم المالية المنشورة جميع الحقائق التي تجعل هذه القوائم تعبر بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة مصدرة القوائم، حتى لا تصبح القوائم والتقارير المالية مضللة، وكذلك ينبغي أن تشمل القوائم والتقارير المالية المنشورة على ملاحظات ومذكرات إيضاحية والتي تعد جزءاً أساسياً من ضمن التقارير المالية السنوية، وأن تكون تلك المعلومات والبيانات الواردة في المذكرات الإيضاحية مكتملة لتلك المعلومات والبيانات الواردة في صلب القوائم المالية، ولا ينبغي أن يتم استخدامها كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في القوائم والتقارير المالية، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل إنه يمتد إلى بعد الوقائع اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والتي تؤثر وبشكل جوهري على مستخدمو القوائم والتقارير المالية.

**3- الإفصاح الكافي أو المناسب:** وهو يتطلب الحد الأدنى من المعلومات والبيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم والتقارير المالية، وينبغي أن تفصح التقارير المحاسبية والمالية عن المعلومات حتى لا تكون تلك القوائم والتقارير مضللة أو مكلفة للجهة المصدرة، ووجوب أن يكون الإفصاح متمشياً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، من حيث الشكل والتصنيف ومحتوى القوائم المالية وملحقاتها، مع مراعاة توفر الخصائص النوعية في المعلومات المفصحة عنها، وهو يفيد في إبراز ضرورة الإفصاح عن الحقائق المهمة والضرورية للقارئ العادي للقوائم والتقارير المالية، وبمعنى آخر يجب عدم حذف أو كتمان أو إخفاء أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة للمستخدمين العاديين، ويعد هذا النوع من الإفصاح الأكثر شيوعاً في الاستخدام.

**4- الإفصاح العادل أو الواضح:** ويعني نشر المعلومات على كافة المستخدمين للبيانات والمعلومات المالية بشكل متماثل ومتساوي بما يضمن تزويد جميع المستخدمين بنفس الكمية من المعلومات في نفس الوقت بما يضمن العدالة في المعاملة، ويخضع هذا النوع من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدي البيانات والمعلومات المحاسبية، وبمعنى الموازنة بين مختلف الأطراف المستفيدة دون تحيز إلى مصلحة طرف دون الآخر، ويتضمن هدفاً أخلاقياً بتوفيره معلومات متساوية أو متوازنة لكافة القراء المحتملين .

**5- الإفصاح التفاضلي:** في هذا النوع يتم التركيز في القوائم والتقارير المالية بصورة مختصرة وملخصة على التفاضل أو التعاون بين البنود بقصد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات والتفاصيل، ويعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة وذلك بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحاً شاملاً ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلا إلى معلومات مالية مختصرة ذات تحليل فني أقل، وبصورة عامة فإن استخدام القوائم والتقارير المالية المختصرة والملخصة مازال إجراء غير مقبول عموماً ومحل خلاف.

6- الإفصاح الملائم: الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات والمعلومات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذا أنه من الضروري الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

7- الإفصاح الوقائي: يهتم هذا النوع من الإفصاح بضمان توفير المعلومات والبيانات المالية للمستخدمين في شكل معقول وفي الوقت المناسب بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، وكما أنه يهدف أساساً إلى حماية المجتمع المالي بصفة عامة، وإلى حماية المستثمر الحالي بصفة خاصة والذي هو ليس لديه القدرة الكبيرة على استخدام المعلومات المالية، وذلك بمراعاة المعرفة والقدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد كمية المعلومات التي من الواجب الإفصاح عنها، ويتطلب هذا النوع من الإفصاح درجة عالية من الموضوعية.

8- الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي: وهو يعتمد على قدرة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية، والفصل بين العناصر العادية وغير العادية، ويتصف بالتوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية، وإنما يشمل كل المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية الكمية، والوصفية، مثل معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، وضمن هذا النوع يمكن الإفصاح عن ما يلي:

- معلومات عن أثر التغير في الأسعار.

- معلومات عن التنبؤات المالية.

- معلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية لنشاط المؤسسة.

- السياسات التي تتبع في تكوين الاحتياطات والمخصصات وتوزيع الأرباح.

- التقارير المرحلية بصورة ربع سنوية، ونصف سنوية.

- التقارير القطاعية على أساس خطوط الإنتاج أو المناطق الجغرافية.

- مكونات الأصول الثابتة والمتداولة والقيمة العادلة لهذه الأصول.

- الطرق المتبعة في تقييم العملات الأجنبية.

9- الإفصاح الإجمالي: وهو ما تنص عليه المعايير المحاسبية سواء كانت تلك المعايير الدولية أو الإقليمية أو المحلية، بالإضافة إلى ما تنص عليه بعض التشريعات والقوانين واللوائح وهذا النوع من الإفصاح يشتمل على ما يلي:

- السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية.

- التغيرات التي طرأت في تطبيق السياسات المحاسبية.

- التغييرات التي حدثت في التقديرات المحاسبية.
  - الإفصاح عن الارتباطات المالية
  - الإفصاح عن الأرباح والخسائر المحتملة.
  - التغييرات التي طرأت على الشكل القانوني للمؤسسة الاقتصادية.
  - التغييرات التي طرأت على نتيجة اكتشاف أخطاء حدثت في سنوات سابقة وتم اكتشافها في السنة الحالية.
- 10- الإفصاح الاختياري:** الإفصاح عن أي معلومات تزيد عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للقوانين والتشريعات واللوائح والمعايير ويتم ذلك بمبادرة من مديرو المؤسسات لتقديم معلومات إضافية لمتخذي القرارات، ويعمل المديرون على تحديد البيانات والمعلومات التي سوف يتم الإفصاح عنها اختياريًا دون إلزام من أي جهة ووفقاً على قاعدة التكلفة والعائد من هذه المعلومات وبعض المحددات الأخرى، ويعد الإفصاح الاختياري مكماً للإفصاح المحاسبي الإلزامي، وغالباً الإفصاح الاختياري ما يتعلق بالمعلومات التي لم ينص عليها في المعايير المحاسبية أو التي تقع خارج دائرة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل (إبراهيم، 2016، ص 23):
- المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط.
  - الموازنات التخطيطية للسنوات القادمة.
  - التنبؤات المستقبلية للمؤسسة.
  - تحليل الأداء بالنسب المالية وغيرها.
  - التقارير القطاعية وتقارير ربحية المنتجات المختلفة.
  - توقعات حركة أسعار أسهم المؤسسة في المستقبل.
- 11- الإفصاح الشامل:** أن تصل إلى مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية كافة الحقائق المهمة والملاءمة والتي تتعلق بنتيجة العمليات خلال السنة والمركز المالي للمؤسسة، وعادة ما يتطلب الأمر المفاضلة بين بديلين بغرض تحديد كمية ونوعية البيانات والمعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها، ووفقاً للبديل الأول يقوم بالإفصاح عن قدر كاف من البيانات والمعلومات قد تستلزم مزيداً من الوقت والجهد لتحليلها وفهمها فضلاً عن زيادة في تكاليف إعدادها، وهنا قد يكون التفصيل الشديد في المعلومات على حساب البنود المهمة والواجب عرضها والتأكيد عليها، أما البديل الثاني فهو يقوم على الإفصاح عن البيانات والمعلومات في شكل ملخص بحيث يسهل فهمها، ولكن لا يجب أن يكون الاختصار بالقدر الذي يخفي حقائق مهمة وضرورية أو أنه يكون سبباً في تضليل وسوء الفهم للمستخدمين لتلك البيانات والمعلومات.



## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح الشامل يمتد إلى ما وراء الأرقام المحاسبية فقد يمتد به الأمر إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد تكون لها أثر جوهري على القرارات التي تتخذ، بإخفاء المعلومات الوصفية المهمة واقتصارها على المعلومات المالية قد يضل متخذي القرارات، والإفصاح الشامل يعتمد على أربع افتراضات رئيسية: يمكن الإيفاء بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الخارجيين.

هناك احتياجات مشتركة للمستفيدين الخارجيين يمكن مقابلتها بمعلومات ملاءمة عن الدخل والثروة. إن عملية الإفصاح عن المعلومات الملاءمة للجهات الخارجية تتمثل في القوائم الأساسية ( قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية). مقارنة التكلفة بالعائد المتوقع يعد الأسلوب الأفضل للإفصاح من وجهة النظر الاقتصادية. ويمكن توضيح أهم أنواع الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال ملاحظة الشكل رقم (1- 6)

الشكل رقم (1-6): أنواع الإفصاح عن المعلومات المحاسبية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

ومما سبق يتضح لنا، بأنه من الرغم من تعدد أنواع الإفصاح إلا أنه لم يكن هناك اختلاف يذكر بين كافة الإفصاحات المتعددة، بل تتمحور كلها حول هدف واحد وهو الإفصاح عن البيانات والمعلومات بشكل موضوعي وذلك من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة، بل يراعى مصالح كافة الأطراف المستفيدة ذات العلاقة بالمؤسسة بطريقة واضحة ومتوازنة في اتخاذ القرارات الرشيدة المبنية على الدرجة العالية من الثقة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات، وأن الإفصاح يجب أن يركز على دعامتين أساسيتين وهما كفاية الإفصاح في القوائم المالية، والوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

### رابعاً - متطلبات الإفصاح المحاسبي ومقوماته:

#### 1-1 متطلبات الإفصاح المحاسبي: تتمثل متطلبات الإفصاح المحاسبي في (لايقة، 2007، ص ص56-57):

**1-1 السياسات المحاسبية:** بنود القوائم المالية تقاس بتطبيق سياسات قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى، فالفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، والمعايير المحاسبية الدولية قد بينت هذه الحقيقة بالقول بأن استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة تعد من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك للسياسات المحاسبية المقبولة أي مجموعة معينة بالذات يمكن الرجوع إليها، ومن تم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عنه قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، وبالتالي يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة مهمة للمعلومات تمكن من تحليل الأرقام الظاهرة في القوائم المالية وفقاً للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

**1-2 الاطراف والصفات المهمة:** الإفصاحات المتممة للقوائم المالية يجب أن تشمل على وصف للعقود الاقتصادية المبرمة بين المؤسسة والأطراف الأخرى، وكذلك العلاقات المهمة بين المؤسسة والأطراف الخارجية مثل العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

**1-3 الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة نهاية الفترة المالية، وغالباً ما تنشر بعد نهاية الفترة المالية بعدة شهور، وهذا ما يسمى بالفترة اللاحقة وهي الفترة ما بين نهاية الفترة المالية وإعداد القوائم المالية ونشرها، وأنه قد تحدث خلال الفترة اللاحقة أحداث مهمة أو معلومات جديدة لها صلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإن لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب إجراء تعديل لتلك القوائم أو عرضها في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

**1-4 الشكوك حول استمرار المؤسسة:** القوائم المالية يتم إعدادها على أساس فرض استمرار المؤسسة، وأنه في ظل غياب أي بيانات وتوقعات بفسل المؤسسة أو عدم استمرارها في العمل، فإنه من المفترض استمرار

المؤسسة في العمل إلى ما لانهاية، وفي حال توفر معلومات لدى معدي القوائم المالية تفيد بعدم استمرارية المؤسسة، أو وجود شكوك حول استمرارها فبالتالي عندها يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.

**1-5 الالتزامات المحتملة:** غالباً الالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وهي تظهر عادة نتيجة القضايا المرفوعة على المؤسسة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلاً عند تسوية النزاع، وفي الحالة التي يتأكد فيها بعض الالتزامات فإنها تدخل ضمن السجلات المحاسبية لتصبح من ضمن بنود القوائم المالية، وبينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيداً في ملاحظات القوائم المالية، الإفصاح هنا يعلم المستخدم للقوائم المالية بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى درجة التأكد اللازمة لإدخالها ضمن بنود القوائم المالية.

### 2- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم والتقارير المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة مقومات، ويمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي (بن تومي، 2013، ص 49 ؛ سبتي، 2016، ص 158-160 ؛ معيزي، 2019، ص 36-37 ؛ بن فرج، 2014، ص 146-148 ؛ أحمد وبن زاف، 2018، ص 134-136):

**1-2 تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:** إن تحديد المستخدم للمعلومات المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل و المضمون لأن المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الضروري إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض أنه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتوليه العناية للملاك الحاليين، والملاك المحتملين، والدائنين، المحللون الماليون، والموظفون والجهات الحكومية والتي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرهم من المستهدفين، وتتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، وطرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدم المعلومات بطريقة مباشرة، ومنها من يستخدمها بطريقة غير مباشرة.

## الفصل الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

الجدول رقم (1-4): أهم المستفيدين الرئيسون للقوائم والتقارير المالية

| المستفيدين الرئيسون   | الهيئات                                      |
|---|--|
| المستثمرون الحاليون والمتوقعون، الدائنون، مستفيدون آخرون مهتمون باتخاذ قرارات صائبة فيما يخص الاستثمار، والاقتراض وقرارات أخرى.   | مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) |
| حملة الأسهم والدائنون الحاليون والمتوقعون، الممولون، العملاء، العمال، المحللون الماليون، إدارة الضرائب، السلطات التنظيمية والإحصائية.   | لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)          |
| صنف المستفيدين من المعلومات المحاسبية إلى فئتين هما:<br>المستفيدين المباشرين*: المساهمون الحاليون والمتوقعون، الزبائن، الموردون، الإدارة، العالمين، الدوائر الحكومية والضريبة والمستهلكون.<br>المستفيدين غير المباشرين**: المستشارون، المحللون الماليون، سلطات الإشراف والتسجيل، مشرعو القوانين، النقابات التجارية، النقابات العمالية، الجمهور العام، المنافسون والدوائر الحكومية الأخرى. | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) |

المصدر: قسوم حنان. (2016). أثر الإفصاح المحاسبي في جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، ص68.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا، أن هناك تشابه كبير بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ولكن من الملاحظ أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عمل على تصنيف المستفيدين الرئيسون من القوائم المالية بصورة أدق وأشمل لتشمل المستفيدين المباشرين وغير المباشرين كافةً.

وفي ظل الفرضية التي تقول إن هناك مستويات مختلفة من الكفاءة لدى الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في تفسير تلك المعلومات، لذلك اقترح الباحث حلاً لهذه المشكلة وذلك من خلال تطبيق التقرير المالي الذي يلبي احتياجات المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية. ولكن المشكلة هناك تباين بين الباحثين في تحديد مفهوم المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية، فهناك من يعد المستثمر العادي، في حين آخر اعتبره باحثون آخرون المحلل المالي، ومن جهة أخرى اعتبره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أنه مجموعة الأطراف الرئيسية المستخدمة للقوائم والتقارير المالية. واستقر الباحثون في الفكر المحاسبي أخيراً

\* مستفيدون لديهم اهتمام مباشر بالمؤسسة وليس لديهم أي معرفة بالأنشطة اليومية لها.

\*\* مستفيدون لديهم اهتمام غير مباشر بالمؤسسة وليس لديهم أي معرفة بالأنشطة اليومية لها.

على أن المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية يمثل تلك الأطراف التي يحتمل استخدامها واستفادتها من القوائم والتقارير المالية، مع التركيز على الملاك الحاليين والمتوقعون والدائنون.

**2-2 تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:** إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملاءمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومات المحاسبية ويكتسب القدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات، وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تقي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات على قدر من المساواة، إلا أنه يوجد احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالبيانات والمعلومات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

إن إعداد البيانات المالية للمؤسسة وعرضها تقع مسؤوليتها بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعد الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعد التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، ويجب ربط الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، وهو خاصية الملاءمة، حيث إن الأهمية النسبية تعد بمثابة المعيار الكمي، الذي بدوره يحدد حجم وكمية المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، لذلك تتطلب الملاءمة وجود رابط وثيق بين طريقة إعداد المعلومة والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيس من استخدام المعلومات من جهة أخرى، ولأهمية القرارات المعتمدة بشكل أساسي على هذه المعلومات، فإن دور القوائم والتقارير المالية يتطلب عرض المعلومات بشكل عادل ومحيد يفي بمعايير الإفصاح والشفافية.

**2-3 تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية والتي يتم الإفصاح عنها حاليا في نوعين من المعلومات، معلومات كمية ومعلومات غير كمية.

- **المعلومات الكمية:** تلك المعلومات المالية التي تعبر عن المبالغ الفعلية أو التقديرية الناتجة عن العمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة، وتعد بمثابة المادة الخام للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين، ويتم عرضها في الغالب في صلب القوائم المالية.

- **المعلومات غير الكمية:** تلك المعلومات غير المالية والتي يتم صياغتها في شكل وصفي وعملية الإفصاح عنها من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم للمبالغ النقدية الواردة بالقوائم المالية ويعزز ثقته بها، وغالبا ما تكون هذه المعلومات مرتبطة بالمعلومات الكمية.

ويتم الإفصاح عنها بواسطة القوائم والتقارير المالية التقليدية وهي: (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، معلومات أساسية ترفق في الملاحظات المرفقة بالقوائم والتقارير المالية)، والتي يتم تجهيزها وفقاً لمجموعة من المبادئ والفروض المتعارف عليها بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها تهدف إلى توفر خصائص معينة في المعلومات المحاسبية، وفي ذات الوقت تشكل قيوداً على الإفصاح.

ومن خلال ذلك نجد من الواجب التركيز على نوعية المعلومات المفصّل عنها بدلا من التركيز على جانب كمية المعلومات المفصّل عنها، ويتمثل ذلك:

- شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض العناصر المثبتة في القوائم المالية، مثل الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنب التكلفة التاريخية في حالة وجود فرق جوهري بينهما.

- يتم الإفصاح عن معلومات جديدة، كبيانات محاسبة الموارد البشرية، وعن الأثار البيئية لنشاط المؤسسة ومسؤوليتها في التخفيف منها وتعويض أصحاب الضرر منها.

- الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية المستقبلية، مرفوقة بالإفصاح عن مدى المخاطر المحسوبة ودقة ومصداقية المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.

- الإفصاح عن الأثار التي قد تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار في ظروف وكيفية معالجة تحويل البيانات والمعلومات من عملة إلى عملة أخرى.

**2-4 تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومة:** إن الإفصاح المناسب يتطلب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما أنه يتطلب ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يسهل على مستخدم المعلومة قراءتها بيسر وسهولة، ولكي يتم هذا الأمر هناك العديد من الأساليب والوسائل التي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على فهمها واتخاذ القرار الرشيد بناء عليها، ومن هذه الأساليب وطرق الإفصاح من خلال القوائم المالية الأساسية، القوائم والكشوفات الملحقة، الملاحظات والإيضاحات المتممة، تقرير مراجع الحسابات، خطاب رئيس مجلس الإدارة، الرسوم البيانية والإحصائية.

2-5 توقيت الإفصاح عن المعلومة المحاسبية: من الأمور المهمة للمعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدميها نشر هذه المعلومات في الوقت المناسب والملائم، حيث أنها تصبح بلا قيمة إذا لم يتم نشرها في الوقت المناسب، ويعد التوقيت المناسب صفة مهمة لخاصية ملاءمة المعلومات المالية فإذا حدث وأن تأخر تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها، ولذا الإدارة بحاجة ملحة إلى الموازنة بين ميزة نشر التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة، وحتى يكون الإفصاح المحاسبي مفيداً فإنه ينبغي بالإضافة إلى اشتراط أن تكون المعلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم ومن الضروري توفر الوقت الملائم في إعدادها وعرضها وتقديمها للأطراف المستفيدة من المعلومات، فمنفعة المعلومة تتناقص إذا لم تأت في الوقت المناسب.

وفي إطار التأكيد على أهمية خاصية الوقت المناسب لنشر المعلومة المالية، تكافقت جهود الباحثين والهيئات المهنية إلى وجوب إيجاد وسيلة تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة وجدوى لمتخذي القرارات من حيث وقت الحصول عليها.

### خامساً - أساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه:

#### 1- أساليب الإفصاح المحاسبي:

حتى لا تكون عملية الإفصاح عشوائية وغير منظمة هناك جملة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والإتقان بين أوساط المحاسبين والمستفيدين من القوائم والتقارير المالية، وتعد هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها، لأن استخدام أي من تلك الأساليب مرهون على نوعية المعلومات وأهميتها، فقد تجد معلومات أساسية من الواجب ظهورها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية يتم الإفصاح عنها من ضمن الملاحق أو في الهوامش، وبالإضافة إلى ذلك هناك معلومات مهمة ولكن لا يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم الأساسية نظراً لطبيعتها الوصفية، وفيما يلي أكثر الأساليب شيوعاً في الاستخدام (مطر والسويطي 2008، ص345 ؛ سعدي، 2015، ص ص 182-184 ؛ عاشور، 2008، ص35):

**1-1 إعداد القوائم المالية وتصنيف بنودها:** إن عرض القوائم المالية جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي، وتصنيفها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة، بحيث تسهل على مستخدميها عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف مستخدميها واستخلاص المعلومات، ويجب أن تعرض المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث الشكل والترتيب ويكون بالإضافة للإيضاحات المتممة وملاحق الكشوفات المالية إلى القوائم الأساسية والفرعية، وأن يتم استخدام المصطلحات الواضحة والمفهومة والمتعارف عليها، بحيث يجب



أن تستخدم نفس المصطلحات لنفس المعاني وأن تعبر عن المعنى الدقيق والمتعارف عليه جيداً لدى مستخدمي المعلومات، ووضع المعلومات بين الأقواس في صلب القوائم المالية في حالة بعض العناصر التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط.

**1-2 الملاحظات الهامشية:** من خلال الملاحظات الهامشية يتم توضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات تكون أقل أهمية والمتعلقة ببند القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي، أو الطرق والمبادئ والأصول المحاسبية المتبعة، بالإضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

**1-3 الملاحق:** وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، من خلالها يتم إضافة تفاصيل عن بعض العناصر الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، وتتمثل في الأصول الثابتة مثلاً وطرق احتساب إهلاكها، والميزانية على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، وقائمة المدينين، وقائمة المخزون السلعي، ومخصص الديون المشكوك فيها.... الخ.

**1-4 المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:** يتم استخدام الأقواس في صلب القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم والتقارير المالية فقط دون إسهاب، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ورودها من قبل المستخدمين غير المحاسبين أو ملمين بالمحاسبة، ومثلاً بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة المالية، الأصول المقيدة، أو إجراء شرح مختصر وإلى غير ذلك من الملاحظات.

**1-5 تقرير رئيس مجلس الإدارة:** ويعد التقرير متمماً للقوائم المالية، والذي بدوره يفسر الكثير من المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي يصعب تفسيرها، بحيث من الواجب أن يقوم مجلس الإدارة بإعداد تقريراً سنوياً لعرضه على المساهمين بحيث يشتمل بوجه خاص فضلاً عما تستوجبه القوانين والتشريعات واللوائح، نظرة شاملة عن أعمال المؤسسة ومركزها المالي، ونظرة مستقبلية لنشاط المؤسسة خلال العام القادم، وأنشطة ونتائج أعمال المؤسسات التابعة لها إن وجدت، نبذة عن التغيرات في الهيكل الرئيس لرأس المال بالمؤسسة.

**1-6 تقرير المراجع:** يعد تقرير المراجع الخارجي من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة، حيث يتم إعطاء رأي محايد حول موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية من خلال تقرير المراجع الخارجي، ويتم ذلك من خلال حصوله على أدلة الإثباتات الكافية والملاءمة ليتمكن المراجع من استخلاص الاستنتاجات والتي بنى عليها رأيه في البنود التي وردت في القوائم المالية الأساسية، وذلك لغرض تعزيز الثقة في المعلومات المنشورة للمستخدمين، ويمكن اعتبار تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية، بحيث من خلال تقريره يمكن أن يؤكد إفصاح المؤسسة من عدم إفصاحها عن بيانات ومعلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات والتي يذكرها في تقريره مثل الإفصاح عن معلومات لم يتم الإفصاح عنها في الوسائل الأخرى للإفصاح.

**1-7 وسائل أخرى مكتملة لعملية الإفصاح:** يتم استخدام بعض العمليات للإفصاح مثل، العمل على المقارنة بين بنود القوائم المالية وكذلك المعلومات المقارنة عن سنوات سابقة (أرقام عن الإيرادات أو المصروفات أو الأرباح الموزعة أو غيرها وذلك لغرض تحليل الاتجاهات)، واستخدام النسب المالية لغرض مساعدة مستخدمي المعلومات على فهم المعلومات وتحديد أي اتجاه بالزيادة أو الانخفاض في أي بند من البنود ومقارنتها مع نفس البنود في السنوات السابقة أو مع نفس البنود في مؤسسات مماثلة لها، واستخدام الرسوم البيانية والإحصائية لتحسين عملية الإفصاح لتوصيل المعلومات لكافة مستخدميها بسهولة ويسر لتحقيق أهدافهم.

### 2- العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح:

إن الإفصاح المحاسبي عن البيانات والمعلومات المحاسبية ليست غاية في حد ذاتها، ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تسهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وأهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بعدة عوامل منها ما يلي (بن تومي، 2013، ص 50 ؛ معيزي، 2019، ص 37 ؛ بوزيد، 2013، ص ص 48-49):

**2-1 نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** المؤسسات لا بد وأن تعطي اهتماماً خاصاً في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستفيدين الرئيسيين، الذين لهم مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصحة عنها بالقوائم والتقارير المالية باختلاف نوعية المستفيدين الرئيسيين في كل بلد (وادي، 2006).

**2-2 الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل بلد، إذ أننا نجد في العديد من البلدان وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، هي غالباً ما تكون مزيجاً من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين والتشريعات واللوائح.

**2-3 المنظمات والمؤسسات الدولية:** بالإضافة إلى المنظمات والقوانين والتشريعات واللوائح المحلية، فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، بحيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متباينة على عملية الإفصاح، وأهم المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC حيث أنها تحاول تحسين جودة المعلومات المفصحة عنها على المستوى العالمي من خلال إصدارها العديد من المعايير المحاسبية الدولية.

ومما سبق يتضح لنا أنه من الضروري الربط بين متطلبات الإفصاح وطرقه عند إعداد القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى القوائم والكشوفات الملحققة، والملاحظات والإيضاحات المتممة، وتقرير مراجع الحسابات، وتقرير مجلس الإدارة، والرسوم البيانية والإحصائية، وأن الإفصاح المحاسبي من القضايا المهمة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ونظراً لأهمية الموضوع فقد أصبح الإفصاح المحاسبي شائع الاستخدام، وأصبح

الكثير من الأطراف المستخدمة للقوائم والتقارير المالية تطالب بالمزيد من الإفصاح، وذلك لغرض أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية موضوعية وصادقة وتعبّر عن المحتوى الحقيقي للعمليات المالية التي توردها.

### سادسا - تكاليف الإفصاح المحاسبي:

ومن هنا يمكن طرح السؤال التالي: اذا كان الإفصاح إيجابياً لماذا لا تعمل المؤسسات بالإفصاح تلقائياً دائماً؟، وفي حقيقة الأمر أن المؤسسات عادة ما تكون ملزمة بعملية الإفصاح عن بيانات ومعلومات معينة وهذا في حد ذاته يظهر وجود تكاليف تنتج عن عملية الإفصاح التي تقوم بها المؤسسات، فتكلفة إنتاج المعلومات ونشرها لا يمكن لنا تجاهلها وهي تعبّر عن التكاليف المباشرة لعملية الإفصاح، وفي حالة ما إذا تم الإفصاح عن معلومات إضافية أو أنه زادت عملية تنظيم وتصنيف المعلومات فإنه سوف ترتفع تكلفة إنتاجها وتوصيلها إلى مستخدميها.

إن قرار زيادة كمية المعلومات وجودتها التي يتم الإفصاح عنها تتأثر بمجموعة التكاليف المرتبطة بها، والتي من الممكن تلخيصها في الآتي (قسوم، 2016، ص ص 74-75):

**1 تكاليف التجميع والتشغيل:** التكاليف التي يتحملها القائمون على إعداد المعلومات المالية والمستخدمون لها، وغالباً مثل هذه التكاليف تكون كبيرة وهي مختلفة من مؤسسة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر، وأيضاً تتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح الذي يقدم أو الذي يطلب.

**2 التكاليف الناتجة عن الدعاوى القضائية:** المبالغ التي تدفع تعويض عن الخسائر التي تنشأ للمستثمرين نتيجة لاعتمادهم على التنبؤات الخاطئة، وذلك عن طريق مقاضاة المؤسسة أو إدارتها أمام القضاء ما إذا قامت المؤسسة بالإفصاح اختيارياً عن تنبؤاتها بالأرباح المحتملة وكانت هذه التنبؤات مبالغ في التفاؤل بها، وبالتالي فإن ذلك قد يدفع المؤسسات إلى التقليل من الإفصاح في مثل هذا النوع من المعلومات.

**3 التكاليف السياسية:** يكون للأرقام المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية دوراً مهماً في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ في صالح المؤسسة أو في غير صالحها، فالمؤسسات التي تبالغ في أرباحها الظاهرة في قوائمها المالية غالباً ما تكون محض الاهتمام من قبل السياسيين والعاملون والجمهور العام، وكما أنه من الممكن لهذه المؤسسات أن تتعرض للنقد لينتهي بها المطاف إلى فرض إجراءات سياسية من شأنها العمل على الحد من أرباحها أو أنها تقلل معدل نموها كفرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو العمل على تحديد أسعار بيع منتجاتها من خلال الدوائر الحكومية المختصة، ويطلق على هذه الإجراءات وما يترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية.

**4 التكاليف الناتجة عن مشاكل الإفصاح المحاسبي:** تختلف طبيعة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المطلوب في المؤسسات من دولة إلى أخرى، ومن مؤسسة إلى أخرى مما يخلق العديد من المشاكل والصعوبات لعل أهمها:

- تباين احتياجات المستفيدين من المعلومات المحاسبية، مما يجعل صعوبة في عملية التوفيق بين متطلبات الإفصاح واحتياجات المستفيدين.

- اختلاف قدرة المستفيدين على فهم وتحليل المعلومات المحاسبية وذلك لتباين مستواهم التعليمي من دولة إلى أخرى.

- إن عرض كمية كبيرة من المعلومات المحاسبية من الممكن أن يؤثر على قيمة المعلومات المفيدة.

- ينبغي في بعض الحالات تحديد طبيعة المستفيدين من المعلومات المالية، وفي الخصوص إذا كانت هناك أطراف عديدة، الأمر الذي يتطلب درجة كفاءة عالية في تطبيق مبدأ الإفصاح.

**5 التكاليف المترتبة عن التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للمؤسسة:** لقد اعتبر العديد من المديرين أن التوسع في عملية الإفصاح تؤثر على الموقف التنافسي للمؤسسة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما عملت المؤسسات المنافسة على استخدام هذا الإفصاح لصالحها، وتعد المعلومات المتعلقة بالبحث والتطوير والمنتجات التي يتم إنتاجها جديداً من الأمور الحساسة في عملية الإفصاح المحاسبي، حيث أن المستثمرين لا يقدمون على المساهمة في الإصدارات الجديدة إلا إذا عملت المؤسسة على الإفصاح عن معلومات تفصيلية خاصة بالبحث والتطوير والمنتجات الجديدة، ومن جهة أخرى فإن تقديم مثل هذه المعلومات من الممكن أن يخدم المؤسسات المنافسة ويساعدهم على مراجعة خططهم الخاصة بالبحث والتطوير مما يجعلهم في موقف تنافسي أقوى.

ومما سبق يتضح لنا يمكننا القول بأنه لا يمكننا تجاهل أو غض النظر عن تكاليف إنتاج المعلومة ونشرها سواء كانت تكاليف الدعاوي القضائية أو التشغيل أو التكاليف السياسية أو التكاليف التي تنتج عن التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي رغم الفوائد ومزايا عملية الإفصاح، ولهذا نجد أن جميع المؤسسات تعمل وتحرص على أن تكون النتائج والفوائد العائدة من عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أكبر من التكاليف المترتبة على الإفصاح عن المعلومة، وأن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تخدم الأهداف الأساسية للمحاسبة، وتلبي احتياجات المستخدمين ولا تضر بالمؤسسة، وأن تبين الشركة من خلال النص في القوائم على بعض الملاحظات التي تبين المؤشرات المتنبأ بها عن ما هو فعلي وذلك لتعزيز الثقة للمستخدمين في المعلومات المنشورة.

### خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل استعراض الإفصاح عن المعلومات من حيث الإطار الفكري والمفهوم وتعريف المعلومات الإفصاح وأنواعه والعوامل التي تؤثر في الإفصاح وخصائص المعلومات ومستخدميها وأساليب الإفصاح ومعوقاته، حيث يعد الإفصاح وسيلة اتصال بين المؤسسة والأطراف الخارجية لتزويدهم بالمعلومات لاتخاذ القرارات الرشيدة، وكأحد الأسس الرئيسية التي تعتمد عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن إسهامته في إظهار وإبراز الحقائق والتفاصيل بالقوائم المالية والإيضاحات المرفقة والمتممة للقوائم والتي تأتي في شكل معلومات أساسية تساعد مستخدميها على فهم البيانات والمعلومات الواردة في تلك التقارير ومن ثم استخدام تلك المعلومات في عملية اتخاذ القرارات الصائبة بهدف تحقيق المنفعة الاقتصادية التي تسمو لها كل الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات. وكما أن تطبيق الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية والمالية يمكن المستثمرين من متابعة استثماراتهم، وأنه يؤدي إلى حسن توجيه موارد المجتمع ورفع كفاءة السوق وجعلها جاذبة للاستثمارات المحلية منها والأجنبية.

# الفصل الثاني

الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### تمهيد:

في أواخر القرن العشرين تزايد الاهتمام بالبيئة،، حيث سعت أغلب دول العالم، ولاسيما المتقدمة إلى محاولة الاستفادة المثلى من الإمكانيات الطبيعية المتاحة دون الإضرار بالبيئة، كما أن القضايا البيئية أصبحت تحظى باهتمام المنظمات والهيئات والمؤسسات الحكومية وغير الحكومية، حيث تركزت جهود الهيئات والمؤسسات المحلية والإقليمية والدولية على حد سواء بالقضايا البيئية من خلال إقامة الورش والمؤتمرات والندوات المحلية والإقليمية والدولية. وكذلك ركزت المنظمات والهيئات التي تعنى بشأن قضايا البيئة والتنمية المستدامة في تقاريرها على مجموعة من الأبعاد الخطيرة للتلوث البيئي، منها ارتفاع درجة الحرارة، واتساع فجوة الأوزون، وغيرها من الأبعاد الخطيرة على البيئة. وفي ظل التقدم والتطور العلمي الكبير الذي تشهده بلدان العالم برزت مشكلة التلوث البيئي، التي حدثت بعد قيام الثورة الصناعية، وأصبح لزاماً على الأكاديميين والباحثين الاهتمام بالبحوث والدراسات البيئية.

لذلك سيتم استعراض هذا الفصل من خلال المباحث الآتية:

- المبحث الأول: المفاهيم والتشريعات البيئية.
- المبحث الثاني: الإفصاح البيئي.
- المبحث الثالث: البعد القانوني والمهني للإفصاح البيئي ونماذجه.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### المبحث الاول - المفاهيم والتشريعات البيئية:

خلق الله الأرض وسخرها للإنسان لكي يعيش عليها ويصلحها، ويتمتع بخيراتها وكنوزها، وقال في محكم آياته ﴿هُوَ الَّذِي جَعَلَ لَكُمْ الْأَرْضَ ذُلُولًا فَامشُوا فِي مَنَاكِبِهَا وَكُلُوا مِن رِّزْقِهِ وَإِلَيْهِ النُّشُورُ﴾ (الملك، 15). ، كما أنه نهى عن إفساد الأرض والسعي وراء خرابها أو تلويثها، بقوله تعالى: ﴿وَاذْكُرُوا إِذْ جَعَلَكُمْ خُلَفَاءَ مِن بَعْدِ عَادٍ وَبَوَّأَكُمْ فِي الْأَرْضِ تَتَّخِذُونَ مِن سُهُولِهَا قُصُورًا وَتَنْحِتُونَ الْجِبَالَ بُيُوتًا فَاذْكُرُوا آيَاءَ اللَّهِ وَلَا تَعْتُوا فِي الْأَرْضِ مُفْسِدِينَ﴾ (الأعراف، 73)، وقال رسولنا الحبيب محمد صلى الله عليه وسلم: (لا ضررَ ولا ضرارَ). والمحاسبة تعد أحد العلوم والمعارف المتجددة، وذلك لارتباطها الوثيق بالمتغيرات الاجتماعية والبيئية والسياسية والاقتصادية، ولذلك فإن الفكر المحاسبي في تطور مستمر، ولكون المحاسبة علمًا اجتماعيًا يخدم القضايا الاجتماعية والبيئية والمجتمع بجميع فئاته، فلذا تبرز مشكلات محاسبية متعددة ومتجددة تحتاج إلى وضع حلول لها، وتعد البيئية من المشكلات المحاسبية المعاصرة.

ووجهات النظر عديدة بخصوص مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات البيئية الواجب توفيرها من المعلومات المالية المنشورة، ويأتي هذا التباين أساسًا من اختلاف الأطراف ذات العلاقة، فالطرف المسؤول عن إعداد المعلومات المالية المنشورة - وهي إدارة المؤسسة - تختلف بطبيعة الحال عن نظرة من يعمل على مراجعة هذه المعلومات، وتختلف مع نظرة من يستخدم تلك المعلومات من أفراد المجتمع (المستثمرون، والمحللون وغيرهم من الأطراف التي تستفيد من تلك المعلومات)، ولم يعد تركيز اهتمام الفكر المحاسبي على البيئة الداخلية للمؤسسة، وإنما أصبح يشمل البيئة الخارجية والمرتبطة بشكل مباشر وغير مباشر بالمعلومات التي تعرضها المؤسسة، بما تقوم به من أجل الاهتمام بالبيئة.

### أولاً - المفاهيم البيئية:

بدأ المحاسبون اهتمامهم منذ سنوات قليلة بالبيئة، وظهر لهم كل الجوانب السلبية في استغلال البيئة والقيام بالإفصاح عن تلك الجوانب أو العمل على وصف آثارها نتيجة استغلال البيئة من قبل الإنسان أو من خلال ممارسة نشاطاته من خلالها، وارتبط مفهوم البيئة بحياة الإنسان اليومية وأصبح احد ركائز مراحل التطور التي يشهدها العالم.

### 1- البيئة:

البيئة هي الوسط أو المجال أو المحيط الذي يعيش فيه الإنسان مع غيره من مخلوقات الله بما يشمله من أسباب الحياة، وأسس البقاء كالهواء والماء والحرارة والبرودة والزرع وغير ذلك.



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وتعرف كلمة البيئة في اللغة العربية على أنها كلمة مشتقة من - بوا - الذي أخذ من الفعل الماضي (باء)، ويقال تبوأ منزلاً بما معناه نزلته وهياًته، وهذا يعني أن البيئة هي المنزل أو المكان أو المحيط الذي يعيش فيه الإنسان (الصيرفي، 2007، ص7).

وقال الله في كتابه الحكيم: ﴿وَكَذَلِكَ مَكَّنَّا لِيُوسُفَ فِي الْأَرْضِ يَتَّبِعُونَ مِنْهَا حَيْثُ يَشَاءُ﴾ (يوسف، 56)، وهذا بمعنى أن الله هياً لنبيه يوسف عليه السلام أرض مصر وجعلها بيئة له ينزل فيها حيث يشاء.

وقوله تعالى: ﴿وَالَّذِينَ تَبَوَّؤُوا الدَّارَ وَالْإِيمَانَ مِنْ قَبْلِهِمْ يُحِبُّونَ مَنْ هَاجَرَ إِلَيْهِمْ﴾ (الحجر، 9) أي الذين نزلوا بالمدينة.

وقوله تعالى: ﴿الَّذِي جَعَلَ لَكُمُ الْأَرْضَ مَهْدًا وَسَلَكَ لَكُمْ فِيهَا سُبُلًا وَأَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ مَاءً فَأَخْرَجْنَا بِهِ أَزْوَاجًا مِّنْ نَّبَاتٍ شَتَّى﴾ (طه، 53)، وقوله تعالى: ﴿جَعَلَ لَكُمُ الْأَرْضَ مَهْدًا﴾ أي: مهدها وجعلها ممهدة لتكون صالحة لسكن الإنسان.

والبيئة "هي الإطار الذي يشمل الكائنات الحية وغير الحية وما يحتويه من مواد وما يحيط به من تربة وماء وهواء وما يعمل الإنسان على بنائه من المؤسسات التي من خلالها يمارس حياته وأنشطته اليومية المختلفة" (صالح، 2007، ص19).

وعرفت "بأنها مجموعة المؤسسات والقوى الخارجية التي تمتلك تأثيراً متوقعاً في أداء المؤسسة من خارج المنظمة" (الياسري، 2007، ص481).

"أنها الوسط أو المجال الكائن الذي يعيش به الإنسان بما يحتويه من ظواهر طبيعية وبشرية يتأثر بها ويؤثر فيها" (زمران، 2003، ص358).

وتعرف الموارد البيئية "بأنها كل الموارد المتوفرة في الطبيعة والمخزنة في باطن الأرض أو في أعماق البحار والمحيطات، والتي يمكن للإنسان استخدامها واستغلالها في حياته اليومية، وتشمل هذه الموارد الهواء والماء والحيوانات والنباتات والتربة والمعادن والوقود وغيرها" (البيديع، 2003، ص57).

وقد عرف القانون الليبي البيئة في المادة الأولى الفقرة (1) من القانون رقم (7) لسنة 1982م بشأن حماية البيئة "بأنها المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية ويشمل الهواء والماء والتربة والغذاء" (ارحومة، 2000، ص28).

ومن خلال ما سبق يتبين أن مفهوم البيئة يتمثل في عنصرين وهما العنصر الطبيعي وتشمل عناصر الطبيعة التي ليس للإنسان دور في وجودها، والعنصر الثاني هو العنصر البشري، ويتمثل في الإنسان وآثاره على البيئة الطبيعية، وأن مفهوم البيئة تزايد مع إدراك الإنسان واتساع معارفه، وقسم راو ووتون Rau Wooten البيئة إلى أربع مجموعات (الطاهرة، 2007):

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- **البيئة الطبيعية:** وتشمل كل هبات الله الطبيعية كالأرض والماء والتربة والهواء والثروات الطبيعية والمخلوقات الحية من البشر والنباتات والحيوانات، والأسماك وهي تتفاعل في ما بينها ضمن دورة متكاملة ومنظمة.
  - **البيئة الاجتماعية:** وتشمل تركيبة المجتمع وتوزيع السكان ومختلف الخدمات التي يتداولها السكان.
  - **البيئة الجمالية:** وتشمل الحدائق والمنتزهات والأماكن الترفيهية والمساحات الخضراء.
  - **البيئة الاقتصادية:** وهي تشمل مختلف الأنشطة الاقتصادية الناتجة عن عناصر العملية الإنتاجية (رأس المال، العنصر البشري، الأرض، والتكنولوجيا)، وما يترتب على تلك العملية من عوائد قومية وفردية تؤثر على الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.
  - **البيئة الثقافية:** وتشمل العادات والأعراف والتقاليد والقيم السائدة والمعمول بها في المجتمع.
  - **البيئة التنظيمية:** وهي تضم الأهداف والقوانين والتشريعات البيئية.
- ويتضح لنا مما سبق أن البيئة تضم محيطنا المادي الطبيعي، من الأرض وما عليها وما فيها من كنوز وموارد، مثل: الوقود، والمعادن، والهواء، والماء، والحيوانات، والنباتات، والعنصر البشري، وأن عملية حماية البيئة فكرة قديمة من خلال أوامر ديننا بالحفاظ على البيئة والنظافة وعدم الإضرار والفساد، ولكن ظهر الاهتمام بها في الفترة الأخيرة نتيجة معدلات الدمار التي أصابت البيئة وتدهور الموارد الطبيعية، إضافة إلى الأضرار الناتجة من خلال العمليات الصناعية.

### 2- التلوث:

ويعرف التلوث "بأنه إحداث تغير في البيئة التي تحيط بالكائنات الحية بفعل الإنسان وأنشطته وممارساته اليومية، يترتب عليها ظهور بعض الموارد التي لا تتلاءم مع المكان الذي تعيش فيه الكائنات الحية ويؤدي إلى اختلاله" (الحيالي، 2009، ص4).

وقد جاءت كلمة التلوث في كتاب الله في آيات عديدة منها قوله تعالى ﴿ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمَلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ﴾ (الروم، 41). وقوله تعالى في محكم آياته ﴿كلوا وأشربوا من رزق الله ولا تعثوا في الأرض مفسدين﴾ (الاعراف، 85).

بأنه أي تغير فيزيائي أو كيميائي أو بيولوجي يؤدي إلى تأثير سلبي نتيجة العمليات الإنتاجية للشركات الصناعية في احد المكونات البيئية المتوازنة توازنًا طبيعيًا وهي (التربة، والهواء، والمياه، و الإنسان، والحيوان)، وقد يكون التأثير السلبي مباشرة أو غير مباشر في نشاطه اليومي الصناعي والزراعي (موسى، 2006، ص27). وجاء في وثائق منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لأوروبا تعريف للتلوث في نصه إدخال الإنسان مباشرة أو بطريقة غير مباشرة لمواد أو لطاقة في البيئة، والذي يستتبع نتائج ضارة على نحو يعرض الصحة

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

الإنسانية للخطر، ويضر بالموارد الحيوية، وينال من قيم التمتع بالبيئة، أو يعوق الاستخدامات الأخرى المشروعة للوسط (سلامة، 1996، ص43).

وقد عرف القانون الليبي التلوث في المادة الأولى الفقرة (3) من القانون رقم (7) لسنة 1982م بشأن حماية البيئة، بأنه هو حدوث أية حالة أو ظرف ينشأ عنه تعرض صحة الإنسان أو سلامة البيئة للخطر نتيجة لتلوث الهواء أو مياه البحر أو المصادر المائية أو التربة أو اختلال توازن الكائنات الحية، بما في ذلك الضوضاء والضجيج والاهتزازات والروائح الكريهة وأية ملوثات أخرى تكون ناتجة عن الأنشطة والاعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي أو المعنوي (سلامة، 1996، ص36).

### 2-1 أنواع التلوث البيئي:

تختلف أنواع التلوث باختلاف الطريقة التي تصنف حسبها فإذا كانت بعض أنواع التلوث ناجمة عن عوامل طبيعية مثل البراكين وما ينتج عنها أثناء الانفجار من تلوث بالهواء نتيجة للدخان المتصاعد، والزلازل وما ينجم عنه عند حدوثه من خسائر كبيرة مثل تحطم المباني والمصانع وبالتالي تتسبب في تلوث التربة، والفيضانات وما تسببه من تلوث بالتربة من خلال المخلفات الناتجة عنها، والعواصف الرملية وما تتسبب فيه من تلوث في الهواء والتربة من خلال الزوابع الرملية، فإنه في هذه الحالة يكون التلوث الذي يطال البيئة يتحقق بفعل الطبيعة نفسها، أما في حالة حدوث تلوث البيئة ناتج عن أعمال الناس ونشاطاتهم فإن تلوث البيئة يكون بفعل الإنسان نفسه ويمكن أن يطلق عليه التلوث البيئي البشري، وفيما يلي نبذة لبعض أنواع التلوث (قيلان، 2019، ص6):

– التلوث الهوائي : يعد تلوث الهواء من أهم القضايا التي شغلت العلماء والمهتمين بالبيئة وحمائتها، كما يعد شغل المجتمع الدولي ومنظماته وعلى رأسها منظمة الأمم المتحدة وذلك لما يترتب عليها من آثار خطيرة ومدمرة سواء على البيئة بوجه عام وعلى الكائنات الحية التي تعيش فيها بوجه خاص، ويتألف الغلاف الجوي الذي يحيط بالأرض من آلاف الغازات والتركيبات المختلفة أهمها النيتروجين، الأكسجين، وثاني أكسيد الكربون وغيرها من الغازات الأخرى

– التلوث المائي : يعد الماء ملوثا إذا حدث "تغير في الوسط المائي ( انهار، بحار، محيطات نتيجة أنواع (التلوث المختلفة)، مما يؤثر تأثيرا ضارا بالكائنات الحية التي تعيش فيه أو تستخدمه.

تلوث التربة :يعرف تلوث الأراضي الزراعية بأنه: "الفساد الذي يصيب الأراضي الزراعية فيغير من صفاتها وخواصها الطبيعية أو الكيميائية أو الحيوية أو يغير من تركيبها بشكل يجعلها تؤثر سلبا - بصورة مباشرة أو غير مباشرة - على من يعيش فوق سطحها من إنسان وحيوان ونبات"، ويشكل تلوث التربة جانبا من جوانب مشكلة التلوث البيئي، الذي منيت به البشرية في العصر الحديث، كنتيجة للتدخل غير المدروس من جانب

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

الإنسان ومحاولاته إفساد النظم البيئية بغرض الزيادة المؤقتة من إنتاجية الأراضي الزراعية والسيطرة على الآفات والحشرات ومن أهم الملوثات التي تتعرض لها التربة والتي تصدر عن النشاطات الزراعية و المصانع(المبيدات الحشرية والأسمدة وفضلات المنازل وغيرها من المسببات الأخرى).

### 2-2 التلوث البيئي وشركات صناعة الإسمنت في الدول النامية:

العديد من الدول المتقدمة اتجهت استثمارات إلى تصدير مصانع الإسمنت إلى الدول النامية، ومنها العربية، وذلك بعد الاهتمام المتزايد من دول تلك الشركات بالقضايا البيئية من خلال تشديد التشريعات والقوانين البيئية، لكون صناعة الإسمنت من أشد المنتجات الملوثة للبيئة، وتلحق أضرارًا كبيرة وعالية الخطورة سواء على صحة مواطنيها أو اقتصادها، ولعل ما يفسر ما شهدته الدول العربية في الفترة الأخيرة بزيادة طلبات المستثمرين الأجانب لهذه الصناعة بإقامة مصانع صناعة الإسمنت التي تعدها بعض الدراسات والمنظمات الدولية من الصناعات الخطيرة على البيئة والتي يجب تطبيق معايير صحية فائقة الجودة، للحد من تأثيراتها بالغة الخطورة، وهذا ما يفسر انتشار شركات صناعة الإسمنت في جمهورية مصر العربية وباقي الدول العربية، بالإضافة إلى الشركات الصناعية العاملة في الدول النامية التي لا تهتم بالأضرار البيئية الناجمة عن تلك الصناعة.

### 3- الأداء البيئي:

على الرغم من الاهتمام المتزايد بالقضايا البيئية في الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة، فإن هناك بعض المصطلحات المتداخلة مثل الأداء البيئي والتأثيرات البيئية، فالأداء البيئي أشمل وأعم من أن يقتصر فقط على التأثيرات البيئية، لأن استخدام التأثيرات البيئية بديلاً للأداء البيئي يضيق النظرة لذلك المفهوم المتعدد الأبعاد في ذلك البعد الواحد فقط كمفهوم الأداء البيئي في المحاسبة الإدارية لم يعد يقتصر على الجانب المالي فقط، وإنما توسع ليشمل أبعاداً أخرى كرضى العميل والإنتاجية والتحفيز والابتكار، ولذا يجب استخدام نماذج كفاءة مختلفة لتعريف الأداء البيئي، وتتمثل هذه النماذج في نموذج الهدف، ونموذج النظم، ونموذج الدوائر الاستراتيجية، ونموذج القيمة التنافسية (تهامي، 2011، ص321).

ويعرف الأداء البيئي على أنه كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري أو اختياري والتي هدفها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن ممارسات المؤسسة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف من تلك الأضرار (الشحادة، 2010، ص283).

### 3-1 أسباب الاهتمام بالأداء البيئي:

الأداء البيئي هو أحد التدابير المهمة التي من خلالها يمكن تحقيق الكثير من النجاح في عالم الأعمال، والتكاليف البيئية وإدارة الأداء تستحق الاهتمام، وذلك للأسباب الآتية (القيسي، 2011، ص81):

- عدم إظهار التكاليف البيئية بشكل واضح وأحياناً يتم التغاضي عن إظهارها.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- التكاليف البيئية يمكن تعويضها من خلال توليد إيرادات إضافية من بيع النفايات والمنتجات القابلة للتدوير، أو الحصول على تراخيص لاستخدام التكنولوجيا النظيفة.
  - فهم التكاليف البيئية وأداء العمليات يمكن أن يعزز تقدير وتسعير المنتجات بدقة أكبر وأعلى، ويمكن أن يساعد في تصميم عمليات ومنتجات أكثر ملاءمة للبيئة.
  - تحسين إدارة التكاليف البيئية يؤدي إلى تحسين الأداء البيئي ومنافع كبيرة على صحة الإنسان والحيوان، فضلاً عن النجاح في عالم الأعمال.
- مما سبق يتضح أن التلوث البيئي قد أصاب كل مكونات البيئة: الإنسان، والحيوان، والتربة، والماء، والهواء، والغذاء، فالماء في البحار والمحيطات وباطن الأرض أصبح ملوثاً بالكيمائيات والنفايات التي ترمى به، والهواء أصبح ملوثاً من خلال الغبار والغازات المنبعثة من المصانع ومحطات توليد الطاقة والسيارات، والغذاء أصبح ملوثاً من خلال المبيدات والمواد الحافظة، والتربة أصابها ما أصاب الغذاء من تلوث، وبذلك برزت مشكلة التلوث أو الفساد البيئي والأداء البيئي للمؤسسات وتفاقم الخطر مع تطور وتقدم الصناعة.

### 4- الوعي البيئي:

تعد موضوعات البيئة والعناية والاهتمام بها من المواضيع القديمة نسبياً، ولكن الإدراك المتزايد لأثار التلوث البيئي يعد من الموضوعات الحديثة، ومع الرغم من التشريعات والمنظمات المتعددة التي تطالب بالحفاظ على البيئة، إلا أن ذلك لا يعد كافياً ما لم يدرك أفراد المجتمع أهمية البيئة وحمايتها والمحافظة عليها، ومن ثم فإنه أصبح من الضروري على المجتمع العمل والإسهام في تغيير السلوك البيئي للأفراد والمنظمات وتنمية الوعي لديهم بالقضايا البيئية، ويعد الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها من التلوث والوعي بها من الموضوعات التي حث عليها ديننا الإسلامي، ففي قول الله تعالى ﴿وَلَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ بَعْدَ إِصْلَاحِهَا وَادْعُوهُ خَوْفًا وَطَمَعًا إِنَّ رَحْمَةَ اللَّهِ قَرِيبٌ مِّنَ الْمُحْسِنِينَ﴾ (الأعراف، 56).

وقد عرض التومي وآخرون (2018، ص119) تعريفاً للوعي البيئي على أنه إدراك الإنسان لمتطلبات البيئة من خلال معرفة مكوناتها ومعرفة المشكلات والقضايا البيئية وكيفية التعامل معها، ولا يتحقق الوعي البيئي عن طريق التعليم فقط، وإنما يتطلب خبرة حياتية طبيعية، ويندرج ضمن الوعي البيئي التربية والتعليم البيئي، والثقافة البيئية، والإعلام البيئي.

### 4-1 أهمية الوعي البيئي:

إن من أهم أسباب التلوث البيئي الحاصل للبيئة التصرفات الخاطئة للإنسان، ومن أسباب ذلك غياب الإدراك بخطورة التلوث الحاصل من قبله على البيئة، ولذلك أصبح هناك حاجة كبيرة لوجود تربية بيئية تنمي في

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

النفوس أهمية المحافظة على البيئة، وتعديل من سلوك الإنسان وتغيير من نظرتة البيئية وعلاقته بها من خلال التعليم والثقافة بالقضايا البيئية، كما أنه من الضروري العمل على تنمية الوعي بحقوق الإنسان البيئية بما يتماشى مع التطور الاجتماعي والاقتصادي والتقني، وذلك يتطلب منا تنمية الوعي لدى الإنسان بالتشريعات البيئية وقوانينها من خلال أوسع قاعدة ممكنة، وزيادة الوعي البيئي للإنسان يؤدي بالطبيعة إلى الحفاظ على البيئة وعدم الإضرار بها، فخلال السنوات العشرين الأخيرة ازداد الوعي الدولي بالمشكلات البيئية بشكل متسارع، وخصوصاً فيما يتعلق بمسائل نفاذ طبقة الأوزون، وتدمير الغابات المطرية، وارتفاع درجات الحرارة الكونية، ونتج عن كل ذلك إعادة النظر في دور ومسؤوليات كل من الحكومات والمؤسسات الصناعية، وتتمثل بعض التغييرات الناتجة في ما يأتي (صالح، 2015، ص28):

- التوسع في التنظيم البيئي وذلك عن طريق الدولة.
  - هناك زيادة في كلفة الحماية البيئية وذلك بالنسبة للقطاع العام والخاص، فقد ازدادت الموارد ومن ثم ازدادت تكلفة مراقبة التلوث، وتعمل المؤسسات الاقتصادية والحكومية بالبحث عن أساليب ووسائل ذات كلفة ناجحة لمعالجة المسائل المتعلقة بالمطابقة.
  - الوعي البيئي لدى المؤسسات المالية، الوطنية منها والعالمية، حيث إن الضغط وعملية المراجعة اللذين تقوم بهما هذه المؤسسات يدفعان بالحكومات والمؤسسات التجارية إلى إعطاء القضايا البيئية مزيداً من الاهتمام.
- مما سبق يتضح أنه بالرغم من ازدياد عدد المؤسسات الاقتصادية التي تفصح عن المعلومات المترتبة عن أنشطتها البيئية في الدول المتقدمة فإن هناك وعياً بأهمية تلك المعلومات أقل بكثير في الدول النامية، مما يقلل من الإفصاح عن مثل هذه التكاليف في التقارير المنشورة في مثل هذه الدول، وذلك لعدم شعور هذه المؤسسات بأهمية الحاجة إلى مثل هذا الإفصاح من ناحية، ومن ناحية أخرى عدم وجود قوانين صارمة تلزم المؤسسات بذلك بالرغم من كونهم يعترفون بالآثار السلبية لمؤسساتهم على المجتمع، وبأهمية الحفاظ على البيئة.

### ثانياً - التشريعات القانونية المتعلقة بالبيئة:

في الآونة الأخيرة تزايد الاهتمام بموضوع البيئة والمحافظة عليها وحمايتها من جميع الآثار السلبية الضارة من كل الحكومات في جميع أنحاء العالم من خلال إصدار العديد من القوانين والتشريعات التي يتصف بعضها بأنها قوانين مانعة والبعض الآخر ذات طبيعة علاجية.

### 1- طبيعة مسؤولية الدولة تجاه حماية البيئة:

مما لا شك فيه أن الدور يقوم به الفرد داخل مجتمعه كماً وكيفاً فيما يحصل عليه من حقوق بوصفه عضواً في المجتمع، فإن مسؤولية الدولة تجاه حقوق الإنسان بصفة عامة تتمثل في:

- واجب الاحترام.

- واجب الحماية.

- واجب تنفيذ الحماية أو تحقيقها بالفعل.

يرى أحد الكتاب أنه لا يحق للدولة أن تقف عند تحقيق المستوى الأول والمستوى الثاني من المستويات الثلاثة التي ذكرت، بل لا بد من تحقيق الحماية، الأمر الذي يثير معه التساؤل الواجب حول طبيعة مسؤولية الدولة تجاه حقوق الإنسان بوصفه عضواً في المجتمع الذي يسكنه، وبوصفها هي سبب إنسانيته، وكون تحقيق الحماية لا بد من توافر إمكانيات ومقومات تملكها الدولة كمسألة أولية لكي تتمكن الدولة من تحقيق الحقوق لأفراد مجتمعها، فطبيعة هذه الحقوق أغلبها حقوق اقتصادية واجتماعية وثقافية، ولعل الدولة تستعصي تحقيقها في آن واحد، وعلى نفس المستوى فهذه الحقوق تتطور وتنمو وفق معايير، وبناء على معطيات وإمكانيات محددة، ومن ثم لا بد من أن يكون من بين تلك الحقوق أولويات معينة وفقاً لظروف كل مجتمع على حدة، وتختلف حماية تلك الحقوق باختلاف الظروف الداخلية لكل دولة، باعتبار الإنسان جزءاً من الكل وليس كونه كلاً في ذاته، فهو يؤثر في البيئة المحيطة ويتأثر بها (عزيز، 2018، ص161).

### 2- جانب التشريع العربي لحماية البيئة من الأضرار البيئية:

كانت الدول العربية جميعاً تحت سيطرة الاستعمار الأوروبي الفرنسي أو الإنجليزي أو الإيطالي، ولم تتل استقلالها إلا في الفترة من الأربعينيات وحتى الستينيات من القرن الماضي، ومن ثم فلا مجال للحديث بشأنها عن بدء ظهور القوانين البيئية فيها قبل الاستقلال. لا سيما وأن القوانين البيئية لم تظهر في العالم الصناعي إلا بعد منتصف القرن الماضي، أي بعد الحرب العالمية الثانية.

كما أنها قبل فترة لم تكن في وضع يمكنها من ابتداع قوانين للبيئة اعتماداً على أحكام الشريعة الإسلامية التي اشتملت على جميع مبادئ حماية البيئة، بسبب فترة الجمود الفكري التي عاشتها الأمة العربية أثناء فترة الحكم العثماني.

ولكن الناظر الآن إلى تشريعات الدول العربية لا بد وأن يجدها اشتملت على تشريعات تناولت حماية البيئة من جوانب متعددة، ونحاول أن نكتفي ببعض الإشارات إلى بعض التشريعات العربية المتعلقة بحماية البيئة.

### 1-2 موقف المشرع الجزائري:

من خلال اهتمام الجمهورية الجزائرية بالبيئة والمحافظة عليها، صدرت العديد من التشريعات البيئية ومنها صدر في سنة 2001م قانون يحمل رقم (01-19) ويهدف هذا القانون إلى تحديد كيفية تسيير النفايات ومراقبتها ومعالجتها، ومن أهم المبادئ التي تركز عليها عملية تسيير النفايات ومراقبتها ومعالجتها إعلام

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وإشعار المواطنين بالأخطار الناتجة عن النفايات وآثارها على الصحة العامة والبيئة، وكذلك التدابير المتخذة للوقاية من تلك الأخطار والحد منها أو تعويضها، كما كفل القانون مراعاة البيئة وحمايتها من خلال نصوصه ومنها نص المادة الحادية والعشرين (21) من القانون رقم (01-19) حيث نصت على أنه يلتزم كل منتج أو حائز النفايات، خاصة الخطرة بالتصريح للوزير المكلف بالبيئة بالمعلومات المتعلقة بطبيعة وكمية وخصائص النفايات، كما يتعين عليه بشكل دوري تقديم المعلومات الخاصة بمعالجة هذه النفايات، وكذلك الإجراءات العملية المتخذة والمحتملة لتفادي إنتاج مثل هذه النفايات بأكبر قدر ممكن، وجاء في نص مادته السابعة والستين (67): إلزام الأشخاص الطبيعيين والخاضعين للقانون العام أو القانون الخاص، والحائزين على رخص أو امتياز استعمال الأملاك العمومية الطبيعية للمياه، وأصحاب الامتياز أو المفوض لهم بالخدمات العمومية للمياه والتطهير، وأصحاب استغلال مساحات السقي أن يقدموا بشكل دوري للسلطة المكلفة بنظام التسيير المدمج للإعلام كل المعلومات والمعطيات التي تتوفر لهم، وقد تركت كيفية الحصول على المعطيات وكذلك شروط استعمالها وإعادة نشرها إلى الوزير المكلف بالموارد المائية، لنص المادة الخامسة (5) من المرسوم التنفيذي رقم (08-326) الصادر في سنة 2008م (شرشافة، 2018، ص 121).

كما أنه في سنة 2001م صدر قانون المناجم رقم (01-10)، وهو يضع الأحكام التي يمكن من خلالها للحائزين على رخص قانونية من قبل الدولة من ممارسة الأنشطة المنجمية، ومن خلال مادته الحادية والستين (61) ألزم أصحاب الرخص طلبية فترة العمل والبحث بتقديم تقرير سنوي يتعلق بأنشطتهم وانعكاساته على حياة وخصوصيات الوسط البيئي إلى وكالة الجيولوجيا والمراقبة المنجمية، وتركت لتحديد محتوى التقرير إلى قرار من الوزير المكلف بالمناجم حسب نص المادة مئة واثنين وخمسين (152) من القانون نفسه (شرشافة، 2018، ص 122).

وبالإضافة للقوانين الصادر بخصوص البيئة صدر قانون حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة رقم (03-10) لسنة 2003م، ومن ضمن أهداف قانون حماية البيئة هذا هو تكريس الحق في الإعلام والاطلاع على القضايا البيئية في دولة الجزائر، حيث خصص فصلاً كاملاً بهذا الخصوص، حيث وضع نص المادة الثالثة (3) بأنه من حق كل شخص بأن يكون على علم بحالة البيئة والإجراءات المسبقة عند اتخاذ القرارات التي قد تسبب أضراراً بالبيئة المحيطة، حيث قسم القانون الحق في مواده إلى الحق العام والحق الخاص، من خلال ما تطرقت له المادة السابعة من هذا القانون للحق العام بنص المادة مبينة أن لكل شخص طبيعي أو معنوي الحق في الحصول على معلومات متعلقة بحالة البيئة من الهيئات المختصة المعنية بمجال البيئة، وبينت بأن هذه المعلومات يمكن أن تتعلق بكل المعطيات المتوفرة عن حالة البيئة والتدابير والإجراءات المتخذة من أجل ضمان حماية البيئة وتنظيمها، ونصت في مادتيه الثامنة (8) والتاسعة (9) على الحق الخاص من خلال



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

نصوصهما، بأنه يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي تبليغ السلطات المحلية أو السلطات المكلفة بالبيئة عن أي معلومات بحوزته متعلقة بالعناصر البيئية التي ممن الممكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الصحة العمومية (شرشافة، 2018، ص ص123-124).

كما أنه صدر من ضمن حزمة القوانين والتشريعات المتعلقة بحماية البيئة المرسوم التنفيذي المنظم لانبعاثات الغاز والدخان والبخار والجزئيات السائلة أو الصلبة في الجو، وكذلك الشروط التي تتم فيها مراقبتها رقم (06 - 138) لسنة 2006م، وقد جاء هذا المرسوم تطبيقاً لأحكام المادة السابعة والأربعين (47) من قانون حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة رقم (03-10) لسنة 2003م، حيث نص في مادته العاشرة (10) بأنه على كل من يشتغل أو قادم على بناء مؤسسة تصدر انبعاثات جوية لا تخضع للتنظيم المتعلق بالمؤسسات المصنفة يجب عليه أن يقدم إلى السلطة المختصة بكل المعلومات التي تتضمن، طبيعة الانبعاثات وكميتها، ومكان الانبعاث وارتفاع انطلاقه من الأرض وأين يصل وتغيراته في الزمن، كل خاصية أخرى للانبعاث ضرورية لتقييمه، والتدابير المتخذة لتخفيف الانبعاث، كما نصت المادة الحادية عشرة (11) من نفس المرسوم بإلزام كل مستغلي المؤسسات التي تصدر انبعاثات جوية بمسك سجل يدوي يسجلون فيه تاريخ ونتائج التحاليل التي يقومون بها، وأن يتم وضع نتائج التحاليل تحت تصرف السلطة المختصة، وتركت كيفية القيام به إلى قرار من الوزير المكلف بالبيئة، كما بينت المادتان الثالثة عشرة (13) والخامسة عشرة (15) وجوب القيام بالمراقبة الدورية أو المفاجئة، وذلك لضمان مطابقة الانبعاثات الجوية للقيم القصوى المحددة وفق المرسوم (شرشافة، 2018، ص123).

### 2-2 موقف المشرع المصري:

لم تكن مصر ببعيدة عن الاهتمام بالأمور ذات الطابع البيئي، فمن ناحية اللوائح والقوانين اهتم المشرع المصري بجهود المؤسسات في حماية البيئة، وانعكس ذلك بصدور القوانين المصرية التي تهتم بالبيئة، وكان أهمها، قانون البيئة رقم (04) لسنة 1994م ولأحته التنفيذية رقم (238) لسنة 1995م في شأن حماية البيئة، ومراعاة عدم الإضرار بالبيئة، وكذلك إنشاء وزارة البيئة، حيث أُلزم القانون في مادته الثانية والعشرين (22) أصحاب الشركات والمؤسسات العاملة في الاقتصاد المصري والخاضعة لنصوص القانون بضرورة الاحتفاظ بسجل يبين تأثير نشاط المؤسسة على البيئة، يشمل بيانات عن الانبعاثات الصادرة عنها، ومواصفات المخرجات بعد عملية المعالجة، وكفاءة وحدات المعالجة الحاسوبية المستخدمة، وإجراءات المتابعة والأمان البيئي المطبقة بالمؤسسة، والاختبارات والقياسات الدورية ونتائجها، والمسؤول المكلف بالمتابعة، كما كفل قانون البيئة المصري رقم (04) حماية البيئة من خلال نص المادة الثانية والعشرين (22)، على أنه إذا تبين وجود أي مخالفات يقوم الجهاز بإخطار الجهة الإدارية المختصة لتكليف صاحب المؤسسة بتصحيح هذه المخالفات على

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وجه السرعة، فإذا لم يتم بذلك خلال (60) يوماً يكون للجهاز -بالاتفاق مع الجهة الإدارية المختصة- الحق في اتخاذ الإجراءات القانونية والقضائية اللازمة لوقف النشاط المخالف، والمطالبة بالتعويض المناسب لمعالجة الأضرار الناجمة عن هذه المخالفات، ويظهر من خلال نص المادة الحسم القانوني إزاء المخالفات البيئية، وفي نص المادة التسعون (90) منه عاقب على إلقاء الزيت أو المزيج الزيتي في البحر، أو إلقاء أي مادة ملوثة أخرى للبيئة، بالغرامة التي لا تقل عن مئة وخمسين ألف جنيه ولا تزيد عن خمسمئة ألف جنيه، إضافة إلى الحكم بإزالة المخالفة في الموعد الذي تحدده الجهة الإدارية المختصة، وإلا قامت بها هذه الجهة وعلى نفقته، وفي مادته الخامسة والعشرين (25) يضع جهاز شؤون البيئة خطة للطوارئ لمواجهة الكوارث البيئية، حيث تستند الخطة على جمع البيانات المتوفرة محلياً ودولياً عن كيفية مواجهة الكوارث البيئية والتخفيف من أضرارها الناجمة عنها، وحصص الإمكانيات المتوفرة على المستوى المحلي والإقليمي والدولي وتحديد كيفية الاستعانة والاستفادة منها بطريقة تكفل سرعة مواجهة الكارثة، كما نص القانون في مادته الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن المؤسسة التي ينتج عن ممارستها أنشطتها مخلفات خطرة على البيئة وفقاً لأحكام هذه اللائحة، عليها الاحتفاظ بسجل لهذه المخلفات وكيفية التخلص منها، وكذلك الجهات المتعاقد معها لتسلم هذه المخلفات (صالح، 2009، ص21).

وقد صدر قانون الاستثمار رقم (72) لسنة 2017م ولائحته التنفيذية، حيث تمت الإشارة في القانون ولائحته التنفيذية إلى المشاركة في اتخاذ الإجراءات لحماية البيئة، ومنها تدوير المخلفات، وخفض انبعاثات غازات الاحتباس الحراري (الفولي، 2009، ص18).

ويلاحظ في القانون من خلال نصوصه السابقة أنه لم يطلب من نشر هذه البيانات أو الإفصاح عنها للأطراف المهتمة بمدى وفاء المؤسسات بمسؤولياتها البيئية ومدى الإفصاح عنها، وكان الغرض من طلب الاحتفاظ بالسجلات هو تمكين الجهات الرقابية من متابعة نشاط المؤسسة البيئي، وعليه لا يوجد الزام قانوني بالإفصاح عن المعلومات البيئية للأطراف المستفيدة من تلك المعلومات (صالح، 2009، ص22).

### 2-3 موقف المشرع الأردني:

مطلع الثمانينيات من القرن العشرين يعتبر هو بداية الاهتمام الحقيقي بالبيئة من قبل المملكة الأردنية الهاشمية على المستوى الرسمي، حيث قررت الحكومة الأردنية إنشاء دائرة للبيئة ترتبط مباشرة بوزارة الشؤون البلدية والقروية للبيئة، وبعدها أخذت الحكومة الأردنية العمل على تطوير عملية التخطيط والإدارة البيئية، وذلك نتيجة للوعي البيئي بأهمية حماية البيئة كونها مجالاً من مجالات التنمية يجب أخذها في الاعتبار للوصول إلى درجة التوازن البيئي تسمح بالتقدم والنمو، وفي هذا السياق تم إنشاء العديد من الهيئات الإدارية والفنية التي تهتم بالمحافظة على البيئة وحمايتها، وعملت على تشكيل جمعيات ومنظمات متخصصة في مجال البيئة، بالإضافة

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

إلى وزارة البيئة الأردنية، وقد عمل المشرع الأردني على إصدار العديد من القوانين التي تعمل على حماية البيئة، فصدر قانون البيئة الأردني المؤقت رقم (52) لسنة 2003م، ليحل محل القانون رقم (12) لسنة 1995م والذي تم المصادقة عليه من قبل مجلس النواب سنة 2006م ليصبح ذا صفة تشريعية، وتم العمل به بتاريخ 16 / 06 / 2006م، ويتضمن 27 مادة في المجال البيئي، ومن أبرز نصوص هذه المواد نص المادة الحادية عشرة (11) من القانون على أنه يحظر طرح أي مواد ضارة بسلامة البيئة أو تصريفها أو تجميعها، سواء كانت صلبة أو سائلة أو غازية أو مشعة أو حرارية في مصادر المياه، ونصت المادة الثالثة عشرة (13) من هذا القانون على أنه تلتزم كل مؤسسة أو شركة أو أي جهة يتم إنشاؤها قبل وبعد نفاذ أحكام هذا القانون، وتمارس نشاطاً قد يؤثر سلباً على البيئة بإعداد دراسة تقييم الأثر البيئي لمشروعاتها ورفعها إلى الوزارة لاتخاذ القرار المناسب بشأنها، كما نص قانون حماية البيئة المؤقت في مادته التاسعة عشرة (19) على أنه يلتزم أصحاب المصانع أو المركبات أو الورش أو أي جهة تمارس نشاطاً له تأثير سلبي على البيئة، وتتبع منها ملوثات بيئية، تركيب أجهزة لمنع أو تقليل انتشار تلك الملوثات منها، والتحكم في الملوثات قبل انبعاثها من المصانع أو المركبات في الجو إلى الحد المسموح به حسب المواصفات المعتمدة، وذلك بموجب تعليمات يصدرها وزير البيئة لهذه الغاية، وقد فرض القانون عقوبات بين الحبس والغرامة، بالإضافة إلى إمكانية إغلاق المصنع، مع الالتزام بإزالة المخالفة، ومضاعفة العقوبة في كل مرة يكرر فيه نفس الفعل، ومنح القانون للموظف الذي يسميه الوزير صفة الضابطة العدلية، وله الحق في تفتيش أي محل صناعي أو تجاري أو خدمي أو أي مؤسسة للتأكد من مطابقتها ومطابقة أعمالها الشروط البيئية المقررة (درويش، 2007، ص ص 393-394 ؛ صالح، 2015، ص ص 49-51).

### 2-4 موقف المشرع الليبي:

ولأهمية حماية وتحسين البيئة والحفاظ على النظافة العامة سعت الدولة الليبية كباقي دول العالم - فأولت اهتماماً كبيراً بشؤون البيئة إلى التقليل من الأضرار البيئية والمساهمة في تحسين البيئة، من خلال وضع السياسات العامة وإعداد الخطط والبرامج اللازمة لحماية البيئة، ومكافحة التلوث وإصدار التشريعات والقوانين والمعايير التي تتضمن الإجراءات الواجب اتباعها من قبل المؤسسات العاملة بليبيا المحلية منها والأجنبية، والمصانع والمعامل والأفراد للمحافظة على البيئة، وذلك استناداً إلى المعايير والنشرات الصادرة عن الهيئات والمنظمات الدولية المهتمة بشؤون البيئة، وفي هذا الشأن فقد حرصت الدولة على إنشاء لجان وهيئات بيئية تتولى العمل في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية ومدى التزامها بالقوانين الصادرة بالخصوص، وبذلك اهتم المشرع الليبي بالجوانب البيئية وانعكس ذلك في صدور العديد من القوانين التي تهتم بالمحافظة على البيئة

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وحمايتها وهي (ارحومة، 2000، ص ص70=82 ؛ التقرير الوطني الأول للبيئة لسنة 1999 ؛ نشرة البيئة 1، 2 لسنة 2005):

القانون رقم (33) لسنة 1970م في شأن حماية الأراضي الزراعية وتعديله رقم (4) لسنة 1973م ويهدف هذا القانون إلى حماية الأرض الزراعية من التصرف فيها لغرض البناء، أو لغير ذلك من الاستثمار غير الزراعي.

القانون رقم (29) لسنة 1971م بشأن الموافقة على اتفاقية إنشاء هيئة مكافحة الجراد الصحراوي بشمال غرب أفريقيا، وذلك نظراً للخسائر الفادحة التي يلحقها الجراد الصحراوي بالغطاء النباتي والمحاصيل الزراعية، فإن ليبيا وافقت على إنشاء هذه المنظمة مع كل من الجزائر وتونس والمغرب والأقطار المجاورة لها.

القانون رقم (8) لسنة 1973م في شأن منع تلوث البحر بالزيت، ويهدف هذا القانون إلى حماية الصحة العامة وإدخال أسس حماية البيئة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتشجيع التنمية المستدامة للمصادر الحيوية للدولة، بما يراعي حق الأجيال القادمة، والحفاظ على التنوع البيولوجي وحماية المياه الإقليمية لليبية من التلوث بزيت السفن، وتحسين المناطق التي تضررت من الناحية البيئية، وهو منطلق في الأساس من المعاهدة الدولية لمنع تلوث مياه البحر بالزيت الموقعة في لندن لسنة 1954م، والتي وافقت الدولة لليبية على الانضمام إليها سنة 1971م.

القانون رقم (5) لسنة 1982م في شأن حماية المراعي والغابات، ويسعى هذا القانون لحماية المراعي والغابات من خلال إيجاد مساحات كافية من المراعي والغابات الجيدة التي يتهددتها بموجبه بيئة مناسبة للحياة البرية والرعي، وما يعود من ذلك من فوائد على الاقتصاد والبيئة، والقانون رقم (15) لسنة 1985م بشأن تنظيم الرعي، حيث هدف هذا القانون إلى تنظيم حرفة الرعي بشكل لا يؤدي إلى الإخلال بتوازن مكونات المراعي أو الإضرار بغطائها النباتي أو بمواردها الطبيعية.

القانون رقم (14) لسنة 1989م بشأن تنظيم استغلال الثروة البحرية ولائحته التنفيذية رقم (1980) لسنة 1991م، حيث حدد بشكل واضح الإجراءات لحماية الموارد وعدم استنزافها في البيئة البحرية، والقانون رقم (15) لسنة 1989م بشأن حماية الحيوانات والأشجار، وسعى هذا القانون للمحافظة على الحياة الحيوانية والغطاء الشجري الأخضر وكلاهما لازمان لتوازن الحياة في البيئة.

القانون رقم (2) لسنة 1982م في شأن تنظيم استعمال الإشعاعات المؤينة والوقاية من أخطارها، ويقصد بالإشعاعات المؤينة هي الإشعاعات المنبعثة من المواد ذات النشاط الإشعاعي، أو من المعدات أو الأجهزة كأشعة إكس أو رونتيجن، وكذلك الإشعاعات المنطلقة من المفاعلات الذرية أو مولدات الأشعة السينية أو النظائر المشعة أو أي مصدر إشعاعي آخر تحدده اللائحة التنفيذية، ولخطورة هذه الإشعاعات شكلت لجنة من

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

المختصين تتولى العمل على الوقاية من أخطارها وتمنح التراخيص اللازمة لاستعمالها إلى غير ذلك من الإجراءات.

القانون رقم (7) لسنة 1982م في شأن الأحكام الخاصة بحماية البيئة، حيث حدد بشكل واضح الإجراءات التنظيمية وإصدار التشريعات اللازمة لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بقضايا البيئة من مختلف الجوانب، فقد تناولت تلك التشريعات بالشرح والإيضاح الجوانب القانونية المتعلقة بمعالجة الآثار والسلبيات والأخطار المترتبة على التلوث البيئي، ووضع العقوبات الرادعة للمخالفين لتلك الأحكام، وفيما بعد تم إنشاء الهيئة العامة بموجب القرار رقم (363) لسنة 1429م. ر، ولعل أبرز الاختصاصات التي أوكلت إلى تلك الهيئة وفقاً لأحكام المادة الثالثة (3) من إنشائها هو حماية المحيط الذي يعيش به الإنسان وجميع الكائنات الحية من التلوث، وقد تعرض القانون لتحديد الواجبات العامة للمحافظة على البيئة من التلوث وذلك في مجال حماية الهواء والبحار والثروة البحرية والمصادر المائية وحماية الحياة البرية والتربة والنباتات وإصحاح البيئة، وتناول القانون في الفصل الثاني حماية الهواء الجوي في المواد من (11) إلى (18) حيث ألزمت المادة الحادية عشرة (11) المؤسسات أو المصانع المحلية والأجنبية التي تنبعث منها ملوثات الهواء بعدم مخالفة القواعد والمعايير العلمية في حماية البيئة، مع شمول ذلك السفن الراسية في الميناء، واستثنت من هذه المادة المؤسسات والمصانع التي هي في مرحلة التشغيل التجريبي لمدة لا تتجاوز ستة أشهر وكذلك التي سوف تنشأ في المستقبل، حيث نصت المادة الثانية عشرة (12) من القانون على إلزام المصانع والمؤسسات باتباع القواعد والمعايير العلمية، والاحتفاظ بسجل لنوعية ومكونات وكمية الملوثات المطرودة وتقديمها إلى المركز الفني لحماية البيئة، الذي يجوز له وفقاً للمادة الثالثة عشرة (13) من القانون أن يصدر لها التعليمات اللازمة بما فيها إدخال تغييرات على المبنى أو على طريقة التشغيل أو كيفية التخلص من الملوثات أو تغيير نوع الوقود المستعمل، ويجوز له أن يغلقها إذا ثبت أن كمية الملوثات تتجاوز القواعد والمعايير المحددة (القانون 7 لسنة 1982 ؛ اللائحة التنفيذية للقانون 7).

القانون رقم (13) لسنة 1984م في شأن الأحكام الخاصة بالنظافة العامة، حيث ينص في المادة الثالثة (3) على حظر إلقاء النفايات والفضلات والقمامة من قبل الأفراد و الهيئات والمؤسسات والمصالح العامة والخاصة الوطنية منها والأجنبية، أو التخلص منها في غير الأماكن المخصصة لهذا الغرض (القانون 13 لسنة 1984).

وأشار القانون إلى ضرورة تولى المؤسسات الصناعية وغيرها من المؤسسات الاقتصادية التي ينتج عن نشاطها مخلفات ضارة بالبيئة أو بالصحة العامة، بنقل مخلفاتها والتخلص منها بالوسائل الفنية التي توافق عليها اللجنة الشعبية للمرافق (سابقاً) في البلدية المختصة (القانون 13 لسنة 1984).

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

كما حددت اللائحة التنفيذية للقانون الطرق والضوابط الخاصة بتجميع القمامة والمخلفات من المواد الأخرى المعدومة، وكذلك حددت الجهات المختصة التي سوف تتولى أداء هذه المهام المحددة بالقانون والشروط الفنية والصحية المناسبة للتخلص من تلك النفايات والملوثات البيئية، وفقاً للقانون رقم (13) لسنة 1984م (القانون 13 لسنة 1984):

- أن يكون الموقع بعيداً عن أي منطقة سكنية مكتظة بالسكان بمسافة لا تقل عن خمسة كيلومترات.
- أن يحاط الموقع بسياج لحماية الموقع من تأثيرات بيئية على المنطقة، وأن يكون له مداخل لدخول الآليات وخروجها.
- أن يعمل على تزويد الموقع بمصادر مياه ووسائل إطفاء للحرائق التي من المتوقع حدوثها.
- أن يزود الموقع بالأجهزة وأدوات الرش والمبيدات الخاصة واللائحة لحماية البيئة.
- وفي سنة 2003م سن القانون رقم (15) في شأن حماية وتحسين البيئة، ويهدف هذا القانون إلى الرقابة على البيئة، وذلك من أجل حمايتها من التلوث وتحسينها، باعتبارها المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية، بما فيها التربة والمياه والغذاء، مع إيجاد الطرق المناسبة لقياس التلوث والعمل على صيانة التوازن البيئي للوسط الطبيعي والوقاية من التلوث والأضرار المختلفة الناتجة عنها والتقليل منها وتحسين إطار الحياة وظروفها، كما يهدف القانون إلى تحقيق التنمية المستدامة والاستفادة من الموارد الطبيعية والعمل على استغلالها الاستغلال الأمثل، ونص القانون في المادة السادسة (6) منه على القيام بالمهام الآتية (القانون 15 لسنة 2003):
- اقتراح الخطط والبرامج الخاصة بالبيئة في الدولة اللببية والإشراف على تطبيقها ومتابعة تنفيذها.
- الإشراف على إصاح البيئة ومواكبة التطور العلمي والتقني في مجال حماية البيئة، ولها الحق في التعاون مع الجهات الدولية لإزالة أسباب التلوث وحماية مصادر المياه ومراقبتها.
- القيام بحملات نشر الوعي البيئي بمختلف الوسائل المتاحة للتعريف بالبيئة وقواعد وأسس المحافظة عليها وحمايتها من التلوث وإزالة أسبابه في حالة وجوده.
- إعطاء الأدونات اللازمة لممارسة الأنشطة والتي من الممكن أن يحدث عن نشاطها تلوث بيئي، على أن يتضمن الإذن الأسس والقواعد والشروط اللازمة للمحافظة على البيئة وحمايتها مع الإلزام بالتقيد بالشروط الواردة بالإذن.
- اعتماد تراخيص مزاولة الأنشطة المعنية بحماية البيئة ومتابعتها وتقييمها.
- دعم المؤسسات والجمعيات التي يندرج نشاطها ضمن المحافظة على البيئة وحمايتها.
- تحديد الاشتراطات التي يجب مراعاتها عند تنفيذ أي مشروع بعد مراجعة دراسة الأثر البيئي، وتتولى الجهات التنفيذية التقيد بكل الشروط عند تنفيذه.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- متابعة الاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال المحافظة على البيئة وحمايتها والاستفادة منها في كل المستجدات.

- إعداد الخطط الوطنية لمواجهة الحالات الطارئة والكوارث البيئية بالتعاون مع الجهات المختصة ذات العلاقة.

كما أن القانون نص في مادته الثامنة (8) على أن للجهة المختصة حق التفتيش على الجهات المنصوص عليها، والإشراف عليها في مجال حماية البيئة.

ونص في مادته التاسعة (9) للجهة المختصة جهاز يسمى الشرطة البيئية يقوم بمهام التفتيش البيئي، ويكون لأعضائه صفة مأمور الضبط القضائي أثناء ممارسة مهامهم وفقاً لقانون الإجراءات الجنائية، وذلك للجرائم التي ترتكب بحق البيئة ومخالفة لأحكام القانون رقم (15) بشأن المحافظة على البيئة وحمايتها.

كما نص القانون في مادته الحادية عشرة (11) على أن كل مؤسسة اقتصادية أو مصنع أو معمل ينبعث منه ملوثات ضارة بالبيئة الاحتفاظ بتسجيل نوعية وكمية هذه الملوثات المطرودة وتقديمها للجهة المختصة.

ونص في مادته الثانية عشرة (12) على أن للجهة المختصة إصدار التعليمات اللازمة لأي مؤسسة أو مصنع أو معمل بإحداث تغييرات على المبنى الخاص بها أو طريقة التشغيل أو طريقة التخلص من الملوثات المحدثة في الهواء أو تغييره أو إغلاقه للمدة التي تراها اللجنة، وذلك إذا ثبت أن كمية الملوثات الهوائية المنبعثة تتجاوز القواعد والمعايير الصادرة.

وفي مادته الثالثة عشرة (13) نص على أن كل مؤسسة صناعية من المتوقع أن يقع بها حادث أو طارئ خلال عمليات التشغيل يؤدي إلى انبعاث كمية من ملوثات الهواء العمل على اتخاذ الإجراءات الفورية في حالة وقوع الحادث أو الطارئ، وذلك لإعادة المؤسسة إلى حالتها العادية قبل وقوع الحادث أو الطارئ.

كما نص القانون في مادته الرابعة عشرة (14) على منع إشعال النيران في المواد المطاطية والنفطية والقمامة، بالإضافة إلى حظر التخلص من المواد العضوية الأخرى في المناطق المكتنزة بالسكان أو المناطق القريبة المجاورة لها.

كما أنه نص في المادة الثالثة والثلاثين (33) على منع إلقاء أي نفايات أو فضلات أو مواد سامة أو مخلفات على الشواطئ أو المياه اللببية.

ويلاحظ على مجمل القوانين والتشريعات اللببية ذات الحماية البيئية اقتصرها على عقوبة الحبس، وهذه العقوبة لا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تتجاوز خمسمئة دينار، ومع ذلك فإن عقوبة الحبس نادرة التطبيق في جرائم تلويث البيئة، بينما أصبحت التشريعات البيئية الحديثة تميل إلى تشديد عقوبة الغرامة جداً، لما لها من

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

تأثير ملموس في ردع الجاني، ولما تقدمه للدولة من إمكانية مستقبلاً في مكافحة التلوث، وإن التشريعات البيئية الحديثة تبنت الغرامة النسبية أو الغرامة اليومية، لما لها من أثر إيجابي في اعتبارات الردع والإصلاح والتعويض عن الجريمة البيئية، فالقانون العماني رقم (10) لسنة 1982م بشأن البيئة ومكافحة التلوث البيئي الذي نص في المادة التاسعة والعشرين (29) منه على عقاب من تسبب في أي تلوث للبيئة بغرامة تساوي ثلاثة أضعاف تكاليف الإجراءات اللازمة لحماية البيئة، أو ثلاثة أضعاف قيمة الضرر الناتج عن المحافظة أيهما أكبر، أما الغرامة اليومية فهي أسلوب فتقدر الغرامة على أساس خطورة الجريمة، فقد جاء بالقانون الأمريكي للتخلص من الزيت معاقبة كل يصرف بإهمال زيوت في البيئة بغرامة لا تقل عن 2500 دولار ولا تزيد عن 5000 دولار عن كل يوم مخالفة، وإذا كان ارتكاب الفعل عن قصد تكون الغرامة لا تقل عن 5000 دولار ولا تزيد عن 50000 دولار عن كل يوم مخالفة (ارحومة، 2000، ص96).

ومما سبق يتضح أنه رغم صدور العديد من القوانين والتشريعات الليبية الخاصة بالمحافظة على البيئة وحمايتها سألقة الذكر، فإنه لا يوجد في القوانين والتشريعات أي نصوص تلزم المؤسسات الاقتصادية والشركات المسببة للتلوث البيئي بالنشر الدوري لمصادر ومناطق التلوث وأسبابه والتكاليف المحتملة لإزالته، لإعلام كل الأطراف المهمة بمدى وفاء المؤسسات بمسئولياتها البيئية، ومدى إفصاحها عن معلوماتها الاجتماعية والبيئية، كما أنها لم تتناول في نصوصها الحوافز لمن يقدمون خدمات معتبرة لحماية البيئة، مما يعتبر خلافاً في القوانين البيئية الليبية.

وعلى الرغم من أن المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية راعت أهمية الأمور المتعلقة بالبيئة، وأعطتها اهتمامات كبيرة وخاصة في الفترة الأخيرة، فقد قامت ببعض الخطوات الملموسة اتجاه الأخذ بالقضايا البيئية عند المعالجة المحاسبية، إلا أن الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية مازال في الواقع العملي لم يرق إلى مستوى الأهمية التي تشكلها القضايا البيئية، سواء للمؤسسة أو المجتمع وبالخصوص في بيئة الأعمال العربية ودول العالم النامية، وإننا نعتقد أن تلك جهود غير مفعلة لافتقادها صفة الإلزام بواسطة معيار دولي يلقي القبول العام تجاه المسؤولية البيئية وسلامة الحفاظ على البيئة من الأضرار الناجمة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها، وإن كل ما تطرحه جميع دول العالم هو رغبة في وجود آمن وبيئة غير ملوثة، وإن تحسين مستوى الإفصاح والشفافية وتحسين جودة القوائم والتقارير المالية متوقف على مدى توافر معايير محاسبية ذات جودة عالية وقابلة للتطبيق ملزمة توصي بها الجمعيات حتى تضمن توافر الحد الأدنى من الإفصاح الاجتماعي والبيئي للحد من تباين الممارسات المحاسبية، بغرض تلبية احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية وإمدادهم بالمعلومات المحاسبية البيئية الكافية والملائمة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.



### ثالثاً - النظريات المفسرة للمسؤولية البيئية:

لتغير طبيعة تطبيقات الإفصاح البيئي للمؤسسات اقترح الباحث العديد من النظريات لتحقيق هذا الغرض، كان من أهم هذه النظريات (نظرية المشروعية، ونظرية الوكالة، ونظرية الاقتصاد السياسي، ونظرية أصحاب المصالح).

#### 1- نظرية المشروعية:

تقوم هذه النظرية على افتراض أن أعمال المؤسسة الاقتصادية تعمل وفق عقد اجتماعي بين المؤسسة والمجتمع، ووفقاً لهذا العقد تحوز المؤسسة على حق ممارسة نشاطها داخل المجتمع، وفي المقابل ينتظر من المؤسسة الاستجابة إلى حاجات المجتمع وإعطاء المجتمع ما يريده، حيث إن المؤسسة الاقتصادية تكون مقبولة وتكسب قوتها ومكانتها الاجتماعية إذا ما قدمت خدمات قيمة للمجتمع، ومن ثم بقاء المؤسسة وتطورها يتوقف على توفير بعض المخرجات المرغوبة اجتماعياً للمجتمع بشكل عام، وباعتبار المؤسسات عضواً في المجتمع يحكمها إطار تشريعي يتوجب عليها ضمن الحدود التي ارتضاها هذا المجتمع أن تمارس أنشطتها، ومن ثم فإن الأنشطة التي يكون لها تأثير سلبي على البيئة يمكن اكتشافها من خلال نظرية المشروعية التي تزيد من الوعي في المجتمع وتحدد المقاييس التي يجب على المؤسسات الالتزام بها، وذلك لتقديم أدلة إثبات على أن أنشطتها الرئيسية مقبولة من قبل المجتمع، وبذلك يمكن استخدام التقرير السنوي للمؤسسة لتعزيز ثقة المجتمع بالمؤسسة الاقتصادية وأنشطتها، وذلك من استجابة إدارة المؤسسة الاقتصادية لمتطلبات الإفصاح التي عليها يمكن القول بأن المؤسسة الاقتصادية يمكن أن تحافظ وتحقق ربحاً تجارياً مع متغيرات السياسة العامة والمخرجات المجتمعية من خلال التقرير السنوي للإفصاح البيئي (الزين، 2013، ص43).

وعرض شرشافة (2018، ص27) تعريفاً لنظرية المشروعية بأنها الحالة أو الوضعية التي تنتج عن انسجام منظومة القيم للمؤسسة مع منظومة القيم للمجتمع والذي تمثل المؤسسة جزءاً منه، وفي حالة حدوث أو توقع ظهور تباين في منظومتي القيم للمؤسسة والمجتمع فسوف يكون هناك تهديد لمشروعية المؤسسة.

فنظرية المشروعية تنظر إلى المؤسسة من خلال وجوب مراعاتها لحقوق المجتمع بصفة عامة، ولا تكون مقتصرة على خدمة مصالح المساهمين، فممارسة المؤسسة لأنشطتها مرتكز على مدى احترام المؤسسة للعقد الاجتماعي، والذي ينص في مضمون بنوده على حق المؤسسة المشروط في الوجود باحترام معايير وقيم المجتمع الذي تمارس به نشاطها، وعليه فإن أي مخالفة لبنود العقد الاجتماعي قد يجعل من المجتمع يتحرك ضد المؤسسة لإنهاء العقد، ومنه بند حق المؤسسة في الوجود، وقد تكون من ردود فعل المجتمع تجاه المؤسسات ذات التأثير السلبي على البيئة هو صعوبة الحصول على الموارد اللازمة لتمويل مواصلة المؤسسة عملياتها وأنشطتها داخل المجتمعات التي تعطي للبيئة اهتمامات عالية، وأيضاً من الممكن أن تتعرض المؤسسة إلى مزيد من القيود والإجراءات القانونية، كتخفيض أو إيقاف تزويدها بالإمكانات الضرورية اللازمة لممارسة

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

المؤسسة أنشطتها، وانخفاض الطلب على منتجاتها أو مقاطعتها نهائياً بصفتها مؤسسة مسببة أضراراً بيئية خطيرة، فلهذا تلجأ المؤسسة للإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي كوسيلة للتخفيف من فجوة المشروعية والتخلص منها، وهذه الوسيلة يمكن استخدامها من خلال أربعة محاور استراتيجية تمثل الممارسات التي قد تتبعها المؤسسة في الرد التي يمكن أن تشكل تهديداً على مشروعيتها، والتي يمكن أن نوردتها في الآتي (شرشافة، 2018، ص ص 28-29):

- لجوء المؤسسة لإعلام جمهورها وتثقيفهم حول التغيرات التي تكون قد حدثت على أدائها وأنشطتها، ويتم تبني هذه الاستراتيجية نتيجة لفشل المؤسسة في تحقيق الأداء المطلوب مما يحدث عنه فجوة في المشروعية.
- كما أن المؤسسة قد تلجأ لتغيير نظرة جمهورها، بدون أن تعمل على تغيير فعلي لسلوكها، ويتم تبني هذه الاستراتيجية وقت ترى المؤسسة أن فجوة المشروعية حدثت نتيجة لسبب وجود سوء فهم من طرف جمهورها لسلوكها.
- وقد تقوم المؤسسة باللجوء إلى التأثير على الإدراك عن طريق تغيير انتباه الجمهور وصرف انتباههم إلى قضايا أخرى والعمل على ربطهم ببعض الأمور الرمزية في نفس الوقت، والتي يمكن من خلالها التأثير على مشاعر العامة، وتقوم المؤسسة بتبني هذه الاستراتيجية لصرف نظر الجمهور عن أدائها السيء والأضرار البيئية الخطيرة الناجمة عن أنشطتها، كنشر معلومات توضح فيها بأنها تسهم في دعم منظمات حماية البيئة، أو أنها تعمل على أن يكون من ضمن أعضاء مجلسها شخصية تتمتع بالسمعة والموثوقية.
- كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى تغيير التوقعات الخارجية حول أدائها البيئي، وتقوم المؤسسة بتبني هذه الاستراتيجية حين ترى المؤسسة أن الجمهور لديهم توقعات غير صحيحة ناحية أدائها.

### 2- نظرية الوكالة:

وتقوم هذه النظرية على النظر إلى المؤسسة بأنها سلسلة من علاقات الوكالة التعاقدية الصريحة والضمنية لمجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتضاربة، أي أنها عقد بين طرفين، يكون فيها الطرف الأول الموكل الذي بدوره يقوم بتفويض المسؤولية، والطرف الثاني الوكيل والذي يقوم بأداء بعض الخدمات نيابة عنه، ويشمل ذلك تفويض سلطة اتخاذ القرارات، وذلك مقابل عائد أو مكافآت يتحصل عليها الطرف الثاني، ولم يعد تلبية الأرباح والإفصاح عنها في وقتنا هذا هو الهدف الأساسي للإدارة (الوكيل) الذي يعظم من أهميتها أمام الأطراف الأخرى، ولكن تحسين الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والإفصاح عنه قد بات يعطى بنفس الدرجة من الأهمية من الإفصاح عن النشاط، وما يدعم ذلك هو أهمية الأداء البيئي في اتخاذ قرارات الاستثمار، حيث إن نسبة المستثمرين تأخذ في اعتبارها الأداء البيئي بجانب الأداء الاقتصادي عند اتخاذ قرارات الاستثمار، وذلك لتجنب الاستثمارات التي من شأنها أن تسبب في بعض الأضرار البيئية، وتقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفروض الأساسية والتي يمكن أن نوردتها في (السيد، 2001، ص ص 63-64):

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- **فرض الرشد الاقتصادي:** ويعنى بهذا الفرض هو السعي نحو تحقيق المصلحة الذاتية، أي كل طرف من الأطراف ذوي العلاقة يسعى إلى تعظيمها للمنفعة المحتملة حتى لو كان ذلك على حساب منافع الطرف الآخر.
  - **فرض عدم تماثل بين الوكيل والموكل:** حيث يكون لدى الوكيل كم أكبر من المعلومات، التي لو تم توفيرها للموكل فإنه لا يستطيع تغييرها بنفس الدرجة التي يقوم بها الوكيل المختص.
  - **فرض تحفيز الوكيل:** ويعنى بهذا الفرض أن أغلب مصالح الملاك يمكن أن تتحقق بواسطة تحفيز الوكيل كي يتخذ القرارات الصائبة والتي تعظم منفعتهم، وذلك يتطلب دراسة العوامل الذاتية والصفات الشخصية للوكلاء قبل تعيينهم أو التعاقد معهم، وبالإضافة إلى العوامل الخارجية والتي تحد من أهمية خصائص المؤسسة الاقتصادية وسماتها والتي تفسر الكثير من القرارات التي يتخذها الوكيل.
  - **فرض التعارض في المصالح:** والتي تنشأ أساساً من اختلاف دالة الهدف أو منفعة الموكل عن دالة هدف الوكيل.
- وتقضي نظرية الوكالة بأن مدراء المؤسسات يقومون بالإفصاح عن أداء مؤسساتهم البيئية في حالة ما إذا كانت المعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها تؤدي إلى تحسين رفايتهم، وهذا يعني أنهم سوف يفصحون عنها في حالة زيادة ارباحهم عن تكاليفها، كما أنها تقضي في حالة حدوث تعارض في المصالح وعدم التماثل بين الملاك والمديرين، ووجود تكاليف بسبب تضارب المصالح بين الوكيل والموكل، حيث إن كل طرف منهم سيتخذ الخطوات والإجراءات التي تتناسب مع تحقيق أهدافه (عيسى، 2000، ص ص 21-22).
- ويمكن تصنيف تكاليف الوكالة التي تنشأ نتيجة لتعارض المصالح بين الملاك والمديرين إلى ثلاثة عناصر ( قرقد، 2010، 41):
- **تكاليف المتابعة:** وهي تكاليف تتمثل في إجراءات يقوم بها الموكل للرقابة والمتابعة على سلوك الوكيل من خلال استخدام عدة أدوات، منها المراقبة، ونظم الرقابة الرسمية، وبناء نظام للمكافآت والحوافز وغيرها.
  - **تكاليف التعهد أو الالتزام:** وهي تكاليف تتمثل في إجراءات يقوم بها الوكيل لتأمين مصالح الموكل وبث الثقة لديه.
  - **الخسارة المتبقية:** تتمثل في الأثر السلبي على أسعار الأسهم والسندات والذي ينشأ من خلال احتمالات اتخاذ قرارات من قبل الوكيل لا تتفق مع مصالح الموكل.
- وبنظر أكثر اتساعاً توجد علاقة بين طرفين أو أكثر كالمؤسسة الاقتصادية والمجتمع ( بحيث يمثل المجتمع في الموكل، والمؤسسة الاقتصادية في الوكيل ) وعلى أساسها يجب تعيين الوكيل لاتخاذ القرار نيابة عن المدير، ومن خلال هذه العلاقة يعهد المجتمع بموارده المتمثلة في الأرض والعمل، ورأس المال للمؤسسة الاقتصادية لاستغلالها في ظل افتراض أنها سوف تستغلها ليس لتحقيق أرباح مناسبة للمؤسسة فقط، ولكن

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

لتحقيق منافع للمجتمع كله، ومما سبق نرى أن نظرية الوكالة تبين جانباً يمكن من ورائه معرفة أسباب غياب وحضور الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية، حيث إن اهتمام أو تصرفات الإدارة ينصب في الجوانب الداخلية، بينما تهمل العوامل الخارجية بالبيئة المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية الظروف السياسية والاقتصادية (Bakir & Abusatala, 2016, p395).

### 3- نظرية الاقتصاد السياسي:

هذه النظرية تركز على التبادل الذي يحصل في قطاع الأعمال والعلاقة بين الأوساط الاجتماعية المشاركة في سبيل هذا التبادل، وإن معظم الدراسات التي عملت على إثبات النظرية أشارت إلى إمكان استخدام نظرية الاقتصاد السياسي في تقسيم تطبيقات الإحصاء في المؤسسات؛ لأن الإطار السياسي الاقتصادي الاجتماعي غير قابل للفصل (التجزئة)، ويجب أن تؤخذ في الاعتبار في البحوث والتطبيقات المتعلقة بالإفصاح البيئي بالمؤسسات، وتحاول هذه النظرية أن تثبت أن الإفصاح البيئي يكون استجابة لضغوط مشتركة من أطراف متعددة تحكمها ظروف اقتصادية وسياسية معينة تختلف من بلد إلى آخر، ومن ثم يمكن القول بأن النظرية تعتمد على نظرية الوكالة، والتي تفترض أن الضغط المنتظم يترتب عليه تحمل المؤسسة الاقتصادية التكاليف السياسية، ولذلك فهي تحاول أن تتجنب ذلك من خلال الإفصاح الاجتماعي، وأيضاً تعتمد على نظرية الشرعية والتي تفترض أن إفصاح المؤسسة الاقتصادية وسيلة لحماية الشرعية للمؤسسة والتي يمكن أن تتأثر بالرأي العام والسياسة العامة (الزين، 2013، ص43).

### 4- نظرية أصحاب المصالح:

هذه النظرية تبنى على الفرضية القائلة بأن بقاء واستمرارية المؤسسة يتطلب الدعم والمساندة من أصحاب المصلحة ونيل رضاهم حول أنشطتها، والمصلحة هي أي فرد أو مجموعة يؤثر أو يتأثر بإنجازات وأهداف المؤسسة الاقتصادية، وتقوم هذه النظرية على افتراض أساسي مفاده أن سلوك مختلف أصحاب المصالح (المساهمون، الدائنون، الموردون، الموظفون، المستهلكون، المؤسسات الحكومية، جماعات الضغط السياسية والبيئية) يشجع الإدارة على ربط احتياجات المؤسسة بمحيطها، ولكون مطالب أصحاب المصالح متغيرة ومتعددة فإن المؤسسة ملزمة بالاستجابة لتلك المطالب، وقد أشارت إلى أن التقرير عن الأداء الاجتماعي بالإضافة إلى كونه جزءاً أساسياً من مسؤوليات المحاسب، فإنه واجب عليه تجاه الأطراف المعنية بنتائج ذلك الأداء.

وهناك تعدد للفئات ذات العلاقة بالمؤسسة الاقتصادية حسب مدى حاجاتها للإفصاح الاجتماعي، فحاجة المستثمرين للإفصاح الاجتماعي يتبين من تزايد الطلب على المعلومات النسبية للمؤسسات الاقتصادية، وذلك بعد أن أصبح هو المقياس المستخدم للحكم على كفاية المؤسسة الاقتصادية، ومن ثم اتخاذ قرارات الانتماء للتمثيل في الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك بعد أن أصبح هو المقياس المستخدم للحكم على

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

كفاية المؤسسة الاقتصادية، ومن ثم اتخاذ قرارات الانتماء للتمثيل في الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، كما يفضل العملاء التعامل مع المؤسسات الاقتصادية التي تقدم أعلى درجة من الممارسة البيئية والاجتماعية ولم يعد تركيزهم منحصرًا في سعر المنتج أو جودته، كما تعتبر الأجهزة الحكومية بمختلف أشكالها من أكثر الفئات اهتمامًا بالإفصاح البيئي، فمثلًا الأجهزة المعنية بالتلوث، كالهياة العامة للبيئية تحتاج للمعلومات البيئية حتى تتمكن من خلالها فرض العقوبات على المخالفين للقوانين والتشريعات واللوائح الخاصة بالحفاظ على البيئية، كما أنه من خلال الإفصاح البيئي مساعدة الحكومة في ترشيد استخدام الموارد (السيد، 2001، ص ص 59-60).

ويصاحب هذه النظرية جدل واسع حول ما إذا كان ينبغي مراعاة جميع مصالح أصحاب المصالح دون تمييز بينهم أو الاستجابة ينبغي أن تكون لأطراف مميزة قد تأخذ الأولوية على أطراف أخرى، فوفقًا للمنظور المعياري لنظرية أصحاب المصالح فإن المؤسسة ينبغي عليها الاستجابة لجميع مصالح أصحاب المصلحة على المساواة، ولا ينبغي تحيز لطرف دون غيرها، حيث إنه ينظر إلى جميع الأطراف على أنهم متساوون في حق الحصول على المعلومات، حيث إن هذا المنظور لا يأخذ بعين الاعتبار الأهمية التي قد يتمتع بها بعض أصحاب المصالح عن غيرهم في التأثير على المؤسسة، ووفق المنظور الإداري فإنه يقر بوجود اختلاف في القوة التأثيرية لكل فئة من أصحاب المصالح، فعليه تكون استجابة المؤسسة لمصالح أصحاب المصلحة وفقًا للأهمية النسبية التي يتمتع بها كل صاحب مصلحة (شرشافة، 2018، ص ص 29-30).

فقد عرض شرشافة (2018، ص ص 31-32) منهجية لإدارة أصحاب المصالح، وذلك باستخدام دائرة أصحاب المصالح، وهي توفير أداة لتحديد أصحاب المصالح المهمين، لغرض التمكن من تطوير الاستراتيجية المناسبة لإشراكهم في المؤسسة، وتحديث خطة التوصل معهم حتى يمكن التأكد من فهم وإدارة احتياجاتهم وتوقعاتهم، ويتم ذلك من خلال أربع مراحل:

- **تحديد أصحاب المصلحة:** يتم في خلال هذه المرحلة وضعهم في فئات يتبعها تحديد مطالب واحتياجات كل فئة أو فرد من أصحاب المصلحة، كما أنه يتم تحديد أهمية الأعمال التي تقدمها المؤسسة لهم، وتحديد هذه الأمور يحدد طبيعة العلاقة بين المؤسسة وأصحاب المصالح، بما يضمن أن احتياجات كل من الطرفين أصبحت واضحة ومفهومة.

- **تقييم الأهمية النسبية لأصحاب المصالح:** ويتم في هذه المرحلة ترتيب أصحاب المصالح وفقًا لأهميتهم النسبية بالاعتماد على ثلاثة معايير وهي:

- **المعيار الأول- القوة:** هي الترتيب أو التصنيف لصاحب المصلحة من الفئة التي ليس لديها القدرة على إحداث أي تغير جوهري في المؤسسة إلى الفئة التي تمتلك القدرة العالية نسبيًا على إحداث تغير جوهري في المؤسسة والتي من الممكن أن تصل إلى إيقاف نشاطها.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- **المعيار الثاني- القرب:** هو تصنيف أصحاب المصلحة حسب العلاقة بعمليات المؤسسة، بحيث يتدرج من الفئة غير ذي علاقة بعمليات المؤسسة، إلى الفئة التي تعمل بصورة مستمرة في المؤسسة.

- **المعيار الثالث- الضرورة الملحة:** التصنيف هنا وفقاً لعلاقة صاحب المصلحة بالمؤسسة أو مطالبه، بحيث يتدرج من الفئة التي تحتاج إلى اتخاذ إجراءات فورية وعاجلة اتجاهاً، بغض النظر عن الأعمال الأخرى، إلى الفئة التي لا يكون هناك حاجة لاتخاذ إجراءات بشأنها خارج المعتاد من الإجراء الروتيني لعمل المؤسسة.

- **تحديد استراتيجية إشراك أصحاب المصالح:** في هذه المرحلة يتم وضع استراتيجية للتواصل مع أصحاب المصالح لغرض إدارة توقعات ومفاهيم هذه الأطراف تجاه المؤسسة، وإنه كخطوة أولى يتم تحليل المعلومات بهدف تحديد مستوى اهتمام صاحب المصلحة بالمشاركة في أعمال المؤسسة وتحقيق أهدافها، وبذلك فإن صاحب المصلحة يتدرج من ملتزم إلى متردد وينتهي بمعادٍ، ومن ثم تحديد مستوى دعم صاحب المصلحة للمؤسسة، وفقاً لهذا يتدرج صاحب المصلحة من داعم نشط إلى غير مبال، وينتهي بمعارض نشط، وبناء عليه فإن استراتيجية المؤسسة تجاه صاحب المصلحة ستكون مرهونة باختلاف الموقف الذي يتخذه، وأما بالنسبة للخطوة الثانية فهي تتعلق بالتواصل مع كل صاحب مصلحة، من خلال تحديد طريقة التواصل معه، إما أن تكون شفويًا أو كتابيًا أو بصورة رسمية أو غير رسمية، ومن سيقوم بعملية توصيل الرسالة وتوقيت إيصالها لصاحب المصلحة، وتحديد محتوى الرسالة، ومن الضروري التأكد من انسجام هذا المحتوى مع مطالب أو احتياجات أصحاب المصالح.

- **المحافظة على عملية المشاركة:** بعد بلورة الاستراتيجية وخطة التواصل التي ستعمل عليها المؤسسة، يتطلب الأمر تحويل ذلك إلى أفعال، مع إدراج خطة التواصل مع أصحاب المصلحة في جدول أعمال المؤسسة، والتبليغ عنها من خلال اجتماعات المؤسسة والتقارير الدورية.

ووفقاً لما سبق، فإن إدارة أصحاب المصالح تدخل ضمن الاستراتيجية التي تنتهجها المؤسسة لكي تتمكن من فتح حوار بينها وبين أصحاب المصالح فيها لكي تتمكن من معرفة مطالبهم واحتياجاتهم وفهمها، ومن ثم القدرة على تحقيق مطالبهم، بحيث تتجنب المؤسسة أي تعارض يمكن أن يحدث بين أهداف المؤسسة وتلك الاحتياجات والمطالب التي تعبر عن مصالح أصحاب المصالح، وخاصة أن الفشل في التوفيق بين مطالب واحتياجات أصحاب المصلحة وأهداف المؤسسة له عواقب وخيمة على المؤسسة التي قد تصل إلى توقف نشاطها، ولكون أن تلك الاحتياجات والمطالب لم تعد تقتصر على الأمور المالية والاقتصادية، بل إنها تعدت لتصل إلى الجوانب المتعلقة بعلاقة المؤسسة بالأمور البيئية والاجتماعية بالبيئة المحيطة بها، فإنه يمكن النظر إلى الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وفق هذه النظرية، فإن المؤسسة تستخدم الإفصاح البيئي

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

كوسيلة للتأثير على أصحاب المصالح وكسب ثقتهم، مما يؤدي ذلك إلى حصول المؤسسة على دعم ورضاء أصحاب المصالح للمؤسسة بما يضمن بقاء واستمرارية المؤسسة.

ومن ثم يمكن القول بأن هناك أهمية كبيرة للمعلومات البيئية لفئات عديدة، حيث تم الاعتماد عليها بالإضافة إلى المعلومات الاقتصادية في اتخاذ القرارات بشأن علاقتها بالمؤسسة الاقتصادية، كما أن الحرية الممنوحة لإدارة المؤسسة الاقتصادية بتحديد كمية ونوعية المعلومات البسيطة وتوقيت نشرها قد يؤثر سلباً على نفعية تلك المعلومات (الزين، 2013، ص45).

مما سبق يتضح أن ظهور العديد من النظريات المفسرة للمسؤولية البيئية ومنها نظرية المشروعية والتي تركز على افتراض أن أعمال المؤسسة الاقتصادية تعمل وفق عقد اجتماعي بين المؤسسة والمجتمع، فإن المؤسسة خلال ممارسة أنشطتها قد تواجه تهديدات لمشروعيتها، نتيجة لظهور فجوة بين سلوك المؤسسة وبين توقعات المجتمع تجاه هذا السلوك من قبل المؤسسة، فتقوم المؤسسة بالإفصاح البيئي كوسيلة أو آلية من خلالها تعمل على جذب انتباه الجمهور نحو مدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها البيئية، أو أنها لصرف انتباه الجمهور عن بعض القضايا البيئية المعينة، مما يؤدي إلى تخفيض نطاق الفجوة بما يضمن بقاء واستمرارية المؤسسة، ونظرية الوكالة والتي تقضي بأن المدراء يقومون بالإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة في حالة ما إذا كانت سوف تؤدي إلى تحسين رفايتهم، ومما يسهم في التقليل من صراع المصالح بين الإدارة والمساهمين، ونظرية الاقتصاد السياسي والتي تركز على التبادل الذي يحصل في قطاع الأعمال والعلاقة بين الأوساط الاجتماعية المشاركة في سبيل هذا التبادل، ونظرية أصحاب المصالح والتي تبنى على الفرضية القائلة بأن استمرارية التعاون يتطلب دعم ومساندة مختلف أصحاب المصالح (المساهمون، الدائنون، الموردون، الموظفون، المستهلكون، المؤسسات الحكومية، جماعات الضغط السياسية والبيئية) ليشجع الإدارة على ربط احتياجات المؤسسة بمحيطها.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### المبحث الثاني - الإفصاح البيئي:

الفكر المحاسبي اهتم بالإفصاح عن المعلومات المالية بشكل عام والمعلومات البيئية بشكل خاص للشركات الصناعية التي لأنشطتها تأثيرات سلبية على البيئة، وذلك خاصة في ظل تنامي الوعي البيئي لدى الشعوب بصفة عامة ومستخدمي المعلومات المحاسبية بصفة خاصة.

لقد أصبح واضحاً في هذا العصر الأهمية الكبيرة للمعلومات البيئية سواء أكانت منها المالية أو غير المالية، وسواء تم الإفصاح عنها في القوائم المالية أو الايضاحات المرفقة أو بتقرير مجلس الإدارة أو أي وسيلة عرض أخرى، وأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في ضرورة أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية عن تكاليف الأنشطة التي تقوم بها الشركات لغرض حماية البيئة نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية أو نتيجة قيامها اختياريًا بتلك الأنشطة، ويعد مفهوم الإفصاح عن الاداء البيئي بالقوائم المالية من اهم الموضوعات التي أحتلت جانب كبير من الدراسة والبحث والنقاش، سواء أكان في البحوث العلمية أو في المؤتمرات المهنية، ونظراً لتوسع المطالبات بالإفصاح عن البيانات والمعلومات حول أثر الأنشطة الاقتصادية على البيئة المحيطة بها.

### أولاً - مفهوم المحاسبة البيئية:

نظراً لأن النظام المحاسبي يعد من أقدم وأهم نظم المعلومات في مؤسسات الأعمال المختلفة، فكان للمحاسبة دور مهم في حل القضايا والمشاكل البيئية في تلك المؤسسات، ومن ثم فقد تناولت عدة دراسات التطور التاريخي للبحوث المحاسبية في مجال المحاسبة البيئية، وتعد المحاسبة البيئية أحد فروع المحاسبة الاجتماعية التي بدورها تطبق مبادئ وأساليب المحاسبة التقليدية لتغطي الآثار والنتائج الاجتماعية بالإضافة للأداء الاقتصادي، وذلك لغرض إجراء التحليلات وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ذات الطبيعة الاقتصادية. وتعرف المحاسبة من ناحية آراء العلماء والباحثين.

المحاسبة هي عملية تسجيل التأثيرات البيئية المرتبطة بالعمليات الصناعية داخل الشركة (الرواق وآخرون، 2019، ص65).

كما عرفت بأنها عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تحدثها مؤسسة معينة للبيئة المحيطة بها، من خلال عمليات التشغيل أو التصنيع التي تقوم بها، أو نتيجة لقيامها بإنتاج سلعة تكون ضارة بالبيئة عند استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية السنوية (الخولي، 2004، ص55).



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وعرفت المحاسبة البيئية من الناحية الاقتصادية بأنها النظام الذي يصف علاقات الترابط بين البيئة الطبيعية والاقتصاد (عبود وخلف، 2011، ص49).

وقد عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية من ثلاثة أوجه (ناصر والخفاف، 2012، ص69):

المحاسبة البيئية من الوجهة المالية: وخلال هذه المرحلة يتم إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة جميع الأطراف المستفيدة من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم في اتخاذ قراراتهم.

المحاسبة البيئية من الوجهة الإدارية: وخلال هذه المرحلة يتم تحديد البيانات والمعلومات البيئية وتحليلها لأجل مساعدة الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كقرارات تسعير المنتجات، والاستمرار في إنتاج منتج معين من عدمه، ومتطلبات الجودة، وغيرها من القرارات.

المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية: وفي خلال هذه المرحلة يتم قياس كمية وقيمة مدخلات عناصر الإنتاج وتحليلها، وغالباً ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.

مما سبق يتضح أن المحاسبة البيئية هي منهج لقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية والتحليل والتبويب لتكلفة الأنشطة البيئية المختلفة للمؤسسة، وإعداد القوائم والتقارير المالية وفقاً للمعايير والأسس المحاسبية التي تلبى احتياجات جميع الأطراف المستفيدة من تلك القوائم والتقارير والإفصاح عنها وإيصالها لمستخدميها سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية.

### 1- أهمية المحاسبة البيئية:

وتبرز أهمية المحاسبة البيئية في العديد من المزايا، أهمها ما يأتي (فضيل، حمزة، 2011، ص258):

- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المتوقعة.
- نظام المحاسبة البيئية يعد أداة لقياس ورقابة واتخاذ القرارات وذلك لتحقيق التطور.
- الإسهام في مساعدة الإدارة على جلب القروض من المساهمين والمقرضين والدائنين.
- التعبير عن صورة من صور تفاعل المحاسبة مع مشكلة تلوث البيئة حالها حال بقية العلوم.
- وسيلة لمساعدة إدارة المؤسسة على فهم أفضل للتكاليف البيئية والتمييز بينها وبين التكاليف الأخرى بدلاً من تحميلها عشوائياً لصعوبة تتبع أثر هذه التكاليف، وهذا ما يؤدي إلى إيجاد أسلوب ملائم لتخفيض التكاليف والأعباء البيئية، ومن ثم تسعير المنتجات بدقة أكبر.
- كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لأن تأخرها سيؤدي هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- تساعد على دعم وإدارة التكاليف البيئية مما يزيد من احتمالية حصول المؤسسة على شهادة الأيزو 14001 المتعلقة بالبيئة، ومن تم تحقيق المؤسسة الميزات التنافسية من خلال الإعلان والإشهار لمنتجاتها ذات المواصفات البيئية الأفضل، مثل شركة نوكيا للإلكترونيات، فقد زادت حصتها السوقية بنسبة 57% بسبب نشر بحث في مجلة المستهلك الألمانية كان من نتائجه حصول الشركة على المركز الأول في الأداء البيئي (علي، 2016، ص 539-540).

- ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات من خلال المساعدة في المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام بالبرامج البيئية (علي، 2003، ص 44).  
مما سبق يتضح أن المحاسبة يجب أن تكون مسؤولة عن قياس وتقييم الأداء والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير المالية، ويواجه القائمون على توفير المعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية للمؤسسات مشاكل كبيرة في توفيرها، ولقد أصبح العديد من المؤسسات يدرك أن هدف المؤسسة لتعظيم العائد لا يتعارض مع مراعاة المؤسسة للاعتبارات البيئية، مما يعطي للمنتج مكانة وقبولاً اجتماعياً، مما ينعكس ذلك على ارتفاع المبيعات والأرباح، وأهمية المحاسبة البيئية تكمن في الوعي البيئي الذي بدوره أدى إلى المطالبة المجتمعية والقانونية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير المالية، وتزود مستخدمي تلك القوائم والتقارير بالمعلومات البيئية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات.

### 1- أهداف المحاسبة البيئية:

المحاسبة البيئية كونها فرعاً من فروع المحاسبة لها مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها، أهمها ما يأتي (لطفى، 2005، ص 41):

- العمل على إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسات بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.

- تحديد المصروفات والإيرادات المتعلقة بالأداء البيئي.

- الإسهام في تطوير وتصميم المنتجات التي تتلاءم وشروط المحافظة على البيئة.

- توفير المعلومات اللازمة والمتعلقة بالتأثيرات البيئية الخاصة بأنشطة المؤسسة وخططها وسياساتها لغرض تحقيق الرقابة الفعالة على الأنشطة البيئية.

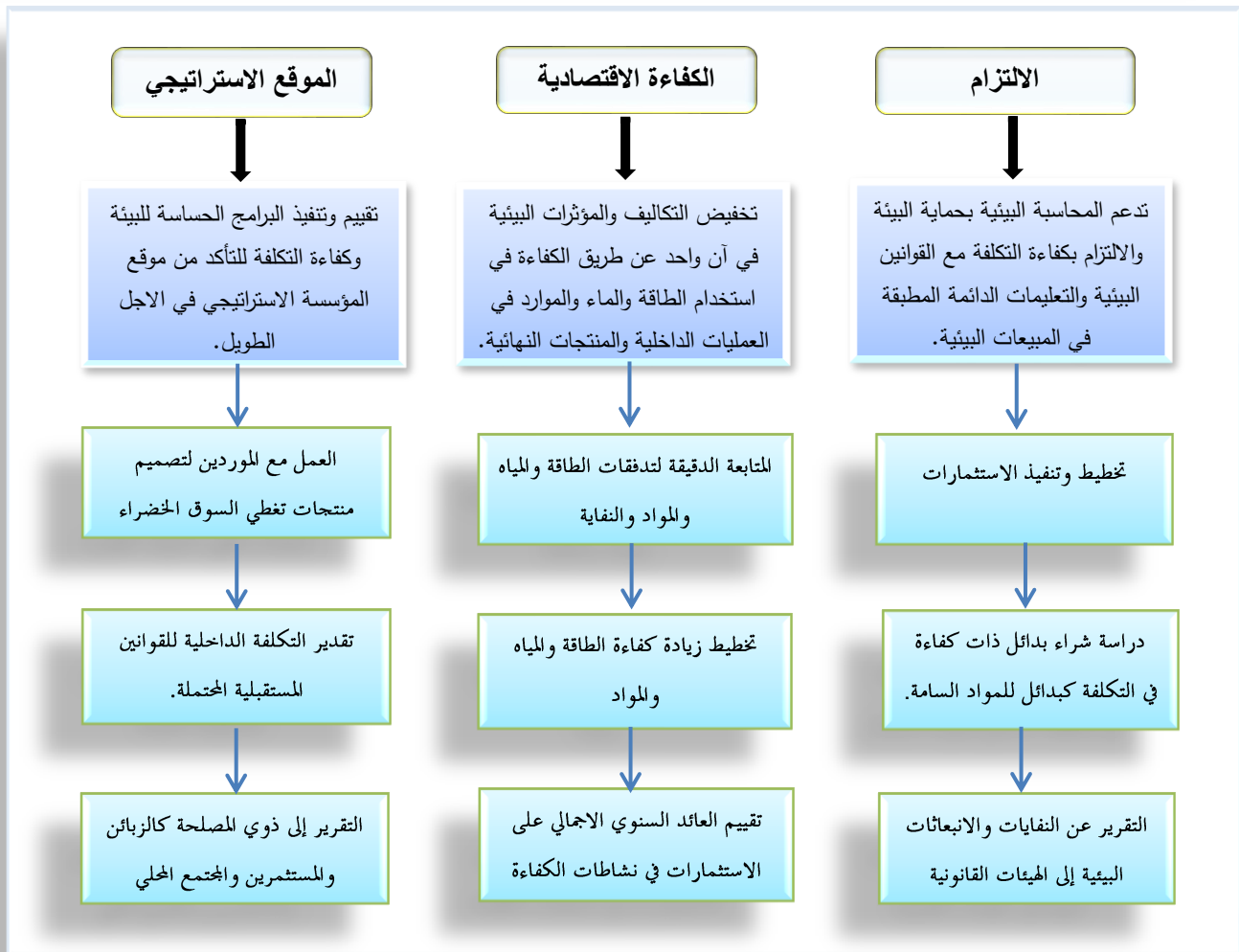
- إعداد بيانات ومعلومات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية والتي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة، والتي من شأنها تحقيق فعاليتها.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- إظهار المنافع والوفورات البيئية التي خصصتها المؤسسة في كل فترة مالية، من خلال المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة المالية أو التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي، وتخفيض تكلفة العلاج الطبي.

- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات لضمان الاستمرارية، خاصة في ظل كون هدف المؤسسة لتعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير بيئة نظيفة وخضراء خالية من التلوث، أصبح ضمانًا لاستمرار ونجاح المؤسسات اقتصادياً، ويمكن تلخيص أهمية وأهداف المحاسبة البيئية في الشكل الآتي رقم (1-2)

الشكل رقم (2- 1): أهمية وأهداف المحاسبة البيئية



المصدر: جرموني، أسماء. (2015). دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسطيف خلال الفترة 2003-2013، رسالة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، ص53.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

من الشكل أعلاه رقم (2-1) يتبين أنه من أجل الحفاظ على البيئة وحمايتها بالالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية المنصوص عليها في الدولة، من خلال التخطيط الجيد واستثمار الموارد لاختيار أفضل البدائل يكون صديقاً للبيئة، ومعالجة النفايات والانبعاثات الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها المختلفة والتقرير عليها، ولتحقق المؤسسة هدفها الأساسي من خلال كفاءة في استخدام الموارد الطبيعية مما يحقق للمؤسسة تخفيضاً في التكاليف والأعباء والمؤثرات البيئية، والعمل على تحقيق موقع استراتيجي على الأجل الطويل، ليزيد بذلك تأثيرها على إعداد وإظهار تقارير اقتصادية واجتماعية وبيئية لكل الأطراف ذات المصلحة سواء كانت داخلية أو خارجية.

مما سبق يتضح أنه من أهداف المحاسبة البيئية تصميم نظام يعمل على المحافظة على البيئة وحمايتها من الأضرار التي قد تنتج من خلال العمليات الإنتاجية للمؤسسات الاقتصادية لبناء موقع استراتيجي للمؤسسة في الأجل الطويل.

### 2- معوقات تطبيق المحاسبة البيئية:

- المحاسبة البيئية كونها فرعاً من فروع المحاسبة لها مجموعة من المعوقات والتحديات تقف عائقاً أمام دور نظام المحاسبة عن الأداء البيئي، أهمها ما يأتي (أبوزر، 2007، ص431):
- قلة الوعي البيئي والإدراك بأهمية المحاسبة البيئية لدى العامة أو متخذي القرار لمواضيع البيئة والمصادر الطبيعية بشكل عام والحسابات البيئية والمائية، ووجود مشاكل لها أولويات أكثر من البيئة والمصادر الطبيعية.
- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات بتحمل مسؤولياتها البيئية، وتطبيق المحاسبة البيئية.
- مشكلة عملية القياس المحاسبي للأحداث البيئية والمتمثلة في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، وذلك لتحقيق الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة.
- مشكلة الآثار البيئية غير المرئية الضارة بالصحة والحياة، والتي من الممكن ألا تظهر في الوقت الراهن وتظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التوقع بها أو بحجم الأضرار التي من الممكن أن تسببها، كالأضرار الصحية من استخدام تكنولوجيا الاتصالات المحمولة.
- مشكلة تقييم الأضرار البيئية، ففي بعض المؤسسات الصناعية لا يمكن حصر الأضرار التي تنشأ عن ممارسة أنشطتها، فمن الممكن أن تسبب بعض الصناعات كوراث بيئية كبيرة وليست مجرد أضرار محدودة، كإنتاج بعض المنتجات التي تسبب مشاكل صحية مزمنة للإنسان أو انقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات، مما يواجه المحاسبين الصعوبة في قياس تلك الأضرار بوحدات نقدية.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- مشكلة الموضوعية، حيث إن إعداد المعلومات البيئية من قبل العنصر البشري غالبًا ما يحكمها عامل التقدير الشخصي.
- مشكلة التكاليف البيئية، حيث إن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عديدة، وذلك لعلاقة تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية للمؤسسة، مما ينعكس ذلك على رفع تكاليف المنتجات، وبالتالي ارتفاع تقدير أسعارها، مما يضعف القدرة التنافسية للمؤسسة على مستوى التبادل الدولي.
- مشكلة القدرة المهنية: أي أن لدى المحاسبين والمراقبين معلومات محاسبية كبيرة، إلا أنه غالبًا ما تكون معرفتهم محدودة بالبيئة وأنشطتها.
- العديد من الموارد البيئية ليس لها أسعار محلية أو عالمية.

### 3- مجالات وفروع المحاسبة البيئية:

- يبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA1998) أن المحاسبة البيئية تغطي المجالات الآتية (الزوي والشابوري، 2016، ص114):
- **المحاسبة المالية البيئية:** تهدف إلى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية المنشورة في نهاية الفترة المالية.
  - **محاسبة التكاليف البيئية:** تهدف إلى تحديد وتقييم وتخصيص كل من التكاليف التقليدية والتكاليف البيئية والتكاليف الاجتماعية على العمليات، والمنتجات والنشاطات.
  - **المحاسبة الإدارية البيئية:** وهي إدارة الأداء الاقتصادي والبيئي من خلال تطوير وتنفيذ أنظمة وتطبيقات محاسبة ذات علاقة بالبيئة، من ضمنها تكاليف دورة الحياة، وتحديد قيمة المنافع، والتخطيط الاستراتيجي، وما إلى ذلك مما يدخل في إدارة البيئة، ويتم ذلك من أجل ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية.
  - **المحاسبة والمراجعة البيئية:** والذي يختص بالتحليل والتقارير عن عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة داخليًا للأمور البيئية كتقرير الالتزامات البيئية، ورسملة المصروفات البيئية، مع الإفصاح عن ذلك للأطراف الخارجية المستفيدة من تلك المعلومات بصفة أساسية.
  - **المحاسبة القومية:** تهدف إلى التركيز على المدخلات والمخرجات للموارد الطبيعية.
- ما سبق يتضح أن معظم التكاليف البيئية لا يتم تسجيلها في حسابات واضحة وصريحة في المؤسسة، وبذلك لا يمكن تحميلها إلى المنتج أو العملية التي تسببت بها، كما أن هناك مشكلة من عدم اعتماد مدراء المؤسسات على مكونات التكاليف البيئية عند اتخاذ قراراتهم الخاصة بالمؤسسة، لأن أغلب مدراء المؤسسات يتعاملون مع التكاليف البيئية على أساس أنها تكاليف غير مباشرة.

### ثانياً - المراجعة البيئية:

أصبح موضوع المحافظة على البيئة والاهتمام بها مطلباً ملحاً في الكثير من الدول، ومطالباً به من قبل المؤسسات، الأمر الذي دفع الكثير من الباحثين والمختصين إلى محاولة اكتشاف حلول للحفاظ على البيئة الطبيعية وحماية مكوناتها، ومن هذه التوجهات ظهور المراجعة البيئية.

المراجعة البيئية هي عملية منظمة تعتمد على الموضوعية للفحص والتقييم والتحقق من مقابلة متطلبات الإدارة البيئية من خلال فحص الالتزام تجاه متطلبات الحفاظ على البيئة، والتأكد من وجود برامج للرقابة في المؤسسة الاقتصادية، وتقييم الآثار المحتملة نتيجة لعمل المؤسسة الاقتصادية، وتقييم أداء المعدات المستخدمة، وتقييم مدى الالتزام المؤسسة بالمتطلبات التشريعية للوصول إلى تقرير يبين مدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها تجاه المحافظة على البيئة وحمايتها (الهنداوي، 2015، ص356).

وعرض عبدالله (2012، ص23) تعريفاً آخر بأنها أحد فروع المراجعة، وتهدف إلى المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية في المؤسسة من خلال تحليل البيانات المالية، وتقييم المؤسسة لمدى الالتزام بالمتطلبات التشريعية تجاه البيئة.

وعرفتها غرفة التجارة الدولية بأنها "عبارة عن أداة إدارة داخلية تشتمل على تقييم منتظم، وموثوق، ودوري، وموضوعي، لكيفية أداء نظام الإدارة البيئية وتقييم الامتثال لسياسات المؤسسة والتي من شأنها أن تشتمل على المتطلبات التنظيمية والمعايير المعمول بها" (متيجي، بوسلما، 2021، ص163).

وعرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية" (بوسكار وصورية، 2018، ص277).

وعرفها معهد المعايير البريطانية بأنها "عبارة عن تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملاءمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمؤسسة" (أبوخص، 2014، ص190).

### 1- أهمية المراجعة البيئية:

وتتمثل أهمية المراجعة البيئية في الآتي (محمد والعجب، 2020، ص171):

- تقديم تقارير منتظمة للمستهلكين عن الأداء البيئي للشركات الصناعية.
- تعمل على مساعدة المستثمرين في التعرف على الشركات التي تراعي الجوانب البيئية.
- تقوم على دفع الشركات الصناعية على الامتثال للتشريعات البيئية.
- توجيه اهتمام الشركات نحو تطوير وتحسين طرق وأساليب الوقاية ومعالجة عناصر تلوث البيئة.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- تعمل على مساعدة أصحاب رؤوس الأموال بتوجيه أموالهم نحو تمويل استثمارات تحافظ على البيئية وقل تعرضاً للمخاطر.

### 2- أهداف المراجعة البيئية:

من الأهداف التي ترمي المراجعة البيئية إلى تحقيقها نذكر الآتي (العريبي والمقريف، 2017، ص389):

- تصميم نظام يزود الإدارة بمعلومات عن الأنشطة المتعلقة بالبيئة بشأن الأهداف المحددة مسبقاً، وذلك لغرض ضمان أن الأهداف يتم تحقيقها.

- ترشيد أداء فريق المراجعة البيئية.

- زيادة اهتمام إدارة المؤسسة ووعيها وإدراكها بأهمية الأداء البيئي.

- تطوير سجلات الأداء البيئي للشركة.

- زيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي من قبل إدارة المؤسسة والأجهزة الحكومية.

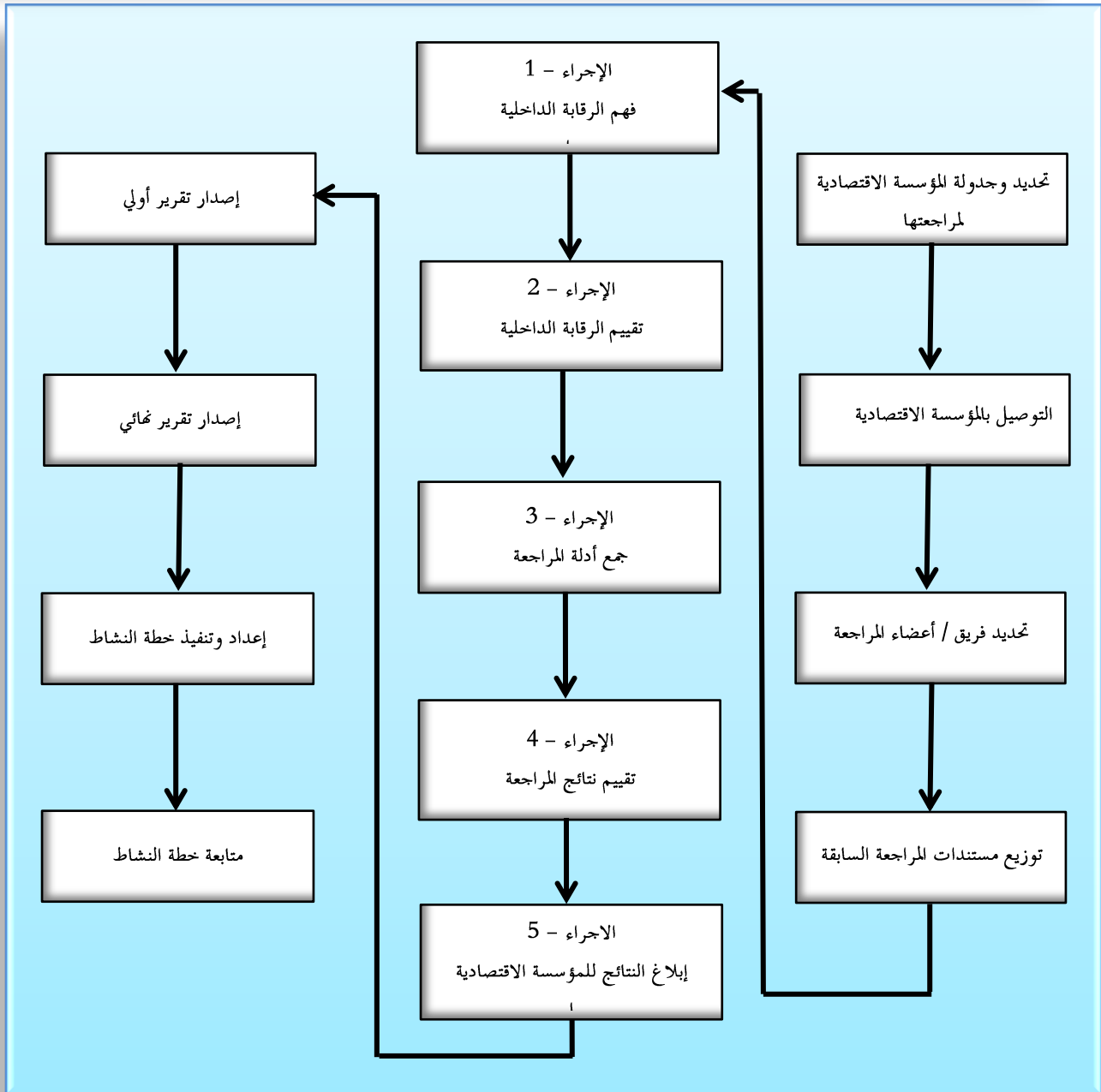
- تقييم فعالية نظم الإدارة البيئية القائمة فعلاً.

إن ضعف دور المراجعة البيئية، وقلة ممارستها في الوقت الحالي وخاصة في الدول النامية يرجع إلى عدم استعداد المؤسسات الاقتصادية إلى مراجعة أدائها البيئي، وعدم اهتمام مدير المراجعة الداخلية بالمؤسسة لهذه الجوانب، ويمكن أن يرجع ذلك بالنسبة لمدراء مكاتب المراجعة الداخلية بالمؤسسات إلى عدم وجود معايير وإرشادات واضحة ومحددة لمراجعة الأداء البيئي.

إن عملية المراجعة عادة ما يتم إجراؤها من خلال عمل فريق من الأشخاص الذين يقومون بتجميع معلومات واقعية قبل وأثناء زيارة الموقع وتحليل المعلومات وعمل المقارنة مع معايير المراجعة وتقديم تقرير عن النتائج التي تم التوصل إليها الفريق، ويمكن أن تتلخص هذه الخطوات في الشكل الآتي (الهنداوي، 2015، ص360):

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

الشكل رقم (2 - 2): الإجراءات الأساسية للمراجعة البيئية



المصدر: الهنداوي، أنوار عباس هادي. (2015). محددات تطبيق التدقيق البيئي، وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية: دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 13 (36)، ص: 356.

### 3- أنواع المراجعة البيئية:

يتم تصنيف المراجعة من حيث القائم بعملية المراجعة إلى مراجعة خارجية، ومراجعة داخلية، وهذا ما يمكن تطبيقه على المراجعة البيئية فهناك ما هو داخلي وما هو خارجي (أبوحفص، 2014، ص ص 191-192 ؛ هوساوي، 2021، ص ص 164-165):



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

3-1 المراجعة البيئية الداخلية: تهتم المراجعة البيئية الداخلية بمراجعة مدى الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية من قبل الإدارة للحصول على المعلومات اللازمة لتقييم الأداء البيئي لمؤسساتها الفرعية والاقتصادية ككل، التعرض إلى تعريف بأهدافها ونطاقها، بالإضافة إلى تحديد الأطراف الذين يتم أدان نل المراجعة لهم، ولهذا يمكن تحديد أهداف المراجعة البيئية الداخلية في ما يلي:

- التأكد من أن الشركة ملتزمة بالقوانين والتشريعات واللوائح البيئية.
- تقييم فعالية الرقابة على المخلفات القائمة والعمل على معالجتها.
- تحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات الحالية.
- تحديد وفورات التكلفة المحتملة عن طريق تدنية قيمة المخلفات وإعادة تدويرها.
- تشخيص نظام الرعاية الصحية والسلامة والبيئة.
- إدارة المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها الشركة.

3-2 المراجعة البيئية الخارجية: يتم المراجعة البيئية من خلال الإجراءات الآتية:

- اكتساب فهم شامل لشركة العميل وموضوعاتها ذات الصلة البيئية.
- تحديد إمكانية قبول الارتباط مع العميل ونطاق وشروط الاتفاقية.
- الاتفاق مع العميل على الأمر موضوع المراجعة ونطاق و شروط الاتفاق.
- التخطيط للمهمة.
- أداء إجراءات الالتزام.
- أداء إجراءات المراجعة الأساسية.
- أداء إجراءات الإتمام والمراجعة.
- اصدار التقرير.

ثالثاً - الإفصاح البيئي:

يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم والتقارير البيئية أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في المحافظة على البيئة وحمايتها، لكون مستخدم القوائم والتقارير المالية أصبح لا يهتم فقط بالمعلومات المتعلقة بالأداء الاقتصادي، بل قد يشمل المعلومات الاجتماعية والبيئية لتلك المؤسسات.

### 1- الإفصاح البيئي ومراحل تطوره:

يعد الإفصاح البيئي من الموضوعات المهمة التي أصبحت تأخذ اهتماماً دولياً وبحثياً وأكاديمياً كبيراً، وذلك نظراً لتزايد الأضرار الناتجة من التلوث البيئي والاحتباس الحراري، والتي أصبحت تؤثر بشكل جوهري على البيئة وعلى اقتصاديات دول العالم، وترجع بداية الإشارة إلى أهمية علاقة الإفصاح بالبيئة والمجتمع مع بداية الأربعينيات من القرن الماضي، ولكن لم تظهر تلك الإشارات في الأدبيات المحاسبية، فقد شهدت أولى ممارسات الإفصاح البيئي ضمن التقارير السنوية تحت اسم المحاسبة الاجتماعية، مع بداية السبعينيات، ومنتصف الثمانينيات بدأت عملية الإفصاح عن الأبعاد الأخرى للمسؤولية الاجتماعية، ولاسيما فيما يتعلق بشؤون العاملين، وكانت إفصاحات المؤسسة عن القضايا البيئية موزعة ومدرجة ضمن مجالات الإفصاح الاجتماعي دون أن تظهره بشكل منفصل ضمن تقاريرها المالية، وكانت الفترة من منتصف الثمانينيات إلى بداية التسعينيات تعد بمثابة البداية الفعلية، حيث ظهر وبرز اهتمام متنامٍ ومتصاعد على الصعيد الدولي بقضايا حماية البيئة، إذ بدأ الباحثون بتناول المسؤولية البيئية للمؤسسات الاقتصادية كأحد الأركان الرئيسية للمسؤولية الاجتماعية، ومع النصف الثاني للتسعينيات إلى غاية الألفية وخلالها ازداد عدد المؤسسات الاقتصادية التي أولت اهتماماً متزايداً للإفصاح ضمن تقاريرها السنوية من خلال نشر التقارير البيئية بشكل منفصل، كما شهدت هذه الفترة تعدداً في وسائل الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية، حيث لم يعد إفصاح المؤسسات يقتصر على التقارير السنوية أو البيئية، بل تعدى إلى استخدام المواقع الإلكترونية على شبكة المعلومات للنشر والعرض لتلك المعلومات، ومن بداية الألفية إلى وقتنا هذا ظهرت أولى محاولات ممارسة الإفصاح البيئي وجعلها تحظى بالقبول العام بصور معايير الإفصاح المالي (GRI) لسنة 2000م، وقد شهد الإفصاح البيئي خلالها نمواً كبيراً اشتمل على الإفصاح الإلزامي والاختياري في كليهما اللذين أعدتهما المؤسسات الاقتصادية التي تهتم بالقضايا البيئية، والتي تكتسب أهمية على نطاق واسع من المساهمين، فقد أصبح الإفصاح البيئي أكثر تنظيماً سواء أكان هذا الإفصاح ضمن التقارير السنوية أو البيئية أو عبر صفحات الإنترنت (كحيط وآخرون، 2015).

ومن الملاحظ أن التطور في مجالات الإفصاح البيئي جاء استجابة للمراحل التي بدورها عكست مواقف المؤسسات اتجاه موضوعات الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية، حيث يعرض لقمان خمس مراحل توضح التطورات الحاصلة في مواقف المؤسسات اتجاه الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية من خلال الآتي (الدباغ والدباغ، 2011، ص ص 613-614):

- **مرحلة المقاومة:** تمثل عدم استجابة المؤسسات الاقتصادية للمبادرات البيئية وتجاهل الموضوعات البيئية ومقاومة أي اتجاهات أو أفكار تتعلق بمسؤوليات المؤسسات البيئية.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- **مرحلة المراقبة والالتزام:** المرحلة التي بدأت فيها المؤسسات الاقتصادية بالالتزام بالقوانين البيئية الصادرة عن الحكومات على الرغم من عدم رغبتها وقناعتها بمضمون تلك القوانين.
- **مرحلة الاستيعاب أو التقبل:** المرحلة التي بدأت فيها المؤسسات الاقتصادية بتقبل فكرة ممارسة دورها ومسؤولياتها البيئية والإفصاح عنها بشكل اختياري، دون أن يكون هناك الإلزام القانوني وهو الباعث الرئيس في موافقها.
- **مرحلة الاغتنام والاستباق:** تعبر هذه المرحلة عن تفاعل المؤسسات الاقتصادية البيئية ووضع البرامج والسياسات البيئية التي من شأنها الإسهام في الارتقاء في أدائها البيئي والإفصاح عنه في سبيل الاستجابة لتوفير احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات البيئية فيما يتعلق بالأنشطة البيئية للمؤسسات.
- **مرحلة التجاوز:** تعد هذه المرحلة قمة الإدراك لدى المؤسسات الاقتصادية وتفوقها في الأداء البيئي وتفاعلها الكبير مع المشاكل الراهنة من خلال متابعة ودعم كافة المجالات التي من شأنها تحقيق التنمية المستدامة. ويمكن حصر مراحل تطور مواقف المؤسسات اتجاه موضوعات الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية في الشكل الآتي:

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

الشكل رقم (2 - 3): مراحل تطور مواقف المؤسسات اتجاه الأداء والإفصاح البيئي والقضايا البيئية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

ومما سبق يتضح أن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات ذات العلاقة بالأنشطة البيئية تطور نتيجة للمبادرات والجهود التي عملت عليها الهيئات المهنية المحاسبية الإقليمية والدولية والضغط الحكومية عن طريق سن القوانين والتشريعات البيئية ووسائل الإعلام المختلفة حتى وصلت إلى مرحلة التجاوز والتي تتطلب تطبيق

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

المحاسبة البيئية والإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بالأنشطة البيئية التي تمارس من قبل المؤسسات على مستوى عالمي.

### 2- مفهوم الإفصاح عن الأداء البيئي:

حظي مفهوم الإفصاح عن الأداء البيئي باهتمام واسع من قبل الباحثين من خلال الدراسة والبحث والنقاش، سواء أكان في البحوث العلمية أو في المؤتمرات المهنية، نظرا لتوسع المطالبات بالإفصاح عن البيانات والمعلومات حول أثر الأنشطة الاقتصادية على البيئة المحيطة بها، إذ تم تعريف الإفصاح البيئي على أنه "العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء" (منصور، 2021، ص253).

وعرف الإفصاح البيئي على أنه مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمنشآت الاقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل (Deegan, c, 2009, p.282). أما التومي فقد عرض تعريف الإفصاح على أنه تضمين البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية، للمؤسسات الاقتصادية في تقاريرها السنوية المنشورة (عبدالفتاح والعشماوي، 2015، ص32).

فقد عرف بأنه الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (فركاش واعليجه، 2019، ص1854).

وعرفه آخر بأنه إعلام المجتمع المالي بالمعلومات البيئية ضمن القوائم والتقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية سواء كان ذلك في صلب هذه القوائم والتقارير أو في الإيضاحات المرفقة بها (دحوح وحمادة، 2014، ص194).

وكما عرف بأنه الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع بواسطته الشركات الصناعية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة بنشاطاتها ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك (بندياس وحسن، 2019، ص89).

أما القماطي (2007، ص56)، فينظر على أنه نشر البيانات والمعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم والتقارير المالية التي تمت مراجعتها، والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل.

من خلال هذا التعريفات السابقة يتضح لنا أن الإفصاح البيئي هو عبارة عن حصر وعرض وإظهار للمعلومات البيئية ذات الصلة بأنشطة المؤسسة والتي تؤثر على البيئة، وتضمينها إما في صلب القوائم المالية

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

أو ضمن مرفقاتها، أو في أي وسيلة عرض أخرى للأطراف أصحاب المصلحة، مما يسهل عليهم مهمتهم عند تقييم التداعيات المالية الناشئة من آثار العمليات الصناعية والمنتجات، سواء كان إفصاحا إلزاميا أو اختياريا لتساعدهم في اتخاذ قراراتهم، ويعتبر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات ذات العلاقة بالأنشطة البيئية هو الأسلوب أو الأداة التي من خلالها تستطيع المؤسسات الاقتصادية إعلام كل مستخدم تلك المعلومات بأنشطتها ذات الآثار البيئية.

### 3- أهداف الإفصاح عن الأداء البيئي:

على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المطلوبة من الإفصاح البيئي لما ينجم عنه من آثار إيجابية كثيرة للأطراف كافة، فإنه بناء على ما ورد من دوافع وأسباب كانت وراء التزام المنظمات بالإفصاح، يمكن تصنيف أهداف الإفصاح على النحو الآتي (يعقوب ودهيرب، 2017 ؛ الياصري، 2007، ص ص 485-486 ؛ التميمي والحميري، 2016، ص 109 ؛ السيد وآخرون، 2009):

#### 3-1 أهداف داخلية على مستوى المنظمة:

وتتمثل أهداف الإفصاح البيئي الداخلية في الآتي:

- المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة إزاء المنظمات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.
- مساهمة إدارة المؤسسة في الوصول إلى القناعة الكافية فيما يتعلق بسلامة العمليات وكفاءة إجراءات حماية البيئة.
- يوفر الإفصاح قاعدة للبيانات والمعلومات جيدة يستفاد منها من قبل الإدارة في تقييم إجراءات السلامة البيئية لديها، وحجم التكاليف البيئية المترتبة على الشركة.
- توضيح مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة قانونية.
- الإفصاح يساعد في بث روح الطمأنينة بالنسبة لإدارة المؤسسة الاقتصادية فيما يتعلق بكل ما له علاقة بكفاءة الإجراءات وصحة العمليات المتعلقة بالحماية البيئية.
- يمنح للمالكيين فرصة الاطلاع على طبيعة وحجم المسؤولية التي على عاتقهم في مرحلة مبكرة مما يساعدهم على إسهامهم مع إدارة المؤسسة في محاولة تقليل التكاليف.
- التزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يسهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من معدلات دوران العمل المرتفعة، وهذا من المؤشرات الجيدة للمؤسسة.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### 3-2 أهداف خارجية:

ويمكن أن نلخص أهداف الإفصاح البيئي الخارجية في الآتي:

- إظهار التزام المنظمة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في السوق.
- توفير المعلومات المحاسبية والمالية يمكن الإدارات الحكومية من تحديد المخصصات المالية.
- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المنظمة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.
- يعكس نشاطات وفعاليات المنظمة في مجال حماية البيئة، وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة، مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي تسببها منظمات أخرى مماثلة.
- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها اتجاه المحافظة على البيئة.
- يهتم الإفصاح بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم والتقارير المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون واضحة ومفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد.
- الإفصاح عن المعلومات البيئية يساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.
- ونشير دراسة أمل التيمي إلى البنود المدرجة في مؤشر الإفصاح البيئي والتي تشمل مجموعتين يمكن توضيحها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2 - 1): البنود ذات العلاقة بمؤشرات الإفصاح البيئي

| أولاً- البنود ضمن التقرير السنوي                                      | ثانياً- البنود ضمن المرفق                          |
|---|--|
| - البرامج والسياسات البيئية.  | - معايير القياس ذات الصلة بالبيئة.                 |
| - التدابير الوقائية / حماية البيئة.                                   | - الحوافز البيئية.                                 |
| - الاستثمارات البيئية / النفقات الرأسمالية في السنة الماضية والحالية. | - رسملة النفقات البيئية (الاستثمار).               |
| - الخصوم البيئية.   | - الخصوم البيئية.                                  |
| - الأداء البيئي / المخاطر وتأثيرها على البيئة.                        | - النفقات البيئية المخصصة للنتائج (النفقات: تكاليف |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

|   |   |
|---|---|
| التشغيل).                                     | - المعلومات الكمية.                           |
| - المطلوبات البيئية المحتملة.                 | - المؤشرات البيئية.                           |
| - أحكام البيئة.                               | - نظام الإدارة البيئية.                       |
| - الرسوم/ العقوبات المتعلقة بالمسائل البيئية. | - التدريب البيئي.                             |
| - عنوان: المعلومات عن المسائل البيئية.        | - المراجعة البيئية الخارجية.                  |
| - عنوان تراخيص CO2.                           | - الاستثمار البيئي المستقبلي والنفقات.        |
|   | - الجوائز المتعلقة بالبيئة.                   |
|   | - تذكر التحسينات التي تمت من سنة لأخرى.       |
|   | - يذكر ضمن التقرير البيئي / الاستدامة.        |
|   | - المبادرة وحملة التوعية والدراسة والمؤتمرات. |

المصدر: التميمي، أمل محمد، و الحميري، حنان عبد الأمير. (2016). الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء. مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 5 (20)، ص110.

مما سبق يتضح أن الإفصاح البيئي يساهم في الرفع من قدرة المؤسسات الاقتصادية على تحديد أفضل البدائل التي من خلالها تستطيع المؤسسات تخفيض تكاليف التشغيل البيئية، وترشيد استخدام الموارد الطبيعية والطاقات، كما أنه يساهم في تعزيز الثقة في القوائم والتقارير المالية من قبل المستفيدين منها، بالإضافة إلى أن الإفصاح البيئي عن المعلومات ذات العلاقة بالأنشطة البيئية يساعد المؤسسات على تحديد سعر المنتجات بدقة.

#### 4- أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي:

أصبح واضحاً في هذا العصر الأهمية الكبيرة للمعلومات البيئية، سواء أكانت منها المالية أو غير المالية، وسواء تم الإفصاح عنها في القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة أو بتقرير مجلس الإدارة أو أي وسيلة عرض أخرى، وأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في ضرورة أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية عن تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لغرض حماية البيئة نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية، أو نتيجة قيامها اختياريًا بتلك الأنشطة، وتزايدت مطالب مستخدمي القوائم والتقارير المالية في السنوات الأخيرة إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول: ضرورة ملحة ويجب تطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

المالية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمؤسسة، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أكثر الدول اهتماما بإخضاع الأداء البيئي للمؤسسة للإفصاح المحاسبي، فقد اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد، كما أن لجنة المعايير المحاسبية ببريطانيا (UKASB) أوصت بضرورة ووجوب إفصاح المؤسسات عن أنشطتها البيئية والتقرير حول التكاليف والعوائد الناجمة على تلك الأنشطة، وعليه فإن إفصاح المؤسسات عن أدائها البيئي له عدة منافع اقتصادية كما بينها كل من (أبوزيد، 2007، ص ص 89-90؛ الزين، 2013، ص 3؛ بن عمارة، 2011، ص 275؛ إسحق، 2013، ص 46):

- دعم وزيادة ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات التي تفي بمسؤوليتها البيئية، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي، وفي المقابل زيادة الضغط على الشركات التي لا تقوم بأداء واجبها اتجاه البيئة، مما يؤدي لتحجيم أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار البيئية الناتجة عنها بسبب عملياتها الإنتاجية.
- الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها لكل النفقات، مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.
- ضرورة تبني برامج التنمية المستدامة بما يحقق التنمية التي تحقق التوازن بين احتياجات الحاضر وتطورات المستقبل.
- تلبية الاحتياجات المتنامية لمستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تتعلق بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين احتياجاتهم.
- تطوير الإفصاح والتقارير العام من خلال التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للمؤسسات.
- مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للمؤسسات الاقتصادية بضرورة ووجوب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع من تجنب الأضرار البيئية وتحقيق التنمية المستدامة، والمحافظة على الموارد الطبيعية والاهتمام بالصحة والسلامة العامة.
- مطالبة الجهات الحكومية بضرورة الإفصاح البيئي لكي يمكنهم من تجنب الاستنزاف المفرط للموارد الطبيعية، وأي أضرار تؤثر على الصحة والسلامة المجتمعية، مما لذلك من مخاطر اقتصادية وسياسية تنتج عن عدم امتثال المؤسسات للقوانين وعدم تضمينها للمعايير البيئية ضمن ممارستها.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

كما أن أهمية الإفصاح البيئي تظهر في الآتي (مقلد، 2008، ص ص 16-17):

- يؤدي التوسع في الإفصاح عما تتطلبه القوانين والتشريعات والمنظمات المهنية إلى تضيق فجوة المعلومات بين الإدارة والمستثمرين بشأن المعلومات البيئية.
  - الإفصاح البيئي يجنب المؤسسات الاقتصادية ضغط المجتمع خاصة إذا كان المجتمع واعياً بيئياً.
  - يساعد الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات المفصح عنها في تقييم الآثار السلبية وتقدير قيمة الالتزامات المحتملة لإزالة التلوث.
  - يسهم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في تخفيض تكلفة رأس المال ودرجة عدم التماثل في المعلومات.
  - المؤسسات الاقتصادية التي تتوسع في إفصاحها بخصوص المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة البيئية تحصل على معاملة ضريبية مميزة.
  - تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة.
  - الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وسيلة تستخدمها المؤسسات ذات التأثير السلبي للبيئية لإضفاء الشرعية على أنشطتها.
  - الإفصاح البيئي يعد مؤشراً مهماً ذا اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي تؤثر في وجودها من جهة، ويمثل لمستخدمي القوائم المالية مقياساً للوقوف على الأحداث البيئية، وجهود الشركات نحو الإدارة البيئية والآثار المالية عليها من جهة أخرى (بامزاحم، 2008، ص 92).
- يتضح مما سبق أن الإفصاح البيئي تتبع أهميته من أهمية توفير المعلومات البيئية اللازمة لمختلف الأطراف المستفيدة منها كإدارة والمستثمرين والأطراف الداخلية للمؤسسة والأطراف الخارجية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الصائبة، وأن الإفصاح عن النشاط البيئي والتكاليف والعوائد المترتبة على تلك النشاطات ينجم عنه آثار إيجابية تعود بالمنفعة على المؤسسة في المدى القصير والطويل، تتمحور في زيادة حجم نشاطها والتوسع في استثماراتها من خلال كسب ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة مما يساعدها في توسيع استثماراتها، مما ينعكس على نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الإفصاح يحقق للأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات من خلال حصولهم على المعلومات البيئية من ترشيد قراراتهم الاستثمارية وتحديد حجم المخاطر البيئية والمشاكل القانونية التي من الممكن أن تواجهها المؤسسات في ضوء مساهمتها البيئية.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### 5- فوائد الإفصاح عن الأداء البيئي:

- تتمثل فوائد الإفصاح عن المعلومات البيئية لمستخدميها والتي تمكنهم من التعرف على التزام المؤسسة تجاه الحفاظ على البيئة وحمايتها في الآتي (محمد والغصين، 2016، ص ص81-82):
- الإدارة: تحتاج إدارة المؤسسة إلى المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات المرتبطة استثماراتها في المجالات الاجتماعية استجابة للضغوط السياسية والاجتماعية، ورغبة الإدارة في الاستثمار في أصولها يحدد سلوكها في الإفصاح الاجتماعي والبيئي لخدمة أصحاب المصالح.
  - الملاك: يرغب الملاك في الحصول على المعلومات التي تفيد بمدى التزام المؤسسة بمتطلبات التشريعات وقوانين حماية البيئة، وذلك لضمان استمرارية المؤسسة في مزاولة نشاطها ومقدرتها على تحقيق الأرباح مستقبلاً والحكم على مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها تجاه البيئة.
  - العاملون: يحتاج العاملون إلى المعلومات التي توضح استمرارية المؤسسة في العمل والتأمين الاجتماعي من خلال اتباع تدابير الصحة والسلامة المهنية.
  - المستثمرون: يضع المستثمر في عين اعتباره مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات البيئية لضمان استمرارية تدفق الأرباح، لكي يمكنه من تجنب المخاطر المتعلقة بظهور التزامات غير متوقعة قد تطرأ على المؤسسة في المستقبل، وكما أنهم يفضلون الاستثمار في المؤسسات التي تهتم بالبيئة.
  - المقرضون: يعد الإفصاح عن الأداء البيئي ذا أهمية للمقرضين ليتمكنهم من تقييم المخاطر البيئية التي يترتب عليها منح الائتمان للغير لحماية ديونهم على المؤسسة من مخاطر عدم القدرة على الوفاء بالتزاماتها، بالإضافة إلى حماية سمعتهم التي قد تضرر جراء إمكانية استغلال أموالهم في إنتاج منتجات قد تسبب في إضرار البيئة.
  - قوانين حماية البيئة: هناك اهتمام محلي وعالمي بالحفاظ على البيئة وحمايتها ووضع التشريعات والقوانين البيئية لحمايتها، نتيجة للآثار السلبية على البيئة نتيجة لممارسة المؤسسة أنشطتها المؤدية لتلوث البيئة والإضرار بها.
  - المستهلكون: يرغب المستهلكون في الحصول على منتجات آمنة عند الاستعمال وذات جودة عالية وبأسعار مناسبة وتكون صديقة للبيئة، للحفاظ على صحتهم والمحافظة على البيئة.
  - المجتمع: يمكنهم من تكوين رأي حول أنشطة المؤسسة، والحكم عليها في مدى التزامها بالوفاء بمسؤولياتها البيئية.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وتوجد فوائد أخرى للإفصاح عن المعلومات البيئية تتمثل في الآتي (سعيد، 2014، ص 87):

- توفير معلومات عن الأنشطة البيئية للمؤسسات يساعد إدارة المؤسسة في ترشيد القرارات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية.
- تحتاج إدارة المؤسسات لمعلومات عن الأنشطة البيئية لترشيد القرارات الخاصة بخفض الآثار السلبية على البيئة.
- الإفصاح عن الأداء البيئي يساعد المؤسسات على اتخاذ القرارات الخاصة بالفشل البيئي.
- يمكن للمؤسسات أن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية بالإفصاح عن التأثيرات البيئية.
- يساعد توافر المعلومات البيئية إدارة المؤسسات في مجالات البحث والتطوير لمنتجات صديقة للبيئة.
- يسهم الإفصاح عن المعلومات البيئية في تدعيم قدرة المؤسسات على تحديد أفضل الفرص المتاحة التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية وترشيد استخدام الموارد والطاقة المتاحة.
- توافر معلومات عن الأداء البيئي وإدارة المؤسسات في المفاضلة بين البدائل المختلفة لرقابة التلوث البيئي والإضرار بالبيئة.

مما سبق يتضح أن فوائد الإفصاح عن الأداء البيئي عديدة، بحيث أن الإفصاح عن الأداء البيئي يجعل القوائم والتقارير المالية شاملة لكافة المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وهذا من شأنه توفير المعلومات المحاسبية لكافة الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات، بالإضافة إلى أنه يسهم في تطوير مستويات الإفصاح البيئي ورفع الوعي والإدراك بالمسؤوليات البيئية للمجتمع والمؤسسات.

### رابعاً - اسباب الاهتمام بالإفصاح عن الأداء البيئي:

لقد دلت العديد من الدراسات والابحاث على ازدياد الإفصاح عن بيانات التكلفة الناتجة عن الأنشطة البيئية والمؤثرة على المجتمع والتي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية في السنوات الأخيرة وكان الهدف الرئيسي لمعظم هذه الدراسات هو الوقوف على مدى التزام هذه الوحدات بمسئولياتها تجاه المجتمع، ثم توالى بعد ذلك الدراسات والأبحاث حول مسؤولية الوحدات تجاه المجتمع، وتبين فيما بعد إن معظم هذه الدراسات تؤكد على أن هناك حاجة إلى هذا التطور وينبغي تشجيع الوحدات لتضمين البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية لوحدهم في تقاريرهم السنوية المنشورة وذلك لفوائدها العديدة سواء بالنسبة للأطراف الخارجية كالمحللين أو المجتمع أو الاطراف الداخلية كإدارة المؤسسة، ومما سبق يتضح لنا أسباب الاهتمام بالإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية في الآتي (عبدالفتاح والعشماوي، 2015، ص ص 32-33):

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- إن معظم المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للمؤسسات الاقتصادية ذات طبيعة كمية ومالية فهي بذلك تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الإفصاح عنها.
- المحاسبة كهيئة منظمة يقع على عاتقها مسؤولية المحافظة على وجهة النظر الداخلية للوحدة الاقتصادية وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع ويجب ان تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفوء للموارد وحماية البيئية وتحميل الوحدة بتكاليف ذلك.
- كما هو معروف فان المحاسبة هي إحدى العلوم الاجتماعية ولكي تتطور يتطلب منها تلبية احتياجات المجتمع الجديدة، من المعلومات الخاصة بالتأثيرات المترتبة على أنشطتها تجاه المجتمع.
- نتيجة للاهتمام الواسع بالبيئة واثار أنشطة الوحدات على البيئة يتطلب من المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الآثار وسبل معالجتها.
- مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للوحدات الاقتصادية بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع والاحتياجات الجديدة له.
- هناك أسباب أخرى تساعد على الإفصاح البيئي تتمثل في الآتي (كاظم، عبدالوهاب، 2013، ص55):
- أدت التطورات الهائلة في تكنولوجيا التصنيع وتوسع المشروعات الصناعية وما ترتب عليه من زيادة تلوث البيئة، إلى ضرورة النظر بدرجة من الأهمية إلى البيئة والحفاظ عليها.
- مطالبة أصحاب المصالح المتعددين من الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها البيئي في شكل تقارير مالية دورية وفي تقارير الأداء البيئي موضحة الجهد البيئي.
- ضغوط هيئات الضرائب، حيث إن أغلب الدول تفرض ضرائب تتعلق بالبيئة كضرائب استهلاك الطاقة، والانبعاثات الغازية، وحجم المخلفات، وفي المقابل هناك امتيازات تمنح للمؤسسات الصديقة للبيئية كإعفاءات ضريبية للمؤسسات التي تلتزم بتخفيض مقدار التلوث البيئي.
- هناك حاجة ملحة للتعرف على مدى قيام المؤسسات بتنفيذ كافة أنشطتها اللازمة للتوافق مع التعليمات والقوانين البيئية أو التي تقوم بها اختياريًا وتكلفة تلك الأنشطة، مع تحديد أثرها على حجم النشاط وكذلك على الأسعار.
- احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.
- الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- يساعد في تحديد المشكلات التي تتعلق بمصادر تكوين الفضلات الملوثة.
- تمكين المؤسسات من الإفصاح عن إنجازاتهم في مجالات حماية البيئة، مما يحقق الثقة بدرجة أكبر بأداء المؤسسة البيئي.

مما سبق يتضح أنه نظرًا لتزايد الاهتمام بالقضايا البيئية من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المهنية والقوانين والتشريعات أصبحت هناك ضرورة حتمية لوجود أسباب وأدوات وأساليب تساعد المؤسسات الاقتصادية على الالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالبيئة والإفصاح عن المعلومات البيئية لتلك الشركات، ويعد الإفصاح البيئي من أهم تلك الأدوات والأساليب، وأن قيام المؤسسات بالصرف على عمليات الحد من التلوث الناجم عن العمليات التشغيلية سوف يكون له ميزة تنافسية في المدى الطويل، وهذا ما أثبتته العديد من الدراسات التي أجريت على المؤسسات الرائدة في الولايات المتحدة الأمريكية ولا يترتب عليه أي آثار على الأداء الاقتصادي للمؤسسات.

### خامساً - أنواع الإفصاح عن الأداء البيئي:

للإفصاح عن المعلومات البيئية دوراً مهماً في عالم الأعمال، حيث يوفر لكافة الأطراف المعلومات اللازمة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وبضم الإفصاح عن المعلومات البيئية نوعين يمكن التعرف عليهما وهما:

#### 1- الإفصاح الاختياري:

يعبر عن الإفصاح عن المعلومات البيئية التي تزيد عن ما يطلبه القانون والمعايير المحاسبية وبورصة الأوراق المالية، فهو يأتي مكملاً للإفصاح الإلزامي الذي يعبر عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية، و الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري يحدث كنتيجة لموقف المؤسسة تجاه القضايا البيئية ورؤيتها الاستراتيجية للتعامل معها، وبذلك يعد الإفصاح الاختياري محاولة من قبل المؤسسات لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية، لغرض تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، ومن أهم محددات الإفصاح البيئي التي تظهر بالقوائم والتقارير المالية، الإفصاح عن النفقات الرأسمالية عن السنة الجارية والسنوات السابقة والنفقات الرأسمالية المتوقعة من أجل منع الإضرار بالبيئة أو الحد منها، وكذلك التكاليف التشغيلية الجارية والمستقبلية المتوقعة بهدف منع الإضرار بالبيئة أو الحد منها (عبدالمجيد، 2016، ص16).

كما أن هناك اعترافاً بقيمة المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا، فقد تبين أن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المعلومات مهمة لاتخاذ قراراتهم وأنهم يبحثون عنها في التقارير السنوية للمؤسسات،

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

ولكن يضعون المعلومات البيئية بعد المعلومات التقليدية من حيث ترتيب أهميتها لقراراتهم. وعلى الرغم من أن التقرير والإفصاح البيئي مازال اختياريًا في أغلب الأحوال فإن العديد من المؤسسات في الدول المتقدمة طبقت القوانين والمعايير المحاسبية ذات العلاقة بالإفصاح البيئي وطورت نظامًا للإدارة البيئية ضمن تقاريرها السنوية. ويمكن القول بأن الإفصاح عن المعلومات البيئية اختياريًا ما هو إلا استراتيجية تلجأ إليها المؤسسات الاقتصادية ذات الأثر السلبي على البيئة لتحقيق أهدافها ذات العلاقة بالبيئة، ومن ثم أصبح الإفصاح الاختياري مطلبًا للمؤسسات الراغبة في الحصول على شهادات الأيزو، بل إن المؤسسات الراغبة في التوسع في نشاطاتها واجتياز الحدود الجغرافية تتبنى هذه الاستراتيجية (بن عمارة، 2011، ص 276).

- ويتوقف الإفصاح البيئي على متطلبات للإفصاح عن المعلومات البيئية لتحقيق الأهداف المرجوة، وقد أوصت لجنة تداول الأوراق المالية ببعض المتطلبات الأساسية للإفصاح عن الأداء البيئي وهي (محمد والغصين، 2016، ص ص 80-81):
- يتطلب وجود تنظيم مهني قوي يتولى إصدار المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية ومراقبة تطبيقها.
- إعطاء الأجهزة الحكومية الرقابية حق مراقبة تنفيذ مشروعات القوانين المحافظة على البيئة وحمايتها وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات المخالفة لتلك النظم والقوانين.
- وجوب تدخل الدولة والهيئات والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إجباريًا للمؤسسات سلبية الأثر على البيئة، ومن ثم تعميم هذا الإفصاح على مستوى المؤسسات.
- تضمين الهيكل التنظيمي للوحدات والإدارات البيئية وتحديد المسؤولية للتعامل مع القضايا البيئية.
- سن التشريعات والقوانين البيئية لتسترشد بها المؤسسات الاقتصادية والجهات الرقابية.

### 2- الإفصاح الإلزامي:

يعد الإفصاح الإلزامي عكس الإفصاح الاختياري، فإنه وفقا لوضعي السياسات المحاسبية والقائمين على سوق المال وإعداد القواعد المحاسبية ومعايير التقرير المالي فإن الإفصاح الإلزامي يكون وفقا لحاجة الأطراف المهمة، وتفرض التشريعات والقوانين قيودًا لأنشطة المؤسسة البيئية لا يمكن تجاوزها وإلا ترتب عليها إجراءات عقابية عليها، وتتزايد أهمية الإفصاح في حالة المؤسسات ذات الحساسية البيئية، ويجب أن يوفر الحد الأدنى من الإفصاح أو ما يعرف بالإفصاح العادل، كما يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين كما يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل التكاليف الاجتماعية التي يتحملها المستثمرون للبحث والحصول على المعلومات، كما أن الإفصاح عن المعلومات البيئية يعكس مدى التزام

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

المؤسسات بمسؤولياتها البيئية من عدمه (محمد، 2005، ص49 ؛ عطية وآخرون، 2005، ص46 ؛ عريوة، 2019، ص41).

ويرى محمد (2005، ص51) أن الأحداث البيئية قد زادت في السنوات من وعي واهتمام المجتمع بجودة البيئة وخاصة دور المؤسسات ومسؤوليتها في هذا الصدد، وقد أدى هذا إلى تشديد التشريعات البيئية في معظم الدول الغربية، وقد انخرط واضعو السياسات المحاسبية في هذا الموضوع من خلال العديد من الخطوات والمبادرات التي تلزم أو تحث الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية التي من المحتمل أن تكون مفيدة لأطراف المهتمة.

وقد أظهرت العديد من الدراسات أن تقارير الإفصاح البيئي مازالت تمثل إحدى مشاكل الإفصاح الاختياري لدى المؤسسات، كما أكدت الدراسات أن ممارسات الإفصاح الاختياري مازالت دون المستوى، إذ إن نسبة المؤسسات التي تقوم بالإفصاح لا تتجاوز 50% وهذا في الدول المتقدمة، وهي تعتبر نسبة ضعيفة مقارنة بنسبة الأضرار التي تسببها المؤسسات على البيئة نتيجة لممارسة أنشطتها، مما يتطلب مع حجم هذه الأضرار التي تسببها ضرورة وضع معايير وقوانين بيئية من قبل الهيئات والمنظمات والحكومات تلزم بها المؤسسات الاقتصادية وخصوصاً منها الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي في تقارير سنوية، والإفصاح الفوري عن أية أنشطة لها آثار سلبية بيئية أو صحية تهدد سلامة المجتمع ومكونات البيئة بما عليها من كائنات حية، و الإفصاح البيئي الإلزامي من شأنه أن يحفز المؤسسات للارتقاء بمستويات الأداء البيئي، وخاصة منها الدول العربية لضعف مستويات الإفصاح عن المعلومات البيئية لديها، مما يعكس حالة عدم الوعي البيئي والاهتمام بالمحافظة على البيئة و بحمايتها (الدباغ والدباغ، 2015).

وفقاً لمداول المعلومات البيئية يمكن أن يكون الإفصاح البيئي ايجابياً أو سلبياً أو حيادياً فمثلاً عرض شرفافة (2019، ص219):

- الإفصاح عن الأداء البيئي الإيجابي: يظهر المعلومات التي تفيد بأن المؤسسة ملتزمة بمسؤولياتها البيئية.
- الإفصاح عن الأداء البيئي السلبي: يظهر المعلومات التي تفيد بأن المؤسسة تعمل على الإضرار بالبيئة.
- الإفصاح عن الأداء البيئي الحيادي: يظهر المعلومات التي لا تعطي للقارئ تصوراً واضحاً حول اتجاه تعامل المؤسسة مع البيئة.

ومن خلال ذلك فإن الإفصاح البيئي الإلزامي يكون متوازناً من حيث وجود المعلومات البيئية الإيجابية والسلبية، بعكس الإفصاح البيئي الاختياري والذي تغلب عليه المعلومات البيئية الإيجابية مقارنة بالمعلومات

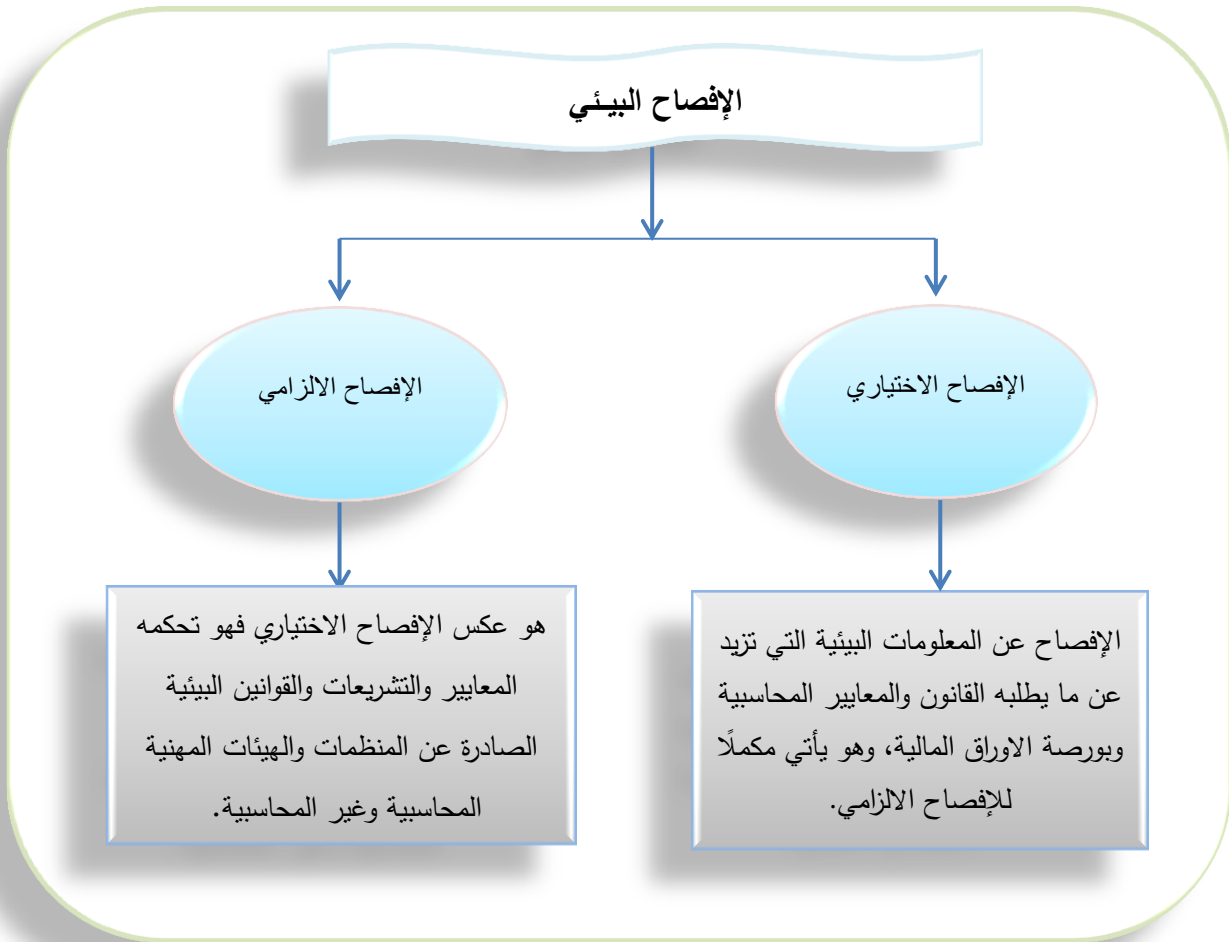


## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

السلبية، وذلك لكون تركيز المؤسسة على المعلومات الإيجابية لتحسين صورة المؤسسة بدلاً من توصيل المعلومات الملائمة لأصحاب المصلحة من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

تشير الدراسات السابقة إلى أنواع الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية والتي تشمل نوعين للإفصاح يمكن توضيحهما في الشكل الآتي:

الشكل رقم (2-4): أنواع الإفصاح البيئي



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

مما سبق يتضح أن الإفصاح البيئي الإلزامي تحكمه المعايير والتشريعات والقوانين البيئية الصادرة عن المنظمات المهنية المحاسبية وغير المحاسبية سواء كانت محلية أو دولية، بعكس الإفصاح الاختياري فهو عرض لمعلومات إضافية بشكل طوعي قد لا تنص عليه التشريعات والقوانين البيئية يعكس مدى وعي وإدراك المؤسسات بمسؤولياتها البيئية في مجال المحافظة على البيئة وحمايتها، ويجب أن يكون الإفصاح إلزامياً خاصة في المؤسسات ذات الأثر السلبي على البيئة، فإفصاح المؤسسات عن إنجازاتها في المحافظة على البيئة يحقق

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

لها الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضى لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، وتحسين صورة المؤسسة وسمعتها، وكذلك دعم المقدر التنافسية للمؤسسة في مجال الجودة بصورة عامة، وجودة أدائها البيئي بصفة خاصة.

سادساً - الدوافع وراء الإفصاح البيئي والعوامل المؤثرة فيه:

### 1- الدوافع وراء الإفصاح عن المعلومات البيئية للمؤسسات الاقتصادية:

للإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسات الاقتصادية دور في ترشيد وتحسين جودة التقارير المالية، ومن المعلوم أن المعلومات المالية قد تكون مفيدة لمتخذي القرارات المالية، ولكنها قد تكون عديمة الفائدة لمتخذي القرارات الأخرى كالقرارات البيئية، وقد قام بعض الباحث بتحديد بعض الدوافع التي قد تدفع بعض المؤسسات للإفصاح عن المعلومات البيئية، ومن أهمها (بن بوزيان والضب، 2012، ص273):

- استخدام الإفصاح البيئي كوسيلة للمؤسسة لتحسين صورتها داخل المجتمع الذي تزاوّل نشاطها من داخله.
- إتاحة الفرصة لبناء علاقات أفضل بين المؤسسة والأطراف الأخرى المختلفة مثل الجهات الحكومية وحملة الأسهم والعاملين بالمؤسسة والعملاء والموردين والممولين ومجموعات الضغط والتي تعتبر ذات تأثير قوي وبالذات في بلدان أوروبا الغربية والولايات المتحدة.
- الاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية التي ستتطلب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالأنشطة البيئية والمحتمل أن تكون ملزمة لجميع المؤسسات.
- استخدام الإفصاح كوسيلة لإعلام المجتمع عامة أن المؤسسة تقوم بالإفصاح التطوعي عن المعلومات البيئية.
- استخدام الإفصاح للمحافظة على موقع تنافسي متقدم في مجال نشاط المؤسسة.
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.
- الإفصاح عن التكاليف البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.
- كسب ثقة ورضا وقناعة المستهلكين بما تعرضه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق تساعد على الوفاء بمسؤولياتها تجاه المجتمع وتجاه الأجيال المقبلة، لأن استخدام الموارد وتلوث البيئة يمكن أن يؤثر على الأجيال القادمة.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وهناك دوافع أخرى تساعد على الإفصاح البيئي تتمثل في الآتي (فضيل وضويبي، 2011، ص 259):

- التأثير الإيجابي للإفصاح عن المعلومات البيئية في القيمة السوقية للمؤسسات من خلال أسعار أسهمها بالبورصة.
  - تلبية متطلبات وضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالبورصة الأمريكية.
  - مدى وجود معايير وقوانين تنظم وتحكم القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن الأداء البيئي للمؤسسات.
  - وعلى الرغم من الدوافع وراء الإفصاح عن المعلومات البيئية للمؤسسات الاقتصادية فإن المؤسسات لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي للأسباب الآتية (الدباغ والدباغ، 2015):
  - ليس هناك حاجة للإفصاح عن التكاليف البيئية.
  - هنالك مجالات أكثر أهمية لدى المؤسسات للإفصاح عنها.
  - من الواجب الانتظار لرؤية المواقف من الإفصاح عن المعلومات البيئية.
  - عدم وجود متطلبات قانونية للإفصاح عن الأداء البيئي.
  - التكلفة العالية للتقارير ونقص البيانات المتاحة، والسرية وقلّة الحاجة إلى المعلومات البيئية.
- مما سبق يتضح وجود العديد من دوافع الإفصاح عن المعلومات البيئية للمؤسسات الاقتصادية تتمثل في تحسين سمعة المؤسسة ووسيلة لتعزيز قدرتها التنافسية في السوق، وأسلوب لإعلام المجتمع بمنتجاتها الصديقة للبيئة وتأكيد مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، وبناء علاقات أفضل مع الأطراف الخارجية في المجتمع لمواجهة وسائل الإعلام المضادة للمؤسسة، إلا أن المؤسسات لا تقوم بالإفصاح عن المعلومات البيئية بحجة أن هناك مجالات أكثر أهمية من الإفصاح عن تلك المعلومات وقلّة المعلومات البيئية ولكونها معلومات سرية، ولعدم وجود متطلبات قانونية تلزمها بالإفصاح عنها.
- 2- العوامل المؤثرة على الإفصاح عن الأداء البيئي:**

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية وتتمثل هذه العوامل في الآتي (مناخ، 2017، ص 14-15؛ محمود وآخرون، 2019، ص 15-16):

- عوامل بيئية محيطة تلامس خصوصية المجتمع نفسه: تختلف التقارير المنشورة لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل من دولة إلى أخرى، ومن العوامل الأخرى الناجمة عن حاجة الأطراف المستفيدة إلى مزيد من

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثر المؤسسات الاقتصادية عليها بغرض المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية وبين المؤسسات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

- **عوامل تتعلق بالمعلومات:** تتأثر درجة الإفصاح في القوائم والتقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وفي هذا أشارت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية ليست إلا كأى أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، ومن أهم هذه الصفات:

- أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها.

- أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها.

- قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

- **عوامل تتعلق بالمؤسسة الاقتصادية نفسها:** هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالمؤسسة الاقتصادية كحجم المؤسسة ونوع النشاط الذي تمارسه، ومستوى الأضرار التي تسببها للبيئة، وأنواع المنتجات التي تنتجها، وعدد المساهمين، إلى غير ذلك من العوامل.

إن الإفصاح عن المعلومات المترتبة على الأنشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية قد ازداد في الفترة الأخيرة بالرغم من عدم استقرار مفاهيمها والمقاومة التي تواجهها من قبل أصحاب الشركات، إلا أن الانطباع العام هو ضرورة الاهتمام بهذا الجانب ووضع صيغ محددة لها، وعلى المحاسبين أن يساهموا في ذلك لأن هذه البيانات تؤثر على نشاط المؤسسة الاقتصادي.

مما سبق يتضح وجود ثلاثة عوامل تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة، تتمثل في العوامل البيئية والتي تمس خصوصية المجتمع، والعوامل المتعلقة بالمعلومات البيئية التي تحتويها القوائم والتقارير المالية، والعوامل المتعلقة بالمؤسسة نفسها كالحجم ونوع النشاط ومستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، ويجب على المؤسسات التي لها تأثير سلبي على البيئة بالإفصاح عن أدائها البيئي، لأجل الشفافية والموثوقية على قوائمها وتقاريرها المالية.

**سابعاً - أساليب الإفصاح عن الأداء البيئي:**

إن تعدد وتنوع وتباين مصالح مستخدمي القوائم والتقارير المالية كان له الأثر على نوعية المعلومات البيئية الواجب عرضها ضمن تلك القوائم والتقارير، سواء كان الإفصاح ضمن القوائم الأساسية أم خارجها، وفي هذا أشار مجلس المحاسبة المالية إلى وجوب الإفصاح عن الآتي (عبدالحسين، 2014، ص295):

- الإفصاح عن الإجراءات والأنشطة البيئية.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- الإفصاح عن الإجراءات المحاسبية الخاصة بشؤون البيئة.
  - الإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والتكاليف والالتزامات البيئية.
- وهناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في القوائم والتقارير المالية أو في الملاحق، وهي أساليب مكملة لبعضها البعض، حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، ويتم الإفصاح عن المعلومات البيئية بالأسلوب الذي يمكن لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من فهمها، ومنها الآتي (عبدالصمد ويحيوي، 2018، ص ص57-58؛ التميمي والحيمري، 2016، ص107):
- 1- الإفصاح في صورة تقارير بيئية مستقلة: ذلك بأن تتم عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم والتقارير المالية بغض النظر عن شكل التقرير، من حيث كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا وسواء كان الإفصاح شاملاً أو جزئياً، وقد يكون بعضها مخصصاً لعرض التكاليف البيئية، فيما يخص بعضها الآخر لعرض المنافع، ويمكن أن يضم هيكل التقرير البيئي المستقل مجموعة من الفقرات التي تغطي المحاور الآتية:
- معلومات بيئية عامة: وتتعلق بالتعريف بالمؤسسة ونبذة تاريخية عنها وعن حجمها، ونوع قطاع النشاط، وعدد مواقع الإنتاج، وطبيعة الآثار البيئية للنشاط الصناعي خلال دورة حياة المنتج، وأي معلومات أخرى ذات صلة بالبيئة.
  - التقرير عن الإدارة البيئية: ويتعلق بالسياسة البيئية، والغايات والأهداف البيئية، والبرامج والسياسات البيئية، والتأمين البيئي، ونظام الإدارة البيئية، وأنشطة التدريب والشهادات البيئية.
  - معلومات عن السياسات المحاسبية البيئية: وتشتمل على المفاهيم والمصطلحات، ومبادئ قياس الأداء البيئي المالي، والقواعد القانونية لقياس الأداء البيئي.
  - بيانات بيئية مالية عن الأداء: وتشتمل على التكاليف والمنافع البيئية، والالتزامات البيئية، والاستثمارات ذات الصلة بالبيئة، وتقدير المخاطر.
  - معلومات عن الأداء الفيزيائي: وتشتمل على المدخلات والمخرجات والمخاطر والإجراءات الوقائية والعلاجية.
  - معلومات عن الأداء البيئي القانوني: وتشتمل على التشريعات البيئية، ومدى التزام المؤسسة بها.
- 2- الإفصاح البيئي داخل القوائم والتقارير المالية: حيث يتم إظهار كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية التي يمكن التعبير عنها بشكل نقدي داخل القوائم والتقارير المالية المنشورة في بند مستقل

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

خاص بالتكاليف والالتزامات البيئية وتصنيف وترتيب مكوناتها وفقاً للأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لكي يسهل قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها وتحليلها من قبل مستخدميها لتساعدهم على اتخاذ قراراتهم الرشيدة.

**3- الإفصاح البيئي خارج القوائم والتقارير المالية:** وفيه يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية بشكل مستقل في قوائم وتقارير منفصلة خاصة بالأداء البيئي سواء في جانب التكاليف أو في جانب العائد أو المنافع المحققة نتيجة القيام بهذا الإنفاق، حيث يتم الإفصاح عن تلك المعلومات على النحو الآتي:

- **التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية:** تستعمل هذه التفسيرات والإيضاحات وسيلة لتحسين أداء التقارير المالية أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، حيث تقدم من خلالها إفصاحاً عن المعلومات الكمية والوصفية، كالإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسات مع الإفصاح عن الخسائر الطارئة والأحداث البيئية غير المؤكدة والمتعلقة بالتقديرات البيئية أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم والتقارير المالية.

- **الجدول والملاحق الإضافية:** تظهر بنود القوائم المالية بصورة إجمالية ويكون من الضروري تفصيل بعض البنود الموجودة في القوائم المالية، والتي لا تستوعبها التفسيرات والإيضاحات المتممة وتحليلها عن طريق الملاحق الإضافية، كالأصول البيئية وطرق الاندثار، وقائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار.

- **تقرير مجلس إدارة المؤسسة:** وهو ما يطلق عليه البعض التقرير السنوي، ويتضمن المعلومات المحاسبية التي تقدمها إدارة المؤسسة إلى مجلس الإدارة وتفصح فيه عن الأداء الحالي للمؤسسة والجهود التي بذلتها في مجال المحافظة على سلامة البيئة وحمايتها من التلوث وخططها المستقبلية للحفاظ على البيئة.

- **تقرير المراجع:** لا يعتبر تقرير المراجع وسيلة أساسية للإفصاح عن المعلومات المالية، وإنما هو تقرير عن موضوعية وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية ومطابقتها لأداء المؤسسات والطرق التي اتبعتها المؤسسة لإعداد تلك القوائم، إلا أنه يمكن أن يستخدم لتأكيد الإفصاح عن معلومات معينة أو للتأكيد على عدالة القوائم والتقارير المالية.

كما اهتمت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بأسلوب العرض والإفصاح بالقوائم والتقارير المالية وذلك بإصدار نشرات وقواعد وإرشادات مختلفة خاصة بالإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية وذلك لإلزام المؤسسات المسجلة لديها بوجوب الإفصاح عن المعلومات البيئية، وتحتوي تلك النشرات ما يأتي (سالم، 2008، ص125؛ عبدالقادر، 2004، ص76):

- وصف عام لنشاط المؤسسة.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- وصف عام للموضوعات المتعلقة بالبيئة والقوانين والتشريعات البيئية التي تطبق على المؤسسات ومدى الالتزام بها.

- أثر الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية على أصول ومصروفات وإيرادات المؤسسات.

- الالتزامات البيئية المتوقعة (الدعاوى القضائية البيئية المتوقعة وأثرها على المؤسسة).

وفي سنة 1994م أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية (ASEC) المعيار رقم (6-94 -SOP) باسم الإفصاح عن المخاطر، وعدم التأكد بحيث يكون موقف تنفيذه اعتباراً من الفترات المالية التي تنتهي بعد 15 ديسمبر، حيث إن إصدار ذلك البيان يعتبر الدليل للمؤسسات للإفصاح عن المعلومات البيئية ويتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم المالية للمؤسسات التي تنتهي قوائمها اعتباراً من 15 ديسمبر سنة 1995م. وقد أقام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1996م معياراً لمعالجة الالتزامات البيئية، بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات تختص بالمحاسبة البيئية، ويكون الإفصاح والعرض بالقوائم المالية بالنسبة للتكاليف البيئية على النحو الآتي:

**الإفصاح بقائمة الدخل:** حيث تعتبر تكاليف المحافظة البيئية من التلوث من مصروفات التشغيل التي تحمل على قائمة الدخل، والزيادة في قيمة استهلاك الأصول الناتجة عن الأضرار البيئية، وكذلك استهلاك الأصول البيئية الثابتة.

**الإفصاح بقائمة المركز المالي:** حيث تتضمن القائمة العديد من الأصول البيئية والنفقات الرأسمالية البيئية طبقاً لمعيار الإفصاح (6-94 -SOP) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية، بل إن الاتجاه السائد الآن لدى المجلس نحو زيادة الاعتراف بالالتزامات البيئية في قائمة المركز المالي. وإلى جانب الإفصاح في القوائم المالية فإن هناك نوعين من الإفصاحات، هما:

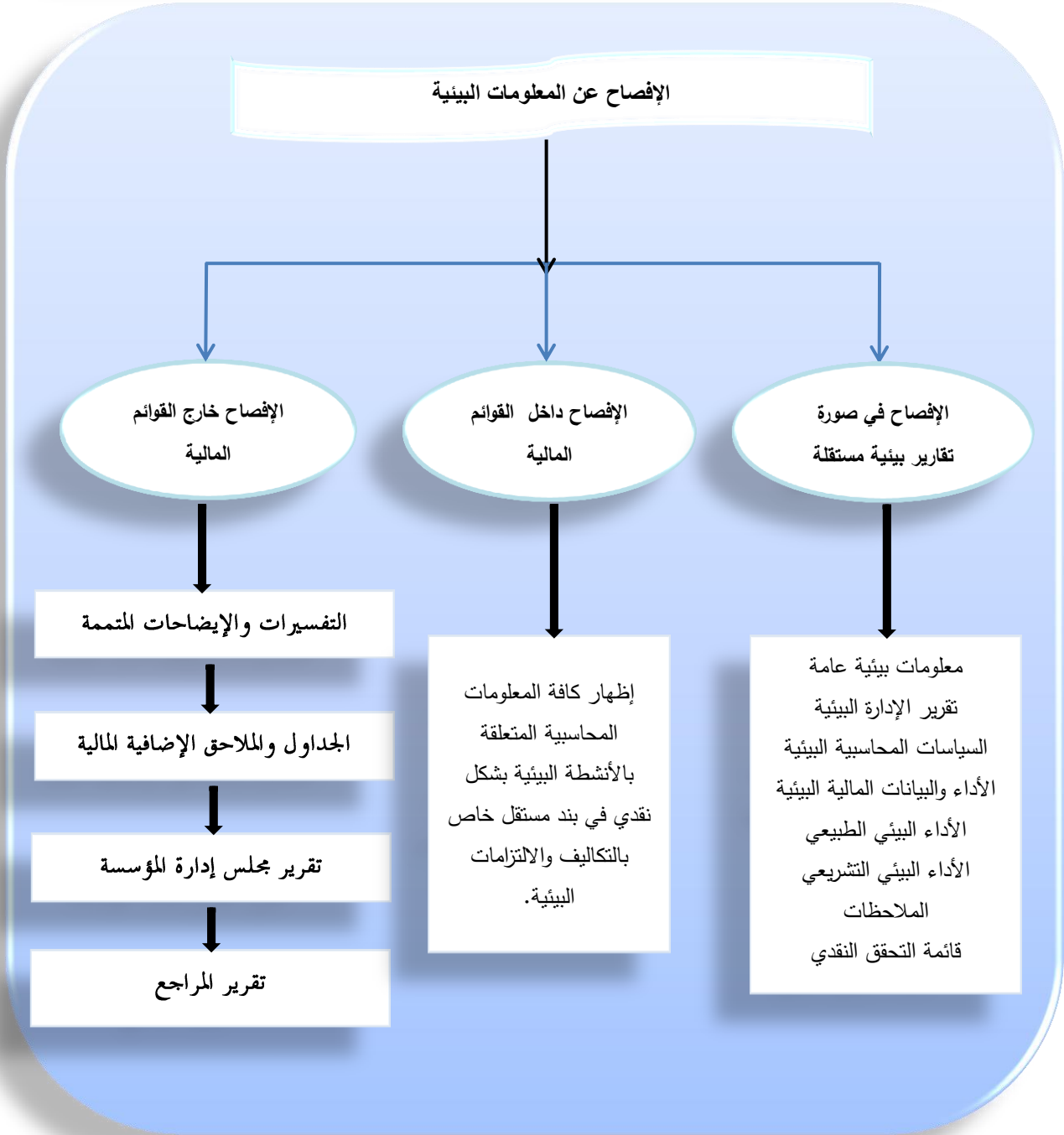
- الإفصاح عن المبادئ المحاسبية لمعالجة الالتزامات البيئية.

- الإفصاح عن الخسائر الطارئة الناتجة عن المخاطر البيئية في هوامش القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن طبيعة وقيمة الالتزام الطارئ.

تشير الدراسات السابقة إلى أساليب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية والتي تشمل ثلاثة أساليب للإفصاح يمكن توضيحهما في الشكل الآتي:

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

الشكل رقم (2 - 5): أساليب الإفصاح عن الأداء البيئي



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

مما سبق يتضح أن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية يتم عن طريق أسلوبين أو وسيلتين وهما الإفصاح عن الأداء البيئي داخل القوائم والتقارير المالية بشكل نقدي للتكاليف والالتزامات البيئية المتوقعة وفقاً للأسس والمبادئ المحاسبية، والآخر خارج القوائم والتقارير المالية للخسائر الطارئة الناتجة عن المخاطر البيئية



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

من خلال التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، والملاحق الإضافية وتقرير المراجع وتقرير مجلس إدارة المؤسسة.

### ثامناً - المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها:

تختلف المعلومات البيئية وتتنوع حسب مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات، ولاختلاف رغبات المستخدمين فيما يتوجب الإفصاح عنه من معلومات بيئية، ويمكن تحديد المعلومات البيئية بالمنهج العلمي، حيث يمكن معرفة المعلومات المطلوبة من خلال متخذي القرارات مباشرة عن احتياجاتهم، والمنهج النظري حيث يتم استنباط احتياجات متخذي القرار للمعلومات، وأياً كان المنهج فهناك حد أدنى من المعلومات البيئية يجب توفيرها لمستخدمي التقارير المالية لاتخاذ قرارات صائبة. وعليه يمكن تقسيم المعلومات البيئية للمحاور الأساسية الثلاثة الآتية (مهاوات، 2015، ص ص 104-105 ؛ عبدالقادر، 2004، ص 76):

**1- المعلومات البيئية القانونية:** وهي المعلومات الخاصة بموقف المؤسسة من النظم والقوانين البيئية وتوضح مدى الالتزام، ومن هذه المعلومات:

- القوانين والتشريعات والتنظيمات البيئية التي تخضع لها المؤسسة.

- الرسوم والتعويضات المقدرة عن الأضرار البيئية.

- المؤشرات والمعايير البيئية المحددة للرقابة على التلوث ومدى توافق المؤسسة معها.

- نتائج الفحوص الطبية التي أجريت على المؤسسة مؤخراً من جانب الأجهزة الرقابية البيئية.

- الإجراءات القضائية أو القضايا المرفوعة ضد المؤسسة وأسبابها.

**2- المعلومات البيئية عن النشاط الاستثماري:** وهي المعلومات التي تتعلق بالأنشطة الاستثمارية المزمع الاستثمار فيها، ومن هذه المعلومات.

- نوعية نشاط المؤسسة وآثارها السلبية على البيئة.

- مدى وجود مخاطر بيئية من نشاط المؤسسة.

- طرق التخلص من النفايات والمخلفات.

- المخاطر البيئية وكيفية تغطيتها من خلال التأمين ضد هذه المخاطر.

- الأخطار الناتجة عن استخدام المنتج أو الخدمة الناتجة عن نشاط المؤسسة.

كيفية مواجهة الشكاوى والقضايا المرفوعة على المؤسسة بشأن الأضرار البيئية الناتجة من ممارسة أنشطتها.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

3- المعلومات البيئية المالية: وهي المعلومات التي تساعد على تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية وتقييم المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه المعلومات:

- تكاليف اقتناء الأصول البيئية المملوكة للمؤسسة واللازمة لإزالة الأضرار البيئية.

- الأعباء المالية الحالية الفعلية والمتوقعة الناتجة عن مخالفة قوانين ونظم حماية البيئة.

- النفقات البيئية الفعلية لتدوير أو حفظ أو التخلص من المخلفات الضارة.

- وصف التأمين الذي يغطي الموضوعات البيئية التي يفصح عنها.

- الرسوم والتعويضات المقررة عن الأضرار البيئية.

- الحوافز الاستثمارية والضريبية المقررة نتيجة الالتزام بحماية البيئة والحفاظ عليها.

4- بيانات كمية وفنية: وهي المعلومات الخاصة بالسياسات البيئية للمؤسسة الاقتصادية.

- خطط واستراتيجيات تخفيض ومنع الأضرار البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسة الاقتصادية.

- السياسات الفنية التي تتعلق باستخدام مواد تكون بدائل الطاقة أقل إضراراً بالبيئة.

5- بيانات عن الدعم والتمويل المادي المطلوب لمواجهة الأضرار البيئية.

6- بيانات عن المنح المادية المتحصلة من الجمعيات والهيئات الدولية والمحلية أنصار حماية البيئة.

7- بيانات عن الزيادة في الأرباح الناتجة عن تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب المنح والدعم المادي وكذلك زيادة

المبيعات نتيجة لإقبال المستهلكين والعملاء على شراء المنتجات الصديقة للبيئة.

يتضح مما سبق تعدد المعلومات البيئية حسب تعدد الأطراف المستفيدة منها، ومن تلك المعلومات البيئية

المعلومات القانونية الملزمة للمؤسسات المضررة للبيئة بالحفاظ على البيئة وتحسين أدائها البيئي، والمعلومات

البيئية عن النشاط الاستثماري التي تسهم في التخلص من النفايات، والمعلومات المالية التي تساعد

المؤسسة على تحديد قيم وعناصر الآثار السلبية للبيئة وتقييم الوضع المالي للمؤسسة.

تاسعاً - مشكلات الإفصاح عن الأداء البيئي ومحدداته:

### 1- مشكلات الإفصاح عن الأداء البيئي

يصاحب الإفصاح عن المعلومات البيئية بعض المشاكل التي بدورها تؤثر بصورة أو أخرى على سلوك

متخذي القرارات، وتتمثل هذه المشاكل في الآتي:

1-1 رسملة أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية: المؤسسة الاقتصادية ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف

عليها تسجل أي عملية على أساس سعر التبادل وذلك على اعتبار أن سعر التبادل يمثل القيمة العادلة ولرسملة

تلك التكاليف لا بد من توافر شرطين هما أن يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية، وأن تكون قابلة للاسترداد

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

من المنافع الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً والمرتبطة بها، وتعالج هذه التكاليف اللازمة لمعالجة التلوث البيئي كمصروفات وترسمل إذا كانت قابلة للاسترداد بتحقيق أحد هذه المعايير، أما أن يترتب على تلك التكاليف زيادة أو إطالة فترة الاستفادة من الأصل المملوك للمؤسسة أو زيادة طاقته أو تحسين درجة أمانه أو كفاءته، وأن يترتب على تلك التكاليف تخفيض أو الوقاية من الأضرار البيئية سواء مالية أو التي يمكن أن يترتب على أنشطة المؤسسة مستقبلاً كما يجب أن تؤدي إلى تحسين حالة الأصل بالمقارنة بحالته الأصلية عند الإنشاء وفي مواجهة مثل هذه القضايا أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بأن نفقات معالجة التلوث البيئي يجب أن تحمل عموماً على المصروفات، إلا أنه يمكن أن ترسمل إذا كانت تزيد من طاقة أو عمر الأصل الإنتاجي أو تؤدي إلى تحسين حالة الأصل، وكما أشار معهد المحاسبين القانونيين الكندي إلى أن النفقات البيئية والتي حدثت نتيجة لأضرار حصلت في فترات سابقة يجب أن تعالج كتسويات للسنوات السابقة كتصحيح للقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة، وكما أشار المعيار الدولي (16) بعنوان الممتلكات والمصانع والمعدات، إلى أنه يعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا حقق شروط الاعتراف، باحتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل، وإمكانية قياس تكلفة الأصل بموثوقية دون تحيز أو أخطاء، وفي حالة عدم إمكانية تقدير تكلفة البند بقدر من الموثوقية فلا يجوز الاعتراف به ضمن الأصول، ولكن يمكن الإفصاح عنه على شكل إيضاحات (المقعر، 2008، ص ص 41-42).

**1-2 المصروفات البيئية الجارية:** وهي المصروفات التي تحمل للفترة المحاسبية الحالية والتي يكون لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال الفترة (بدوي، 2000، ص 145):

- التكاليف المباشرة: وهي التي لها علاقة مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة، وتتمثل في معالجة مخلفات الإنتاج والتخلص من التلوث لمواقع التشغيل نتيجة لأنشطة المؤسسة الاقتصادية، وبرامج تدريب العاملين المرتبطة بالمجالات البيئية، وأنشطة المراجعة البيئية.

التكاليف غير المباشرة: وهي التي ترتبط بشكل غير مباشر بمنافع الفترة الحالية، مثل تكاليف الإدارة البيئية، وتكاليف الالتزام بالمعايير والتشريعات والقوانين البيئية، وتكاليف عمليات التقييم والمراجعة البيئية، وتكاليف الورش وحلقات التوعية للموظفين والعاملين ذات الصلة بالأمور البيئية.

**1-3 المصروفات البيئية التي تخص الفترة أو الفترات السابقة:** أحياناً تحدث أخطاء في تسجيل بعض المصروفات البيئية عند إعداد القوائم المالية بالفترة المالية أو الفترات المالية السابقة، ولا يتم اكتشافها إلا بعد مرور فترة زمنية معينة، فتعالج هذه المصروفات على كونها بنوداً تتعلق بفترة محاسبية أو فترات سابقة، وذلك حسب ما ورد بمعيار المحاسبة الدولية رقم (8) (محمص، 2009، ص 69).

**1-4 تقدير الالتزامات الشرطية:** تتمثل الالتزامات الشرطية في الالتزامات التي يرتبط وجودها أو تحديد قيمتها أو تاريخ الوفاء بها بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث معينة مستقبلاً، ويعد مفهوم الخسائر المتوقعة أكثر

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

شمولاً من مفهوم الالتزامات المتوقعة بكونها تشتمل -بالإضافة للالتزامات المتوقعة أو الشرطية- أي خسارة يتوقع حدوثها بسبب أي أضرار متوقع حدوثها للأصول في المستقبل، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) شرطين أساسيين للاعتراف بالخسائر المتوقعة وما يتبعها من الالتزامات وهي (الزین، 2013، ص7):

- أن يكون احتمال حدوث أو وقوع الخسائر كبيرة في المستقبل.

- إمكانية تقدير مبلغ تلك الخسائر المتوقع حدوثها بطريقة معقولة وموضوعية.

وفقاً لمعيار (10) من معايير المحاسبة الدولية والصادر عن لجنة المعايير الدولية (IASB)، فإنه إذا كان هناك قيمة معينة يجب أن تدفع في فترة مستقبلية نتيجة لحدث أو عملية تمت في الماضي، فإن هذا يعد وجود التزام ويجب أن يعترف به في القوائم المالية، إذا كان من المتوقع حدوثه، وعلى شرط أن يكون تقدير قيمته بصورة معقولة وبموضوعية، ومن ثم أي تعهد من قبل المؤسسة الاقتصادية في المستقبل لدفع مبالغ لإزالة التلوث أو معالجة الأضرار البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسة في الماضي يعد التزاماً بيئياً من الضروري الإفصاح عن تلك التكاليف والتي قد يكون لها تأثير مهم على المركز المالي والتدفقات النقدية في المستقبل، سواء كان تنفيذها يتم وفقاً لتعهدات إدارية أو قوانين بيئية، وقد يتم هذا الإفصاح في القوائم المالية أو في التقارير المالية للمؤسسة.

**1-5** عدم رغبة المؤسسات في قبول المسؤولية عن الأضرار البيئية الناتجة عن أنشطتها: تسعى الكثير من المؤسسات إلى تعظيم أرباحها من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن تحقيقه، ولا تتضمن تلك التكاليف الخاصة بالمؤسسة التكاليف الإضافية البيئية والاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية التي يتحملها الآخرون بالمجتمع نتيجة أنشطتها، في حين أنها تعد تكاليف إنتاج لكونها قيمة مخلفات المواد التي تم دفعها من قبل الآخرين، كأضرار تلوث الهواء والتربة، وأضرار البيئة المحيطة بالمؤسسة، وبذلك فإن هذه التكاليف التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية لحماية هذه الموارد تتعارض مع الربحية الخاصة بالمؤسسة (المقعر، 2008، ص ص44-42).

**1-6** انخفاض قيمة الأصول بسبب العوامل البيئية: عند التحقق من قيم بعض الأصول طويلة الأمد ذات الصلة بأنشطة وعمليات تؤدي إلى إضرار البيئة، فإن قيم تلك الأصول سوف تتخضع بسبب استخدامها في أنشطة بيئية ضارة، ومن ثم يستوجب الأمر التخلص منها، وتخسر تلك الأصول جانباً كبيراً من قيمتها بالنسبة للمؤسسة المالكة، فالأرض المملوكة للمؤسسة تتخضع قيمتها بمجرد تعرضها للتلوث، كما أنها تتحمل تكاليف أخرى لإزالة التلوث الواقع عليها.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

ووفقاً للمعيار رقم (36) بعنوان انخفاض قيمة الأصول الصادر عن لجنة المعايير الدولية (IASC)، وبعنوان قيمة الأصول: يوصف الأصل بانخفاض قيمته، إذا كان الأصل المسجل بمبلغ يزيد عن قيمته التي سيتم استرداده من خلال استعمال الأصل أو بيعه، ويتطلب ذلك من المؤسسة الاقتصادية الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل، ولذلك فإن ما تسببه العوامل البيئية من تلوث وإتلاف للأصول وما يترتب على ذلك من زيادة تكاليف إصلاح الأصل، كتكاليف منع التلوث مستقبلاً، والغرامات والجزاءات، يجعلها أحد أسباب انخفاض قيمة الأصل، وتلوث الأرض يعد مؤشراً مهماً على انخفاض قيمتها، وغالباً ما يحمل هذا الانخفاض حالة من عدم التأكد من تقدير القيمة الاستردادية والجدول الزمني لها، وهناك إرشادات بخصوص مشاكل قياس الانخفاض في قيمة الأصول بسبب العوامل البيئية، والصعوبة في تقدير قيمة استرداد الأصل، وفي حال عدم القدرة على قياس أثر العوامل البيئية على انخفاض قيمة الأصول بشكل موثوق فيه، فإنه يتعين على المؤسسة الإفصاح عن ذلك بشكل كاف، من خلال الإفصاح عن الأحداث أو الظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض، ومبلغ خسارة الانخفاض المعترف بها (محمص، 2009، ص72؛ نور الدين، 2004، ص11).

**1-7 الأصول البيئية غير الملموسة:** ووفقاً للمعيار رقم (38) بعنوان الأصول غير الملموسة الصادر عن لجنة المعايير الدولية (IASC) في أكتوبر 1998م، تم تعريف الأصل غير الملموس بأنه أصل قابل للتحديد وغير نقدي وليس له وجود مادي لاستخدامه في العمليات الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية، وهذا يتم الاعتراف بمقدار تكلفته فقط في حال إذا كان من المتوقع أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنتج عن الأصل ستندفق للمؤسسة الاقتصادية، أو إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موضوعي وموثوق فيه (نور الدين، 2004، ص12).

**1-8 صعوبة وضع أساس عام متفق عليه في تحديد قيمة العناصر البيئية:** إن عدم وجود اتفاق بين الدول لوضع أسس لتحديد قيمة العناصر البيئية أو صعوبة الوصول للقيمة الحقيقية لها لا تكفي حتى تكون مبرراً لتجاهل تسجيل قيمة الموارد الطبيعية المستخدمة في العملية الإنتاجية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، ولكن المهم هنا هو اقتناع معد تلك القوائم والتقارير بإدراجها من ضمن التكاليف، وإن إدراج تكلفة المستخدم من الموارد الطبيعية يزيد من كلفة إنتاج السلع، ومن ثم ينعكس على سعر بيعها وزيادة العبء على المستهلك، ولكن ذلك يمثل قياساً حقيقياً للتكلفة وليس زيادة لها (الزين، 2013، ص10).

**1-9 مشاكل الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية:** يمثل الإفصاح في المحاسبة جوهر النظرية المحاسبية، ويقضي الإفصاح المحاسبي بضرورة أن تفصح القوائم والتقارير المالية عن كافة المعلومات المحاسبية بصورة كاملة وشاملة وواضحة، وذلك من أجل تمكين كافة الأطراف المستخدمة لتلك القوائم والتقارير من اتخاذ القرارات، ولكن المشكلة أن الكثير من أنواع المعلومات البيئية غير موجودة في سجلات المحاسبة، فسجلات المحاسبة لا تحتوي على معلومات كثيرة حول التكاليف البيئية المستقبلية، والتي يمكن أن تكون معلومات ذات

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

أهمية نسبية مرتفعة، وذلك بسبب أن الأنظمة المحاسبية التقليدية تنظر إلى الماضي، كما أن هناك الكثير من التكاليف البيئية الأقل وضوحًا والتي تفتقدها السجلات المحاسبية، كالتكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة فقدانها الدخول إلى الأسواق التي تقيد دخولها شروط المنتج الصديق للبيئة، وضياح الحصول على خدمات التأمين والتمويل، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا باعتبارهما الدول الأفضل في مجال الاهتمام بالقضايا البيئية، ومن أكثر الدول التي تهتم بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، ويبرز ذلك جلياً من خلال متطلبات كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة تداول الأوراق المالية، ووفقاً لمعيار المحاسبي رقم (5) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية والذي ينص بأن تفصح القوائم والتقارير المالية عن جميع المعلومات البيئية والتي لها تأثير على قرارات مستخدميها، كما اهتمت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية في نشرتها على ضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي للمؤسسة الاقتصادية من حيث التكلفة والعائد (نور الدين، 2004، ص 13-14؛ مهاوات، 2015، ص ص 99-100).

مما سبق يتضح أنه رغم الاهتمام المتزايد من قبل الهيئات والمنظمات فإن هناك العديد من المشاكل التي تعد تحدياً للإفصاح عن الأداء البيئي، وذلك لاختلاف احتياجات الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات المفصح عنها، واختلاف مفاهيم العناصر البيئية وصعوبة تحديد قيمتها، واختلاف المعايير المحاسبية، يحتاج العالم للتنسيق بين الهيئات والمنظمات المختلفة المهتمة بمهنة المحاسبة والمحافظة على البيئة بتوسيع مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ليشمل المجالات البيئية، بتحديد مفهوم دقيق وشامل لأنشطة المؤسسات البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

### 2- محددات الإفصاح عن الأداء البيئي:

تتمثل محددات اتجاه الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي في مجال مكافحة التلوث، والتي يمكن أن تؤثر على قرار القيام بالإفصاح البيئي، والتي تم تناولها في العديد من الأدبيات المحاسبية في الآتي (عبدالعزیز، 2016، ص ص 110، 113؛ صالح، 2015، ص ص 100-102؛ بامزاحم، 2003، ص 74؛ مقلد، 2008، ص ص 41-43):

**1-1 الأداء الاقتصادي:** يقاس الأداء الاقتصادي بكل من معدل العائد النقدي على حقوق الملكية، ومعدل الربح التشغيلي على الأصول، ودرجة الرفح المالي، وصافي التدفقات النقدية، وحافة الربح التشغيلي، وصافي الربح والعائد غير العادي على السهم في سوق الأوراق المالية.

وبناء عليه من المتوقع زيادة حجم الأداء الاجتماعي البيئي ومدى الإفصاح عن هذا الأداء مع نمو الأداء الاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك لقدرتها على تحمل تكاليف إزالة الأضرار البيئية التي سببتها نتيجة ممارسة أنشطتها والعمل على شراء أصول جديدة أقل ضرراً دون أن يؤثر ذلك على مركزها المالي.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

**1-2 حجم المؤسسة الاقتصادية:** يقاس حجم المؤسسة الاقتصادية بإجمالي الأصول أو حجم وقيمة المبيعات، ومن ثم فإن المؤسسات الكبيرة تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي أكبر من المؤسسات الصغيرة، بسبب وضوحها، والذي يجعل منها حريصة على صورتها البيئية، والتي يمكن أن تؤثر على صورتها وسمعتها أمام المستثمرين، والموردين، والعملاء، والمؤسسات الكبيرة بمقابل المؤسسات الصغيرة لديها قدرات تكنولوجية هائلة تمكنها من معالجة البيانات وإنتاجها، بالإضافة للكوادر البشرية المؤهلة علمياً ومهنياً، مما يترتب عليه تخفيض تكلفة إعداد ونشر المعلومات، وأيضاً كبر حجمها يجعلها بحاجة للحصول على المزيد من مصادر التمويل الخارجية وبتكلفة منخفضة، وجذب المزيد من المستثمرين والعملاء، وبث الطمأنينة لديهم في مقدرة المؤسسة على الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، مما يترتب عليه التوسع في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقضايا البيئية، وبمعنى آخر كلما زاد حجم المؤسسة الاقتصادية مقاساً بكمية وقيمة مبيعاتها وإجمالي أصولها زاد استعداد أدائها للإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي.

**1-3 مستخدمو المعلومات البيئية:** قد يؤثر مستخدمو المعلومات البيئية على طبيعة وحجم الإفصاح البيئي، وذلك من خلال الضغوط التي قد يمارسها هؤلاء المستخدمون بجميع أنواعهم (الدائنون والمقرضون والمستثمرون ومصصلحة الضرائب وأسواق المال) وغيرهم من مستخدمي المعلومات البيئية على الشركات والزامها بضرورة الإفصاح عن أدائها البيئي، وإيضاح مدى اهتمامها بالحفاظ على البيئة المحيطة.

**1-4 حجم مجلس الإدارة:** أشارت العديد من الدراسات إلى أن ازدياد حجم مجلس الإدارة سيسمح بتنوع الخبرات والمعارف نتيجة لزيادة التوظيف لأعضاء المجلس، كما أن التوسع سيسمح بزيادة تمثيل مختلف أصحاب المصالح مما له من فائدة في الاستجابة لمطالبهم بشكل فعال وسريع، ويمكن من تجنب سيطرة المدير التنفيذي على المجلس، وممارسة الأعضاء صلاحياتهم في قيادة المؤسسة، مستفيدين من الاستقلالية التي يتمتعون بها، وأن مستوى حجم مجلس الإدارة يرتبط بعلاقة إيجابية مع مستوى إفصاح تلك المؤسسة، ووفقاً لهذه العلاقة فالمؤسسات ذات الحجم الكبير تكون عرضة للكثير من المتطلبات المعلوماتية من قبل الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات، مما يجعل من مجالس الإدارة الكبيرة مطالبة بمستويات عالية من الإفصاح عن المعلومات.

**1-5 سلوك ونمط الإدارة:** تؤثر اتجاهات الإدارة وسلوكها على طبيعة وحجم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، فعندما تقوم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي فإنها غالباً ما تقوم بالإفصاح البيئي عن النواحي الإيجابية فقط وتتجاهل الإفصاح عن التأثيرات البيئية السلبية لها، وذلك خوفاً من إظهار الوضع الحقيقي لها والذي قد يؤثر في مدى قدرتها على الاستمرار في مزولة نشاطها في المستقبل.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

**1-6 التشريعات الحكومية البيئية:** تقاس بخطر مواجهة المؤسسة الاقتصادية لتشريعات بيئية تفرض عليها القيام بأنشطة لمكافحة الوضع القائم، وعدم تجاوز معدلات معينة للتلوث المتوقع وزيادة الإفصاح البيئي من الوفاء بالتشريعات البيئية الحالية، وتبرز أهمية المعلومات التي يوفرها الإفصاح الاجتماعي البيئي في مجال اتخاذ قرارات الاستثمار في أن هذه المعلومات ستكون أكثر أهمية كلما زادت عملية إصدار التشريعات الحكومية المتعلقة بالبيئة للحد من التلوث البيئي.

**1-7 طبيعة النشاط:** تقاس طبيعة النشاط بنوع الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة الاقتصادية، ومنها صناعات ذات تأثير سلبي متوقع على البيئة، كمؤسسات النفط، والتعدين، والطاقة، تكون أكثر ميلا للإفصاح عن أدائها البيئي بمقابل المؤسسات العاملة في الأنشطة الأخرى كالمصارف، ومؤسسات الاتصالات، وأشارت العديد من الدراسات إلى أن المؤسسات التي تمارس أنشطة ذات تأثير سلبي بيئي تميل إلى أن تكون أكثر استجابة لتبني ممارسات الإدارة البيئية مقارنة بالمؤسسات الأقل سلبية على البيئة، وأن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين مستوى الإفصاح البيئي وطبيعة نشاط المؤسسة، وكون المؤسسات ذات التأثير السلبي على البيئة تكون محط أنظار وسائل الإعلام، فهي تحرص على الإفصاح عن معلوماتها البيئية لكي تتجنب أي حملة ضدها يمكن أن تمس سمعتها، وهذا يعني أن طبيعة النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة الاقتصادية تفرض على الإدارة ضرورة الإفصاح عن أدائها الاجتماعي البيئي.

**1-8 ربحية المؤسسة:** إن الهدف الأساسي الذي تسعى أغلب الشركات إلى تحقيقه هو تعظيم الربح، حيث يكون هناك ميل أحيانا إلى اعتبار أن المؤسسات التي تعاني من انخفاض أرباحها تميل إلى الاهتمام بالقضايا الاقتصادية على حساب القضايا البيئية، وعلى ذلك فإنه من المرجح أن يكون لديها المقدرة المالية على تحمل تكاليف إزالة التلوث الناجم عن عملياتها دون تأثير على مركزها المالي، ولإفصاح عن معلوماتها البيئية تلبية لاحتياجات أصحاب المصالح، ومن ثم فإن المؤسسات ذات الأداء الاقتصادي الممتاز والتي تتمتع بربحية عالية يتوقع منها الإفصاح عن قضاياها البيئية بشكل أكبر، مقارنة بالمؤسسات ذات الربحية المنخفضة، لتظهر نفسها لأصحاب المصالح فيها بأنها قادرة على الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، وبمعنى آخر فإن انخفاض الأرباح سوف يجعل المديرين لا يهتمون بالإفصاح البيئي، وذلك نظرا لأن وضع المؤسسة الاقتصادية لا يسمح بتحمل أية تكاليف إضافية، خاصة وأن الإفصاح البيئي لا يزال اختيارياً.

**1-9 عمر المؤسسة:** إن المؤسسات العاملة في أنشطة ذات حساسية بيئية من فترة طويلة تكون لديها طرق المعالجة من خلال الخبرات التي اكتسبتها، وتخفيض معدلات انبعاث الغازات السامة في ظل وجود لجان المسؤولية البيئية تراجع وتراقب تلك المعدلات، والوقوف على مدى توافقها مع المعدلات المنصوص عليها بالتشريعات والقوانين البيئية، مما يدفع تلك المؤسسات للإفصاح عن أدائها البيئي مقارنة بالمؤسسات الجديدة



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

قصيرة العمر، وإضافة إلى ذلك، فإن التوسع في مستوى الإفصاح يعطيها صبغة الشرعية على أنشطتها، ولإلقاء الضوء على مدى الوفاء بمسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع التي تعمل فيه.

**10-1 الموقع الجغرافي للمؤسسة:** إن المؤسسات الاقتصادية متعددة الجنسية ذات التأثير السلبي على البيئة والمسجلة ببورصات الأوراق المالية العالمية (مثل بورصة لندن ونيويورك) والتي يتم مراجعة حساباتها من قبل شركات مراجعة كبرى معروفة عالمياً، فإنها تعمل على الإفصاح عن معلوماتها البيئية الناجمة عن ممارسة أنشطتها بالمقابل مع مؤسسات أخرى غير مسجلة بتلك البورصات العالمية، حيث تتضمن نسبة مرتفعة من المساهمين والعملاء المثقفين بيئياً وهذا يمثل ضغطاً على إدارة تلك المؤسسات للإفصاح عن أدائها البيئي، حيث تكون تلك المؤسسات خاضعة لرقابة عدد كبير جداً من المساهمين والمستثمرين، ومن ثم فإن تلك المؤسسات تقوم بزيادة الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بأنشطتها البيئية لتخفيض تكاليف الرقابة والحصول على التمويل اللازم لنشاطاتها بتكلفة منخفضة وتحسين صورتها أمام الأطراف أصحاب المصالح.

وهناك محددات أخرى للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي (بن محمد، 2015، ص87):

- قوة حملة الأسهم: هناك علاقة طردية تربط بين الخصخصة والإفصاح، أي إنه كلما زادت خصخصة المؤسسات زاد إفصاح المؤسسات عن أدائها البيئي، كما أن المستثمرين يهتمون بالمؤسسات التي تعمل على الإفصاح عن أدائها الاجتماعي والبيئي مما يدفع تلك المؤسسات للإفصاح.
  - مدى إدراك الإدارة لجودة الأداء البيئي والاجتماعي: فالمؤسسات لا ترغب في الإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي السيء، فهي تعتبرها معلومات تعطي صورة بأنها غير صديقة للبيئة.
  - هيكل الملكية: فحجم الإفصاح عن الأداء البيئي يتوقع انخفاضه بسبب تولي الملاك للمؤسسة إدارة مجلس الإدارة.
  - استقلال مجلس الإدارة ووجود لجنة مراجعة متخصصة يعطي للمؤسسة دافعاً للإفصاح عن أدائها الاجتماعي والبيئي.
  - الملكية الأجنبية: انفصال الإدارة وتباين القيم والثقافة الأجنبية يدفع المؤسسات للإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي.
- مما سبق يتضح وجود عدة محددات تؤثر على الإفصاح عن الأداء البيئي ومنها المتعلقة بالمؤسسات نفسها كحجم المؤسسة وأدائها الاقتصادي وعمرها وحجم مجلس إدارتها وسلوك الإدارة فيها، وطبيعة نشاط المؤسسة، وموقعها الجغرافي، والتشريعات والقوانين البيئية المنصوص عليها من قبل الحكومة، والأطراف المستخدمة للمعلومات المنشورة من قبل المؤسسات، وغيرها فهذه المحددات تدفع المؤسسات إلى زيادة درجة إفصاحها عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### المبحث الثالث - البعد القانوني والمهني للإفصاح عن المعلومات البيئية:

أصبح من المسلم به أن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها ينتج عنه الكثير من الأضرار الملوثة والمضرة للبيئة، سواء كان من خلال قذف مخلفات إنتاجها في المياه، أو من خلال انبعاث الغازات السامة في الهواء، أو تلويث التربة بمخلفات الإنتاج المضرة بحياة الكائنات الحية، ومن هذا فإن المحافظة على البيئة وحمايتها وحسن استغلال مواردها وحماية حقوق أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية يقع على عاتق الهيئات والمنظمات والمؤسسات مع الدور الرئيسي الذي يقع على عاتق الدولة، ومن أجل تلافى كل المشاكل والتعامل الواعي لحماية البيئة، فإن الأمر يتطلب وجود معايير محاسبية تحدد الطرق والأساليب التي يجب اتباعها لعمليات القياس وتوصيل المعلومات الملائمة للمستفيدين منها، وتوحيد جهود المؤسسات في مجال الإفصاح عن التزاماتها تجاه البيئة.

### أولاً - متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي:

تتمثل متطلبات الإفصاح المحاسبي في الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح الإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق المنافع المرجوة منه، وقد أوصت لجنة تداول الأوراق المالية SEC ببعض المتطلبات الأساسية للإفصاح المحاسبي البيئي وتشمل الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي جنباً إلى جنب مع الإفصاح عن الأداء الاقتصادي، كذلك عمل حصر للتكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية، بالإضافة إلى التفرقة بين الالتزامات البيئية وتكاليف التشغيل، وكذلك ضرورة أن يتضمن الإفصاح البيئي طبيعة السياسات التي تطبقها المنشأة لإزالة أو منع أسباب التلوث وتكلفتها، وفيما يلي عرض المتطلبات الرئيسية للإفصاح البيئي (بوعزيز، 2019، ص ص 44-45 ؛ شغوف، 2007، ص 32 ؛ نور، 2014، ص ص 199-200 ؛ سالم، 2008، ص 118 ؛ علي، 2004، ص 108، الزين، 2013، ص ص 38-39):

### 1- المتطلبات العامة للإفصاح البيئي.

تتمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي في الركائز الأساسية التي يستند عليها نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة، وتشمل ما يأتي:

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة المتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها في الواقع العملي.
- وجود هيئات حكومية تتولى الرقابة والتحقق من مدى التزام هذه المؤسسات بالقوانين ونظم حماية البيئة وفرض العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات المخالفة لتلك القوانين والنظم.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- ضرورة تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة من أجل الإفصاح البيئي الإلزامي كخطوة أولى، خصوصاً على المؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثاً خطيراً للبيئة، كصناعة الإسمنت والبتترول والغاز والأسمدة والأدوية، مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح البيئي على مستوى المؤسسات عموماً.
- وجود نظام للإدارة البيئية باعتباره أداة تمد المؤسسات بالمعلومات بطريقة منظمة لإدارة أنشطتها، ومنتجاتها، وخدماتها، وما يساعد الشركات في الوصول لأهدافها البيئية من خلال التحكم المنظم والمستمر في عملياتها.
- وجود نظام للمحاسبة البيئية بالوحدة، يشتمل على مقومات تصميم نظام تكاليف يساعد في إدارة التكاليف البيئية، وكذلك مقومات أخرى، مثل تحديد تكلفة المنتجات بدقة وتصميم مجموعة مستنديه ودفترية لإثبات جميع الإجراءات والعمليات البيئية، وإعداد قوائم وتقارير مالية عن الأنشطة والممارسات البيئية تكون أكثر وضوحاً وشفافية.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي تتبعها المؤسسة الاقتصادية في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية.
- وجود مقاييس عملية وعملية تساعد على قياس التكاليف والمنافع البيئية تعتمد هذه المقاييس على الأساليب الكمية والإحصائية واستخدام الحسابات الآلية، لزيادة الثقة في هذه المقاييس، وأن يقوم على عملية القياس فريق عمل مكون من المحللين الماليين والمحاسبين وممثلي الهيئات والمنظمات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية والعدالة في نتائج هذه المقاييس.
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤولياته بحيث يشمل معه مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح عن الأداء البيئي، ويمكن الاعتماد في هذا على فريق عمل مكون من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.
- العمل على وضع تشريعات قانونية تشمل الجوانب المختلفة للمسؤولية الاجتماعية خاصة للجانب البيئي منها، كي تسترشد بها المؤسسات وتكون دليلاً ومرجعاً لها عند حدوث مشاكل بين المؤسسات والجهات الرقابية.
- العمل على وضع هيكل للمؤسسة يشمل الإدارات البيئية وأساليب تحديد السلطة والمسؤولية للتعامل مع القضايا البيئية.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### 2- المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي:

تمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات والبيانات المالية والكمية، وتشمل (الزين، 2013، ص40):

#### 1-2 البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية :

- تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.
- تكاليف تدوير المخلفات الضارة للعمليات الصناعية.
- تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السليمة.
- الأعباء المالية الحالية والمتوقعة لمخالفة المؤسسات لقوانين ونظم حماية البيئة (جزاءات، غرامات، تعويضات).

- الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.

- المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية أنصار حماية البيئة.

- الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب الإقبال على شراء منتجات المؤسسات الصناعية التي تقي بمسؤوليتها البيئية.

- المزايا الضريبية التي تحصل عليها الشركات نتيجة للخفض أو للإعفاء من الضرائب المفروضة على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية.

2-2 البيانات الكمية والفنية الخاصة بالأساليب البيئية التي تتبعها المؤسسة الاقتصادية للوفاء بمسؤوليتها تجاه البيئة، ومنها:

- السياسات الفنية التي تستخدمها المؤسسات في تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي، إلى المعدلات المسموح بها عالمياً، مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتياً للاستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية.

- السياسات الفنية التي تستخدمها المؤسسات في استخدام بدائل أخرى للموارد كي تمنع أو تقلل من التلوث، مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل، والمساحات الخضراء التي أضيفت لعناصر التنوع البيولوجي.

### 3- المتطلبات المهنية للإفصاح البيئي:

3-1 السياسات المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة: هي السياسات المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة التي تتبعها المؤسسات وتعمل على تطبيقها عند إعداد القوائم والتقارير المالية وعرضها وتؤثر في نتائج أعمالها

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

ومركزها المالي، والإفصاح عن السياسات المحاسبية البيئية يمكن من تفسير الأرقام البيئية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المنشورة.

**3-2 الاستمرارية:** تعد المؤسسة قوائمها وتقاريرها المالية على أساس الاستمرار في مزاولة المؤسسة نشاطها، ومن ثم فإن استمرارها في نشاطها يحتم عليها الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية والإفصاح عنهما في صلب القوائم والتقارير المالية.

**3-3 الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة:** فهي الحالة البيئية التي قد تتعرض لها المؤسسات نتيجة لعدم الالتزام بالتشريعات واللوائح والقوانين البيئية والتي يمكن أن تؤثر جوهرياً في القوائم المالية، وينبغي أن يتم الإفصاح عنها بصورة منفصلة، كما أن وقوع أحداث بيئية لاحقة خلال الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية قد تكون في غير صالح المؤسسة، وهنا من الضروري توفير أدلة لقيمة التكاليف التي يجب تسويتها ضمن القوائم المالية.

### 4- المتطلبات الصادرة عن المنظمات المهنية للإفصاح البيئي.

صدرت العديد من معايير المحاسبة والتي تتعلق بالأداء البيئي للمنشآت، منها على سبيل المثال المعيار المحاسبة الأمريكي رقم (5) والتفسير رقم (14) والخاص "بالمحاسبة عن الظروف الطارئة"، والذي يمكن أن يستخدم لفهم متطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية، هذا بالإضافة إلى نشرة هيئة سوق المال الأمريكية رقم (92) والخاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الظروف الطارئة وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي رقم (6) والخاص بالإفصاح عن مخاطر مهمة وحالات عدم تأكد معينة والبيان الخاص بالالتزامات البيئية، ونشرات مجلس معايير المحاسبة المالية رقمي (13) و (14) بشأن المحاسبة عن التكاليف البيئية.

وقد حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية متطلبات الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية والتي يجب أن تلتزم بها المؤسسات الاقتصادية بالآتي (النصيرات، 2006، ص15):

- وصف عام للأموال والقوانين والنظم البيئية التي تطبق على أنشطة المؤسسة، ومدى التزام المؤسسة بتطبيق تلك القوانين والنظم، ومستوى تأثيرها على البيانات المالية للمؤسسة.
- القضايا البيئية التي لم يتم الحكم فيها بشكل نهائي.
- الالتزامات المتوقعة المتعلقة بالأصول البيئية.
- الإيرادات الناجمة من بيع أصل أو موقع.
- تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة والتي من الممكن تحقيقها للأصول المعروضة للبيع.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

بناء على ما ورد في الأدب المحاسبي من تقسيمات متطلبات الإفصاح البيئي يمكن تبويب تلك المتطلبات على النحو الآتي (الزين، 2013، ص ص 41-42):

### 4-1 المتطلبات الإدارية:

- التزام الإدارة العليا بالمؤسسة بفكرة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.
- التزام إدارة المؤسسة بتطبيق وتطوير نظم إدارة الجودة والتحسين المستمر.
- تدخل الحكومة والمنظمات العلمية والهيئات المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لأجل الإفصاح المحاسبي البيئي.
- تطوير دور المراجع الخارجي بحيث يشمل معه مراجعة الأنشطة البيئية والتقارير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، كما يمكن الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين إن طلب ذلك.

### 4-2 المتطلبات الفنية:

- وجود هيكل تنظيمي بحيث يشمل أساليب تحديد السلطة والمسؤولية، للتعامل مع القضاء البيئي.
- توافر نظام محاسبي متخصص في الإدارة البيئية يعمل على قياس وتسجيل الأنشطة والأحداث البيئية ويكون متمشياً مع الهيكل التنظيمي.
- وجود هيكل الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الالتزام بالتشريعات والسياسات البيئية.
- تصميم وإعداد نماذج الإفصاح البيئي.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات وسلسلة معايير الأيزو (14000) وإرشادات الهيئات لحماية البيئة.
- قياس التكاليف والمنافع البيئية بمقاييس عملية وكمية وإحصائية.
- إعداد القوائم والتقارير المالية بحيث تشمل الأنشطة والأحداث البيئية وفقاً للمعايير الصادرة عن المنظمات والهيئات الدولية وإظهارها إلى الجمهور العام لمعرفة مدى تحمل الشركات المسؤولية البيئية.

### 4-3 المتطلبات المادية:

- تخصيص المؤسسات الاقتصادية بتكاليف لاقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع التلوث.
- تحمل المؤسسات الاقتصادية الأعباء الناجمة عن مخالفة تلك المؤسسات لقوانين ونظم حماية البيئة.
- توفير الدعم المادي لإزالة أو منع التلوث أو التقليل منه وحماية البيئة والتعامل مع القضايا البيئية.
- دعم وتشجيع المؤسسات الاقتصادية بالمزايا الضريبية المتعلقة بالأنشطة البيئية للحصول على الأرباح وتخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة الإقبال على المنتجات الصديقة للبيئة، ليشجع المؤسسات الاقتصادية على فكرة الإفصاح البيئي مما يخلق تنافساً بين المؤسسات الاقتصادية.

### 4-4 المتطلبات البشرية:

تكون هذه المتطلبات خاضعة لمن يقوم بهذه الأعمال وينفذها، ومدى قدرة الأشخاص على تنفيذ هذه الأعمال من حيث المؤهل العلمي وتناسبه مع عمله، وتوافق هذا التخصص العلمي مع ما استند إليه من عمل، وأيضا سنوات الخبرة لمن يقوم بهذا العمل، والدورات التدريبية والندوات العلمية والمؤتمرات التي حضرها في مجال تخصصه ومدى الاستفادة منها، حيث يؤثر ما سبق على التفهم للإجراءات والطرق التي تستخدم بواسطة الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية المهمة.

مما سبق يتضح أنه لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها الإفصاح البيئي كان لا بد من توافر أربعة متطلبات للإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية والتي تتمثل في المتطلبات العامة المتمثلة في وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة المتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقه، ومتطلبات خاصة بالإفصاح البيئي متمثلة في البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية وبيانات كمية وفنية خاصة بالأساليب البيئية التي تتبعها المؤسسة الاقتصادية للوفاء بمسئوليتها تجاه البيئة، متطلبات مهنية للإفصاح عن الأداء البيئي وتمثلة في السياسات المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة التي تتبعها المؤسسات وتعمل على تطبيقها عند إعداد القوائم المالية وعرضها، والظروف الطارئة والأحداث اللاحقة، المتطلبات الصادرة عن المنظمات المهنية والتي تتحدد في وصف عام للأموال والقوانين والنظم البيئية التي تطبق على أنشطة المؤسسة ومدى الالتزام بتطبيقها، والتي تم تبويبها إلى أربعة متطلبات والتي تشمل المتطلبات الإدارية والمالية والفنية والبشرية.

### ثانياً - دور المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية في إصدار المعايير المتعلقة بالبيئة:

نتيجة لزيادة الأحداث البيئية في الفترة الأخيرة إلى زيادة الوعي البيئي واهتمام المجتمع بالمحافظة على البيئة وحمايتها، وخصوصاً دور المؤسسات ومسئولياتها البيئية، وباعتباره مطلباً ملحاً للمجتمع ولجميع الأطراف المهتمة بالمعلومات المتعلقة بالقضايا البيئية، ولحماية حقوق أصحاب المصالح في المؤسسات، فإن الأمر يتطلب ضرورة وجود معايير محاسبية تحد الطرق التي يجب اتباعها من قبل المؤسسات لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة الهادفة للربح ونتائج أعمالها، وتوصيل هذه المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها إلى جميع الأطراف المستفيدة منها ذات العلاقة، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، فكان من الضروري توافر مجموعة من المعايير لإعداد القوائم والتقارير المالية حتى يتم توصيل تلك المعلومات بشكل سليم ومفيد، ويلاحظ كل مهتم بالجانب البيئي والمحاسبي ازدياد اهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع، من خلال قيامها بالعديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع المؤسسات على الإفصاح البيئي، ويتضح ذلك فيما يأتي (أبوزيد، 2007، ص ص121-

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

122 ؛ حنان، 2003، ص ص 269-270 ؛ الهاشمي وآخرون، 2017، ص 1160 ؛ جواد، 2014، ص 193 ؛ الزين، 2013، ص 30 ؛ شرشاقة، 2018، ص ص 100-101 ؛ الأركوازي، 2007، ص 89):

### 1- إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB:

من خلال اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بالقضايا البيئية، عملت على إصدار العديد من معايير المحاسبة المالية الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للمؤسسات، حيث إن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) لم يتناول القياس والإفصاح المحاسبي للبنود البيئية بصورة مستقلة، بل تناولها في سياق المعالجة المحاسبية والإفصاح عن البنود الاحتمالية ضمن المعيار رقم (05) لسنة 1975م بخصوص معالجة الظروف الاحتمالية، حيث عرفها على أنها حالة أو ظرف أو مجموعة من الظروف تحيطها درجات عدم التأكد بخصوص أرباح أو خسائر محتملة والتي سوف تتحقق نهائياً بحدوث أو عدم حدوث الأحداث المستقبلية، وعندما تنتهي حالة عدم التأكد قد يتم حيازة أصل أو تخفيض التزام، فتتحقق الأرباح المحتملة أو يتم استفاد أصل أو نشأة التزام، فتتحقق الخسائر المحتملة، وبناء على ما سبق ذكره فقد قدم المجلس (FASB) بعض الإرشادات الخاصة بالإفصاح عن القضايا البيئية.

فالمجلس منذ سنة 1973م هو المخول على أساس الجهة الرسمية لوضع معايير المحاسبة الدولية، وهو هيئة مستقلة عن مؤسسة المحاسبة المالية ، وقد أعيد تنظيمه من خلال الإصدار رقم (1) عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية، ويقوم المجلس بإصدار العديد من النشرات والبيانات من معايير المحاسبة المالية ومنها إصدار المعيار رقم (05) لمساعدة المحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفياً في المستقبل كمعالجة ونظافة البيئة المحيطة، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها ضمن القوائم المالية، وقد فرض هذا المعيار ما ينبغي أن يفصح عنه من معلومات بيئية في القوائم المالية، بينما يطالب بالإفصاح عن بعض المعلومات البيئية الأخرى في الهوامش المرفقة مع القوائم المالية في أجزاء معينة من التقرير السنوي.

كما أشارت النشرة رقم (1) للجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) أن الهدف من القوائم والتقارير المالية هو إمداد كل من المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين بالمعلومات المفيدة التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة، بحيث تكون هذه المعلومات مفهومة لمن يستخدمها.

وقد انبثقت عن المجلس (FASB) مجموعة فرق عمل القضايا الطارئة، وقد قدمت هذه المجموعة العديد من الإصدارات منها:

- الإصدار رقم (90 - 8) لسنة 1990م الخاص برسمة تكاليف معالجة التلوث البيئي، حيث يتناول قضية رسمة تكاليف التخلص من النفايات السامة، وتكاليف تركيب معدات الرقابة على التلوث وتكاليف البحوث



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

البيئية أو اعتبار تلك التكاليف كمصروفات، بحيث يجب معالجتها كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها ما لم يتوافر بها أحد الشروط الثلاثة الآتية:

- أن يترتب على تلك التكاليف زيادة أو إطالة فترة الاستفادة من الأصل المملوك للمؤسسة أو زيادة طاقته أو تحسين درجة أمانته أو كفاءته، كما أنه يجب أن تؤدي إلى تحسين حالة الأصل بالمقارنة بحالته الأولى عند الإنشاء أو امتلاكه.

- أن يترتب على تلك التكاليف التخفيض أو الوقاية من الأضرار البيئية، سواء الحالية أو التي يمكن أن تترتب على أنشطة المؤسسة في المستقبل، كما أنه يجب أن تؤدي هذه التكاليف إلى تحسين حالة الأصل بالمقارنة بحالته الأولى عند الإنشاء أو الامتلاك.

- أن المؤسسة قد تحملت تلك التكاليف من أجل إعداد أو تجهيز الأصل المعروض حاليًا للبيع.

- الإصدار رقم (93 - 5) لسنة 1993م الخاص بإرشادات المعالجة المحاسبية للعناصر البيئية، قد تم إصدار هذا بخصوص قضيتين، وهما الحالات التي يتم من خلالها تسوية الاسترداد مع مبلغ الخسارة المتوقعة، وإذا كان هناك اتفاق على خصم الالتزام البيئي.

وانتهت مجموعة فرق مهام القضايا الملحة المنبثقة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) بأن الالتزام المتوقع للاسترداد يجب أن يتم تقييمه كعملية مستقلة ويجب أن يتم خصم الالتزام البيئي في حالة أن إجمالي مبلغ الالتزام وقيمة وتوقيت المدفوعات النقدية تكون ثابتة، أو أنه يمكن قياسها بطريقة موضوعية وموثوق فيها.

وإذا تم إجراء خصم الالتزام، فيجب أن يتم الإفصاح عن أي مبالغ لم يتم خصمها للالتزام في الإفصاحات المرفقة، كما أنه يجب الإفصاح عن مدة السداد، ومعدل الخصم المستخدم.

### 2- هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة SEC:

بجانب الإفصاحات المطلوبة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) بواسطة المعيار رقم (05) تتطلب هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة SEC إفصاحات خاصة في نماذج 10 KS، والتي هدفت لتحسين المحاسبة والإفصاح عن الالتزامات البيئية، وتعد إصداراتها ملزمة للمؤسسات المسجلة بالبورصة الأمريكية، وعليه فإنها تطلب من المسجلين الأجانب تقديم نفس البيانات المطلوبة من المؤسسات المحلية، وفيما يلي الإصدارات والإرشادات من قبل هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة (تشوي وآخرون، 2004/1942، ص196؛ شرشاقة، 2018، صص101-102):

تشريع S-K والذي تم تعديله في عام 1986م، وحيث يتطلب إفصاحات خاصة من خلال البنود الآتية:

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

البند (101) حيث يتطلب هذا البند وصفاً عاماً لنشاط الإفصاحات الخاصة عن تأثير مدى التوافق مع القوانين البيئية على المصروفات الرأسمالية، والأرباح، والوضع التنافسي للمؤسسة المسجلة لدى الهيئة إذا كانت مهمة نسبياً، والمبلغ المقدر المفصح عنه للنفقات الرأسمالية يجب أن يمثل السنوات المالية الحالية والتالية وأي فترات مالية مستقبلية.

البند (303) حيث يتطلب هذا البند الإفصاح عن الأحداث المهمة وظروف عدم التأكد الواضحة لدى إدارة المؤسسة والتي قد تتسبب في جعل المعلومات المالية المقرر عنها غير ممثلة للنتائج التشغيلية في المستقبل أو للظروف والأحداث المالية.

إصدار التقرير المالي رقم (36) وهو يعتبر بمثابة إصدار تفسيري لتشريع S-K، والبند (303)، حيث يتناول الإفصاحات البيئية في قسم تحليل ومناقشة الإدارة (وهو وسيلة للإفصاح المالي) ويتطلب مناقشة كل الآثار عن نتائج عمليات التشغيل، والسيولة ومصادر رأس المال العامل، ما لم يتوقع حدوث تأثير جوهري.

فإن المؤسسات التي تعد أطرافاً متوقعاً مساعلتها في معظم الحالات يجب أن تفصح عن وصفها كطرف متوقع مساعلتها، ويتم التقدير الكمي لهذه الآثار، ولا بد أن يتم الإفصاح عن التكاليف الإجمالية المتوقعة لإزالة التلوث، والتداعيات المهمة للتشريعات البيئية على العمليات المستقبلية.

الإصدار التفسيري لسنة 1979م وهو يتطلب الإفصاح عن تقدير التكاليف المستقبلية للتوافق البيئي إذا كان يتوقع أن تكون هذه التكاليف أعلى من التكاليف الجارية، هذا بالإضافة إذا كانت المؤسسة المقيدة تفصح اختياريًا عن سياسات بيئية، فإن المؤسسة يطلب منها ضمان لدقة هذا الإفصاح.

نشرة المحاسبة المهنية رقم (92)، وقد تم إصدار هذه النشرة في سنة 1993م والتي هدفها الأساسي هو الحصول على معلومات أكثر تعبيراً عن القضايا البيئية للمؤسسة، التي جعلت من غير الملائم إظهار الالتزامات البيئية صافية من مطالبات استرداد التأمين، بالإضافة إذا تم خصم الالتزامات فإن هناك إفصاحات مطلوبة تتضمن إجمالي المبالغ غير المخصومة والمحتملة للاستحقاق، ومعدل الخصم المستخدم - المدفوعات النقدية المحتملة - لكل من الخمس السنوات التالية والمبلغ الإجمالي المطلوب، ومطابقة المبالغ الإجمالية التي يتم خصمها مع المبالغ التي تم الاعتراف بها في قوائم المركز المالي للمؤسسة، وتفسير التغيرات الجوهرية في التوقعات.

إن نشرة المحاسبة المهنية (92- SAB) انتهت إلى أن الالتزامات البيئية ذات أهمية، حيث إن وجود إفصاحات مفصلة بخصوص الأحكام والافتراضات المرتبطة بالاعتراف وقياس الالتزامات يعد ضرورياً.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وقد أوردت نشرة المحاسبة المهنية (92- SAB) أمثلة على التكاليف والنفقات البيئية المحتملة والتاريخية والتي تعد مهمة نسبياً.

- التكاليف الدورية المرتبطة بإدارة المواد السامة أو الخطرة والتلوث في العمليات الجارية.
- المصروفات الرأسمالية اللازمة للحد من التلوث أو للرقابة على المواد السامة أو الملوثات الخطرة.
- المصروفات الإلزامية لمعالجة المواقع الملوثة سابقاً.
- أي مصروفات غير دورية لرفع التلوث والتي يمكن توقعها ولكنها غير مطلوبة في الظروف الحالية.
- الإفصاحات الفردية التي تصف الخسائر المستحقة والمتوقعة بطريقة معقولة والتي ترتبط بمواقع بيئية محددة مهمة بصورة فردية.

- إذا كان تقصي الإدارة عن الالتزام المتوقع وتكاليف المعالجة يتم على مراحل مختلفة فيما يتعلق بالمواقع البيئية المحددة، من الضروري هنا من مناقشة الآثار الناجمة عن تعدد هذه المراحل بخصوص المبالغ المستحقة والمفصح عنها.

وبالمقارنة بين متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) وهيأة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة (SEC)، يتضح وجود تباين بينهما وفقاً للمعيار الأمريكي رقم (05) للمجلس فإنه إذا كانت الخسائر غير محتملة بدرجة كبيرة ويمكن قياسها وتقديرها بشكل معقول فإنه يتم الإفصاح عنها بملاحظات ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ضمن التقارير السنوية، وبالمقابل من الجانب الآخر يتم الإفصاح على الالتزامات الشرطية الناجمة عن التلوث البيئي، وغالباً ما تكون هذه الالتزامات ناتجة عن الخروج عن القوانين المنظمة للبيئة وخاصة فيما يتعلق بتلوث التربة والماء والهواء والنفائيات الخطرة، بينما نشرت هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة من ضمن متطلبات الهيئة عدم الحاجة إلى الإفصاح إذا قررت الإدارة احتمال عدم وقوع الالتزام، أما إذا ما كانت الإدارة غير قادرة على ذلك يكون الإفصاح مطلوباً، ويجب على الإدارة تقييم آثار ذلك بشكل موضوعي بافتراض وقوع حدث أو التزام غير مؤكد.

### 3- المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

في سنة 1996م قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بإصدار المعيار أو قائمة البيان رقم (SOP 96 -1) الخاص بمعالجة التزامات البيئية، حيث تضمن هذا المعيار إرشادات لتنفيذ معيار المحاسبة الأمريكي رقم (05) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، حيث إن الإرشاد الإلزامي تم وضعه لقضايا محاسبية محددة موجودة في الاعتراف، والقياس، والعرض والإفصاح عن الالتزامات المعالجة البيئية،

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

ويركز هذا الإرشاد على المحاسبة عن تكاليف المعالجة بعد أن تصبح المؤسسة على دراية بالقوانين والتشريعات التي تتطلب هذه المعالجة وتعمل على توضيح التكاليف المستحقة وتاريخ الاعتراف بها، وتشتمل القائمة رقم (1- SOP 96) الخاصة بالتزامات المعالجة البيئية على جزأين وهما (الزین، 2013، ص ص 32-33 ؛ مرسى، 2007، ص 38، الرحيلي، 2005، ص 257 ؛ شرشافة، 2018، ص ص 102-103):

الأول: يوفر وصف ملخص للقوانين المختلفة والتي تهتم بالالتزامات البيئية.

الثاني: يتضمن إرشاداً إلزامياً خاصاً بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن مثل هذه الالتزامات.

حيث يتناول الفصل الخامس من القائمة الاعتراف بالتزامات المعالجة البيئية، أي مراحل عملية المعالجة التي يمكن اعتبارها كمعايير للمقارنة، ويمثل أفضل بديل في نفس المجال يؤخذ في عين الاعتبار عند تقييم حدوث الخسائر، ومدى تقدير هذه الخسائر بصورة معقولة. وعلى الأقل يجب تعريف المؤسسة على أنها طرف يمكن مساءلته من خلال تقدير التزام معالجة الموقع والذي صنف على أنه موقع ملوث من قبل وكالة حماية البيئة الأمريكية.

وتناولت في الفصل السابع من القائمة العرض والإفصاح عن المسائل المرتبطة بالمعالجة البيئية في القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويحدد في الفقرة (143) قضايا العرض في قائمة المركز المالي، وقائمة نتيجة النشاط.

أما بالنسبة للعرض في قائمة المركز المالي فإن القائمة رقم (1- SOP 96) تنص على تضمين قائمة المركز المالي العديد من الأصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية، ويشمل المدينين من الأطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤمن عليهم والملاك السابقين (وهم محل اتفاقات التعويض لأضرار)، وبصفة عامة فإن هذه المبالغ ينبغي ألا تعوض بمقابل للالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية، ولذا ينبغي التأكد من أن هذه المبالغ قيدت كأصول.

أما بالنسبة للعرض في قائمة نتيجة النشاط (قائمة الدخل)، فتطالب القائمة رقم (1- SOP 96) المؤسسات في قائمة نتيجة النشاط بالإفصاح عما إذا كانت تكاليف المعالجة البيئية حملت كمصروفات للتشغيل ومن أجل اعتبارها نفقات ينبغي أن تحقق فيها بأحد المعايير، منها حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للأصل أو طاقته أو تحسين الأمن والكفاءة للأصل الموجود، حدوث النفقات لتخفيض أو حماية التلوث البيئي وإلا فإنها قد تقع نتيجة تشغيل مستقبلي، حدوث النفقات لإعداد أصل للبيع، حدوث النفقات لتطبيق المعيار الخاص بدمج المشروعات.

وأما قضايا الإفصاح فيتم مناقشتها من خلال:

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

المبادئ المحاسبية، والخسائر الاحتمالية أو الطارئة الناجمة عن التزامات المعالجة البيئية، وتكاليف المعالجة البيئية التي تم الاعتراف بها، والاستنتاجات بخصوص الخسائر الاحتمالية والقضايا الأخرى.

بالنسبة للإفصاح عن المبادئ المحاسبية، تطالب القائمة رقم (1- 96 SOP) المؤسسات بالمعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية التي قد تؤثر بشكل كبير في تحديد الموقف المالي أو نتائج التشغيل، وينبغي أيضًا أن تفصح القوائم المالية عما إذا كانت المستحقات من الالتزامات البيئية قد تم قياسها على أساس معدل الخصم وأن يتم الإفصاح عن الخسائر الطارئة والناجمة عن الالتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في هوامش القوائم المالية.

أما بالنسبة للإفصاح عن الخسائر الاحتمالية أو الطارئة الناجمة عن التزامات المعالجة البيئية فتطالب القائمة رقم (1- 96 SOP) المؤسسات بالإفصاح في هوامش القوائم المالية عن طبيعة وقيمة الالتزام الطارئ ومن ثم توقع حدوث خسائر إضافية، ومن أجل ذلك طالبت هذه القائمة بإفصاح القوائم المالية عن أمور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات نظرًا لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية، وتشجيع المؤسسات الاقتصادية وطلب الإفصاح عن الإطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة والممكن استردادها في هوامش القوائم المالية، وفي حالة عدم القدرة على تقدير الخسائر المعقولة والمحتملة أن تفصح المؤسسات عن طبيعة الاحتمال الطارئ في هوامش القوائم المالية.

وحددت القائمة رقم (1- 96 SOP) مجموعة العناصر يجب توافرها حتى يتم الاعتراف بالالتزام، وهي تتمثل في الآتي:

- احتمال وجود التزام، ويتطلب ذلك وجود دعوى قانونية أو مطالبة مؤكدة أو محتملة ضد المؤسسة بشأن مسؤولياتها عن المشاركة في معالجة الأضرار التي سببتها نتيجة ممارسة أنشطتها، وأنه يمكن تقدير الالتزام بدرجة معقولة من الدقة.

- تسلم إشعار أو تنبيه من قبل السلطات البيئية يطالب فيه المؤسسة بإزالة التلوث الناتج عن ممارسة المؤسسة أنشطتها وإلا فإنها تتعرض للعقوبات.

- اعتبار المؤسسة أحد الأطراف المتوقع مساءلتها.

- صدور قرار من قبل وكالة حماية البيئة بخصوص تكاليف إزالة التلوث والأطراف المشاركة في إزالة ذلك التلوث.

وهذا وقد أوضحت القائمة في الفقرة (156) متطلبات للقائمة رقم (6- 94 SOP) الخاصة بالإفصاح عن المخاطر المهمة وظروف عدم التأكد، حيث استعرضت الفقرة (12) من القائمة رقم (6- 94 SOP) بخصوص الإفصاحات المطلوبة في ظل المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (05)، حيث تتطلب القائمة التقديرات المستخدمة

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

في تحديد المبالغ الجارية للأصول أو الالتزامات أو الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر المتوقعة، وأما في الفقرة 13 من القائمة رقم (6-94 SOP) فوصف الإفصاح بخصوص التقديرات يجب توفر معلومات قبل إصدار القوائم المالية والتي تشير إلى توفر شرطين، هما:

**الأول:** وجود احتمال معقول بحدوث تغيير في التقديرات القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي نتيجة لأحداث متوقع وقوعها في المستقبل.

**الثاني:** أن يكون تأثير التغيير جوهرياً على القوائم المالية.

### 4- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2004م، ورد ضمن إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي مجموعة من معايير المراجعة الدولية المتعلقة بالأمور البيئية، ومن ضمنها، المعيار الدولي للمراجعة رقم (250) بعنوان مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية، وجاء في مضمونه أنه عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وأيضاً عند تقييم وإبلاغ نتائجها، وأشار المعيار الدولي للمراجعة رقم (250) في فقرته الثانية: يجب على المراجع أن يدرك أن عدم التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، كما أنه جاء في الفقرة الخامسة من المعيار الدولي رقم (250) للمراجعة أنه تختلف علاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية اختلافاً كبيراً، حيث إنه حدد بعض منها شكل ومضمون البيانات المالية للمؤسسة، أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يجب أن يتم، بينما توجب القوانين والأنظمة الأخرى على الإدارة الالتزام بها، أو تضع الشروط التي يسمح بموجبها للمؤسسة بإدارة عملها، فهناك مؤسسات مشمولة بالقوانين والأنظمة التي لها علاقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام، كالمؤسسات المتعلقة بالسلامة والصحة البيئية، وعدم الالتزام بمثل هذه القوانين والأنظمة قد نتج عنه عواقب مالية على المؤسسة، كالغرامات والتعويضات، وقد تصل إلى حد إيقاف النشاط، كما أشار المعيار الدولي للمراجعة رقم (250) في فقرته الرابعة عشرة إلى أنه يطلب من المراجع على وجه الخصوص وكجزء من عملية المراجعة للبيانات المالية، التقرير عما إذا كانت المؤسسة تلتزم بنص فقرات القوانين والأنظمة، وعليه فإن على المراجع وبأسرع وقت ممكن إما إبلاغ لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك، أو الحصول على دليل بأنه تم إبلاغهم به بالشكل المناسب (صالح، 2009، ص 18-19).

كما أنه قام الاتحاد بإصدار بيان (المعيار) ممارسة التدقيق الدولي رقم 1010 بعنوان اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية، متضمناً مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع والمتعلقة بالأمور البيئية، حيث ورد في نسخته الصادرة سنة 2009م بأن المراجع يحتاج إلى مراعاة الأمور المتعلقة بالبيئة عند مراجعة التقارير المالية من منطلق أهمية هذه الأمور في التأثير على سلامة التقارير المالية، حيث

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

تشير الفقرة الأولى من المعيار رقم (1010) أنه أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المؤسسات، وأنه قد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة على بياناتها المالية، كما أنها أصبحت تثير اهتمامًا متزايدًا من مستخدمي البيانات المالية، لذا فإن إقرار وقياس هذه الأمور والإفصاح عنها هو من مسؤولية الإدارة، كما بين في الفقرة الثانية من هذا المعيار أنه عندما تكون الأمور البيئية مهمة لمؤسسة ما، فقد تكون هناك مخاطر جوهريّة في البيانات المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ومن هنا يحتاج المراجع إلى مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية، وتشير الفقرة الثالثة من المعيار الدولي رقم (1010)، إلى كون هذا البيان يوفر مساعدة عملية للمراجعين من خلال الآتي (شرشافة، 2018، ص103):

- شرح الاعتبارات الرئيسية للمراجع عند مراجعة التقارير المالية ذات الصلة بالأمور البيئية.
- شرح الإرشادات التي يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند اتخاذ اجتهادا مهنيا لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- شرح أمثلة حول التأثيرات المتوقعة للأمور البيئية على التقارير المالية.
- وتشير الفقرة العاشرة من المعيار الدولي رقم (1010) إلى أنه تتحدد الأمور البيئية بالمبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها، وتتضمن الفقرة الحادية عشرة من المعيار الدولي رقم (1010) أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية، ومنها (صالح، 2009، ص ص19):
- صدور قوانين وأنظمة بيئية تتطلب وقف أو تعطيل أصول معينة ومن ثم شطب تكلفتها.
- الفشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية أو التخلص من النفايات أو التغيير في القوانين بأثر رجعي مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية.
- التزامات بيئية تنتج عن مبادرات اختيارية كتسبب مؤسسة ما في تلوث في البيئة، مع عدم وجود إلزام قانوني فإنها تقرر معالجة هذا التلوث حفاظاً على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع.
- تتكبد بعض المؤسسات كالصناعات الاستراتيجية أو الكيماوية أو مؤسسات إدارة النفايات.
- هناك بعض المؤسسات بحاجة إلى الإفصاح عن وجود التزامات متوقعة تتعلق بأمور بيئية يصعب تقديرها بشكل معقول.

وحدد البيان في الفقرة الخامسة عشرة من المعيار الدولي رقم (1010) أنه على المراجع أن يراعي القطاع الذي تعمل ضمنه المؤسسة، لكون ذلك يعد مؤشرا على احتمالية وجود التزامات واحتمالات بيئية، كما بين المعيار الدولي رقم (1010) في فقرته الثامنة والعشرين أنه من أحد إمكانيات المراجع للحصول على فهم لرقابة المؤسسة على الأمور البيئية يكون من خلال الاطلاع على تقرير المؤسسة عن الأداء البيئي، حيث

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

يفصح ذلك التقرير عن التزامات المؤسسة وسياساتها البيئية، كما أشار المعيار الدولي رقم (1010) في فقرته الثلاثين أنه يجب على إدارة المؤسسة أن تأخذ في الحسبان القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناتج عن حوادث سابقة، والقوانين ذات الصلة برقابة التلوث أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات، والتراخيص البيئية التي تحدد شروط تشغيل المؤسسة من وجهة نظر بيئية، كما أن الفقرة الأربعين من المعيار الدولي (1010) تشير بأنه عند تنفيذ عملية المراجعة قد يلفت انتباه المراجع أدلة تشير إلى وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية، كوجود تقارير تظهر مشاكل وصعوبات بيئية مهمة، أو مخالفة للقوانين والأنظمة البيئية والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع الوكالات المختصة، أو الصادرة منها، كما تشير الفقرة التاسعة والأربعون من المعيار الدولي رقم (1010) أنه على المراجع أن يراعي عند إبداء رأيه حول البيانات المالية، ما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد تمت معالجتها بشكل ملائم أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المناسبة (شرشافة، 2018، ص103).

### 5- معايير المحاسبة الدولية IAS:

أصدرت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية بعنوان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي رقم (01) بعنوان عرض البيانات المالية، ووفقاً لهذا المعيار ينبغي أن تقدم البيانات المالية عرضاً عادلاً وإرشاداً عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلبات العرض العادل، من خلال ما نص عليه في فقرته الثامنة أن تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية الأجزاء الآتية: الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وبيان كافة التغيرات في حقوق المساهمين، وبيان التدفقات النقدية، والملاحظات والسياسات المحاسبية المهمة، والإيضاحات التفسيرية، كما نصت فقرته التاسعة على ضرورة قيام المؤسسات بتقديم بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات، حيث تكون العوامل البيئية مهمة، ويشجع هذا المعيار المؤسسات على تقديم هذه البيانات الإضافية، إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية (درويش، 2007، ص395).

ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) بعنوان الأحداث التالية لتاريخ الميزانية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، بأنه إذا كانت هناك قيمة معينة يجب أن تدفع في فترة مستقبلية كنتيجة لأحداث أو عمليات تمت في الماضي، فإن هذا يعبر عن وجود التزام ويعترف به في القوائم المالية إذا كان من المتوقع حدوثه، كما أنه يجب تقدير قيمته بصورة معقولة، لذلك فإن التعهد بإنفاق تكاليف بيئية مستقبلية لإزالة التلوث في الموقع الذي حدث فيه التلوث، أو معالجة الأضرار البيئية التي ترتبت على أنشطة المؤسسة الاقتصادية في الماضي، ويعد التزاماً بيئياً يجب تقيده في القوائم المالية إذا كان من المتوقع حدوثه، ويمكن تقديره بصورة



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

معقولة، وذلك سواء كان هذا التعهد لتنفيذ متطلبات القوانين البيئية التي تطبق على المؤسسة الاقتصادية، ولا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن الخسائر التي تكون بالإمكان تحققها بعيدة أو قصيرة، إلا أنه قد يكون من الملائم الإفصاح عن تلك الخسائر إذا كان من المتوقع أن يكون لها تأثير على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية (الزين، 2013، ص34).

### 6- منظمة المعايير الدولية ISO:

تعمل منظمة المعايير الدولية ISO منذ سنة 1993م جاهدة على إعداد معايير دولية للإدارة البيئية، وهو ما يعد عصرًا جديدًا للإدارة البيئية والذي يرتبط غالبًا بمفهوم بيئة الصيانة والكفاية البيئية، ويوفر ميكانيكية تحقيق الاستدامة الاجتماعية، وتهدف تلك المعايير إلى التحسين المستمر لنظام الإدارة البيئية المراد تطبيقه في أي مؤسسة، وأن يتم تطبيق تلك المعايير بطريقة اختيارية تمكن المؤسسة الاقتصادية من إقامة هيكل ووسائل رقابية متنوعة على كل العناصر البيئية المؤثرة على المؤسسة الاقتصادية، وفي سبيل التحسين البيئي المستمر في نطاق عالمي اشترطت منح شهادة ISO للمؤسسات الملتزمة بمعايير الأداء البيئي، والتي تراعي في المقام الأول حقوق المجتمع المدني والحد من التلوث البيئي، وبالفعل استطاعت هذه المنظمة إجبار بعض المؤسسات على الإفصاح المحاسبي عن الإجراءات البديلة لتوفير الأوضاع للمحافظة على البعد البيئي باعتباره أحد المقومات المهمة تجاه المسؤولية الاجتماعية والالتزام بمعايير الإدارة البيئية، ولتحقيق أهدافها أصدرت المنظمة القياسات العالمية الآيزو ISO معاييرها (ISO 14000)، (ISO 14001)، ويعتبر هذا المعيار الوحيد إلزاميًا من بين سلسلة الآيزو (14000) حيث تقدم للمؤسسات المتطلبات الخاصة بنظام الإدارة البيئية، وأما بالنسبة لباقي السلسلة فهي تعتبر إرشادية تستخدمها المؤسسات للتأثير على جوانب العمل المتعلقة بمسؤولياتها البيئية، (ISO 14004)، (ISO 14010)، (ISO 14011)، (ISO 14012)، وذلك بعد إصدارها لمعايير (ISO 9000) لإدارة الجودة الشاملة، وتسمح هذه المعايير للإدارة العليا بتقييم وتحسين الأداء البيئي، وتغطي معايير (14000 ISO) والتي صدرت ونشرت في 1996م ستة مجالات بيئية، وهي: نظم الإدارة البيئية، والمراجعة البيئية، والإعلان البيئي، وتقييم الأداء البيئي، وتقييم دورة حياة المنتج، والجوانب البيئية لمعايير المنتجات، ويلاحظ أن معايير (ISO 14000) قدمت أسلوبًا لمساعدة إدارة المؤسسات في إظهار التزامها بالحفاظ على البيئة، كما أن هذه المعايير تسمح للمؤسسات بطريقة اختيارية بتوضيح مسؤوليتها تجاه البيئة وتخطيها للحوادث الجغرافية والثقافية عند تبنيها لتلك المعايير وقد تبين أن معايير (ISO 14000) سوف تؤدي إلى إزالة عوائق التجارة، وتعزيز التناسق والقدرة على التنبؤ، وتحسين الأداء البيئي والالتزام الفعال بالتوافق البيئي، وتدعيم المؤسسات والمنظمات في تحسين صورتها أمام المجتمع، وتوضيح مصداقية تقرير الأداء، وجعل الثقافة الداخلية للمؤسسة أكثر حساسية تجاه المسائل البيئية، وتناغم بين القواعد والأسماء والطرق، وتأسيس إطار للعمل فيما بعد التوافق البيئي، وتدعيم المؤسسات والمنظمات في تحسين صورتها أمام المجتمع، وتدعيم التركيز العالمي على الإدارة

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

البيئية، وتدعيم أو تأسيس مدخل لمعايير الإجماع التطوعي للتحسين البيئي، وتعد معايير (ISO 14000) من أنجح المواصفات وأكثرها تطبيقاً على المستوى العالمي لسهولة التعامل معها وإمكان تطبيق المتطلبات الخاصة بها في جميع دول العالم بما تتناسب وطبيعة التأثيرات البيئية الناتجة عن المؤسسة الاقتصادية، وتشتمل متطلبات معايير (ISO 14000) على ما يأتي (صالح، 2009، ص ص 20-21؛ الفضل والطائي، 2004، ص 308، الرحيلي، 2005، ص 256):

- تحديد الظواهر البيئية وتقييم تأثيراتها الناتجة عن العمليات المختلفة.
- تحديد القوانين والتشريعات البيئية والمتطلبات الأخرى التي يجب الالتزام بها.
- وضع النظم الخاصة بضبط العمليات ومواد المخلفات.
- وضع الخطط الخاصة بحالات الطوارئ المختلفة.
- وضع أهداف ومستهدفات وبرامج عمل بيئية للحد من التلوث وضمان عملية التطوير المستمر.
- إجراء عمليات مراقبة مستمرة ومتواصلة لمستويات التأثيرات الناتجة، ومدى تطبيق النظام بهدف تطوير الأنظمة العاملة ودعم المجتمع والبيئة المحيطة.

### 7- معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS:

صدرت معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS من بداية 2001م لتكون بحلتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس أمناء لجنة معايير المحاسبة الدولية، ومن ثم فإن التسمية القديمة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IAS سوف تختفي من الأدب المحاسبي بالتدريج، لتحل محلها التسمية الجديدة، معايير الإبلاغ المالي مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المتوقعة لمعايير المحاسبة الدولية نافذة المفعول، وعددها 31 معياراً تحت القديمة، وهنا تجدر الإشارة بأن معايير الإبلاغ المالي تستند على نفس الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، حيث لم تشمل تعديلات المجلس هذا الإطار وإنما تشمل خمسة عشر معياراً محاسبياً دولياً: IAS1، IAS2، IAS8، IAS10، IAS16، IAS17، IAS21، IAS24، IAS27، IAS28، IAS31، IAS32، IAS33، IAS39، IAS40، وقد تناولت معايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير موضوع الإفصاح البيئي، كما هو الحال في معيار الإبلاغ المالي (IFRS 6) الذي يتعامل مع أصول الاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، وينص هذا المعيار بأنه على المؤسسة أن تعترف بأية التزامات للإزالة والترميم التي تتحملها المؤسسة خلال فترة معينة نتيجة لقيامها بعمليات استكشاف أو تقييم للموارد المعدنية (الهاشمي وآخرون، 2017، ص 1163).

### ثالثاً - المسؤولية البيئية للمؤسسات الاقتصادية:

تعد المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية أحد أكبر التحديات التي تواجه السياسات الاقتصادية للدول، والمنظمات الدولية على المستوى الكلي والمؤسسات الصناعية على المستوى الجزئي، وهي أيضاً تعد

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

إحدى المكونات الأساسية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات والأساس للتنمية المستدامة، وتعد مسؤولية المؤسسات عن مكافحة تلوث البيئة جزءاً لا يتجزأ من مسؤولياتها البيئية والاجتماعية والتي تعرف على أنها كل التزام على المؤسسة الاقتصادية بقرار من إدارتها، أو من كونها عضواً في جماعة أو نتيجة لقيود وتشريعات وترتيبات حكومية يترتب عليها إنفاق معين وقابل للقياس ولا يمكن تخصيصه بشكل مباشر أو غير مباشر على الأنشطة الإنتاجية والتسويقية، وتشير بعض الكتابات إلى إمكان تصنيف المؤسسات على أساس الأداء البيئي في ثلاثة أقسام تعكس مستويات الالتزام البيئي. ويتسم الأداء البيئي لهذه المؤسسات بأبعاد وسمات مختلفة وذلك على النحو الآتي (الكشر، 2006، ص22؛ سمهود، 2003، ص16؛ حمودة، 2007، ص20):

- تحمل المؤسسات ذات اللون الأحمر إشارة إلى ضعف وقصور الأداء البيئي وتعاملها مع المشاكل البيئية، وعادة ما يكون الأفق الزمني للتخطيط البيئي في هذه المؤسسات هو الأمد القصير.

- تحمل المؤسسات ذات اللون الأصفر إشارة إلى انتقال المؤسسة الاقتصادية من اللون الأحمر إلى اللون الأصفر من خلال بعض المبادرات والخطوات التمهيدية التي تدفع الإدارة العليا بالمؤسسة للقيام بعمل ما قد يكون مثلاً إقرار قانون أو تنظيم رقابة التلوث أحد أسباب مثل هذا الانتقال من المرحلة الحمراء إلى الصفراء.

- تحمل المؤسسات ذات اللون الأخضر إشارة إلى المرحلة الأخيرة في المسؤولية البيئية، وتكسب المؤسسات هذه الصفة ليس فقط بسبب أنها تريد أن تلتزم بالقوانين وأن تحسن صورتها، وأن تقلل التكاليف لكن أيضاً لأن ذلك هو الشيء الصحيح الذي يجب أن تقوم به.

وبالرغم من أن المسؤولية البيئية والاجتماعية تعد حقيقة واقعة ومن الصعوبة على المؤسسات الاقتصادية أن تتجاهلها، فإنه ليس هناك اتفاق موحد على مفهوم المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية، حيث يكشف هذا المفهوم الكثير من الغموض والجدل الدائر بين الباحثين ورجال الأعمال وغيرهم من ذوي العلاقة والمهتمين بالموضوع.

في الأدب المحاسبي هناك اتجاهان يختلفان في تحديد مفهوم المسؤولية البيئية، فالأول يركز على المعيار القانوني، حيث يرى أنصار هذا الاتجاه وداعموه أن المسؤولية البيئية تبدأ حيث ينتهي الإلزام القانوني بأي نشاط، ومرجعهم في ذلك بأن المسؤولية الاجتماعية تركز على فكرة العقد الاجتماعي، وهو عقد افتراضي غير مكتوب ومسجل بين عناصر المجتمع يتم بمقتضاه تبادل المنافع بين هذه العناصر وتتحدد مسؤوليات كل عنصر تجاه الآخر وفقاً لقواعد تحددها الأعراف السائدة في المجتمع والمستويات الفكرية والاجتماعية والثقافية والاقتصادية كواجب تعاقدية، وهذا التعاقد يعد أسس المحاسبة عن المسؤولية البيئية، وعليه عرف بالمسؤولية البيئية للمؤسسة الاقتصادية بأنها مشروع بالشراكة مع أطراف أخرى هدفه تنفيذ وتطوير العديد من المبادرات البيئية في قطاع الأعمال للوفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع المحيط بها (علي، 2017، ص32).

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

وعرفت على أنها التزام على المؤسسة تجاه المجتمع الذي تمارس فيه أنشطتها، وذلك من خلال الإسهام بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية، كمحاربة الفقر وتحسين الخدمات ومحاربة التلوث (محمادي، 2012، ص9).

وأما الاتجاه الأخير فاتجه في تحديد المسؤولية البيئية بالتركيز على طبيعة النشاط، حيث يرى أنصاره أن طبيعة النشاط هي التي يتحدد منها كونه نشاطاً اقتصادياً أو اجتماعياً وليس وجود إلزام قانوني من عدمه للقيام به، عرفت المسؤولية البيئية بأنها مجموعة من الأنشطة التي تنفذها المؤسسة الاقتصادية إجبارية كانت أم طوعية، لغرض الحد من النتائج السلبية لأنشطتها على البيئة، والإسهام في حل المشكلات مع إدراك أن بعض الأنشطة البيئية التي تقي بعض حاجات المجتمع قد لا تعود بفائدة اقتصادية مباشرة على المؤسسة الاقتصادية، وإنما هي إدراك وتجاوب من الإدارة مع هموم المجتمع (الزين، 2013، ص40).

وبالرغم من الاهتمام المتزايد من قبل الدول المتقدمة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية وحماية البيئة بإصدار القوانين والتشريعات الخاصة بمكافحة التلوث، فإن الفكر الإسلامي تناول القضايا البيئية منذ أربعة عشر قرناً وقبل أن يصبح حجم الخطر فيها كما هو موجود الآن، وقد وجدت المسؤولية الاجتماعية بوجود الدين الإسلامي، فالمجتمع الإسلامي مجتمع متكافل متعاون، يقوم فيه أفراد المجتمع برعاية مصالح بعضهم البعض، فالشريعة الإسلامية حددت صوراً من الأداء البيئي، أهمها الامتناع عن إلحاق الضرر بالمجتمع في أمواله وصحة أفراد، وقد توصلت إحدى الدراسات الإسلامية إلى عدد من الإجراءات للحد من الأضرار السلبية بالبيئة يمكن تلخيصها فيما يأتي (عبد الحليم، 2001، ص ص427-428):

- يجب إقامة الصناعات والأنشطة التي تسبب الأضرار البيئية في أماكن تكون بعيدة عن الأماكن المأهولة بالسكان، لكي لا يصل ضررها لأفراد المجتمع وممتلكاتهم، وهذا يتفق مع ما ينادي به الآن خبراء البيئة من ضرورة إبعاد المصانع عن المدن.

- ضرورة اتخاذ جميع الخطوات والإجراءات الوقائية من أجل ضمان سلامة البيئة عند ممارسة الأنشطة، وهو واجب ملاك المؤسسات الاقتصادية ونوابهم، ويتولى المحتسب عملية الرقابة على عملية التنفيذ، وهذا ما هو عليه الحال، ففي وقتنا الحالي وضعت القوانين والتشريعات واللوائح البيئية التي بموجبها تلزم الإدارات داخل المؤسسات بمراعاة المعايير البيئية الموضوعية.

- وجوب مراعاة العوامل البيئية عند عملية تصميم المباني والمؤسسات الاقتصادية والمصانع والمعامل، فقد جاء في الرقابة على أنشطة المخابز أن المحتسب ينبغي عليه إصدار الأوامر لأصحاب المخابز برفع أسقف الأفران وإنشاء مداخن مرتفعة تتجاوز المباني المجاورة، وعمل منافذ واسعة في المخبز.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- وجوب التخلص من مخلفات الإنتاج بطريقة صحيحة وسليمة، فقد جاء في كتب الحسبة أنه يكلف من فتح سراباً وإخراج ما فيه من مخلفات الإنتاج، بل يجب أن ينقله إلى خارج البلد ويسوي موضوع السراب ويعدل وينظف الطريق لكي لا يضر من يمر عليه، كما تنص التشريعات الحديثة على ضرورة التخلص من فضلات الإنتاج بالطرق التكنولوجية الحديثة.

وفي حالة عدم مراعاة الإجراءات السابقة يجب منع النشاط كلياً لو كانت أضراره التي يسببها أكثر من المنافع التي يتم الحصول عليها منه، وفقاً للقاعدة الشرعية (درء المفسد أولى من جلب المصالح) ودرء المفسد هنا كالحصول على الإنتاج من المصانع دون حصول أضرار عن طريق المعدات والتجهيزات اللازمة للتخلص من الأدخنة أو النفايات الصلبة والسائلة بالطرق السليمة والتي لا تسبب إضراراً بالبيئة المحيطة بالنشاط، ولو كانت المفسدة أعظم من المنفعة درأنا المفسدة بفوات المنفعة.

مما سبق يتضح أن جميع أفراد المجتمع سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين تتمثل مسؤولياتهم تجاه البيئة في الأنشطة التي يقومون بها في الالتزام بنصوص القانون فيما يتعلق بمسببات التلوث والحد من تلك الأضرار الواقعة في تلوث الهواء والترية والمياه، واتخاذ الإجراءات السليمة للتخلص من النفايات واستخدام معدات وتجهيزات تضمن منتجات بطريقة تؤدي إلى تخفيض كمية المخلفات.

### رابعاً - نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية:

بعد اختيار المعلومات التي تعبر عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركات الصناعية تبرز مشكلة توصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات بالشكل الذي يجعلها تشبع احتياجاتهم، ويتم توصيل المعلومات البيئية والاجتماعية من خلال نماذج معينة من التقارير والقوائم كالمعارف عليها في مجال المحاسبة عموماً، ومن ثم يتم القيام بعملية توصيل المعلومات البيئية والاجتماعية للمؤسسة من خلال التقرير عنها بقوائم منفصلة تلحق عادة بالقوائم المالية المنشورة، كما ينطبق أيضاً على مدخل القياس متعددة الأبعاد يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة، بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة وهي النماذج على النحو الآتي (سعيد، 2014، ص102):

#### 1- قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية:

هذه القائمة تهدف إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمؤسسات الصناعية على صافي الربح، سواء كان أثر هذه المساهمات مفروضاً بقرارات سيادية أو بطريقة اختيارية، وتظهر أهمية هذه القائمة في مجال تقييم أداء المؤسسات، فالمؤسسات التي تتحمل مسؤوليتها البيئية قد تظهر أقل كفاءة عند مقارنتها بالمؤسسات الأخرى التي لا تتحمل مسؤوليتها البيئية والاجتماعية، وذلك بسبب الأعباء الإضافية التي تؤدي إلى تخفيض أرباحها، فالمشروعات التي تهمل في مسؤولياتها البيئية والاجتماعية قد تبدو أكثر المؤسسات نجاحاً

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

لارتفاع معدل ربحيتها، وهو ما قد يجعلها في مركز أفضل يؤدي إلى إضرار بمصلحة المؤسسات التي تهتم بمسؤوليتها البيئية والاجتماعية.

على ذلك فإن قائمة الدخل المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية، يمكن إعدادها بحيث توضح ما تتحمله المؤسسة من أعباء في مجال المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة، على أن تظهر هذه الأعباء مصنفة حسب طبيعة المسؤولية البيئية والاجتماعية (الإلزامية أو اختيارية)، حيث يفيد هذا التعرف على مدى إدراك المؤسسة لمسؤوليتها الاختيارية، وهو قد يكون محل منافسة بين المؤسسات، كما أنه يفيد أيضًا في التعرف على ما تتحمله المؤسسة من أعباء لا إرادية خارجية ترتبط بمسؤوليتها البيئية والاجتماعية الإلزامية، والشكل التالي يعرض نموذجًا لقائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

الجدول رقم (2 - 2): قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

| صافي الربح المحاسبي |  |       |   |
|---------------------|--|-------|---|
| .....               |  |       | يضاف إليه                                   |
|                     |  |       | أولاً- أعباء المسؤولية الاجتماعية الإلزامية |
|                     |  |       | (1) مجال المساهمات البيئية                  |
|                     |  | ....  | تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء        |
|                     |  | ....  | تكلفة معالجة المخلفات السائلة               |
|                     |  | ....  | تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئية          |
|                     |  | ..... |   |
|                     |  |       | (2) مجال المساهمات العامة                   |
|                     |  | ....  | فروق توظيف عمالة زائدة                      |
|                     |  | ....  | فروق توظيف المعوقين                         |
|                     |  | ....  | إعانات ومنح إضافية للعاملين                 |
|                     |  | ....  | فروق خدمات النقل والمواصلات                 |
|                     |  | ....  | تكلفة خدمات إسكان للعاملين                  |
|                     |  | ....  | تكلفة مركز حضانة أطفال العاملين             |
|                     |  | ....  | خسائر التسعيرة الجبرية                      |
|                     |  | ..... |   |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

|  |       |       |      |  |
|--|-------|-------|------|--|
|  |       |       |      | <b>(3) مجال الموارد البشرية</b>                |
|  |       |       |      | تكلفة تدريب العاملين                           |
|  |       |       |      | تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي                   |
|  |       | ..... |      |  |
|  |       |       |      | <b>(4) مجال المنتج</b>                         |
|  |       |       |      | تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة    |
|  |       |       |      | تكلفة اختبار أمان استخدام المنتج               |
|  |       | ..... |      |  |
|  | ..... |       |      | إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الإلزامية    |
|  |       |       |      | ثانياً- أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية  |
|  |       |       |      | <b>(1) مجال المساهمات البيئية</b>              |
|  |       |       | .... | تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء           |
|  |       |       | .... | تكلفة معالجة المخلفات السائلة                  |
|  |       |       | .... | تكلفة التحسينات الإضافية للمظهر الجمالي للبيئة |
|  |       | ..... |      |  |
|  |       |       |      | <b>(2) مجال المساهمات العامة</b>               |
|  |       |       |      | مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمة العامة        |
|  |       |       |      | تكلفة خدمات توجيهية لسكان المنطقة              |
|  |       |       |      | تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة                 |
|  |       |       |      | تكلفة خدمات إسكان                              |
|  |       |       |      | إعانات ومنح إضافية للعاملين                    |
|  |       |       |      | تكلفة خدمات نقل ومواصلات                       |
|  |       | ..... |      |  |
|  |       |       |      | <b>(3) مجال الموارد البشرية</b>                |
|  |       |       |      | تكلفة خدمات تعليمية للعاملين                   |
|  |       |       |      | تكلفة خدمات صحية للعاملين                      |
|  |       |       |      | تكلفة تدريب غير العاملين                       |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

|  |       |       |  |  |
|--|-------|-------|--|--|
|  |       | ..... |  |  |
|  |       |       |  | مجالات مساهمات المنتج والخدمة                |
|  |       |       |  | تكلفة عمليات الرقابة الإضافية على الجودة     |
|  |       |       |  | تكاليف اختبارات إضافية لأمان المنتج          |
|  |       | ..... |  |  |
|  | ..... |       |  | إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية |
|  |       |       |  | إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية            |
|  |       |       |  | صافي الربح المعدل                            |

المصدر: بدوي، محمد عباس. (2007). المحاسبة البيئية، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، ص ص 219-220.

يلاحظ من دراسة نموذج قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية أنه يمر بمرحلتين أساسيتين، وهما مرحلة حصر أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الإلزامية بحكم القانون والتشريعات واللوائح، ومرحلة حصر أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الاختيارية والتي بدورها تتمثل فيما تتحمله المؤسسة طوعاً من تكاليف بيئية واجتماعية وقد تم تقسيم القائمة إلى مرحلتين وهما (سعدي، 2014، ص ص 103-104):

**المرحلة الأولى:** وفيها يتم حصر أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الإلزامية، والمتمثلة فيما تتحمله المؤسسة من تكاليف ترتبط بالعمليات البيئية والاجتماعية المطلوبة بحكم القانون والتشريعات واللوائح الحكومية مع تصنيف هذه التكاليف إلى أربع مجموعات ( تكاليف مرتبطة بمجال المساهمات البيئية - تكاليف مرتبطة بمجال المساهمات العامة - تكاليف مرتبطة بمجال الموارد البشرية - تكاليف مرتبطة بمجال المنتج أو الخدمة).

**المرحلة الثانية:** وفيها يتم حصر أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية الاختيارية، والمتمثلة فيما تتحمله المؤسسة وبمحض إرادتها من تكاليف ترتبط بالعمليات البيئية والاجتماعية أكثر من تلك العمليات التي ينص عليها القانون واللوائح الحكومية، والتي تدرك المؤسسة أن قيامها بها يجعلها مميزة بين قريناتها من المؤسسات الأخرى أو رائدة في مجال الأداء البيئي والاجتماعي، ويتم تبويب هذه التكاليف في المجالات الأربعة حتى يمكن المقارنة بين ما تتحمله المؤسسة من أعباء للوفاء بالتزاماتها البيئية والاجتماعية القانونية، وبين ما تتحمله المؤسسة من تكاليف للوفاء بالتزاماتها البيئية والاجتماعية الاختيارية ( تكاليف مرتبطة بمجال المساهمات البيئية - تكاليف مرتبطة بمجال المساهمات العامة - تكاليف مرتبطة بمجال الموارد البشرية - تكاليف مرتبطة بمجال المنتج أو الخدمة).



## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

### 2- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية:

هذه القائمة تهدف إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء البيئي والاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير، ويفيد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل وما يقابلها من أموال خصصتها المؤسسات لاقتنائها.

ويتم إعداد قائمة المركز المالي المعدلة بإعادة عرض مكونات الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي التقليدية، فتظهر الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية وما يقابلها من خصوم بصورة منفصلة عن الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاقتصادية، ولتحقيق الهدف من إعداد القائمة، يتم تبويب الأصول البيئية والاجتماعية بحسب انتمائها لمجال المسؤولية البيئية والاجتماعية التي تخصص للاستخدام فيه، حيث يفترض النموذج الخاص بقائمة المركز المالي المعدلة وجود علاقة طردية بين قيمة الأصول البيئية والاجتماعية لكل مجال من مجالات المسؤولية البيئية، وبين ما تؤدي إليه من مساهمات تنسب لهذا المجال، ونعرض فيما يلي نموذجًا لقائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمات البيئية كما هو موضح في الشكل الآتي (سعيد، 2014، ص105):

الجدول رقم (2 - 3): قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية

| إجمالي الأصول |       |  |   |
|---------------|-------|--|---|
|               |       |  | يخصم منه  |
|               |       |  | <b>صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية</b> |
|               | ..... |  | مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث                 |
|               | ..... |  | أجهزة الرقابة على تلوث الهواء                     |
|               | ..... |  | معدات تقنية المخلفات السائلة                      |
|               | ..... |  | نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة                 |
|               | ..... |  | مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية                |
|               | ..... |  | اجمالي صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية |
|               |       |  | <b>صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة</b>  |
|               | ..... |  | مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفل                   |
|               | ..... |  | مبانٍ سكنية للعاملين                              |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

|       |       |       |  |
|-------|-------|-------|--|
|       |       | ..... | منشآت ووسائل الترفيه                                   |
|       |       | ..... | منشآت الرعاية الصحية                                   |
|       |       | ..... | وسائل نقل المواصلات                                    |
|       |       | ..... | معدات وأجهزة طبية                                      |
|       |       | ..... | مخزون المستلزمات الطبية                                |
|       | ..... |       | إجمالي صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة       |
|       |       |       | <b>صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية</b>        |
|       |       | ..... | مباني وإنشاءات مركز التدريب                            |
|       |       | ..... | وسائل ومعدات التدريب                                   |
|       |       | ..... | معدات وأجهزة وقاية العاملين                            |
|       | ..... |       | إجمالي صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية        |
|       |       |       | <b>صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج والخدمة</b>         |
|       |       | ..... | أجهزة الرقابة على جودة المنتج                          |
|       |       | ..... | أجهزة اختبار أمان المنتج                               |
|       |       | ..... | مخزون ملصقات ونشرات                                    |
|       | ..... |       | إجمالي صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج والخدمة         |
| ..... |       |       | إجمالي صافي الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية |
| ..... |       |       | إجمالي صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية          |
| ..... |       |       | إجمالي الخصوم  |
|       |       |       | ( يخصم منه )   |
| ..... |       |       | مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية |
| ..... |       |       | مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية          |

المصدر: بدوي، محمد عباس. (2007). المحاسبة البيئية، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، ص ص 227-228.

### 3- تقرير الأداء البيئي متعدد الأبعاد:

هذا التقرير يهدف إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس نتائج التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية للمؤسسات الصناعية، والتي اعتمد في قياسها على أدنى مدخل القياس متعدد الأبعاد، لذلك يتميز هذا التقرير عن قائمة الدخل المعدل وقائمة المركز المالي بالمساهمات البيئية والاجتماعية بما يأتي:

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

- يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية حتى ولو لم تقم بها المؤسسة، بينما يدور محور القائمتين السابقتين (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) حول عرض المعلومات عن العمليات البيئية والاجتماعية التي قامت بها المؤسسة فعلاً.
- المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير تضيء دلالة بيئية واجتماعية أكثر وضوحاً لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية بما يفيد في تقييم فعالية الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية واجتماعية في تحقيق الأهداف الاجتماعية كتحقيق المستويات القياسية للعناصر المسببة للتلوث ومقارنتها بالمستويات الفعلية.
- يوفر معلومات لأجهزة الدولة المتخصصة المختلفة التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المؤسسة لمسؤولياتها البيئية والاجتماعية بغض النظر عما تتحمله من مبالغ في سبيل ذلك، حيث تهتم هذه الأجهزة بالتعرف على مدى التزام المؤسسات بتنفيذ الاشتراطات والمستويات التي تحددها لضمان حماية البيئة والمحافظة عليها مما تسببه عمليات المؤسسات من أضرار بيئية، أو لضمان الحماية الصحية وتأمين بيئة العمل من مخاطر الصناعة، أو لضمان توفير السلع والخدمات بالكيفية التي تحمي المستهلكين من مخاطر التلوث، وفيما يلي تقرير الأداء البيئي والاجتماعي كما هو موضح بالشكل الآتي (سعيد، 2014، ص106):

الجدول رقم (2 - 4): تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد والاجتماعية

| أولاً- مجال المساهمات البيئية             |                      |                    |                   |            |
|---|----------------------|--------------------|-------------------|------------|
| العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية | وحدة القياس          | المستويات القياسية | المستويات الفعلية | الانحرافات |
| (1) عناصر مسببة لتلوث الهواء              |                      |                    |                   |            |
| أول أكسيد الكربون                         | ملم / م <sup>3</sup> |                    |                   |            |
| ثاني أكسيد الكربون                        | ملم / م <sup>3</sup> |                    |                   |            |
| الضوضاء                                   | ديسيبل               |                    |                   |            |
| (2) عناصر مسببة لتلوث المياه              |                      |                    |                   |            |
| درجة الحرارة                              | جزء / مليون          |                    |                   |            |
| الأكسجين الحيوي                           | جزء / مليون          |                    |                   |            |
| (3) عناصر مسببة لتلوث التربة              |                      |                    |                   |            |
| أملاح ذائبة                               | جزء / مليون          |                    |                   |            |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

| المقدار                               | البيان   | جزء / مليون | كبريتيدات |
|---------------------------------------|--|-------------|-----------|
| <b>ثانياً - مجال المساهمات العامة</b> |  |             |           |
|                                       | <b>توفير فرص العمالة:</b>                                    |             |           |
|                                       | عدد العاملين بالمؤسسة  |             |           |
|                                       | نسبة العاملين من الذكور                                      |             |           |
|                                       | نسبة العاملين من الإناث                                      |             |           |
|                                       | عدد العاملين الذين يزيدون عن احتياجات المؤسسة                |             |           |
|                                       | عدد العاملين المعاقين  |             |           |
|                                       | نسبة العاملين المعاقين لإجمالي عدد العاملين                  |             |           |
|                                       | <b>الرفاهية المادية للعاملين:</b>                            |             |           |
|                                       | متوسط الأجر في الأسبوع                                       |             |           |
|                                       | متوسط الأجر في الصناعة                                       |             |           |
|                                       | نسبة الزيادة (النقص) في متوسط الأجر عن متوسط الصناعة         |             |           |
|                                       | <b>عناصر مسببة لتلوث المياه:</b>                             |             |           |
|                                       | عدد الوحدات السكنية  |             |           |
|                                       | عدد الأسر المستفيدة  |             |           |
|                                       | عدد أفراد الأسر المستفيدة                                    |             |           |
|                                       | نسبة مساحة الأرض المقامة عليها المباني لإجمالي مساحة المؤسسة |             |           |
|                                       | <b>خدمة المواصلات:</b>                                       |             |           |
|                                       | عدد السيارات المخصصة لنقل الأفراد                            |             |           |
|                                       | عدد المستفيدين بخدمة النقل                                   |             |           |
|                                       | نسبة المستفيدين بخدمة النقل إلى إجمالي عدد العاملين          |             |           |
|                                       | <b>الخدمات الصحية:</b>                                       |             |           |
|                                       | عدد الأسر المتاحة بالوحدة الصحية                             |             |           |
|                                       | عدد الأطباء العاملين بالوحدة الصحية                          |             |           |
|                                       | عدد المستفيدين من الخدمات الصحية                             |             |           |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

|         |  |
|---------|--|
|         | متوسط عدد المترددين على الوحدة الصحية في اليوم                       |
|         | نسبة مساحة الوحدة الصحية للمساحة الكلية للمشروع                      |
|         | <b>رعاية مجموعات خاصة:</b>   |
|         | عدد الأسر المستفيدة بخدمة مركز رعاية الطفولة                         |
|         | عدد العاملين بمركز رعاية الطفولة                                     |
|         | عدد المستفيدين من الخدمات الترفيهية                                  |
|         | <b>ثالثاً - مجال الموارد البشرية</b>                                 |
| المقدار | البيان   |
|         | <b>التدريب:</b>  |
|         | العاملون المستفيدون من برنامج التدريب                                |
|         | نسبة العاملين المستفيدين من برنامج التدريب لإجمالي العاملين بالمؤسسة |
|         | عدد العاملين الذين تم ترقيتهم بعد التدريب                            |
|         | عدد المستفيدين من غير العاملين بالمؤسسة                              |
|         | <b>الأمن الصناعي:</b>  |
|         | معدل تكرار الإصابة بالمؤسسة  |
|         | معدل تكرار الإصابة في الصناعة  |
|         | معدل شدة الإصابة في المؤسسة  |
|         | معدل شدة الإصابة في الصناعة  |
|         | نسبة التعرض لإصابات العمل في المؤسسة                                 |
|         | نسبة التعرض لإصابات العمل في الصناعة                                 |
|         | عدد المصابين بإصابات العمل   |
|         | عدد حالات الوفاة بسبب إصابات العمل                                   |
|         | عدد حالات العجز الكلي نتيجة إصابات العمل                             |
|         | عدد حالات العجز الجزئي نتيجة إصابات العمل                            |
|         | <b>رابعاً - مجال المنتج</b>  |
| المقدار | البيان   |
|         | <b>جودة المنتج:</b>  |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

|  |  |
|--|--|
|  | عدد شكاوى العملاء من مستوى الجودة                |
|  | كمية المنتج المرتدة من العملاء لعدم الجودة       |
|  | عدد ساعات إصلاح المنتج ليطمئنى مع مستويات الجودة |
|  | <b>أمان المنتج:</b>                              |
|  | عدد الحوادث الناتجة عن استخدام المنتج            |
|  | عدد شكاوى العملاء من الاستخدام غير الآمن للمنتج  |
|  | عدد ساعات إصلاح المنتج لتحقيق الاستخدام الآمن له |

المصدر: بدوي، محمد عباس. (2007). المحاسبة البيئية، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، ص ص231-233.

### 4- القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية:

تهدف هذه القائمة لتوفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي، حيث تساعد هذه المعلومات في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الإضرار بالبيئة والمجتمع، وتعتبر هذه القيمة عن التكاليف التي ينبغي أن تتحملها المؤسسة للوفاء بمسؤولياتها البيئية والاجتماعية، ونعرض فيما يلي نموذجًا للقائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية كما هو موضح في الشكل الآتي (سعيد، 2014، ص107):

الجدول رقم (2 - 5): القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

| البيان  | القيمة بالدينار |
|---|-----------------|
| <b>أولاً- مجال المساهمات البيئية</b>                        |                 |
| قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب تلوث الهواء               | .....           |
| قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء               | .....           |
| نصيب المؤسسة من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث الهواء         | .....           |
| قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة                       | .....           |
| نصيب المؤسسة من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث المياه والتربة | .....           |
| إجمالي التأثيرات السالبة                                    | .....           |
| <b>ثانياً- مجال المساهمات العامة</b>                        |                 |
| مقابل عدم توفير وسائل نقل ومواصلات                          | .....           |
| مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة                         | .....           |

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للإفصاح البيئي

|       |       |  |
|-------|-------|--|
| ..... |       | إجمالي التأثيرات السالبة   |
|       |       | ثالثاً- مجال الموارد البشرية   |
|       |       | قيمة أضرار إصابات عمل أدت إلى:   |
|       | ..... | التوقف عن العمل للعلاج   |
|       | ..... | العجز الجزئي   |
|       | ..... | العجز الكلي  |
|       | ..... | الوفاة المبكرة   |
| ..... |       | إجمالي التأثيرات السالبة   |
|       |       | رابعاً- مجال المنتج  |
|       |       | قيمة أضرار ناتجة عن:   |
|       | ..... | عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة                                      |
|       | ..... | عدم أمان استخدام المنتج  |
| ..... |       | إجمالي التأثيرات السالبة   |
| ..... |       | إجمالي التأثيرات السالبة نتيجة عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية |

المصدر: بدوي، محمد عباس. (2007). المحاسبة البيئية، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، ص236.

مما سبق يتضح وجود نماذج عدة للإفصاح البيئي والاجتماعي، ومن هذه النماذج قائمة الدخل المعدلة بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية، والتي تظهر تأثيرات المساهمات البيئية لأنشطة المؤسسة على صافي الربح والخسارة، وتوضيح ما تتحمله المؤسسة من أعباء في مجال المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة، وقائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والتي تعرض الأصول والخصوم البيئية، وتقدير الأداء البيئي متعدد الأبعاد والتي تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية الكلية لأنشطة المؤسسة، والقائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية والتي تساعد في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الإضرار بالبيئة.

### خلاصة الفصل:

وتم في هذا الفصل استعراض الإطار المتكامل للإفصاح عن المعلومات البيئية، وبناء على ذلك تناولنا المحاسبة البيئية ومفهوم الإفصاح البيئي وأهدافه وأهميته والأساليب التي تدعو إليه، ومشكلات الإفصاح عن الأداء البيئي، وأنواع الإفصاح، والعوامل التي تؤثر فيه عن الأداء البيئي، والمعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها، ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، ومحددات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

وانتهت الدراسة في هذا الفصل إلى أنه نظراً لتزايد الاهتمام بقضايا البيئة أصبحت هناك ضرورة تحتم وجود أدوات تساعد الشركات على الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي لتلك الشركات ويعد الإفصاح من أهم تلك الأدوات، وموقف المشرع الليبي من الإفصاح البيئي، والمسؤولية البيئية للشركات.

وخلال هذا الفصل تم التوصل إلى تعريف شامل للإفصاح البيئي، حيث تم تعريفه على أنه: عرض للبيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية والإيضاحات المرفقة، لتلبية احتياجات المستفيدين واتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة بما يتفق مع القوانين والتشريعات البيئية.



# الفصل الثالث

الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

### تمهيد:

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية المهمة التي من خلالها يمكن إيصال المعلومات المالية للأطراف التي لها مصلحة، والقوائم والتقارير المالية تعد وسيلة اتصال مهمة بين إدارة المؤسسة والأطراف الخارجية المهتمة بها، ليصلوا إلى القرار الاقتصادي الصائب، وفي الوقت المناسب، ودون حرمان أي طرف من مستخدمي تلك القوائم والتقارير لأي فرصة؛ بسبب عدم معرفته لأي معلومات كان من المفروض إعلامه بها.

ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي، ليشمل الإفصاح البيئي في القوائم والتقارير المالية للشركات الصناعية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة إلى متخذي القرارات، لترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمؤسسة، وهكذا تبدو الحاجة إلى التعرف - بالدراسة والتحليل - على أهم المتغيرات البيئية المؤثرة في جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية.

لذلك سيتم استعراض هذا الفصل من خلال المباحث الآتية:

- المبحث الأول: القوائم المالية.
- المبحث الثاني: جودة القوائم المالية.

## المبحث الأول - القوائم المالية:

يعتقد بعض المسيرين والمحاسبين أن المسؤولية البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية تعد عبئاً على المؤسسة وتقلل من أرباحها، ولكن على العكس، فقد أثبتت بعض الدراسات أن قيام المؤسسات بمسئوليتها البيئية والإفصاح عنها لأصحاب المصالح وغيرهم في المجتمع يسهم في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية، وتحسين صورة المؤسسة في أعين العملاء والجمهور ومركزها، مما ينعكس إيجابياً على عائدات المؤسسة في الأجل المتوسط والأجل الطويل، ولذلك فإن المسؤولية البيئية للمؤسسة تعد استثماراً طويل الأجل، له عائد على المدى البعيد، يفوق التكلفة التي تم إنفاقها على النشاط البيئي للمؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسات في الدول المتقدمة لم تعد تنظر إلى مسئوليتها البيئية باعتبارها عبئاً عليها، ولكن تنظر إليها على أنها استثمار طويل الأجل يُحقق عوائد على المدى الطويل من خلال خلق أجواء حسنة ضمن البيئة التي تعمل من خلالها المؤسسة، ومن خلال أصحاب المصالح من مساهمين وعملاء وموردين وموظفين وباقي أشخاص المجتمع.

ومن ثم تزايدت في السنوات الأخيرة احتياجات ومتطلبات مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاح عن الأنشطة البيئية للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات الصناعية بصفة خاصة، وذلك لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، حيث إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات الملائمة المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات.

وتعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية والمهمة التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية لأطراف المستفيدة من تلك المعلومات، ووسيلة مهمة للاتصال بين إدارة المؤسسة والأطراف الخارجية المهتمة بالمؤسسة، وهذه القوائم تقدم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدة نقدية، وهذه القوائم عادة ما تكون (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية، بالإضافة إلى الإيضاحات على القوائم المالية والتي تشكل جزءاً مكماً للقوائم المالية الأساسية).

### أولاً- مفهوم القوائم المالية:

إن القوائم المالية تعد المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي من خلال تشغيل قدر هائل من البيانات، ومن ثم هناك دائماً حاجة للتلخيص والتجميع بغرض التبسيط، فالقوائم المالية هي نوع من التجريد بالواقع وبذلك تعد نموذجاً يصف بشيء من التبسيط الجوانب المتشابكة والمتداخلة لهذا الواقع، وأيضاً تعد القوائم المالية وسيلة مهمة لإيصال المعلومات لأطراف المستفيدة داخل المؤسسة وخارجها؛ لأنها الناتج النهائي للنظام المحاسبي، لغرض تبيان المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاط المؤسسة في فترات دورية منتظمة، ويخضع إعداد القوائم المالية لقواعد تنظيمية صارمة، تلتزم بها المؤسسات لإيصال المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي؛ لأنها توصل المعلومات إلى الأطراف المستفيدة من خلال التقارير المالية، وليس القوائم المالية فقط، وتعد القوائم

المالية مصدراً أساسياً للبيانات التي تستخدم لتحليل أسباب الفشل والنجاح بالمؤسسة الاقتصادية، وتقييم الأداء، وتكوين المؤشرات والتنبؤات المستقبلية، وكذلك تعد أداة من أدوات التنظيم المحاسبي التي تستخدم في عرض نتائج فعاليتها وأنشطتها في المؤسسة الاقتصادية، حيث يتم تلخيص أداء المؤسسة في صورة قائمة نتيجة النشاط (قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر) وبيان وضعها المالي (قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية) ويتم تقديمها إلى مختلف الأطراف المستفيدة داخل المؤسسة وخارجها لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة (البيديري، 2017، ص358).

حيث تقدم القوائم المالية إلى الأطراف ذات الصلة والمستفيدين منها التي تم إعدادها وتجميعها في الحسابات المالية وبصورة دورية ومنتظمة لمساعدتهم لاتخاذ القرارات المناسبة، وإن أكثر ما يحتاجه المستفيدون من هذه القوائم خاصيتين رئيسيتين، هما:

- تقييم الوضع المالي للمؤسسة: ويكون ذلك من خلال استخدام قائمة المركز المالي.
  - التعرف على نتائج الأعمال: ويتم ذلك من خلال استخدام قائمة الدخل.
- 1- تعريف القوائم المالية:**

هناك الكثير من تعريفات القوائم المالية، نذكر منها:

القوائم المالية هي النتيجة النهائية للنظام المحاسبي خلال فترة زمنية معينة في أي مؤسسة اقتصادية، وتتأثر نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بهدف تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستخدمها في اتخاذ القرارات المتعددة (أحطاش، 2017، ص103).

ويقصد بالقوائم المالية النتائج التي يتم التوصل إليها من النظام المحاسبي، وتمثل التقارير التي يتم إعدادها إلى الأطراف المهتمة بنشاط المؤسسة، التي تشمل على الملاك والدائنين والمستثمرين والمؤسسات الحكومية، كإدارة الضرائب، ومراقبة الشركات والمؤسسات المالية المقرضة وغيرهم (الصفار، 2009، ص76).

كما عرض المولى (2020، ص75) تعريف آخر للقوائم المالية "بأنها أوعية مالية تبين الأصول والخصوم والحسابات الأخرى من أجل بيان سير المؤسسة الاقتصادية من ربح أو خسارة لتوفير معلومات للمستخدمين الداخليين أو الخارجيين".

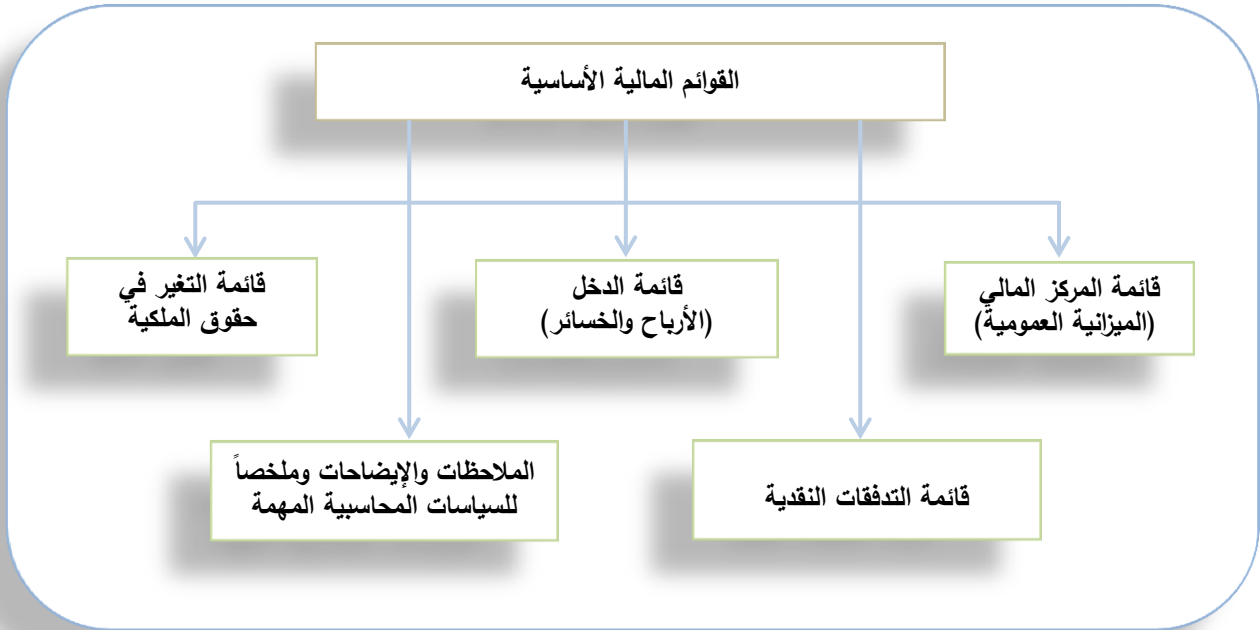
كما عرفت القوائم المالية بأنها الوسيلة الأساسية لإدارة المؤسسة في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية التي تصف العمليات المالية للمؤسسة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو أنها تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال،

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

وتلتزم المؤسسات بإعداد أربعة أنواع من القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة حقوق الملكية - قائمة التدفقات النقدية) (حماد، 2010، ص115).

وعُرف مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم (5) للمفاهيم المحاسبية القوائم المالية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساس مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من البيانات المعتمدة نفسها، وأن إعداد مجموعة مترابطة تماماً من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول الوضع المالي، هو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي، فالقوائم المالية تتربط مع بعضها؛ لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية، لذلك تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها إيصال المعلومات المالية للأطراف الخارجية المستفيدة من هذه المعلومات، وهذه القوائم تقدم تاريخاً مستمراً من العمليات والأحداث المؤثرة في المؤسسة ومُعبّراً عنه بوحدة نقدية، فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المؤسسة (سعيد، 2015، ص4). ويمكن التعبير عن أنواع القوائم المالية بالشكل البسيط الآتي:

الشكل رقم (3 - 1): القوائم المالية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة

مما سبق يتضح أن القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي، بحيث تُقسّم هذه المخرجات إلى قوائم مالية أساسية، وتلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري، حتى يتسنى لها خدمة أصحاب الصلة والمستفيدين منها، وقوائم مكملة للقوائم المالية الأساسية وتعد بشكل اختياري من قبل

المؤسسات، بناء على ظروف معينة تمثل القيمة المضافة والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية عرضت في القوائم الأساسية. تعد القوائم المالية المصدر الرئيس للمعلومات المالية والوسيلة الأساسية لإيصال المعلومات المالية إلى مختلف الأطراف المستفيدة الداخلية منها والخارجية، وعليه يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم موثوقة وملاءمة بحيث يمكن استخدامها والاعتماد عليها في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية الرشيدة.

### أوجه الاختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية:

إن الفرق بين القوائم والتقارير المالية يتمثل في أن القوائم المالية تعد المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة خلال الفترة المالية، وتشمل عادة قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، وقائمة الدخل (الأرباح والخسائر)، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما أنها تشمل كذلك الإيضاحات على القوائم والجداول الملحقة، التي تعد جزءاً مكملاً للقوائم المالية، ولكن هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية وتحتاج إلى معلومات تكميلية يمكن الحصول عليها من خلال التقارير المالية السنوية، التي تعد الناتج النهائي الذي يصدر نهاية السنة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية، إذ إن التقارير المالية السنوية تشمل بالإضافة إلى القوائم المالية كلاً من الأشكال والتقارير الأخرى للإفصاح، كخطاب مجلس الإدارة الموجه للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة فيما يتعلق بنشاط المؤسسة الحالي والمستقبلي، وأثر نشاط المؤسسة على البيئة والمجتمع المحيطة بهم، ومشاركتهم في حل مشكلات المجتمع، كالبطالة والتلوث، ومنه نصل إلى أن التقارير المالية السنوية مفهوم أكثر شمولاً من القوائم المالية (حماد، 2006، ص35).

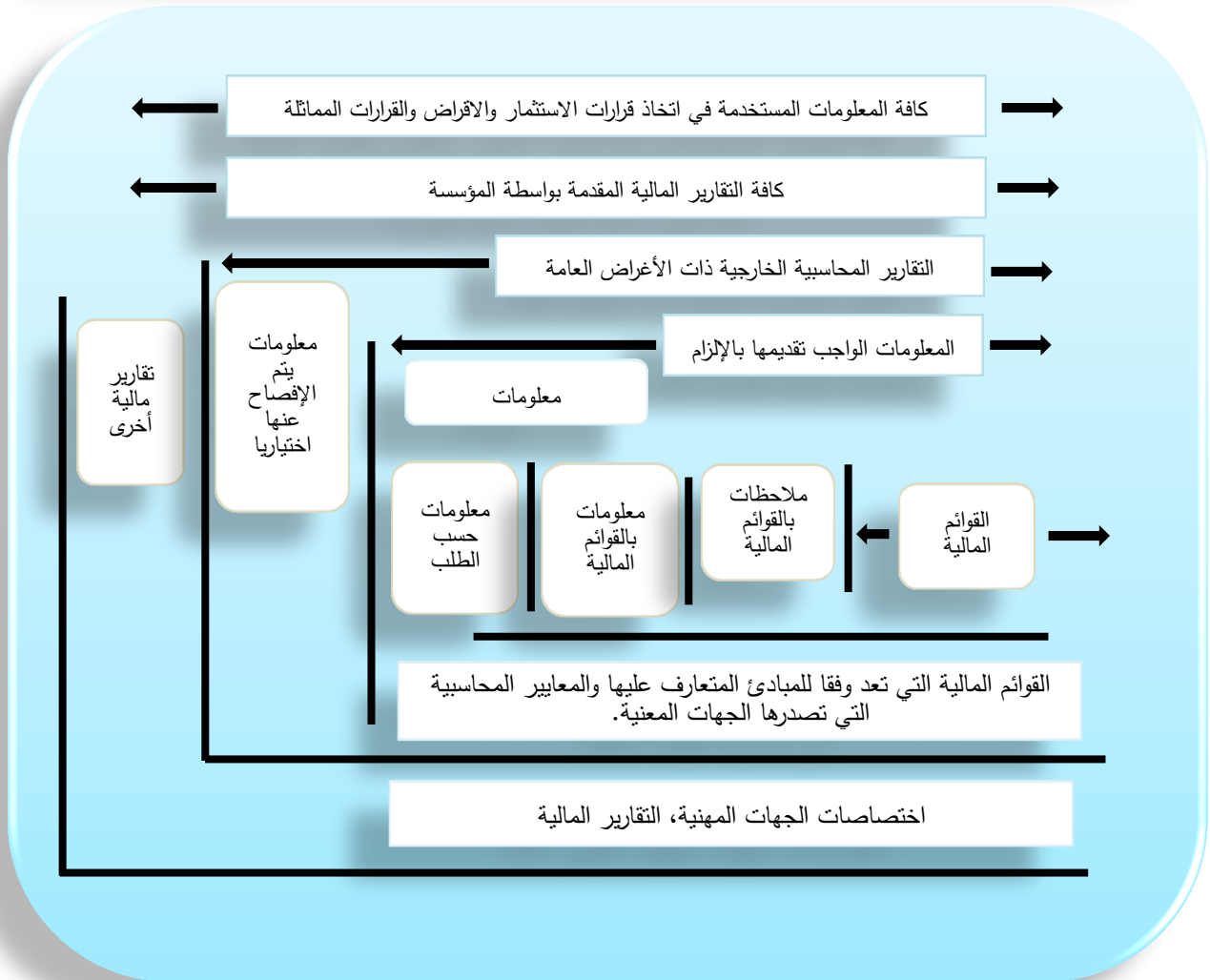
تقدم التقارير المالية معلومات مفصلة عن أعمال المؤسسة وأدائها بالإضافة إلى تنبؤات الأداء في المستقبل، ويتناول التقرير في مستهله كلمة لرئيس مجلس الإدارة يلخص فيها أبرز ما تم إنجازه خلال السنة الماضية، ثم يعرض بعد هذا تنبؤات مستقبلية عامة للمؤسسة في السنة القادمة، ويشتمل التقرير المالي على فصول تحوي نصوصاً مطولة، وصوراً توضيحية تشرح إنجازات المؤسسة، ويهدف جزء من النصوص المكتوبة في التقرير إلى شرح الأرقام الواردة في القوائم المالية التي توضح مستوى أداء المؤسسة، بخلاف ما يرد بالقوائم المالية التي لا تتعدى محتوياتها لغة الأرقام، كما أن الأهداف التي تقدمها التقارير المالية ليست مقتصرة على ما تقدمه القوائم المالية فقط، بل تهدف إلى (سعيد، 2015، ص6):

- تقديم معلومات مفيدة للمساهمين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمستفيدين الآخرين، وذلك لاتخاذ القرارات الصائبة، وهذه المعلومات يجب أن تكون واضحة ومفهومة للذين لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات.

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

- تعمل على مساعدة المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وزمن المتحصلات النقدية المحتملة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض.
  - تعمل على تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وأيضا انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها.
  - تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية، مصنفة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.
  - تقدم معلومات واضحة عن كيفية قيام الإدارة لمسئولياتها تجاه الملاك.
- والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3 - 2): القوائم والتقارير المالية



المصدر: بن فرج زوينة. (2014). المخطط البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، ص 48.

## 2- أهداف القوائم المالية

يتمثل دور القوائم المالية في الاقتصاد في تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات المالية الصائبة، ولكن لا تحدد ما تحب أن تكون عليه تلك القرارات، ويهتم المستفيدون من القوائم المالية كالدائنين والمستثمرين وإدارة المؤسسة والجهات الحكومية بالقوائم المالية.

وذكر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إلى أن الهدف الأساس من القوائم المالية هو تقديم معلومات مالية ذات فائدة تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.

وقد قام مجلس معايير المحاسبة (APB) بتحديد الأهداف العامة للقوائم المالية التي توضح المحتوى العام لها، وتتمثل هذه الأهداف في الآتي (التميمي وشاكر، 2009، ص9):

- تقديم معلومات مالية شفافة موثقة بشأن الموارد الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية والالتزامات التي عليها، وتعد هذه المعلومات مهمة لتقويم مواطن القوة والضعف، وقدرة المؤسسة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها.

- تقديم معلومات سليمة عن التغيرات في صافي موارد المؤسسة الناتجة عن أنشطتها الهادفة للربح؛ لإظهار العائد المتوقع على شكل توزيع أرباح، وقدرتها على الاستمرارية والتوسع في عملياتها المستقبلية.

- تقديم معلومات تساعد على استخدامها للتنبؤ بالقدرة الإيرادية المستقبلية للشركات.

- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية.

وهناك أهداف أخرى للقوائم المالية تتمثل في أن لجنة المبادئ المحاسبية الأمريكية ذكرت في نشرتها رقم

(4)، الصادرة في سنة 1970م، التي تتضمن الأهداف العامة للقوائم المالية الآتي (حماد، 2008، ص ص92-93):

أ- إعطاء معلومات موثوقة تتعلق بالموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالمؤسسة لتحقيق ما يأتي:

- القدرة على تقويم مواطن القوة والضعف للمؤسسة.

- بيان مصادر التمويل والاستثمار للمؤسسة.

- تقويم القدرة على مواجهة الالتزامات.

- بيان أساس المصادر الخاصة بالمؤسسة لتقويم قدرتها على النمو.

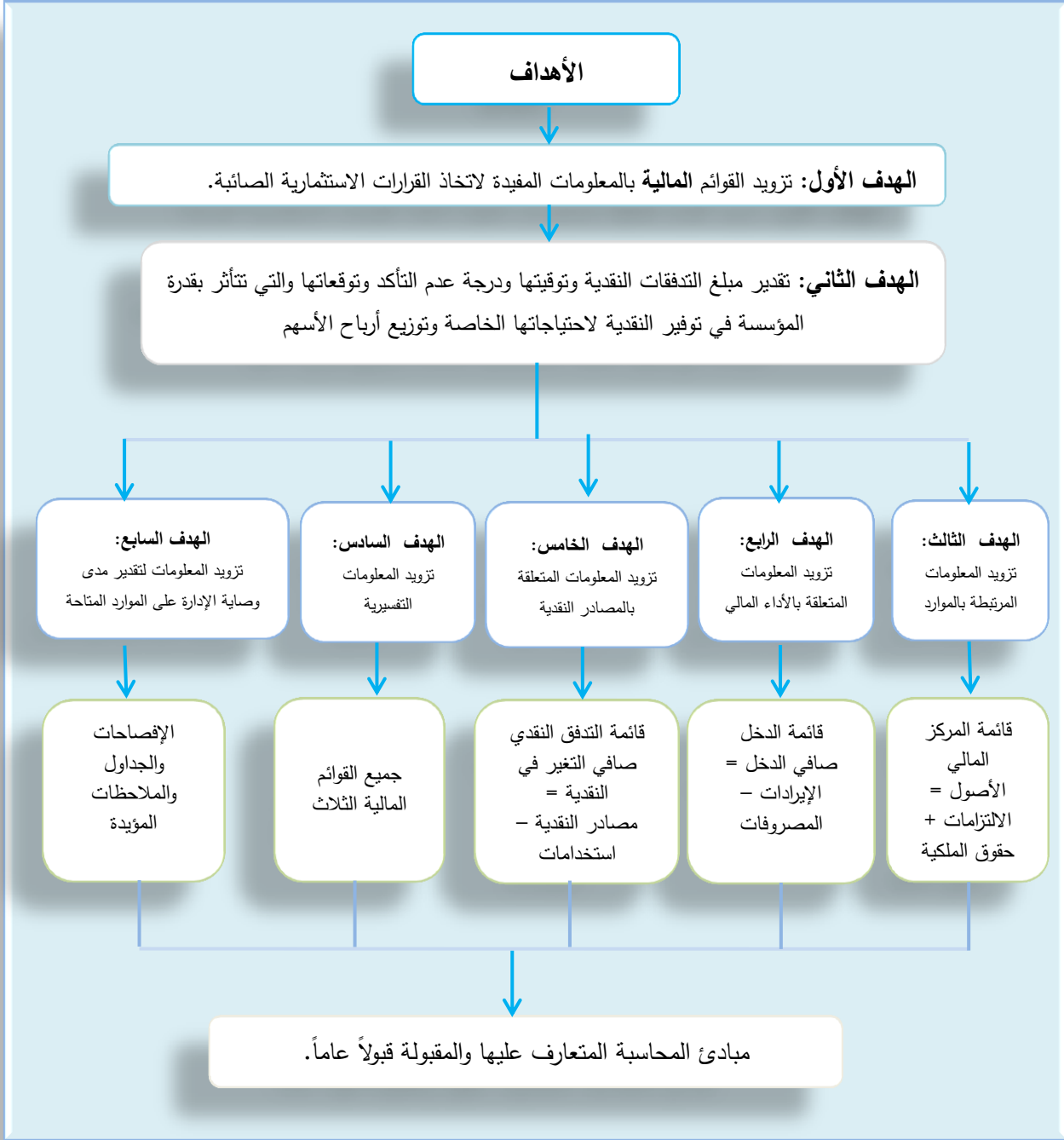
ب- إعطاء معلومات موثوقة بخصوص التغيرات في صافي موارد المؤسسة الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة (التشغيلية) لتحقيق الآتي:

- تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين.



- إظهار قدرة عمليات المؤسسة في سداد التزامات الدائنين والموردين.
  - توفير أعمال للعاملين ودفع ضرائب وتوفير تمويل لعمليات التوسع.
  - تقديم معلومات للتخطيط والرقابة لإدارة المؤسسة.
  - بيان ربحية المؤسسة طويلة الأمد.
  - ت- إعطاء معلومات مالية يمكن استخدامها في تقدير الأرباح المتوقعة للمؤسسة.
  - ث- الإفصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة لحاجات المستفيدين من القوائم المالية.
- وهناك أهداف أخرى للقوائم المالية تناولتها الدراسة التي قدمتها لجنة ترويلود سنة 1973م لتحديد أهداف القوائم المالية، إذ حددت اللجنة الأهداف الآتية (عوادي، 2014، ص ص 96-97):
- إن الهدف الأساس من القوائم المالية هو تزويد المستخدمين لهذه القوائم بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.
  - إن أهداف القوائم المالية هو قيمة هؤلاء المستخدمين الذين تتوافر لديهم سلطة محددة أو إمكانية محددة أو مصادر محددة للحصول على المعلومات لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة.
  - تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الربحية للمؤسسة.
  - تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة، وتقييم المقدرة الربحية.
  - تقديم قائمة عن الكسب الدوري تفيد في التنبؤ والمقارنة، وتقديم المقدرة الربحية، ويجب التقدير عن صافي النتيجة.
  - من أهداف القوائم المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات التي تهدف للربح هو تقديم المعلومات المفيدة في تقييم إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة.
  - إعطاء معلومات عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن أن تحدد أو تصف أو تقيس وتؤدي دوراً مهماً في وسطها الاجتماعي.
  - تقديم معلومات ذات فائدة للمستثمرين والدائنين؛ لأجل التنبؤ بالتدفقات النقدية لأجل المقارنة والتقييم (بنت علي، 2019، ص 26).
- ويمكن توضيح الأهداف من نشر القوائم المالية في الشكل التوضيحي الآتي:

الشكل رقم (3 - 3): أهداف القوائم المالية



المصدر: بن فرج زوينة. (2014). المخطط البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، ص60.

يتضح مما سبق أن الهدف الأساس لنظام المحاسبة هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية ذات فائدة، وتحتاج إليها الأطراف المستفيدة منها الداخلية والخارجية لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تكون من خلال القوائم المالية، وتوجه أهداف القوائم المالية نحو المصلحة العامة مع التركيز على الأطراف التي لها

مصلحة مباشرة في المؤسسة، وأنها تنشأ أساساً من احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين تنقصهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها، وأن أهداف القوائم المالية ليست ثابتة، وإنما تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية، وتتأثر أيضاً بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها القوائم المالية.

### 3- أهمية القوائم المالية

تتجسد أهمية القوائم المالية باعتبارها مصدراً من مصادر المعلومات المحاسبية والمالية من خلال النقاط الآتية (لطي، 2006، ص ص 128-129 ؛ خنفر والمطارنة، 2011، ص 21 ؛ جلول، 2016، ص 38 ؛ الرفاعي وآخرون، 2010، ص 11 ؛ خنفر، 2006، ص 28):

– تعد القوائم المالية مصدراً من المصادر الأساس للأطراف الداخلية والخارجية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، حيث تقدم هذه القوائم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدة نقدية.

– تعد القوائم المالية الوسيلة الأساس التي تعرض بها إدارة المؤسسة المعلومات اللازمة عن حقيقة المركز المالي والأداء المالي والتغير في حقوق الملكية والنقدية، وكذلك المعلومات الأخرى المفيدة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية الذين هم لا يكونون في وضع يمكنهم من فرض المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات المتعددة للاستثمار أو الاقتراض أو التعامل مع المؤسسات، ولذلك اهتمت المعايير المحاسبية بتأمين حصولها على الحد المناسب من المعلومات من خلال وضع المعايير والإرشادات اللازمة لتقديم الإفصاحات اللازمة والكافية لهؤلاء الأفراد، وهو ما يطلق عليه الإفصاح العادل.

– تعد من العوامل الأساسية في تحديد أسعار الأسهم في السوق المالي.

– تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساس والمهمة للاتصال بين الإدارة وكافة الأطراف الأخرى المهمة بأنشطة المؤسسة، فعن طريق القوائم المالية يمكن للأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج.

– تجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة؛ لأنها توفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات.

– إن القوائم المالية التي يعمل المحاسبون على توفيرها والمتمثلة في البيانات المالية الأساسية لقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، وقائمة الدخل (الأرباح والخسائر)، وقائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفق النقدي، والملاحظات والإيضاحات والجداول والملاحق التفصيلية التي ترافقها تشكل الأساس الذي يعتمد عليه من عمليات إدارة وتقويم ومتابعة شركات الأعمال، وتعد الوعاء الأساس الذي يحوي العمليات ذات العلاقة بعمل الشركات.

- الوظيفة المحاسبية في النظام المحاسبي ذات شقين: الأول القياس، والشق الآخر: الإيصال، إلا أنه يمكن فصل كل منهما عن الآخر، حيث تتوقف جودة ومصداقية الإيصال المحاسبي على دقة الإيصال وسلامة القياس، كما تتحدد أسس القياس ومعاييره في ضوء أهداف ومنهج التوصيل والبعد الإعلامي للوظيفة المحاسبية، مما تزايد الاهتمام بالوظيفة الإعلامية للمحاسبة، مع ظهور نظرية الاتصالات، ونظرية الاستثمارات الحديثة التي تقوم على فروض السوق الكفاء، ونظرية محفظة الأوراق المالية ونموذج تسعير الأصل الرأسمالي، مما ترتب على ذلك زيادة الطلب على المعلومات المحاسبية من طرف المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين.

- توفر مناخاً استثمارياً ملائماً، وتزيد من فرصة نمو وازدهار واستمرارية السوق المالي، الذي يؤثر على نمو وازدهار وانتعاش الاقتصاد كله.

- تعد القوائم المالية وفق الأعراف والمبادئ المتعارف عليها مقبولة قبولا عاما من قبل المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين، الأمر الذي يبعث بالطمأنينة لدى جميع الأطراف المرتبطة بأمر المؤسسة.

- القوائم المالية تجمعت لخدمة مستخدميها، ويمكن تقسيم مستخدميها إلى قسمين رئيسيين: الأول يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة، والآخر يشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة مع المؤسسة؛ لكون مهمتهم مساعدة وحماية المستخدمين الذين لهم مصلحة مباشرة لأسباب عدة، كعدم خبراتهم المالية والمحاسبية، ولعدم توفر عنصر الوقت لديهم لإدارة استثماراتهم.

مما سبق يتضح أن أهمية القوائم المالية تتبع من كونها مصدراً أساساً لتزويد المهتمين بالأنشطة الاقتصادية بالبيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وهذا يؤدي إلى تقييم أداء إدارة المؤسسة ونتائج أعمالها وخططها المستقبلية، ويؤدي إلى تقييم الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة، فمن خلال قائمة المركز المالي تستطيع المؤسسة إعطاء صورة واضحة وعادلة لوضع المؤسسة في لحظة زمنية معينة، وغالباً ما تكون نهاية السنة المالية، فمن خلال قائمة الدخل تحدد المؤسسة نتيجة نشاطها، وتعطي صورة واضحة عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، والنشاط التشغيلي والاستثماري للمؤسسة، والمؤشرات تدل على سرعة التدفق النقدي من خلال قائمة التدفق النقدي.

### ثانياً- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

تتعدد وتتنوع الفئات المستخدمة للقوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، فمنهم من له صلة مباشرة ودائمة بالمؤسسة كالملاك والمستثمرين، ومنهم من له صلة غير مباشرة مع المؤسسة، كالمقرضين والموردين الذين تربطهم علاقة تعامل تحدد المصالح المشتركة (حماد، 2008، ص ص 103-105 ؛ أبو نصار وحميدات، 2008، ص ص 4-5 ؛ الناغي، 2011، ص 289 ؛ الوقاد، 2011، ص ص 107-108، بدوي، 2009، ص 342 ؛ علي، 2007، ص 40):

**1- الإدارة:** تعد إدارة المؤسسة من مستخدمي القوائم المالية الداخليين، وتكون في حاجة أكبر إلى المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة، وأهم احتياجات هذه الفئة من المعلومات تتمثل في ربحية المؤسسة، وعوائد الاستثمار، خلال فترة زمنية معينة، وقدرتها على جذب رؤوس الأموال من خلال معدلات العائد المتوقع على رأس المال، وذلك على أساس أن هذه المعدلات هي المحدد الرئيس لجذب رؤوس أموال الملاك والمستثمرين الحاليين والمرتبون من ناحية، وتقييم أداء الإدارة من ناحية أخرى، مما يعني استمرارها في أداء واجباتها داخل المؤسسة، ونتيجة مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى المماثلة في الحجم وطبيعة النشاط، وكيفية توزيع الموارد على أوجه الاستخدام، وكفاءة إدارة الموجودات، والمعلومات الملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة، وتعد التكاليف الجارية وتكاليف الفرصة البديلة والتكاليف الحدية بالنسبة للإدارة ملائمة للكثير من القرارات الإدارية.

يوجد إجماع بأن الإدارة هي المستفيد الأول من القوائم والتقارير المالية، وهذا الإجماع لا يعني في حقيقة الأمر أن الإدارة في حاجة ماسة للتقارير المالية، وذلك لسبب منطقي، وهو أن إدارة المؤسسة تمتلك في يدها كل السلطات للحصول على المعلومات دون الحاجة لانتظار التقارير السنوية، ولكن تهتم إدارة المؤسسة سواء كانت العليا منها أو التنفيذية بالحصول على المعلومات؛ للحكم على مدى كفاءتها في إدارة المؤسسة خلال الفترة المعنية.

**2- المستثمرون الحاليون والمتوقعون:** إن مقدمي رأس المال مهتمون بالمخاطر التي تلازم استثماراتهم والعوائد المتحققة منها، وينصب اهتمام حملة الأسهم على معدل توزيع الأرباح للسنة الحالية والسنوات السابقة، والاعتماد على تلك المعلومات المقارنة في تحديد معدل التوزيع في السنوات المقبلة، وقد يهتم بعض المستثمرين بالتنبؤ بالقيمة السوقية للسهم التي قد تتأثر إلى حد كبير بتوقعات توزيع الأرباح للأسهم في المستقبل، وعلى ذلك فإن هذه الفئة يتركز اهتمامها في تحليل القوائم المالية، الذي يفيد في تقدير العائد على الاستثمار والمخاطر المترتبة به، ويمكن حصر أهم احتياجات هذه الفئة في الآتي:

- المعلومات التي تدعم المستثمر في اتخاذ قراره في عملية شراء أو بيع أسهم المؤسسة أو الاحتفاظ بالاستثمار.
- المعلومات التي تساعد على تقييم أداء المؤسسة على الأمد الطويل والقصير، وقدرتها على تحقيق الأرباح من الاستثمارات.
- المعلومات التي تدعم المستثمر في تحديد مستوى توزيعات أرباح السنوات الماضية والحالية والمرتبقة وأي تغيير في أسعار سهم المؤسسة.
- المعلومات التي تُعين المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة.

- المعلومات التي تساعد على تحديد الوضع المالي للمؤسسة بأداء المؤسسة المشابهة، وأداء نوع النشاط التي تنتمي اليه.

- المعلومات التي تساعد على دراسة إمكانية تطور المؤسسة ونموها، وبيان أثر ذلك على الأرباح وقيمة السهم.

- المعلومات التي تعين المستثمر على تقييم سيولة المؤسسة ومستقبلها، وتقييم سهم المؤسسة بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى.

**3- الموظفون:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي بالقوائم والتقارير المالية الخاصة بقدرات الربحية لدى المؤسسة ومدى استقرارها، ومدى الأمان الوظيفي المتوقع في المستقبل، ومعلومات أخرى تساعد النقابات في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية والمعيشية من خلال منح المكافآت، ومنافع التقاعد، وتوفير فرص العمل والمزايا الأخرى للموظفين، وهذه المعلومات التي تطلبها النقابات على سبيل المثال:

- تحليل الأجور: فالنقابات تريد تحليلاً لسجلات الأجور، حيث تقسم الإدارة إجمالي الأجور المدفوعة لعمالها بين المرتبات ومكافآت المديرين ومرتبات الملاحظين، وأي موظفين آخرين ليس لهم الحق في الانضمام إلى النقابات العمالية.

- وحدة الأجر لكل مصنع من مصانع المؤسسة على حدة باعتبار كل مصنع وحدة مساوية مستقلة، بحيث ترغب النقابة في الحصول على بيانات حول متوسط أجر العامل في كل مصنع على حدة من تلك المصانع.

- تحليل النفقات: تطلب النقابات تحليلاً من الإدارة على كامل النفقات للمؤسسة، موضحة به العلاقة بين تكلفة العمل وتكلفة الإنتاج الإجمالي، وتفصيلات متعلقة بأرقام المخزون السلعي والاستهلاك والتوزيعات.

- المركز النقدي للمؤسسة: إن النقابات العمالية تطالب أيضاً بأرقام التدفقات النقدية، وتعتبرها النقابات قدرة المؤسسة على دفع الزيادات في الأجور.

**4- المقرضون:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي بالقوائم والتقارير المالية لتحليلها تحليلاً موضوعياً، وذلك لمعرفة الاتجاه العام للمؤسسة من ربحية والتزامات ورأس مال، وقدرة المؤسسة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل قروضهم المستحقة في مواعيد استحقاقها وفوائدها المترتبة على تلك القروض، وفي تقدير عدم تجاوز المؤسسة لبعض المحددات المالية، كنسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية، ولذلك فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.

**5- الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين الآخرين:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي بالقوائم والتقارير المالية لتساعدهم على تقدير ما إذا كانت المؤسسة ستكون عميلاً جيداً قادراً على سداد التزاماته عند استحقاقها، وهم على عكس المقرضين؛ لأن الدائنين التجاريين يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأمد القصير، ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأمد الطويل، كعميل رئيسي، ويمثل مؤشر السيولة والقدرة الإيرادية

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

للمؤسسة أهم المؤشرات لدى الموردين، ويحتاج أصحاب الديون قصيرة الأمد بصفة عامة إلى المعلومات المحاسبية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المتعلقة بأنواع الائتمان التي يمكن منحها للمؤسسة والضمانات والشروط المتعلقة بها.

**6- العملاء:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم والتقارير المالية للمؤسسة المتعلقة باستمرارية المؤسسة؛ لتساعدهم على التنبؤ بوضع المؤسسة المستقبلي، خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأمد الطويل.

**7- الجهات الحكومية:** تهتم هذه الفئة بتوزيع الموارد، ثم بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة، ووضع السياسات الضريبية، وتحديد مدى قدرة المؤسسة على تسديد هذه الضرائب، وأيضاً مدى الإسهام العام للمؤسسة في الاقتصاد الوطني، ومعرفة الإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي، ولحماية الاستثمارات العامة وما يمثّلها، ومساعدتها في التأكد من مدى التزام المؤسسات بالقوانين ذات العلاقة، كقانون الشركات، وقانون ضريبة الدخل.

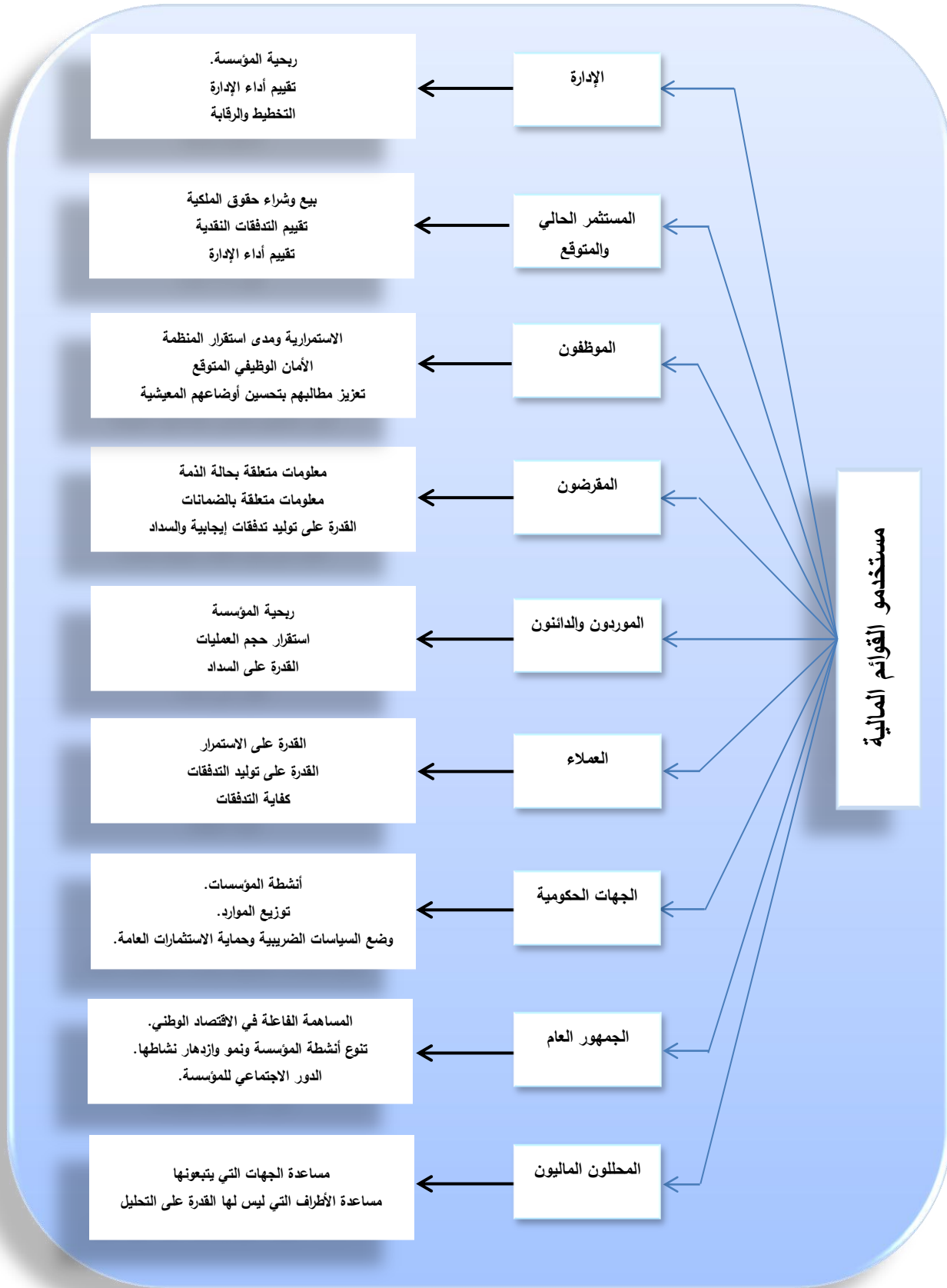
**8- الجمهور العام:** تؤثر المؤسسة على أفراد الجمهور العام بطرق متعددة، كتنظيم المؤسسة إسهاماً فعالاً في الاقتصاد المحلي من خلال توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد المعلومات الواردة بالقوائم المالية الجمهور العام من خلال تزويدهم بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بتنوع أنشطتها وفرص انتعاشها.

**9- المحللون الماليون:** تهتم هذه الفئة بدراسة المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية بناء على طلب من الجهات التابعين إليها، فهم يقومون بمساعدة الجهات التي ليس لها القدرة على تحليل القوائم المالية.

وقد ورد في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بأن القوائم المالية لا يمكنها أن تغطي جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، فالمعلومات التي ترد في القوائم المالية تغطي عملية قياس لأحداث حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية تتعلق بالمستقبل، ومن جهة أخرى فإن ما يعرض في القوائم المالية هو معلومات مالية، في حين أن مستخدمو القوائم المالية محتاجين للعديد من المعلومات غير المالية.

والشكل التالي يوضح مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات:

الشكل رقم (3 - 4): مستخدمو القوائم المالية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.



مما سبق يتضح أن القوائم المالية لا يمكنها أن تلبى جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من المعلومات، وعليه فإن القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تغطية المعلومات التي تعد القاسم المشترك بين جميع المستفيدين من القوائم المالية، فمثلاً إن كافة المستخدمين يحتاجون لمعلومات تساعدهم في كيفية إتمام عملية الشراء والبيع أو الاحتفاظ بالاستثمار في حقوق الملكية، وتقييم مدى قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها، وتقييم قدرة المؤسسة على السداد، وتوفير الأمن الوظيفي لموظفيها، وتقييم الأمان المتوفر للأموال التي اقترضت، ومعلومات تساعد على تحديد السياسات الضريبية، وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، واستخدام إحصاءات الدخل القومي، وتنظيم أنشطة المؤسسة.

### ثالثاً- الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ذات الفائدة لمستخدمي تلك القوائم؛ لأن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تنتم بها المعلومات المحاسبية، حيث إن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يجعل القوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة، وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار قائمة المفاهيم رقم (2) في سنة 1980م بعنوان: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أوضح من خلالها مجموعة من الخصائص الرئيسية والفرعية، وتتمثل هذه الخصائص في الآتي (عبدالقادر وآخرون، 2018، ص196؛ إسماعيل ونعوم، 2012، صص290-294؛ كبلان، 2018، صص288-289؛ لطفي، 2008، ص50؛ القاضي وحمدان، 2008، ص274؛ حماد، 2009، صص39-42؛ حفاصة وفرحات، 2018، صص89-90):

**1- القابلية للفهم والاستيعاب:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل الفئات المستخدمة لتلك القوائم، وما يعزز فهم المستخدمين لها هو أن تكون المعلومات الواردة بها مصنفة ومفهومة، وقُدِّمت بطريقة واضحة وموجزة، وإلا ستكون معقدة، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى الفئات المستخدمة لها مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعد كافية لتحديد ملائمتها، وهنا تجدر الإشارة إلى أن هناك بعض الأحداث والظواهر الاقتصادية معقدة، ولا يمكن لبعض الفئات المستخدمة فهمها بسهولة، وبطبيعة الحال يمكن استبعاد هذه المعلومات حول هذه العناصر الممثلة للظاهرة الاقتصادية؛ لكي تكون القوائم المالية أسهل على الفهم، ولكن هذه القوائم سوف تكون غير مكتملة، ومن ثم يتوقع أن تكون مضللة.

**2- الملاءمة أو الدلالة:** حتى تكون المعلومات مفيدة لا بد وأن تمتلك خاصية الملاءمة وذات منفعة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، ومن السهل فهمها من أغلبية المستخدمين، والمعلومات المالية الملاءمة هي

معلومات من المرجح أن تؤثر على القرارات الاقتصادية إذا كان لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة المؤكدة أو كليهما، وتكون المعلومات المالية لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها بيانات من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، وتكون لها قيمة مؤكدة إذا كانت تؤكد أو تعدل التقييمات السابقة، والقيمة التنبؤية والقيمة المؤكدة للمعلومات المالية تكون مترابطة مع بعضها البعض، وتعد مهمة إذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار، ويجب أن تكون ملائمة وتساعد على تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة، سواء كانت الأحداث ماضية أو حاضرة أو مستقبلية، وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه.

والمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تحمل على الأقل ثلاثة أبعاد، وهي التأثير في الأهداف، وتسمى الملائمة للأهداف، والتأثير في الفهم، وتسمى بالملائمة الدلالية، والتأثير في اتخاذ القرارات، وتسمى الملائمة للقرارات، ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص فرعية متمثلة في:

**1-2 التوقيت المناسب:** يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة معينة، وأن يتم التعبير عنها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل متخذ القرار؛ لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي المناسب.

**2-2 القيمة التنبؤية:** أي إن للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

**2-3 القيمة الرقابية (التغذية العكسية أو الرجعية):** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية، وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية .... إلخ.

**3- المصداقية والعدالة:** تمثل القوائم المالية عرضاً مجرداً لأنشطة المؤسسة، فيجب أن تكون المعلومات الواردة بتلك القوائم موثوقاً فيها من طرف مستخدميها، والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويجب أن تكون خالية من الأخطاء الفادحة، والتحيز، وقابليتها للتحقق، وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة للوثوق بها، وتعتبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه من عمليات وأحداث وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون كاملة ومحايطة وخالية من الأخطاء والحذف لأي معلومات قد تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها، وتعتبر عن المركز المالي بشكل عادل، ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص فرعية متمثلة في:

**1-3 التمثيل الصادق:** صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع الدراسة، أي: تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها، وحتى تكون المعلومات موثوقة يستوجب أن تعبر بصدق عن المعلومات والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، أو من المتوقع أن تعبر عنها، ولا يمكن أن تعبر المعلومات الواردة بالقوائم المالية عن التمثيل الصادق إذا كانت منحازة، ولا تستخدم طريقة القياس بشكل صحيح، أو طريقة القياس لا تمثل ما هو مقصود أن تعبر عنه.

**3-2 الحيادية:** وهو عدم وجود أدنى نية أو قصد لتعديل أو تبديل للمعلومات، للتأثير على النتائج الواردة بالقوائم المالية لخدمة مصلحة أي فئة من الفئات التي تستخدمها، بحيث لا تغلب مصالح فئة معينة من المستفيدين من القوائم على مصالح غيرها من الفئات الأخرى، ولا تعد القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات الواردة بتلك القوائم تؤثر على صنع القرار، أو الحكم لغرض تحقيق نتيجة محددة سلفاً.

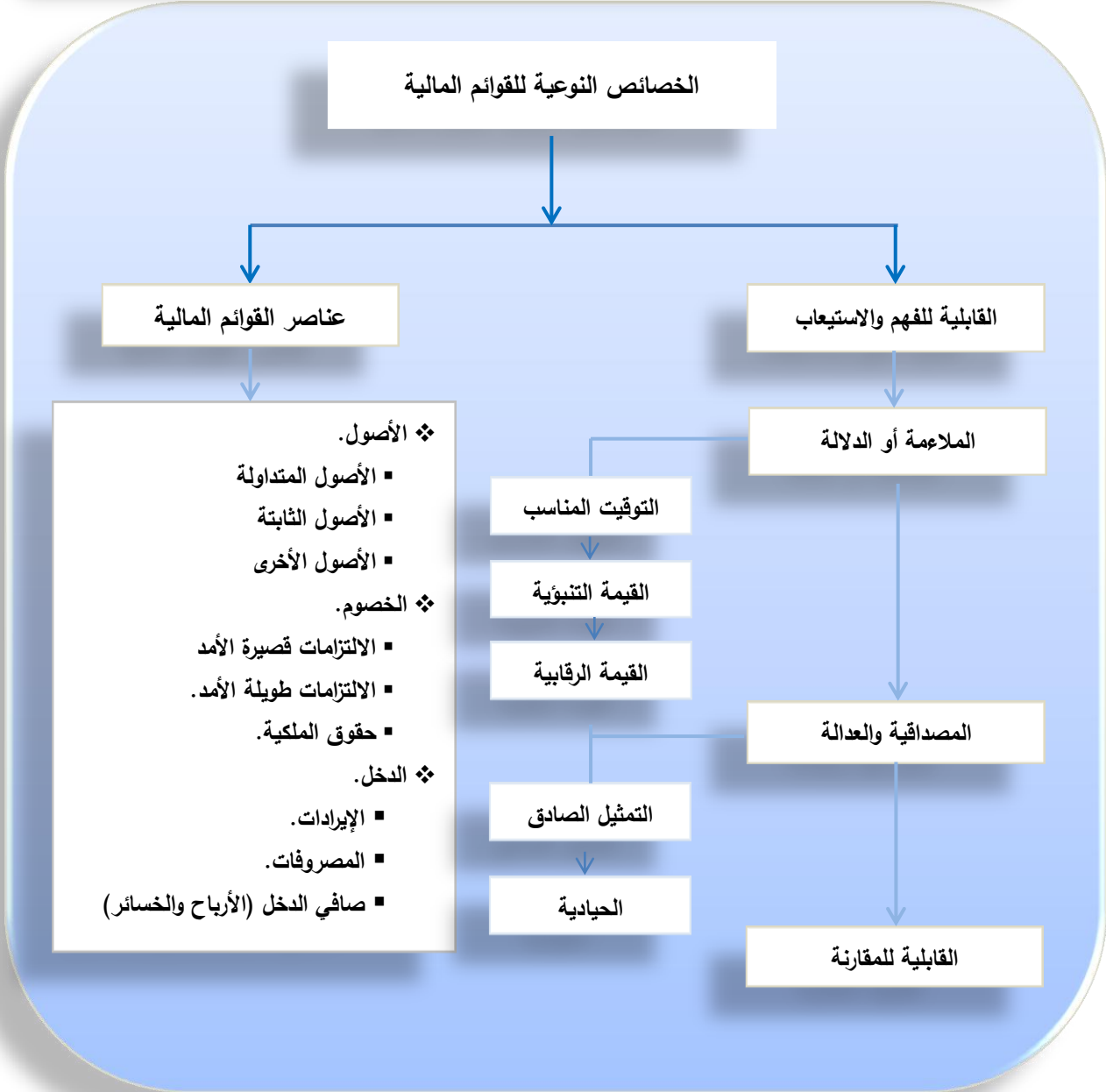
**3-3 الموضوعية أو قابلية التحقق:** وهي تعني تقليل الأحكام الشخصية للمحاسبين في عمليات القياس المحاسبي لأدنى حد ممكن، ويتم ذلك بالالتزام بالإثبات المحاسبي من واقع المستندات المؤيدة للأحداث الاقتصادية، واتباع المعايير المحاسبية الملاءمة، وتقليل الاعتماد على التقدير الشخصي للمحاسبين.

**4- القابلية للمقارنة:** تعد خاصية قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة؛ بغية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، ويستوجب على الفئات المستخدمة للقوائم المالية تمكنهم وقدرتهم على مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة عبر الزمن؛ من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، وكما يستوجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو لفترات زمنية أخرى سابقة للمؤسسة نفسها، أو لمنشآت أخرى مختلفة، حتى يمكن تقييم أدائها وتتبع مركزها المالي والتغيرات الحاصلة في المركز المالي من فترة لأخرى لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، كما تعد المعلومات التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة مماثلة عن المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم وفقاً لأساس ثابت ضمن المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة ووفق أساس ثابت للمؤسسات الأخرى، لكي يتمكن المستخدمون من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير مماثلة، ومن أهم ما تتضمنه هذه الخاصية القابلة للمقارنة هو إعلام الفئات المستخدمة للقوائم المالية عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات، ويجب أن تكون الفئات المستخدمة للقوائم المالية قادرة على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية في المؤسسة نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة مالية لأخرى وبين المؤسسات المختلفة.

إن الحاجة إلى خاصية القابلية للمقارنة يجب ألا يعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة، إذ من غير المناسب للمؤسسة أن تستمر في اتباع سياسة المحاسبة بالأسلوب نفسه عن عملية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتوافق مع خاصية الملاءمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمؤسسة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات أخرى بديلة تكون أكثر ملاءمة وموثوقية.

وكذلك من خلال الشكل التالي يمكننا توضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية

الشكل رقم (3 - 5): الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

مما سبق يتضح أن الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المالية الأولية الواردة في القوائم المالية ذات فائدة للفئات المستخدمة لتلك القوائم، كما توصف القوائم المالية بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة وخالية من التحيز، لذلك فإن الخصائص النوعية الأساسية إضافة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية يترتب على أساسه قوائم مالية صادقة وعادلة، وهذا يساعد بدوره على تقييم الأدلة المالية للمؤسسة.

رابعاً- الأسس والاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية

تضمنت معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية أسس واعتبارات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وإعداد القوائم المالية بشكل مفصل متطلبات العرض العادل للمعلومات المالية التي تقوم المؤسسات بإعدادها، ولكي تحقق القوائم المالية الفائدة المرجوة لمستخدميها، يستوجب أن يراعى في عملية إعدادها مجموعة من الأسس والاعتبارات العامة عند إعداد القوائم المالية، والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الذي حدد الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية، والإرشادات الخاصة بمكوناتها، تتمثل في الآتي (لايقة، 2011، ص46):

1- أسس إعداد القوائم المالية

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على عدة أسس يجب الانطلاق منها عند عملية إعداد القوائم المالية، وهي (غليب، 2002، ص33 ؛ صالح، 2008، ص191 ؛ العايدى، 2019، ص135 ؛ العداسي، 2011، ص ص95-97 ؛ حماد، 2006، ص166 ؛ القاضي وحمدان، 2000، ص ص170-171):

1-1 العرض العادل وتطبيق معايير المحاسبة الدولية: يجب أن تحتوي القوائم المالية بما يفيد بأنها تعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة بشكل عادل في نهاية الفترة المالية، وبالمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن النتائج الفعلية في جميع الظروف التي تتم بالاستناد إلى جميع النواحي ذات الأهمية الجوهرية التي تتطلبها المعايير، ينتج لدينا قوائم مالية تقدم عرضاً عادلاً في كافة الأحوال.

وفي حالات نادرة جداً قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سيكون مضللاً، وتجد من الضروري مخالفة هذا المتطلب؛ حتى تستطيع أن تحقق إفصاحاً عادلاً، وفي هذه الحالة يستوجب على المؤسسة الإفصاح عما يأتي:

- أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض وبشكل عادل المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

- إن الإدارة قد طُبِّقت في كافة النواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية ما عدا خروجها عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل.

- تحديد المعيار الذي خالفته المؤسسة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة.

- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها.

- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بما يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.
- عرض الأثر المالي لأي مخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية على صافي ربح أو خسارة المؤسسة أو على الأصول والخصوم أو حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة.
- 1-2 السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية:** يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أن تقوم إدارة المؤسسة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي من شأنها أن تخضع قوائمها المالية لكافة المتطلبات المحددة بكل معيار محاسبي دولي منطبق عليها ولكل تفسير من تفسيرات اللجنة الدائمة.
- السياسات المحاسبية هي مجموعة من المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد القوائم المالية وعرضها، وعليه يجب على كل مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتبعة من خلال المؤسسة؛ حتى يمكن اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، ولذلك يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحاً واضحاً لكافة السياسات المحاسبية التي تم استخدامها في إعدادها، إلا أنه يراعى بعض الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية وأهمها:
- الالتزام بالفرضيات والمبادئ المحاسبية الأساسية.
- يجب الإفصاح عن أي تغيير تقوم به المؤسسة في السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة أو عن الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير.
- الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار أن الإفصاح عنها جزءاً مكملاً للقوائم المالية، ويجب الإفصاح عنها في مكان واحد.
- لا يمكن تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية، وذلك بحجة أنه تم الإفصاح عن هذه المخالفة.
- في حالة ما إذا قامت المؤسسة بتغيير في السياسات المحاسبية وكان لهذا التغيير أثر على نتائج نشاط المؤسسة خلال الفترة المالية أو الفترات اللاحقة، فإنه يستوجب على المؤسسة الإفصاح عن هذا التغيير وتحديده كميّاً.
- عند إعداد القوائم المالية يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة.
- يجب الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وكل سياسة محاسبية محددة لازمة لفهم أوضح للقوائم المالية في الملحق المتمم للقوائم المالية.
- أما في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي محدد ومفسر من اللجنة الدائمة يستوجب على إدارة المؤسسة استخدام حكمها لتطوير سياسة محاسبية توفر لها أكثر المعلومات فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمؤسسة، وعند اتخاذ هذا الحكم يستوجب على إدارة المؤسسة مراعاة الآتي:

أ- المتطلبات والإرشادات في معايير المحاسبة الدولية التي تتناول المواضيع المماثلة وذات الصلة.  
ب- تعريفات ومعايير الاعتراف وقياس الموجودات، والمطلوبات، الدخل والمصروفات الواردة في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ت- إصدارات الهيئات والمنظمات الأخرى لوضع المعايير المقبولة إلى الحد الذي تتفق فيه مع البندين أ- ب من هذه الفقرة فقط (الفقرة 22 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 1).

وحيثما لا يوجد متطلب محدد، فإنه يجب على إدارة المؤسسة تطوير السياسات المحاسبية للتأكد من أن القوائم المالية مصدر مهم وفعال لضمان توفير البيانات المالية، مع مراعاة:

- مناسبة احتياجات الفئات المستفيدة من القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الضرورية.

- الوثوق بها وعرضها بصورة صحيحة وصادقة وعادلة للمركز المالي ومكتملة من جميع النواحي.

- تعكس العمليات والأحداث، وليس فقط الشكل القانوني، وأن تكون محايدة وبعيدة عن التحيز.

**1-3 فرض استمرارية المؤسسة:** عند إعداد القوائم والتقارير المالية باتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية يتم افتراض أن المؤسسة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، ويجب على إدارة المؤسسة إجراء تقييم لمدى قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة في مزاولة نشاطها التشغيلي للمستقبل المنظور ما لم تكن هناك نية التصفية، أو لتقليص حجم عملياتها، أو الرغبة في التوقف عن مزاولة النشاط، وليس أمامها بديل آخر حقيقي واقعي سوى أن تفعل ذلك.

وفي حالة علم الإدارة أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم التأكد المادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية، وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المؤسسة في مزاولة نشاطها، بل على أساس آخر كأساس التصفية، فإنه يستوجب على إدارة المؤسسة الإفصاح عن هذه الحقيقة، وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المؤسسة أنها مؤسسة مستمرة، وقد ورد هذا الافتراض أيضاً ضمن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1).

وعلى الرغم من هذا الفرض الذي تقوم عليه القوائم المالية إلا أن هناك عوامل أخرى تراعى عند تقدير احتمالية تعرض المؤسسة لعدم الاستمرارية في مزاولة أنشطتها الاقتصادية وهي موضحة وفق الآتي:

- **صعوبة في السيولة:** ويستدل عليه من خلال وجود نقص كبير في الأصول المتداولة (النقدية، المدينون، المخزون آخر الفترة، .... إلخ) مقارنة بالخصوم المتداولة (الدائنون، قروض قصيرة الأمد، الضرائب المستحقة، .... إلخ) التي على المؤسسة.

- اتجاه الأرباح والخسائر: ويتضح ذلك من خلال اتجاه الأرباح إلى الانخفاض السريع، أو ازدياد الخسائر بشكل كبير ولعدة فترات مالية متتالية.
- طرق تمويل التوسع: فكلما اعتمدت المؤسسة على التمويل الخارجي من خلال الاقتراض لتمويل عمليات التوسع، ازدادت احتمالية فشل هذا التوسع، وتعرضت المؤسسة لصعوبات مالية، وهذا ينطبق إذا تم تمويل شراء أصول ثابتة بقروض قصيرة الأمد.
- طبيعة عمليات المؤسسة: هناك بعض المؤسسات تكون طبيعة عملها ذات مخاطر أعلى من غيرها، كالمؤسسات التي تعمل في المضاربة، فتعرض هذه المؤسسة لعدم الاستمرارية أمر وارد بين فترة وأخرى.
- كفاءة إدارة المؤسسة: تعد كفاءة الإدارة من عددها من العوامل والمؤثرات التي تعجل بعدم استمرارية المؤسسة، حيث إن الإدارة الواعية تعمل دائما بتعديل للعمليات التي تسبب لها مشاكل مالية.
- إجهاد المصارف على تقديم تسهيلات للمؤسسة: إن توقف المصارف ومانحي الائتمان عن تقديم الدعم المالي للمؤسسة من خلال تسهيلات مالية سوف يعجل من إفلاسها، وعدم تمكنها من الاستمرار في مزاولة نشاطها.
- 1-4 المحاسبة على أساس الاستحقاق:** يجب على المؤسسة المستمرة في مزاولة نشاطها إعداد قوائمها باستثناء قائمة التدفقات النقدية، بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، وبموجب هذا الأساس يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها، أي يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها كما يعترف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدي، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها والإفصاح عنها في القوائم المالية للفترة التي تتعلق بها، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من إيراد وتتحمل ما يخصها من أعباء، وعليه فإن قائمة الدخل وحساب الأرباح والخسائر يجب أن تعكس إيرادات وأعباء الفترة التي تعد عنها، وإن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تعلم المستخدمين ليس عن العمليات المالية السابقة التي بها دفع واستلام النقدية فقط، بل وتعلمهم كذلك الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيجري استلامها في المستقبل.
- ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية (البيانات المالية) ويشمل مصطلح الإفصاح في معنى واسع، ويشمل بنود مقدمة في بداية كل قائمة مالية، وكذلك في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، ويتم عمل الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى حسب متطلبات هذا المعيار.



**1-5 ثبات العرض:** يقصد بثبات العرض أنه يجب استخدام إجراءات إعداد القوائم المالية نفسها، واتباع السياسات والقواعد وطرق القياس والإجراءات المحاسبية الثابتة لكل بند من بنود تلك القوائم بواسطة المؤسسة الاقتصادية من سنة مالية إلى أخرى، وبسبب استخدام إجراءات وطرق مختلفة من فترة إلى أخرى يؤدي إلى:

- صعوبة فهم القوائم المالية.

- صعوبة مقارنتها؛ نتيجة لاختلاف طرق القياس والتبويب والعرض.

- صعوبة التنبؤ بالاتجاهات الخاصة بنشاط المؤسسة الاقتصادية من فترة إلى أخرى.

إن خاصية الثبات تتوجه أساساً لخدمة مستخدمي القوائم المالية؛ لتساعدهم في ترشيد قراراتهم، وبذلك يرفع من مستوى فائدة هذه القوائم، ولذلك يجب على كل المحاسبين ومراجعي الحسابات عند تغيير أية سياسة محاسبية في السنة المالية الإشارة إلى ذلك في إيضاحات القوائم المالية المتممة للقوائم المالية من ناحية طبيعة التغيير ومبرراته، والأسباب، وأثر هذا التغيير على القوائم المالية في السنة التي حدث فيها التغيير، إن المعايير الدولية لم تسمح بتغيير السياسات المحاسبية من فترة إلى الفترات التالية لها إلا في الحالات الآتية:

- إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تطلب ذلك تفسير من التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.

- حالة صدور قانون وطني يلزم المؤسسة بتطبيق سياسات مختلفة عن السياسات المتبعة في المؤسسة الاقتصادية الحالية.

- حالة وجود مبررات جوهرية لتغيير السياسة بحيث تصبح القوائم المالية أكثر فائدة لمستخدميها.

**1-6 الحيطة والحذر:** عند عملية إعداد القوائم المالية قد يواجه المحاسبون حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، كالديون المشكوك فيها، وتقدير العمر الإنتاجي للمعدات والأصول، وعدد المطالبات والكفالات التي يمكن أن تحدث.

ويعترف بعدم التأكد بواسطة الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، أي تبني سياسة الحيطة والحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد، ولا ينتج عنها تقييم للأصول أو المنتجات بأكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم أو الأعباء بأقل من قيمتها، مع الاحتياط للخسائر والالتزامات المتوقعة عن طريق تكوين المخصصات لمواجهةها، وتحمل هذه المخصصات على حسابات النتيجة كعبء على الإيراد، فظهور حسابات المخصصات على اختلاف أنواعها في القوائم المالية يمثل نتيجة طبيعية لمبدأ الحيطة والحذر، وعلى الرغم من أهمية هذا المبدأ الذي يحكم اختيار السياسات المحاسبية، إلا أنه ينبغي عدم المغالاة في تطبيقه؛ حتى لا يكون مبرراً لتكوين احتياطات سرية.

**1-7 القابلية للمقارنة:** ما لم يتطلب أي معيار محاسبي دولي خلاف ذلك، فإنه يستوجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة المالية السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة تغيير أرقام المقارنة يجب الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وعند عرض قوائم مالية مقارنة بواسطة المؤسسة يجب على المراجع أن يقوم بتحديث تقريره على القوائم المالية الضرورية أو الفترات المعروضة على أساس المقارنة مع الفترة الحالية.

**1-8 الأهمية النسبية:** كل بند ذو أهمية يجب أن يعرض بشكل مستقل في القوائم المالية، وأما البنود غير المهمة فتجمع مع بنود أخرى مماثلة في طبيعتها تحت بند واحد منفصل، ويشترط هذا المبدأ أن متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية هي للبنود ذات الأهمية بالنسبة لقيم مبالغها، ونوع النفقة وطبيعتها، والقوائم المالية هي نتيجة لمعالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، ومن ثم تأتي المرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف، وذلك بعرض قوائم مختصرة ومصنفة تشكل بنوداً في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة، وإذا كان أحد البنود ليس له أهمية بشكل فردي فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة، والبند الذي ليس له أهمية بشكل كاف لا يستوجب عرضه بشكل مستقل في صلب القوائم المالية، ومع ذلك فقد يكون له أهمية بشكل كاف فيستوجب عرضه مستقلاً في الإيضاحات.

وتعد المعلومات ذات أهمية إذا كان من الممكن أن يؤثر عدم وجودها أو عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية للفئات المستخدمة للقوائم المالية إذا أخذت بناء على تلك القوائم.

## 2- الاعتبارات العامة والمهمة لعرض القوائم المالية:

لكي تكون القوائم المالية ذات فائدة لمستخدميها، يجب أن تراعي مجموعة من الاعتبارات العامة عند إعدادها لتضمن عدالة العرض لهذه القوائم، ويمكن ذكر أهمها (امهلل وآخرون، 2017، ص 389-390):

- التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعدادها كالحرص على إيضاح اسم المؤسسة، وشكلها القانوني، والفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم.

- وجوب اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمبادئ والأصول المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لتعكس نتائج النشاط بشكل صحيح، وتمثل جوهر الأحداث والعمليات المالية.

- الحرص على أن تكون القوائم المالية مراجعة وفقاً لمفاهيم ومبادئ وأصول المراجعة المتعارف عليها.

- أن يتم تصنيف وعرض المعلومات في تلك القوائم على أسس منطقية لتسهيل مهمة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة، لغرض تفسيرها.

- ثبات عرض وتصنيف بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى، وذلك لتوفير إمكانية إجراء مقارنة لنتائج نشاط المؤسسة خلال فترات زمنية متتالية.

- أن يراعى في عملية دمج عناصر القوائم المالية مبدأ الأهمية النسبية للبند (تفصيل للبند الجوهرى وتجميع بنود أقل أهمية مع بنود أخرى بنفس الأهمية)، ويعد البند جوهرياً إذا ترتب على حذفه أو عدم الإفصاح عنه تأثير في القرارات الاقتصادية للفئات المستخدمة للقوائم المالية، وتختلف أهمية البند على حسب طبيعة عمل وحجم نشاط المؤسسات.

- ضرورة تقديم القوائم المالية لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور المؤسسة وإجراء المقارنة.

- التأكد من أن المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالموصفات الرئيسية الواجب توافرها فيها، كالموضوعية والمصدقية والملاءمة والتوقيت والإفصاح الكافي والشمول.

مما سبق يتضح أن المعايير المحاسبية الدولية أسهمت بشكل جوهرى في تطوير القوائم المالية، من خلال تطوير محتواها، وإدراج المعايير الدولية بعض الأسس والاعتبارات عند إعداد القوائم المالية وعرضها؛ للوصول إلى قوائم مالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، مما له أهمية لمختلف المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة. كما ركزت المعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم المالية من خلال خصائص جودة المعلومات المحاسبية الواردة في هذه القوائم، مع الأخذ في الاعتبار مراعاة الاعتبارات المهمة التي تحكم إعداد القوائم المالية وعرضها.

### خامساً- أساليب قياس عناصر القوائم المالية:

تمثل عملية القياس تحديد القيمة النقدية لعناصر القوائم المالية، على أن تظهر العناصر المختلفة بتلك القيم ضمن القوائم المالية بعد اختيار أساس معين للقياس، ويتضمن القياس بُعدين: الأول يتمثل في اختيار وحدة قياس نقدية، والآخر اختيار أسلوب التقييم: (التكلفة التاريخية - التكلفة الحالية - القيمة القابلة لتحقيق الصافية أو الإجمالية أو القيمة السوقية - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المحتملة).

وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الكيانات عادة ما تستخدم نظم قياس على أساس التكلفة التاريخية في بياناتها المالية، وعادة ما تكون مقترنة مع أخرى كالقيمة الصافية القابلة للتحقق: (كتقييم المخزون على سبيل المثال)، وعموماً يوجد عدة أساليب وطرق للقياس في إعداد وعرض القوائم المالية يمكن العمل بها، وهي (بن خليفة، 2015، ص 162؛ مطر، 2007، ص 44؛ وادي، 2006، ص 58-59؛ جفال، 2016، ص 152-153؛ سعدي، 2015، ص 65-66):

**1- التكلفة التاريخية:** يعد أسلوب التكلفة التاريخية الأكثر استعمالاً لدى المؤسسات الاقتصادية عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية، مع إمكانية الجمع بين هذا الأسلوب وأساليب قياس أخرى، وبموجب هذا الأسلوب يتم

إثبات أصول والتزامات المؤسسة وفق السعر التبادلي الفعلي، والممثل لقيمة النقد المدفوع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة لمقابل حيازة الأصل في تاريخ اقتناه، ويتم ذلك وفق التكلفة الأصلية وعدم الاعتراف بتقلبات القيمة بعد تاريخ حيازة الأصل، ويظهر في قائمة المركز المالي بالتكلفة الأصلية مخصصاً منه مخصص الاستهلاك، أما الالتزامات فتثبت بقيمة الأصول التي تم استلامها مقابل الالتزام، أو ما يعادل النقد المتوقع دفعه لتسوية تلك الالتزامات ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة، ويعد هذا الأساس من أكثر الأسس استخداماً لدى المؤسسات عند إعداد للقوائم المالية.

ويستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة، منها:

أ- إمكانية التحقق من بيانات التكلفة، الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، يمكن الاعتماد على البيانات المحاسبية.

ب- ارتباط أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية.

ومن أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأساس التكلفة التاريخية ما يأتي:

- مبدأ تحقق الإيرادات الذي يقضي وفقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغييرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر.

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الذي يقضي بتحديد الدخل من خلال مقابلة إيرادات الفترة المالية بتكاليف الفترة، مما يساعد على تكوين التوقعات وربطها بالماضي، حيث لا ينتج اهتمام مستخدمي التقارير فقط إلى مقدار الدخل بل يتعداه إلى مصادره ومكوناته مما يعطي قدرة أكبر على التحليل.

- فرض استمرارية المؤسسة الذي يقضي بأن المؤسسة في حالة استمرار نشاطها الاعتيادي خلال الفترة التي يجب ألا تتجاوز اثنتي عشر شهراً من تاريخ اعتماد قائمة المركز المالي للمؤسسة، لكي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة التصفية للمؤسسة فقط.

- مفهوم الثبات بحيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تبقى مقيمة بالتكلفة من فترة مالية إلى أخرى بغض النظر عن أي تغييرات في أسعار السوق.

- مبدأ الحيطة والحذر حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

- فرض وحدة القياس الذي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في عملية التسجيل وتجاهل أي تغيير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

- مبدأ القياس الفعلي الذي يقضي بأن التسجيل في السجلات المحاسبية والقوائم المالية يستوجب أن يقتصر على ما تم فعلاً وفقاً للقيم الأصلية، وليس أي وضع افتراضي.

**2- التكلفة الجارية:** يعد هذا الأسلوب حديثاً نسبياً، إذ تم استخدامه لأول مرة في المملكة المتحدة في منتصف السبعينيات، وذلك بعد صدور تقرير لجنة ساندي لاندز سنة 1975م الذي بموجبه أوصى باستبدال الأسلوب المعتمد على التكلفة التاريخية بنظام يستند على أساس القيم الجارية، وبموجب هذا الأسلوب تثبت الأصول بقيمة النقدية أو القيمة المعادلة، التي يستوجب دفعها حالياً مقابل الحصول على أصل مماثل أو مشابه أو معادل للأصل الحالي، وتسجل الخصوم بالقيمة غير المخصومة (القيمة الاسمية) للنقد ومعادل النقد المطلوب حالياً لتسديد الالتزام (وادي، 2006، ص89).

**3- القيمة القابلة للتحقيق:** بموجب هذا الأسلوب، تظهر الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا تم بيع الأصل بطريقة منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم التي يمكن تسويتها بها، أي بالقيم غير المخصومة (القيمة الاسمية) للنقدية أو النقدية المعادلة التي يتوقع دفعها للوفاء بالالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة (بن رحمن، 2019، ص115).

**4- القيمة الحالية:** بموجب هذا الأسلوب تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل خلال حياته الإنتاجية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن استخدامها للوفاء بالتزامات خلال الفترة العادية لنشاط المؤسسة، ويشترط لتطبيق هذا الأسلوب ما يأتي (وادي، 2006، ص94):

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المحتملة التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.
- حصر التدفقات النقدية المحتملة في كل فترة مالية من حياة الأصل.
- اختيار معدل فائدة مناسب لحسم تلك التدفقات النقدية المحتملة.

ويسهل تطبيق هذا الأسلوب على بعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القروض إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم، أو الإيرادات والمصروفات.

مما سبق يتضح أن القوائم المالية التي تعد وفقاً لأسلوب التكلفة التاريخية لا تعطي لبند القوائم المالية قيمة تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج نشاط المؤسسة بعدالة، ولذلك تعددت أساليب تقييم عناصر القوائم المالية إلى (التكلفة الحالية - القيمة القابلة للتحقيق الصافية أو الإجمالية أو القيمة الجارية).

## المبحث الثاني: جودة القوائم المالية

من الأساسيات الضرورية لتطوير أي هيكل نظري أن يشتمل هذا الهيكل على عناصر أساسية واضحة ومحددة، وتهدف القوائم المالية أساساً على توفير معلومات عن الآثار الاقتصادية لعمليات المؤسسات الاقتصادية والتغيرات الحاصلة في مركزها المالي، التي يستفيد منها قطاع واسع من مستخدمي تلك القوائم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة.

للقوائم المالية دوراً مهم وحيوي في مساعدة متخذي القرارات على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، ولذلك فإنه يجب أن تتمتع القوائم المالية التي تصدرها مؤسسات الأعمال بمستوى عالي من الجودة، من خلال تمتعها بمستوى عال من الشفافية والتمثيل الصادق، بحيث تكون ملاءمة وتحقق قدراً كبيراً من العدالة في إتاحة معلومات محاسبية دقيقة، وفي التوقيت المناسب لكافة المستفيدين منها.

وبما أن القوائم المالية تحل الأهمية الكبيرة لمستخدميها الداخليين والخارجيين، كونها تعطي صورة واضحة عن المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أنشطتها خلال الفترة المالية، ووسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، فعليه يستوجب أن تتميز بالدقة والموثوقية والتمثيل الصادق للمعلومات الواردة بها.

### أولاً- مفهوم الجودة:

مفهوم الجودة يعد من المصطلحات الجديدة التي تهدف إلى تطوير الأداء بصفة مستمرة، وعلى الرغم من ذلك نجد أن مفهوم الجودة من المفاهيم التي يلماها بعض الغموض ويختلف مفهومها من نطاق لآخر.

#### 1- تعريف الجودة:

هناك الكثير من التعاريف للجودة، نذكر منها:

فمصطلح الجودة بشكل عام يعني طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته للغرض الذي أعد من أجله (زغبة وشريط، 2018، ص198).

وعرف مفهوم الجودة لغويا على أنه " من أصل الفعل الثلاثي (جاد)، والجيد نقيض الرديء، وقد جاد جودة وأجاد أي أتى بالجيد من القول والفعل، وجاد الشيء جودة، وجودة أي صار جيداً، وإحداث الشيء فجاد والتجويد مثله" (بشنة وبوعموشة، 2019، ص43).

وعرفت المنظمة الدولية للمعايير ISO الجودة "بأنها الخصائص الكلية لكيان (نشاط أو عملية أو منتج أو منظمة أو نظام أو فرد أو مزيج منها) التي تنعكس في قدرته على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية" (بودلال ومسعودي، 2014، ص54).

وعرفت الجودة بأنها هي الدقة والاتقان من خلال تطبيق المعايير الخاصة بالأداء الممتاز، وحتى أن ديننا الحنيف اوصانا بذلك فعلى سبيل المثال يقول رسول الله صل الله عليه وسلم " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه" (بن أحمد وآخرون، 2020، ص33).

وعرف Bala (2013, p67) الجودة بأنها "الخصائص المفيدة للمعلومات المحاسبية والتي تساعد المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية والمسؤولين عن القوائم والتقارير المالية في تقييم المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق طرق وأساليب محاسبية بديلة"

وكذلك عرفت الجودة على أنها الدقة والاتقان عبر الالتزام بتطبيق المعايير القياسية في الأداء (الحضيري وقذورة، 2020، 251).

## 2- أهمية الجودة

للجودة أهمية كبيرة سواء على مستوى الداخلي أو الخارجي إذ أنها تمثل أحد العوامل الأساسية المحددة لحجم الطلب على منتجات الشركة ويمكن تناول هذه الأهمية كما يلي (حنبر وبن جرورة، 2019، ص ص137-138):

- **سمعة الشركة:** تستمد الشركة شهرتها ومكانتها في السوق من جودة المنتجات التي تقدمها للزبون والخدمات المرافقة لذلك، فإذا أرادت الشركة أن تكون لها سمعة جيدة في السوق فما عليها إلا القيام بالتحسين في منتجاتها.
- **المسؤولية القانونية للجودة :** إن عدم احترام الشركات للمواصفات المطلوبة من قبل الدولة أو الجهات الوصية أو الزبون في المنتجات تؤدي إلى تبعات قانونية وقضائية لما لها من تأثير سلبي على الحياة الاقتصادية والصحية للأفراد والجماعات، ولذا فإن أي شركة صناعية، تجارية أو خدمية تكون مسؤولة قانونياً عن كل الأضرار التي تصيب الزبون جراء استعماله لمنتجات غير مطابقة للمواصفات.
- **المنافسة العالمية:** فالجودة تكتسب أهمية بالغة في وجود شركات منافسة خاصة من الطراز العالمي كالشركات متعددة الجنسيات والتي تتميز منتجاتها بالجودة والسعر المقبول لدى الزبون، ولهذا على الشركات المحلية تبني مفاهيم إدارية تركز على الجودة.
- **حماية الزبون:** إن تطبيق الجودة في مختلف الأنشطة التي تقوم عليها الشركة ووضع مواصفات محددة ومعروفة تساهم في حماية الزبون من الغش التجاري خاصة تقليد المنتجات وتعزيز الثقة في منتجات الشركة.
- **التكاليف:** فتنفيذ الجودة المطلوبة لجميع عمليات ومراحل الإنتاج بالشركة من شأنه أن يساعد على اكتشاف الأخطاء والعيوب وتجنب تكاليف إضافية وكذلك التقليل من الوقت المخصص لعملية الإنتاج، وبالتالي ينتج عنه تخفيض التكلفة النهائية للمنتج وتحقيق هامش ربح معتبر.

### 3- معايير الجودة:

وفي هذا الإطار حدد Crosby أربعة معايير أساسية ولا بد من تواجدها لضمان تطبيق نظام الجودة الشاملة وهذه المعايير هي: المعيار الأول تعريف الجودة (مطابقة المواصفات) ، والمعيار الثاني نظام الجودة، والمعيار الثالث تحديد معيار للجودة، والمعيار الأخير تقويم الجودة فإذا ما تم التحقق يتم قياسها بالمعايير الموضوعية التي تم وضعها مسبقاً، هذه المعايير هي (اليحيى، 2018، ص ص 41-43):

- **تعريف الجودة:** الجودة هي التوافق مع المتطلبات وهي تبدأ حينما تحاول الشركات الطلب من موظفيها بأن يقوموا بفعل الشيء الصحيح من المرة الأولى ويتوجب بالتالي على الموظفين أن يعرفوا ما هو ذلك الشيء الذي يجب تنفيذه. إن المتطلبات ويقصد بها المعايير أو المقاييس المراد تحقيقها لابد أن تكون واضحة ومعروفة لجميع العاملين بالشركات؛ بالتالي من المفترض أن يكون أداء موظفي تلك الشركات متطابقاً للمعايير أو المقاييس المعدة مسبقاً عليه الالتزام بها والسعي لتنفيذها؛ وبالتالي يتم تقليل نسبة الخطأ أو منعه من الحدوث.

- **تحقيق الجودة من خلال منع حدوث الخطأ:** أي نظام الجودة يتمثل في الوقاية من الأخطاء، فمن المعلوم أن الشركات تقوم بالكثير من العمليات لأداء مهامها وتقديم الخدمات المرجوة منها، ومن ثم يتعين القيام بتلك العمليات سواء كانت صغيرة أو كبيرة وفقاً لما هو مخطط له من أجل تقديم كل شيء على نحو سليم . وبالتالي فيجب أن يتعرف كل الموظفين على هذه التفاصيل وطرق أداء العمليات بشكل سليم فتكاليف تصحيح أي خطأ يكلف المنظمة الكثير؛ بالتالي لابد من تجويد كل ما يقوم به العاملين فمسألة الجودة أصبحت مسألة بقاء للمؤسسات.

- **معيار الأداء:** أي يجب أن يكون انعدام العيوب لدرجة الصفر لا أن يكون الأداء قريب من المطلوب بما يكفي، وهذا يعني أن مستويات الجودة تتحقق في ضمان منع الأخطاء. إن شعار " خدمة بلا عيوب " هو معيار الأداء، واعتبار معيار الأداء الصحيح هو عدم وجود أخطاء . وهذا يعني التركيز على الوقاية من العيوب بدلا من إيجاد العيوب بعد حدوثها والقيام بإصلاحها.

- **مقياس الجودة :** وهو ثمن عدم التطابق مع المواصفات، أي أن قياس الجودة يتحقق عن طريق التكلفة وإن مقياس الجودة هو التكاليف القليلة، وأن أفضل قياس للجودة هو قياس تكلفتها مقارنة بالتكاليف الناتجة عن عدم تطبيقها. وتقاس الجودة من خلال تكلفة عدم المطابقة وليس من خلال المؤشرات.

### ثانياً- مفهوم جودة القوائم المالية:

من خلال مراجعة الأدبيات العلمية بخصوص جودة القوائم المالية فإنه لا يوجد مفهوم محدد لجودة القوائم المالية، ويمكن توضيح أهم المفاهيم بخصوص ذلك وفق الآتي:



## 1- تعريف جودة القوائم المالية:

هناك الكثير من التعاريف لجودة القوائم المالية، نذكر منها:

وعرفت جودة القوائم المالية بأنها هي خلو القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية، وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة، وامكانية قدرة تلك التقارير على التنبؤ بالوضع المستقبلي للمؤسسة (كوكو وآخرون، 2019، ص138).

وعرفت جودة القوائم المالية بأنها تمتع المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بمجموعة من الخصائص النوعية الأساسية والتعزيزية متمثلة في الملاءمة والمصدقية والقابلية للمقارنة بما يلبي الاحتياجات المختلفة لكافة مستخدمي تلك القوائم، وترتبط بشكل رئيس بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك القوائم، مع ضمان عدم وجود أي تلاعب بها يؤدي إلى تحريف البيانات وتضليل مستخدميها (يونس، 2019، ص236).

وعرفت بأنها الوجه الشفاف للقوائم المالية الذي يعكس طبيعة المنظمة، مما يمكن المستثمرين من اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة (حمادة، 2014، ص682).

وعرفها آخرون بأنها تضمين القوائم المالية معلومات محاسبية تساعد على التنبؤ وقياس المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتعمل على تلبية احتياجات المستثمرين من أجل ترشيد قراراتهم الاستثمارية وتقييم البدائل الاستثمارية المتعددة واختيار الأنسب من بينها (مصطفى والنجار، 2018، ص16).

وعرفها آخر بأنها تعبر بصورة حقيقية وواقية عن واقع المؤسسة، كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش، ومعدة بشكل خال من التضخيم، وبواقعية صادقة لبنود حسابات هذه القوائم، لتعطي القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة (فاضل ومحمود، 2015، ص14).

وفي هذا الصدد تأخذ القوائم المالية عدة أشكال من ناحية الجودة، حيث تعكس الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وهي كالاتي (شهيد والعيسى، 2018، ص269):

- **جودة إعداد القوائم:** تصنيف البيانات المالية لعناصر القوائم المالية بشكل جيد بحيث تكون الأرقام الواردة بمحتوى القوائم واضحة ومفهومة، ومعبرة بدقة عن الأحداث والعمليات، ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح.

- **جودة محتوى القوائم:** وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلوها من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص، وهي الشمول، والاكتمال، والدقة.

- **جودة عرض القوائم:** سهولة الحصول على القوائم في الوقت المناسب أو عرض المعلومات المحاسبية بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص، هي: الثبات، والحياد، والتوقيت، المناسب، والشفافية.

مما سبق يتضح أن جودة القوائم المالية ترتبط بشكل مباشر ورئيس بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية بما تحققه من منفعة للمستخدمين وعلى إحداث فرق في قرارات المستخدمين لها.

## 2- أهمية جودة القوائم والتقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية:

تتوقف جودة القرارات الاقتصادية على جودة المعلومات المالية المفصح عنها ضمن القوائم المالية، ومدى تعبيرها الصادق عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، ومن أجل الوصول بالقرارات الاقتصادية المتخذة صوب الهدف المرسوم لها، ومن هذا المنطلق سنتطرق إلى ما يأتي (بن رحمون، 2019، ص 139):

### 2-1 اتجاهات تحديد مفهوم جودة القوائم المالية:

تباينت الآراء ووجهات النظر بين الباحثين حول تحديد مفهوم جودة القوائم المالية، التي يمكن تبويبها في عدة اتجاهات (الجبلي، 2018، ص 38-39):

**2-1-1 الاتجاه الأول- يتبنى مفهوم جودة المعلومات:** يتبنى أنصار هذا الاتجاه وجهة نظر أن جودة القوائم والتقارير المالية تشير إلى تلك القوائم والتقارير التي تقدم معلومات محاسبية تتسم بالجودة، وتكون ذات فائدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وعليه يجب أن تتسم هذه المعلومات بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة ومساعدة لمستخدميها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية المختلفة، أهمها: الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة.

وبذلك يرى أنصار هذا الاتجاه أن جودة القوائم والتقارير المالية تتطلب أن تقوم المؤسسات من خلال تلك القوائم والتقارير على توفير معلومات لحملة الأسهم حول الخسائر، وحالات الفشل المالي، والأحداث المالية غير الملاءمة، على أن تكون تلك المعلومات على درجة عالية من القابلية للتحقق بما يسمح للمستثمرين باتخاذ القرارات الذكية.

**2-1-2 الاتجاه الثاني- يتبنى مفهوم جودة الربح:** يتبنى أنصار هذا الاتجاه وجهة نظر وهي أن جودة الربح تعني جودة القوائم والتقارير المالية، حيث يتم الاستناد على مجموعة من المعايير؛ للحكم على جودة الربح واستخدامها كمؤشر على جودة القوائم والتقارير المالية، ومنها جودة الاستحقاقات التي تتمثل في ذلك الجزء غير النقدي الذي يظهر بالقوائم المالية نتيجة تطبيق أساس الاستحقاق، وهذه الاستحقاقات لها دور مهم في ضبط التدفقات النقدية بما يجعل الأرباح الظاهرة بقائمة نتيجة النشاط تعكس أداء المؤسسة بصورة أفضل، وفي هذا الصدد يرى أحد الباحثين أن جودة الربح تشير إلى مقدرته في الفترة الحالية على التعبير عن الربح المتوقع بحقيقة في الفترات المستقبلية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة قدرة المستثمرين على الاستدلال على أداء المؤسسة المستقبلي من واقع أداء الفترة الحالية، ومن أبرز الاعتراضات التي وجهت لهذا الاتجاه:

- إن الربح المحاسبي يسهل إدارته من جانب الإدارة بقصد الوصول إلى الرقم المرغوب فيه، الذي يحقق مصالحها الذاتية من ناحية، ويحقق تنبؤات وتوقعات المتعاملين مع المؤسسة من ناحية أخرى.

- إن نمو الأرباح لا يعني بالضرورة تحقيق قيمة لحملة الأسهم، حيث إن هذه القيمة لن تتحقق إلا إذا تبنت الإدارة استثمارات يزيد معدل عائدها عن تكلفة رأس المال.

**2-1-3 الاتجاه الثالث: يتبنى مفهوم جودة الإفصاح:** يتبنى أنصار هذا الاتجاه وجهة نظر أن جودة القوائم والتقارير المالية من الممكن تحقيقها من خلال التوسع في الإفصاح المحاسبي وزيادة جودته، وذلك من خلال الإفصاح بشفافية عن كافة الأحداث والعمليات والتوقعات الأساسية، ومن ثم تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، فجودة القوائم والتقارير المالية، وفي هذا الصدد أشار أحد الباحثين إلى أن جودة الإفصاح تستخدم في تقييم المنفعة النسبية المحتملة لمحتوى القوائم والتقارير المالية، التي تشير جودتها، حيث يعد الإفصاح عن المعلومات الجيدة من أهم السياسات التي تنتهج عند إعداد التقارير التي لا بد أن تقابل مختلف احتياجات مستخدمي التقارير عن طريق الإفصاح الجيد لتقييم صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة، وبعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي لها دور مهم في إثراء قيمة البيانات والمعلومات المحاسبية، وتحسين جودة القوائم المالية.

**2-1-4 الاتجاه الرابع: يتبنى مفهوم جودة معايير المحاسبة:** يرى أنصار هذا الاتجاه أن جودة القوائم والتقارير المالية هي نتيجة الالتزام بتطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية، حيث إن تطبيق تلك المعايير ينتج عنه قوائم مالية ذات مستوى عال من الإفصاح والشفافية وتتسم بالمصداقية، وتكون نافعة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، ومن ثم تتحقق جودة القوائم والتقارير المالية، ويمكن القول بأن جودة معايير المحاسبة هي أحد الشروط التي يجب توافرها لتحقيق جودة القوائم والتقارير المالية، وفي هذا الصدد لا بد من توافر مجموعة من الشروط حتى يمكن اعتبار أي مجموعة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية، وأهمها:

- وجود تنظيم جيد لجهة إصدار المعايير ترتبط به أجهزة ولجان عالية المستوى.

- توافر موارد بشرية فنية على مستوى عال من الحرفية.

- وجود كيانات رقابية قوية لضمان التزام المؤسسات والشركات بتلك المعايير.

هذا ويؤكد على أن جودة معايير المحاسبة شرط من مجموعة شروط يجب توافرها لتحقيق جودة القوائم والتقارير المالية، فمعايير المحاسبة تتيح قدرا من الحرية في اختيار بدائل السياسات المحاسبية، الأمر الذي يؤثر على جودة القوائم والتقارير المالية في حالة إساءة الإدارة استخدام الحرية المتاحة لها في هذا الصدد، وفي ضوء العرض السابق للاتجاهات المتعلقة بجودة القوائم والتقارير المالية تم استنتاج ما يلي:

- الاتجاهات السابقة لا تمثل اتجاهات بديلة أو متعارضة، بل يمكن اعتبارها مفاهيم جزئية تكون في مجملها مفهوماً شاملاً لجودة القوائم والتقارير المالية.

- جودة القوائم والتقارير المالية ترتكز على تطبيق معايير محاسبية عالية الجودة، لتقديم معلومات تتوافر فيها خصائص الجودة، ويتم الإفصاح عن كافة المعلومات بشفافية، وفقاً لنظام إفصاح يتصف بالجودة، يجعل مستخدمي تلك التقارير يتقنون فيها، ومن يعتمدون عليها بشكل أساسي عند اتخاذ قراراتهم.

- التقرير المالي الجيد هو التقرير الذي يلبي حاجة مستخدميه، ويحقق الحد الأقصى من الخصائص النوعية لجودة المعلومات في ظل القيود عليها؛ لإنتاج أفضل التفاصيل بما يتواءم مع متطلبات بيئة الممارسة وما يحكمها من ظروف ومتغيرات.

**2-1-5 الاتجاه الخامس- يتبنى مفهوم جودة المحاسبة:** ويرى أنصار هذا الاتجاه أن جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة، حيث يرتبط مفهوم جودة المحاسبة أساساً بمهنة المحاسبة، بداية من صياغة معايير المحاسبة والمراجعة، ثم إعداد وعرض ومراجعة القوائم المالية، وبذلك فإن مفهوم جودة المحاسبة يشمل كلاً من جودة المحاسبة والمراجعة، ومع ذلك فإن جوهر جودة عملية المحاسبة يكمن في جودة مخرجات تلك العملية وهي القوائم والتقارير المالية.

### 3- قياس جودة المعلومات المحاسبية:

إن قياس جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية يبقى نسبياً، ولكن وجود معلومات ذات جودة عالية أفضل من ألا توجد جودة، وهذه بعض المعايير لقياس جودة المعلومات المالية (بخروبة ودواح، 2018، ص 335-336):

**3-1 المنفعة:** وهي استخدام المعلومات الواردة بالقوائم المالية من أجل منفعة معينة، وتكمن جودة المنفعة في عنصرين، هما: كمية المعلومات المنشورة وصحتها، وسهولة الحصول عليها واستخدامها، ويمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

- **منفعة شكلية:** تجانس الشكل مع احتياج المستفيد، أي أنه كلما تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات القرار، كانت قيمة المعلومات عالية.

- **منفعة زمنية:** الحصول على المعلومة عند الحاجة لاستخدامها، تعني ارتفاع قيمتها، وإذا تم الحصول عليها بسهولة، ولذلك فإن الاتصال المباشر بالكمبيوتر مثلاً يعظم كل من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

- **منفعة مكانية:** سهولة الحصول على المعلومة، يعني ارتفاع قيمتها؛ لأنه أمكن الحصول عليها بسهولة.

- **منفعة التقييم ( تصحيحية ):** وتكون أهميتها في تقييم القرارات المتخذة، وهي تعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج القرارات، وكذلك قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

**3-2 الدقة:** يستوجب أن تكون المعلومات دقيقة، لأهميتها في التقييم الدقيق للأحداث، سواء في المستقبل أو الحاضر أو في الماضي، ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها، وزادت قيمتها في التعبير الصادق عن جودة المعلومات.

**3-3 التنبؤ:** وهنا يقصد به الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث المستقبل ونتائجه، وجودة المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية تكمن في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها مدخلات لنماذج التنبؤ بالمراكز المالية، أو مدخلات لنماذج الاختيار من بين بدائل القرارات الاقتصادية؛ لأن من بين أهداف المعلومات استخدام معلومات حقيقية ودقيقة عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.

**3-4 الفعالية:** وهي العلاقة بين الأهداف والنتائج، أي: مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة المرسومة من أجلها، وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها، ومن ثم فعالية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

**3-5 الكفاءة:** وهي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام للموارد وبأكثر منفعة من وراء استخدامها، أي أنه تعظيم جودة المعلومات المحاسبية بأقل التكاليف والتي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات، فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف، مقارنة بالنتائج التي تم تحقيقها.

### 4- القوائم والتقارير المالية، ودورها في اتخاذ القرارات الاقتصادية:

إن دور القوائم والتقارير المالية يتطلب تقديم معلومات عادلة ومحايدة وموثوقة وخالية من التحيز، والتي يمكن استخدامها من قبل متخذي القرارات الاقتصادية بطريقة عقلانية ورشيدة، وذلك بتوافر الآتي (بن رحمون، 2019، ص 142-144):

**4-1 المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار:** يجب أن توفر القوائم والتقارير المالية معلومات ذات فائدة للمستثمرين الحاليين والمرقبين، والدائنين والمستخدمين الآخرين للقوائم والتقارير المالية، وذلك بهدف اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، ويجب أن تتمتع بالوضوح وسهولة الفهم لهؤلاء الذين يتمتعون بقدر معقول من الفهم للأنشطة الاقتصادية وأنشطة الأعمال، ويكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بمثابة معقولة.

**4-2 معلومات عن موارد المؤسسة والمطالبات المتعلقة بتلك الموارد والتغير فيها:** يجب أن توفر القوائم والتقارير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات المقابلة للحصول على هذه الموارد (الالتزامات وحقوق الملكية) وأيضا تأثيرات التعاملات والأحداث والظروف التي تغير الموارد أو المطالبات المتعلقة بها.

**4-3 الموارد الاقتصادية والالتزامات وحقوق الملكية:** يجب أن توفر القوائم والتقارير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات وحقوق الملكية، فتوفر هذه المعلومات يساعد الأطراف المستخدمة للقوائم والتقارير المالية في التعرف على نقاط القوة والضعف، بالإضافة إلى تقييم سيولة المؤسسة ومدى قدرتها على سداد الالتزامات عند الاستحقاق، وكذلك تقدم تلك المعلومات أساساً للأطراف المستفيدة من تلك المعلومات؛ لتقييم أداء المؤسسة خلال فترة مالية معينة، وكذلك فإنها تقدم تنبيهات مباشرة لاحتمالات التدفق النقدي لبعض الموارد، وأيضاً النقدية المطلوبة للوفاء ببعض الالتزامات.

**4-4 معلومات عن أداء المؤسسة وأرباحها:** يجب أن توفر القوائم والتقارير المالية معلومات عن الأداء المالي والبيئي للمؤسسة في فترة زمنية معينة، وبالنسبة للمستثمرين والدائنين فهم يستخدمون في الغالب معلومات تاريخية (فترات سابقة) لمساعدتهم في تقييم التوقعات الخاصة بالمؤسسة.

إن التركيز الأساسي للقوائم والتقارير المالية هو المعلومات التي تعبر عن أداء المؤسسة التي يتم قياس تقدمها من خلال الربحية ومكوناتها والتدفقات النقدية، مصنفة حسب الأنشطة، وتقدم هذه المعلومات المساعدة للأطراف المهتمة بالمؤسسة في الآتي:

- تقييم أداء الإدارة.

- تقدير القدرة الربحية للمؤسسة والتنبؤ بالأرباح المستقبلية.

- تقدير مخاطر الاستثمار المتعلقة بالمؤسسة.

**4-5 معلومات عن السيولة والقدرة على السداد وتدفقات الأموال:** يجب أن توفر القوائم والتقارير المالية معلومات عن كيفية حصول المؤسسة على النقدية وأوجه إنفاقها، بالإضافة إلى معلومات عن القروض التي تحصل عليها، وعمليات سدادها، وكذلك معلومات عن العمليات المتعلقة برأس المال (التوزيعات النقدية والتوزيعات الأخرى) لموارد المؤسسة الاقتصادية والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على سيولة المؤسسة ومقدرتها على سداد ديونها عند استحقاقها.

### ثالثاً - معايير جودة القوائم المالية

معايير جودة القوائم المالية التي تعد ضرورية في إعداد القوائم المالية وعرضها، تتمثل في المعايير الفنية، والرقابية، والمهنية والقانونية، نوجز هذه المعايير وفق الآتي (مشنقر، 2019، ص ص 21-22):

**1- معايير قانونية:** بعض المؤسسات المهنية في أغلب الدول تعمل جاهدة على تطوير معايير جودة القوائم والتقارير المالية وتحقيق الالتزام بها بواسطة سن تشريعات وقوانين ولوائح واضحة ومنظمة لعمل هذه

المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي يعمل بفعالية على ضبط جوانب الأداء في تلك المؤسسات، بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

**2- معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تعمل على تحديد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، بالإضافة إلى دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة من خلال أجهزة رقابية فعالة؛ للتأكد من سياستها وإجراءاتها تنفذ بفعالية، وإن بياناتها المالية المعروضة تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم للمخاطر، وتحليل للعمليات، وتقييم الأداء الإداري، ومدى التزام المؤسسة بالقواعد والقوانين المطبقة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول لرفع كفاءة المؤسسة وفعاليتها ولزيادة ثقة المستخدمين في القوائم والتقارير المالية.

**3- معايير فنية:** إن تطوير مفهوم جودة المعلومات يركز على توفر معايير فنية تؤدي إلى ذلك، مما ينعكس بدوره على جودة القوائم المالية، ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة، ويؤدي إلى رفع الاستثمار وزيادته، ولذلك توجهت بعض المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي إلى إصدار بعض من المعايير التي تسهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية المطلوبة للملاءمة والموثوقية.

**4- معايير مهنية:** تهتم جميع الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية المختلفة بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك؛ للاطمئنان على استثماراتهم، التي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

ويمكن التعبير عن معايير جودة القوائم المالية بالشكل البسيط الآتي:

الشكل رقم (3 - 6): معايير جودة القوائم المالية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر السابقة.

مما سبق يتضح أن جودة القوائم المالية يجب أن تتمتع بالمصداقية، والخلو من التحريف والتضليل، وتحقق المنافع للمستخدمين، ويتم إعدادها وفق مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والفنية والمهنية، التي



تهدف إلى توفير التناسق والقابلية للمقارنة والالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية التي يجب توافرها لإسهامها بشكل فعال في جودة القوائم المالية وتحقيق الهدف من استخدامها.

رابعاً- أبعاد ومحددات جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها:

### 1- أبعاد جودة القوائم المالية:

جودة القوائم المالية تتأثر إيجابياً باحترام أبعاد مهمة في معالجة وإعداد القوائم المالية، وهذه الأبعاد هي (مشنقر، 2019، ص22):

- **التحديد:** بمعنى أن تكون القوائم المالية محددة بدقة.
- **السرعة:** سرعة إيصال القوائم المالية لها دور في عدالة وتكافؤ الفرص في استخدام تلك القوائم والحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها.
- **شمولية المعلومة:** يستوجب أن تكون القوائم المالية مترابطة وشاملة في وصف الأحداث والعمليات المعبرة عنها.
- **الملاءمة:** تعد ملاءمة القوائم المالية المقياس الأساس لجودة القوائم المالية.
- **التوافق في التصوير أو التمثيل:** يستوجب تطابق شكل القوائم المالية مع وصفها للحدث.
- **التأكد:** يجب أن تكون القوائم المالية التي تم إعدادها من قبل أطراف مختلفة تؤدي إلى اختلاف النتائج.

### 2- محددات جودة القوائم المالية:

جودة القوائم تتأثر بمجموعة من المحددات التي تحد من تحقيق الإفصاح المحاسبي المطلوب، وتتمثل أهم هذه المحددات في الآتي (محمد، 2020، ص ص 17-18):

**1-2 المعايير المحاسبية:** تعد المعايير المحاسبية الأداة التي تحكم عملية إعداد القوائم المالية وعرضها، وعليه فإن القصور في تلك المعايير ينتج قصوراً في جودة القوائم المالية، وإن جودة المعايير المحاسبية ترتبط بطريقة إعدادها، وكذلك ترتبط بتنظيم الهيئة المعنية بإصدار تلك المعايير وما يرتبط بها من تفسيرات، وإضافة طريقة تطبيق تلك المعايير ومتابعة الالتزام بتطبيقها. وإن جودة التقارير المالية ستتوقف على مدى توافر معايير محاسبية ملزمة توصي بها الجمعيات حتى تضمن توفر الحد الأدنى من الإفصاح الاجتماعي والبيئي.

**2-2 البيئة القانونية:** تعد البيئة القانونية من المحددات المهمة التي قد تؤثر على جودة القوائم المالية، فقد أثبتت بعض الدراسات بأن جودة القوائم المالية تكون أعلى في الدول التي تسودها قواعد القانون العام (الزام) على عكس الدول التي يسودها قواعد القانون الخاص لتنظيم الإفصاح.

**3.2 اتجاهات الإدارة:** ان اتجاهات الإدارة ووعيتها ورغبتها يكون له دور فعال في تحديد جودة القوائم المالية من خلال كمية المعلومات التي تم الإفصاح عنها ونوعيتها ضمن القوائم المالية، وتوقيت الإفصاح عنها، لذلك فقد اهتم القانون- Sarbans Oxely 2002 بتحسين دور الإدارة في جودة القوائم المالية من خلال مطالبتها بالتأكد والتصديق على فعالية قواعد وإجراءات الإفصاح وأيضاً فعالية نظام الرقابة الداخلية على القوائم المالية.

مما سبق يتضح أن جودة القوائم المالية مرتبطة بجودة المعايير المحاسبية من خلال الإعداد الجيد لتلك المعايير، ووجود بيئة قانونية ملزمة لتطبيقها، حتى تضمن توافر الحد الأدنى من الإفصاح، ووجود اتجاه من قبل إدارة المؤسسات الاقتصادية ورغبة بان يكون لها دور فعال في إعداد القوائم المالية ذات الجودة العالية وعرضها.

### 3- العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

توجد بعض العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية، ويمكن تلخيص أهم العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية في الآتي:

**3-1 النظام المحاسبي المالي:** المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المحاسبية من خلال تصنيف وتقييم وتسجيل وعرض قوائم تعكس صورة واضحة وصادقة عن الوضع المالي وممتلكات المؤسسة، وقد عُرف النظام المحاسبي المالي بأنه مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون، ووفقاً لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتفق عليها ( مايده، 2017، ص35).

يتضمن النظام المحاسبي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعالجات غير معالجة بموجب المعيار، كما أنه يتضمن مفاهيم لكل من الأصول والخصوم والأعباء والإيراد ومجال التطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، بالإضافة إلى أنواع القوائم المالية وكيفية إعدادها وعرضها (بن عيشي، 2014، ص ص228-229).

ولنظام المعلومات المحاسبية وظيفة هامة في المنظمة، فهو بمثابة رافعة لتحسين وكفاءة العمليات ودعم الأنشطة الإدارية بما في ذلك اتخاذ القرارات الإدارية (Rapina, 2014, p148).

للنظام المحاسبي المالي دورا مهم في جودة القوائم والتقارير المالية من خلال تأكيده على تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وكذلك الالتزام بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية له تأثير على جودة القوائم والتقارير المالية.

**3-2 المعايير المحاسبية:** تقوم المعايير المحاسبية بدور مهم في تنظيم السياسة المحاسبية، ويتم ذلك من خلال استخدامها في إعداد القوائم والتقارير المالية وعرضها، ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات (فاضل ومحمود، 2015، ص18). ويتم إعداد تلك المعايير في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة المالية، وقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) أنه لكي يتم توفير قوائم وتقارير ذات جودة عالية يجب ضرورة توفير معايير محاسبية ذات جودة عالية، إلا أن الآراء اختلفت بشأن هذه الجودة والمتطلبات التي يجب توفيرها في المعايير المحاسبية، حيث عدت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية أن الالتزام بتطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية ينتج عنه قوائم مالية ذات مستوى عال من الإفصاح والشفافية وتتسم بالمصداقية (مصطفى والنجار، 2018، ص17).

وفي هذا الصدد فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية استهدف الآتي (مصطفى والنجار، 2018، ص13):

- صياغة معايير محاسبية ذات جودة عالية وقابلة للتطبيق؛ للحد من اختلاف الممارسات المحاسبية بغرض تلبية احتياجات الأطراف المختلفة المرتبطة بالمؤسسة من مستخدمي القوائم المالية ومدّهم بكافة المعلومات المحاسبية الملائمة واللازمة لترشيد قراراتهم الاستثمارية المختلفة.

- تحسين مستوى الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية، وتحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام المجتمع الدولي بتبني معايير التقرير المالي الدولية للتقرير المالي نتيجة أوجه القصور الشديدة بالمعايير المحلية المطبقة التي قد تعطي معلومات غير سليمة وغير صادقة تضلل مستخدميها.

**3-3 الإفصاح:** لقد تعددت مفاهيم الإفصاح، ومنها أنه تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم للمساعدة في اتخاذ القرارات، بما يعني الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، وإظهار كل المعلومات التي لها تأثير في اتخاذ قرار معين بالمؤسسة (البيديري، 2017، ص360).

الهدف الرئيس من الإفصاح المحاسبي هو إشباع حاجات جميع مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية، من خلال مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات، علاوة على الشفافية العالية فكلما كانت المعلومات مفيدة وموثوقة لمتخذي القرارات الاقتصادية، كان لها أثر بالغ على الحكم الشخصي لمتخذ القرار المالي، أي في حالة عدم التأكد لدى مستخدمي القوائم المالية (بن بدير وآخرون، 2016، ص226، 338).

والإفصاح من أهم مبادئ المحاسبة التي يمكن أن تسهم بفعالية في إعطاء قيمة مهمة للمعلومات المحاسبية التي تظهر بالقوائم والتقارير المالية.

**3-4 المراجعة الداخلية:** تعد المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسة، فقد عرفها معهد المدققين الداخليين كما ورد في المعايير الدولية المهنية للمراجعة الداخلية بأنها نشاط مستقل وموضوعي

واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، إذ يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر، وضبط وإدارة وترشيد العمليات، فكلما زادت المراجعة الداخلية وكانت فعالية، قلَّت إمكانية الغش والتلاعب بالقوائم المالية، مما يجعلها ذا كفاءة وفاعلية وجودة عالية لإعطاء مستخدميها صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة (المدهون، 2014، ص37).

والمراجعة الداخلية لها دور مهم وفعال في الحد من سلوك الإدارة اتجاه العبث بجودة القوائم والتقارير المالية ومن ثم تحسين جودتها.

**3-5 لجان المراجعة:** تعد لجان المراجعة من الاتجاهات الحديثة التي تحظى باهتمام كثير من الدول، وتوصي بها كثير من المنظمات والهيئات المهنية والعلمية، لأن لها أهمية بالغة في مراقبة عملية إعداد القوائم والتقارير المالية والإفصاح لمستخدميها وتدعيم استقلالية عملية المراجعة.

وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجان المراجعة بأنها الأداة التي يتم من خلالها منع جميع التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للمؤسسات. وتتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة والكفاءة المحاسبية والمالية العلمية والعملية، مما يساعد على دعم المراجع الداخلي، ويقلل من الصراعات بين المحاسبين وإدارة المؤسسة، وتقوم هذه اللجنة بمراجعة إجراءات الرقابة الداخلية بالمؤسسة، والتأكد من فعاليتها، وكذلك مراجعة السياسات المحاسبية، والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية، ومراجعة نتائج المراجعة، وتقويمها، وتقويم أعمال المراجع الخارجي، وكذلك تعمل حلقة وصل بين المراجعين الخارجيين وبين مجلس الإدارة، حيث تساعد على تقليل الأخطاء وتخفيضها والحد من الأعمال غير المشروعة قانونياً التي تؤدي إلى الغش والاحتيال، مما يعطي ذلك مصداقية أكبر للقوائم المالية، فيزيد من جودتها، وكما أنها تعمل على اقتراح تعيينه وتحديد أتعابه ودعم استقلاليته (محمد، 2013، ص 470 ؛ جرمان، 2017، ص16 ؛ شعت، 2017، ص51).

وكلما كان للجان المراجعة فعالية، أدى إلى اتجاه إيجابي في اكتشاف نقاط القوة والضعف ومعالجتها، فتزيد من فعالية المراجعة الداخلية، وهي كذلك تعمل على مصداقية القوائم المالية؛ لما لها من دور مهم في منع الغش والعبث في البيانات المالية، والتحريفات في القوائم المالية، ومن ثم يؤدي إلى تحسين جودة القوائم والتقارير المالية.

ويعد الهدف الرئيس من لجان المراجعة هو تأكيد زيادة جودة القوائم والتقارير المالية، من خلال التأكيد على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ودعم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية عن إدارة المؤسسة.

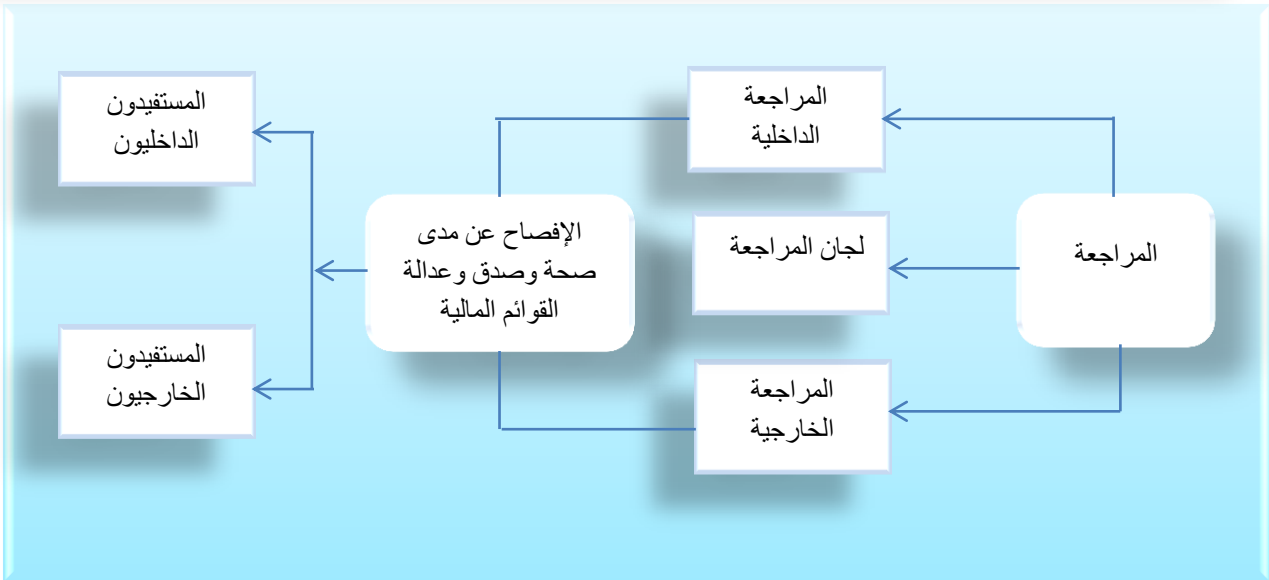
**3-6 المراجعة الخارجية:** المراجعة الخارجية تكتسي أهميتها من كبر حجم المؤسسات الاقتصادية في العصر الحديث، وتعدد أنشطتها، وتوسع عملياتها، وتعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل محايد لإبداء رأي مهني في القوائم المالية التي تخص المؤسسة، مع القيام بإيصال الرأي أو النتيجة

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

للمستخدمين ذوي العلاقة والاهتمام بالقوائم المالية، من الإدارة والعاملين والدائنين وغيرهم، وكذلك تأتي أهمية المراجع الخارجي من التأكد من مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المختلفة التي حددتها مسبقاً، وتأتي كذلك أهمية المراجع الخارجي من كون آدائه يتميز بالحياد والاستقلالية، حتى يأتي رأيه وتقديره محققاً تطلعات جميع مستخدمي القوائم المالية، بعكس المراجع الداخلي الذي تكون تبعيته وظيفياً لإدارة المؤسسة التي يكون ملتزماً بتوجيهاتها (خليفة، 2017، ص97).

والهدف الرئيس من المراجعة الخارجية هو تأكيد جودة القوائم والتقارير المالية، وذلك من خلال تقرير مستقل ومحيد يؤكد به على تطبيق المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية من قبل المؤسسة وعرضها.

الشكل رقم (3 - 7): أهمية جودة المراجعة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

**3-7 التدريب والتكوين:** لا يختلف التكوين والتدريب في شيء سوى أن التكوين يعني كل أوجه التعلم التي اكتسبها الفرد من قيم ومهارات وثقافات وأفكار ومعلومات عامة، والتدريب يسري مفهومه على التعلم في نطاق مهنة معينة؛ لكونها مرتبطة بالجانب التطبيقي، ولذلك فإن التدريب من الناحية الواقعية هو الأكثر استخداماً من قبل القطاع الإنتاجي بصورة عامة.

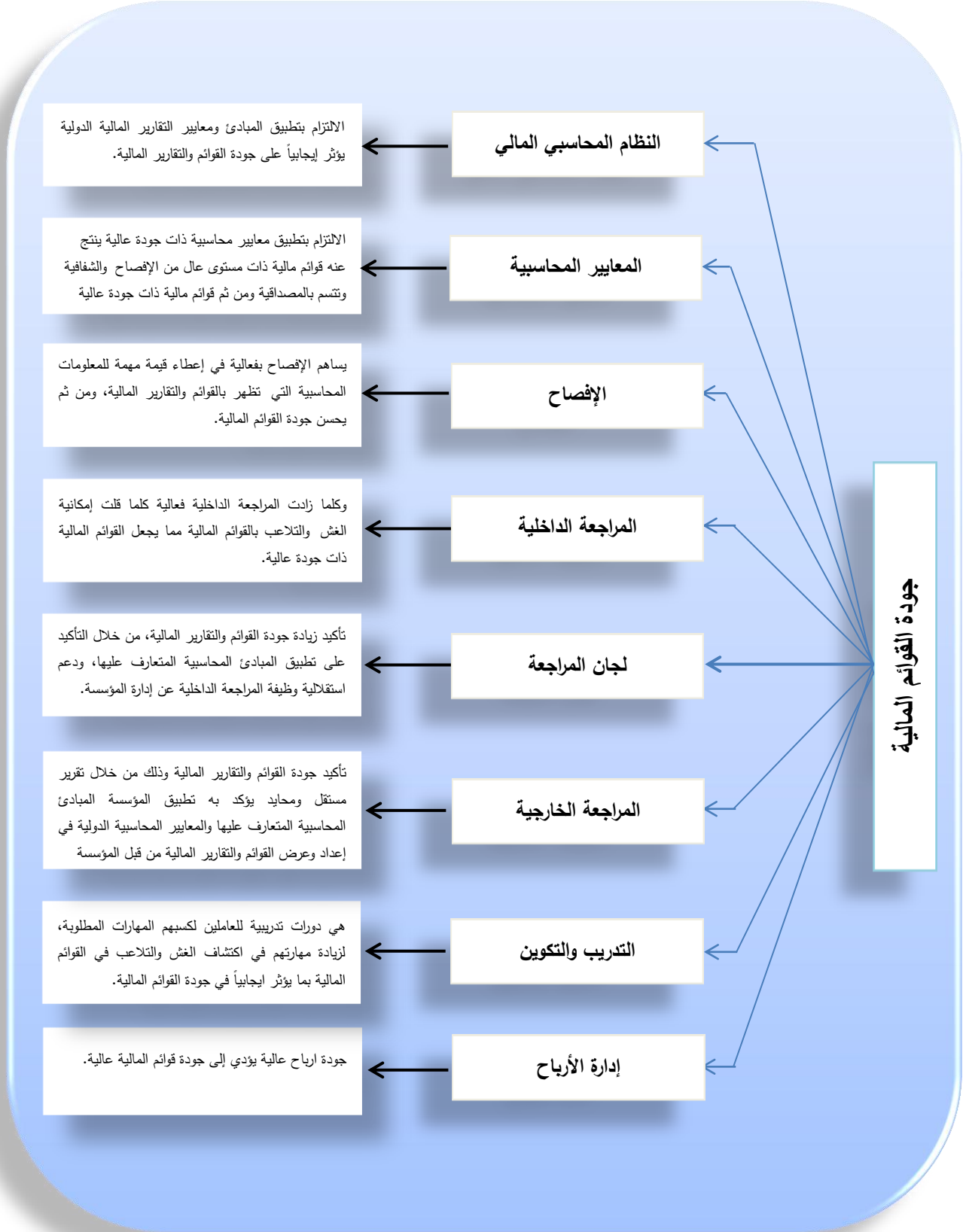
يُعرف التدريب بأنه جهود إدارية وتنظيمية مرتبطة بحالة الاستمرارية، بهدف إجراء تغيير مهاري ومعرفي وسلوكي في خصائص الفرد الحالية أو المستقبلية ليتمكن من الإيفاء بمتطلبات عمله أو أن يطور أداءه العملي والسلوكي بصورة أفضل مما عليه، كذلك عُرّف بأنه مزيج من العمليات الفرعية، ابتداءً من التخطيط إلى

التدريب، وتنفيذ برامج التدريب والتطوير، وتجري كل هذه العمليات من قبل المؤسسة نفسها أو من خلال مراكز تدريبية متخصصة أعدت لهذا الشأن، أو معاهد أو كليات جامعية (سبع، 2017، ص3).

وفي حين يكمن الهدف الرئيس من التدريب في إزالة جوانب الضعف في أداء وسلوك الأفراد الناتجة عن عدم مقدرتهم على الأداء والسلوك وفق المستوى المرغوب فيه من قبل إدارة المؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب وجود أهداف فرعية يتم وضعها في ضوء الاحتياجات التدريبية، وأهمها الآتي (سبع، 2017، ص5):

- إكساب الفرد مهارات ومعلومات وخبرات تتقنه في أداءه.
  - إكساب الفرد أنماطاً واتجاهات سلوكية جديدة لصالح العمل.
  - تحسين القدرات والمهارات التي يمتلكها الفرد.
  - زيادة درجة انتماء العاملين لمؤسساتهم، وذلك من خلال دمج مصلحة كل منهما في قالب واحد.
- وبهذا فإنه يمكننا القول بأنه كلما كانت هناك دورات وورش تدريبية للعاملين لكسبهم المهارات المطلوبة، كان هناك اكتشاف للغش والتلاعب في القوائم المالية بما يؤثر إيجابياً على جودة القوائم المالية.
- 3-8 إدارة الأرباح:** ظهرت بعض المفاهيم لإدارة الأرباح منها أنها سلوك تقوم به إدارة المؤسسة للتأثير في رقم الأرباح المفصح عنها ضمن بنود القوائم المالية، ولا يحقق منافع اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار بالمؤسسة على المدى الطويل (اللزوي، 2013، ص11).
- ويتمثل الهدف الرئيس لإدارة الأرباح في خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية، وأهم هذه الدوافع ما يأتي (خنفيس، 2018، ص22):
- رغبة الإدارة في زيادة صافي الدخل، وتحقيق سلسلة مستقرة على مدار عدة سنوات، بهدف زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية، وزيادة قيمة المؤسسة في الأمد الطويل.
  - استيفاء الشروط الموضوعية من قبل الدائنين والمقرضين في عقود الدين.
  - رغبة الإدارة في عرض القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقة للحصول على قروض من المصارف.
- ولجودة الأرباح تأثير على قرارات مستخدمي القوائم والتقارير المالية المرتبطة بربحية المؤسسة الاقتصادية والتنبؤ بها في المستقبل، يتحقق من صدق وعدالة، فكلما ارتفعت جودة الأرباح كانت إمكانية التنبؤ بالأرباح في المستقبل أكثر عدالة، وهذا يؤدي إلى جودة أرباح عالية، وهذا يجعل جودة القوائم المالية عالية.
- والشكل التالي يوضح أهم العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

الشكل رقم (3 - 8) : العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية



مما سبق يتضح أن لهذه العوامل تأثير فعال في جودة القوائم المالية من خلال الدور الذي يؤديه كل عامل، فالالتزام بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية، والمراجعة ولجان المراجعة، ودورها المهم والفعال في الحد من سلوك الإدارة اتجاه الغش والتلاعب، والنظام المحاسبي المالي ودوره المهم في جودة القوائم والتقارير المالية من خلال تأكيده على الالتزام بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وإدارة الأرباح والتدريب ودورها الفعال من خلال اكتساب المهارات التي تمنع الغش والتلاعب، كل هذه الأمور تحسن جودة القوائم والتقارير المالية.

### خامساً: القوائم المالية الأساسية

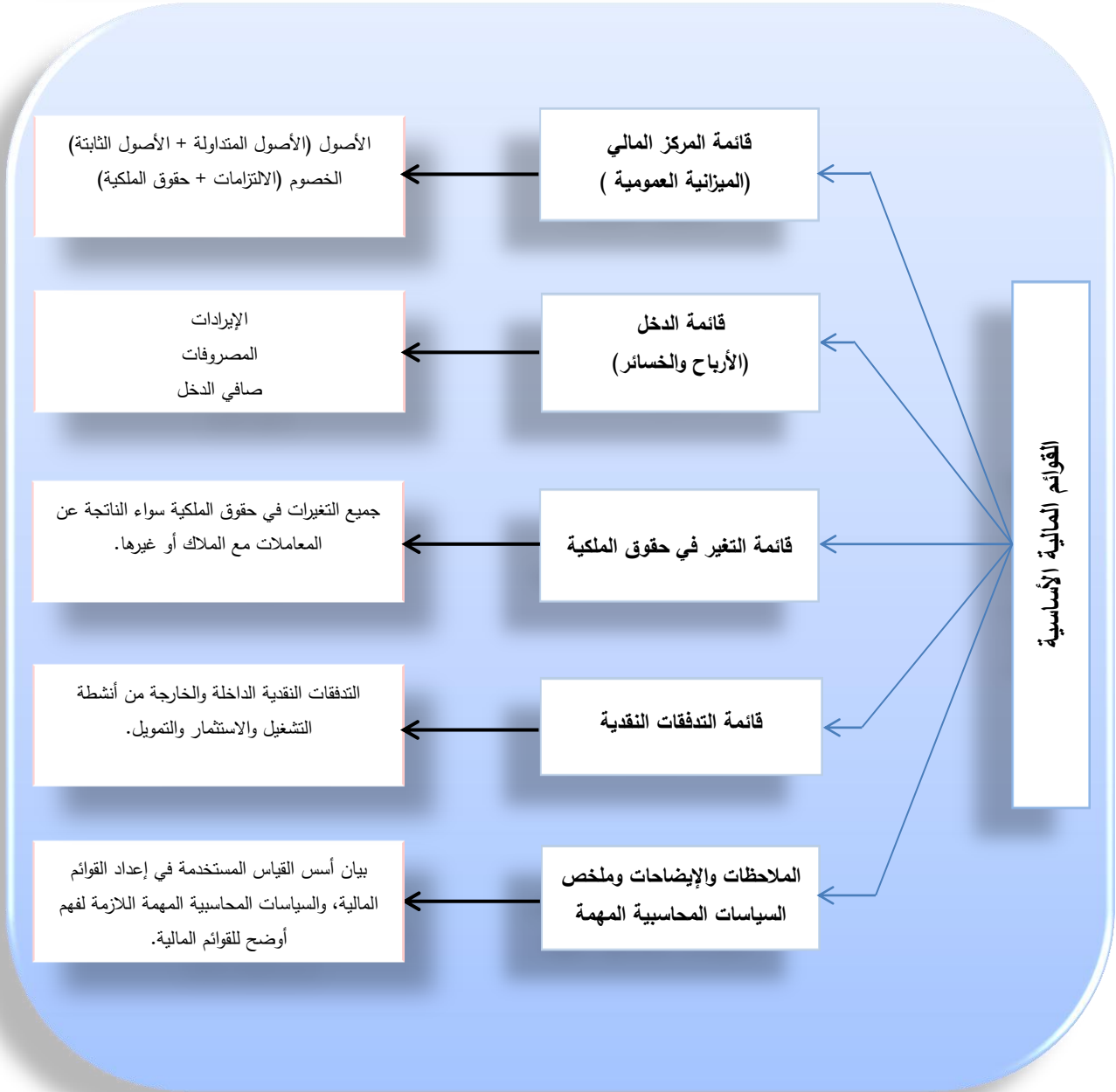
تعد القوائم المالية ذات الغرض العام (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحق التفصيلية) الأساس الذي يعتمد عليه في عمليات إدارة وتقويم ومتابعة مؤسسات الأعمال، والمرجع للعديد من المستخدمين عند اتخاذ قراراتهم، ولذلك يجب أن يتم إعدادها وفق المعايير الدولية ذات الجودة العالية التي تتوافر فيها الخصائص النوعية للمعلومات المالية، ولهذا عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية على وضع إطار عمل لتوحد من خلاله جميع المفاهيم والتعريفات والعناصر المكونة للقوائم المالية وخاصة التي يستخدمها المستفيدون من تلك القوائم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وقد اهتم إطار العمل أساساً بالقوائم المالية التي تشكل جزءاً أساسياً من التقارير المالية، وللحصول على قوائم ذات جودة عالية كان لا بد من الالتزام بمعايير العرض والإفصاح الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لإنتاج قوائم مالية قابلة للمقارنة مع قوائم مالية للمؤسسة نفسها لفترات سابقة وقوائم مالية لمؤسسات أخرى، حيث تتكون هذه القوائم الأساسية من الآتي:

- قائمة الدخل (الأرباح والخسائر).
- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- الملاحظات والإيضاحات وملخص السياسات المحاسبية المهمة.

ويمكن التعبير عن القوائم المالية الأساسية بالشكل البسيط الآتي:



الشكل رقم (3 - 9): القوائم المالية الأساسية



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

### 1- قائمة الدخل (الأرباح والخسائر).

تعرف قائمة الدخل بأنها تقرير محاسبي يلخص بنود الإيرادات والمصروفات والفرق بينهما (ربح أو خسارة) خلال فترة محاسبية معينة، الذي بموجبه يقيس مدى نجاح عمليات المؤسسة، ويستخدم هذا التقرير في تحديد ربحية المؤسسة وقيمتها الاستثمارية وقدرتها الائتمانية (عبدالرحمن، الياسري، 2019، ص115).

كما تم تعريفها بأنها أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛ لتحديد صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة مالية معينة بطريقة مبسطة وواضحة (شادو، 2013، ص21).

ويمكن أن نحدد مفاهيم أساسية لمفهوم الدخل وفق الآتي (قسوم، 2016، ص92):

- مفهوم لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1900):

الدخل هو ذلك المقدار الناتج بعد خصم تكلفة البضاعة المباعة وأية مصروفات وخسائر أخرى من الإيرادات أو من الإيرادات التشغيلية، ويعكس هذا المفهوم للدخل المحاسبي بوضوح وجهة نظر مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وبمعنى آخر فهو يعتمد وجهة نظر قائمة الدخل.

- مفهوم لجنة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1970):

صافي الربح هو زيادة الإيرادات عن المصروفات الخاصة بالدورة المالية، يحافظ هذا المفهوم كذلك على وجهة نظر قائمة الدخل، الذي يعتمد مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛ لتحديد صافي الربح أو الخسارة.

- مفهوم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, 1985):

الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للمؤسسة الاقتصادية الناتج عن كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلى تغير حقوق الملاك أصحاب رأس المال خلال الفترة، أي أن الدخل الشامل يشمل جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال الدورة المحاسبية، ما عدا تلك التغيرات الناتجة عن استثمارات الملاك أو التوزيعات لهم، وهذا المفهوم يمثل تحولاً صريحاً من وجهة نظر قائمة الدخل إلى وجهة نظر قائمة المركز المالي، ويعاب على هذا الأسلوب في القياس عدم الدقة في إظهار عناصر هذا الدخل (الإيرادات والمصروفات) التي تعد ذات أهمية في تقييم المقدرة الربحية للمؤسسة وقياس أدائها.

أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) إلى ضرورة تقديم إفصاح ملاتم في قائمة الدخل، حيث يتم بواسطة القائمة عرض مفصل لنتائج نشاط المؤسسة الأساسي، كما أن الإفصاح عن صافي النتائج للأنشطة الأخرى لتلك المؤسسة، حيث أيد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) اعتماد مدخل العمليات في قياس صافي نتائج الأعمال للمؤسسة، ويقوم هذا المدخل على مقابلة الإيرادات بالمصروفات الناتجة عن نشاط المؤسسة خلال فترة مالية محددة، وحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أسلوبين لمقابلة الإيرادات بالمصروفات (بن فرج، 2014، ص75):

أ- أسلوب طبيعة المصروف: ويعد هذا الأسلوب سهل التطبيق في المؤسسات الصغيرة، بحيث يتم تجميع المصروفات في قائمة الدخل حسب طبيعتها (كالاستهلاك، مشتريات المواد، أجور، تكاليف النقل، الرواتب)، ويعد سهل التطبيق في التصنيفات حسب المهمة.

والجدول التالي يوضح لنا طريقة تبويب قائمة الدخل حسب طبيعة المصروف.

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

### الجدول رقم (3 - 1): تبويب قائمة الدخل حسب طبيعة المصروف

|        |   |   |
|--------|---|---|
| xx     |   | الإيراد                                       |
| xx     |   | دخل آخر                                       |
|        | x | التغير في المخزون للبضاعة التامة وتحت التشغيل |
|        | x | المواد الخام والمستهلكات المستخدمة            |
|        | x | مصروف منافع العاملين                          |
|        | x | مصروف الاستهلاك                               |
|        | x | مصروفات أخرى                                  |
| ( xx ) |   | إجمالي المصروفات                              |
| xxx    |   | صافي الربح قبل الضرائب                        |

المصدر: حماد، طارق عبدالعال. (2009). دليل استخدام معايير المحاسبة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ص72.

ب- أسلوب مهمة المصروف: ويتم تصنيف المصروفات وفق هذا الأسلوب حسب عملها كجزء من تكلفة المبيعات أو تكاليف البيع والتوزيع أو التكاليف الإدارية، وكثيراً ما يوفر هذا الأسلوب في العرض معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي قائمة الدخل، مقارنة بأسلوب تصنيف المصروف حسب طبيعتها، إلا أن توزيع المصروفات حسب المهمات يمكن أن يعتمد على التقدير الشخصي، وفي حالة اعتماد المؤسسة هذا الأسلوب عليها تقديم توضيحات في الملحق بالخصوص.

والجدول التالي يوضح لنا طريقة تبويب قائمة الدخل حسب مهمة المصروف.

### الجدول رقم (3 - 2): تبويب قائمة الدخل حسب مهمة المصروف

|     |                        |
|-----|------------------------|
| x   | الإيراد                |
| (x) | ( - ) تكلفة المبيعات   |
| x   | مجمّل الربح            |
| x   | دخل أخرى               |
| (x) | مصروفات بيع وتوزيع     |
| (x) | مصروفات إدارية         |
| (x) | مصروفات آخر            |
| xxx | صافي الربح قبل الضرائب |

المصدر: حماد، طارق عبدالعال. (2009). دليل استخدام معايير المحاسبة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ص72.

ان تحديد الدخل وفق أسلوب قائمة الدخل أو مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات، أو ما يسمى في الادبيات المحاسبية الانجليزية بمدخل حساب الأرباح والخسائر، يعد من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. فصافي الدخل يتحدد بمقابلة الإيرادات بالمصروفات أو التكاليف المستنفذة، وذلك وفق معادلة الدخل الآتية (حنان، 2005، ص100):

$$\text{صافي الدخل} = \text{الإيرادات} - \text{المصروفات}$$

### 1-1 أهمية قائمة الدخل:

إن قائمة الدخل تعد الاكثر أهمية من بين القوائم المالية الأساسية، فهي التقرير الذي يقيس مدى نجاح المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتمثل في الآتي (عاشور، 2008، ص51؛ سعدي، 2015، ص219):

- إظهار صافي نتيجة نشاط المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، سواء كان هذا الصافي ربحاً أو صافي خسارة.
- معرفة وقياس مدى نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة (عادة سنة) أو نصف سنوية، في استغلال الإمكانيات المتاحة في تحقيق الأرباح.
- تعد قائمة الدخل أداة مهمة لعملية التخطيط المستقبلي والرقابة على الأعمال المنفذة، من خلال مقارنة البيانات الفعلية التي تعبر عنها مع بيانات الميزانية التقديرية.
- تزويد المهتمين بالقوائم المالية للمؤسسة بالمعلومات التي بدورها تساعدهم على التنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل، وكذلك بالمعلومات التي بدورها تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد التي تصاحب التدفقات النقدية في المستقبل.
- تزويد المهتمين بالقوائم المالية للمؤسسة بالمعلومات بما يمكنهم من التعرف على الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.
- تقييم كفاءة إدارة المؤسسة وفعاليتها وتقييم مدى قدرتها على الاقتراض من المصارف والمستثمرين في حال طلب القرض.

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها

### 1-2 عناصر قائمة الدخل:

تتضمن قائمة الدخل العناصر الآتية:

**1-2-1 الإيرادات:** وهي التدفقات المالية الداخلة إلى المؤسسة التي تؤدي إلى زيادة أصول المؤسسة أو تسوية لخصومها أو كلاهما خلال فترة محددة، نتيجة بيع أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو نشاطات أخرى نتيجة العمليات الرئيسية المستمرة للمؤسسة، وتعتبر كذلك عن العوائد أو الدخول التي تحصل عليها المؤسسة نتيجة قيامها بأنشطتها المختلفة، وتنتج الإيرادات عن بيع البضاعة الجاهزة أو المصنعة أو عن أداء الخدمات للغير، وقد تنتج عن أنشطة أخرى لا تتعلق بنشاط المؤسسة الرئيس، كإيرادات الاستثمارات وإيرادات العقارات المؤجرة للغير (مطر، 2007، ص434).

وتعرف الإيرادات بأنها الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة من الأصول، أو زيادة في هذه الأصول، أو نقص في الالتزامات الناتجة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها (حماد، 2009، ص47).

ويمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات (قسوم، 2016، ص93):

- **الإيرادات الرأسمالية:** وهي الأرباح والعوائد الناتجة عن بيع أحد الأصول الثابتة بسعر يفوق القيمة الدفترية للأصل، وكذلك الإيرادات الناتجة عن الاستثمارات طويلة الأمد.

- **الإيرادات الإرادية:** وهي ناتجة عن عمليات المؤسسة الاعتيادية كبيع السلع والخدمات خلال الفترة المحاسبية، وكذلك الإيرادات الناتجة عن بعض الأنشطة الطارئة في المؤسسة خلال الفترة نفسها.

**1-2-2 المصروفات:** وهي التدفقات المالية الخارجة من المؤسسة التي تؤدي إلى تخفيض أحد الأصول أو زيادة أحد الالتزامات أو كلاهما خلال الفترة المحاسبية، نتيجة لتسلم أو إنتاج بضاعة أو تقديم خدمات أو نتيجة أنشطة أخرى تقع في نطاق العمليات الاعتيادية للمؤسسة أو عملياتها المركزية (مطر، 2007، ص435).

كما تعرف بأنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة أو استنفاد قيم الأصول التي تؤدي إلى النقصان في الأصول أو الزيادة في الالتزامات الناتجة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها (حماد، 2009، ص47).

ويمكن التمييز بين نوعين المصروفات (قسوم، 2016، ص93):

- **المصروفات الرأسمالية:** وهي المبالغ التي تنفقها المؤسسة للحصول على السلع أو الخدمات أو الأصول ذات الاستخدامات أو المنافع طويلة الأمد، كإجراء الاراضي والمباني والآلات.

- **المصروفات الإرادية:** وهي المبالغ التي تنفقها المؤسسة للحصول على السلع والخدمات ذات الاستخدامات قصيرة الأمد.

**1-2-3 الأرباح:** وهي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات طارئة أو عرضية للمؤسسة، وذلك خلال الفترة المحاسبية، باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمار الملاك، وبمعنى آخر بسيط هي تحقيق فائض في الإيرادات على المصروفات (قسوم، 2016، ص94):

1-2-4 الخسائر: هي ذلك الجزء من الإنفاق، أو ذلك الجزء المستنفذ من موارد المؤسسة (الأصول) دون أن يكون له قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات، وتعتبر الخسائر عن قيم أنفقت أو تنفق دون مقابل، ولم تتوقع المؤسسة وقوعها، فلا يمكن تجنبها أو حسابها مسبقاً، وبمعنى آخر بسيط هي تحقيق زيادة في المصروفات على الإيرادات (قسوم، 2016، ص94):

مما سبق يتضح أن قائمة الدخل هي أحد القوائم المالية الأساسية المهمة التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، وهي تقرير يتم من خلاله بيان العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة، تشمل على معلومات عن إيرادات المبيعات وأي إيرادات أخرى، بالإضافة إلى تكلفة المبيعات، وأي مصروفات أخرى، سواء كانت رئيسة أو غير رئيسة، لتحديد الدخل من تلك العمليات التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية.

## 2- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

هي قائمة مالية ختامية تهدف إلى بيان الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، فهي كشف أو قائمة تقارير تظهر ثروة المؤسسة أو ما للمؤسسة وما عليها في فترة زمنية، أو بعبارة أخرى توضح قائمة المركز المالي أصول وحقوق المؤسسة، حيث تحافظ هذه القائمة دائماً على توازنها، لأن الأصول الإجمالية المستثمرة في النشاط الاقتصادي في أي مرحلة زمنية يجب أن تقابلها ديون وأموال مساوية لها، وتلتزم كل مؤسسة بإعداد قائمة المركز المالي مرة على الأقل في نهاية كل فترة مالية، وعادة ما تكون سنة مالية، وعليه فإن قائمة المركز المالي تعكس الوضع المالي للمؤسسة لحظة إعداده (شاكر وآخرون، 2005، ص ص13-14).

كما عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة المركز المالي بأنها بيان بشكل جدول أو تلخيص للأرصدة المدينة والدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية المسوكة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولاً عاماً (لايقة، 2007، ص15).

ولقياس المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة يتطلب الأمر مقابلة أو مقارنة ما لديها من أصول، وما على تلك الأصول من التزامات، سواء كانت هذه الالتزامات تجاه الدائنين أو تجاه المالك، وذلك تطبيقاً لمعادلة الميزانية (مطر، 2007، ص461):

$$\text{الأصول} = \text{الالتزامات} + \text{حقوق الملكية}$$

وقائمة المركز المالي التي يتم إعدادها في تاريخ محدد يجب أن تؤدي وظيفتين رئيسيتين لكل من إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية (عيد وخليفة، 1999، ص31):

- أن توفر القائمة المعلومات المتعلقة بمدى مسؤولية الإدارة عن الأصول المملوكة للمؤسسة، أو بشكل أكثر تحديداً كيف تقوم الإدارة بإدارة العناصر المختلفة التي هي بمثابة أمانة لديها.
  - إن القائمة تستخدم من قبل المحللين الماليين وسيلة لقياس نسبة السيولة، أو قياس كيف يمكن الاقتراب، أو الوصول بأصول المؤسسة إلى الحالة النقدية أو السائلة.
- 2-1 مزايا قائمة المركز المالي:**

- إن مميزات قائمة المركز المالي وفق النظام المحاسبي المالي تعد الهدف الأساس، وفيما يلي نذكر المميزات التي تساعد على (سامية، 2011، ص60):
  - بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد القائمة، من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية، التي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها.
  - بيان مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها عند الاستحقاق، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة.
  - التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
  - تقييم مدى قدرة إدارة المؤسسة على القيام بواجباتها ومسؤولياتها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
  - القيام بعمليات التحليل المالي، مثل تحليل درجة الرفع المالي، أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي، ونسب التداول وغيرها.
  - التعرف على مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
  - الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
  - معرفة سياسات المؤسسة لاتجاه استثماراتها.
- 2-2 أهداف قائمة المركز المالي:**

من خلال المميزات يتضح أن قائمة المركز المالي تهدف إلى الآتي (مخلوف، 2014، ص ص176-177):

- بيان المركز الاقتصادي أو المالي للمؤسسة في لحظة معينة، فهي تصور المركز المالي لمؤسسة من حيث أصولها وخصومها وحقوق الملكية في تاريخ معين.
- السيولة: وتتمثل بالنقدية، وشبه النقدية، وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع تحصيلها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كانت المؤسسة أقدر على تسديد التزاماتها.

- المقدرة على سداد الديون طويلة الأمد: تعد عملية تحليل عناصر القائمة أداة للوقوف على مقدرة المؤسسة على سداد ديونها طويلة الأمد عند الاستحقاق، فكلما كانت على المؤسسة التزامات طويلة الأجل كانت قدرة المؤسسة على الوفاء منخفضة، بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المؤسسة، كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الالتزامات، مثل الفوائد وأقساط تلك الديون.

- المرونة المالية: وهذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة، حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالي، كنسبة أرباح المؤسسة المحققة خلال الفترة المالية إلى رأس المال المستثمر.

- كما أنها تقدم تطوراً عن حجم نشاط المؤسسة، من خلال إجمالي الموجودات، وتعطي تصوراً عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها، وحقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الاقتصادية.

### 2-3 تبويب قائمة المركز المالي:

هذا، وقد جرت العادة على تبويب هذه القائمة وفق ثلاثة أسس، هي (نور وآخرون، 2020، ص289):

2-3-1 حسب سهولة تحويلها إلى سيولة نقدية: حيث يتم البدء في جانب الأصول بالأصول المتداولة كالنقدية في خزينة المؤسسة، ثم المصرف وهكذا، يليها الأصول الثابتة في التصنيف، ومن ثم الاستثمارات طويلة الأمد، ثم الأصول غير الملموسة، وأخيراً الأرصدة المدينة الأخرى، أما بالنسبة لجانب الخصوم فيتم البدء بحقوق الملكية، ثم بالخصوم غير المتداولة (الالتزامات طويلة الأمد) ومن ثم الحصول المتداولة (الالتزامات قصيرة الأجل) ثم وأخيراً تظهر الأرصدة الدائنة الأخرى.

2-3-2 حسب صعوبة تحويلها إلى سيولة نقدية: حيث يتم البدء في جانب الأصول بالأصول الثابتة غير الملموسة، كالشهرة وبراءة الاختراع، ثم الأصول الثابتة الملموسة كالأراضي والمباني والآلات، ثم الأصول المتداولة كالבضاعة والمدينين والأوراق التجارية والمالية، وأخيراً الأرصدة المدينة الأخرى، أما بالنسبة لجانب الخصوم فيتم البدء بالخصوم المتداولة (الالتزامات قصيرة الأجل) ثم الحصول غير المتداولة (الالتزامات طويلة الأمد) ثم حقوق الملكية، وأخيراً تظهر الأرصدة الدائنة الأخرى.

2-3-3 على شكل تقرير: الحديث في المحاسبة يميل إلى عرض قائمة المركز المالي في صورة تقرير، يحقق من خلالها للمؤسسة والمهتمين بالمركز المالي للمؤسسة بعض المزايا، نعرض بعضاً منها (عاشور، 2008، ص50):

- بيان صافي حقوق الملكية الذي يهتم الملاك.



- بيان حجم رأس المال العامل (الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة) الذي يهتم أصحاب الديون قصيرة الأجل.

- سهولة عملية استخراج النسب المالية لأغراض التحليل المالي.

- بيان حجم الأصول الحرة التي يمكن الاقتراض عليها (إجمالي الأصول - الخصوم المتداولة).

#### 4.2 تصنيف بنود قائمة المركز المالي:

تشتمل عناصر قائمة المركز المالي على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، حيث يتضمن الجانب الأيمن من القائمة الأصول، وفي الجانب الأيسر من القائمة نجد الخصوم (الالتزامات وحقوق الملكية)، ويتم تقسيمها على النحو الآتي (بن خليفة، 2015، ص ص152-154 ؛ بن رحمون، 2019، ص107 ؛ قسوم، 2016 ؛ ص ص86-88 ؛ أبو نصار وحמידات، 2008، ص32 ؛ راضي، 2011، ص121 ؛ شاكرو وآخرون، 2005 ؛ كريم، 2015، ص182):

#### 2-4-1 الأصول:

وهي ممتلكات ذات قيمة تخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث مالية تمت في الماضي أو الحاضر، وتتوقع المؤسسة أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية، ويتم ترتيبها وفقاً لدرجة سيولتها المتناقصة (مدى قابليتها للتحويل إلى سيولة نقدية بسهولة)، وعليه يمكن أن نستنتج من هذا التعريف الخصائص الرئيسية التي يجب توافرها في الأصول، وهي على النحو الآتي:

- أ- موارد ذات قيمة تخضع لسيطرة المؤسسة من خلال الملكية أو أي حقوق قانونية مشابهة.
- ب- ناتجة عن أحداث تمت في الماضي أو الحاضر.
- ت- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي هناك توقع بأن تسهم الأصول بتدفق النقدية أو ما يعادلها للمؤسسة عن طريق مباشر أو غير مباشر، ومنها على سبيل المثال:
  - تتحقق المنفعة الاقتصادية المستقبلية للأصل عندما يتم استخدام الأصل بمفرده، أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المؤسسة.
  - تتحقق المنفعة عن طريق الاستبدال مع أصول أخرى.
  - استخدام الأصل في سداد التزام يعمل على تحقيق المنفعة الاقتصادية المستقبلية لذلك الأصل.
  - توزيع الأصول على أصحاب المؤسسة أو المساهمين يحقق المنفعة الاقتصادية المستقبلية له.
  - ث- أن تكون المؤسسة قادرة على الحصول على المنافع في الأصل.
  - ج- قابليتها للقياس النقدي بدرجة مقبولة من الثقة.

وتصنف الأصول إلى العناصر الآتية:

**2-1-4-1 الأصول المتداولة:** الأصول المتداولة هي تلك الأصول النقدية والأصول المتوقع تحويلها إلى نقدية، أو بيعها، أو استخدامها خلال الدورة التشغيلية للمؤسسة أو السنة أيهما أطول، كما أنها تعرض في قائمة المركز المالي حسب ترتيب سيولتها، وتحلل النقدية المرتبة الأولى فيما يتعلق بالعناصر ذات السيولة، وتأتي من حيث الترتيب في المقدمة.

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) لتصنيف الأصل على أساس أنه أصل متداول عندما ينطبق عليه احد من النقاط الآتية:

أ- عندما تحتفظ المؤسسة بالأصل لغايات تحصيلية أو بيعيه، أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية للمؤسسة، ويقصد بالدورة التشغيلية الفترة التي تبدأ من تاريخ حيازة المواد الخام، وتحويلها إلى سلعة، وبيعها، وتحصيل قيمتها نقداً، أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة.

ب- عندما يكون الهدف الأساس من احتفاظ المؤسسة بالأصل لغاية بيعه خلال الفترة القصيرة أو خلال فترة 12 شهراً من تاريخ الميزانية.

ت- في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو ما في حكمها، ولا يوجد قيود على استعماله، ويعد المخزون والذمم المدينة التجارية من ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحويلها لنقدية خلال مدة 12 شهراً من تاريخ الميزانية.

ويتم تصنيف البنود التالية أصولاً متداولة:

- النقدية: النقدية الموجودة في خزينة المؤسسة أو الودائع لدى المصارف، بحيث تكون النقدية متاحة للاستخدام الجاري.

- الاستثمارات قصيرة الأمد أو المؤقتة (الاستثمارات المؤقتة من أسهم وسندات).

- الحسابات المدينة: وتشمل المدينون وأوراق القبض والمبالغ واجبة التحصيل التي تمثل التزامات على الغير للمؤسسة واجبة السداد أو دورة تشغيل أيهما أطول.

- مخزون المهمات أو المخزون السلعي في المؤسسة التي تقوم بشراء وبيع البضائع بهدف تحقيق الأرباح.

- المصروفات المدفوعة مقدماً: وهي من أصول المؤسسة باعتبارها تمثل حقوق للمؤسسة لدى الغير سيتم الحصول على سلع وخدمات مقابلها في المستقبل (كالإيجار - أقساط التأمين).

**2-1-4-2 الأصول غير المتداولة:** وهي الأصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية طويلة الأمد، وكل الأصول التي يتم اقتناؤها ليس لغرض إعادة بيعها أو تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية أو دورة

التشغيل العادية للمؤسسة أيهما أطول، بل يتم اقتناؤها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية في الأمد الطويل، وهذه الأصول تشمل:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر، لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة، وهي الأصول المعنوية (برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري) والأصول العينية (المباني والمعدات).
- الأصول المالية التي يتم حيازتها بغرض توظيفها على الأمد الطويل، أو غير الموجهة؛ لأن يتم بيعها خلال 12 شهراً ابتداء من تاريخ نهاية الدورة التشغيلية.

#### 2-4-2 الخصوم:

هي تعهدات حالية على المؤسسة ناتجة عن أحداث وعمليات ماضية، ومن المتوقع أن يتطلب عند تسويتها إلى تدفقات نقدية خارج المؤسسة لمراد تنطوي عنها منافع اقتصادية (الالتزامات التي على المؤسسة) وتصنف حسب درجة استحقاقها إلى خصوم متداولة وخصوم غير متداولة، بحيث يتم البدء بالعناصر ذات الأولوية في تاريخ الاستحقاق.

وتصنف الخصوم إلى العناصر الآتية:

**2-4-2-1 الخصوم المتداولة (التزامات قصيرة الأمد):** هي التزامات قصيرة الأمد مستحقة على المؤسسة للغير، ومن المتوقع أن يتم سدادها من خلال الأصول المتداولة أو الالتزامات الجديدة قصيرة الأمد، التي ينبغي سدادها خلال سنة، ومن أمثلتها.

- الالتزامات التي تقع من خلال شراء السلع أو الحصول على الخدمات خلال دورة التشغيل (كالأرصدة المستحقة للدائنين، وأوراق الدفع، والقروض قصيرة الأجل، الإيرادات المحصلة مقدماً، المصروفات المستحقة)، ويستثنى منها الالتزامات الضريبية المؤجلة.

- الالتزامات الناشئة من استلام مبالغ مقدماً نظير تسليم سلع أو تقديم خدمات في المستقبل، كالإيرادات غير المحققة (المحصلة مقدماً)، والإيجار المستلم مقدماً.

- الالتزامات الأخرى المستحقة خلال الدورة التشغيلية، كالجزة المستحق من السندات طويلة الأمد.

**2-4-2-2 الخصوم غير المتداولة (التزامات طويلة الأمد):** هي التزامات طويلة الأمد المستحقة على المؤسسة للغير، التي لا يتوقع تسويتها خلال دورة التشغيل العادية، ولكنها مستحقة السداد في تاريخ معين وعادة بعد سنة.

#### 2-4-3 حقوق الملكية:

هي صافي القيمة المنفعية المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح التزاماتها، ويطلق عليها في مؤسسات الأعمال حقوق (مصالح) الملاك، وتختلف مفاهيم حقوق الملكية حسب الشكل القانوني للمؤسسة، وهي وفق الآتي:

**2-4-3-1 حقوق الملكية في المؤسسة الفردية:** وهي الحقوق التي تكون ملكيتها كاملة للشخص الذي أسسها، الذي يعتبر المالك الوحيد لرأس المال، من بدء إنشاء المؤسسة إلى إغلاقها، وبذلك تكون جميع الأرباح والخسائر للمالك الوحيد للمؤسسة.

**2-4-3-2 حقوق الملكية في شركات المساهمة:** ويطلق عليها حقوق المساهمين، وتتميز هذه الحقوق بتعدد أنواعها، فتشمل حملة الأسهم العادية، والأسهم الممتازة، والأرباح المحتجزة، والاحتياطيات.

**2-4-3-3 حقوق الملكية في شركات التضامن:** لا تختلف حقوق الملكية في الشركات عنها في المؤسسات الفردية، سوى ضرورة فصل المحاسبي بين حقوق كل شريك على حدة نتيجة لتعدد الأشخاص المالكين للمؤسسة.

وتنشأ تلك الحقوق من العناصر الآتية:

- رأس المال الاسمي: القيمة الإجمالية الاسمية للأسهم، وفقاً للقيمة الاسمية لكل سهم وقت الإصدار (وهي قيمة السهم التي تتحدد عند إصداره، وتثبت في شهادة الأسهم الصادرة لمالكها).

- الاحتياطيات: وتتمثل في المبالغ الرأسمالية التي تحصل عليها المؤسسة مقابل بيع الأسهم بسعر يزيد عن سعر الإصدار (القيمة الاسمية) بالإضافة إلى الأموال التي ترحل إليه من الأرباح غير الموزعة.

- أرباح السنة المالية الحالية.

- الأرباح غير الموزعة: هي الأرباح التي تحققها المؤسسة ولا يتم تحويلها إلى احتياطيات.

ومما سبق يتضح أن قائمة المركز المالي هي كشف أو تقرير شامل بأصول وخصوم المؤسسة، أو مالها من حقوق، وما عليها من التزامات، وذلك في فترة مالية محددة، فيظهر في جانبه الأيمن معلومات على الأصول المتداولة والثابتة والأصول المدينة الأخرى، وجانبه الأيسر معلومات عن الخصوم المتداولة والخصوم طويلة الأمد وحقوق الملكية، ليعبر بصورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.

### 3- قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية القائمة الثالثة بعد قائمتي الدخل وقائمة المركز المالي التي أصبحت على المؤسسات الاقتصادية إلزاماً إعدادها؛ كونها جزء لا يتجزأ من بياناتها المالية، فكل دورة مالية لا بد أن تفصح فيها عن هذه البيانات، وهذه البيانات تعلق عليها الأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من القوائم المالية أهمية كبيرة على قائمة التدفقات النقدية.

تباينت وجهات نظر الكتاب والباحثين في مفهوم قائمة التدفقات النقدية، فهناك من يعني بتفسير التغيير في الرصيد النقدي خلال دورتين، وآخر يهتم بالتخطيط المالي وعمل التوقعات المستقبلية. عُرِّفت بأنها القائمة التي تمكن مستخدميها من معرفة المرونة المالية للمؤسسة، والحكم على مدى جودة الأرباح، كما تمكنهم من تقييم موقف المؤسسة من السيولة قصيرة الأمد، وسداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها (حجازي، 2010، ص93).

وتفيد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي مؤسسة في تزويد المستخدمين للقوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة المؤسسة على توليد النقدية، أو ما يعادلها، واحتياجات المؤسسة للاستخدام والانتفاع بتلك التدفقات النقدية، وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية تقييم مدى قدرة المؤسسة على الخلق والتوليد، وكذلك توقيت ودرجة التأكد من خلق تلك التدفقات (راضي، 2011، ص64). وفي سنة 1987م صدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم (95) بعنوان "قائمة التدفقات النقدية" الذي ألزم من خلاله الشركات المساهمة الأمريكية إعداد قائمة التدفق النقدي عن كل فترة يقدم عنها تقرير نتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة بدلاً من قائمة التغيرات في المركز المالي التي كانت مستخدمة حتى ذلك التاريخ، ثم أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم (104) لسنة 1990م بعنوان "التدفقات النقدية" التقرير عن المتحصلات والمدفوعات النقدية المؤكدة من العمليات مرتفعة السيولة، وبهذا اقتصر هذا المعيار على المؤسسات المالية (مطر، 2007، ص480).

ونظراً لأهمية هذه القائمة والعناصر التي تتضمنها، فقد خصص لها معيار محاسبي دولي خاص بها، وهو رقم: (7)، تحت اسم " قائمة مصادر واستخدامات الأموال" الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1976م، وتم تعديل هذا المعيار ليصبح باسم " قائمة التغيرات في المركز المالي " لسنة 1977م، حيث تناول المعيار ضرورة إعداد بيان يوضح الموارد التي يتم توفيرها خلال الفترة لتمويل أنشطة وأوجه استخدام تلك الموارد، وبدأ العمل بتطبيقه مطلع سنة 1979م، ولقى في البداية صعوبة كبيرة في تطبيقه، بالرغم من الإلزام بتطبيقه في كل دورة، وفي سنة 1992م أعلنت لجنة معايير المحاسبة الدولية عن المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) المعدل، الذي يحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) وأصبح ساري العمل به سنة 1994م، ومع التطورات التاريخية التي مرت بها القوائم المالية توقفت المؤسسات عن العمل بقائمة التغيرات في المركز المالي، وتوجهت للعمل بقائمة التدفقات النقدية بصورة أساسية مع استمرار البعض في إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي، وقد أوضح هذا المعيار أن أهداف قائمة التدفقات النقدية تتجلى في الآتي (بومدين، 2018، ص ص34-35):

- تعمل على تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم مقدرة المؤسسة في الحصول على النقدية وما يعادلها، وتقييم احتياجاتها لاستخدام هذه التدفقات النقدية.
- تعمل على توفير المعلومات اللازمة عن التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها مبوبة وفق الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية للمؤسسة.
- تقييم التغيرات التي حدثت على صافي موجودات المؤسسة، وهيكلها المالي، بما في ذلك سيولتها أو يسرها، وقدرتها على التأثير في مبالغ التدفقات الداخلة والخارجة وتوقيتها لآجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة.
- استخدام معلومات التدفق النقدي التاريخية؛ لكونها مؤشراً لتحديد قيم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة ودرجة التأكد من حصولها.
- وجاء هذا المعيار مشابهاً إلى درجة كبيرة للرأي (19) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي سنة 1971م من حيث طريقة التبويب وتعريف الأموال، ورأس المال، ورأس المال العامل، وعلاقة قائمة التغيرات في المركز المالي مع القوائم المالية الأخرى، وكانت أهداف التقرير عن التغير في المركز المالي هي كالاتي (زعفران وبودونات، 2018، ص192 ؛ هندي، 2008، ص125 ؛ دحدوح، 2008، صص213-214 ؛ القاضي والريشاني، 2012، ص176 ؛ الدينوري، 2009، ص83):
- الإفصاح عن جميع التغيرات في المركز المالي وليس فقط في رصيد حسابات الأموال كما هو الحال في قائمة المصادر والاستخدامات.
- تلخيص النشاط التمويلي والاستثماري.
- التقرير عن التدفقات المالية من النشاط التشغيلي.
- عُدل المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) سنة 1991م، حيث صدرت مسودة تعديله تحت اسم: بيانات التدفق النقدي، وصدر هذا المعيار سنة 1992م، وقد دخل حيز التنفيذ سنة 1994م، وهو يحوي الأنشطة الآتية:
- أ- **الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المؤسسة والأنشطة الأخرى التي لا تعد من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.
- والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية التي لها مؤشر مهم لقياس وتقويم مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية وتكفي لسداد قروضها، والمحافظة على طاقتها التشغيلية، وتوزيع الأرباح النقدية على المساهمين، والقيام باستثمارات جديدة؛ للحد من الاعتماد على التمويل الخارجي، وخاصة الديون، لما تحتويه من أنواع من المخاطر وخاصة منها المخاطر المالية.

- من أمثلة التدفقات النقدية الداخلة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية:

- المتحصلات النقدية من بيع السلع وتأدية الخدمات.
- المتحصلات النقدية من منح حقوق امتيازات، والرسوم والعمولات، وغيرها من الإيرادات.
- المتحصلات النقدية من شركات التأمين كالتعويضات، أو أية مزايا تنتج عن بوالص التأمين.
- المتحصلات النقدية الأخرى غير المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

- من أمثلة التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية:

- المدفوعات النقدية المقدمة للموردين، مقابل شراء سلع أو الحصول على خدمات.
- المدفوعات النقدية للعاملين أو لسداد المصروفات.
- المدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط.
- المدفوعات النقدية كالضرائب على النتيجة أو المبالغ المستردة.
- المدفوعات النقدية الأخرى غير المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

ب- الأنشطة الاستثمارية: هي الأنشطة المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأمد والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية، وتتضمن الأنشطة الاستثمارية بصفة عامة حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لعناصر الأصول غير المتداولة، أي لعناصر الأصول طويلة الأمد.

والنشاط الاستثماري يظهر صافي المستخدم للتدفقات النقدية الاستثمارية (وفي أغلب الأحوال يكون هذا الصافي بالسالب)، وهذا يتفق مع طبيعة النشاط حيث تكون الاستثمارات التي أنجزتها المؤسسة أكبر من الاستثمارات التي باعتهما أو تخلصت منها، وتمثل النتيجة استثمار إضافية للمؤسسة مما يؤدي إلى ظهور القيمة السالبة لنتيجة هذا النشاط التي تعني أنه صافي مستخدم للتدفقات النقدية الاستثمارية، ويعد هذا مؤشراً جيداً للأداء؛ لكونه يعني زيادة قدرة المؤسسة المستقبلية على توليد تدفقات نقدية تشغيلية يمكنها من تحقيق أهدافها بالمستوى المطلوب.

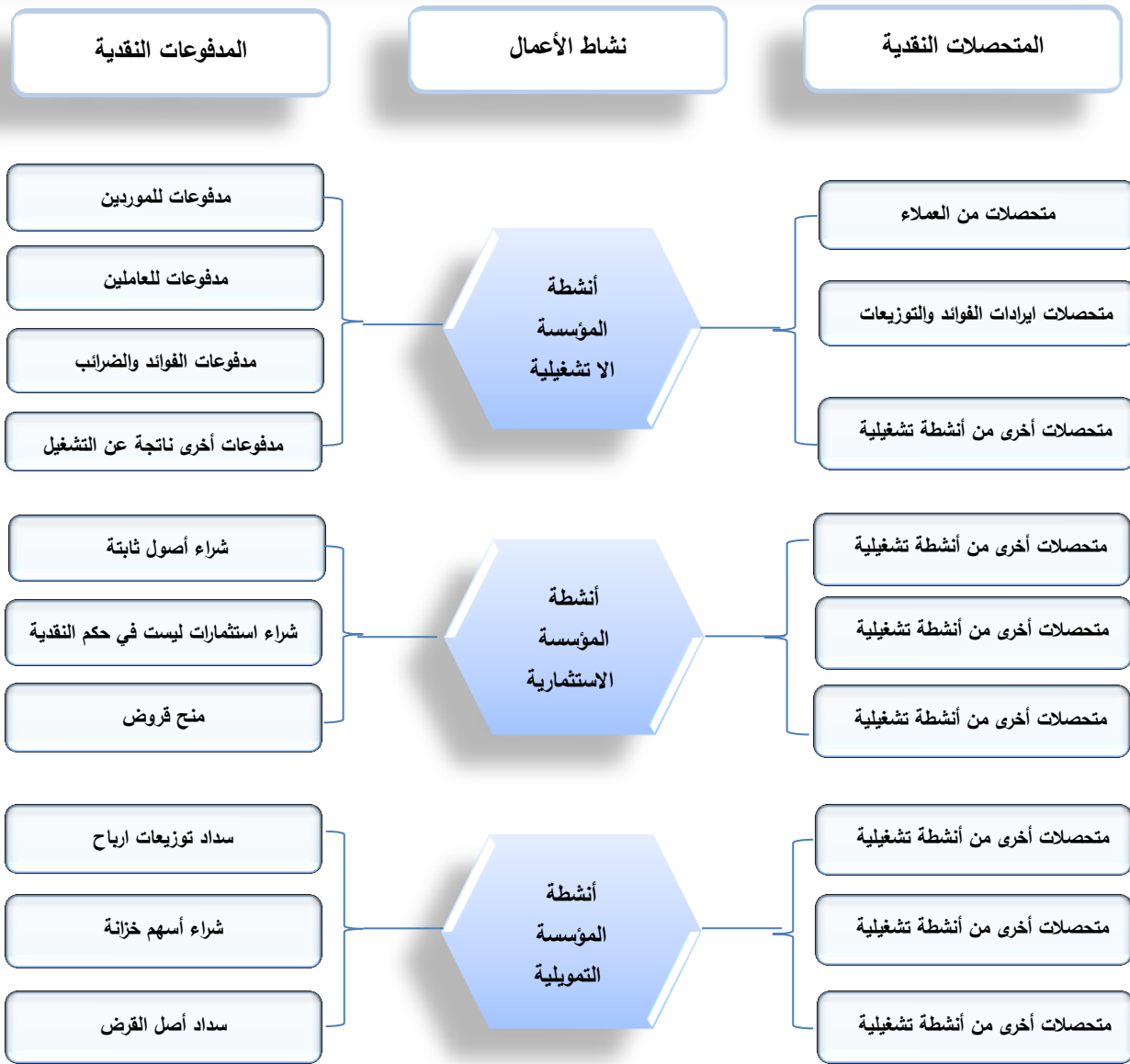
- من أمثلة التدفقات النقدية الداخلة المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- المتحصلات النقدية من بيع الأصول الثابتة.
- المتحصلات النقدية من بيع استثمارات طويلة الأمد في الأوراق المالية.
- المتحصلات النقدية من المقترضين والسلف.
- المتحصلات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، والعقود الآجلة.

- من أمثلة على التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:
  - المدفوعات من شراء الأصول الثابتة، أو أية نفقات تتحملها المؤسسة في سبيل التصنيع الداخلي للأصول الثابتة.
  - المدفوعات النقدية من شراء استثمارات طويلة الأمد لغرض الاحتفاظ (أوراق مالية من أسهم وسندات).
  - المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، والعقود الآجلة.
  - ت- الأنشطة التمويلية: وهي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة، وإن إظهار التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل بالقائمة مفيدٌ في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمؤسسة.
  - من أمثلة على التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية:
  - المتحصلات النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم.
  - المتحصلات النقدية الناتجة عن السندات والقروض والرهنونات العقارية.
  - من أمثلة على التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالأنشطة التمويلية:
  - المدفوعات النقدية الناتجة عن توزيع الأرباح للمساهمين، أو رد جزء من حقوق الملكية ( تخفيض رأس المال).
  - المدفوعات النقدية الناتجة عن تسديد القروض وإعادة الشراء.
  - المدفوعات النقدية من أجل تخفيض جزء أو كل الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار.
- ويمكن توضيح أنواع التدفقات النقدية لأنشطة المؤسسة من خلال الجدول الآتي:



الشكل رقم (3 - 10): أنواع التدفقات النقدية لأنشطة المؤسسة



المصدر: حماد، طارق عبد العال. (2008). موسوعة معايير المحاسبة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ص461.

### 3-1 إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً للخطوات الآتية (حنان، 2009، ص348):

- يتم تحديد التغير في النقدية بطرح النقدية في بداية الفترة من نهايتها.
- يتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، وذلك بتحليل قائمة الدخل للسنة الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق المحاسبي إلى الأساس النقدي.

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

- تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وذلك من خلال تحليل بقية التغيرات الأخرى في حسابات الميزانية؛ لمعرفة أثرهم على النقدية.
  - يتم من خلال هذه العملية تحليل المعلومات الإضافية المفصح عنها خارج قوائم الدخل والمركز المالي.
  - إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لأحد الطرق المباشرة أو غير المباشرة.
- أوصى مجلس معايير المحاسبة النقدية (FASB) ومعياري المحاسبة الدولي رقم (7) باستخدام الطريقة المباشرة لعرض صافي التدفق النقدي، إلا أنهم لم يمانعوا في استخدام الطريقة غير المباشرة، وعليه سيتم تناول الطريقتين: المباشرة وغير المباشرة وفق السياق الآتي (الوقاد، 2011، ص ص 261-262):
- 3-1-1 الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفق النقدي:**

هذه الطريقة يتم التوصل من خلالها لبيان المصادر المباشرة للتوصل إلى صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية، عن طريق تحديد العناصر المكونة للتدفقات النقدية المتحصلة من النشاط التشغيلي، كالمحصلات النقدية من العملاء، من بيع السلع، وتقديم الخدمات، والعمليات المحصلة من التوزيعات والفوائد، وكذلك تحديد العناصر المكونة للتدفقات النقدية الخارجة من النشاط التشغيلي، كأوجه الصرف على الأنشطة التشغيلية والسداد للموردين مقابل شراء سلع، وسداد المصروفات التشغيلية المختلفة، وبشكل منفصل كل على حدة، ومن ثم تحديد الفرق بينهما، وبذلك فهو يمثل صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، والفائدة المرجوة من هذه الطريقة للمستخدم أنها تقدم معلومة جديدة إضافية غير موجودة في قائمة المركز المالي ولا في قائمة الدخل.

ويمكن من خلال الجدول التالي توضيح الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفق النقدي:

الجدول رقم (3 - 3): قائمة التدفق النقدي وفقاً للطريقة المباشرة

| كلي  | جزئي               | البيان                                     |
|------|--------------------|--|
| XXXX | XX<br>(XX)<br>(XX) | التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية      |
|      |                    | متحصلات نقدية من العملاء                   |
|      |                    | مدفوعات نقدية للموردين والعاملين           |
|      | XX<br>XX           | مدفوعات نقدية للمصروفات.                   |
|      |                    | صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية |
|      |                    | التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية    |
|      |                    | متحصلات نقدية من بيع أراضي وممتلكات ومعدات |
|      |                    | متحصلات نقدية من بيع استثمارات طويلة الأمد |

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

|      |      |  |
|------|------|--|
| xxxx | (xx) | مدفوعات نقدية لشراء أراضي وممتلكات ومعدات        |
|      | (xx) | مدفوعات نقدية لشراء استثمارات طويلة الأمد        |
| xxxx |      | صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية     |
|      |      | التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية          |
| xxxx |      | متحصلات نقدية من قروض طويلة الأمد                |
|      |      | متحصلات نقدية من إصدار أسهم                      |
| xxxx | xx   | مدفوعات نقدية لتسديد قروض وأوراق دفع طويلة الأمد |
|      | xx   | توزيعات أرباح نقدية                              |
| xxxx | (xx) | صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية       |
| xxxx | (xx) | صافي التدفق النقدي خلال العام                    |
| xxxx |      | ( + ) رصيد النقدية في بداية العام                |
| xxxx |      | رصيد النقدية في نهاية العام                      |

المصدر: مطر، محمد. (2007). مبادئ المحاسبة المالية، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع والطباعة، ص ص 481-482.

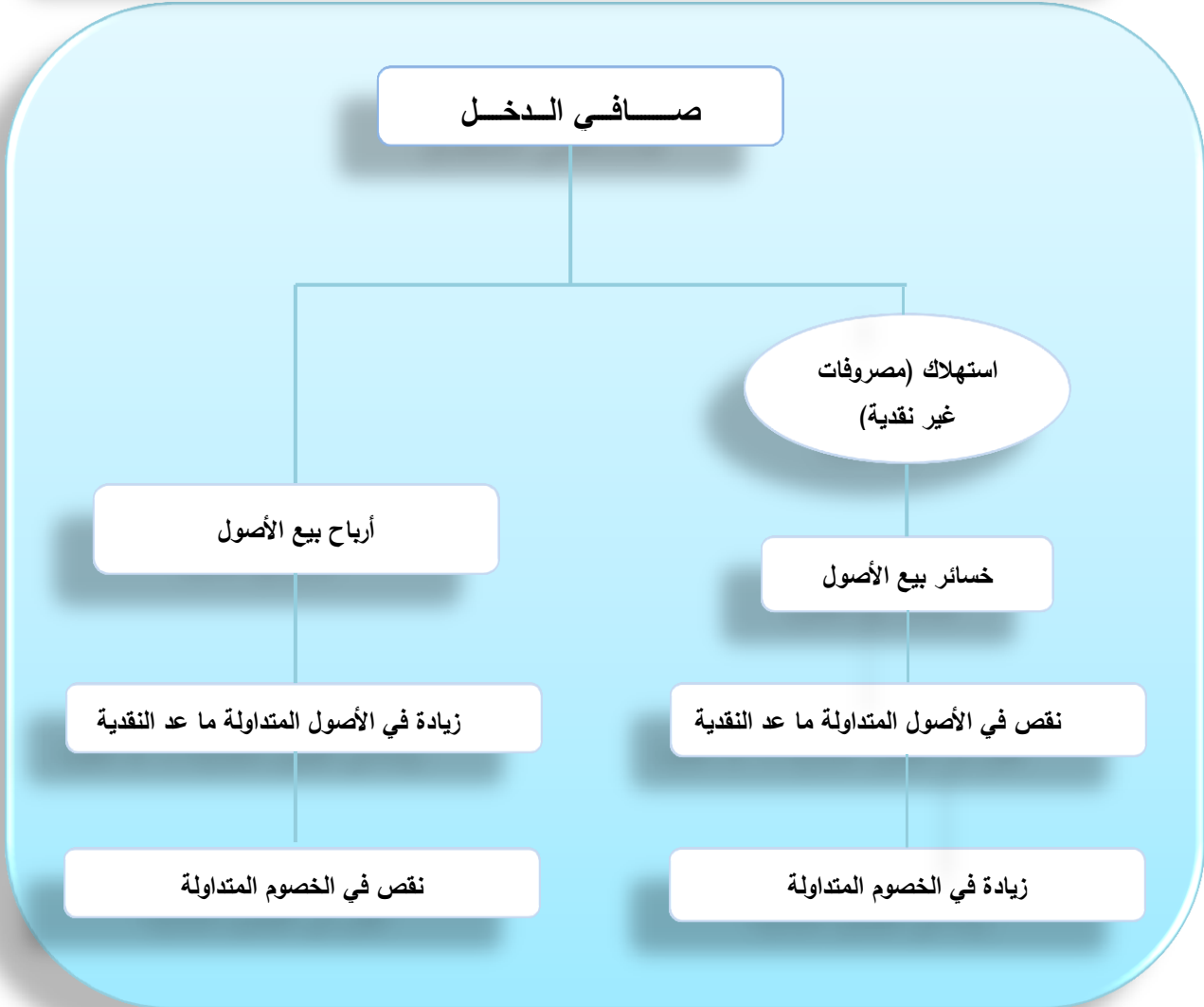
### 3-1-2 الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفق النقدي:

هي أكثر الطرق شيوعاً في الاستخدام؛ لبيان صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بسهولة إعدادها، تستخرج التدفقات المرتبطة بأنشطة التشغيل حسب هذه الطريقة بالاعتماد على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، بحيث تبدأ بصافي الدخل والذي يمكن الحصول عليه، ثم يعدل بإضافة أو خصم بنود الإيرادات والمصروفات أو منه وهي التي ليس لها تأثير على النقدية، كمخصصات استهلاكات الأصول الثابتة، والتغيرات في المخزون، والموردين، ولذلك فالعناصر غير النقدية التي تم طرحها لتحديد صافي الدخل يجب إضافتها لتحديد صافي التدفق النقدي (فمصروف استهلاك الأصول الثابتة أدى إلى تخفيض صافي الربح في قائمة الدخل، ولكونه قيد دفترى ليس له أثر نقدي فإنه يجب أن يضاف لصافي الربح؛ للوصول إلى صافي التدفقات النقدية) وكذلك بالنسبة للإيرادات غير النقدية التي أضيفت لتحديد صافي الدخل يستوجب خصمها لتحديد صافي التدفق النقدي.

كل الانتقادات التي وجهت إلى الطريقة غير المباشرة، تعود إلى الصعوبة التي تواجه المستخدمين للقوائم المالية في فهم كيفية الوصول إلى التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، على عكس الطريقة المباشرة التي تظهر المصادر المباشرة للمتحصلات والمدفوعات النقدية.

والشكل التالي يوضح احتساب التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة:

الشكل رقم (3 - 11): الطريقة غير المباشرة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة

وفي الجدول التالي توضيح للطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفق النقدي:

الجدول رقم (3 - 4): قائمة التدفق النقدي وفقاً للطريقة غير المباشرة

|      |      |  |
|------|------|--|
|      |      | التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: |
|      | ××   | صافي الربح ( من قائمة الدخل )          |
|      | ××   | تسوية صافي الربح بالعناصر غير النقدية. |
|      | ××   | مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة.        |
| ×××× | (××) | خسائر بيع الأصول الثابتة.              |

## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

|      |      |   |
|------|------|---|
|      |      | أرباح بيع الأصول الثابتة.                   |
|      |      | التغيرات في أرصدة الأصول والخصوم المتداولة. |
| xxx  | (xx) |   |
|      | xx   | الزيادة في أرصدة الأصول المتداولة           |
|      | xx   | النقص في أرصدة الأصول المتداولة.            |
|      | (xx) | الزيادة في أرصدة الخصوم المتداولة           |
|      |      | النقص في أرصدة الخصوم المتداولة             |
| xxxx |      | صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية  |

المصدر: الوقاد، سامي محمد. (2011). نظرية المحاسبة، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص262.

والاختلاف بين الطريقتين يقتصر على كيفية احتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، فوفقاً للطريقة المباشرة يتم التقرير عن الأقسام الرئيسة للتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، بينما تكون نقطة البداية في إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة هي صافي الدخل، الذي يتم قياسه وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، حيث يتم تسوية رقم صافي الدخل بينود الإيرادات والمصروفات غير النقدية الموجودة في قائمة الدخل، إلا أن النتيجة واحدة حسب الطريقتين، وبينما لا يوجد اختلاف في احتساب التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

وتستخدم الطريقتان لإعداد القسم الأول من القائمة، وهو الأنشطة التشغيلية، وتفضل المعايير الأمريكية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) الطريقة المباشرة؛ لكونها تفصح عن كل مصدر من مصادر التدفقات النقدية وكيفية أنفاقه في الأنشطة التشغيلية، ومعظم المؤسسات الحكومية تستخدم الطريقة المباشرة.

ويلاحظ أن المؤسسات التي نظمها المحاسبية مصممة على أساس الاستحقاق تجعل من السهل على المؤسسات حساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة.

وأما بالنسبة للطريقة غير المباشرة فإنها تبدأ بصافي الدخل، وتعده باستخدام التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.

وفيما يلي توضيح لكيفية تحويل صافي الدخل المعد على أساس الاستحقاق إلى تدفقات نقدية تعد على الأساس النقدي في قائمة التدفقات النقدية:



## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

الشكل رقم (3 - 13): الطريقة المباشرة وغير الطريقة غير المباشرة



المصدر: بن فرج زوينة. (2014). المخطط البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، ص86.

3-2 أهداف قائمة التدفقات النقدية:

وفق ما جاء في البيان رقم (19) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تحقق قائمة التدفقات النقدية بعض الأهداف، تتحصر بشكل أساس في الآتي (الشلتوني، 2005، ص26 ؛ حماد، 2004، ص143):

- أ- تقديم معلومات ذات فائدة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة المالية المعنية.
- ب- التعرف على مقدرة الربحية للمؤسسة.
- ت- تعمل قائمة التدفقات النقدية على بيان العلاقة بين صافي الدخل والتغير في النقدية المتاحة لدى المؤسسة، حيث إنها تعكس العلاقة بين الدخل على أساس الاستحقاق والدخل على الأساس النقدي.
- ث- توفر معلومات مكملة للإفصاح عن التغيرات الحادثة في المركز المالي خلال الفترة المحاسبية، وذلك بخصوص مجالات الإفصاح التي لم يكن بالإمكان توفيرها في قائمة الدخل والمركز المالي.
- ج- تقديم معلومات وفقاً للأساس النقدي حول أنشطة المؤسسات المختلفة، سواء الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية خلال الفترة، فالمعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية إذا تم استخدامها مع الإفصاح المرتبط بها والقوائم المالية الأخرى فإنها تساعد المستخدمين للقوائم المالية في الآتي:
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل، ومعرفة درجة عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات.
- تقييم مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها ومقدرتها على توزيع الأرباح.
- تقييم أسباب الاختلاف بين صافي الدخل من واقع قائمة نتائج النشاط والنقدية ( المتحصلات والمدفوعات) من واقع قائمة التدفقات النقدية.

3-3 أهمية قائمة التدفقات النقدية:

- لقائمة التدفق النقدي أهمية بالغة لدى بعض المحاسبين والمحللين الماليين تتجلى في الآتي (مطر، 2007، ص484 ؛ بولعراس، 2018، ص183 ؛ بومدين، 2018، ص40):
- أ- تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات المستقبلية وقدرتها على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع.
  - ب- تعد قاعدة لتقييم قدرة المؤسسة على إنشاء النقدية وما يعادلها، والحاجة إلى استخدام هذه النقدية من طرف المؤسسة.
  - ت- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
  - ث- تعزيز القدرة على عقد المقارنات مع أداء المؤسسات المماثلة.



- ج- تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- ح- تقييم كل من المرونة المالية للمؤسسة، ودرجة سيولتها، وذلك لمعرفة قدرة المؤسسة على سداد الديون، ومدى توفير السيولة اللازمة لذلك.
- خ- تستخدم أساساً لتقييم دقة التخطيط المالي لأداء المؤسسة من حيث مقارنة التقديرات بالواقع الفعلي، وتقييم العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية، وتقييم آثار التغيرات في الأسعار.
- د- التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، وسياسات المؤسسة النقدية المتعددة فيما يخص أسهم الخزينة والقروض كمانحة للقروض ومقترضة.

#### 4- قائمة التغير في حقوق الملكية:

هي تغييرات بين تاريخين لقائمة المركز المالي، سواء كانت بالزيادة أو بالنقصان في صافي أصولها خلال الفترة، باستثناء التغيرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين، كالمساهمة في رأس المال وتوزيعات الأرباح، وبذلك يكون إجمالي التغير هو صافي الربح أو الخسارة الناتج عن نشاط المؤسسة (صالح، 2008، ص190).

وقد أكد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في سنة 1997م والمتضمن عرض القوائم المالية ضرورة قيام المؤسسة بإعداد قائمة التغير في حقوق المساهمين (حقوق الملكية) في نهاية الفترة كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، ويوجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يأتي (أبو نصار وحميدات، 2008، ص53):

- صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة.
- بنود الدخل والمصروفات الواجب الاعتراف بها حسب معايير المحاسبة الدولية في قائمة التغير في حقوق الملكية.
- إجمالي الدخل والمصروفات للفترة الجارية محسوباً عن طريق الفرق بين البندين المذكورين أعلاه.
- أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية وكما هو مطلوب في المعيار المحاسبي الدولي رقم (8).

كما يمكن أن تُضمّن البنود التالية في قائمة تغير حقوق الملكية:

- العمليات الرأسمالية مع المالكين.
- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الدورة ونهايتها.
- تقسيم محتويات قائمة التغير في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم، بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال ورأس المال الإضافي والاحتياطات.

**4-1 أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية:**

تكمن أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية في النقاط الآتية (حنان، 2003، ص292 ؛ الشلتوني، 2005، ص44):

- تقدم قائمة التغير في حقوق الملكية معلومات مفيدة عن مصادر التغير في عناصر المركز المالي خلال الفترة.
- تقدم معلومات عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات على المصادر الخاصة، كتحويل التزامات المؤسسة لمؤسسات أخرى أو لحقوق الملكية التي تؤثر في الأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات على هذه المصادر.
- تزود المستثمرين والمقرضين وجهات أخرى بمعلومات عن الموارد الاقتصادية عن الالتزامات وحقوق الملكية، لتساعدهم في تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمؤسسة وملائمتها، والقدرة على سداد التزاماتها.
- تربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، فتصحح عن التغير الناجم عن قائمة الدخل المتمثل في صورة الأرباح أو الخسائر للدورة المحاسبية وما ينجم عنها من تغير في الأرباح المحتجزة.
- ترصد التغيرات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المحاسبية إلى حقوق الملكية في آخر الدورة.

**4-2 بنود قائمة التغير في حقوق الملكية:**

تشمل قائمة التغيرات في حقوق الملكية ثلاثة بنود رئيسة، هي (حنان، 2005، ص124-128):

**4-2-1 رأس المال المدفوع:** يتكون رأس المال المدفوع أو ما يطلق عليه رأس المال المساهم به، من البنود الآتية:

- **رأس المال القانوني:** ويمثل القيمة الاسمية للأسهم (وهي قيمة السهم التي تتحدد عند إصداره وتثبت في شهادة الأسهم الصادرة لمالكها) أو قيمة الحصص.
  - **رأس المال الإضافي:** ويشمل علاوة الإصدار (مبالغ الزيادة في رأس المال عن القيمة الاسمية عندما تقوم المؤسسة بإصدار أسهم جديدة للاكتتاب العام)، أو خصم إصدار الأسهم والهيئات الرأسمالية (رأس المال الممنوح هبةً) وأسهم الخزينة\*.
- وتشمل التغيرات في رأس المال المدفوع الآتي:

- **زيادة رأس المال:** وهو استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمين، بحيث تكون الزيادة في شكل نقدية أو عينية، وتكون أحياناً عن طريق تسديد الملاك لبعض التزامات المؤسسة مباشرة بدلا عنها.
- **تخفيض رأس المال:** ويكون في حالة توزيعات رأس المال، ويتم هذا التوزيع من رأس المال المدفوع.

\* تعتبر أسهم الخزينة من العناصر السالبة التي تؤدي إلى تخفيض رأس المال.

#### 2.2.4 التغيرات في الأرباح المحتجزة ( رأس المال المكتسب):

تمثل الأرباح المحتجزة نتيجة المؤسسة التي لم يتخذ بشأنها أي قرار حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وتمثل مبالغ احتياطية للمؤسسة يمكن أن تلجأ إلى استخدامها في تمويل عمليات التوسع والنمو في عملياتها المختلفة فهي تمثل أحد مصادر التمويل الداخلية ( الذاتية) التي تلجأ المؤسسة إليها بسهولة، ودون قيامها بتحمل فوائد تدفعها نتيجة اللجوء إلى المصادر الأخرى، وخاصة في حالة الاقتراض من الغير.

إن التغيرات في رأس المال المكتسب يعود إلى ثلاثة مصادر وفق الآتي:

- رصيد الأرباح المحتجزة أو الدورة والتعديل بتسويات السنوات الماضية، كتصحيح أخطاء سنوات ماضية.
  - توزيعات الأرباح على الملاك أو المساهمين خلال الدورة.
  - صافي الربح الشامل (الخسارة) حسبما تعرضه قائمة دخل الدورة التجارية.
- علماً بأن توزيعات الأرباح تتم إما نقداً أو عينياً، وفي كل من الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي حقوق الملكية.

#### 3.2.4 التغيرات في رأس المال المحتسب:

رأس المال المحتسب يمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق بعد حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، ومن أهم مصادر التغير فيه:

- مكاسب أو خسائر إعادة التقييم (إعادة التقدير).
  - مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة.
  - مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الدورة.
- ويمكن توضيح النموذج المقترح لقائمة تغيرات حقوق الملكية لتوضيح أهم مصادر التغيرات من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3 - 5): قائمة تغيرات حقوق الملكية خلال الدورة المنتهية في 31 / 12 / ..... / ...

| الإجمالي | رأس المال المحتسب | رأس المال المكتسب | رأس المال المدفوع | مصادر التغيرات              |
|----------|-------------------|-------------------|-------------------|-----------------------------|
| xxx      | xx                | xx                | xx                | أرصدة 1/1                   |
| xx       | -                 | -                 | xx                | زيادة (تخفيض) رأس المال     |
| (xx)     | -                 | -                 | (xx)              | شراء أسهم الخزينة           |
| (xx)     | -                 | (xx)              | -                 | توزيعات الأرباح             |
| xx       | -                 | xx                | -                 | ربح (خسارة) الدورة الجارية  |
| xx       | xx                | -                 | -                 | مكاسب (خسائر) إعادة التقييم |

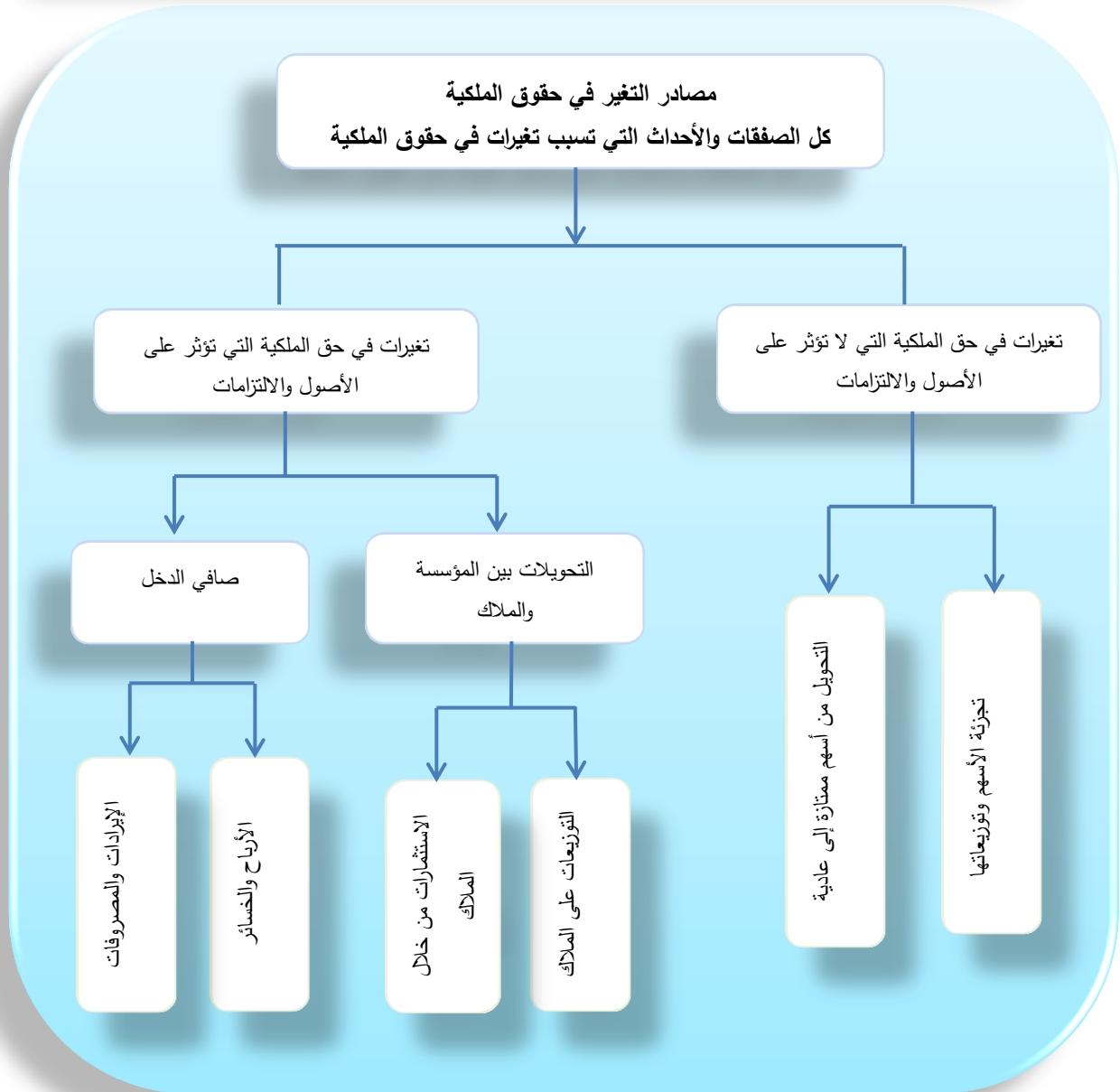
## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

|     |     |     |     |                               |
|-----|-----|-----|-----|-------------------------------|
| ××  | ××  | -   | -   | مكاسب (خسائر) حيازة غير محققة |
| ××× | ××× | ××× | ××× | الإجمالي: أرصدة 12 / 31       |

المصدر: حنان، رضوان حلوة. (2005). مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري- التطبيقات العملية. عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ص128.

والشكل التالي يوضح قائمة التغير في حقوق الملكية:

الشكل رقم (3 - 14): قائمة تغيرات حقوق الملكية



المصدر: بن فرج، زوينة. (2014). المخطط البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، ص82.

مما سبق يتضح ان قائمة التغير في حقوق الملكية تساعد في التعرف على هيكل رأس المال، والتغيرات التي طرأت عليه خلال الفترة المالية، وهي نقطة اهتمام لمستخدمي القوائم المالية، وخصوصاً الملاك، بهدف الاطمئنان على حقوقهم داخل المؤسسة، وكذلك الدائنون والمقرضون الذي يعدون حقوق الملكية مصدر الضمان للحصول على حقوقهم من المؤسسة خلال فترة سداد مستحقاتهم.

### 5- ملاحق القوائم المالية (الملاحظات والإيضاحات وملخص السياسات المحاسبية المهمة).

وقد عرفت الملاحق بأنها جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرق والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي، وإيضاحات تخص الشركاء، وأسهم فروع المؤسسة والمؤسسة الأم، والتحويلات بين الفروع والمؤسسة الأم (راشدي، 2018، ص120).

ولزيادة المنفعة في القوائم المالية ترفق ببعض الإيضاحات أو الملاحق التفصيلية، إضافة إلى تقرير المراجع الخارجي الذي يعبر عن مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي في لحظة معينة، ويستوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أن تحتوي هذه الإيضاحات على الآتي (لطي، 2007، ص191؛ حماد، 2009، ص79):

- عرض معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأساسية المتبعة لإعداد القوائم المالية، (كالاعتراف بالإيراد، وتقييم المخزون، وتقييم الاستثمارات المالية، وطريقة احتساب الاستهلاك، وغيرها.....).

- المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان آخر في القوائم المالية.

- معلومات إضافية لم يتم إظهارها في صلب القوائم المالية الأساسية، ولكنها تعد ضرورية لتوفير العرض العادل للمعلومات المحاسبية، والمساعدة في فهم محتوى تلك القوائم.

- الحكم أو الرأي الشخصي الذي تم استخدامه في تطبيق السياسات المحاسبية التي أدت إلى تأثير مهم على مبالغ العناصر المسجلة بالقوائم المالية.

كما أنه يتطلب وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض تلك المعلومات بطريقة منهجية ومنظمة، وبطريقة تتسم بأنها مرجعية للبنود ذات الصلة في صلب القوائم المالية.

ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فإن طبيعة المعلومات التي تعرض ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تتكون من (الدوغجي، 2009):

- تفاصيل للمعلومات الظاهرة في صلب القوائم المالية الأساسية.

- معلومات محددة لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية.
- معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها ضمن القوائم المالية كالتزامات الطارئة.
- كما أنه بالإضافة إلى المتطلبات السابقة يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) إفصاحات أخرى في الإفصاحات، وتشمل معلومات عن:
- مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية التي لم يتم المصادقة عليها من الجهة المخولة بذلك خلال الفترة وحصة السهم من تلك التوزيعات.
- أرباح الأسهم الممتازة التراكمية التي لم يتم الاعتراف بها.
- كما أنه يتم الإفصاح عن الأحداث المحتملة، حيث إنه قد تواجه المؤسسات أحياناً أحداثاً قد تؤثر على أدائها أو مركزها المالي، ولكن لا يمكن للمؤسسة الإفصاح عنها ضمن قوائمها المالية، ومثل هذه الحالات يكون من حق المستثمرين معرفة هذه المعلومات بأقصى سرعة ممكنة.
- إيضاح للأحداث التي أخذت مكانا بعد تاريخ إعداد القوائم المالية التي يمكن أن تؤثر جوهرياً في المركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة.

ومما سبق يتضح أن الملاحق المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك نظراً لما تتضمنه من توضيحات تعد ضرورية لفهم القوائم المالية، وعدم وجودها يولد قوائم مالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية.

وعليه يتضح أن إعداد القوائم المالية وعرضها وفق المعايير الدولية، يترتب عليه إعداد وعرض عادل وملائم وموثوق للقوائم المالية، مما يجعل هذه القوائم ذات فائدة مرجوة منها في مد المستفيدين بالمعلومات التي يحتاجونها أساساً لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، نظراً للمعلومات التفصيلية لنتيجة نشاط المؤسسة والمركز المالي للمؤسسة، والتغيرات التي تطرأ على هيكل رأس المال، والتدفقات النقدية في كل أنشطة المؤسسة، ونظراً لطبيعة المعلومات من جهة وطريقة الإفصاح المحاسبي عنها من جهة أخرى فلا شك أنها تقدم مرجعاً رئيساً وأساساً وكافياً لمختلف الشرائح المستخدمة للمعلومات الواردة بالقوائم المالية وتكون منسجمة مع حاجاتهم.

### سادساً- دور معايير التقارير المالية الدولية في تحقيق جودة القوائم المالية:

أولت المعايير الدولية عناية كبيرة لاعتبارات الإفصاح، وذلك بغرض زيادة جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية، بما تحققه من زيادة قدرة متخذي القرارات الاقتصادية على الاستفادة من المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية، حيث تساعد تلك القوائم جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية العديد من المعايير المحاسبية

الدولية إلى غاية سنة 2000م، وحيث أصبحت ما تعرف بمعايير التقارير الدولية أو معايير الإبلاغ المالي الدولي، حيث تناول أكثر من معيار الإفصاح المحاسبي وكيفية إعداد القوائم المالية وعرضها من حيث الشكل، والمحتوى، والهيكل، والسياسات المحاسبية، وفيما يلي أهم المعايير ذات العلاقة المباشرة بتعزيز جودة القوائم المالية (قسوم، 2019، ص ص54-58 ؛ بومدين، 2018، ص35 ؛ فوادي، 2018، ص ص83-85 ؛ قسوم، 2016، ص145):

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 IAS "عرض القوائم المالية"، ويهدف هذا المعيار إلى وصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام ( قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات والإيضاحات)، حتى تكون قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة مع القوائم المالية مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، وتتضمن معلومات مالية ملائمة وذات مصداقية وموثوقية، وذلك عن طريق مجموعة من الاعتبارات العامة الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 IAS " قائمة التدفقات النقدية"، حيث تناول المعيار متطلبات إعداد القائمة ومنح مستخدمي القوائم المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها، وتقييم احتياجاتها لاستخدام هذه التدفقات النقدية، وتوفير المعلومات اللازمة عن التغيرات التاريخية في النقدية، وما يعادلها، مبنية حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وكذلك توفير معلومات عن استخدام السيولة المالية، والتنبؤ بقيمة التدفقات النقدية المستقبلية اعتماداً على التدفقات النقدية الحالية، وتخفيض درجة عدم التأكد المرتبطة بها، مما يعطي معلومات أكثر ملائمة بحيث إنها تمكن المستخدمين من تقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد السيولة من أنشطتها العادية، وتكفي لمواجهة التزاماتها، وتوفر لهم معلومات ملائمة تمكنهم من تقييم الوضع المالي للمؤسسة، والتنبؤ بمدى إمكانية تعرضها للعسر أو الفشل المالي مستقبلاً.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 IAS " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية" يهدف مجلس المحاسبة الدولية من خلال المعيار الثامن إلى تعزيز خاصية القابلية للمقارنة للقوائم المالية عبر الزمن للمؤسسة نفسها من فترة مالية إلى أخرى، والمقارنة بين المؤسسات للنشاط نفسه، كما أنه يهدف إلى توفير معلومات قابلة للفهم، وينص المعيار على أن المؤسسة يجب أن توضح جميع السياسات المهمة التي تستخدمها في إعداد القوائم المالية وعرضها، مما يجعلها مفهومة وواضحة لمختلف المستخدمين، بمعنى أن الإدارة يجب أن تختار وتطبق السياسة المحاسبية الملائمة والوثيقة الصلة باحتياجات صنع القرار، وأن تتصف بالملاءمة والمصداقية، ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة ومقدار وأثر التغير في التقدير المحاسبي الذي له أثر على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، وإذا لم يتم الإفصاح عن الأثر في الفترات

المستقبلية لكون التغيير غير عملي فيجب على المؤسسة الإفصاح عن هذه الحقيقة، مما يسمح بتقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وهذا ما يجسد خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 13 " قياس القيمة العادلة" يسعى هذا المعيار إلى التعريف بالقيمة العادلة واعتمادها أساساً للقياس المحاسبي لأغلبية الأحداث المالية، وذلك لأنها تعزز من جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم والتقارير المالية من خلال قدرتها على تقويم الأحداث التاريخية السابقة، كتقويم قيمة النقد نتيجة تغير عامل الزمن، والتأكد من قيمته الصحيحة، أي بمعنى القيمة التأكيدية، مما يوفر معلومات ملائمة لمستخدميها، وبإضافة أنها توفر معلومات آنية تعكس واقع أنشطة المؤسسات في الوقت الحالي، مما يدعم خاصية التوقيت المناسب، وكذلك تحسين إمكانية المقارنة من خلال جعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة، والأشياء غير المتشابهة مختلفة.

إن الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة يدعم شفافية القوائم المالية، من خلال بيان طبيعة ونوع وعناصر الصفقات مع الأطراف ذوي العلاقة، خاصة وأن المؤسسة قد تدخل في عقد صفقات شراء أو بيع أو إقراض أو اقتراض مع أطراف ذات علاقة دون أن يكون للأطراف الأخرى معرفة بحجم هذه الصفقات وبأي شروط تمت.

مما سبق يتضح أن تبني وتطبيق معايير التقارير المالية الدولية في إعداد القوائم المالية وعرضها، يوفر معلومات محاسبية تتصف بالخصائص النوعية للمعلومات، وتوفر إطاراً مستقراً وملائماً لتوليد قوائم مالية ذات جودة عالية، تعمل على مساعدة المستفيدين من تلك القوائم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.

### سابعاً- التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسة الصناعية في جودة القوائم المالية:

الصناعة في اقتصاد كثير من الدول لها دور مهم وحيوي، حيث تساعد على رفاهية الإنسان وتطوير سبل عيشه، ولكن بالمقابل قد ينتج عن تلك الصناعات آثار سلبية تتمثل في استنفاد الموارد الطبيعية، نتيجة استخدامها في العملية الصناعية، أو أنها قد تستنفذ نتيجة الإسراف في استخدامها، وعدم استخدامها الاستخدام الأمثل، وإضافة إلى ذلك قد يترتب على تلك العملية زيادة النفايات الخطرة التي تولدها هذه العملية الصناعية، ولم تكن الدول المتقدمة تهتم في السابق في عملياتها الصناعية بالآثار السلبية التي تقع على البيئة، وذلك لرغبتها الكبيرة في التوسع الصناعي بعد الحرب العالمية الثانية وبناء مصانعها العملاقة التي تم تدميرها أثناء الحرب، ويمكن تقسيم الصناعات التي قد يكون لها تأثير سلبي على البيئة حسب حجمها إلى (الصوفي وآخرون، 2012، ص219):

- صناعات كبيرة الحجم، كصناعات النفط ومشتقاته، ومعامل استخراج الألمنيوم ومعالجته، والصناعات الكيماوية، ومصانع الأدوية، ومصانع صناعة الإسمنت، والحديد والصلب.



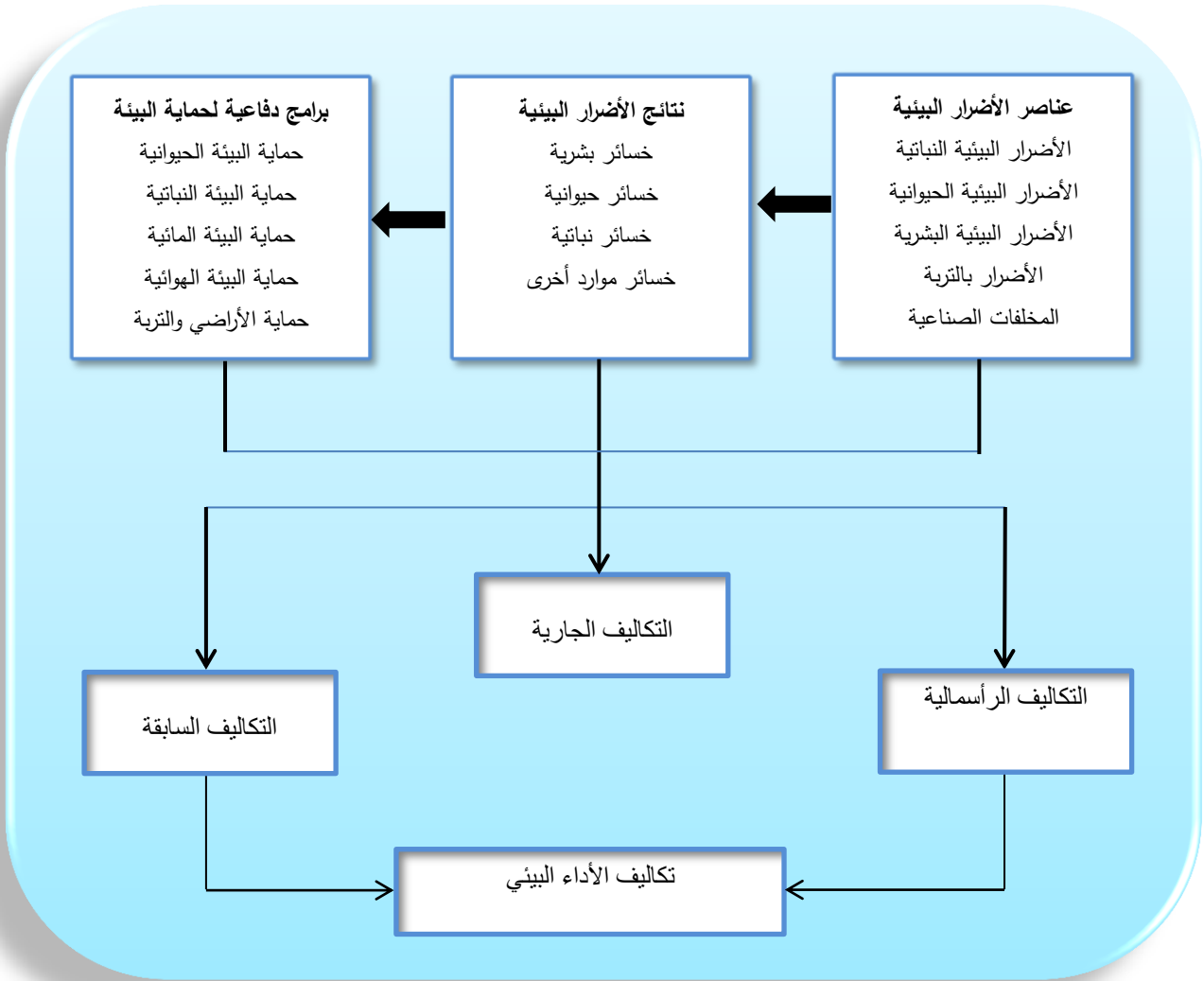
## الفصل الثالث : الإطار الفكري لجودة القوائم المالية

- صناعات متوسطة الحجم مثل صناعات الجلود، ومصانع إنتاج الطلاء والنسيج، والمطابع وغيرها من الصناعات.

- صناعات صغيرة الحجم، كورش صهر الفضة والمشغولات من المعادن المختلفة.

وقد يترتب على نشاطات المؤسسات تكاليف وأضرار بيئية، وهذه تؤثر في القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك إذا تم قياس التكاليف البيئية بصورة موضوعية، ومن خلال الشكل التالي رقم (3 - 15) يمكن تمثيل التأثيرات البيئية ونتائجها وبرامج حمايتها.

الشكل رقم (3 - 15): التأثيرات البيئية لنشاطات المؤسسات



المصدر: الشحادة، عبد الرزاق قاسم. (2010). القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة. مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26 (1)، ص292.

وينطوي مفهوم جودة القوائم المالية على مجموعة من خصائص المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم المالية، ولا يوجد اتفاق بين الهيئات أو الباحثين على مجموعة من الخصائص إلا أنه هناك اتفاقاً على مجموعة

من الخصائص الأساسية، وهذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الموثوقية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية من ناحية وعلى ملاءمة تلك المعلومات من ناحية ثانية وعلى قابليتها للمقارنة من ناحية ثالثة وعلى قابليتها للفهم من ناحية أخرى فكل العوامل المذكورة مجتمعة تسهم في تحسين منفعة القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، وتتوقف الثقة في المعلومات المعروضة بينود القوائم المالية على تمثيلها لحقيقة الأحداث والوقائع، وعدالة تلك المعلومات وقابليتها للتحقق، أما ملاءمة المعلومات فأنها تتوقف على توقيت المعلومات، والقيمة التنبؤية لها، والتغذية العكسية، ونتيجة لتطور بيئة عمل الشركات وتعدد أنواع الاستثمارات المالية وتوجه العديد من دول العالم نحو تنمية وإثراء المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات أصبح من الضروري تطوير محتوى القوائم والتقارير المالية لنتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية وتدعم ثقة مستخدمي تلك القوائم، وبالتالي أدى التطور إلى زيادة الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات التي تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه الشركات، وبالرغم من أن هذه التطورات دعت إلى إثراء القوائم المالية فما زالت هذه القوائم تقتصر إلى معلومات عن مخاطر الشركات فهي لا تظهر دور إدارة الشركات في مواجهة المخاطر، ومع رغبة تلك الشركات في الانضمام إلى أسواق المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً، فأصبح الإفصاح عن مخاطر الشركات يمثل أهم الممارسات الواجب القيام بها وبات من الضروري الإفصاح عن المعلومات المالية والغير المالية عن أنواع المخاطر التي تعترض هذه الشركات، ويتبين أن القوائم والتقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها وإنما تهدف إلى تقديم المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات الصائبة سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحسين الإفصاح عن المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وبالتالي يترتب عليه زيادة في جودة القوائم المالية وامكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة تحسين الأداء البيئي، وعليه فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية سيؤدي ذلك إلى زيادة جودة القوائم المالية وذلك من خلال توفر خصائص جودة القوائم المالية (مهاوات، 2015، ص103).

إن الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم والتقارير البيئية يعد أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في المحافظة على البيئة وحمايتها، لكون مستخدم القوائم والتقارير المالية أصبح لا يهتم فقط بالمعلومات المتعلقة بالأداء الاقتصادي؛ بل قد يشمل المعلومات الاجتماعية والبيئية لتلك المؤسسات.

### خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم استعراض مجموعة من المواضيع المهمة في الدراسة، وتفصيل كل ما يخص جودة القوائم المالية؛ حيث يعد مفهوم الجودة من المصطلحات الجديدة التي تهدف إلى تطوير الأداء بصفة مستمرة، وعلى الرغم من ذلك نجد أن مفهوم الجودة من المفاهيم التي يلماها بعض الغموض ويختلف مفهومها من نطاق لآخر، فكل باحث قدم تعريفا حسب توجهه. وتناولنا أهمية جودة القوائم والتقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية للحكم على جودتها، الأبعاد والعوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية ومحددات الجودة.

وتم في هذا الفصل استعراض كل اشكال القوائم المالية، حيث تعد القوائم المالية وسيلة اىصال المعلومات المحاسبية لمستخدميها لتزويدهم بالمعلومات لاتخاذ القرارات الصائبة، بهدف تحقيق المنفعة الاقتصادية التي تسمو لها كل الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات.

وفي الأخير تم التطرق إلى دور معايير التقارير المالية الدولية في تحقيق جودة القوائم المالية، ولما لها من دور في توفير معلومات محاسبية تتصف بالخصائص النوعية للمعلومات، في إطار مستقر وملائم لتوليد قوائم مالية ذات جودة عالية تعمل على مساعدة المستفيدين من تلك القوائم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، والتأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسة الصناعية في جودة القوائم المالية.

# الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

### تمهيد:

شكلت الدراسات التي تمت مراجعتها في الفصول السابقة (الأول والثاني والثالث) الشكل النظري للإفصاح المحاسبي، والإفصاح البيئي، وجودة القوائم المالية، وساعد في تحديد منهجية الدراسة. والهدف من هذا الفصل هو ربط الجانب النظري بالجانب العملي، وذلك للتحقق من النتائج التي تم توصل إليها في الجانب النظري للدراسة، والتي بينت أن الإفصاح المحاسبي البيئي له أثر إيجابي على جودة القوائم المالية. ويتناول هذا الفصل صناعة الإسمنت وآثارها على البيئة، ومن ثم وصفاً لمنهجية الدراسة وإجراءاتها وطرقها وإثباتها، والاستبانة وكيف تم تصميمها للإجابة على أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها، ثم يصف منهجية وطرق جمع البيانات، ويتناول كذلك عرضاً مفصلاً للإجراءات التي تم الاعتماد عليها في تنفيذ الدراسة التطبيقية بهدف التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية، وذلك من خلال:

المبحث الأول - صناعة الإسمنت وآثارها على البيئة.

المبحث الثاني - منهجية وإجراءات الدراسة التطبيقية.

المبحث الثالث - تحليل الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات.

### المبحث الأول - صناعة الإسمنت وآثارها على البيئة:

ويشمل هذا المبحث تصورا بسيطا حول صناعة الإسمنت والخصائص العامة لشركات صناعة الإسمنت الليبية.

#### أولاً - صناعة الإسمنت بليبيا:

تعد صناعة الإسمنت من الصناعات الاستراتيجية المهمة في هذا العصر، التي تعول عليها البلاد كثيراً في بناء خطة التحول في ليبيا، فهي أحد السلع الأساسية التي لا غنى عنها في عملية البناء والتشييد والتنمية العمرانية والاقتصادية، وقد أولت الدولة عناية كبيرة لتوفير هذه المادة، فاستثمرت الحكومة جزءاً من عائدات النفط في هذا القطاع عن طريق إقامة المصانع الحديثة ذات الطاقة الإنتاجية العالية في المناطق التي تتوفر فيها المواد الخام لإقامة هذه الصناعة في شرق البلاد ووسطها وغربها، وقد وصلت الطاقة الإنتاجية الإجمالية لهذه المصانع إلى أكثر من 4,000,000 طن سنوياً وذلك خلال سنة 1984م. ونظراً لتباعد المناطق التي تحتوي على المواد الخام اللازمة لهذه الصناعة واتساع الرقعة الجغرافية لليبيا، فقد أقيمت عدة شركات لصناعة الإسمنت بليبيا وهذه الشركات هي:

#### 1- شركة الإسمنت الليبية:

تعد شركة الإسمنت الليبية من أكبر الشركات في مجال صناعة الإسمنت في ليبيا، تمتلك ستة خطوط إنتاج بثلاثة مصانع الهواري وبنغازي والفتاح حيث تغطي أكثر من ثلث الطلب الليبي على الإسمنت. بدأت الشركة الليبية للإسمنت الإنتاج سنة 1972م بمصنع واحد بطاقة إنتاجية للإسمنت البورتلاندي بلغت 200,000 طن سنوياً، وفي سنة 1974م أضيف خط إنتاجي جديد بطاقة إنتاجية تبلغ 400,000 طن سنوياً. فيما أضيف خط إنتاجي ثالث سنة 1977م بطاقة 400,000 طن سنوياً، ليصل إجمالي القدرة الإنتاجية للشركة مليون طن من الإسمنت البورتلاندي. وبحلول 2007م مصنع إسمنت بنغازي صار ينتج 800,000 طن سنوياً. فيما ينتج مصنع الهواري والذي أطلق في 1964م ما يبلغ 1,000,000 طن سنوياً. وفي سنة 1987م أجريت تعديلات على خط إنتاج مصنع الهواري لإنتاج إسمنت مقاوم للكبريتات. وفي سنة 1982م أطلق مصنع الفتاح مع خطي إنتاج تبلغ طاقتهما الإنتاجية 1,000,000 طن سنوياً من الإسمنت البورتلاندي العادي. يقع هذا المصنع على بعد 350 كيلومتر شرق بنغازي بالقرب من درنة. تملك شركة الإسمنت الليبية أيضاً مصنعاً لصناعة أكياس الإسمنت، وقد أنشئ 1975م، ينتج المصنع 200,000 كيس يومياً. وفي سنة 2008م دخلت الشركة في شراكة مع شريك أجنبي، وبموجب هذا العقد تم رفع الطاقة التصميمية لمصانع الشركة لتصل إلى 3 ملايين طن سنوياً، وفي أبريل 2015م أعلنت مجموعة ليبيا القابضة استحواذها على أغلبية أسهم شركة الإسمنت الليبية من مجموعة كودارسير النمساوية في إطار خطة إستراتيجية طويل الأمد للمجموعة تسعى لإعادة البنية التحتية لليبيا (موقع الشركة):

- **مصنع اسمنت بنغازي:** ويقع هذا المصنع في منطقة الهواري قرب بنغازي، وتأسس سنة 1972م بطاقة إنتاجية تبلغ (200) ألف طن سنوياً، ونظراً لزيادة الطلب على هذا المصنع والنهضة العمرانية التي شهدتها

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

ليبيا فقد تم إجراء توسعات لهذا المصنع حيث أصبح إنتاجه يقدر 1000000 طن سنويا خلال سنة 1977م.

- **مصنع إسمنت الهواري:** يقع هذا المصنع بالقرب من مصنع إسمنت بنغازي في منطقة الهواري، وقد تأسس هذا المصنع سنة 1978م بطاقة إنتاجية تقدر بمليون طن سنويا.

- **مصنع إسمنت الفتاح بدرنة:** ويقع هذا المصنع شرقي مدينة درنة وقد تم إنشاء هذا المصنع سنة 1983م وهو يحتوي على خطين إنتاجيين بطاقة إنتاجية تبلغ مليون طن سنويا.

- **مصنع الأكياس الورقية:** وقد أنشئ 1975م، ينتج المصنع 200,000 كيس يوميا.  
2- **الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة:**

الشركة الأهلية للإسمنت هي الشركة الرائدة في صناعة الإسمنت في ليبيا، حيث تغطي تقريبا 51% من استهلاك الطلب الليبي على الإسمنت. ففي عام 1961م تم تأسيس الشركة تحت اسم الشركة الوطنية للإسمنت ومواد البناء بمدينة الخمس شرق طرابلس 120 كم، حيث بنت أول مصنع للإسمنت بإسهم رجال الأعمال الليبيين وهو مصنع المرقب الذي بدأ الإنتاج سنة 1969م بطاقة إنتاجية 100000 طن سنويا. وفي سنة 1988 تم دمج بعض المصانع القائمة مع الشركة لتصبح شركة الإسمنت العربية، وتنفيذاً لبرنامج توسيع قاعدة الملكية صدر قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (45) لسنة 2005م برفع رأس مال الشركة الى 600 مليون دينار بمساهمة شركة الاستثمار الوطني بنسبة 65.39%، وصندوق الإنماء الاقتصادي والاجتماعي وبنسبة 24.12%، و الأسر ذوي الدخل المحدود بنسبة 8.58%، و شركة بلتون لتداول الأوراق المالية بنسبة 0.03%، وأفراد بنسبة 1.88%، وغيرت اسمها إلى الشركة الأهلية للإسمنت، وحاليا هي واحدة من أكبر الشركات في ليبيا ولديها ستة مصانع في عدة مناطق في أنحاء ليبيا (موقع الشركة):

- **مصنع المرقب للإسمنت:** ويقع هذا المصنع على الطريق الساحلي غرب مدينة الخمس بحوالي خمسة كيلومترات بمنطقة المرقب، وقد أنشئ هذا المصنع سنة 1968م بطاقة إنتاجية لهذا المصنع تقدر ب 100.000 طن سنويا، إلا أنه تمت إضافة خط جديد للمصنع سنة 1974م بحيث أصبحت الطاقة الإنتاجية لهذا المصنع تبلغ 330 ألف طن سنويا.

- **مصنع لبدة للإسمنت:** ويقع هذا المصنع جنوب شرق مدينة الخمس بحوالي 27 كيلومترا بمنطقة سوق الخميس الخمس، وقد أنشئ هذا المصنع سنة 1980م ويحتوي على خط إنتاجي واحد بطاقة تصميمية قدرها 1000000 طن سنويا.

- **مصنع سوق الخميس للإسمنت:** ويقع هذا المصنع بمنطقة سوق الخميس إمسيل جنوب مدينة طرابلس بحوالي 60 كيلو مترا، وقد بدأ الإنتاج الفعلي لهذه المصنع سنة 1977م وهو يضم خطين إنتاجيين تصل إلى 500000 طن سنويا لكل خط.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

- مصنع سوق الخميس للجير: ويقع هذا المصنع بمدينة سوق الخميس إمسيل، وبدأ الإنتاج الفعلي له عام 1976م، وهو يضم خطين إنتاجيين تصل إلى 100000 طن سنوياً لكل خط للجير المطفي المطحون.
- مصنع إسمنت زليتن: تأسس هذا المصنع سنة 1980م بمدينة زليتن، وبدأ الإنتاج الفعلي له سنة 1984م، وقد تم إنشاء هذا المصنع تلبية للطلب المتزايد على هذه السلعة، وتقدر الطاقة الإنتاجية لهذا المصنع بمليون طن سنوياً.
- مصنع الأكياس الورقية: يقع مصنع الأكياس الورقية بمدينة مسلاته ويبعد حوالى مسافة 120 كم شرق مدينة طرابلس، أسس المصنع كمصنع خدمي لمصانع الإسمنت التابعة للشركة الأهلية للإسمنت وذلك لتغطية احتياجات مصانعها من الأكياس، يتكون مصنع الأكياس من خطي إنتاج بطاقة تصميمية 80 مليون كيس سنوياً، 40 مليون كيس لكل خط.

### 3- شركة الاتحاد العربي للمقاولات:

تأسست عام 1974م بموجب القانون رقم (6) الصادر عن المجلس الرئاسي لاتحاد الجمهوريات العربية كشركة اتحادية مساهمة، منذ تأسيسها نفذت العديد من المشاريع الحيوية في مجال المقاولات والاستثمار العقاري، بما في ذلك صناعة مواد البناء في مختلف أرجاء ليبيا وبناء الوحدات السكنية والمستشفيات والمصارف وشبكات الصرف الصحي. في مجال صناعة مواد البناء، ففي مجال الصناعات الاستراتيجية وضعت الشركة خطة طموحة للإسهام في مجال صناعة الإسمنت من عدة مراحل كان أولها الانتهاء من الخط الأول لمصنع البرج بتاريخ 2005/11/01م والخط الثاني بتاريخ 2009/06/01م بطاقة إنتاجية (1,400,000 طن) سنوياً فتحتل المرتبة الأولى من حيث الطاقة الإنتاجية لجميع مصانع الإسمنت في ليبيا (موقع الشركة).

- مصنع البرج للإسمنت: ويقع هذا المصنع بمنطقة زليتن وقد بدأ الإنتاج الفعلي لهذا المصنع مع نهاية سنة 2005م بطاقة إنتاجية 1400000 طن سنوياً ليضاف إلى قائمة مصانع الإسمنت الموجودة في ليبيا، وعددها سبع مصانع، بالإضافة إلي مصنع البرج للإسمنت، والجدول الآتي يبين المصانع الموجودة وطاقتها الإنتاجية.

الجدول رقم (4 - 1): مصانع الإسمنت بليبيا والطاقة الإنتاجية لكل مصنع

| ت | اسم المصنع         | الطاقة التصميمية |
|---|--------------------|------------------|
| 1 | مصنع إسمنت بنغازي  | 800,000 طن       |
| 2 | مصنع إسمنت الهواري | 1,000,000 طن     |
| 3 | مصنع إسمنت الفتائح | 1,000,000 طن     |
| 4 | مصنع إسمنت المرقب  | 330,000 طن       |
| 5 | مصنع إسمنت أبدة    | 1,000,000 طن     |



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|   |                       |              |
|---|-----------------------|--------------|
| 6 | مصنع إسمنت سوق الخميس | 1,000,000 طن |
| 7 | مصنع إسمنت زليتين     | 1,000,000 طن |
| 8 | مصنع البرج زليتين     | 1,400,000 طن |
|   | الإجمالي              | 6,530,000 طن |

\* المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على أدلة الشركات محل الدراسة.

### ثانياً - المراحل الإنتاجية لصناعة الإسمنت:

ويمكن تلخيص تتابع المراحل الإنتاجية لصناعة الإسمنت كما يأتي (دليل الشركة، 2009):

**1- المحاجر:** وهي التي تمثل مقالع المواد الأولية من مادتي الحجر الجيري والطين الكلسي والتي تستخرج عبر الكشط والتفجير قبل أن يتم نقلهما إلى الكسارات بواسطة الشاحنات المعدة لهذا الغرض، وتخضع هذه المواد فيما بعد هذه المرحلة إلى عمليات تكسير وغرلة قبل تخزينها.

**2- الكسارات:** يتم ترحيل الحجر من المحجر إلى الكسارات في هذه المرحلة وقبل دخول الحجر إلى الكسارات يمر بغريال هزاز لفصل الأتربة عن الحجر الذي يذهب مباشرة إلى الكسارة الثانوية أما الأتربة فيتم إبعادها، وأما الأحجام الأكبر من 12 سنتيمتر تدخل إلى الكسارة الأولية وتخرج منها بأحجام متفاوتة (02 الي 12 سنتيمتر)، ثم إلى الكسارة التي تكسر من (01 الي 03 سنتيمتر) والحجر المجروش يذهب إلى الصومعة ثم يتم ترحيله إلى المصنع.

**3- طواحين المواد الأولية:** يتم طحن خليط الحجر الجيري والطين الكلسي مع الماء لتكوين خليط الطين (المعجون الاعتيادي) ثم ينقل إلى خزانات خاصة به (صوامع) ومن ثم إلى الخلاط تمهيدا لتغذية الأفران التي يتم فيها إنتاج (الإسمنت غير المطحون).

**4- الفرن:** تعد هذه المرحلة من أهم المراحل في صناعة الإسمنت ويتم فيها حرق المعجون الوارد من مرحلة طحن المواد الأولية من خلال مروره في منطقة السلاسل الفولاذية للتجفيف ثم حرقه في منطقة الحرق الواقعة وسط الفرن بدرجة حرارة تصل إلى 1550 درجة مئوية. ونتيجة للتفاعل بين المواد الكلسية (الحجر الجيري) والطين المعجون يتكون الكلنكر الذي يكون على شكل حبيبات صغيرة، حيث يخرج من نهاية غرفة الاحتراق إلى غرفة التبريد تمهيدا لنقله بأجهزة النقل الخاصة إلى مخزن الكلنكر.

**5- طحن الإسمنت:** يتم نقل الكلنكر من مخازنه بواسطة أحزمة (سيور) ناقلة إلى مخازن تغذية طواحين الإسمنت تمهيداً لإدخالها إلى مطاحن الإسمنت. وبإضافة الجبس المكسر بنسبة تتراوح بين 3-5% تتم عملية الطحن والحصول على الإسمنت البورتلاندي العادي والذي يتم نقله بواسطة مضخات هوائية إلى صوامع تخزين الإسمنت.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

6- **التعبئة:** يتم سحب الإسمنت المخزون من الصوامع بواسطة نواقل حلزونية أو هوائية إلى محطة التعبئة حيث تتم تعبئته في أكياس ورق كرافت ثم ينقل بواسطة حزام ناقل إلى الشاحنات أو قد يتم التسليم بشكل سائب لينتقل بواسطة صهاريج خاصة إلى المشروعات.

ثالثاً - **الصعوبات التي تواجه صناعة الإسمنت:**

تعد صناعة الإسمنت بشكل عام وخاصة في دول العالم الأقل تطوراً صناعة غير صديقة للبيئة، فمداخل الأفران والطواحين المنبعث منها بركان من الأتربة هي الصورة العالقة في أذهان المجتمع وخاصة القرييين من مصانع الإسمنت الذين يعانون لفترات طويلة من الأتربة المنبعثة من تلك المداخل ولسنوات طويلة، وبالتالي أصبحت الصعوبات البيئية التي تواجه صناعة الإسمنت صعوبات حقيقية في ذات الوقت وتتلخص في الآتي (المجلة الوطنية للإدارة، 2005، ص ص: 56-58):

1- **الحفاظ على الهواء بالمناطق المحيطة بالمصانع:** إن انبعاث الدخان وتسرب الأتربة من المعدات المتناظرة نتيجة عمليات الكشط والتفجيرات، وكل هذه العناصر تسبب تلوثاً في سماء المصانع والبيئة المحيطة بالمصانع.

2- **الحفاظ على التربة:** إن أتربة المسار الجانبي تشكل خطورة حقيقية على التربة في حالة إلقاءها على الأرض مباشرة أو دفنها في باطن المحاجر القديمة، وذلك للتركيب الكيميائي لهذه الأتربة وما ينتج عند تحللها في باطن الأرض وما يمكن أن تؤدي إليه من تأثيرات سلبية سواء على التربة أو المياه الجوفية.

3- **الحفاظ على المياه:** تحتاج الأفران نتيجة للحرارة المرتفعة بها إلى كميات كبيرة من المياه لتبريدها، ولكون هذه المياه بعد أن تقوم بدورها في عملية التبريد يعلق بها بعض من الزيوت والشحوم، فإذا ما صرفت بهذه الحالة مرة أخرى إلى عبر وسائل تصريف المياه تتسبب في تلوث خطير وضرر بالغ على الإنسان والنبات والحيوان.

رابعاً - **الآثار السلبية لصناعة الإسمنت على البيئة:**

يمكن تقسيم الملوثات الناجمة عن صناعة الإسمنت إلى ثلاثة فئات تتمثل في ما يأتي (موقع الشركة):

1- **الملوثات الصلبة:** وهي عبارة عن الجزيئات والدقائق الصلبة الناتجة عن مختلف مراحل العمليات الإنتاجية التي تم ذكرها سابقاً حيث إن كل تلك العمليات يتم من خلالها تنعيم المواد ونقلها مما يؤدي إلى انبعاث الغبار بالإضافة إلى كميات الأتربة التي تنطلق من مداخل مصانع الإسمنت وخصوصاً عند ارتفاع نسبة غاز أول أكسيد الكربون في الفرن، حيث تفصل الفلاتر الكهربائية مما يؤدي إلى انطلاق الغبار والغازات إلى الجو المحيط، كذلك هناك كميات من الغبار يتم التخلص منها في كثير من مصانع الإسمنت عن طريق المعبر الثانوي بسبب تراكيب المواد الخام المستعملة أو نوعية زيت الوقود وهناك آثار بيئية سيئة لهذا الأغبرة، هذا

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

وتشمل الدقائق الجزيئات الصلبة الناتجة عن مختلف مراحل الإنتاج كالغبار والدخان والضباب، ويشكل الغبار المتطاير بعد عملية الحرق 70 - 80% من الغبار المطرود، ونشير في هذا الصدد إلى أن حجم الذرات ونوعية المواد المنبعثة ذات تأثير مختلف حيث يمكننا القول بإمكانية التمييز بين نوعين من الغبار حسب حجم الذرات: أ- **الغبار المتراكم**: ويتكون من ذرات تتجاوز أقطارها 10 ميكرون وتترسب في المناطق المحيطة لأماكن انبعاثها وهي ذات تأثير ضعيف على الجهاز التنفسي حيث إن الدفاعات الأنفية توقف جزءاً منها لكنها تؤثر بصورة كبيرة على العيون والمنشآت والأبنية والأشجار، وقد لوحظ ذلك على الأبنية والأشجار القريبة من مصانع الإسمنت.

ب- **الغبار المعلق**: ويتكون من ذرات أقطارها أقل من 10 ميكرون وهي خفيفة وتبقى معلقة في الهواء لفترات طويلة وتترسب ببطء، ويسبب الغبار المعلق الأمراض المختلفة للإنسان (الربو والتهاب الشعب الهوائية والحساسية)، نتيجة ملامسة ذرات هذا الغبار للجلد والعيون وتوغلها في الجهاز التنفسي.

2- **الملوثات الغازية**: تنتج الغازات عن عمليات احتراق الوقود في الأفران ويستخدم في صناعة الإسمنت وخصوصاً في أوروبا، الوقود الصلب (الفحم الحجري) والوقود السائل (زيت الوقود) والغاز الطبيعي، ومن أهم الغازات الناتجة عن احتراق هذه الأنواع من الوقود كما يأتي:

أ- **غاز أول أكسيد الكربون**: وهو غاز شديد السميّة، يؤثر على الإنسان والحيوان على حد سواء. ففي حالات الإصابة البسيطة يظهر ألم في الرأس مع ضعف وضيق في الصدر وحرارة وقيء، وفي حالة الإصابة المتوسطة يظهر خلل في الحركة ويتلون الوجه بالأزرق وهي من علامات الاختناق وينخفض الإحساس والإدراك، ويعد التركيز المميت من هذا الغاز 2 ملغ/ لتر عند التعرض لمدة ساعة وعند ارتفاع التركيز إلى 5ملغ/ لتر فإن التعرض لمدة خمس دقائق تعد مميتة.

ب- **غاز ثاني أكسيد الكربون**: يعد غاز ثاني أكسيد الكربون مؤثراً رئيساً على المناخ، ويعمل على تسخين جو الأرض حيث لوحظ ارتفاع في درجة الحرارة في كوكب الأرض.

ت- **غاز ثاني أكسيد الكبريت**: يعد من أخطر ملوثات الهواء حيث يتحول في التفاعلات الكيميائية الضوئية إلى ثالث أكسيد الكبريت ثم يتحول إلى حمض الكبريت والكبريتوز والكبريتيك، وبوجود الرطوبة يؤدي إلى تشكيل معلقات ثانوية في الهواء تقلل من الرؤية وذات تأثير ضار على الجهاز التنفسي.

ث- **أكاسيد النتروجين**: حيث تنتج من اتحاد النتروجين مع الأكسجين في الحرارة العالية، وفي التراكيز المنخفضة تؤثر أكاسيد النتروجين مسببة الحساسية الخفيفة وفي التراكيز المرتفعة فإنها تؤثر على الرؤية وعلى الجهاز التنفسي.

3- **الضجيج**: يعد الضجيج من ملوثات البيئة، حيث إن الأصوات العالية بالإضافة إلى أنها مزعجة فهي تؤثر بصورة ضارة على السمع ومن حالات التعرض المستمر للضجيج الناجم عن مواقع مختلفة في صناعة الإسمنت

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض المستوى السمعي عند المنتجين والموظفين ويزداد ذلك حدة عند التعرض لفترات طويلة وبدون استعمال أدوات السلامة اللازمة ويتمثل الضجيج في صناعة الإسمنت بالمواقع الآتية:

أ- **التفجير:** من المعروف أن مصانع الإسمنت يتم إنشاؤها غالباً قريبة من مناطق وجود الحجر الجيري الذي تصل نسبة استعماله في الخلطة الخام إلى 80% ونظراً للحاجة إلى هذه الكميات الكبيرة من المواد فإن عمليات التفجير لا بد مما يترتب عليه إصدار ضجيج مرتفع يزعج القاطنين في المناطق القريبة، وتزداد الخطورة إذا ترافق ذلك مع وجود اهتزازات مؤثرة قد تعود بالضرر على المباني السكنية إذا كانت قريبة من مناطق التعدين، وهذا بدوره يتطلب اتخاذ إجراءات عديدة لتلافي الأضرار التي قد تحدث في المصنع أو المناطق القريبة نورد أهمها فيما يأتي:

- اتخاذ الإجراءات اللازمة مع الجهات المعنية لضمان بقاء منطقة خالية من السكان في الأراضي المحيطة بمناطق التعدين وبمسافات كافية.

- تقليص كمية المتفجرات المستعملة في التفجير لغايات عمل خلخلة وتشققات كافية لتحرير المواد بالجرافات وتكسير وتقليع الحجارة بالشاكوش الآلي من شأنه أن يحد من الآثار المترتبة عن عمليات التفجير.

- من الممكن استعمال كبسول معيق في عمليات التفجير لأجزاء من الثانية بحيث يتم تقسيم التفجيرات على دفعات مما يقلل من الآثار فتبدو كأنها تفجيرات صغيرة وهذا يقلص من التأثير المترتب على عمليات التفجير.

- أضحى من الممكن استعمال مواد كيميائية صديقة بالبيئة بدلاً عن المتفجرات السابقة كنترات الأمونيوم وغيرها باستعمال مواد أخرى ذات آثار ضارة أقل ويعطي نفس نواتج التفجير من تفجيرات الصخور.

- من المفيد أيضاً في هذا المجال ولغرض الحد من الآثار المترتبة على عمليات التفجير اللجوء إلى عمل تفجيرات صغيرة وذلك لتلافي الاهتزازات والصوت العالي المصاحب للتفجيرات الكبيرة.

ب- **ضجيج المعدات والآلات:** إن استعمال الكسارات والطواحين في صناعة الإسمنت لغايات تكسير المواد الخام وطحنها يترتب عليه انبعاث ضجيج مرتفع ينبغي عدم التعرض له باستمرار، ومن الضروري استخدام واقيات الأذن للحد من تأثيرات الصوت التي قد تؤدي إلى التأثير على المقدرة السمعية للعاملين مع الوقت.

### المبحث الثاني - منهجية وإجراءات الدراسة التطبيقية:

ويشمل هذا المبحث أداة جمع البيانات وطرق إعدادها، والأساليب المستخدمة في التحليل الإحصائي، إضافة إلى صدق أداة الدراسة وثباتها ومجتمع الدراسة. وتم تنظيمه على النحو الآتي: يبدأ بوصف منهجية وطرق جمع البيانات المتبعة في الدراسة الحالية، وتبرير اختيار تقنيات الاستبانة. يليه شرح للطرق والتقنيات الإحصائية التي تم استخدامها لتحليل البيانات.

#### أولاً - مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الموظفين الماليين والمراجعين الداخليين في شركات الإسمنت الليبية والبالغ عددهم (90) فرداً، وقد جاء اختيار شركات صناعة الإسمنت بسبب أنها أحد الصناعات ذات التأثير السلبي على البيئة نظراً لانبعاث الغبار الذي تولده مصانعها؛ حيث تعد صناعة الإسمنت من الصناعات الملوثة للبيئة وخاصة الهواء سواء داخل بيئة العمل أوفي البيئة المحيطة بمصانع الإسمنت لما تطرحه في الجو من غبار وانبعاثات غازية، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فإن الباحث اعتمد أسلوب المسح الشامل، حيث تم توزيع (90) استمارة، وذلك باتباع طريق الاتصال المباشر للإجابة على جميع الأسئلة الموجودة في الاستبانة وتوضيح أي استفسار متعلق بالأسئلة المدرجة به لضمان الإجابة على جميع الأسئلة الموجودة في هذه الاستبانة، واسترد منها (83) استمارة صالحة للتحليل وبنسبة (90.22%)، وكما مبين في الجدول (4-2).

الجدول رقم (4 - 2): الاستمارات الموزعة على أفراد مجتمع الدراسة

| نسبة الاستثمارات الصالحة | عدد الاستثمارات الصالحة | نسبة الاستثمارات الغير صالحة | عدد الاستثمارات الغير صالحة | نسبة الاستثمارات المفقودة | عدد الاستثمارات المفقودة | عدد الاستثمارات الموزعة |
|--------------------------|-------------------------|------------------------------|-----------------------------|---------------------------|--------------------------|-------------------------|
| %90.22                   | 83                      | %00                          | 0                           | %7.78                     | 7                        | 90                      |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

يتضح من الجدول رقم (4-2) أن عدد الاستبانات الموزعة بلغت 90 استبانة، تم استرداد 83 استبانة خاضعة للتحليل وبنسبة 90.22% وتعد هذه النسبة ممتازة من الناحية الإحصائية وهي نسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع الدراسة.

وللحصول على نتائج دقيقة وموثوقة فيما يتعلق بأثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية قام الباحث بتوزيع مجتمع الدراسة لتشمل المتغيرات الآتية:

- الأفراد وفق المؤهلات العلمية (دبلوم متوسط، دبلوم عالي، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

- الأفراد وفق التخصصات (محاسبة، إدارة أعمال، تمويل ومصارف، اقتصاد، أخرى).
- الأفراد وفق المسمى الوظيفي (مدير إدارة، رئيس قسم، موظف مالي).
- الأفراد وفق سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5 إلى أقل من 10 سنوات، 10 إلى أقل من 15 سنة، 15 إلى أقل من 20 سنة، 20 سنة فأكثر).
- الأفراد وفق المؤهلات المهنية (لا توجد، نقابة المحاسبين الليبيين، أخرى).
- الأفراد وفقا لحضور الدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية (لا توجد، واحدة، اثنان، ثلاثة، أكثر).
- الأفراد وفق المتابعة للمعايير الدولية (معدومة، قليلة، متوسطة، على الأغلب، مستمرة).

### ثانياً - مصادر جمع البيانات:

في هذه الدراسة تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للحصول على البيانات هما:

- **المصادر الثانوية:** وحيث يتم معالجة الإطار النظري للدراسة من خلال مصادر البيانات الثانوية المستمدة من الأدبيات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية والمتوفرة في بعض الكتب العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات العلمية، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، بغرض تقديم إطار مفاهيمي نظري لمتغيرات الدراسة.

- **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لاستطلاع آراء العاملين بالشركات مجتمع الدراسة بمناطق شرق ووسط وغرب البلاد حول الإفصاح المحاسبي البيئي وأثر على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الإحصائي (SPSS V.22) (Statistical Package For Social Sciences) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### ثالثاً - تصميم أداة الدراسة:

استخدم الباحث الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها.

**الاستبانة:** هي أداة بحث علمي تستخدم على نطاق واسع للحصول على البيانات أو المعلومات المتعلقة بظروف الناس أو مواقفهم، وتحتوي بشكل عام على سلسلة من الأسئلة المنظمة بعناية تم اختيارها بعد عدد من

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الاختبارات بهدف الحصول على استجابات موثوقة من مجتمع الدراسة ضمن بدائل محددة مسبقاً يجب الإجابة عليها من قبل المشاركين الفرديين دون مساعدة أو تدخل من أي شخص، وتتميز الاستبانة بعدة مزايا مقارنة بالطرق الأخرى، فهي تساعد في الحصول على معلومات من عدد كبير من الأفراد في نطاق منطقة جغرافية واسعة في وقت قصير، يضمن طريقة جمع البيانات بمعدل استجابة مرتفعاً وأخذ عينات دقيقة، ولا تتأثر الاستبانة بمشكلة عدم الاتصال (أي عدم وجود المستجيبين في وقت الدراسة)، توفر الاستبانة الوقت الكافي للمجيبين للتفكير في الإجابة مما يمنحهم الفرصة للتشاور مع سجلاتهم والتشاور معهم الزملاء أو إجراء بحث قبل الإجابة، ويمكن إكمالها في بيتهم أو مكان عملهم مما يقلل الضغط عليهم ويدفعهم للتحقق من معلوماتهم، الاستبانة أقل تكلفة من الطرق الأخرى، كما أنها لا تتطلب قدرًا كبيرًا من المهارة لإدارتها، حيث لا يقوم الباحث بإجراء مقابلة المستجيبين، وكذلك يوفر الوقت والموارد البشرية والمالية، ويضمن عدم الكشف عن هويته حيث لا يوجد تفاعل وجهًا لوجه (Aldrugi,2013, p140) .

فكان السبب الرئيس وراء اختيار استخدام الباحث الاستبانة في الدراسة دون غيرها من الدراسات التطبيقية الأخرى، كالجوء لتحليل المحتوى للقوائم المالية، هو أن المتغير الأساسي في الدراسة والمتمثل في أثر الإفصاح المحاسبي البيئي لا يمكن تقديره من خلال القوائم المالية أو من خلال الأرقام والتوضيحات المبينة في التقارير المالية السنوية، من هذا المنطلق يمكن القول أن استمارة الاستبانة هي أنسب طريقة من أجل قياس الأثر الذي يعود به الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية داخل شركات الإسمنت الليبية.

لقد تم تصميم الاستبانة بشكل مبدئي من خلال ما تم استخلاصه من الجانب النظري لهذه الدراسة، بحيث تم تقسيمها إلى عدة أجزاء وعرضها بصورتها الأولية على الأساتذة المشرفين على الدراسة كما تم الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم حول فقرات الاستبانة لمعرفة مدى توافق الفقرات مع فرضيات الدراسة وإعادة صياغتها لتعطي المدلول المقصود منها، وقد روعي في إعداد الاستبانة وضوح الفقرات وسهولة الإجابة عنها، وبعدها تم تصميم استمارة الاستبانة في صورتها النهائية، واشتملت استمارة الاستبانة على بيان تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الاستبانة، وحيث تم تقسيم الاستبانة المستخدمة في هذه الدراسة إلى قسمين:

**الجزء الأول:** للحصول على معلومات عامة حول المستهدفين بالدراسة والمتمثلة (المؤهل العلمي، والتخصص، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة، والدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية، والمتابعة للمعايير الدولية). والأخير محاور الاستبانة الأساسية وهي كالآتي:-

### 1- المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي)

- المحور الأول: إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية، وتكون المحور من (14) عبارة.
- المحور الثاني: القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي، وتكون المحور من (12) عبارة.
- المحور الثالث: الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية، وتكون المحور من (8) عبارات.
- المحور الرابع: الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية، وتكون المحور من (10) عبارات.
- المحور الخامس: معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية، وتكون المحور من (17) فقرة.

### 2- المتغير التابع (جودة القوائم المالية)

- المحور الأول: الموثوقية، وتكون المحور من (7) عبارات.
  - المحور الثاني: الملاءمة، وتكون المحور من (7) عبارات.
  - المحور الثالث: القابلية للمقارنة، وتكون المحور من (6) عبارات.
  - المحور الرابع: القابلية للفهم، وتكون المحور من (7) عبارات.
- وتكونت الاستبانة من (88) عبارة، ما عدا البيانات الشخصية.
- وقد استخدم الباحث الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد المجتمع للإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي ليكرت حيث تم إعطاء درجة واحدة للإجابة (معارض بشدة) ودرجتان للإجابة (معارض) وثلاث درجات للإجابة (محايد)، وأربع درجات للإجابة (موافق)، وخمس درجات للإجابة (موافق بشدة)، ولتحديد اتجاه الإجابة لكل عبارة وكل محور من محاور الدراسة تم الاعتماد على طول خلايا المقياس الخماسي، حيث تتم مقارنة قيمة متوسط الاستجابة مع طول خلايا المقياس الخماسي، وحسب طول فئة المقياس (5-1 = 4) ثم قسمة على عدد الخلايا في المقياس للحصول على الطول المناسب للخلية (4 ÷ 5 = 0.80) وتمت إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأقصى للخلية، وبالتالي فإن من 1 إلى 1.80 يمثل معارض بشدة ومن 1.81 إلى 2.60 يمثل معارض ومن 2.61 إلى 3.40 يمثل محايداً ومن 3.41 إلى 4.20 يمثل الموافقة، ومن 4.20 إلى 5 يمثل موافق بشدة.



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الجدول رقم (4 - 3): ترميز بدائل الإجابة وطول فئة تحديد اتجاه الإجابة

| الإجابة         | معارض بشدة  | معارض        | محايد        | موافق        | موافق بشدة |
|-----------------|-------------|--------------|--------------|--------------|------------|
| الدرجة          | 1           | 2            | 3            | 4            | 5          |
| المتوسط الحسابي | (1.79 - 1)  | (2.59 - 1.8) | (3.39 - 2.6) | (4.19 - 3.4) | (5 - 4.20) |
| الوزن النسبي %  | (35.8 - 20) | (51.8 - 36)  | (67.8 - 52)  | (83.8 - 68)  | (100 - 84) |
| درجة الموافقة   | منخفضة جدا  | منخفضة       | متوسطة       | عالية        | عالية جدا  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

### رابعاً - الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

لقد تم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي بعد ترميزها، لإجراء العمليات الإحصائية اللازمة لتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي، الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية وذلك للإجابة عن تساؤلات الدراسة أو التحقق من فرضياتها بمستوى معنوية (0.05) الذي يُعد مستوى مقبولاً في العلوم الاجتماعية والإنسانية بصورة عامة (Sekaran, 2003, p24)، وبما أننا نحتاج في بعض الأحيان إلى حساب بعض المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في وصف الظاهرة من حيث القيمة التي تتوسط القيم أو تنزع إليها القيم، ومن حيث التعرف على مدى تجانس القيم التي يأخذها المتغير، وأيضاً ما إذا كان هناك قيم شاذة أم لا، والاعتماد على العرض البياني وحده لا يكفي، لذا فإننا بحاجة لعرض بعض المقاييس الإحصائية التي يمكن من خلالها التعرف على خصائص الظاهرة محل الدراسة، وكذلك إمكانية مقارنة ظاهرتين أو أكثر، ومن أهم هذه المقاييس، مقاييس النزعة المركزية والتشتت. وقد تم استخدام الآتي:

- **التوزيعات التكرارية:** لتحديد عدد التكرارات، والنسبة المئوية للتكرار التي تتحصل عليه كل إجابة، منسوبا إلى إجمالي التكرارات، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لكل إجابة ويعطي صورة أولية عن إجابة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المختلفة.

- **اختبار ألفا كرونباخ:** يعد اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) أحد الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل البيانات، والتي ينبغي إجرائها قبل القيام بعمل تحليل للبيانات الإحصائية، وهو اختبار إحصائي يحدد فيما إذا كانت أسئلة الاستبانة صحيحة على أثر أجوبة مفردات المجتمع، حيث كلما كانت قيم معامل كرونباخ

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

ألفا أكبر من (0.60) وذلك يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات ويزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها (البياتي، 2005).

- التجزئة النصفية: للتأكد من ثبات إجابات المستهدفين حول متغيرات الدراسة.
- المتوسط الحسابي: وهو المقياس الأوسع استخداماً من مقاييس النزعة المركزية ويتم استخدامه لتحديد اتجاه الإجابة لكل عبارة من عبارات المقياس وفق مقياس التدرج الخماسي، وكذلك ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي. كما تمت مقارنة المتوسط الحسابي للعبارة بالمتوسط الفرضي للدراسة (3).
- الانحراف المعياري: يستخدم الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات ومدى انحرافها عن متوسطها الحسابي، حيث كلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الإجابات حول متوسطها الحسابي وانخفض تشتتها بين المقياس.
- معاملات الارتباط " بيرسون": لقياس صدق فقرات ومحاو الاستبانة.
- معامل الارتباط R : يستخدم لإيجاد العلاقة بين كل محور من محاور الاستبانة، وكذلك العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل بالإفصاح المحاسبي البيئي والمتغير التابع المتمثل بجودة القوائم المالية، حيث إنه كلما كانت العلاقة قوية بين المتغيرين كلما اقترب معامل الارتباط من (+1) أو (-1)، وكلما كانت العلاقة بين المتغيرين ضعيفة كلما اقترب معامل الارتباط من الصفر، فإذا وصلت قيمة المعامل إلى الصفر كان الارتباط منعماً بين المتغيرين.
- معامل الارتباط  $R^2$  (معامل التحديد) يستخدم لمعرفة قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين متغيرات الدراسة الأساسية، يسمى أيضاً معامل التفسير باعتباره مؤشراً إحصائياً يوضح مقدار ما يفسره المتغير المستقل من تغير في المتغير التابع. أي أنه يبين لنا النسبة التي يؤثر بها المتغير المستقل على المتغير التابع، وتتراوح قيمته ما بين  $0 \leq R^2 \leq 1$ . فكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة وقوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، وبالتالي تزداد القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة والعكس صحيح، وتعزى النسبة المتبقية لعوامل أخرى خارج الدراسة (أبوزيد، 2010، ص379).
- تباين الانحدار: يستخدم لدراسة العلاقة بين المتغيرات المستقلة (الإفصاح المحاسبي البيئي) في المتغير التابع (جودة القوائم المالية)، ويمكن التمييز بين الارتباط والانحدار بشكل أساسي في أن الارتباط يستخدم لتحديد قوة العلاقة بين متغيرين، أما الانحدار فيستخدم للتنبؤ بالمتغير التابع (جودة القوائم المالية) جراء التغير الحاصل في المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي) (أبوزيد، 2010، ص379).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

خامساً - صدق وثبات فقرات الاستبانة:

وتم ذلك من خلال الآتي:

1- صدق فقرات الاستبانة

1-1 المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي):

أ- صدق المحكمين:

حيث إن صدق المحكمين يعد من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وأن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري الذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها. وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة، وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملحوظات التي قدمت من قبل المحكمين.

ب- صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لاستبانة الاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه في كل محور، وذلك كما تبينه الجداول الآتية.

i. إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية.

الجدول رقم (4 - 4): معاملات الارتباط بين عبارات محور إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور

| العبارة  | معامل الارتباط | الاحصائية | قيمة الدلالة          | النتيجة |
|--|----------------|-----------|-----------------------|---------|
| الإدارة العليا هي المسؤولة عن الأداء البيئي للشركة.  | 0.382**        | 0.000     | الارتباط دال إحصائياً |         |
| تقوم الإدارة العليا برفع مستوى الوعي بأهمية الإفصاح البيئي داخل الشركة.  | 0.617**        | 0.000     | الارتباط دال إحصائياً |         |
| يوجد وعي لدى الإدارة العليا بأن هناك العديد من المزايا والفوائد المتوقعة من الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي على كل من الشركة والمجتمع. | 0.777**        | 0.000     | الارتباط دال إحصائياً |         |
| تهتم الإدارة العليا بتدريب المحاسبين وتطويرهم في مجال القياس والإفصاح البيئي   | 0.695**        | 0.000     | الارتباط دال إحصائياً |         |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

ليتمتعوا بمهارات بيئية متعددة.

|                       |       |         |  |
|-----------------------|-------|---------|--|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.681 | تطبيق إجراءات الإفصاح المحاسبي البيئي بالشركة يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.621 | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يعمل على تحسين صورة الشركة.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.719 | تقوم الإدارة العليا بالإفصاح عن معلوماتها البيئية للوفاء بالشروط والمعايير البيئية.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.75  | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساعد الشركة في تطوير علاقاتها المجتمعية.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.603 | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساهم على زيادة ربحية الشركة في الأمد الطويل.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.605 | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساهم في حصولها على تمويل من المنظمات المحلية والدولية.                              |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.599 | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساعدها في الحصول على حوافز أو دعم حكومي، كالإعفاء الضريبي أو الجمركي، أو دعم معنوي. |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.594 | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يعمل على تحسين مستوى الأداء الاقتصادي للشركة.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.765 | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساهم في حصولها على شهادات الجودة في مجال البيئة.                                    |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.747 | تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح المحاسبي البيئي يحسن من جودة القوائم المالية.   |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-4) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً تشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

### ii. القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي:

الجدول رقم (4 - 5): معاملات الارتباط بين عبارات محور القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وإجمالي المحور

| النتيجة               | قيمة الدلالة الإحصائية | معامل الارتباط | العبارات   |
|-----------------------|------------------------|----------------|--|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.817        | تتضمن القوانين والتشريعات البيئية الليبية نصوصاً كافية للإفصاح عن المعلومات البيئية. |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|                       |       |         |   |
|-----------------------|-------|---------|---|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.868 | تلتزم القوانين والتشريعات البيئية الليبية الشركات بالقيام بتطبيق الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية.                           |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.823 | تلتزم القوانين والتشريعات البيئية الشركات على اعتماد أنظمة إنتاج أقل إضراراً بالبيئة.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.833 | يتم اتخاذ إجراءات قانونية بحق الشركات الصناعية عند عدم التزامها بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي.                    |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.862 | تفرض القوانين والتشريعات البيئية غرامات مالية على الشركة في حال مخالفتها للقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي.            |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.825 | شهدت التشريعات البيئية تطوراً أسهم في الالتزام البيئي.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.825 | تلتزم التشريعات الليبية الشركات بتطبيق معايير محاسبية تتعلق بتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي.                                       |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.831 | تسهم التطورات في التشريعات البيئية في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.827 | وجود مخالفات قانونية ضد الشركة بسبب عدم قيامها بالإفصاح المحاسبي البيئي.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.773 | يتم اتخاذ إجراءات قانونية بحق الشركة عند عدم التزامها بتعليمات الإفصاح الواردة بالتشريعات والتي تخص إسهام الشركة في حماية البيئة. |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.805 | التشريعات الليبية البيئية كافية لتشجيع شركات الإسمنت على الإفصاح المحاسبي البيئي.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.718 | تتمتع العقوبات التي تتضمنها النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة بقوة الردع للشركات المخالفة للقوانين البيئية.                       |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-5) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

iii. الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية.

الجدول رقم (4 - 6): معاملات الارتباط بين عبارات محور الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وإجمالي المحور

| العبارة  | معامل الارتباط | الإحصائية | قيمة الدلالة | النتيجة               |
|--|----------------|-----------|--------------|-----------------------|
| توجد قوانين تلزم شركات الإسمنت الإفصاح عن أنشطتها البيئية.   | 0.757**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل وزارة الصناعة على الإفصاح البيئي لشركات الإسمنت الليبية.   | 0.886**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل جهاز المراجعة المالية كمراجع حسابات خارجي (ديوان المحاسبة) على الإفصاح البيئي لشركات الإسمنت في ليبيا. | 0.919**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل قسم المراجعة الداخلية بالشركة على الإفصاح البيئي بشركتكم.  | 0.911**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين على الإفصاح البيئي لشركتكم.  | 0.917**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل مجموعات الضغط بما في ذلك المنظمات المهمة بالمحافظة على البيئة.   | 0.861**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل الهيئة العامة للبيئة لشركتكم للمحافظة على البيئة والإفصاح عن أدائها.                                   | 0.883**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| تقوم الأجهزة المسؤولة عن شؤون البيئة بمراقبة أنشطة الشركة بشكل دوري والإفصاح عنها.   | 0.892**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-6) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

iv. الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية.

الجدول رقم (4 - 7): معاملات الارتباط بين عبارات محور الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور.

| العبارات   | معامل الارتباط | الإحصائية | قيمة الدلالة | النتيجة               |
|--|----------------|-----------|--------------|-----------------------|
| من خلال فرض قوانين تلزم الشركات بضرورة الإفصاح عن معلوماتها البيئية.   | 0.866**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال اللوائح والتشريعات الداخلية للشركات.   | 0.861**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال فرض عقوبات صارمة وغرامات مالية كبيرة جداً على الشركات التي تخالف القوانين.   | 0.855**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال الإشارة إلى ضرورة إفصاح الشركات عن معلوماتها البيئية في تراخيص الممنوحة لها من الدولة.   | 0.872**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال حصول الشركات المطبقة للإفصاح البيئي على حوافز أو دعم حكومي.  | 0.828**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال الضغوط التي تمارس من قبل جماعات الضغط والمؤسسات المهتمة بالأداء البيئي.  | 0.903**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال جهاز المراجعة المالية كمراجع حسابات خارجي (ديوان المحاسبة) لللازم بالإفصاح البيئي.   | 0.86**         |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال الضغط الإعلامي على الشركة بسبب عدم الإفصاح عن معلوماتها البيئية.   | 0.807**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال اشتراطات الدخول إلى أسواق الأوراق المالية للشركات المطبقة للإفصاح البيئي.  | 0.877**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |
| من خلال تطبيق الجهات الحكومية التشريعات الليبية في عدم قبول أو المصادقة على القوائم المالية للشركات غير المطبقة لإجراءات الإفصاح عن معلوماتها البيئية. | 0.861**        |           | 0.000        | الارتباط دال إحصائياً |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-7) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور الوسائل التي تساعد على إلزام

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

### ٧. معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية.

الجدول رقم (4 - 8): معاملات الارتباط بين عبارات محور معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور

| النتيجة               | الإحصائية<br>قيمة الدلالة | معامل الارتباط | العبارات  |
|-----------------------|---------------------------|----------------|---|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.377        | ليس لدى الإدارة العليا المعرفة الكافية لمنافع تطبيق الإفصاح البيئي.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.766        | هناك اهتمام بالنتائج المالية الإجمالية لأنشطة الشركة دون الاهتمام بآثار المعلومات البيئية.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.748        | مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي لدى إدارة الشركة غير واضح.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.837        | عدم توفر نظام محاسبي متكامل فعال يفي بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.79         | عدم وجود معايير محاسبية بيئية تساعد الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.786        | عدم وجود تشريعات قانونية وتنظيمية تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.589        | الشركات الصناعية ترى أن هذه المعلومات سرية فلا يجوز الإفصاح عنها.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.802        | عدم تدخل الدولة والمنظمات المهنية بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.786        | ضعف رقابة أجهزة الدولة في المجال البيئي يعيق من الإفصاح عن الأداء البيئي.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.784        | ضعف دور جماعات الضغط الليبية كجمعيات حقوق الإنسان وحماية البيئة وحماية المستهلك نحو تحمل الشركات مسؤوليتها عن الإفصاح عن المعلومات البيئية. |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                     | **0.743        | قلة البرامج التعليمية والمهنية التي تفي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.   |



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|                       |       |         |   |
|-----------------------|-------|---------|---|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.77  | افتقار الشركات إلى الخبرة والمؤهلات والتدريب الكافي في مجال الإفصاح المحاسبي عموماً والإفصاح عن الأداء البيئي خصوصاً يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات. |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.784 | نقص الخبرة بقضايا الإفصاح البيئي لدى المراجعين الخارجيين يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات.   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.789 | قلة الدراسات والأبحاث الأكاديمية في مجال الإفصاح البيئي يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.65  | عدم وجود حوافز حكومية كافية سواء مادية أو معنوية للشركات الصناعية لتبني سياسات الإفصاح عن أدائها البيئي.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.626 | صعوبة قياس التكاليف البيئية وعملية فصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.  |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.625 | يسبب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية السيئة الإساءة لسمعة الشركات الصناعية.   |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-8) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

### ت- صدق الاتساق البنائي:

يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبانة، حيث يبن جدول رقم (4-9) ارتباط كل محور من محاور الاستبانة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبانة ككل.

الجدول رقم (4 - 9): معامل الارتباط بين محاور المتغير المستقل وإجماليه

| النتيجة                  | قيمة الدلالة الإحصائية | معامل الارتباط | عدد الفقرات | المحاور   |
|--------------------------|------------------------|----------------|-------------|---|
| يوجد ارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.685        | 14          | إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية. |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|  |    |         |       |                          |
|--|----|---------|-------|--------------------------|
| القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي.  | 12 | **0.535 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. | 8  | **0.584 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| الوسائل التي تساعد على الزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية.                        | 10 | **0.72  | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية.  | 17 | **0.572 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-9) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين كل محور من محاور المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي) وإجماليه وتثبت صدق الاتساق البنائي لهذا المتغير.

### 1-2 المتغير التابع (جودة القوائم المالية):

#### أ- صدق المحكمين:

لقد تم عرض فقرات مقياس جودة القوائم المالية على مجموعة من الخبراء المتخصصين في المحاسبة للحكم على صلاحيتها. وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملحوظات التي قدمت من قبل المحكمين

#### ب- صدق الاتساق الداخلي:

تم حساب الاتساق الداخلي لاستمارة الاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه في كل محور، وذلك كما تبينه الجداول الآتية.

#### أ. الموثوقية

الجدول رقم (4 - 10): معاملات الارتباط بين عبارات محور الموثوقية وإجمالي المحور

| العبارات  | معامل الارتباط | القيمة الدلالة الإحصائية | النتيجة               |
|---|----------------|--------------------------|-----------------------|
| يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.                  | **0.746        | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |
| قابلية المعلومات البيئية للتحقق تدعم ثقة مستخدمي القوائم المالية. | **0.871        | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|                       |       |         |   |
|-----------------------|-------|---------|---|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.81  | تتميز المعلومات البيئية التي تحتويها القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية. |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.826 | يحسن من نظرة المجتمع للشركة من خلال صدق تمثيل بياناتها البيئية.                                     |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.897 | المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضع المالي والبيئي للشركة بدقة.            |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.834 | يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة احتياجات جميع الأطراف.                                 |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000 | **0.903 | تظهر المعلومات المحاسبية والبيئية في القوائم المالية بصورة حقيقية.                                  |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-10) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور الموثوقية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

### ii. الملاءمة

الجدول رقم (4 - 11): معاملات الارتباط بين عبارات محور الملاءمة وإجمالي المحور

| النتيجة               | قيمة الدلالة الإحصائية | معامل الارتباط | العبارات  |
|-----------------------|------------------------|----------------|---|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.854        | توفر القوائم المالية معلومات بيئية تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية. |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.894        | تسهم المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية بالمخاطر البيئية.                   |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.858        | تتصف المعلومات المحاسبية البيئية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات بالملاءمة من حيث التوقيت.                               |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.893        | تعبّر المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة كما حدثت.                              |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|  |       |         |                       |
|--|-------|---------|-----------------------|
| يسهم النظام المحاسبي السليم والإجراءات الوقائية السليمة في حل المشكلات البيئية التي تواجه العمل. | 0.000 | **0.833 | الارتباط دال إحصائياً |
| يتم تقديم المعلومات المحاسبية والبيئية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة إليها.                      | 0.000 | **0.84  | الارتباط دال إحصائياً |
| تتلي المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بالشركة احتياجات جميع مستخدميها.       | 0.000 | **0.831 | الارتباط دال إحصائياً |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد أوضحت النتائج في الجدول رقم (4-11) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور الملاءمة وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

### iii. القابلية للمقارنة

الجدول رقم (4 - 12): معاملات الارتباط بين عبارات محور القابلية للمقارنة وإجمالي المحور

| العبارات  | معامل الارتباط | القيمة الدلالة الإحصائية | النتيجة               |
|---|----------------|--------------------------|-----------------------|
| يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للشركة.                                      | **0.62         | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |
| تهدف القوائم المالية بالشركة إلى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي وأداء الشركة.                                   | **0.728        | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |
| تمتاز المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بقابليتها للقياس.  | **0.804        | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |
| توفر القوائم المالية معلومات محاسبية بيئية تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة أو شركات أخرى تعمل في نفس النشاط. | **0.846        | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |
| تسهم المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية في تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة.             | **0.668        | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |
| تسهم المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة في تحديد البديل الأمثل لمتخذي القرار.  | **0.835        | 0.000                    | الارتباط دال إحصائياً |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

لقد أوضحت النتائج في الجدول رقم (4-12) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور القابلية للمقارنة وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

### iv. القابلية للهم

الجدول رقم (4-13): معاملات الارتباط بين عبارات محور القابلية للفهم وإجمالي المحور

| النتيجة               | قيمة الدلالة الإحصائية | معامل الارتباط | العبارات  |
|-----------------------|------------------------|----------------|---|
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.624        | يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في الشركة بشكل مستمر. |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.672        | تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.                                 |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.851        | يتم عرض المعلومات البيئية في القوائم المالية بشكل مفهوم خلال استخدام المصطلحات المتداولة.     |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.775        | تتلاءم المعلومات البيئية المنشورة مع مستوى الفهم المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية.           |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.853        | تمتاز المعلومات المحاسبية والبيئية في الشركة بالوضوح والبساطة.                                |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.841        | المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية.            |
| الارتباط دال إحصائياً | 0.000                  | **0.462        | يساعد فهم القوائم المالية بالشركة في جعل اتخاذ القرار أكثر يسراً.                             |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-13) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور القابلية للفهم وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### ت- صدق الاتساق البنائي:

يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لعبارة الاستبانة، حيث يبين جدول رقم (4-14) ارتباط كل محور من محاور الاستبانة بالدرجة الكلية لعبارة الاستبانة ككل.

الجدول رقم (4 - 14): معامل الارتباط بين محاور المتغير التابع (جودة القوائم المالية) وإجماليه

| المحاور         | عدد الفقرات | معامل الارتباط | قيمة الدلالة الإحصائية | النتيجة                  |
|-----------------|-------------|----------------|------------------------|--------------------------|
| الموثوقية       | 7           | 0.857**        | 0.000                  | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| الملاءمة        | 7           | 0.914**        | 0.000                  | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| قابلية المقارنة | 6           | 0.921**        | 0.000                  | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| قابلية الفهم    | 7           | 0.835**        | 0.000                  | يوجد ارتباط دال إحصائياً |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (4-14) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين كل محور من محاور المتغير التابع (جودة القوائم المالية) وإجماليه وتثبت صدق الاتساق البنائي لهذا المتغير.

### ث- صدق الاتساق البنائي لإجمالي الاستبانة:

الجدول رقم (4 - 15): معامل الارتباط بين محاور الدراسة وإجمالي الاستبانة

| المحاور  | عدد الفقرات | معامل الارتباط | قيمة الدلالة الإحصائية | النتيجة                  |
|--|-------------|----------------|------------------------|--------------------------|
| إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية | 14          | 0.743**        | 0.000                  | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي   | 12          | 0.395**        | 0.000                  | يوجد ارتباط دال إحصائياً |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|   |    |         |       |                          |
|---|----|---------|-------|--------------------------|
| الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية | 8  | **0.437 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية                                      | 10 | **0.732 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية  | 17 | **0.592 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| الموثوقية   | 7  | **0.799 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| الملاءمة  | 7  | **0.694 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| قابلية المقارنة   | 6  | **0.728 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |
| قابلية الفهم  | 7  | **0.638 | 0.000 | يوجد ارتباط دال إحصائياً |

\*\* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول (4-15) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين كل محور من محاور الاستبانة وإجمالي الاستبانة تثبت صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة.

### 2 - الثبات:

#### 2-1 - معامل ألفا كرونباخ:

وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات عن طريق معامل ألفا كرونباخ، حيث إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وأن قيمة معامل ألفا للثبات تعد مقبولة إذا كانت (0.6) وأقل من ذلك تكون منخفضة (Sekaran, 2003, p311)، ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام الاستمارات البالغ عددها (83) استمارة، وقد تراوحت قيم معامل الثبات ما بين (0.847) إلى (0.96)، وبلغ معامل الثبات لإجمالي الاستبانة بهذه الطريقة (0.961)، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض الدراسة ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الجدول رقم (4 - 16): معامل الفا كرونباخ للثبات

| المحاور  | عدد الفقرات | معامل الارتباط | النتيجة |
|--|-------------|----------------|---------|
| إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية   | 14          | 0.889          | ثابت    |
| القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي   | 12          | 0.954          | ثابت    |
| الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. | 8           | 0.958          | ثابت    |
| الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية                                       | 10          | 0.96           | ثابت    |
| معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية   | 17          | 0.942          | ثابت    |
| الموثوقية  | 7           | 0.931          | ثابت    |
| الملاءمة   | 7           | 0.939          | ثابت    |
| قابلية المقارنة  | 6           | 0.847          | ثابت    |
| قابلية الفهم   | 7           | 0.857          | ثابت    |
| إجمالي الاستبانة   | 88          | 0.961          | ثابت    |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

### 2-2- التجزئة النصفية:

تقوم فكرة التجزئة النصفية على أساس قسمة فقرات المقياس إلى نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات وفق هذه الطريقة، تم استخدام الاستمارات والبالغ عددها (83) استمارة، وتم تقسيم فقرات كل محور إلى نصفين يضم الأول العبارات الزوجية ويضم الآخر العبارات الفردية، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

درجات النصفين لجميع المحاور فكانت قيم معامل الارتباط جميعها دالة إحصائياً حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05.

كما تم استخدام معادلة سبيرمان براون التصحيحية في حساب الثبات وهي (النعمي وآخرون، 2009، ص175):

$$R = \frac{2r}{1+r}$$

وقد كانت قيم معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية جميعها أكبر من (0.6)، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في اعتماد تصميم أداة الدراسة.

حيث إن R معامل سبيرمان براون ، r معامل ارتباط بيرسون ويحسب من العلاقة

$$r = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{\sqrt{(n \sum x^2 - (\sum x)^2)(n \sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

x , y تمثل قيم الظاهرتين.

الجدول رقم (4 - 17): الثبات بطريقة التجزئة النصفية لكل محور وإجمالي الاستبانة

| معامل الثبات (سبيرمان براون التصحيحية) | معامل الارتباط بين الفقرات الفردية والزوجية | عدد الفقرات | المحور   |
|--|---|-------------|--|
| 0.797                                  | 0.662                                       | 14          | إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية   |
| 0.933                                  | 0.874                                       | 12          | القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي   |
| 0.916                                  | 0.845                                       | 8           | الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. |
| 0.944                                  | 0.893                                       | 10          | الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية                                       |
| 0.914                                  | 0.842                                       | 17          | معرفة تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية  |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|       |       |    |                  |
|-------|-------|----|------------------|
| 0.914 | 0.841 | 7  | الموثوقية        |
| 0.899 | 0.816 | 7  | الملاءمة         |
| 0.713 | 0.554 | 6  | قابلية المقارنة  |
| 0.862 | 0.757 | 7  | قابلية الفهم     |
| 0.728 | 0.572 | 88 | إجمالي الاستبانة |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

بينت النتائج في الجدول رقم (4-17) إن قيم معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية تراوحت ما بين (0.713) إلى (0.944)، ولإجمالي الاستبانة بهذه الطريقة (0.728) وهي معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

### سادساً - الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق الخصائص الشخصية والوظيفية:

نتناول فيما يلي خصائص المستجوبين لمجتمع الدراسة من حيث المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة، الدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية، المتابعة للمعايير الدولية.

#### 1- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (4-18) التوزيع التكراري والنسب المئوية لمفردات مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي ضمن أربع مستويات وذلك كالآتي.

الجدول رقم (4 - 18): توزيع أفراد المجتمع حسب المؤهل العلمي

| النسبة% | عدد الحالات | المؤهل العلمي |
|---------|-------------|---------------|
| 8.4     | 7           | دبلوم متوسط   |
| 18.1    | 15          | دبلوم عالي    |
| 69.9    | 58          | بكالوريوس     |
| 3.6     | 3           | ماجستير       |
| %100    | 83          | المجموع       |

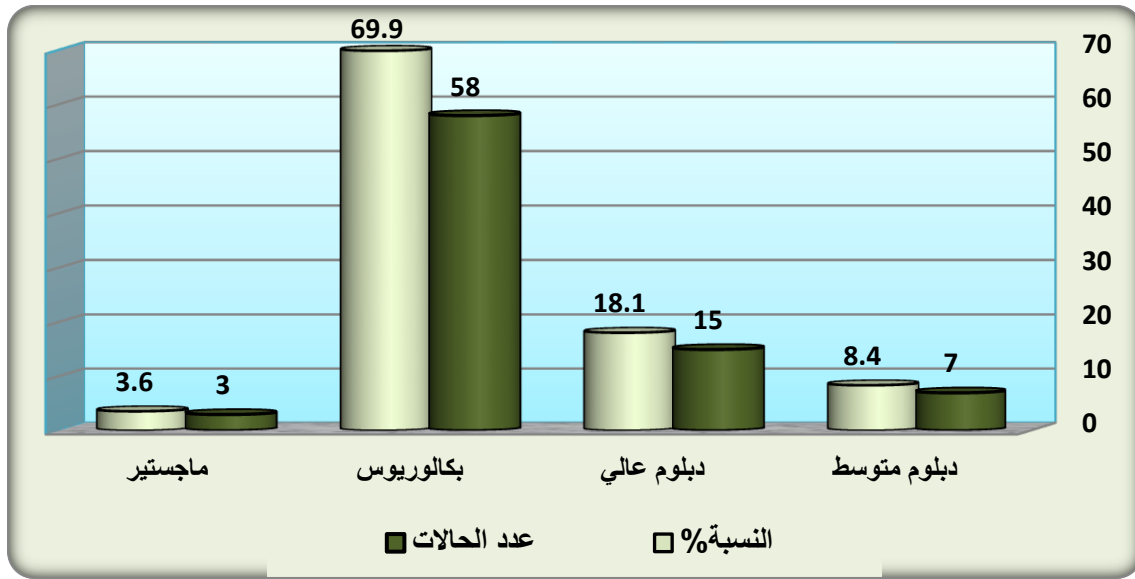
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

يتضح من الجدول (4-18) والشكل رقم (4-1) أن (7) مستهدفين من مجتمع الدراسة وما نسبته (8.4%) يحملوا مؤهل الدبلوم المتوسط، و(15) مستهدفاً وما نسبته (18.1%) يحملوا مؤهل الدبلوم العالي، و(58) مستهدفاً وما نسبته (69.9%) يحملوا المؤهلات الجامعية، و(3) مستهدفين وبنسبة بلغت (3.6%) يحملوا مؤهل الماجستير، مما سبق يتبين أن غالبية المستهدفين بالدراسة يحملوا المؤهلات الجامعية وهو ما سيرفع من مصداقية النتائج المتوصل إليها ويعزز الثقة في إجابات المستجوبين والاعتماد عليها في التحليل. ويضاف إلى ذلك أن المستوى العلمي العالي يعد مؤشراً إيجابياً على قدرة وكفاءة الأفراد المستجوبين على تفهم واستيعاب عبارات الاستبانة، وتوفير المعلومات اللازمة لإنجاح الدراسة التطبيقية كونهم سبق وأن تعاملوا مع الاستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات أثناء دراستهم الجامعية مما يزيد ثقتنا في نتائج التحليل.

يمكن توضيح مفردات مجتمع الدراسة وفق المؤهل العلمي من خلال الشكل الآتي.

الشكل رقم (4 - 1): توزيع أفراد المجتمع حسب المؤهل العلمي



### 2- التخصص:

يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري لأفراد مجتمع الدراسة وفق متغير التخصص.

الجدول رقم (4 - 19): توزيع أفراد المجتمع حسب التخصص

| النسبة % | عدد الحالات | التخصص       |
|----------|-------------|--------------|
| 81.9     | 68          | محاسبة       |
| 8.4      | 7           | إدارة أعمال  |
| 1.2      | 1           | تمويل ومصارف |
| 8.4      | 7           | اقتصاد       |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

%100

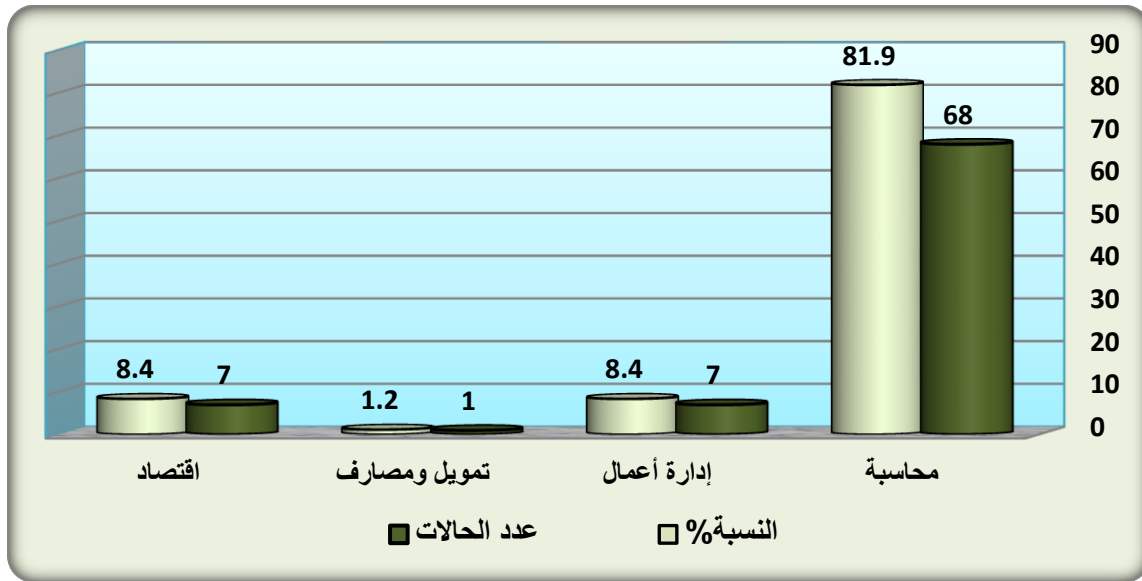
83

المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

حسب معطيات الجدول رقم (4-19) والشكل رقم (4-2) أن (68) مستهدفاً من مجتمع الدراسة وما نسبته (81.9%) تخصص محاسبة، و(7) مستهدفين وما نسبته (8.4%) تخصص إدارة الأعمال، ومستهدفاً واحداً وما نسبته (1.2%) تخصص تمويل ومصارف، و(7) مستهدفين وما نسبته (8.4%) تخصص اقتصاد، وهذه النسب تعزز من قدرة الأفراد على الاجابة بكل مصداقية على عبارات الاستبانة، ومما تقدم يتبين أن الغالبية العظمى من المستجيبين ما يقرب من 81.9% كانت لديهم مؤهلات محاسبية، وبالتالي من المعقول أن نفترض أن المستجيبين فهموا القضايا تحت التحقيق وتمكنوا من إبداء رأي مستدير. ولتوضيح توزيع أفراد المجتمع وفق التخصصات نورد الشكل الآتي:

الشكل رقم (4-2): توزيع أفراد المجتمع حسب التخصص



### 3- المسمى الوظيفي:

يمكن تصنيف أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي على مستوى شركات الإسمنت ضمن ثلاث فئات كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-20): توزيع المستهدفين حسب المسمى الوظيفي

| النسبة % | عدد الحالات | المسمى الوظيفي |
|----------|-------------|----------------|
| 3.61     | 3           | مدير إدارة     |
| 13.3     | 11          | رئيس قسم       |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

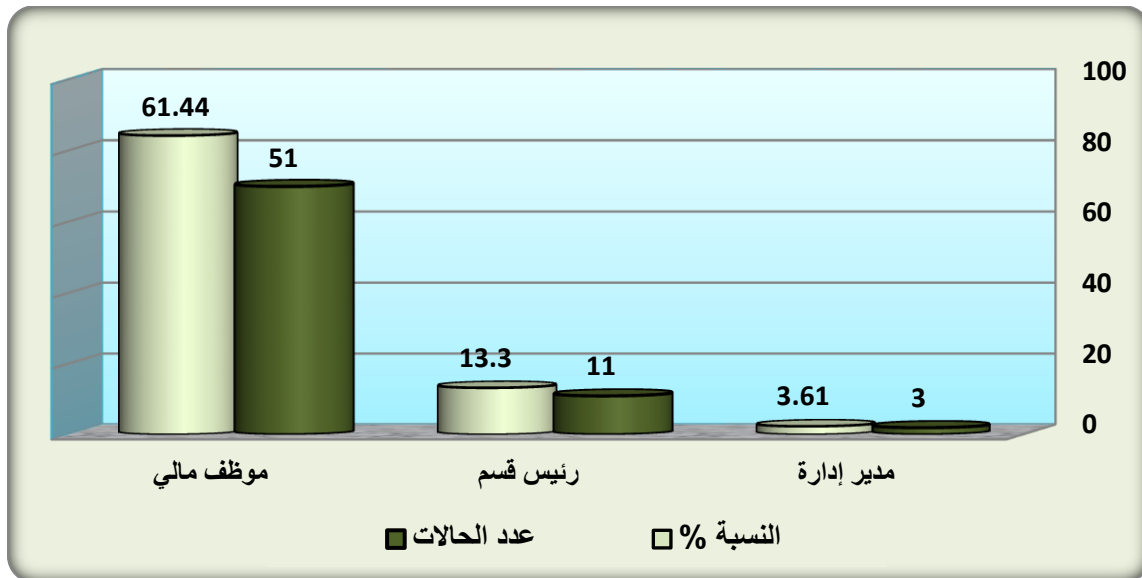
|       |    |           |
|-------|----|-----------|
| 61.44 | 51 | موظف مالي |
| 21.68 | 18 | مراجع     |
| 100   | 83 | المجموع   |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

بناء على المعلومات الواردة في الجدول رقم (4-20) والشكل رقم (4-3) تبين أن ثلاثة مستهدفين وما نسبته (3.61%) هم مديري إدارة، و(11) مستهدفاً وما نسبته (13.3%) رؤساء أقسام، و(51) مستهدفاً وما نسبته (61.44%) هم من الموظفين الماليين، و(18) مستهدفاً وما نسبته (21.68%) هم من المراجعين الداخليين، مما سبق يتبين التنوع في الوظائف، مما يدل على شمول المجتمع على أكثر من فئة تشير إلى التعدد في وجهات النظر حول موضوع الدراسة، وأن الأفراد الذين قاموا بملء الاستبانة هم من ذوي الموقع الوظيفي المتخصص، مما لديهم الدراية الكاملة بمتغيرات الدراسة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي البيئي وجودة التقارير المالية مما ينعكس إيجاباً على البيانات المتحصل عليها ويمكن من تقديم إجابات دقيقة تفيد في اختبار الفرضيات وتحديد النتائج.

ومن خلال الشكل الآتي يمكن توضيح مفردات مجتمع الدراسة وفق المسمى الوظيفي:

الشكل رقم (4 - 3): توزيع أفراد المجتمع حسب المسمى الوظيفي



### 4- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (4-2) التوزيع التكراري والنسب المئوية لمفردات مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة ضمن خمس مستويات وكما هي موضحة في الجدول التالي.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الجدول رقم (4 - 21): توزيع المستهدفين حسب سنوات الخبرة

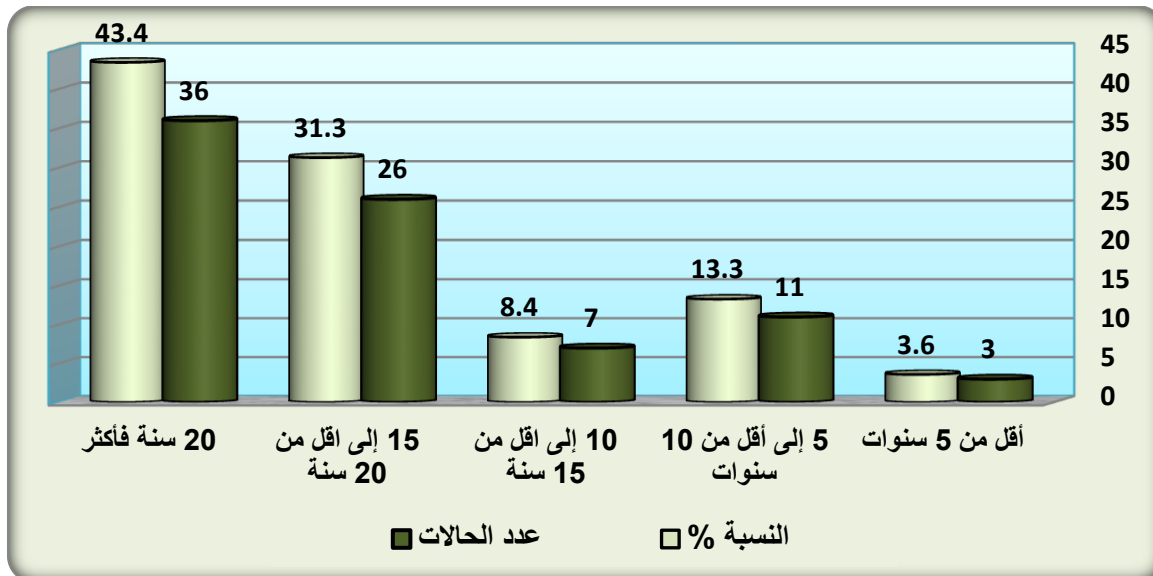
| النسبة % | عدد الحالات | سنوات الخبرة          |
|----------|-------------|-----------------------|
| 3.6      | 3           | أقل من 5 سنوات        |
| 13.3     | 11          | 5 إلى أقل من 10 سنوات |
| 8.4      | 7           | 10 إلى أقل من 15 سنة  |
| 31.3     | 26          | 15 إلى أقل من 20 سنة  |
| 43.4     | 36          | 20 سنة فأكثر          |
| 100      | 83          | المجموع               |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من الجدول رقم (4-21) والشكل (4-4) نلاحظ أن (3) مستهدفين من مجتمع الدراسة وما نسبته (3.6%) كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات، و(11) مستهدفاً وما نسبته (13.3%) تراوحت خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات، و(7) مستهدفين وما نسبته (8.4%) تراوحت خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، و(26) مستهدفاً وما نسبته (31.3%) كانت خبرتهم ضمن الفترة 15 إلى أقل من 20 سنة، و(36) مستهدفاً وما نسبته (43.4%) كانت خبرتهم 20 سنة فأكثر، ومما تقدم يتبين أن غالبية المستهدفين وما نسبته (74.7%) كانت خبرتهم 15 سنة فأكثر وهي خبرة كبيرة في مجال العمل، ومما لاشك فيه أن الخبرات العلمية والعملية المتجمعة لدى أفراد مجتمع الدراسة سوف تخدم أهداف الدراسة وتساعد الباحث في إنجاز الجانب التطبيقي بنجاح، وتتعكس إيجاباً على البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها نظراً لخبرتهم المتراكمة في شركاتهم.

والشكل الآتي يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة

الشكل رقم (4 - 4): توزيع أفراد المجتمع حسب سنوات الخبرة



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### 5- المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة :

سنوضح توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة في الجدول الآتي:

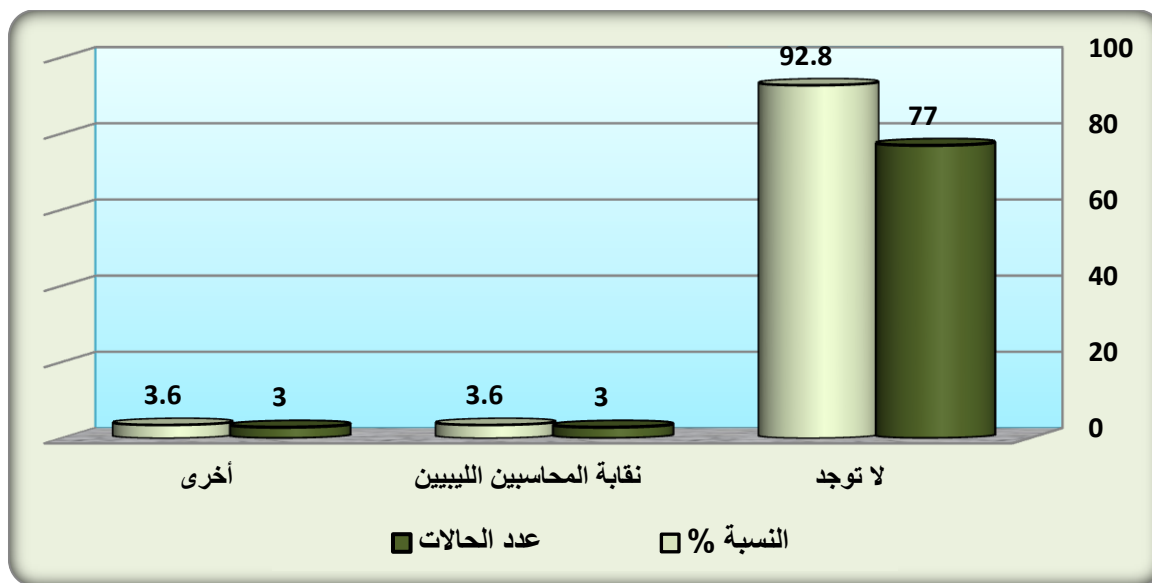
الجدول رقم (4 - 22): توزيع المستهدفين حسب المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة

| النسبة % | عدد الحالات | المؤهلات المهنية         |
|----------|-------------|--------------------------|
| 92.8     | 77          | لا توجد                  |
| 3.6      | 3           | نقابة المحاسبين الليبيين |
| 3.6      | 3           | أخرى                     |
| %100     | 83          | المجموع                  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول (4-22) والشكل رقم (4-5) أن (77) مستهدفاً وما نسبته (92.8%) لا توجد لديهم أي مؤهلات مهنية في مجال المحاسبة، و(3) مستهدفين وما نسبته (3.6%) كانوا ضمن نقابة المحاسبين الليبيين و(3) مستهدفين وبنفس النسبة كانت لديهم مؤهلات أخرى، وما سبق يتبين أن غالبية الموظفين الماليين ورؤساء الأقسام في شركات الإسمنت الليبية غير مهتمين بالسعي للحصول على المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة، وبالتالي قد يكون لديهم وجهة نظر مختلفة حول موضوع الدراسة. سنوضح من خلال الشكل التالي التوزيع التكراري لأفراد مجتمع الدراسة وفق المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة.

الشكل رقم (4 - 5): توزيع المستهدفين حسب المؤهلات المهنية في مجال المحاسبة



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### 6- الدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية:

يمكن توضيح توزيع مفردات مجتمع الدراسة وفق الدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية من خلال الجدول أدناه.

الجدول رقم (4 - 23): توزيع المستهدفين حسب الدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية

| الدورات | عدد الحالات | النسبة % |
|---------|-------------|----------|
| لا توجد | 48          | 57.8     |
| واحدة   | 23          | 27.7     |
| اثنان   | 8           | 9.6      |
| ثلاثة   | 4           | 4.8      |
| المجموع | 83          | 100      |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

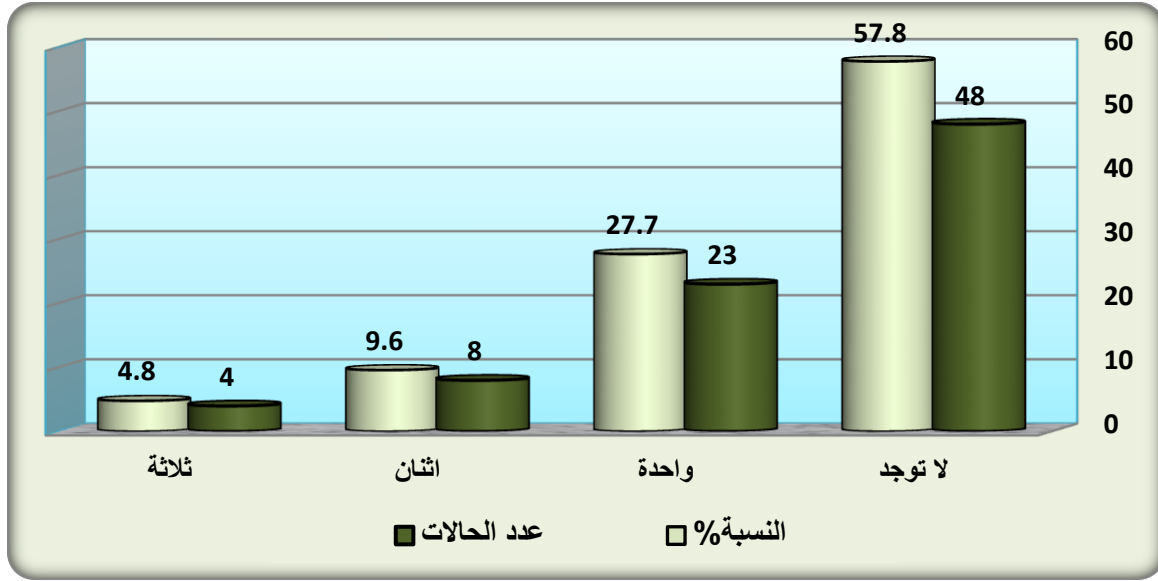
أظهرت النتائج في الجدول (4-23) والشكل (4-6) أن (48) مستهدفاً وما نسبته (57.8%) لم يتلقوا أي دورة تدريبية في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية و(23) مستهدفاً، وما نسبته (27.7%) تلقوا دورة تدريبية واحدة و(8) مستهدفين، وما نسبته (9.6%) تلقوا دورتين تدريبيتين، و(4) مستهدفين وما نسبته (4.8%) تلقوا ثلاث دورات تدريبية في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية، مما تقدم يتبين أن غالبية الموظفين لم يتلقوا أي دورات تدريبية لذا فالأمر يتطلب التركيز على إقامة الدورات التدريبية المستمرة في مجال الأداء البيئي والمحاسبة البيئية من أجل رفع كفاءة الموظفين في هذا المجال.

الشكل الآتي يوضح مفردات مجتمع الدراسة وفق الدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية من خلال الجدول أدناه.



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 6): توزيع المستهدفين حسب الدورات التدريبية في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية



### 7- المتابعة للمعايير الدولية:

سنوضح توزيع أفراد مجتمع ال دراسة حسب المتابعة للمعايير الدولية في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4 - 24): توزيع المستهدفين حسب المتابعة للمعايير الدولية

| النسبة % | عدد الحالات | المتابعة   |
|----------|-------------|------------|
| 27.7     | 23          | معدومة     |
| 30.1     | 25          | قليلة      |
| 34.9     | 29          | متوسطة     |
| 4.8      | 4           | على الأغلب |
| 2.4      | 2           | مستمرة     |
| 100.0    | 83          | المجموع    |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

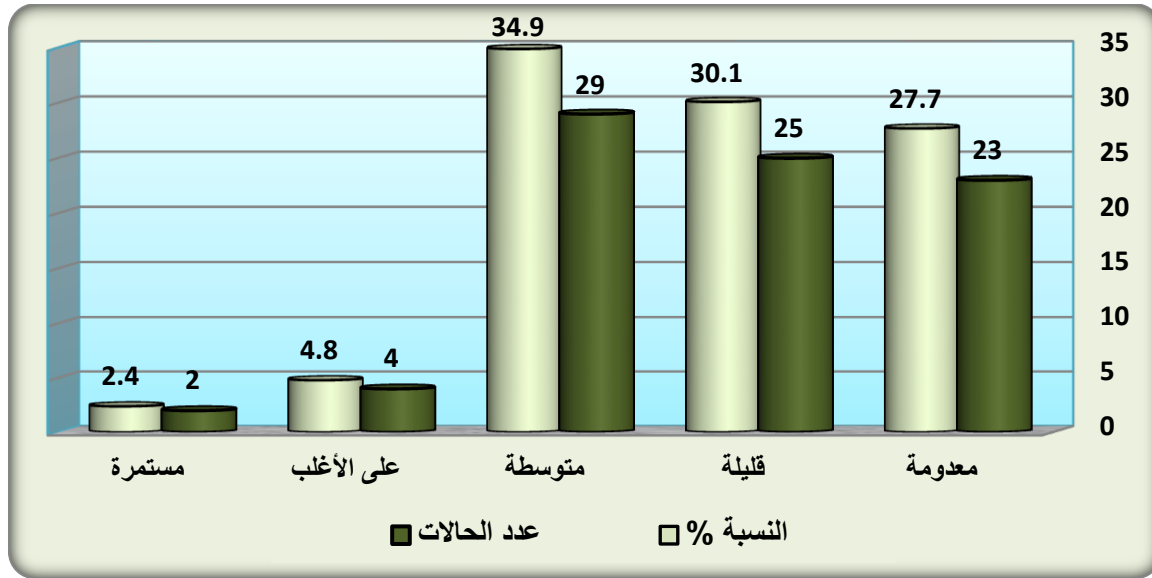
كشفت النتائج في الجدول (4-24) والشكل (4-7) أن (23) مستهدفاً وما نسبته (27.7%) كانت متابعتهم معدومة للمعايير الدولية، و(25) مستهدفاً وما نسبته (30.1%) كانت متابعتهم قليلة، و(29) مستهدفاً وما نسبته (34.9%) كانت متابعتهم متوسطة، و(4) منهم وبنسبة بلغت (4.8%) كانوا على الأغلب يتابعوا المعايير الدولية، ومستهدفان اثنان وبنسبة بلغت (2.4%) يتابع المعايير الدولية باستمرار، ومما سبق يتبين إن الغالبية وبنسبة (57.8%) كانت متابعتهم قليلة إلى معدومة، وهذا يعكس تأثيراً سلبياً على أدائهم، فمتابعة

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

المعايير الدولية باستمرار أمر مهم للتعرف على المعايير الحديثة في مجال المحاسبة والاستفادة منها وبحث إمكانية تطبيقها في البيئة الليبية.

ومن خلال الشكل الآتي يمكن توضيح مفردات مجتمع الدراسة المتابعة للمعايير الدولية:

الشكل رقم (4-7): توزيع المستهدفين حسب المتابعة للمعايير الدولية



وبذلك فإن البيانات الشخصية والوظيفية تعد مؤشرات إيجابية تساعد في وصول الدراسة الحالية إلى حقائق علمية يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة لما فيها من تنوع في المؤهلات العلمية والتخصص والمسميات الوظيفية وسنوات الخبرة والمؤهلات المهنية في مجال المحاسبة والدورات التدريبية في مجال المحاسبة البيئية وفي مجال الأداء البيئي ومتابعة المعايير الدولية. وعليه ومما سبق عرضه يمكن القول بأن نتائج عرض الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة في مجملها توفر مؤشراً يمكن الاعتماد عليه بشأن أهلية الأفراد المستجوبين للإجابة عن عبارات الاستبانة، ومن ثم اعتماد آرائهم وإجاباتهم كأساس لاستخلاص النتائج المرجوة من الدراسة.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### المبحث الثالث - تحليل الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات:

بعد أن تم التطرق إلى المراحل التي مر بها إعداد استبانة الدراسة والتحقق من صدق وثبات استبانة الدراسة، والتأكد من إمكانية استخدامها مع مجتمع الدراسة، سوف نتطرق في هذا المبحث للمنهجية المتبعة في الدراسة بعدد من الأساليب الإحصائية لتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها بهدف التأكد من صحة النتائج المتوصل إليها.

#### أولاً - الوصف الإحصائي لإجابات أفراد مجتمع الدراسة حسب المحاور:

لتحديد اتجاه الإجابة لكل عبارة وكل محور من محاور الدراسة تم الاعتماد على طول خلايا المقياس الخماسي، حيث تتم مقارنة قيمة متوسط الاستجابة مع طول خلايا المقياس المبينة في الجدول رقم (3-4) لتحديد درجة الموافقة لكل عبارة من عبارات الاستبانة وكل محور من محاوره.

#### 1- المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي):

لتحديد اتجاه الإجابة لكل فقرة وكل محور من محاور المتغير المستقل تم الاعتماد على الآتي:

أ- محور إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية:

يهدف هذا المحور لمعرفة إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية. ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المحور.

يوضح الجدول (4-25) الآتي آراء أفراد مجتمع الدراسة تجاه فقرات المحور الأول:

الجدول رقم (4 - 25): التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية

| الدرجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة  |
|-----------------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| مرتفعة          | 0.746             | 3.61            | 3          | 54    | 18    | 7     | 1          | ك               | الإدارة العليا هي المسؤولة عن الأداء البيئي للشركة.                                 |
|                 |                   |                 | 3.6        | 65.1  | 21.7  | 8.4   | 1.2        | %               |   |
| مرتفعة          | 0.702             | 3.43            | 1          | 43    | 30    | 9     | 0          | ك               | تقوم الإدارة العليا برفع مستوى الوعي بأهمية الإفصاح البيئي داخل الشركة.             |
|                 |                   |                 | 1.2        | 51.8  | 36.1  | 10.8  | 0          | %               |   |
| مرتفعة          | 0.565             | 3.73            | 1          | 62    | 18    | 1     | 1          | ك               | يوجد وعي لدى الإدارة العليا بأن هناك العديد من المزايا والفوائد المتوقعة من الإفصاح |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|        |       |      | المحاسبي عن أدائها البيئي على كل من الشركة والمجتمع. |      |      |     |     |   |
|--------|-------|------|--|------|------|-----|-----|---|
|        |       |      | 1.2  | 74.7 | 21.7 | 1.2 | 1.2 | % |
| مرتفعة | 0.799 | 3.57 | 3  | 52   | 19   | 7   | 2   | ك |
|        |       |      | 3.6  | 62.7 | 22.9 | 8.4 | 2.4 | % |
| مرتفعة | 0.558 | 3.80 | 2  | 65   | 14   | 1   | 1   | ك |
|        |       |      | 2.4  | 78.3 | 16.9 | 1.2 | 1.2 | % |
| مرتفعة | 0.481 | 3.84 | 3  | 65   | 14   | 1   | 0   | ك |
|        |       |      | 3.6  | 78.3 | 16.9 | 1.2 | 0   | % |
| مرتفعة | 0.794 | 3.61 | 2  | 58   | 15   | 5   | 3   | ك |
|        |       |      | 2.4  | 69.9 | 18.1 | 6.0 | 3.6 | % |
| مرتفعة | 0.477 | 3.77 | 1  | 63   | 18   | 1   | 0   | ك |
|        |       |      | 1.2  | 75.9 | 21.7 | 1.2 | 0   | % |
| مرتفعة | 0.462 | 3.80 | 1  | 65   | 16   | 1   | 0   | ك |
|        |       |      | 1.2  | 78.3 | 19.3 | 1.2 | 0   | % |
| مرتفعة | 0.599 | 3.70 | 1  | 61   | 16   | 5   | 0   | ك |
|        |       |      | 1.2  | 73.5 | 19.3 | 6.0 | 0   | % |
| مرتفعة | 0.526 | 3.77 | 0  | 67   | 14   | 1   | 1   | ك |
|        |       |      | 0  | 80.7 | 16.9 | 1.2 | 1.2 | % |
| مرتفعة | 0.443 | 3.78 | 1  | 63   | 19   | 0   | 0   | ك |
|        |       |      | 1.2  | 75.9 | 22.9 | 0   | 0   | % |
| مرتفعة | 0.579 | 3.80 | 1  | 68   | 12   | 0   | 2   | ك |
|        |       |      | 1.2  | 81.9 | 14.5 | 0   | 2.4 | % |
| مرتفعة | 0.581 | 3.83 | 2  | 69   | 10   | 0   | 2   | ك |
|        |       |      | 2.4  | 83.1 | 12.0 | 0   | 2.4 | % |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

مستوى إدراك ووعي الإدارة العليا شركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من خلال نتائج الجدول رقم (4-25) تبين أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة فيما يخص إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية كانت إيجابية، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.43) إلى (3.84)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية، كما بينت النتائج في الجدول (4-25) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.72) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية كان مرتفعاً.

### ب- محور القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي.

يهدف هذا المحور إلى معرفة أبعاد القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي. ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المحور، يوضح الجدول الآتي آراء أفراد مجتمع الدراسة تجاه المحور الثاني:

الجدول رقم (4 - 26): التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي

| الدرجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة  |
|-----------------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| منخفضة          | 0.801             | 2.47            | 1          | 10    | 19    | 50    | 3          | ك               | تتضمن القوانين والتشريعات البيئية البيئية نصوصاً كافية للإفصاح عن المعلومات البيئية.                    |
|                 |                   |                 | 1.2        | 12.0  | 22.9  | 60.2  | 3.6        | %               |   |
| منخفضة          | 0.751             | 2.42            | 0          | 10    | 18    | 52    | 3          | ك               | تلتزم القوانين والتشريعات البيئية الليبية الشركات بالقيام بتطبيق الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية. |
|                 |                   |                 | 0          | 12.0  | 21.7  | 62.7  | 3.6        | %               |   |
| منخفضة          | 0.770             | 2.54            | 1          | 10    | 23    | 48    | 1          | ك               | تلتزم القوانين والتشريعات البيئية الشركات   |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|        |       |      |  |     |      |      |      |     |   |   |
|--------|-------|------|--|-----|------|------|------|-----|---|---|
|        |       |      |  | 1.2 | 12.0 | 27.7 | 57.8 | 1.2 | % | على اعتماد أنظمة إنتاج أقل إضراراً بالبيئة.   |
| منخفضة | 0.697 | 2.31 | 0  | 6   | 19   | 53   | 5    | ك   | ك | يتم اتخاذ إجراءات قانونية بحق الشركات الصناعية عند عدم التزامها بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي.                    |
|        |       |      | 0  | 7.2 | 22.9 | 63.9 | 6.0  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.668 | 2.28 | 1  | 4   | 15   | 60   | 3    | ك   | ك | تفرض القوانين والتشريعات البيئية غرامات مالية على الشركة في حال مخالفتها للقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي.            |
|        |       |      | 1.2  | 4.8 | 18.1 | 72.3 | 3.6  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.643 | 2.31 | 0  | 6   | 16   | 59   | 2    | ك   | ك | شهدت التشريعات البيئية تطوراً أسهم في الالتزام البيئي.  |
|        |       |      | 0  | 7.2 | 19.3 | 71.1 | 2.4  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.697 | 2.40 | 0  | 8   | 19   | 54   | 2    | ك   | ك | تلزم التشريعات الليبية الشركات بتطبيق معايير محاسبية تتعلق بتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي.  |
|        |       |      | 0  | 9.6 | 22.9 | 65.1 | 2.4  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.705 | 2.51 | 1  | 7   | 25   | 50   | 0    | ك   | ك | تسهم التطورات في التشريعات البيئية في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي.  |
|        |       |      | 1.2  | 8.4 | 30.1 | 60.2 | 0    | %   | % |   |
| منخفضة | 0.751 | 2.42 | 1  | 7   | 21   | 51   | 3    | ك   | ك | وجود مخالفات قانونية ضد الشركة بسبب عدم قيامها بالإفصاح المحاسبي البيئي.  |
|        |       |      | 1.2  | 8.4 | 25.3 | 61.4 | 3.6  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.713 | 2.39 | 0  | 8   | 19   | 53   | 3    | ك   | ك | يتم اتخاذ إجراءات قانونية بحق الشركة عند عدم التزامها بتعليمات الإفصاح الواردة بالتشريعات والتي تخص إسهام الشركة في حماية البيئة. |
|        |       |      | 0  | 9.6 | 22.9 | 63.9 | 3.6  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.750 | 2.41 | 1  | 6   | 23   | 49   | 4    | ك   | ك | التشريعات الليبية البيئية كافية لتشجيع شركات الإسمنت على الإفصاح المحاسبي البيئي.   |
|        |       |      | 1.2  | 7.2 | 27.7 | 59.0 | 4.8  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.645 | 2.41 | 0  | 5   | 26   | 50   | 2    | ك   | ك | تتمتع العقوبات التي تتضمنها النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة بقوة الردع للشركات المخالفة للقوانين البيئية.                       |
|        |       |      | 0  | 6.0 | 31.3 | 60.2 | 2.4  | %   | % |   |
| منخفضة | 0.585 | 2.41 | مستوى القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بتطبيق الإفصاح البيئي |     |      |      |      |     |   |   |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من خلال نتائج الجدول رقم (4-26) تبين أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة فيما يخص القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي كانت سلبية، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

ما بين (2.28) إلى (2.54)، وحسب البيانات في الجدول (3-4) فإن درجة الموافقة كانت منخفضة على جميع عبارات محور القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي، مما يشير إلى وجود إتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالقوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي، كما بينت النتائج في الجدول (4-26) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (2.41) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (3-4) فإن مستوى القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي كان منخفضاً.

ت- الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية.

يهدف هذا المحور لمعرفة الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المحور، كما هو موضح في الجدول رقم (4-27):

الجدول رقم (4 - 27): التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية. والمنظمات والهيئات المحلية.

| الفقرة   | التكرار والنسبة | معارض بشدة | معارض | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة |
|--|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|-------------------|---------------|
| توجد قوانين تلزم شركات الإسمنت بالإفصاح عن أنشطتها البيئية.  | ك               | 2          | 61    | 11    | 9     | 0          | 2.33            | 0.700             | منخفضة        |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل وزارة الصناعة على الإفصاح البيئي لشركات الإسمنت الليبية.   | ك               | 3          | 62    | 12    | 5     | 1          | 2.27            | 0.682             | منخفضة        |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل جهاز المراجعة المالية كمراجع حسابات خارجي (ديوان المحاسبة) على الإفصاح البيئي لشركات الإسمنت في ليبيا. | ك               | 5          | 54    | 17    | 6     | 1          | 2.33            | 0.751             | منخفضة        |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل قسم المراجعة الداخلية بالشركة على الإفصاح البيئي بشركتكم.  | ك               | 3          | 55    | 19    | 5     | 1          | 2.35            | 0.706             | منخفضة        |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|   |   |     |      |      |     |     |      |       |        |
|---|---|-----|------|------|-----|-----|------|-------|--------|
| توجد رقابة ومتابعة من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين على الإفصاح البيئي لشركتكم.   | ك | 5   | 58   | 15   | 4   | 1   | 2.25 | 0.696 | منخفضة |
|   | % | 6.0 | 69.9 | 18.1 | 4.8 | 1.2 |      |       |        |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل مجموعات الضغط بما في ذلك المنظمات المهتمة بالمحافظة على البيئة.   | ك | 4   | 55   | 17   | 6   | 1   | 2.34 | 0.737 | منخفضة |
|   | % | 4.8 | 66.3 | 20.5 | 7.2 | 1.2 |      |       |        |
| توجد رقابة ومتابعة من قبل الهيئة العامة للبيئة لشركتكم للمحافظة على البيئة والإفصاح عن أداؤها.  | ك | 6   | 53   | 18   | 6   | 0   | 2.29 | 0.708 | منخفضة |
|   | % | 7.2 | 63.9 | 21.7 | 7.2 | 0   |      |       |        |
| تقوم الأجهزة المسؤولة عن شؤون البيئة بمراقبة أنشطة الشركة بشكل دوري والإفصاح عنها.  | ك | 4   | 54   | 19   | 6   | 0   | 2.33 | 0.683 | منخفضة |
|   | % | 4.8 | 65.1 | 22.9 | 7.2 | 0   |      |       |        |
| مستوى الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية |   |     |      |      |     |     | 2.31 | 0.622 | منخفض  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من خلال نتائج الجدول رقم (4-27) تبين أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة فيما يخص الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية كانت سلبية، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (2.25) إلى (2.35)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن درجة الموافقة كانت منخفضة على جميع عبارات محور الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية، كما بينت النتائج في الجدول (4-27) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (2.31) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية كان منخفضاً.



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

ث- محور الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية.

يهدف هذا المحور إلى معرفة الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية. ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المحور، والجدول الآتي يوضح آراء أفراد مجتمع الدراسة تجاه هذا المحور:

الجدول رقم (4 - 28): التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية

| الدرجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة   |
|-----------------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|--|
| مرتفعة          | 0.576             | 3.90            | 5          | 69    | 6     | 2     | 1          | ك<br>%          | من خلال فرض قوانين تلزم الشركات بضرورة الإفصاح عن معلوماتها البيئية.                           |
|                 |                   |                 | 6.0        | 83.1  | 7.2   | 2.4   | 1.2        |                 |  |
| مرتفعة          | 0.546             | 3.92            | 6          | 67    | 7     | 3     | 0          | ك<br>%          | من خلال اللوائح والتشريعات الداخلية للشركات.   |
|                 |                   |                 | 7.2        | 80.7  | 8.4   | 3.6   | 0          |                 |  |
| مرتفعة          | 0.621             | 3.83            | 5          | 63    | 12    | 2     | 1          | ك<br>%          | من خلال فرض عقوبات صارمة وغرامات مالية كبيرة جداً على الشركات التي تخالف القوانين.             |
|                 |                   |                 | 6.0        | 75.9  | 14.5  | 2.4   | 1.2        |                 |  |
| مرتفعة          | 0.601             | 3.83            | 5          | 62    | 14    | 1     | 1          | ك<br>%          | من خلال الإشارة إلى ضرورة إفصاح الشركات عن معلوماتها البيئية في تراخيص الممنوحة لها من الدولة. |
|                 |                   |                 | 6.0        | 74.7  | 16.9  | 1.2   | 1.2        |                 |  |
| مرتفعة          | 0.559             | 3.83            | 4          | 63    | 15    | 0     | 1          | ك<br>%          | من خلال حصول الشركات المطبقة للإفصاح البيئي على حوافز أو دعم حكومي.                            |
|                 |                   |                 | 4.8        | 75.9  | 18.1  | 0     | 1.2        |                 |  |
| مرتفعة          | 0.663             | 3.78            | 5          | 59    | 17    | 0     | 2          | ك<br>%          | من خلال الضغوط التي تمارس من قبل جماعات الضغط والمؤسسات المهمة بالأداء البيئي.                 |
|                 |                   |                 | 6.0        | 71.1  | 20.5  | 0     | 2.4        |                 |  |
| مرتفعة          | 0.594             | 3.84            | 5          | 63    | 13    | 1     | 1          | ك<br>%          | من خلال جهاز المراجعة المالية كمراجع حسابات خارجي (ديوان المحاسبة) للالتزام بالإفصاح البيئي.   |
|                 |                   |                 | 6.0        | 75.9  | 15.7  | 1.2   | 1.2        |                 |  |
| مرتفعة          | 0.614             | 3.81            | 5          | 60    | 16    | 1     | 1          | ك               | من خلال الضغط الإعلامي على الشركة  |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|        |       |      |      |     |     |   |   |
|--------|-------|------|------|-----|-----|---|---|
|        |       |      |      |     |     |   | بسبب عدم الإفصاح عن معلوماتها البيئية.  |
|        | 6.0   | 72.3 | 19.3 | 1.2 | 1.2 | % |   |
|        | 6     | 62   | 13   | 0   | 2   | ك | من خلال اشتراطات الدخول إلى أسواق الأوراق المالية للشركات المطبقة للإفصاح البيئي.   |
| مرتفعة | 0.653 | 3.84 |      |     |     |   |   |
|        | 7.2   | 74.7 | 15.7 | 0   | 2.4 | % |   |
|        |       |      |      |     |     |   | من خلال تطبيق التشريعات الليبية في عدم قبول أو المصادقة على القوائم المالية للشركات غير المطبقة لإجراءات الإفصاح عن معلوماتها البيئية |
| مرتفعة | 0.587 | 3.86 |      |     |     | ك |   |
|        | 6.0   | 77.1 | 14.5 | 1.2 | 1.2 | % |   |
| مرتفع  | 0.517 | 3.84 |      |     |     |   | مستوى الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية            |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من خلال نتائج الجدول رقم (4-28) تبين أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة فيما يخص الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية كانت مرتفعة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.78) إلى (3.92)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية، وبينت النتائج في الجدول (4-28) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.84) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية كان مرتفعاً.

أما فيما يخص المحاور فنجد أن المحور الرابع يأتي في المرتبة الأولى والمتعلق بالوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية بمتوسط حسابي (3.84)، ثم يليه في المرتبة الثانية المحور الأول المتعلق إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية بمتوسط حسابي (3.72)، ثم يليه في المرتبة الثالثة المحور الثاني المتعلق بالقوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي بمتوسط حسابي (2.41)، وفي الأخير المحور الثالث المتعلق بالرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية بمتوسط حسابي (2.31).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### ج- الإفصاح المحاسبي البيئي

يهدف هذا المتغير لمعرفة مدى توفر الإفصاح المحاسبي البيئي بشركات الإسمنت الليبية، واختبار هذا المتغير لابد من بيان اتجاه آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المتغير، وفيما يلي جدول يوضح آراء أفراد مجتمع الدراسة عن فقرات هذا المتغير.

الجدول رقم (4 - 29): نتائج التحليل الوصفي لإجمالي الإفصاح المحاسبي البيئي

| مستوى إجمالي الإفصاح المحاسبي البيئي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الإفصاح المحاسبي البيئي |
|--------------------------------------|-------------------|-----------------|-------------------------|
| متوسط                                | 0.302             | 3.3             | الإفصاح المحاسبي البيئي |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

ولتحديد مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي في شركات الإسمنت الليبية، فإن النتائج في الجدول رقم (4-29) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور يساوي (3.3) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.3)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي في شركات الإسمنت الليبية كان متوسطاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.302) وهي نسبة تعد متوسطة.

### 2- المتغير التابع (جودة القوائم المالية)

لتحديد اتجاه الإجابة لكل فقرة وكل محور من محاور المتغير التابع تم الاعتماد على الآتي:

#### أ- محور الموثوقية

تعلق هذا المحور بمستوى موثوقية القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (7) فقرة، حاول الباحث من خلالها معرفة مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية.

الجدول رقم (4 - 30): التوزيعات التكرارية لمحور الموثوقية

| الدرجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة  |
|-----------------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| مرتفعة          | 0.474             | 3.92            | 3          | 72    | 7     | 0     | 1          | ك               | يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها |
|                 |                   |                 | 3.6        | 86.7  | 8.4   | 0     | 1.2        | %               |   |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|        |       |      |                 |      |      |     |     |   |  |
|--------|-------|------|-----------------|------|------|-----|-----|---|--|
| مرتفعة | 0.622 | 3.75 | 2               | 62   | 17   | 0   | 2   | ك | قابلية المعلومات البيئية للتحقق تدعم ثقة مستخدمى القوائم المالية                                   |
|        |       |      | 2.4             | 74.7 | 20.5 | 0   | 2.4 | % |  |
| مرتفعة | 0.638 | 3.63 | 3               | 49   | 29   | 1   | 1   | ك | تتميز المعلومات البيئية التي تحتويها القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية |
|        |       |      | 3.6             | 59.0 | 34.9 | 1.2 | 1.2 | % |  |
| مرتفعة | 0.661 | 3.60 | 2               | 50   | 29   | 0   | 2   | ك | يحسن من نظرة المجتمع للشركة من خلال صدق تمثيل بياناتها البيئية                                     |
|        |       |      | 2.4             | 60.2 | 34.9 | 0   | 2.4 | % |  |
| مرتفعة | 0.680 | 3.60 | 2               | 51   | 27   | 1   | 2   | ك | المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضع المالي والبيئي للشركة بدقة            |
|        |       |      | 2.4             | 61.4 | 32.5 | 1.2 | 2.4 | % |  |
| مرتفعة | 0.581 | 3.75 | 2               | 61   | 18   | 1   | 1   | ك | يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة احتياجات جميع الأطراف                                 |
|        |       |      | 2.4             | 73.5 | 21.7 | 1.2 | 1.2 | % |  |
| مرتفعة | 0.673 | 3.64 | 2               | 54   | 24   | 1   | 2   | ك | تظهر المعلومات المحاسبية والبيئية في القوائم المالية بصورة حقيقية                                  |
|        |       |      | 2.4             | 65.1 | 28.9 | 1.2 | 2.4 | % |  |
| مرتفعة | 0.523 | 3.7  | مستوى الموثوقية |      |      |     |     |   |  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

تظهر نتائج الجدول رقم (4-30) أن اتجاهات مجتمع الدراسة ايجابية حول جميع العبارات فيما يخص الموثوقية، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بالموثوقية ما بين (3.6) إلى (3.92)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور الموثوقية، والتي تؤكد رضا وموافقة جميع أفراد المجتمع حول الفقرات المتعلقة بالموثوقية، وبينت النتائج في الجدول (4-30) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.7) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى الموثوقية في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.523) وهي نسبة تعد متوسطة.

### ب- محور الملاءمة

تعلق هذا المحور بمستوى ملاءمة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (7) فقرة حاول الباحث من خلالها معرفة على آراء واتجاهات أفراد حول مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الجدول رقم (4 - 31): التوزيعات التكرارية لمحور الملاءمة

| درجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة     | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة   |  |
|---------------|-------------------|-----------------|----------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|--|--|
| مرتفعة        | 0.623             | 3.69            | 1              | 60    | 18    | 3     | 1          | ك %             | توفر القوائم المالية معلومات بيئية تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية |  |
|               |                   |                 | 1.2            | 72.3  | 21.7  | 3.6   | 1.2        | %               |  |  |
| مرتفعة        | 0.615             | 3.71            | 2              | 59    | 19    | 2     | 1          | ك %             | تسهم المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية بالمخاطر البيئية                   |  |
|               |                   |                 | 2.4            | 71.1  | 22.9  | 2.4   | 1.2        | %               |  |  |
| مرتفعة        | 0.553             | 3.71            | 1              | 60    | 19    | 3     | 0          | ك %             | تتصف المعلومات المحاسبية البيئية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات بالملاءمة من حيث التوقيت                               |  |
|               |                   |                 | 1.2            | 72.3  | 22.9  | 3.6   | 0          | %               |  |  |
| مرتفعة        | 0.614             | 3.65            | 1              | 56    | 23    | 2     | 1          | ك %             | تعبر المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة كما حدثت                               |  |
|               |                   |                 | 1.2            | 67.5  | 27.7  | 2.4   | 1.2        | %               |  |  |
| مرتفعة        | 0.553             | 3.71            | 1              | 60    | 19    | 3     | 0          | ك %             | يسهم النظام المحاسبي السليم والإجراءات الوقائية السليمة في حل المشكلات البيئية التي تواجه العمل                            |  |
|               |                   |                 | 1.2            | 72.3  | 22.9  | 3.6   | 0          | %               |  |  |
| مرتفعة        | 0.638             | 3.63            | 1              | 55    | 23    | 3     | 1          | ك %             | يتم تقديم المعلومات المحاسبية والبيئية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة إليها   |  |
|               |                   |                 | 1.2            | 66.3  | 27.7  | 3.6   | 1.2        | %               |  |  |
| مرتفعة        | 0.514             | 3.75            | 1              | 62    | 18    | 2     | 0          | ك %             | تلي المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بالشركة احتياجات جميع مستخدميها                                   |  |
|               |                   |                 | 1.2            | 74.7  | 21.7  | 2.4   | 0          | %               |  |  |
| مرتفع         | 0.504             | 3.69            | مستوى الملاءمة |       |       |       |            |                 |  |  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من نتائج الجدول رقم (4-31) تبين أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية حول جميع العبارات فيما يخص الملاءمة، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بالملاءمة ما بين (3.63 إلى 3.75)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور الملاءمة، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالملاءمة،

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

وبينت النتائج في الجدول (4-31) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.69) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى الملاءمة في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.504) وهي نسبة تعد متوسطة.

### ت- محور قابلية المقارنة

تعلق هذا المحور بمستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة بشركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (6) فقرة حاول الباحث من خلالها معرفة مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية.

الجدول رقم (4 - 32): التوزيعات التكرارية لمحور قابلية المقارنة

| الدرجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة   |
|-----------------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|--|
| مرتفعة          | 0.489             | 3.83            | 3          | 64    | 15    | 1     | 0          | ك               | يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للشركة                                      |
|                 |                   |                 | 3.6        | 77.1  | 18.1  | 1.2   | 0          | %               |  |
| مرتفعة          | 0.537             | 3.83            | 3          | 65    | 14    | 0     | 1          | ك               | تهدف القوائم المالية بالشركة إلى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي وأداء الشركة                                   |
|                 |                   |                 | 3.6        | 78.3  | 16.9  | 0     | 1.2        | %               |  |
| مرتفعة          | 0.490             | 3.75            | 2          | 58    | 23    | 0     | 0          | ك               | تمتاز المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بقابليتها للقياس  |
|                 |                   |                 | 2.4        | 69.9  | 27.7  | 0     | 0          | %               |  |
| مرتفعة          | 0.593             | 3.65            | 1          | 55    | 25    | 1     | 1          | ك               | توفر القوائم المالية معلومات محاسبية بيئية تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة أو شركات أخرى تعمل في نفس النشاط |
|                 |                   |                 | 1.2        | 66.3  | 30.1  | 1.2   | 1.2        | %               |  |
| مرتفعة          | 0.471             | 3.73            | 1          | 59    | 23    | 0     | 0          | ك               | تسهم المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية في تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة             |
|                 |                   |                 | 1.2        | 71.1  | 27.7  | 0     | 0          | %               |  |
| مرتفعة          | 0.570             | 3.72            | 1          | 61    | 19    | 1     | 1          | ك               | تسهم المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة في تحديد البديل الأمثل لمتخذي القرار  |
|                 |                   |                 | 1.2        | 73.5  | 22.9  | 1.2   | 1.2        | %               |  |
| مرتفع           | 0.397             | 3.75            |            |       |       |       |            |                 | مستوى قابلية المقارنة  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

تظهر نتائج الجدول رقم (4-32) أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية حول جميع العبارات فيما يخص قابلية المقارنة، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بقابلية المقارنة ما بين (3.65 إلى 3.83)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور قابلية المقارنة، والتي تؤكد رضا وموافقة جميع أفراد المجتمع حول الفقرات المتعلقة بقابلية المقارنة، وبينت النتائج في الجدول (4-32) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.75) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى قابلية المقارنة في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.397) وهي نسبة تعد متوسطة.

### ث - محور قابلية الفهم

تعلق هذا المحور بمستوى قابلية القوائم المالية للفهم بشركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (7) فقرة حاول الباحث من خلالها معرفة على آراء واتجاهات أفراد حول مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية.

الجدول رقم (4 - 33): التوزيعات التكرارية لمحور قابلية الفهم

| الدرجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة   |
|-----------------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|--|
| مرتفعة          | 0.606             | 3.78            | 4          | 60    | 17    | 1     | 1          | ك               | يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في الشركة بشكل مستمر |
|                 |                   |                 | 4.8        | 72.3  | 20.5  | 1.2   | 1.2        | %               |  |
| مرتفعة          | 0.537             | 3.83            | 2          | 68    | 11    | 1     | 1          | ك               | تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة                                 |
|                 |                   |                 | 2.4        | 81.9  | 13.3  | 1.2   | 1.2        | %               |  |
| مرتفعة          | 0.679             | 3.69            | 3          | 56    | 21    | 1     | 2          | ك               | يتم عرض المعلومات البيئية في القوائم المالية بشكل مفهوم خلال استخدام المصطلحات المتداولة     |
|                 |                   |                 | 3.6        | 67.5  | 25.3  | 1.2   | 2.4        | %               |  |
| مرتفعة          | 0.627             | 3.67            | 3          | 53    | 25    | 1     | 1          | ك               | تتلاءم المعلومات البيئية المنشورة مع مستوى الفهم المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية           |
|                 |                   |                 | 3.6        | 63.9  | 30.1  | 1.2   | 1.2        | %               |  |
| مرتفعة          | 0.701             | 3.58            | 1          | 53    | 24    | 3     | 2          | ك               | تمتاز المعلومات المحاسبية والبيئية في الشركة بالوضوح والبساطة                                |
|                 |                   |                 | 1.2        | 63.9  | 28.9  | 3.6   | 2.4        | %               |  |
| مرتفعة          | 0.623             | 3.69            | 2          | 57    | 21    | 2     | 1          | ك               | المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية            |
|                 |                   |                 | 2.4        | 68.7  | 25.3  | 2.4   | 1.2        | %               |  |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|        |       |      |                    |      |     |     |     |   |  |
|--------|-------|------|--------------------|------|-----|-----|-----|---|--|
| مرتفعة | 0.527 | 3.88 | 3                  | 70   | 8   | 1   | 1   | ك | يساعد فهم القوائم المالية بالشركة في جعل |
|        |       |      | 3.6                | 84.3 | 9.6 | 1.2 | 1.2 | % | اتخاذ القرار أكثر يسراً                  |
| مرتفع  | 0.453 | 3.73 | مستوى قابلية الفهم |      |     |     |     |   |  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من نتائج الجدول رقم (4-33) تبين أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية حول جميع العبارات فيما يخص قابلية الفهم، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بقابلية الفهم ما بين (3.58 إلى 3.88)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع فقرات محور قابلية الفهم، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بقابلية الفهم، وبينت النتائج في الجدول (4-33) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.73) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى قابلية الفهم في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.453) وهي نسبة تعد متوسطة.

### ج- جودة القوائم المالية

يهدف هذا المتغير لمعرفة مستوى جودة القوائم المالية، واختبار هذا المتغير لابد من بيان اتجاه آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المتغير، وفيما يلي جدول يوضح آراء أفراد مجتمع الدراسة عن فقرات هذا المتغير.

الجدول رقم (4 - 34): نتائج التحليل الوصفي لإجمالي جودة القوائم المالية

| مستوى إجمالي القوائم المالية | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | جودة القوائم المالية |
|------------------------------|-------------------|-----------------|----------------------|
| مرتفع                        | 0.415             | 3.72            | جودة القوائم المالية |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

ولتحديد مستوى جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية، فإن النتائج في الجدول (4-34) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور يساوي (3.72) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.72)، وحسب البيانات في الجدول (4-3) فإن مستوى جودة القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.415) وهي نسبة تعد متوسطة.



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### 3- معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية.

الجدول رقم (4 - 35) التوزيعات التكرارية والتحليل الوصفي لمحور معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية

| الدرجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | التكرار والنسبة | الفقرة  |
|-----------------|-------------------|-----------------|------------|-------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| مرتفعة          | 0.650             | 3.54            | 0          | 51    | 27    | 4     | 1          | ك<br>%          | ليس لدى الإدارة العليا المعرفة الكافية لمتابع تطبيق الإفصاح البيئي                        |
|                 |                   |                 | 0          | 61.4  | 32.5  | 4.8   | 1.2        |                 |   |
| مرتفعة          | 0.570             | 3.77            | 2          | 64    | 13    | 4     | 0          | ك<br>%          | هناك اهتمام بالنتائج المالية الإجمالية لأنشطة الشركة دون الاهتمام بآثار المعلومات البيئية |
|                 |                   |                 | 2.4        | 77.1  | 15.7  | 4.8   | 0          |                 |   |
| مرتفعة          | 0.611             | 3.72            | 2          | 60    | 18    | 2     | 1          | ك<br>%          | مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي لدى إدارة الشركة غير واضح                                   |
|                 |                   |                 | 2.4        | 72.3  | 21.7  | 2.4   | 1.2        |                 |   |
| مرتفعة          | 0.697             | 3.69            | 3          | 57    | 19    | 2     | 2          | ك<br>%          | عدم توفر نظام محاسبي متكامل فعال يفي بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي              |
|                 |                   |                 | 3.6        | 68.7  | 22.9  | 2.4   | 2.4        |                 |   |
| مرتفعة          | 0.654             | 3.71            | 3          | 58    | 18    | 3     | 1          | ك<br>%          | عدم وجود معايير محاسبية بيئية تساعد الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية              |
|                 |                   |                 | 3.6        | 69.9  | 21.7  | 3.6   | 1.2        |                 |   |
| مرتفعة          | 0.696             | 3.75            | 4          | 60    | 15    | 2     | 2          | ك<br>%          | عدم وجود تشريعات قانونية وتنظيمية تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي                  |
|                 |                   |                 | 4.8        | 72.3  | 18.1  | 2.4   | 2.4        |                 |   |
| مرتفعة          | 0.599             | 3.70            | 0          | 63    | 16    | 3     | 1          | ك<br>%          | الشركات الصناعية ترى أن هذه المعلومات سرية فلا يجوز الإفصاح عنها                          |
|                 |                   |                 | 0          | 75.9  | 19.3  | 3.6   | 1.2        |                 |   |
| مرتفعة          | 0.585             | 3.78            | 3          | 62    | 16    | 1     | 1          | ك<br>%          | عدم تدخل الدولة والمنظمات المهنية بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي      |
|                 |                   |                 | 3.6        | 74.7  | 19.3  | 1.2   | 1.2        |                 |   |
| مرتفعة          | 0.650             | 3.77            | 5          | 58    | 17    | 2     | 1          | ك<br>%          | ضعف رقابة أجهزة الدولة في المجال البيئي يعيق من الإفصاح عن الأداء البيئي                  |
|                 |                   |                 | 6.0        | 69.9  | 20.5  | 2.4   | 1.2        |                 |   |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|        |      |       |                |     |     |      |      |     |  |
|--------|------|-------|----------------|-----|-----|------|------|-----|--|
| مرتفعة | 3.75 | 0.696 | ك              | 2   | 1   | 18   | 57   | 5   | ضعف دور جماعات الضغط الليبية كجمعيات حقوق الإنسان وحماية البيئة وحماية المستهلك نحو تحمل الشركات مسؤوليتها عن الإفصاح عن المعلومات البيئية                 |
|        |      |       | %              | 2.4 | 1.2 | 21.7 | 68.7 | 6.0 |  |
| مرتفعة | 3.78 | 0.606 | ك              | 1   | 1   | 17   | 60   | 4   | قلة البرامج التعليمية والمهنية التي تفي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية   |
|        |      |       | %              | 1.2 | 1.2 | 20.5 | 72.3 | 4.8 |  |
| مرتفعة | 3.67 | 0.700 | ك              | 1   | 6   | 14   | 60   | 2   | افتقار الشركات إلى الخبرة والمؤهلات والتدريب الكافي في مجال الإفصاح المحاسبي عموماً والإفصاح عن الأداء البيئي خصوصاً يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات |
|        |      |       | %              | 1.2 | 7.2 | 16.9 | 72.3 | 2.4 |  |
| مرتفعة | 3.73 | 0.607 | ك              | 0   | 4   | 17   | 59   | 3   | نقص الخبرة بقضايا الإفصاح البيئي لدى المراجعين الخارجيين يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات   |
|        |      |       | %              | 0   | 4.8 | 20.5 | 71.1 | 3.6 |  |
| مرتفعة | 3.83 | 0.537 | ك              | 1   | 1   | 11   | 68   | 2   | قلة الدراسات والأبحاث الأكاديمية في مجال الإفصاح البيئي يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات  |
|        |      |       | %              | 1.2 | 1.2 | 13.3 | 81.9 | 2.4 |  |
| مرتفعة | 3.84 | 0.506 | ك              | 0   | 1   | 15   | 63   | 4   | عدم وجود حوافز حكومية كافية سواء مادية أو معنوية للشركات الصناعية لتبني سياسات الإفصاح عن أدائها البيئي  |
|        |      |       | %              | 0   | 1.2 | 18.1 | 75.9 | 4.8 |  |
| مرتفعة | 3.86 | 0.472 | ك              | 0   | 2   | 10   | 69   | 2   | صعوبة قياس التكاليف البيئية وعملية فصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط  |
|        |      |       | %              | 0   | 2.4 | 12.0 | 83.1 | 2.4 |  |
| مرتفعة | 3.77 | 0.611 | ك              | 1   | 3   | 12   | 65   | 2   | يسبب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية السيئة الإساءة لسمعة الشركات الصناعية   |
|        |      |       | %              | 1.2 | 3.6 | 14.5 | 78.3 | 2.4 |  |
| مرتفع  | 3.75 | 0.445 | مستوى المعوقات |     |     |      |      |     |  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من خلال نتائج الجدول رقم (4-35) تبين أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة فيما يخص معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية كانت مرتفعة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.54 إلى 3.86)، وحسب البيانات في الجدول

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

(3-4) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع المعوقات، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بمعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية، وبينت النتائج في الجدول (4-35) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.75)، وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (3-4) فإن مستوى معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية كان مرتفعاً.

### ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج:

في إطار ما تم توصل إليه من خلال مناقشة آراء واتجاهات أفراد مجتمع الدراسة في شركات الإسمنت قيد الدراسة، حول الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وأثره على جودة القوائم المالية، تأتي مرحلة اختبار فرضيات الدراسة الموضوعية مسبقاً، وهذا بهدف التوصل إلى نتائج يتم على أساسها تقديم توصيات بخصوصها، تضمنت الفرضيات الموضوعية مجموعة من المتغيرات الأساسية في الدراسة، والتي تتعلق بالإفصاح البيئي وأثره على جودة القوائم المالية. لذلك وفي سبيل اختبار هذه الفرضيات وتحديد طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة، تم استخدام ارتباط بيرسون لاختبار معنوية العلاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، فتكون العلاقة طردية إذا كانت قيمة معامل الارتباط موجبة وتكون عكسية إذا كانت قيمة معامل الارتباط سالبة، وتكون العلاقة (ذات دلالة إحصائية) إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05، وتكون غير معنوية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05.

لتحديد أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، تم استخدام تباين الانحدار لبيان نسبة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع عن طريق معامل التحديد، وسيتم التأكد من ذلك باستخدام تحليل المسار.

### 1- عرض نتائج اختبار الفرضيات:

بعد القيام بعرض نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد المجتمع وإظهار الاتجاه العام لاستجابة الأفراد حول عبارات كل محور من محاور المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، سنقوم باختبار الفرضيات بناء على المعلومات التي تم تجميعها من خلال الاستبانة والاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.22) وذلك عند مستوى المعنوية ( $a \leq 0.05$ ). ومن أجل اختبار الفرضيات الرئيسية تم تجزئة الفرضية الرئيسية الأولى إلى أربعة فرضيات فرعية ومن ثم أربعة فرضيات جزئية لكل فرضية فرعية على النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى:

$H_{a1}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

سيتم إيجاد أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.22) الذي يعد أحد أشهر حزم البرامج الإحصائية الجاهزة التي تستخدم في مجال التحليل الإحصائي للبيانات.

الفرضية الفرعية الأولى:

**Ha<sub>11</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.

فيما يلي تفصيل حول أثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية والمتمثلة بالموثوقية، والملاءمة، وقابلية المقارنة، وقابلية الفهم بدلائل تثبت العنصر الأكثر تأثير.

الفرضية الجزئية الأولى:

**Ha<sub>111</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

الجدول رقم (4 - 36) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر            | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------------|-----------------|-----------------------|---------------------------------|------------------|
| إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي | الثابت       |                 |                       |                                 |                  |
| 0.803  | 0.71         |                 |                       |                                 |                  |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | قيمة F المحسوبة | 0.000                 | 0.353                           | 0.594            |
|  |              | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05 |                                 |                  |

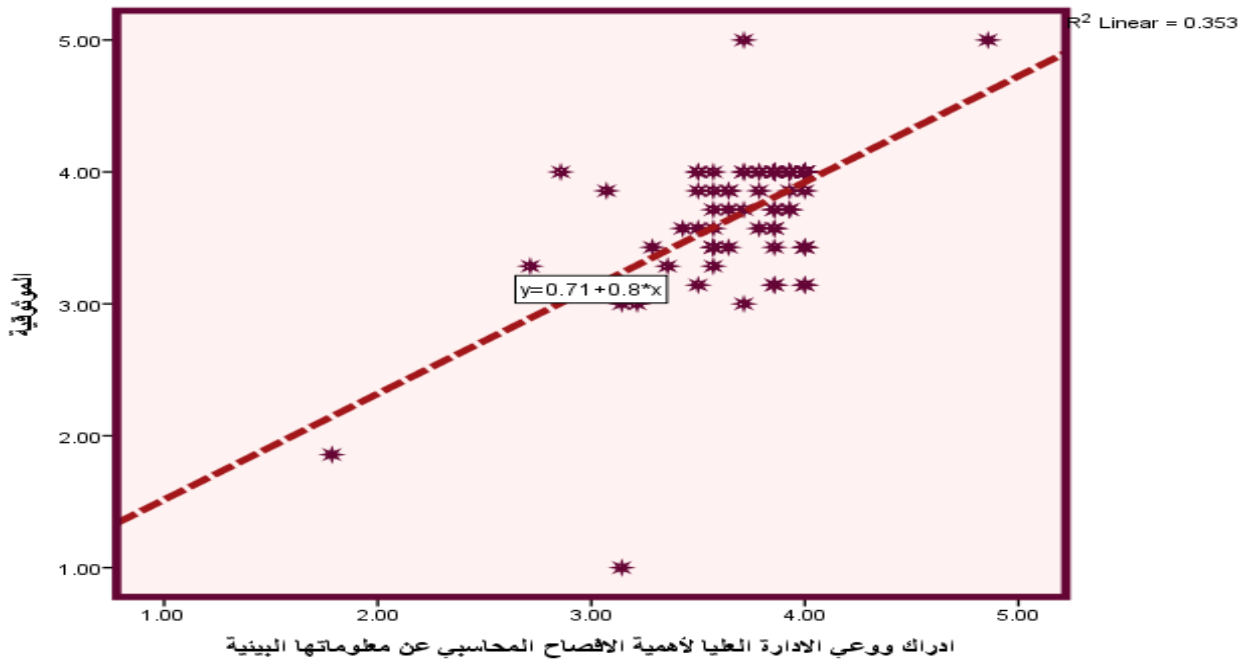
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-36) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وموثوقية القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R (0.594)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي يرفع من مستوى موثوقية القوائم المالية.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

ولتحديد أثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية، فإن قيمة F تساوي (44.12) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.353) وتدل على أن ما نسبته (35.3%) من التغيرات على موثوقية القوائم المالية يعود إلى إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 8) العلاقة بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وموثوقية القوائم المالية



الفرضية الجزئية الثانية:

$H_{a112}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على ملاءمة القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على ملاءمة القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الجدول رقم (4 - 37) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة واثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على ملاءمة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |              |        | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر            | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |       |
|--|--------------|--------|-----------------|-----------------------|---------------------------------|------------------|-------|
| إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي | الثابت       |        |                 |                       |                                 |                  |       |
|  | 0.559        | 1.613  |                 |                       |                                 |                  |       |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | 18.288 | قيمة F المحسوبة | 0.000                 | %18.4                           | 0.184            | 0.429 |
|  |              | 4.0012 | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05 |                                 |                  |       |

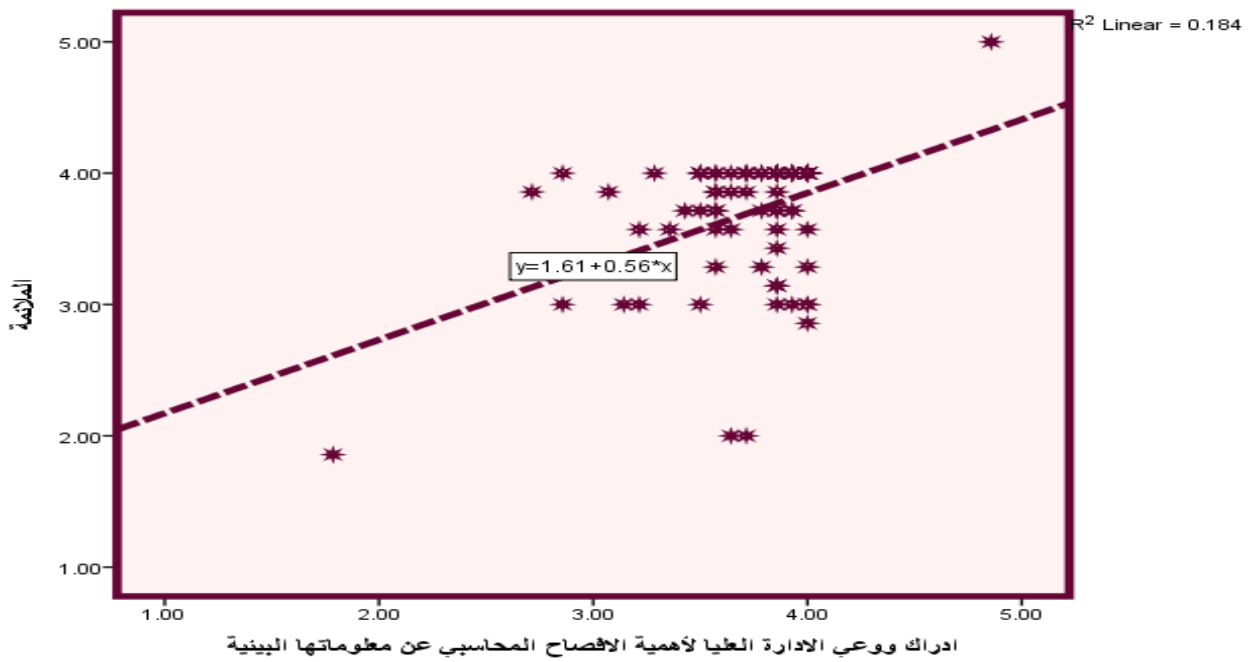
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-37) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وملاءمة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R (0.429)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي يرفع من مستوى ملاءمة القوائم المالية.

ولتحديد أثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على ملاءمة القوائم المالية، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(18.288)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.184)$  وتدل على أن ما نسبته  $(18.4\%)$  من التغيرات على ملاءمة القوائم المالية يعود إلى إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 9) العلاقة بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وملاءمة القوائم المالية



الفرضية الجزئية الثالثة:

**Ha<sub>113</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة.

لمعرفة مدى تأثير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة، تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

الجدول رقم (4 - 38) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------------|-----------------|------------|---------------------------------|------------------|
| إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي | الثابت       |                 |            |                                 |                  |
| 0.592  | 1.554        |                 |            |                                 |                  |
| (81 ، 1)   | درجات الحرية | قيمة F المحسوبة | 0.000      | 0.333                           | 0.577            |
|  |              | قيمة F الجدولية |            | القرار : دال عند 0.05           |                  |

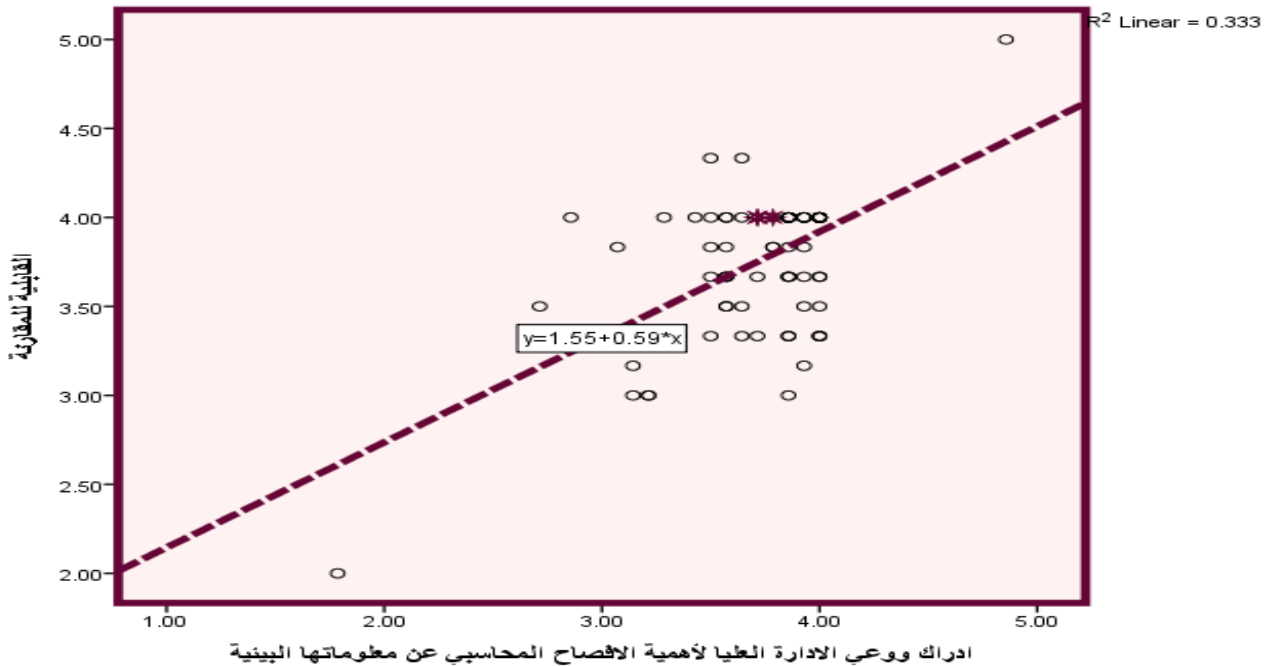
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-38) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وقابلية القوائم المالية للمقارنة، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.577)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي يرفع من مستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ولتحديد أثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(40.392)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.333)$  وتدل على أن ما نسبته  $(33.3\%)$  من التغيرات على قابلية القوائم المالية للمقارنة يعود إلى إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 10) العلاقة بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وقابلية القوائم المالية للمقارنة





## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الفرضية الجزئية الرابعة:

Ha<sub>114</sub>: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم.

لمعرفة مدى تأثير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم، تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 39) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم

| معاملات الانحدار   |              |        | الثابت          | قيمة الدلالة          | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------------|--------|-----------------|-----------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي |              |        |                 |                       |            |                                 |                  |
|  |              | 0.71   | 1.094           |                       |            |                                 |                  |
|  |              | 47.169 | قيمة F المحسوبة | 0.000                 | 36.8%      | 0.368                           | 0.607            |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | 4.0012 | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05 |            |                                 |                  |

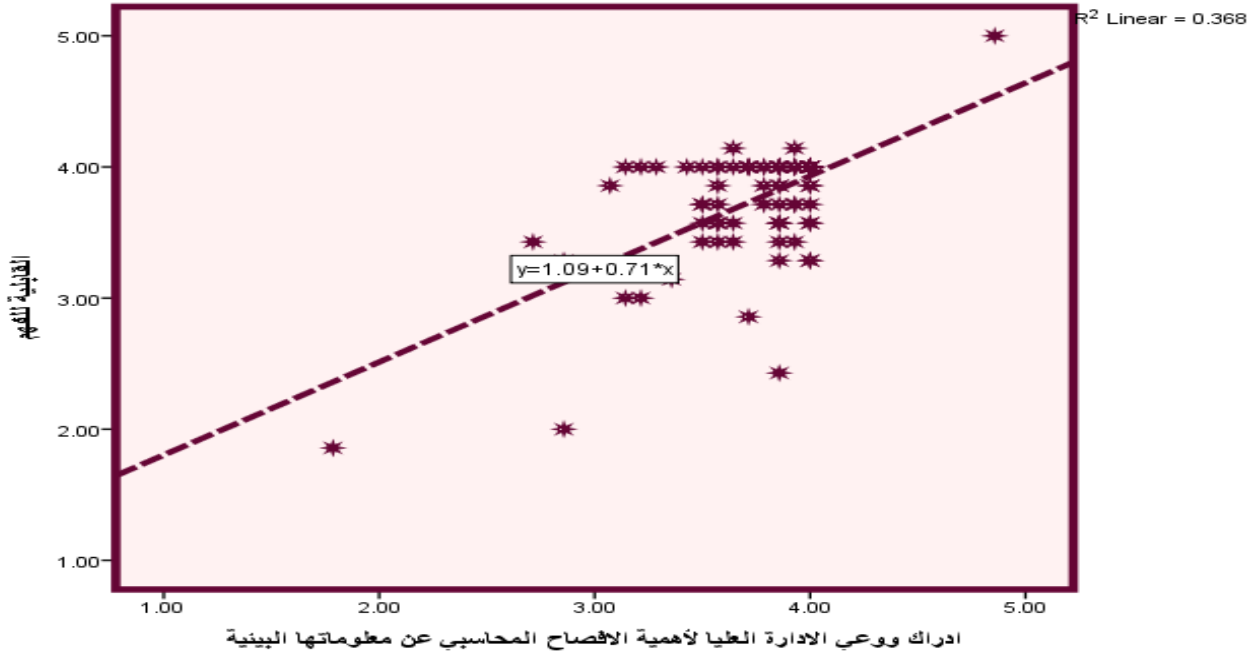
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-39) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a=0.05) بين متغير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وقابلية القوائم المالية للفهم، حيث كانت قيمة معامل الارتباط R (0.607)، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي يرفع من مستوى قابلية القوائم المالية للفهم.

ولتحديد أثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم، فإن قيمة F تساوي (47.169) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.368) وتدل على أن ما نسبته (36.8%) من التغيرات على قابلية القوائم المالية للفهم يعود إلى إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 11) العلاقة بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وقابلية القوائم المالية للفهم



الفرضية الفرعية الأولى:

**Ha<sub>11</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.

من خلال نتائج التحليل نستنتج أن إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي يؤثر على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية بصورة ايجابية. عليه يمكن تلخيص نتائج الفرضية الفرعية الأولى (يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية) في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4 - 40) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |        | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر                          | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------|-----------------|-------------------------------------|---------------------------------|------------------|
| إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي | الثابت |                 |                                     |                                 |                  |
|  | 0.668  | 2.47            |                                     |                                 |                  |
| (1 ، 81)   | 51.519 | قيمة F المحسوبة | 0.000                               | 38.9%                           | 0.389            |
|  | 4.0012 | قيمة F الجدولية | القرار: قبول الفرضية الفرعية الأولى |                                 |                  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-40) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha=0.05)$  بين متغير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي ومتغير جودة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.624)$ ، وهي قيمة قوية نوعاً ما، أي أنه كلما زاد إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي كلما ارتفع مستوى جودة القوائم المالية، وبلغت قيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي يرفع من مستوى جودة القوائم المالية.

ولتحديد أثر إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(51.519)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.389)$  وتدل على أن ما نسبته  $(38.9\%)$  من التغيرات على جودة القوائم المالية يعود إلى إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار  $t$  تساوي صفرًا وهي أقل من  $(0.05)$ ، وتشير إلى معنوية هذا الأثر، لذا يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى " يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية ".

ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل التالي:

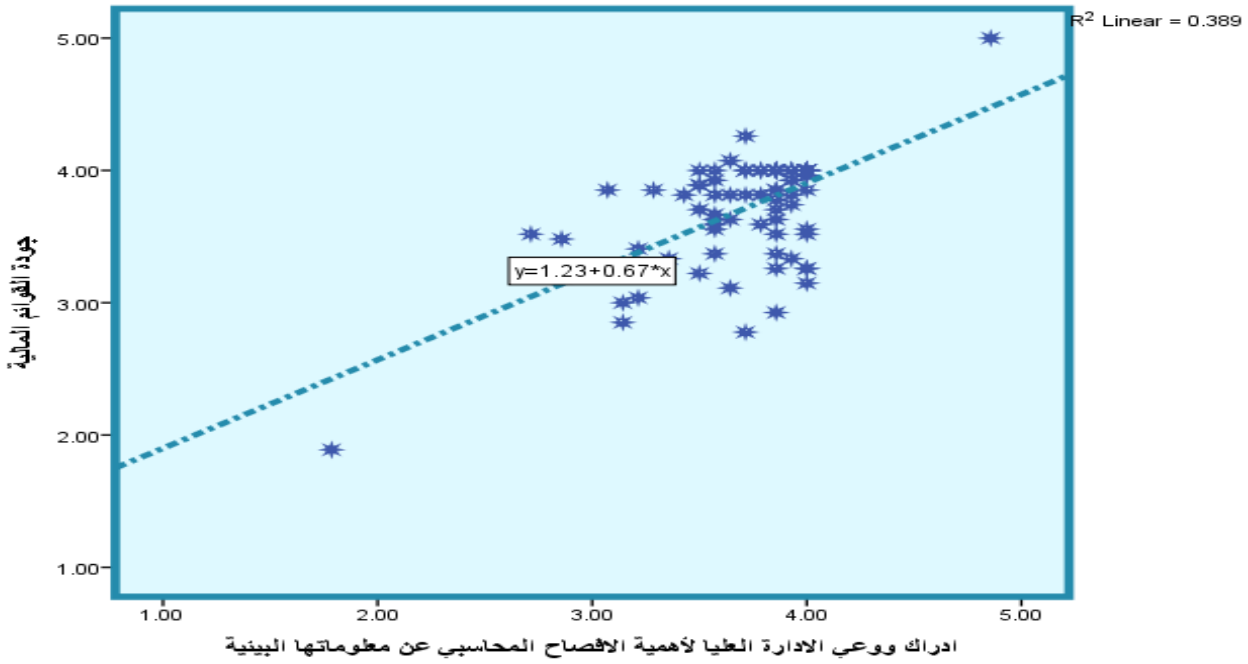
$$Y=2.47+0.668*X_1+\varepsilon$$

حيث:

$Y$  جودة القوائم المالية،  $X_1$  إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي،  $\varepsilon$  الخطأ العشوائي.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 12) العلاقة بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية



بمقارنة هذه النتيجة ونتائج تحليل الاختبارات السابقة فإن قوة الارتباط بين متغير إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي بشكل عام وجودة القوائم المالية كانت أقوى من قوة الارتباط للمتغير المستقل على كل خاصية على حدة، وتدل على وجود علاقة تأثير واضحة بين المتغيرين حيث بلغ معامل الارتباط R بين المتغير المستقل ككل والمتغير التابع جودة القوائم المالية (0.624)، وأن معامل الارتباط R بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وخاصية الموثوقية القوائم المالية (0.594)، وأن معامل الارتباط R بين إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وخاصية الملاءمة القوائم المالية (0.429)، وأن معامل الارتباط R بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وخاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة (0.577)، وأن معامل الارتباط R بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وخاصية تفسير المتغير المستقل مجتمعة للمتغير التابع ككل كانت أقوى من القوة التفسيرية لكل خاصية من خصائص جودة القوائم المالية على حدة.

الفرضية الفرعية الثانية:

$H_{a12}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

فيما يلي تفصيل حول أثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية والمتمثلة بالموثوقية، والملاءمة، وقابلية المقارنة، وقابلية الفهم بدلائل تثبت العنصر الأكثر تأثيراً. الفرضية الجزئية الأولى:

**Ha<sub>121</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على موثوقية القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 41) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على موثوقية القوائم المالية

| معاملات الانحدار |  | قيمة الدلالة          | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|------------------|--|-----------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| الثابت           | القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي |                       |            |                                 |                  |
| 2.995            | 0.292  |                       |            |                                 |                  |
| قيمة F المحسوبة  | 9.669  | 0.003                 | 10.7%      | 0.107                           | 0.327            |
| قيمة F الجدولية  | 4.0012   | القرار : دال عند 0.05 |            |                                 |                  |
| درجات الحرية     | (1 ، 81)   |                       |            |                                 |                  |

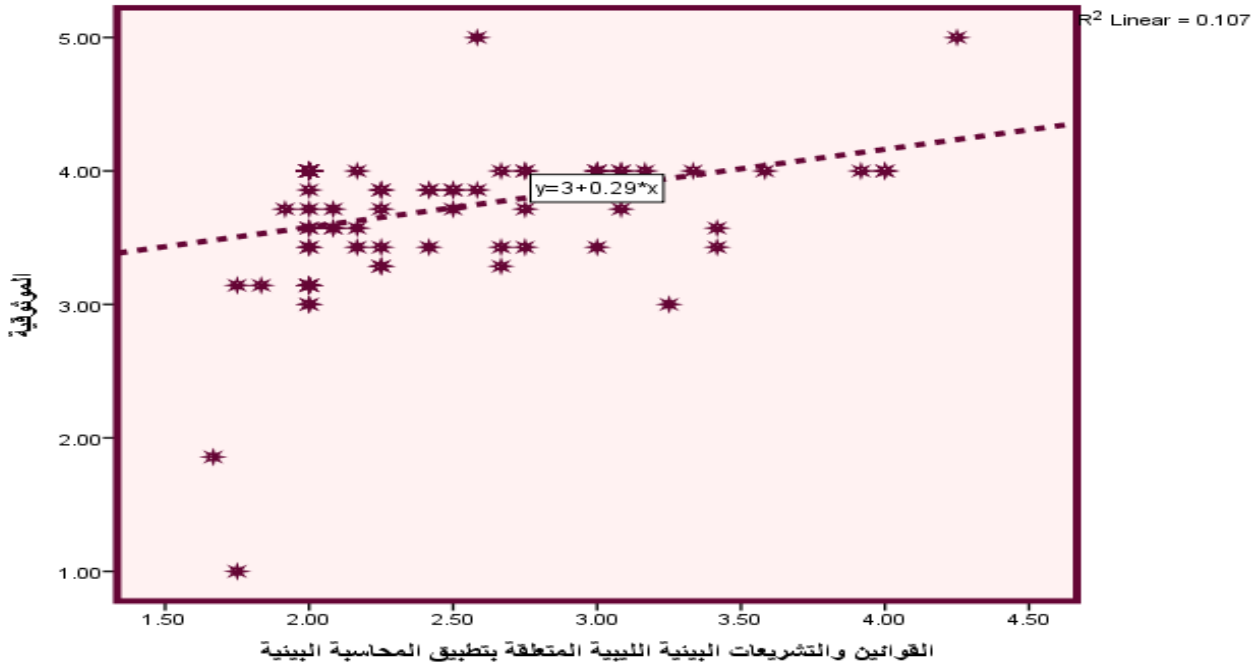
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-41) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وموثوقية القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R (0.327)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.003)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ترفع من مستوى موثوقية القوائم المالية.

ولتحديد أثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على موثوقية القوائم المالية، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(9.669)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.003)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.107)$  وتدل على أن ما نسبته  $(10.7\%)$  من التغيرات على موثوقية القوائم المالية يعود إلى القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 13) العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وموثوقية القوائم المالية



الفرضية الجزئية الثانية:

$H_{a122}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على ملاءمة القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على ملاءمة القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 42) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على ملاءمة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة | نسبة الأثر      | معامل التحديد ( $R^2$ ) | معامل الارتباط R |       |
|--|--------------|--------------|-----------------|-------------------------|------------------|-------|
| القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي | الثابت       |              |                 |                         |                  |       |
|  | 0.306        | 2.956        |                 |                         |                  |       |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | 11.703       | قيمة F المحسوبة | 0.001                   | 0.126            | 0.355 |
|  |              | 4.0012       | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05   |                  |       |

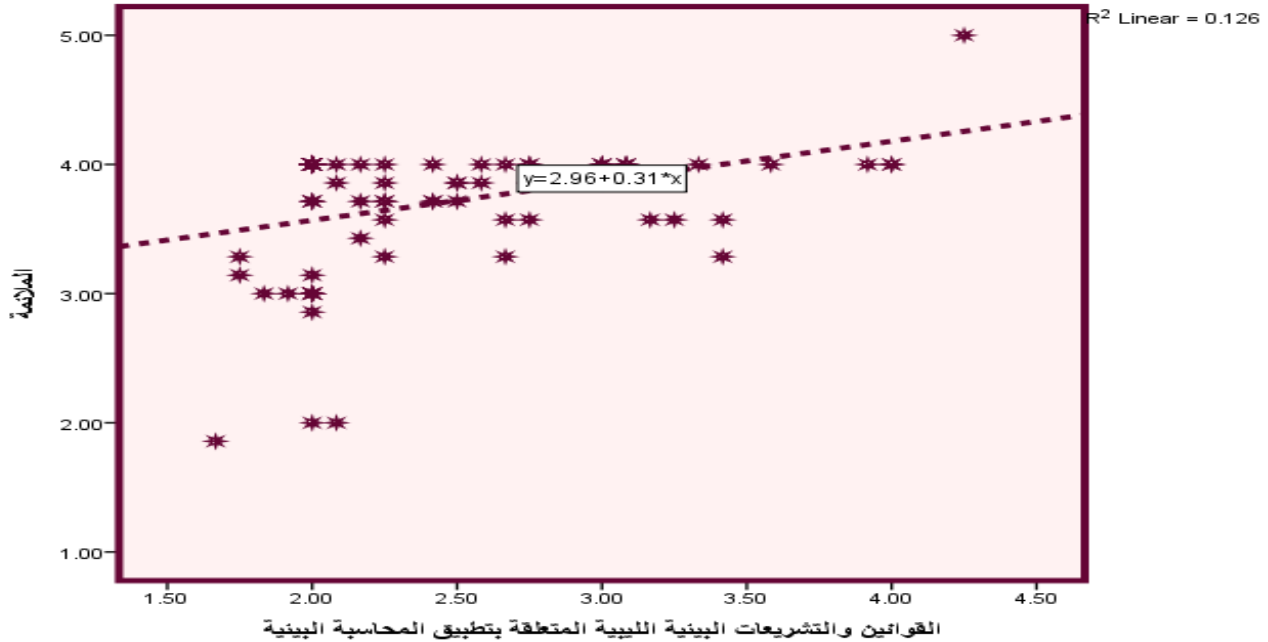
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-42) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وملاءمة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.355)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.001)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ترفع من مستوى ملاءمة القوائم المالية.

ولتحديد أثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على ملاءمة القوائم المالية، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(11.703)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.001)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.126)$  وتدل على أن ما نسبته  $(12.6\%)$  من التغيرات في ملاءمة القوائم المالية يعود إلى القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 14) العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وملاءمة القوائم المالية



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### الفرضية الجزئية الثالثة:

**Ha<sub>123</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة.

لمعرفة مدى تأثير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 43) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة

| معاملات الانحدار   |              |                  | القيمة الدلالة  | نسبة الأثر | معامل التحديد ( $R^2$ ) | معامل الارتباط R      |
|--|--------------|------------------|-----------------|------------|-------------------------|-----------------------|
| القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي | الثابت       | معاملات الانحدار |                 |            |                         |                       |
|  |              | 0.193            |                 |            |                         |                       |
|  |              | 3.289            |                 |            |                         |                       |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | 7.154            | 0.009           | %8.1       | 0.081                   | 0.285                 |
|  |              | 4.0012           | قيمة F المحسوبة |            |                         |                       |
|  |              |                  | قيمة F الجدولية |            |                         | القرار : دال عند 0.05 |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

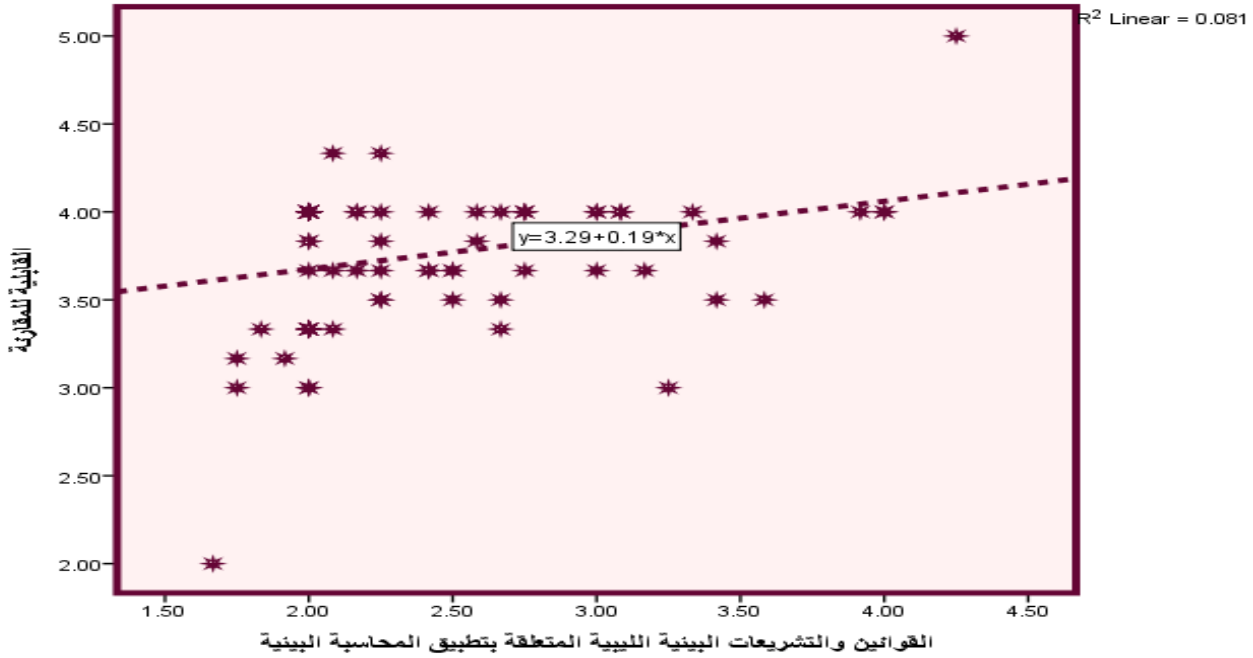
أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-43) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha=0.05$ ) بين متغير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وقابلية القوائم المالية للمقارنة، حيث كانت قيمة معامل الارتباط R (0.285)، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.009) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ترفع من مستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ولتحديد أثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة، فإن قيمة F تساوي (7.154) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.009) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.081) وتدل على أن ما نسبته (8.1%) من التغيرات على قابلية القوائم المالية للمقارنة يعود إلى القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 15) العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة الإفصاح البيئي وقابلية القوائم المالية للمقارنة



الفرضية الجزئية الرابعة

$H_{a124}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم.

لمعرفة مدى تأثير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 44) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة | نسبة الأثر      | معامل التحديد ( $R^2$ ) | معامل الارتباط R |       |       |
|--|--------------|--------------|-----------------|-------------------------|------------------|-------|-------|
| القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي | الثابت       |              |                 |                         |                  |       |       |
|  | 0.235        | 3.167        |                 |                         |                  |       |       |
| (81 ، 1)   | درجات الحرية | 8.233        | قيمة F المحسوبة | 0.005                   | %9.2             | 0.092 | 0.304 |
|  |              | 4.0012       | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05   |                  |       |       |

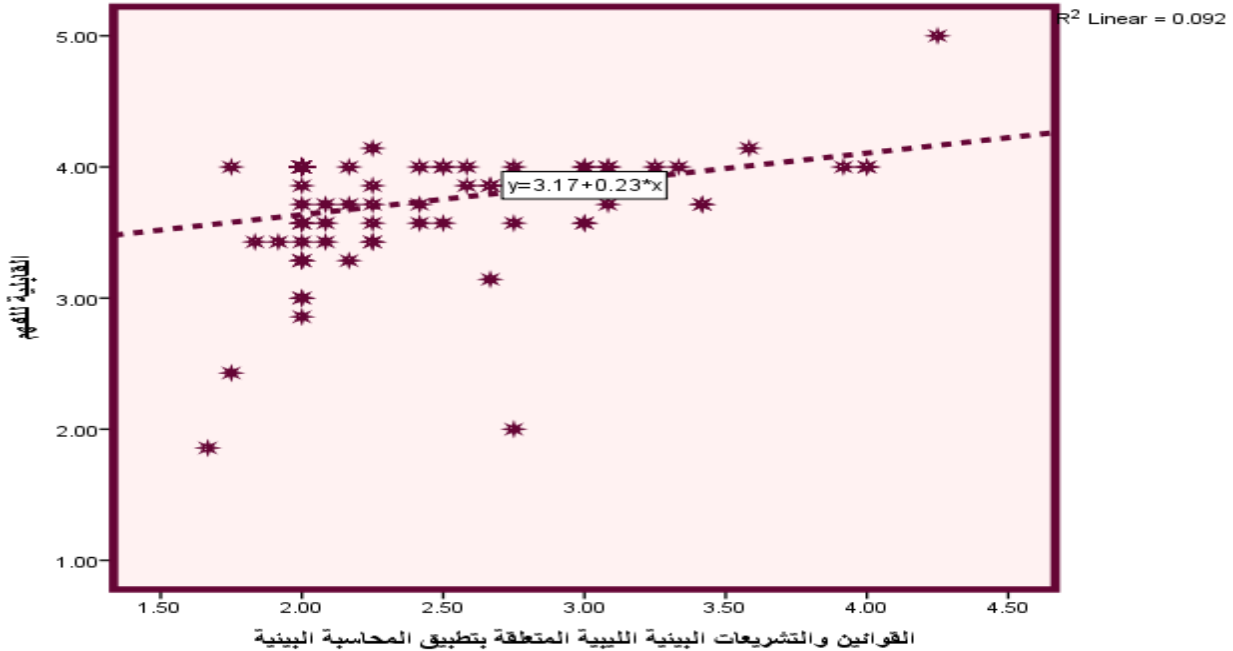
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-44) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وقابلية القوائم المالية للفهم، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R (0.304)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.005)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ترفع من مستوى قابلية القوائم المالية للفهم.

ولتحديد أثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(8.233)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.005)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.092)$  وتدل على أن ما نسبته  $(9.2\%)$  من التغيرات على قابلية القوائم المالية للفهم يعود إلى القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 16) العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وقابلية القوائم المالية للفهم



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الفرضية الفرعية الثانية:

**Ha<sub>12</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.

من خلال نتائج التحليل نستنتج أنا القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي تؤثر على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية بصورة ايجابية. عليه يمكن تلخيص نتائج الفرضية الفرعية الثانية (يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية) في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4 - 45) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية.

| معاملات الانحدار   |              | الثابت | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر                            | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |       |
|--|--------------|--------|-----------------|---------------------------------------|---------------------------------|------------------|-------|
| القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي |              |        |                 |                                       |                                 |                  |       |
|  | 0.259        | 3.095  |                 |                                       |                                 |                  |       |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | 12.462 | قيمة F المحسوبة | 0.001                                 | 13.3%                           | 0.133            | 0.365 |
|  |              | 4.0012 | قيمة F الجدولية | القرار : قبول الفرضية الفرعية الثانية |                                 |                  |       |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-45) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.365)$ ، وهي قيمة موجبة ومرتفعة نوعاً ما، أي أنه كلما ارتفعت القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي كلما ارتفع مستوى جودة القوائم المالية، وجاءت قيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.001)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ترفع من مستوى جودة القوائم المالية.

ولتحديد أثر القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(12.462)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.001)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.133)$  وتدل على أن ما نسبته  $(13.3\%)$  من التغيرات على جودة القوائم المالية يعود إلى القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار  $t$  تساوي  $(0.001)$  وهي أقل من  $(0.05)$ ، وتشير إلى

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

معنوية هذا الأثر، لذا يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية " يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية ".

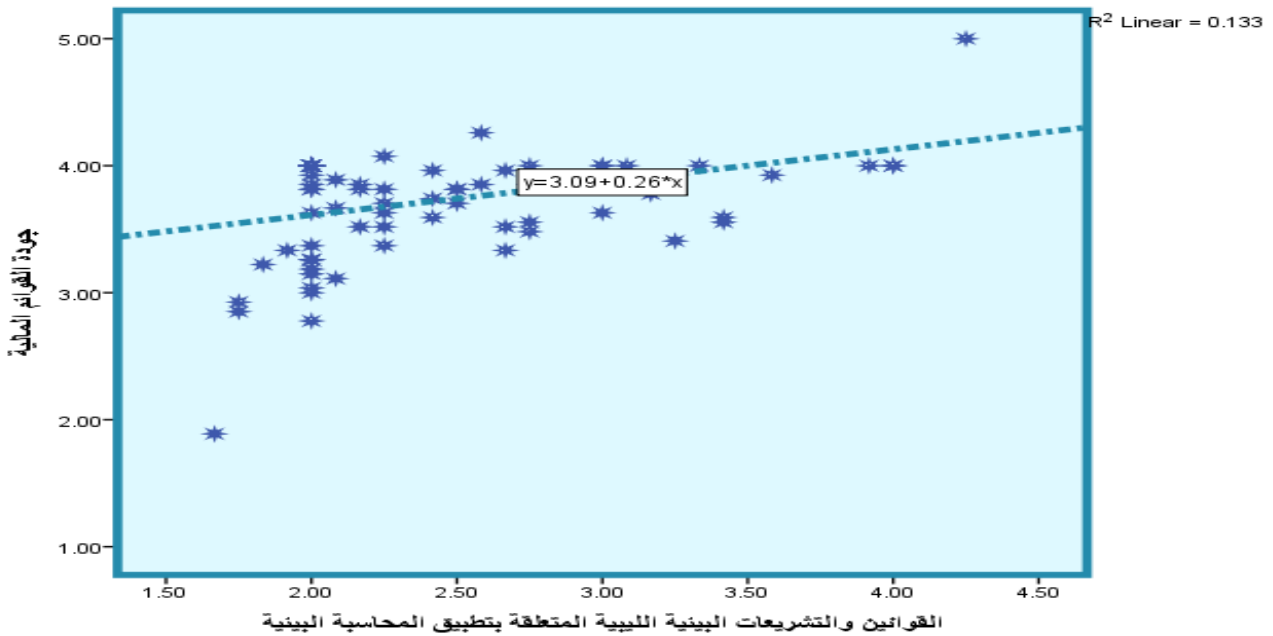
ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل الآتي:

$$Y=3.095+0.259*X_2+ \varepsilon$$

حيث:

Y جودة القوائم المالية،  $X_2$  القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي،  $\varepsilon$  الخطأ العشوائي.

الشكل رقم (4 - 17) العلاقة بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية



بمقارنة هذه النتيجة ونتائج تحليل الاختبارات السابقة فإن قوة الارتباط بين متغير القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي بشكل عام وجودة القوائم المالية كانت أقوى من قوة الارتباط للمتغير المستقل على كل خاصية على حدة، وتدل على وجود علاقة تأثير واضحة بين المتغيرين حيث بلغ معامل الارتباط R بين المتغير المستقل ككل والمتغير التابع جودة القوائم المالية (0.365)، وأن معامل الارتباط R بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وخاصية الموثوقية القوائم المالية (0.327)، وأن معامل الارتباط R بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وخاصية الملاءمة القوائم المالية (0.355)، وأن معامل الارتباط R بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وخاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة (0.285)، وأن معامل الارتباط R بين القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

بالإفصاح البيئي وخاصة قابلية القوائم المالية للفهم (0.304)، كما أن قوة تفسير المتغير المستقل مجتمعة للمتغير التابع ككل كانت أقوى من القوة التفسيرية لكل خاصية من خصائص جودة القوائم المالية على حدة.

### الفرضية الفرعية الثالثة

**Ha<sub>13</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.

فيما يلي تفصيل حول أثر وجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية والمتمثلة بالموثوقية، والملاءمة، وقابلية المقارنة، وقابلية الفهم بدلائل تثبت العنصر الأكثر تأثير.

### الفرضية الجزئية الأولى

**Ha<sub>131</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير وجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

الجدول رقم (4 - 46) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على موثوقية القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |              | معامل الارتباط R | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | نسبة الأثر | قيمة الدلالة          |
|--|--------------|------------------|---------------------------------|------------|-----------------------|
| الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. | الثابت       |                  |                                 |            |                       |
|  | 0.26         |                  |                                 |            | 3.097                 |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | 0.309            | 0.096                           | 9.6%       | 0.004                 |
|  |              | 8.565            |                                 |            | قيمة F المحسوبة       |
|  | 4.0012       |                  |                                 |            | قيمة F الجدولية       |
|  |              |                  |                                 |            | القرار : دال عند 0.05 |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

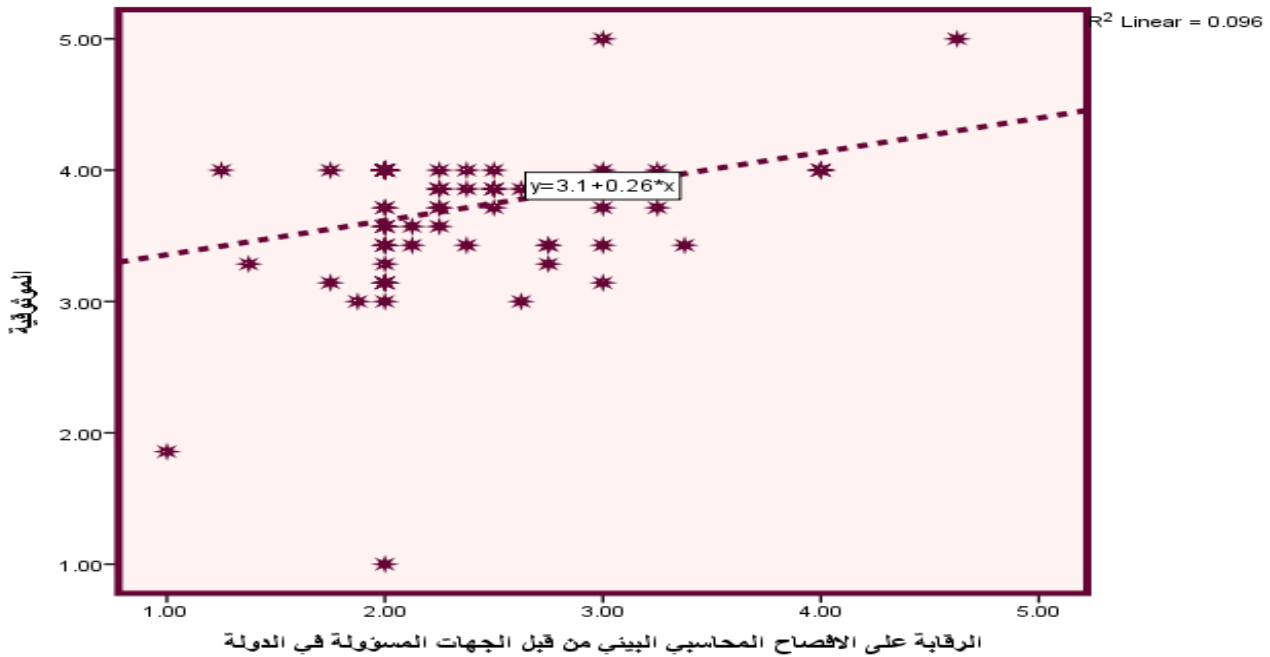
أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-46) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a=0.05) بين متغير الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وموثوقية القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط R (0.309)، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.004) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

المتغيرين، أي إن الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ترفع من مستوى موثوقية القوائم المالية.

ولتحديد أثر الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على موثوقية القوائم المالية، فإن قيمة F تساوي (8.565) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.004) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.096) وتدل على أن ما نسبته (9.6%) من التغيرات على موثوقية القوائم المالية يعود إلى الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على موثوقية القوائم المالية ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 18) العلاقة بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وموثوقية القوائم المالية



الفرضية الجزئية الثانية

$H_{a132}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام

شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على ملاءمة القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير وجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت

بالإفصاح المحاسبي البيئي على ملاءمة القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الجدول رقم (4-47) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على ملاءمة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر      | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------------|-----------------|-----------------|---------------------------------|------------------|
| الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. | الثابت       |                 |                 |                                 |                  |
|  | 0.272        | 3.065           |                 |                                 |                  |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | قيمة F المحسوبة | 0.002           | 0.112                           | 0.335            |
|  |              | 4.0012          | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05           |                  |

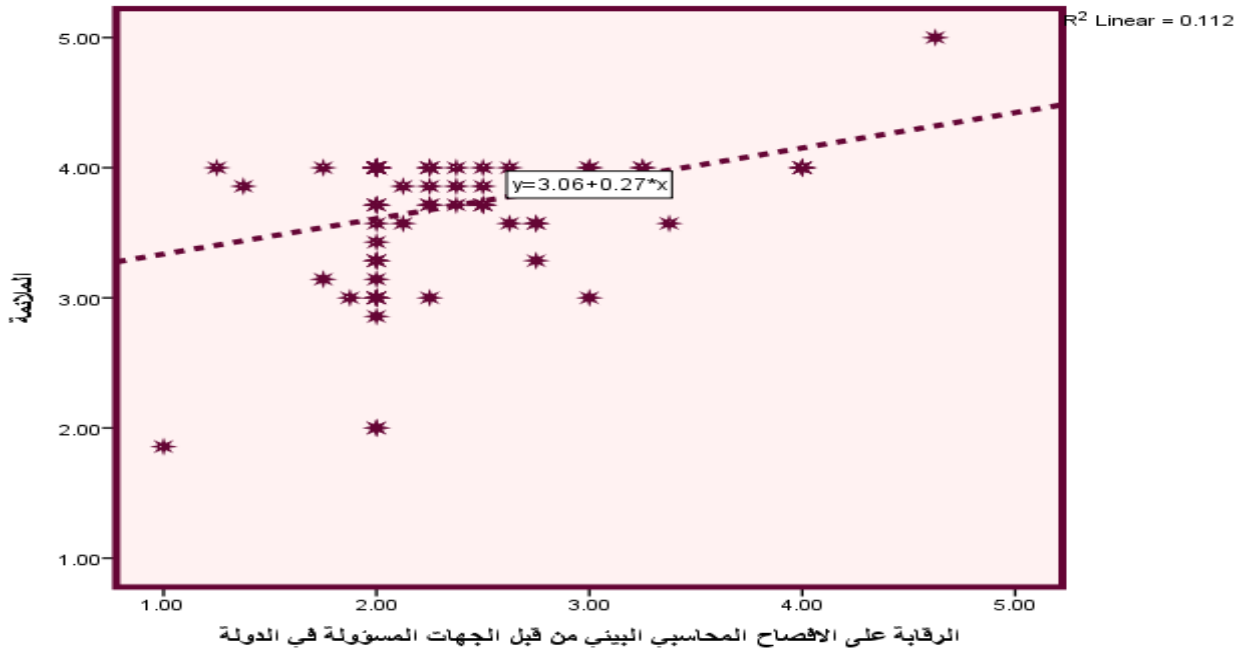
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-47) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a=0.05) بين متغير الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وملاءمة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط R (0.335)، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.002) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ترفع من مستوى ملاءمة القوائم المالية.

لتحديد أثر الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على ملاءمة القوائم المالية، فإن قيمة F تساوي (10.239) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.002) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.112) وتدل على أن ما نسبته (11.2%) من التغيرات في ملاءمة القوائم المالية يعود إلى الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ما لم يؤثر مؤثر آخر.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 19) العلاقة بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وملاءمة القوائم المالية



### الفرضية الجزئية الثالثة

**Ha<sub>133</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة.

لمعرفة مدى تأثير وجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت بالإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للمقارنة تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

الجدول رقم (4 - 48) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر العلاقة بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على قابلية القوائم المالية للمقارنة.

| معاملات الانحدار |  | قيمة الدلالة          | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|------------------|--|-----------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| الثابت           | الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. |                       |            |                                 |                  |
| 3.31             | 0.192  | 0.006                 | 9%         | 0.09                            | 0.301            |
| درجات الحرية     | 8.042  | قيمة F المحسوبة       |            |                                 |                  |
| (1 ، 81)         | 4.0012   | قيمة F الجدولية       |            |                                 |                  |
|                  |  | القرار : دال عند 0.05 |            |                                 |                  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

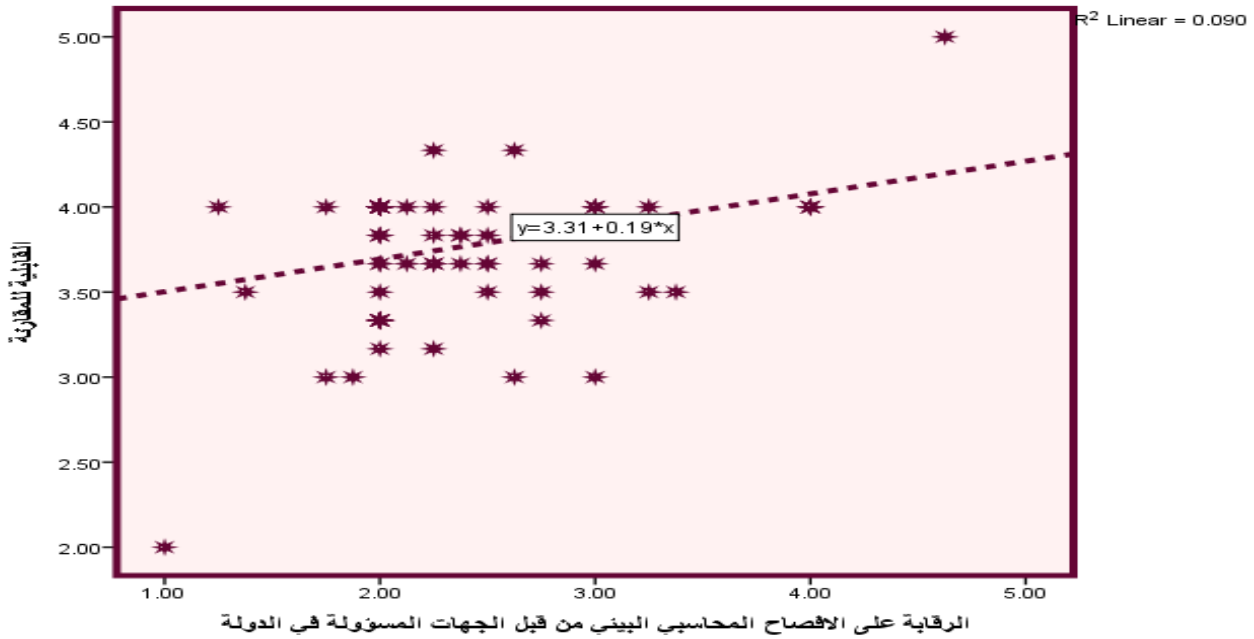


## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-48) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وقابلية القوائم المالية للمقارنة، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R (0.301)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.006)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ترفع من مستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ولتحديد أثر الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على قابلية القوائم المالية للمقارنة، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(8.042)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.006)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.9)$  وتدل على أن ما نسبته  $(9\%)$  من التغيرات على قابلية القوائم المالية للمقارنة يعود إلى الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 20) العلاقة بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وقابلية القوائم المالية للمقارنة



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### الفرضية الجزئية الرابعة

**Ha<sub>134</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام

شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم.

لمعرفة مدى تأثير وجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت بالإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية القوائم المالية للفهم تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

الجدول رقم (4 - 49) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر العلاقة بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على قابلية القوائم المالية للفهم.

| معاملات الانحدار |              | رقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. | الثابت          | قيمة الدلالة          | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|------------------|--------------|--|-----------------|-----------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| 0.315            |              |  |                 |                       |            |                                 |                  |
| (1 ، 81)         | درجات الحرية | 18.599   | قيمة F المحسوبة | 0.000                 | %18.7      | 0.187                           | 0.432            |
|                  |              | 4.0012   | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05 |            |                                 |                  |

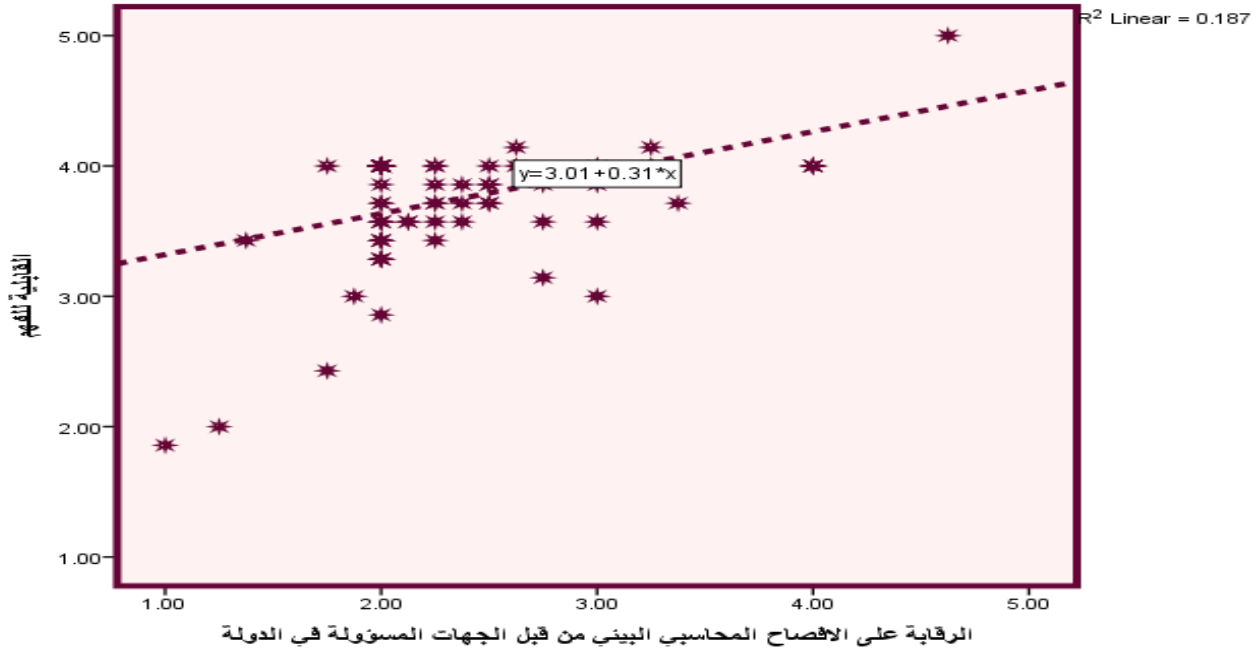
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-49) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وقابلية القوائم المالية للفهم، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.432)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ترفع من مستوى قابلية القوائم المالية للفهم.

ولتحديد أثر الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على قابلية القوائم المالية للفهم، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(18.599)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.005)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.187)$  وتدل على أن ما نسبته  $(18.7\%)$  من التغيرات على قابلية القوائم المالية للفهم يعود إلى الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ما لم يؤثر مؤثر آخر.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 21) العلاقة بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وقابلية القوائم المالية لفهم



الفرضية الفرعية الثالثة:

$H_{a13}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.

من خلال نتائج التحليل نستنتج أنّ لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي يؤثر على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية بصورة إيجابية.

عليه يمكن تلخيص نتائج الفرضية الفرعية الثالثة (يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات الحكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية) في الجدول الآتي:

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الجدول رقم (4 - 50) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الرقابة على الإفصاح المحاسبي شركات الإسمنت الليبية عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على جودة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |        | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر                            | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------|-----------------|---------------------------------------|---------------------------------|------------------|
| الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية. | الثابت |                 |                                       |                                 |                  |
|  | 0.262  | 3.112           |                                       |                                 |                  |
|  | 14.771 | قيمة F المحسوبة | 0.000                                 | 0.154                           | 0.393            |
| (1 ، 81)   | 4.0012 | قيمة F الجدولية | القرار : قبول الفرضية الفرعية الثالثة |                                 |                  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-50) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وجودة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.393)$ ، وهو موجب ومرتفع مما يدل على أن العلاقة بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وبين جودة القوائم المالية علاقة طردية موجبة، أي أن كلما زاد ممارسة الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية كلما زاد مستوى جودة القوائم المالية، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ترفع من مستوى جودة القوائم المالية.

ولتحديد أثر الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية على جودة القوائم المالية، فإن قيمة F تساوي  $(14.771)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P-Value)$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.154)$  وتدل على أن ما نسبته  $(15.4\%)$  من التغيرات على جودة القوائم المالية يعود إلى الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية ما لم يؤثر مؤثر آخر، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار  $t$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $(0.05)$ ، وتشير إلى معنوية هذا الأثر، لذا يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة " يوجد أثر معنوي ذو

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية .

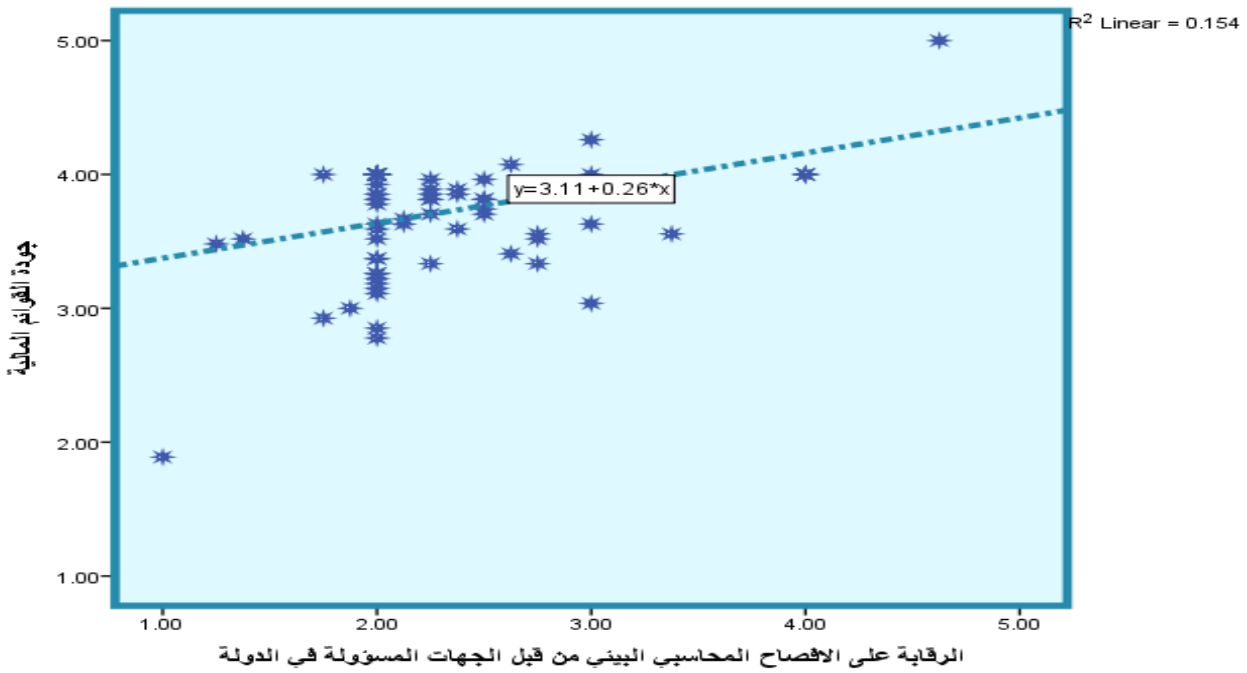
ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل الآتي:

$$Y=3.112+0.262*X_3+ \varepsilon$$

حيث:

$Y$  جودة القوائم المالية،  $X_3$  الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية،  $\varepsilon$  الخطأ العشوائي.

الشكل رقم (4 - 22) العلاقة بين الرقابة على الإفصاح المحاسبي لشركات الإسمنت الليبية عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وجودة القوائم المالية



بمقارنة هذه النتيجة ونتائج تحليل الاختبارات السابقة فإن قوة الارتباط بين متغير الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية بشكل عام وجودة القوائم المالية كانت أقوى من قوة الارتباط للمتغير المستقل على كل خاصية على حدة، وتدل على وجود علاقة تأثير واضحة بين المتغيرين؛ حيث بلغ معامل الارتباط  $R$  بين المتغير المستقل ككل والمتغير التابع جودة القوائم المالية (0.393)، وأن معامل الارتباط  $R$  بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وخاصة الموثوقية القوائم المالية (0.309)، وأن معامل الارتباط  $R$  بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وخاصة الملاءمة القوائم المالية (0.335)، وأن معامل الارتباط R بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وخاصة مقارنة القوائم المالية للمقارنة (0.301)، وأن معامل الارتباط R بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وخاصة قابلية القوائم المالية للفهم (0.432)، كما أن قوة تفسير المتغير المستقل مجتمعة للمتغير التابع ككل كانت أقوى من القوة التفسيرية لكل خاصية من خصائص جودة القوائم المالية على حدة.

### الفرضية الفرعية الرابعة:

**Ha<sub>14</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.

فيما يلي تفصيل حول أثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية على جودة القوائم المالية والمتمثلة بالموثوقية، والملاءمة، وقابلية المقارنة، وقابلية الفهم بدلائل تثبت العنصر الأكثر تأثير.

### الفرضية الجزئية الأولى:

**Ha<sub>141</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على موثوقية القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على موثوقية القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 51) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على موثوقية القوائم المالية

| معاملات الانحدار |  | قيمة الدلالة         | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|------------------|--|----------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| الثابت           | الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية |                      |            |                                 |                  |
| 0.94             | 0.717  |                      |            |                                 |                  |
| قيمة F المحسوبة  | 81.872   | 0.000                | 50.3%      | 0.503                           | 0.709            |
| قيمة F الجدولية  | 4.0012   | القرار: دال عند 0.05 |            |                                 |                  |

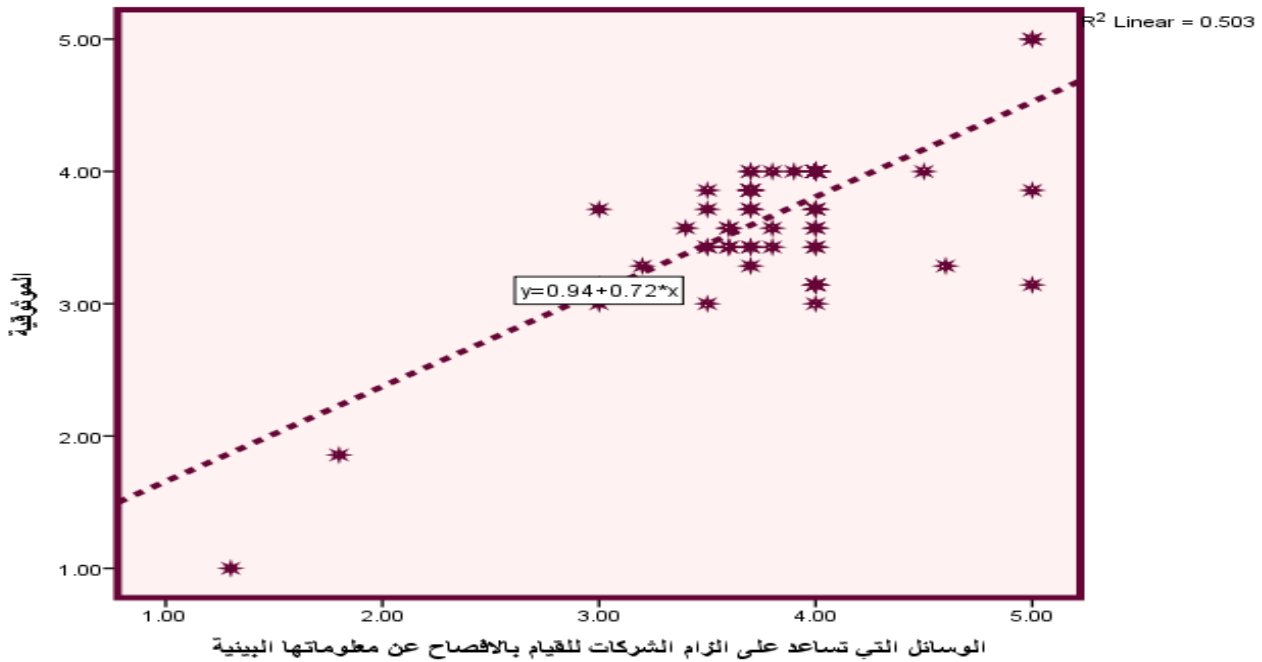
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-51) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وموثوقية القوائم المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط  $R(0.709)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ترفع من مستوى موثوقية القوائم المالية.

ولتحديد أثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على موثوقية القوائم المالية، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(81.872)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.503)$  وتدل على أن ما نسبته  $(50.3\%)$  من التغيرات على موثوقية القوائم المالية يعود إلى الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 23) العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وموثوقية القوائم المالية



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### الفرضية الجزئية الثانية

**Ha<sub>142</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على ملاءمة القوائم المالية.

لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على ملاءمة القوائم المالية تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 52) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على ملاءمة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |        | الثابت          | قيمة الدلالة          | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------|-----------------|-----------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية | 0.37   |                 |                       |            |                                 |                  |
| درجات الحرية (1 ، 81)  | 13.629 | قيمة F المحسوبة | 0.000                 | %14.4      | 0.144                           | 0.38             |
|  | 4.0012 | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05 |            |                                 |                  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

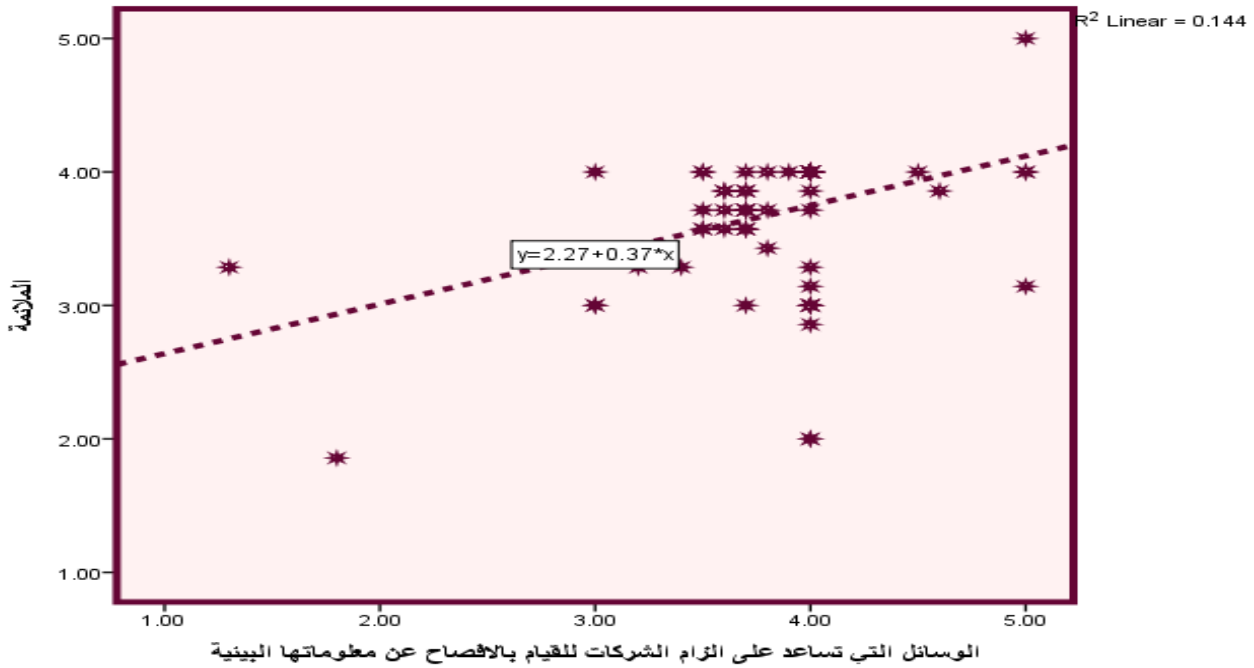
أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-52) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha=0.05$ ) بين متغير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وملاءمة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.38)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ترفع من مستوى ملاءمة القوائم المالية.

ولتحديد أثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على ملاءمة القوائم المالية، فإن قيمة F تساوي (13.629) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.144) وتدل على أن ما نسبته (14.4%) من التغيرات في ملاءمة القوائم المالية يعود إلى الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ما لم يؤثر مؤثر آخر.



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 24) العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للإفصاح عن معلوماتها البيئية وملاءمة القوائم المالية



### الفرضية الجزئية الثالثة

**Ha<sub>143</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للإفصاح عن معلوماتها البيئية عن معلوماتها البيئية على قابلية القوائم المالية للمقارنة.

لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل أدناه.

الجدول رقم (4 - 53) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على قابلية القوائم المالية للمقارنة

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر            | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------------|-----------------|-----------------------|---------------------------------|------------------|
| الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية | الثابت       |                 |                       |                                 |                  |
| 0.388  | 2.26         |                 |                       |                                 |                  |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | قيمة F المحسوبة | 0.000                 | 0.256                           | 0.506            |
|  |              | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05 |                                 |                  |

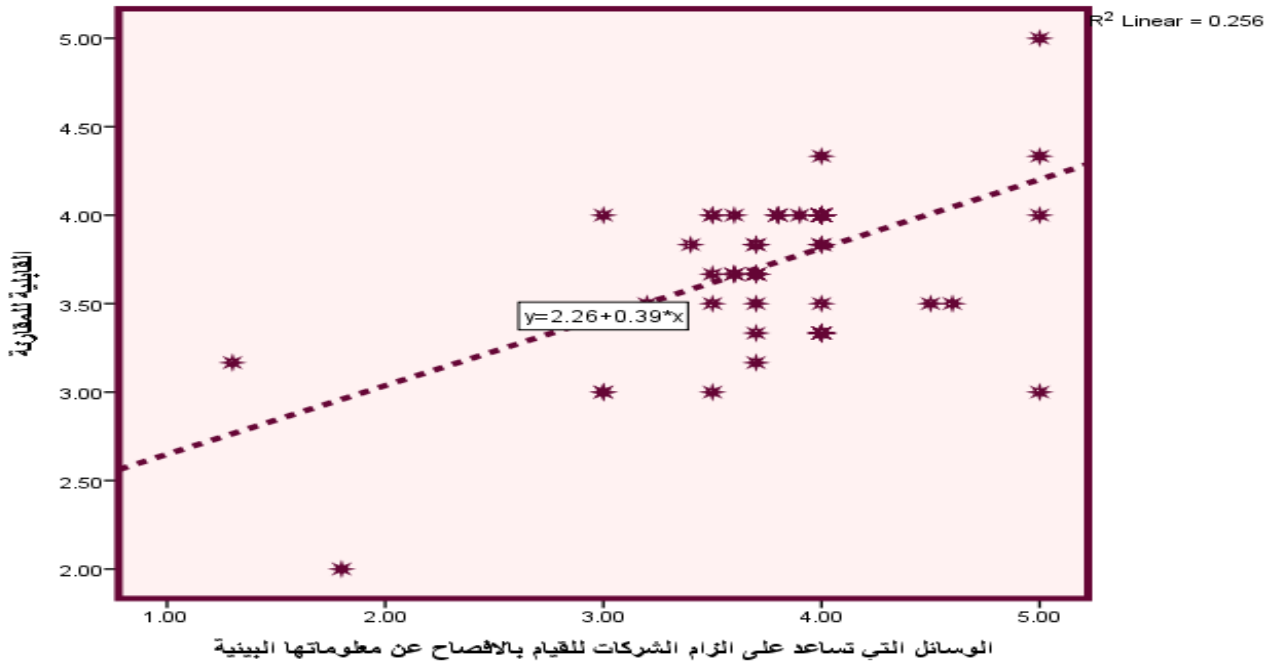
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-53) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a=0.05) بين متغير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.506)، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ترفع من مستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ولتحديد أثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة، فإن قيمة F تساوي (27.887) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.256) وتدل على أن ما نسبته (25.6%) من التغيرات على قابلية القوائم المالية للمقارنة يعود إلى الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ما لم يؤثر مؤثر آخر.

الشكل رقم (4 - 25) العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وقابلية القوائم المالية للمقارنة



## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

### الفرضية الجزئية الرابعة

**Ha<sub>144</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على قابلية القوائم المالية للفهم.

لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على قابلية القوائم المالية للفهم تم استخدام برنامج (SPSS) الذي أعطى النتائج المبينة في الجدول والشكل ادناه.

الجدول رقم (4 - 54) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية على قابلية القوائم المالية للفهم

| معاملات الانحدار   |        | الثابت          | قيمة الدلالة          | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|--|--------|-----------------|-----------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية | 0.25   |                 |                       |            |                                 |                  |
| (1 ، 81) درجات الحرية  | 7.192  | قيمة F المحسوبة | 0.009                 | 8.2%       | 0.082                           | 0.286            |
|  | 4.0012 | قيمة F الجدولية | القرار : دال عند 0.05 |            |                                 |                  |

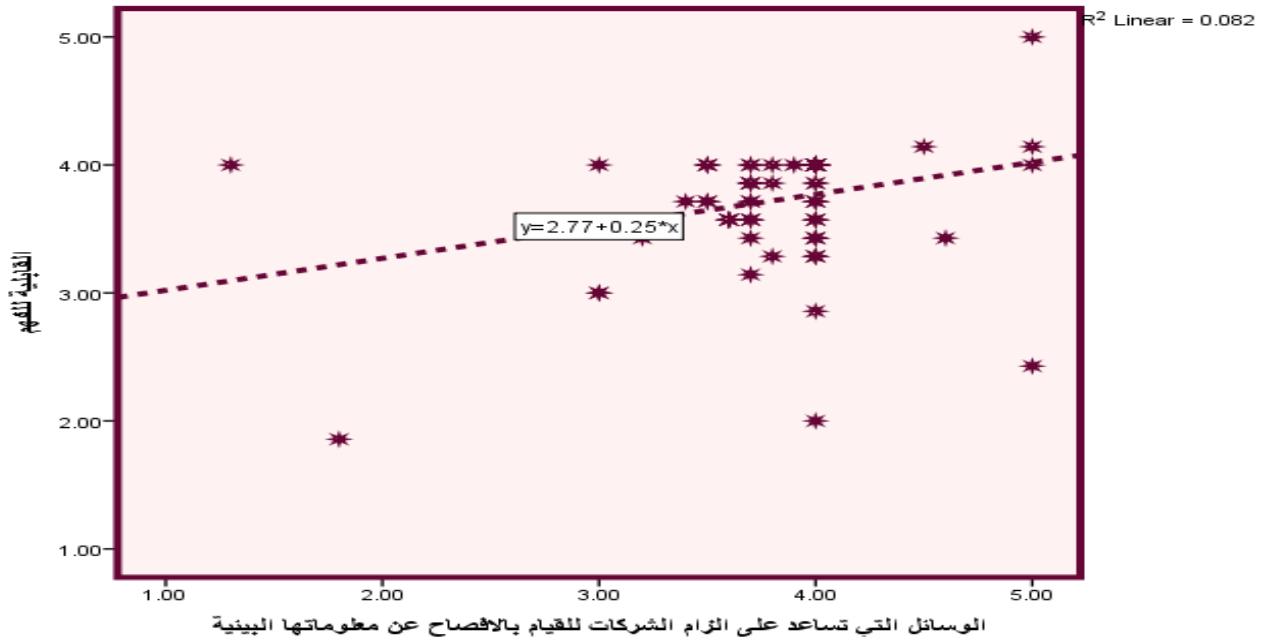
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-54) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وقابلية القوائم المالية للفهم، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R(0.286)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.009)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ترفع من مستوى قابلية القوائم المالية للفهم.

ولتحديد أثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على قابلية القوائم المالية للفهم، فإن قيمة F تساوي  $(7.192)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي  $(0.009)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.082)$  وتدل على أن ما نسبته  $(8.2\%)$  من التغيرات على قابلية القوائم المالية للفهم يعود إلى الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ما لم يؤثر مؤثر آخر.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 26) العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وقابلية القوائم المالية للفهم



### الفرضية الفرعية الرابعة

**Ha<sub>14</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.

من خلال نتائج التحليل نستنتج أن وجود وسائل تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية يؤثر على جودة القوائم المالية بصورة إيجابية.

عليه يمكن تلخيص نتائج الفرضية الفرعية الرابعة (يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية) في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4 - 55) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة | نسبة الأثر      | معامل التحديد (R <sup>2</sup> )      | معامل الارتباط R |       |
|--|--------------|--------------|-----------------|--------------------------------------|------------------|-------|
| الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية | الثابت       |              |                 |                                      |                  |       |
| 0.433  | 2.053        |              |                 |                                      |                  |       |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | 33.281       | قيمة F المحسوبة | 0.000                                | 29.1%            | 0.291 |
|  |              | 4.0012       | قيمة F الجدولية | القرار: قبول الفرضية الفرعية الرابعة |                  |       |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-55) وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط  $R(0.54)$ ، وهذا يدل على أنه كلما زاد تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية كلما ارتفع مستوى جودة القوائم المالية، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ترفع من مستوى جودة القوائم المالية.

ولتحديد أثر الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية، فإن قيمة  $F$  تساوي  $(33.281)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية  $(P\text{-Value})$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.291)$  وتدل على أن ما نسبته  $(29.1\%)$  من التغيرات على جودة القوائم المالية يعود إلى لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية ما لم يؤثر مؤثر آخر، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار  $t$  تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $(0.05)$ ، وتشير إلى معنوية هذا الأثر، لذا يتم قبول الفرضية الفرعية الرابعة " يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية على جودة القوائم المالية ".

ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل الآتي:

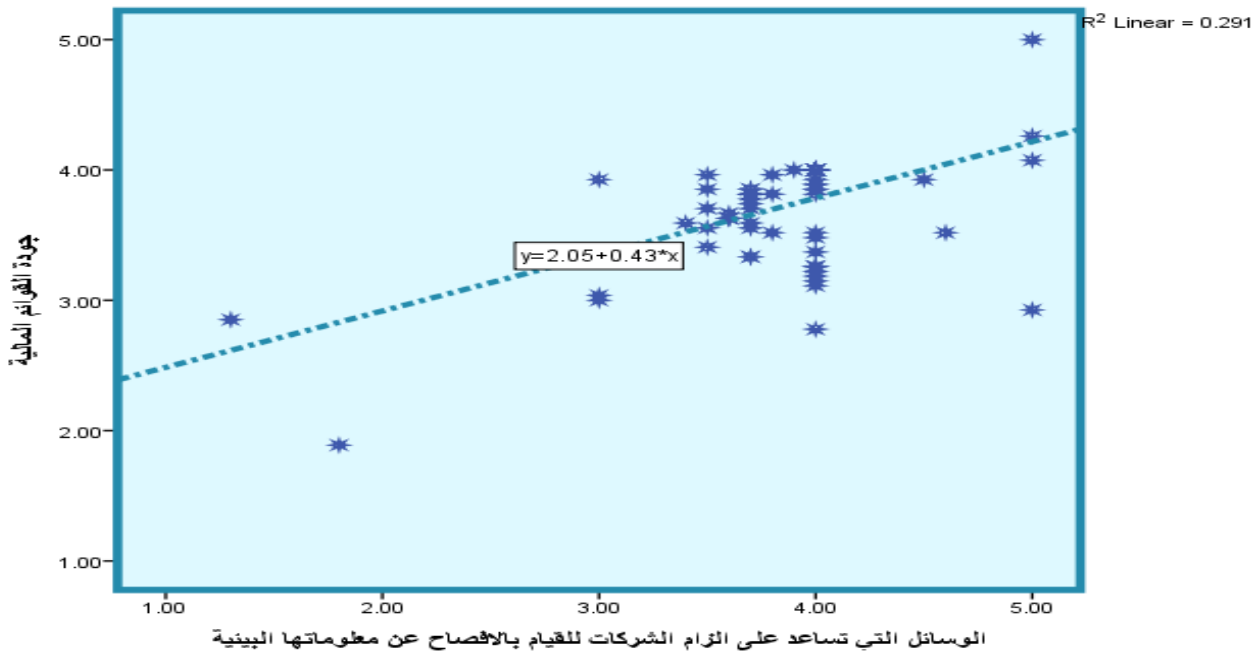
$$Y=2.053+0.433*X_4+ \varepsilon$$

حيث:

$Y$  جودة القوائم المالية،  $X_4$  لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية،  $\varepsilon$  الخطأ العشوائي.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

الشكل رقم (4 - 27) العلاقة بين الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وجودة القوائم المالية



وبمقارنة هذه النتيجة ونتائج تحليل الاختبارات السابقة فإن قوة الارتباط بين متغير لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية بشكل عام وجودة القوائم المالية كانت أقوى من قوة الارتباط للمتغير المستقل على كل خاصية على حدة، وتدل على وجود علاقة تأثير واضحة بين المتغيرين حيث بلغ معامل الارتباط R بين المتغير المستقل ككل والمتغير التابع جودة القوائم المالية (0.54)، وأن معامل الارتباط R بين مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وخاصة الموثوقية القوائم المالية (0.709)، وأن معامل الارتباط R بين مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وخاصة الملاءمة القوائم المالية (0.38)، وأن معامل الارتباط R بين مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وخاصة قابلية القوائم المالية للمقارنة (0.506)، وأن معامل الارتباط R بين الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وخاصة قابلية القوائم المالية للفهم (0.286)، باستثناء تأثير متغير مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على خاصية الموثوقية، كما أن قوة تفسير المتغير المستقل مجتمعة للمتغير التابع ككل كانت أقوى من القوة التفسيرية لكل خاصية من خصائص جودة القوائم المالية على

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

حدة باستثناء متغير لمعرفة مدى تأثير الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية على خاصية الموثوقية.

الفرضية الرئيسية الأولى:

**Ha<sub>1</sub>**: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية .

من خلال نتائج التحليل نستنتج أن الإفصاح المحاسبي البيئي يؤثر على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية بصورة إلزام إيجابية من جهة، ورتبت أولويات تأثير عناصر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، فنجد في المرتبة الأولى إدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي، يليها في المرتبة الثانية الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية، يليها في المرتبة الثالثة الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من الجهات المسؤولة، وفي المرتبة الأخيرة القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي.

وعليه يمكن تلخيص نتائج الفرضية الرئيسية الأولى (يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية) في الجدول الآتي.

الجدول رقم (4 - 56) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية

| معاملات الانحدار  |  |  |   |        | قيمة الدلالة                          | نسبة الأثر | معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) | معامل الارتباط R |
|---|--|--|---|--------|---------------------------------------|------------|---------------------------------|------------------|
| الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية | الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات المسؤولة في الدولة | القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي | إدراك ووعي الإدارات العليا لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية | الثابت |                                       |            |                                 |                  |
| 0.237   | 0.045  | 0.123  | 0.448   | 0.74   |                                       |            |                                 |                  |
|   |  | 20.307   | قيمة F المحسوبة   |        | 0.000                                 | 51.9%      | 0.519                           | 0.714            |
| (4 ، 78)  | درجات الحرية   | 2.5252   | قيمة F الجدولية   |        | القرار : قبول الفرضية الرئيسية الأولى |            |                                 |                  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

يتبين لنا من النتائج في الجدول رقم (4-56) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.714)، مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية وذات دلالة إحصائية عند مستوى (a=0.05) بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، وهذا يدل على أنه كلما ارتفع مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي كلما ارتفع مستوى جودة القوائم المالية، وأن قيمة الدلالة الإحصائية

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الإفصاح المحاسبي البيئي يرفع من مستوى جودة القوائم المالية.

ولتحديد أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية، فإن قيمة F تساوي (20.307) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (2.5252)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.519) وتدل على أن ما نسبته (51.9%) من التغيرات الحاصلة على جودة القوائم المالية تعود إلى تأثير في الإفصاح المحاسبي البيئي والباقي يرجع إلى عوامل أخرى، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار t تساوي صفرًا وهي أقل من (0.05)، وتشير إلى معنوية هذا الأثر، لذا يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى " يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية.

ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل التالي:

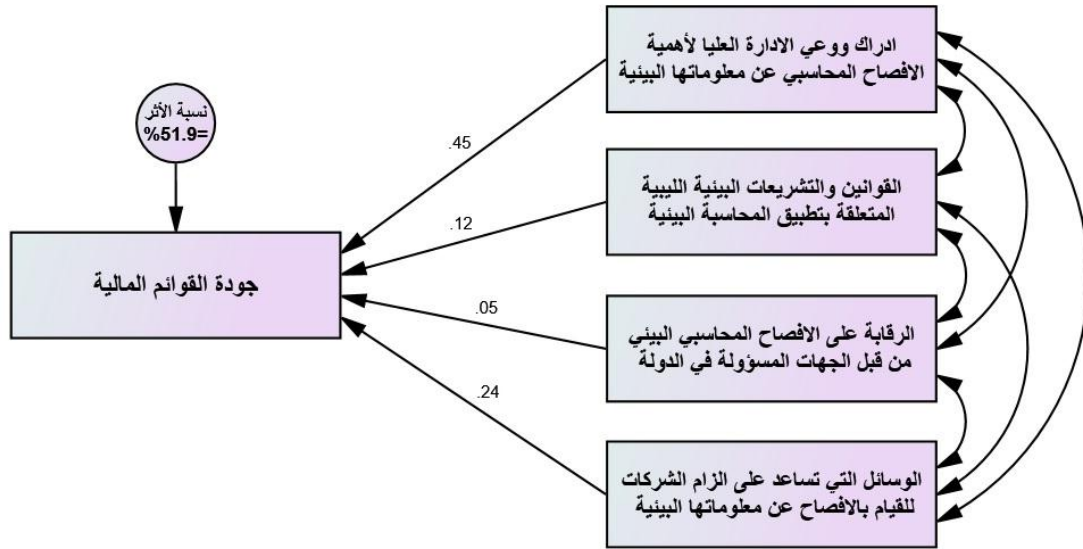
$$Y=0.74+0.0.448 X_1 + 0.0.123*X_2+ 0.045X_3 + 0.237X_4 + \varepsilon$$

حيث:

Y جودة القوائم المالية، X<sub>1</sub> ادراك ووعي الادارة العليا شركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية، X<sub>2</sub> القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي، X<sub>3</sub> الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية، X<sub>4</sub> الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية، ε الخطأ العشوائي.



الشكل رقم (4 - 28) أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية



وبمقارنة هذه النتيجة ونتائج تحليل الاختبارات السابقة فإن قوة الارتباط بين متغير الإفصاح المحاسبي البيئي بشكل عام وجودة القوائم المالية كانت أقوى من قوة الارتباط لكل متغير من المتغيرات المستقلة على حدة، وتدل على وجود علاقة تأثير واضحة بين المتغيرين حيث بلغ معامل الارتباط  $R$  بين المتغيرات المستقلة ككل والمتغير التابع "جودة القوائم المالية" (0.714)، وأن معامل الارتباط  $R$  بين إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية (0.624)، وأن معامل الارتباط  $R$  بين القوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية (0.365)، وأن معامل الارتباط  $R$  بين الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية وجودة القوائم المالية (0.393)، وأن معامل الارتباط  $R$  بين الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وجودة القوائم المالية (0.54)، كما أن قوة تفسير المتغيرات المستقلة مجتمعة للمتغير التابع ككل كانت أقوى من القوة التفسيرية لكل متغير على حدة، وكما أن نتائج الاختبارات بينت أن المتغيرات المستقلة والمتمثلة في عناصر الإفصاح المحاسبي البيئي تختلف في تأثيرها على جودة القوائم المالية، وتختلف من حيث درجة تفسيرها للتغير الحاصل في خصائص المتغير التابع.

#### الفرضية الرئيسية الثانية

$H_{a2}$ : يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

سيتم إيجاد مدى التأثير السلبي لمعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.

ولمعرفة مدى التأثير السلبي لمعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية إجمالاً تم استخدام برنامج (SPSS V.22) الذي يعد أحد أشهر حزم البرامج الإحصائية الجاهزة التي تستخدم في مجال التحليل الإحصائي للبيانات.

الجدول رقم (4 - 57) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية

| معاملات الانحدار   |              | قيمة الدلالة    | نسبة الأثر                            | معامل التحديد ( $R^2$ ) | معامل الارتباط R |
|--|--------------|-----------------|---------------------------------------|-------------------------|------------------|
| المعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية | الثابت       |                 |                                       |                         |                  |
|  | 0.442 -      | 5.373           |                                       |                         |                  |
| (1 ، 81)   | درجات الحرية | قيمة F المحسوبة | 0.000                                 | 22.5%                   | 0.225            |
|  |              | قيمة F الجدولية | القرار : قبول الفرضية الرئيسة الثانية |                         |                  |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-57) وجود علاقة عكسية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(a=0.05)$  بين متغير معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط  $R (0.474 -)$ ، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$  وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية تقلل من مستوى جودة القوائم المالية.

ولتحديد أثر معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية، فإن قيمة F تساوي  $(23.463)$  وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية  $(4.0012)$ ، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $0.05$ ، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد  $(0.225)$  وتدل على أن ما نسبته  $(22.5\%)$  من التغيرات على جودة القوائم المالية يعود إلى معوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية ما لم يؤثر مؤثر آخر، مما يتطلب أخذ التدابير المناسبة لتخفيض هذه النسبة لما لها من تأثير على رفع جودة القوائم المالية، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار t تساوي  $(0.000)$  وهي أقل من  $(0.05)$ ، وتشير إلى معنوية هذا الأثر، لذا يتم قبول

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

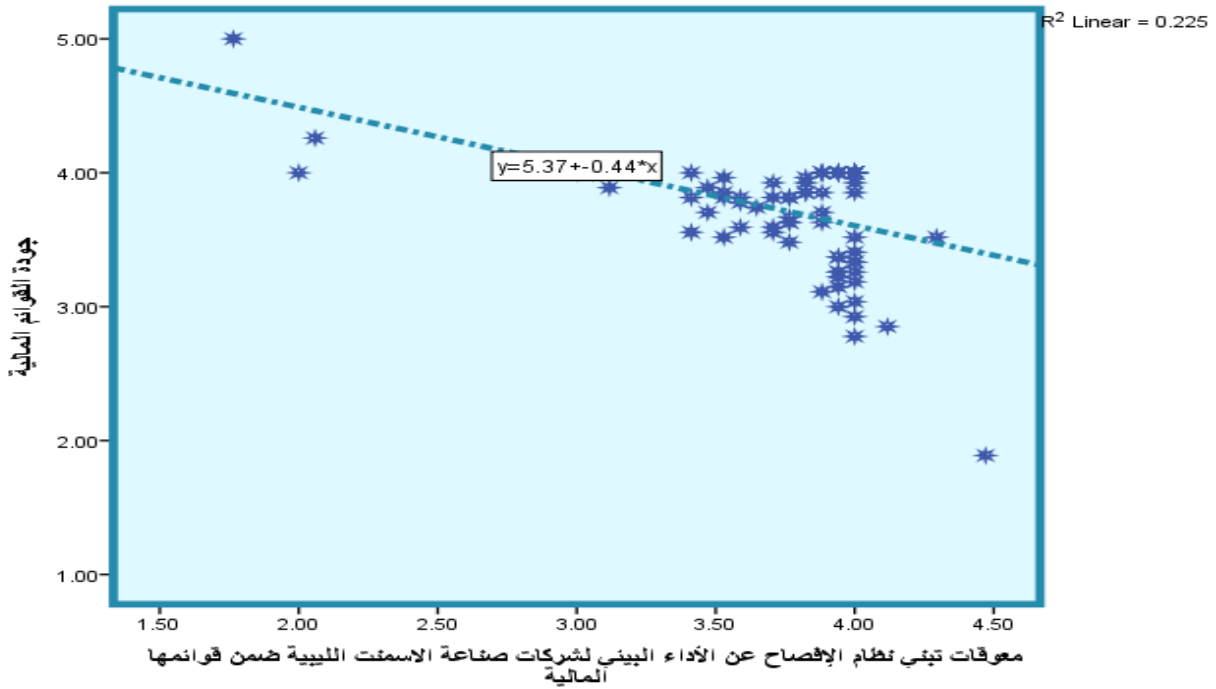
الفرضية الرئيسية الثانية " يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية ".  
ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل الآتي:

$$Y = 5.373 - 0.442 * X_5 + \varepsilon$$

حيث:

Y جودة القوائم المالية، X<sub>5</sub> معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية، ε الخطأ العشوائي.

الشكل رقم (4 - 29) العلاقة بين معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية



وبناء على نتائج بيانات الدراسة واختبار فرضياتها يلخص الباحث ثبوت الفرضيات وتحققها من عدمها:

الجدول رقم (4 / 58) نتائج اختبار الفرضيات من تحققها من عدمها

| الحالة | البيان  | الفرضية                 |
|--------|---|-------------------------|
| أثبتت  | يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية | الفرضية الفرعية الأولى  |
| أثبتت  | يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية                               | الفرضية الفرعية الثانية |

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

|       |   |                          |
|-------|---|--------------------------|
| اثبتت | يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود جهات حكومية ومنظمات وهيئات محلية تراقب مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية | الفرضية الفرعية الثالثة  |
| اثبتت | يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية على جودة القوائم المالية                | الفرضية الفرعية الرابعة  |
| اثبتت | يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية   | الفرضية الرئيسية الأولى  |
| اثبتت | يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمعوقات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية          | الفرضية الرئيسية الثانية |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة التطبيقية 2021م.

### 2- مناقشة نتائج الدراسة

لقد برز بشكل واضح في الآونة الأخيرة الاهتمام العالمي بموضوع الإفصاح البيئي والمسؤولية البيئية، وتم خلال هذه الدراسة إسقاط هذا الموضوع على الماليين والمراجعين الداخليين بشركات الإسمنت الليبية، وتوزيع عدد 90 استمارة على الماليين والمراجعين الداخليين بشركات الإسمنت الليبية، كما بلغت الاستبانة الصالحة للتحليل 83 استبانة، وتم إجراء مجموعة اختبارات لغرض تحقيق أهداف الدراسة، حيث تم إجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من صلاحية وموثوقية فقرات الاستبانة، فقد تم إجراء التحليل العاملي للتأكد من صلاحية بنود الاستبانة لقياس المتغيرات، وتم إجراء اختبار الموثوقية عن طريق اختبار معامل كرونباخ الفأ، وتحليل الانحدار لقياس واختبار فرضيات الدراسة لتحديد طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتي تمثل عناصر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، والمتغير التابع والمتمثل على جودة القوائم المالية، والتي أظهرت وجود علاقة ارتباط قوية بين الإفصاح المحاسبي البيئي، وجودة القوائم المالية، وتتفق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التي أكدت وجود إدراك ووعي لدى الشركات الصناعية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي منها دراسة كل من الطاهر، (2018)، ودراسة امينة وعباس (2017)، ودراسة امال (2017)، ودراسة Ezhilarasi G. Kabra K.C (2017)، ودراسة عمر (2016)، ودراسة ميلاد (2016)، ودراسة موسى (2015)، ودراسة حسن (2011)، كما لا تتفق هذه النتيجة في وجود ادراك ووعي من قبل الشركات بالإفصاح البيئي مع كل من دراسة ربيع ومنيرة (2019)، ودراسة بشرى والازهر (2017)، ودراسة Ming Li, et al (2018)، ودراسة Abdelhamid Mehri (2017)، ودراسة Tamnwick & Sarah (2006)، وكما اتفقت ضمناً مع دراسة Aldrugi (2013) في ادراك الشركات الليبية ووعيتها بأهمية المسؤولية البيئية، ودراسة مهاوات (2015) في أهمية الوعي والإدراك بالإفصاح البيئي، ومع دراسة Ahmed (2005) لتأثير الإدراك بأهمية الإفصاح على مستوى الإفصاح البيئي للشركات. كما أن نتائج هذه الدراسة أظهرت اتفاق في نتائجها كون القوانين والتشريعات واللوائح البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي ضعيفة وغير ملزمة للشركات بتطبيق الإفصاح عن معلوماتها البيئية مع الدراسات السابقة ومنها دراسة ربيع (2019)، ودراسة الطاهر (2018)، ودراسة عائشة (2017)، ودراسة رقية (2018)، ودراسة أمل (2016)، ودراسة

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

عطرة (2014)، ودراسة علي (2010)، ودراسة (2014) Ibrahim Hamida، ودراسة (2012) Elena Barbu, et al، كما أنها اختلفت في نتائجها مع دراسة فايقه (2019) في اهتمام المشرع بالإجراءات التي يجب أن تتخذها الشركات لحماية البيئة وعملية الإفصاح البيئي، ودراسة عبير بكري في وجود التشريعات والقوانين التي تلزم المنشآت التجارية في السعودية بتطبيق قواعد ومعايير المحاسبة البيئية. ولما لرقابة الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية أثر على الإفصاح المحاسبي البيئي، فاتفقت الدراسة في نتائجها مع الدراسات السابقة من خلال غياب دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة مع دراسة عائشة (2017)، ودراسة عطرة (2014). واتفقت نتائج الدراسة ضمناً في نتائجها مع دراسة رقية (2018) من خلال دور ديوان المحاسبة في مساعدة الشركات على الإفصاح عن معلوماتها البيئية، واتفقت في نتائجها مع دراسة سعدي (2014)، ودراسة عطرة (2014) في عدم وجود قوانين ملزمة تساعد على إفصاح الشركات عن أدائها البيئي، واتفقت نتائج الدراسة مع دراسة (2012) Abeer & Essam من خلال دور الجوائز التحفيزية في عملية الإفصاح، كما أن دراسة فاضل (2017) اتفقت ضمناً مع نتائج الدراسة الحالية في كون اعتماد الإفصاح من قبل الدولة ومن قبل المنظمات والهيئات بحيث يصبح مطلباً يساعد على الاهتمام بالإفصاح عن الأداء البيئي من قبل الشركات. واتفقت نتائج هذه الدراسة في مستوى الإفصاح عن معلوماتها البيئية مع الدراسات السابقة ومنها دراسة نجوى وإلهام (2018)، ودراسة (2019) Okoye، ودراسة (2016) Ofoegbu، ودراسة (2016) Abdullah، ودراسة (2002) Deegan, et al، وكما انها اظهرت اختلاف نتائجها مع الدراسات السابقة في وجود مستوى جيد للإفصاح ومنها دراسة لبنى وعمر (2021) ودراسة صالح (2018)، ودراسة أمل وحنان (2016)، ودراسة لقمان وآخرون (2012)، ودراسة (2020) Tarus J.، ودراسة (2019) Aly Hossam، ودراسة (2019) Nurul Huda، ودراسة (2018) Joudeh، ودراسة (2015) Kamal Mohammed، ودراسة (2012) Uwigbe & Jimoh، ودراسة (2011) Uwigbe & Olayinka. ودراسة (2006) Araya، وبالنسبة لمعوقات الإفصاح المحاسبي عن معلومات الأداء البيئي فجاءت نتائج هذه الدراسة متفقة مع نتائج العديد من الدراسات ومنها دراسة فاطمة (2016) من خلال غياب المعايير وعدم تحديث الانظمة المحاسبية التقليدية، ودراسة أمل (2016)، ودراسة (2009) Setthasakko.

وبما أن هدف الدراسة هو دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وأثرها على جودة القوائم المالية، فجاءت نتائج الدراسة التطبيقية بوجود علاقة ايجابية بين الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية بحيث تتفق ضمناً مع نتائج دراسة كل من ياسين (2018)، ودراسة شوقي وآخرون (2018) من خلال أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على خاصية الملاءمة، ودراسة أمينة (2017)، ودراسة عمر (2017)، ودراسة ياسين وعبدالرحيم (2017) وذلك من خلال تأثير الإفصاح على جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم والتقارير المالية وبالتالي جودة القوائم المالية، ودراسة جمال (2013) من خلال الثقة بالقوائم المالية من قبل المستفيدين منها. واتفقت نتائج هذه الدراسة في أثر معوقات الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية مع دراسة عبدالهادي (2019)

### خلاصة الفصل:

عمل الباحث من خلال هذا الفصل بإجراء الدراسة التطبيقية لغرض التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية، باستخدام الاستبانة وتوزيعها على كل أفراد مجتمع الدراسة، وتوصل إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أثر الإفصاح المحاسبي للشركات قيد الدراسة عن معلوماتها البيئية على جودة القوائم المالية، وكذلك علاقة عكسية معنوية ذات دلالة إحصائية بين معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي شركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية.

ومن خلال الدراسة التطبيقية التي قمت بها على مستوى شركات الإسمنت الليبية تبين لي أن هذه الصناعة تعد من الصناعات الاستراتيجية التي أعطتها الدولة اهتماماً كبيراً نظراً لأهميتها على المستوى السوق المحلي، فاستثمرت الحكومة جزء من عائدات النفط في هذا القطاع لتلبية الاحتياجات الملحة للبناء والتعمير، ولكن للأسف تمتاز هذه الصناعة بتعدد وتنوع تلوينها للبيئة، وتعد من الصناعات ذات التأثير السلبي على البيئة نظراً لانبعاث الغبار الذي تولده مصانعها حيث تعد صناعة الإسمنت من الصناعات الملوثة للبيئة وخاصة الهواء سواء داخل بيئة العمل أوفي البيئة المحيطة بمصانع الإسمنت لما تطرحه في الجو من غبار وانبعاثات غازية، مما له أضرار بالغة على الصحة المجتمعية والمكانية، مما ينتج عنه تكاليف كبيرة من شأنها أن تتسبب في تحقيق الخسائر لهذه الشركات فاكتفت الدولة بسن التشريعات القانونية، ولم تعمل على وضع نظاماً محاسبياً يمكن بواسطته تتبع وتحليل التكاليف البيئية، اي انه تطبيق المحاسبة البيئية.

### النتائج والمقترحات

#### أولاً: النتائج

لقد هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية على جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية ، وقياس ذلك من خلال معرفة مدى تأثير المتغيرات المستقلة والمتمثلة في ادراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية بأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي، والقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي، والرقابة على الإفصاح المحاسبي من الجهات المسؤولة، والوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية، وقياس أثر هذه المتغيرات على المتغير التابع وهو جودة القوائم المالية.

وسوف تسهم هذه النتائج في مساعدة شركات الإسمنت في تحسين وزيادة مقدرتها على الاستمرارية من خلال جذب مستثمرين جدد والمحافظة على المستثمرين الحاليين، من خلال التزامها بالإفصاح عن أدائها البيئي وزيادة الالتزام بتطبيق خصائص القوائم المالية. بناء على ذلك فإنه تم استخلاص النتائج الآتية:

#### 1- نتائج الدراسة النظرية

- تعد القوائم المالية عبارة عن مخرجات ينبع الطلب عليها من حاجة المستفيدين منها لصناعة القرارات الاقتصادية المختلفة، وتتضمن هذه المخرجات معلومات وافية عن نتائج العمليات التشغيلية للشركات والمركز المالي لها.
- القوائم المالية تعمل على توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين والدائنين تمكنهم من التعرف على أنشطة الشركة المالية بطريقة سليمة.
- توافر خصائص الموثوقية والملاءمة وقابلية المقارنة وقابلية الفهم ضرورة للتحقق من جودة القوائم المالية وبالتالي المحافظة على الاستقرار والنمو ويتم ضمان وجود شفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح وتوفير العرض الكامل للمعلومات البيئية المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.
- تتعكس جودة القوائم المالية في الخصائص النوعية التي تتمتع بها وأهمها الموثوقية والملاءمة وقابلية المقارنة وقابلية الفهم، وما يتفرع منها من خصائص ثانوية.
- إن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات والتي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي بالشركات الصناعية.
- إن مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية يتأثران بالعديد من العوامل البيئية (العوامل القانونية والتشريعية، العوامل الاقتصادية، العوامل السياسية، والعوامل الثقافية الاجتماعية)، العوامل المتعلقة بالمعلومات، ومدى تطبيق الإفصاح البيئي.

## الفصل الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية

- أن الشركات التي تلتزم بتطبيق الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية تتسم معلوماتها التي تعكسها في قوائمها المالية بالشفافية وتعد عامل لجذب الاستثمارات، وتحقيق التوازن بين المطالب المتنوعة للمجتمعات وحتمية حماية البيئة، والحاجة لتحقيق الربح.
- نظام الإفصاح المحاسبي المطبق يساعد في رفع جودة القوائم المالية والتي بدورها تساعد في إشباع رغبات مستخدميها، ويعتمد ذلك على وعي وإدراك الإدارة، ومدى توافر جهات رقابية قوية تشرف وتراقب مدى الالتزام بالإفصاح، وتوافر تشريعات ملزمة لتنفيذ الإفصاح، والوسائل الدافعة لذلك.
- أن فعالية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية سوف يكون له أثر إيجابي على جودة القوائم المالية.

### 2- نتائج اختبار فرضيات الدراسة

- أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين إدراك ووعي الإدارة العليا شركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر لإدراك ووعي الإدارة العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية.
- أوضحت الدراسة وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر للقوانين والتشريعات البيئية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية.
- بينت الدراسة وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على الإفصاح البيئي من الجهات المسؤولة وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر للرقابة على الإفصاح المحاسبي لشركات الإسمنت الليبية عن معلوماتها البيئية من قبل الجهات المسؤولة على جودة القوائم المالية.
- توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر للوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية على جودة القوائم المالية.
- أوضحت الدراسة وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر للإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية.
- بينت الدراسة وجود علاقة عكسية معنوية ذات دلالة إحصائية بين معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر لمعوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.



### 3- نتائج عامة

- أظهرت الدراسة أن مستوى إدراك ووعي الإدارة العليا لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية كان مرتفعاً، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.72) وفق مقياس التدرج الخماسي، ويرى الباحث أن ذلك عائد إلى حرص الإدارات العليا بالشركات على رفع مستوى الوعي بأهمية الإفصاح البيئي، واهتمامها بتدريب المحاسبين وتطويرهم في مجال القياس والإفصاح البيئي، إضافة إلى قيام الإدارات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية سعياً منها لتطوير علاقاتها المجتمعية.
- أوضحت الدراسة أن مستوى القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بتطبيق الإفصاح البيئي كان منخفضاً، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (2.41) وفق مقياس التدرج الخماسي، ويعزي الباحث ذلك إلى عدم كفاية التشريعات والقوانين المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وعدم إلزامها.
- بينت الدراسة أن مستوى الرقابة على الإفصاح المحاسبي البيئي من قبل الجهات والمنظمات والهيئات المحلية كان منخفضاً، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (2.31) وفق مقياس التدرج الخماسي، ويرى الباحث أن ذلك يعود إلى نقص الوعي لدى الحكومة والمنظمات والهيئات المحلية بدورها من أجل إلزام الشركات بتطبيق المحاسبة البيئية والمحافظة على البيئة.
- أظهرت الدراسة أن مستوى الوسائل التي تساعد على إلزام الشركات للقيام بالإفصاح عن معلوماتها البيئية كان مرتفعاً، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.84) وفق مقياس التدرج الخماسي، ويعزي الباحث ذلك إلى عدم اهتمام الدولة بمختلف مستوياتها بالمحافظة على البيئة وحمايتها من خلال الوسائل التي تساعد الشركات على الالتزام بتطبيق المحاسبة البيئية والحفاظ على البيئة.
- أوضحت الدراسة أن مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي في شركات الإسمنت كان متوسطاً، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.3) وفق مقياس التدرج الخماسي، ويعزي ذلك لظهور موضوع المحاسبة البيئية في ليبيا مؤخراً، ويعد هذا الموضوع حديثاً في الدول النامية بشكل عام وليبيا بشكل خاص.
- بينت الدراسة أن مستوى جودة القوائم المالية كان مرتفعاً، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.72) وفق مقياس التدرج الخماسي، وهذا يرجع لفهم وإدراك الإدارات العليا والعاملين بالأقسام المالية بشركات الإسمنت لخصائص جودة القوائم المالية ولما لها من فوائد على شفافية وعدالة قوائمها.
- أظهرت الدراسة أن معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية كان مرتفعاً، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.75) وفق مقياس التدرج الخماسي، ويرى الباحث ذلك يعود لحدثة موضوع المحاسبة البيئية والاجتماعية داخل ليبيا من خلال نقص الخبرات والكفاءات والعوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والتي لها تأثير كبير في وجود المعوقات التي تحد من تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.

### ثانياً: المقترحات

بعد تحليل البيانات التي تم جمعها والوصول إلى استنتاجاتها، فإن الدراسة تقترح الآتي:

- الحرص على تضمين نصوصاً كافية وملزمة للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوانين والتشريعات الليبية البيئية.
- ضرورة اتخاذ إجراءات قانونية كالغرامات المالية بحق الشركات الصناعية في حال عدم التزامها بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي.
- ضرورة اتخاذ إجراءات قانونية بحق الشركات عند عدم التزامها بتعليمات الإفصاح الواردة بالتشريعات والتي تخص إسهام الشركة في حماية البيئة.
- تفعيل نظام الحوافز المادية والمعنوية ونظام المكافآت لشركات الإسمنت الملتزمة بالقوانين والتشريعات النافذة في الدولة لتشجيعها في الإفصاح عن أدائها البيئي.
- ضرورة متابعة ومراقبة وزارة الصناعة، جهاز المراجعة المالية، المراجعة الداخلية بالشركة، كذلك مجموعة الضغط كالمنظمات المهتمة بالمحافظة على البيئة للإفصاح البيئي شركات الإسمنت الليبية.
- توسيع مجال الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية من قبل شركات الإسمنت ليشمل التقارير المالية والالتزام بمعايير الإفصاح البيئي خدمة للمستفيدين من القوائم المالية وحفاظاً وحماية للبيئة.
- الأخذ بنظر الاعتبار آثار المعلومات البيئية عند دراسة النتائج المالية لأنشطة الشركات.
- الحرص على توفير نظام محاسبي متكامل فعال في شركات الإسمنت يفي بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.
- الاعتماد على معايير محاسبية بيئية تساعد شركات الإسمنت على الإفصاح عن معلوماتها البيئية.
- تفعيل رقابة أجهزة الدولة والمنظمات والهيئات المحلية في المجال البيئي لضمان إفصاح شركات الإسمنت عن الأداء البيئي.
- التركيز على البرامج التعليمية والمهنية التي تغطي متطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.
- إقامة الدورات التدريبية في مجال الإفصاح البيئي لرفع كفاءة وخبرة الماليين والمراجعين الداخليين.
- التركيز على عقد المؤتمرات والندوات العلمية لزيادة الإدراك والوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي لما له من أثر إيجابي في جودة القوائم المالية.
- زيادة وعي قطاع صناعة الإسمنت بأهمية الأبحاث العلمية، وضرورة تعاونهم مع الباحثين لما فيه من فوائد وإضافات علمية للجميع، حتى تأخذ هذه الشركات دورها الإيجابي في تفعيل عملية التطور والبناء.

### ثالثاً: آفاق الدراسة المستقبلية

عالجت الدراسة موضوع أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية، وتوصلنا إلى الأثر الكبير الذي يقوم به الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية للشركات على جودة القوائم المالية، وفي ظل النتائج المتوصل إليها يمكن توجيه أفاق بحث في دراسات مستقبلية منها:

- الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والبيئية في الشركات الصناعية الليبية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة.
- أثر الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية بشركات النفط والغاز.
- أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الاجتماعية بالشركات الصناعية الليبية لتحديد الدخل.
- تكيف بيئة المحاسبة بليبيا مع متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي.
- القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في شركات صناعة الاسمنت.
- قياس تكلفة البيئة وأثرها على تكلفة المنتج في صناعة الاسمنت.
- القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي.
- مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية الليبية.

## قائمة المصادر والمراجع

### قائمة المصادر والمراجع

#### أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

##### 1-القران الكريم.

##### 2-احاديث النبي الاكرم محمد "صل الله عليه وآله وسلم".

##### 3-الكتب.

- أبو زيد، محمد خير سليم. (2010). التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجة SPSS. ط1، عمان، الأردن، دار جرير للنشر والتوزيع.
- أبو نصار، محمد، و حميدات، جمعة. (2008). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعملية. عمان، الأردن، دار وائل للنشر.
- أبوزيد، محمد المبروك. (2006). المحاسبة الدولية. القاهرة، إيتراك للنشر والتوزيع.
- أبوزيد، أحمد مبروك. (2011). المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول المغربية. الرياض، دار المريخ للنشر.
- أبوزيد، محمد المبروك. (2005). المحاسبة الدولية وانعكاساته على الدول العربية. الرياض، إيتراك للنشر والتوزيع.
- ارحومة، الجيلاني عبدالسلام. (2000). حماية البيئة بالقانون- دراسة مقارنة للقانون الليبي. مصراته، ليبيا، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والاعلان.
- بدوي، محمد عباس. (2000). المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع. الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر.
- بدوي، محمد عباس. (2007). المحاسبة البيئية. القاهرة، المكتب الجامعي الحديث.
- بدوي، محمد عباس. (2009). المحاسبة وتحليل القوائم المالية. مصر، المكتب الجامعي الحديث.
- البديع، محمد عبد. (2003). اقتصاد حماية البيئة. مصر، دار الأمين.
- البياتي، محمود مهدي. (2005). تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. ط (1)، عمان، الأردن، دار الحامد.
- تشوي، فردريك، وفروست، كارول آن، ومبيك، جاري. (2004). المحاسبة الدولية. (ترجمة زايد، محمد عصام الدين). الرياض، السعودية، دار المريخ للنشر. (العمل الأصلي نشر في سنة 1942).
- الجزراوي، إبراهيم، و الجنابي، عامر. (2009). أساسيات نظم المعلومات المحاسبية. عمان، الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- جمعة، أحمد حلمي. (2007). نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تطبيقي معاصر. عمان، الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع.
- جمعة، أحمد حلمي. (2010). نظرية المحاسبة المالية- النموذج الدولي الجديد. عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع.

## المراجع

- حجازي، وجددي حامد. (2010). تخطيط وإدارة السيولة النقدية. الإسكندرية، مصر، دار التعليم الجامعي.
- الحسيان، عطا الله أحمد سويلم. (2009). الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. الأردن، دار الراجحة.
- حسين، أحمد حسين. (2004). نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية. الإسكندرية، مصر، دار الأهلية.
- حماد، طارق عبد العال. (2004). موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية. الإسكندرية، مصر، دار الجامعة.
- حماد، طارق عبد العال. (2006). تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية. الإسكندرية، مصر، دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع.
- حماد، طارق عبد العال. (2006). موسوعة معايير المحاسبة الدولية- عرض القوائم المالية. الإسكندرية، مصر، دار الجامعة.
- حماد، طارق عبد العال. (2006). موسوعة معايير المحاسبة. الإسكندرية، مصر، دار الجامعة.
- حماد، طارق عبد العال. (2008). موسوعة معايير المحاسبة. الإسكندرية، مصر، دار الجامعة.
- حماد، طارق عبد العال. (2009). دليل استخدام معايير المحاسبة. الإسكندرية، مصر، دار الجامعة.
- حماد، طارق عبد العال. (2010). الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية. الإسكندرية، مصر، دار الجامعة.
- حمودة، نور الدين. (2007). نحو نظرية للمحاسبة البيئية والاجتماعية. ليبيا، دار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر.
- حنان، رضوان حلوة. (2003) النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير- دراسة معمقة في نظرية المحاسبة. عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- حنان، رضوان حلوة. (2003). بدائل القياس المحاسبي المعاصر. عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- حنان، رضوان حلوة. (2005). مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري- التطبيقات العملية. عمان، الأردن، دار وائل للنشر.
- حنان، رضوان حلوة. (2006). النموذج المحاسبي المعاصر دراسة معمقة في نظرية المحاسبة. الطبعة الثانية، الأردن، دار وائل للنشر.
- حنان، رضوان حلوة. (2009). تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة. عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- الحياي، وليد ناجي. (2009). محاسبة التلوث البيئي، بغداد.
- خليل، عطا الله وارد. والعشماوي، محمد عبدالفتاح. (2008). حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة. الإسكندرية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع.
- خنفر، مؤيد راضي، والمطارنة، غسان فلاح. (2011). تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي. عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

## المراجع

- خنفر، مؤيد راضي. (2006). تحليل القوائم المالية. عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- الدهراوي، كمال الدين. (2004). تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار. الإسكندرية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- راضي، محمد سامي. (2011). محاسبة الأصول. الإسكندرية، مصر، دار التعليم الجامعي.
- الرفاعي، غالب عوض، والبرغوتي، سمير إبراهيم، وخضر، مظهر إبراهيم عبدالله، سعيد، اسراء. (2010). المحاسبة المتوسطة. دار اليازوري للنشر والتوزيع.
- الزغبى، زياد أحمد، وجمعة، أحمد حلمي، والعريبي، عصام فهد. (2007). نظم المعلومات المحاسبية - مدخل تطبيقي معاصر. عمان، الأردن، دار المناهج للنشر.
- السالمي، علاء، والكيلاني، عثمان، و البياتي، هلال. (2009). أساسيات نظم المعلومات الإدارية. عمان، الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع.
- سلامة، أحمد عبد الكريم. (1996). قانون حماية البيئة الاسلامي مقارناً بالقوانين الوضعية. القاهرة، مصر، دار النهضة العربية.
- شاكر، منير، إسماعيل، إسماعيل، ونور، عبدالناصر. (2005). التحليل المالي مدخل صناعة القرارات. عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- الصفار، هادي رضاء. (2009). مبادئ المحاسبة المالية. عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- الصيرفي، محمد. (2007). السياحة والبيئة. الإسكندرية، دار الفكر الجامعي.
- العامري، سعود جايد. (2010). المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- عبدالله، خالد أمين. (2012). التدقيق والرقابة في البنوك. عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- عبود، سالم محمد، وخلف، صلاح نوري. (2011). مناهج وأساليب الرقابة والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق. دار الدكتور للعلوم.
- العداسي، أحمد محمد. (2011). التحليل المالي للقوائم المالية. عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- علي، عبد الوهاب نصر. (2007). القياس والإفصاح المحاسبي - وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية. الدار الجامعية.
- عيد، صالح سليمان، و خليفة، أحمد. (1999). محاسبة البنوك وشركات التأمين. غريان، ليبيا، كلية المحاسبة غريان.
- الفضل، مؤيد عبد الحسين، والطائي، يوسف حجي. (2004). إدارة الجودة الشاملة من المستهلك إلى المستهلك منهج كمي. الاردن، مؤسسة الوراق، الأردن.
- القاضي، حسين يوسف، و الريشاني، سمير مغذي. (2012). موسوعة المعايير المحاسبية الدولية : معايير اعداد التقارير المالية الدولية - عرض البيانات المالية. عمان، الاردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.

## المراجع

- القاضي، حسين، و حمدان، مأمون توفيق. (2000). المحاسبة الدولية. عمان، الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع.
- القاضي، حسين، و حمدان، مأمون توفيق. (2001). نظرية المحاسبة. عمان، الأردن، الدار العالمية الدولية للنشر، 2001م.
- القاضي، حسين، و حمدان، مأمون توفيق. (2008). المحاسبة الدولية ومعاييرها. عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2005). المراجعة البيئية. الإسكندرية، الدار الجامعية.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2006). التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة. الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2007). نظرية المحاسبة- القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية. الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2008). اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
- مطر، محمد، و السويطي، موسى. (2008). التأصيل العلمي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح. عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- مطر، محمد. (2007). مبادئ المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح. ج 2، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- مطر، محمد. (2007). مبادئ المحاسبة المالية. عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع.
- مطر، محمد. (2010). نظرية المحاسبة. القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسوق والتوريدات.
- الناعي، محمود السيد. (2011). دراسات في نظرية المحاسبة- مدخل معاصر. المنصورة، مصر، المكتبة العصرية.
- النعيمي، محمد عبد العال، والبياتي، عبد الجبار توفيق، وخليفة غازي جمال. (2009). طرق ومناهج البحث العلمي. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، دار الوراق للنشر والتوزيع.
- نور، أحمد محمد، وشحاتة، السيد شحاتة. (2008). مبادئ المحاسبة المالية- المفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية. الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
- نور، عبدالناصر إبراهيم، والخداش، حسام الدين مصطفى، وصيام، وليد زكريا. (2020). أصول المحاسبة المالية. عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- هندي، منير إبراهيم. (2008). الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء: مدخل حوكمة الشركات. الإسكندرية، مصر، دار المعرفة الجامعية.
- الوقاد، سامي محمد. (2011). نظرية المحاسبة. عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.



4-المجلات العلمية

- أبو حفص، روائي. (2014). المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة. *مجلة رؤى اقتصادية*، العدد (6)، ص ص185-200.
- ابوججر، عبدالله صالح، و ديهوم، عبدالسلام سالم. (2021). الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة، *مجلة البحوث الأكاديمية*، العدد (20)، ص ص25-36.
- أبوخريص، فاطمة محمد. (2016). مدى توفر متطلبات الإفصاح عن الأنشطة البيئية في قطاع النفط الليبي. *مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية*، جامعة طرابلس، العدد (15)، ص ص142-161.
- أبووزر، عفاف إسحاق. (2007). المحاسبة البيئية: الإطار الفكري ومقومات التطبيق. مؤتمر جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007م، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، جامعة المنصورة، المجلد 31، العدد (01)، ص ص421-443.
- أحمد قايد نور الدين، و بن زاف لبنى. (2018). دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المجلد 11، العدد (1)، ص ص126-138.
- أحمد، مدثر سعد، و حسب الله، عبد الحفيظ علي. (2015). أثر قدرات المنظمة على جودة المعلومات: دراسة علي المصارف التجارية العاملة بالسودان. *مجلة العلوم و التقانة في العلوم الاقتصادية*، المجلد 16، العدد 1، ص ص57-70.
- الأخضر عزي، و رابح طويرات. (2018). محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS): دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر. *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*، المجلد 14، العدد (18)، ص ص257-268.
- إسحق، هيثم يعقوب. (2013). أثر المراجعة البيئية على الإفصاح في القوائم المالية والتقارير. *مجلة جامعة سنار*، جامعة سنار، المجلد 2، العدد (1)، ص ص41-80.
- إسماعيل، إسماعيل خليل، ونعوم، ريان. (2012). الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*، جامعة بغداد، العدد (30)، ص ص281-308.
- إسماعيل، مجبل دواي. (2014). أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، جامعة القادسية، المجلد 16، العدد (3)، ص ص240-254.
- امهلهل، عبدالله محمد، والتائب، علي مفتاح، وعبدالكريم، ابراهيم محمد. (2017). الالتزام بالمعايير الدولية لأعداد وعرض القوائم المالية وقواعد الإفصاح عنها وأثر ذلك على جودة المحتوى المعلوماتي لها: دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية. *مجلة جامعة سرت العلمية العلوم الإنسانية*، جامعة سرت، المجلد 7، العدد (2)، ص ص375-412.
- بخروبة، الغالي، و دواح، بلقاسم. (2018). مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي: حالة شركات التأمينات. *مجلة اقتصاديات المال والأعمال*، المركز الجامعي ميلة، العدد (6)، ص ص331-347.
- البديري، حسين جميل. (2017). أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها - دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد 14، العدد (1)، ص ص355-485.

## المراجع

- براهيمى، لبنى، و شريقي، عمر. (2021). معوقات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية ببعض المؤسسات الصناعية بولاية سطيف. *مجلة مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي*، المجلد 15، العدد (1)، 16-30.
- بشته حنان، و بوعموشة نعيم. (2019). إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة تحليلية. *مجلة التمكين الاجتماعي*، جامعة الاغواط، المجلد 1 العدد (3)، ص ص41-65.
- بكري، عبير. (2021). أثر الإفصاح عن المحاسبة البيئية على جودة أداء المنشآت التجارية: دراسة حالة شركة جاز العالمية المملكة العربية السعودية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، المجلد 5، العدد (7)، ص ص180-190.
- بن أحمد سعيدة، و حنصال، أبويكر، وشمة، نوال. (2020). نظام إدارة الجودة إيزو 9000 وإدارة الجودة الشاملة: مفهومان متكاملان أم متعارضان. *مجلة مينا للدراسات الاقتصادية*، المجلد 3، العدد (5)، ص ص31-41.
- بن بدير، فارس، هشام، شلغام، وطيب، مداني. (2016). واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر. *مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية*، جامعة ورقلة، العدد (2)، ص ص221-239.
- بنداس، ابراهيم فطر، و حسن، عبدالواحد محمود. (2019). أثر القياس والافصاح المحاسبي للتأثيرات البيئية في المنشآت الصناعية السودانية. *مجلة العلوم الادارية*، جامعة افريقيا العالمية، العدد (3)، ص ص77-118.
- بوجمعة، سارة، و جودي، محمد رمزي. (2020). مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية*، المجلد (14)، العدد (11)، ص ص201-220.
- بودلال علي، و مسعودي عبدالكريم. (2014). الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي بين الواقع والمأمول. *المجلة الجزائرية للمالية العامة*، العدد (4)، ص ص49-71.
- بوسكار، ربيعة، و صورية، اوي. (2018). أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية. *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية*، العدد (4)، ص ص276-284.
- بومدين، بروال. (2018). أهمية اعتماد المعيار المحاسبي السابع في ادارة التدفقات النقدية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة لمدينة الاوراس باتنة لدورتي 2015-2016م. *مجلة ميلاف للبحوث والدراسات*، المجلد 4، العدد (1)، ص ص31-64.
- تجاني، بشرة، و عزة، الأزهر. (2017). أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، العدد (34)، ص ص190-197.
- التميمي، أمل محمد، و الحميري، حنان عبد الأمير. (2016). الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، جامعة كربلاء، المجلد 5، العدد (20)، ص ص101-130.
- التميمي، ناظم شعلان، و شاكر، صلاح صاحب. (2009). دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات: دراسة تحليلية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 3، العدد (9)، ص ص1-31.
- تهايمي، عزالدين فكري. (2011). الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة*، العدد (8)، ص ص310-382.

## المراجع

- التومي، عبدالفتاح عمران، و جنقر، اسامة عياد، ومحمد، سعدون مفتاح، و ضو، مرعي علي. (2018). تقدير أثر مساهمة الوعي البيئي على العلاقة بين الإفصاح المحاسبي الأداء البيئي وتحقيق التنمية المستدامة، *مجلة جامعة الزيتونة، جامعة الزيتونة، العدد (28)، ص ص108-137*.
- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم. (2018). نموذج محاسبي مقترح لزيادة جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها، *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد (2)، ص ص36-51*.
- الجعفري، ربيع نجم الدين، و بلق، منيرة عبدالحميد. (2019). أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على شركة الهروج النفطية. *مجلة كليات التربية، العدد (24)، ص ص143-174*.
- جليط، الطاهر. (2018). واقع تبني المؤسسات الصناعية للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية. *مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 3، العدد (5)، ص ص100-115*.
- جواد، صلاح مهدي. (2014). معيار مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية: دراسة تطبيقية. *مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد (98)، ص ص179-206*.
- الحاج، نوري. (2013). مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، *الأكاديميات للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي، العدد (9)، ص ص34-41*.
- الحضيبي، ربيعة، و قدورة، آمنة. (2020). تكوين الأستاذ الجامعي وعلاقته بمطابقة معايير الجودة مؤسسات التعليم العالي في ليبيا، *مجلة التراث، المجلد 10، العدد (3)، ص ص246-269*.
- حفاصة، أمينة، و فرحات، عباس. (2017). دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية. جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، العدد (8)، ص ص897-910*.
- حفاصة، أمينة، و فرحات، عباس. (2018). جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS / IFRS: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد (2)، ص ص86-97*.
- حماد، طارق عبد العال. (2008). نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية: دراسة ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد 12، العدد (1)، ص ص86-211*.
- حمادة، رشا. (2010). أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، *مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. جامعة دمشق، المجلد 26، العدد (1)، ص ص305-334*.
- حمادة، رشا. (2014). قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بورصة عمان. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد (4)، ص ص674-698*.
- حنبر، محمد، و بن جروة، حكيم. (2019). العلاقة بين المتغيرات الأساسية لنظام إدارة الجودة باستخدام طريقة الجداول التقاطعية. *مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 5، العدد (4)، ص ص135-144*.
- الدباغ، لقمان محمد، و مصطفى، شكر محمود، و الدباغ، ياسمين أكرم. (2012). تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي. *مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، العدد (40)، ص ص173-200*.

- دحدوح، حسين أحمد، و حمادة، رشا أنور. (2014). دور الإفصاح الاختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، جامعة دمشق، المجلد 30، العدد (2)، ص ص 187-219.
- دحدوح، حسين أحمد. (2008). دراسة تحليلية للمحتوى الاعلامي لقائمة التدفقات النقدية. *مجلة جامعة للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق*، المجلد 24، العدد (2)، ص ص 203-235.
- درويش، عبد الناصر محمد سيد. (2007). أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية: مدخل اخلاقي، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المجلد 31، العدد (1)، ص ص 381-420
- الدوغجي، علي حسين. (2009). حوكمة الشركات واهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد*، المجلد 2، العدد (7).
- الرحيلي، عوض بن سلامة. (2005). الإفصاح البيئي التطوعي في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، العدد (3)، ص ص 249-290.
- الرطام، عامر محمد علي. (2009). متطلبات الإفصاح عن ربحية السهم وتأثيرها على المستثمرين في ضوء المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة أبحاث اليرموك، جامعة اليرموك*، المجلد 4، العدد (2)، ص ص 421-456.
- الروازق، عبدالزهرة سلمان، و كاظم، حيدر كريم، و جواد، باسمه كاظم. (2019). أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية وتأثيرها على استدامة الموجودات البيئية: دراسة تطبيقية في مصانع محافظة النجف الاشرف. *مجلة جامعة كربلاء العلمية، جامعة النينين*، المجلد 17، العدد (3)، ص ص 62-78.
- الزبيدي، فراس خضير. (2010). أثر المعلومات المحاسبية في قرارات الاستثمار في أسهم الشركات المدرجة في سوق العراق. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، جامعة القادسية، المجلد 12، العدد (3)، ص ص 105-119.
- زرمان، محمد. (2003). التصور الاسلامي للبيئة دلالاته وابعاده. *مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية*، جامعة الكويت، العدد (55)، ص ص 349-428.
- زعفران، منصورية، و بودونات أسماء. (2018). جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي: دراسة حالة لوحدية تغذية الانعام لولاية مستغانم. *مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة*، العدد (6)، ص ص 185-200.
- زغبة، طلال، وشريط حسين. (2018). أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية. *مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة*، العدد (5)، ص ص 195-203.
- زغار، أحمد، و مخلوفي، نعيمة. (2014). أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة. *مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر*، العدد (4) ص ص 102-116.
- الزوي، إبراهيم، و الشابوري، صلاح. (2016). تحديد وقياس تكاليف التلوث الضوضائي وأثره على أرباح المنشآت الصناعية: دراسة حالة الشركة الليبية للحديد والصلب. *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية*، العدد (7)، 2016م، ص ص 101-143.

## المراجع

- سكيينة رحمة و ميلود تومي. (2019). دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال*، المجلد 5، العدد (2)، ص ص 107-132.
- سليم، محمد مجيد، و عثمانه، محمد رفيق. (2007). الأهمية النسبية لبند الإفصاح المحاسبي على قرارات الإقراض المصرفي، *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية*، المجلد 10، العدد (2)، ص ص 192-210.
- السيد، صفاء محمود. (2001). نظرية الوكالة والإفصاح الاجتماعي للشركات المصرية. *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، جامعة جنوب الوادي، المجلد 15، العدد (2)، ص ص 45-104.
- سيد، عصام خلف الله أحمد. (2011). أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية في صناديق التأمين الخاصة: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد 2، العدد (1)، ص ص 189-220.
- السيد، ناظم حسن عبد، و سلطان، اياد شاكر، و يوسف، زينب جبار. (2009). المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد: دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب. *مجلة التقني*، هيئة التعليم التقني، المجلد 22، العدد (5).
- الشحادة، عبد الرزاق قاسم. (2010). القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة. *مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد 26، العدد (1)، ص ص 304-372.
- شرشافة، إلياس. (2019). العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية: دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة دراسات اقتصادية*، العدد (38)، ص ص 215-233.
- شهيد، رزان حسين، و العيسى، ضحى محمد. (2018). أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات*، جامعة القدس المفتوحة، العدد (44)، ص ص 265-277.
- صالح، رضا إبراهيم. (2009). دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية. *مجلة البحوث التجارية*، جامعة كفر الشيخ، المجلد 31، العدد (1)، ص ص 51-100.
- الصوفي، فارس جميل، و القطيش، حسن فليح، و قراقيش، جهاد. (2012). أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، العدد (29)، ص ص 209-242.
- العايدي، ثروت مصطفى علي. (2019). إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة وأثرها على دلالة القوائم المالية: دراسة ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد (1)، ص ص 127-167.
- عبد الحسين، أمل. (2014). واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والمالية*، المجلد 8، العدد (31)، ص ص 290-309.
- عبد الحليم، نادية. (2001). مساهمة النظم المحاسبية في التقدير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال. *المجلة العلمية لكلية التجارة*، جامعة الأزهر، العدد (19).

- عبد الرحمن، لقاء مالك، و الياسري، إحسان شمران. (2019). دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي: بحث تطبيقي على الهيئة العامة للضرائب. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، المجلد 14، العدد (47)، ص ص 109-118.
- عبد الصمد، نجوى، و يحياوي، إلهام. (2018). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة- سطيف. *مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية*، العدد (38)، ص ص 51-68.
- عبد الفتاح، مصطفى، والعشماوي، محمد عبدالفتاح. (2015). منفعة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ادارة مخاطر التلوث البيئي. *مجلة الدراسات والبحوث البيئية*، جامعة مدينة السادات، المجلد 2، العدد (1).
- عبدالعزيز جعفر عثمان الشريف. (2016). مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية: دراسة ميدانية. *مجلة العلوم الاقتصادية*، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 17، العدد (1)، ص ص 106-121.
- عبدالقادر، شيخ، وزعرور، نعيمة، و بوقناديل، محمد. (2018). أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية: دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة. *مجلة اقتصاديات المال والأعمال*، المركز الجامعي ميله، العدد (8)، ص ص 190-213.
- عبدالله، خالد أمين. (1995). الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية. عمان، *مجلة المحاسب القانوني العربي*، العدد (92).
- عبدالمجيد، محمد سيد عبد الوهاب. (2016). القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية. *مجلة الدراسات العليا*، جامعة النيلين، المجلد 6، العدد (22)، ص ص 1-35.
- عثمان، فاضل نبي. (2017). دور الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات: دراسة استطلاعية في عينة من شركات إقليم كردستان. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، العدد (111)، ص ص 211-231.
- العريبي، عبد الفتاح عثمان، و المقريف، إمحمد محمد. (2017). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي ك مطلب لتحقيق التنمية المستدامة. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، العدد (1)، 2017م، ص ص 200-381.
- عزيز، عزيز محمد. (2018). دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية على بعض الشركات المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية. *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، جامعة المثنى، المجلد 8، العدد (4)، ص ص 152-170.
- عصفور، محمد ذا النون. و العبادي، هيثم. (2008). تقييم مدى الإلتزام بمعايير الإفصاح الدولية وإنعكاساته على أسعار الأسهم في السوق: دراسة لعينة من الشركات الأردنية. *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، جامعة القاهرة، المجلد 1، العدد (70)، ص ص 683-704.
- عطية، خالد، و علاء، زهران، و صالح، المحمود. (2005). منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الاثار البيئية للمنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل*، المجلد 6، العدد (2)، ص ص 205-281.
- علي، عادل حسين. (2016). التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات- دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأنبار. *مجلة دنانير*، جامعة الأنبار، العدد (8)، ص ص 533-551.

## المراجع

- عيسى، سمير كامل. (2000). العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة: دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية وصناعة الغاز والبتترول. *مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية*، جامعة القاهرة، العدد (2).
- فاضل، عدي صفاء الدين و محمود، فيحاء عبد الخالق. (2015). قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد*، جامعة البصرة، المجلد 7، العدد (14)، ص ص1-39.
- فوده، شوقي السيد، والشافعي، ياسر زكريا، ومعاوري، مي. (2018). أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، جامعة كفر الشيخ، العدد (5)، ص ص139-168.
- الفولي، فايفة جابر حسن. (2019). الإفصاح البيئي في ضوء التشريعات البيئية: دليل من الواقع المصري. *مجلة جامعة جنوب الوادي للبحوث البيئية*، المجلد 1، العدد، (1)، ص ص15-22.
- قسوم، حنان. (2019). أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IAS/ IFRS) في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة تحليلية لبعض المعايير، *مجلة البحوث والدراسات التجارية*، جامعة سطيف، المجلد 3، العدد (1)، ص ص52-76.
- قشي، ظاهر، العبادي، هيثم. (2009). أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية الأردنية، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، جامعة القاهرة، العدد (72)، ص ص709-735.
- قورين، حاج قويدر. (2012). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات. *مجلة الباحث*، جامعة قاصدي مرباح، العدد (10)، ص ص271-284.
- القيسي، ايناس عبد الرحمن. (2011). دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع. *مجلة كلية التراث الجامعة*، العدد (11)، ص ص71-101.
- كاظم، هدى جبار، و عبد الوهاب، صباح. (2013). تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض الميزة التنافسية، *مجلة التقني*، هيئة التعليم التقني، المجلد 22، العدد (5)، ص ص52-83.
- كبلان، معتز عبد الحميد. (2018). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية المشورة للشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي: دراسة ميدانية، *مجلة دراسات محاسبية، نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين*، العدد (2)، ص ص288-330.
- كحيط، عباس نوار، وايوب لقمان محمد، ونامس جميلة حمران. (2015). استعمال نظرية الاشارة في تفسير العلاقة بين الإفصاح البيئي وتحقيق المزايا التنافسية: دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية. *مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية*، جامعة واسط، العدد (19).
- كريبات، موسى محمد. (2022). واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمراجعة البيئية في المؤسسات والشركات ذات الأثر البيئي الخاضعة لرقابته. *مجلة آفاق اقتصادية*، جامعة المرقب، المجلد 8، العدد (15)، ص ص137-169.
- كريم، عبد الحفيظ محمد. (2015). الأدوات المالية- مفهومها وكيفية الاعتراف بها والإفصاح عنها في القوائم المالية. *مجلة آفاق اقتصادية*، جامعة المرقب، المجلد 1، العدد (2)، ص ص177-216.

- كوكو، رضوان النيل كندة، ومارن، يحي مقدم أحمد، وجدو، الدومة عبدالله عبدالرحمن. (2019). أثر اخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من المحاسبين والمراجعين في المؤسسات الحكومية بولاية النيل الأزرق. **مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة النيل الأزرق، العدد (2)، ص ص129-148.**
- متيجي، رحيم، و بوسلمة، حكيمة. (2021). المراجعة البيئية كألية لترشيد التكاليف البيئية وتفعيل مقومات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية. **مجلة المالية والأسواق، المجلد 1، العدد (1)، ص ص161-182.**
- محمد، امجد حسن عبدالرحمن. (2020). دراسة العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ( IFRS FO 's SME )، للمشروعات الصغيرة والمتوسطة المصرية وجودة التقارير والمعلومات المالية والمحاسبة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة في جمهورية مصر العربية: دراسة ميدانية. **مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 24، العدد (2)، ص ص1-50.**
- محمد، عمر أحمد. (2013). دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية. **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 29، العدد (2)، ص ص463-487.**
- محمد، عمر السر الحسن، و الغصين، راغب محمود. (2016). أثر الإفصاح الاختياري للمعلومات البيئية في جودة المعلومات المحاسبية لمنظمات الأعمال السودانية. **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 38، العدد (6)، ص ص75-94.**
- محمد، فتح الإله محمد أحمد، و العجب، سالم العجب سالم. (2020). مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية. **مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد (53)، ص ص167-181.**
- محمد، فهيم أبوالعزم. (2005). معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية. **مجلة الإدارة العامة، المجلد 45، العدد (1)، ص ص41-91.**
- محمد، محمد محمود عبد ربه. (2008). أطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر الاستثمار في سوق الأوراق المالية. **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص577-687.**
- محمود، إبراهيم حسين، و الحفناوي نبيل نصر، و جبر، غريب جبر. (2019). دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها. **مجلة الاقتصاد والمجتمع، المجلد 9، العدد (1)، ص ص12-19.**
- مردان عائد، و السعبري، إبراهيم عبد موسى. (2013). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية. **مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 8، العدد (25)، ص ص214-242.**
- مصطفى، سليمان محمد، و النجار، سامح محمد. (2018). أثر التوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة: دراسة ميدانية. **مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مجلد 22، العدد (8)، ص ص1-36.**
- مفرور برودي، و مراكشي عبدالحميد. (2019). متطلبات الإفصاح المحاسبي في الميزانية العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (IASI). **مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، العدد (4)، ص ص1-20.**



## المراجع

- المقروس، عبد الحميد علي، و الفرجاني، إبراهيم مسعود. (2015). دراسة العلاقة بين الإفصاح عن الموارد البشرية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة عينة من المؤسسات المالية الليبية. *مجلة آفاق اقتصادية*، جامعة المرقب، المجلد 1، العدد (2)، ص ص 249-272.
- منصور، داليا علي محمد. (2021). نحو مؤشر إلزامي للإفصاح المحاسبي البيئي: دراسة ميدانية على قطاع النفط الليبي. *مجلة الجامعي*، العدد (33)، ص ص 245-275.
- موسى، موفق عبدالحسين وصفي. (2006). التدقيق البيئي- أطار مقترح للتطبيق في الشركات الصناعية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، جامعة بغداد، المجلد 2، العدد (2)، ص ص 25-58.
- موسى، ياسين عبدالرحيم آدم، و أميدي، عبدالرحيم البكري منصور، و علي، زهير احمد. (2017). دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات السودانية. *مجلة الدراسات العليا*، جامعة النيلين، المجلد 09، العدد (35)، ص ص 63-80.
- المولى، محمد فضل. (2020). أثر مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على مراجعة القوائم المالية المعدة وفق المعايير الإسلامية: بالتطبيق على عينة من مكاتب المراجعة العاملة بمحلية أم درمان السودان. *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة*، جامعة الوادي، المجلد 4، العدد (2)، ص ص 69-82.
- ميده، إبراهيم. (2009). العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية: دراسة ميدانية للشركات الصناعية الأردنية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، جامعة دمشق، المجلد 25، العدد (1)، ص ص 525-552.
- ناصر، طه عليوي، و الخفاف، هيثم هاشم. (2011). أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، جامعة الموصل، ص ص 1-41.
- نزال، اياد جمعة خلف. (2019). مدى توفر مقومات القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية. *مجلة المعرفة الجامعية*، المجلد 29، ص ص 757-778.
- نور، عبد الناصر محمد. (2014). مدى التزام شركات المساهمة العامة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة: دراسة تطبيقية على مجموعة سوداتل للإصالات المحدودة السودان. *مجلة جامعة البحر الاحمر*، العدد (5)، ص ص 189-218.
- الهاشمي، اسماء، و الحسنوي، عقيل حمزة، وباصي، زينب عزيز. (2017). متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية: دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، جامعة الكوفة، المجلد 14، العدد (3)، ص ص 1154-1178.
- الهنداوي، انوار عباس هادي. (2015). محددات تطبيق التدقيق البيئي، وعلاقتها بتحجيم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية: دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد 13، العدد (36)، ص ص 353-391.
- هوساوي، سعيد بن عبدالرزاق. (2021). معوقات ممارسة المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، المجلد 12، العدد (1)، ص ص 157-182.

- الياسري، محمد فاضل نعمة. (2007). المحاسبة البيئية ودورها في الحفاظ على البيئة. مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 5، العدد (4)، ص ص 479-487.
- اليحيى، محمد. (2018). مدى تأثير معايير الجودة (Crosby) على تطبيق متطلبات ادارة الجودة الشاملة بجامعة شقراء: دراسة تطبيقية، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة لونيبي علي البليدة- 2، العدد (18)، ص ص 34-56.
- يعقوب، فيحاء عبد الله، و دهيرب، محمد سمير. (2017). أثر قياس التكاليف البيئية المالية والوصفية على ترشيد قرارات الأعمال: دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الجنوب في محافظة المثنى. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد (26).
- يونس، نجات محمد مرعي. (2019). أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على قطاع البنوك المدرجة بالبورصة السعودية. مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة جدة، ص ص 215-266.
- ### 5- الرسائل العلمية
- إبراهيم، أفاق ذنون. (2016). نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- أبو زيد، محمد السيد. (2007). أطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الاسمدة بمصر. رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر.
- أبو هويدي، نهاد إسحاق عبد السلام. (2011). دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أحططاش، نشيدة. (2017). أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-1، الجزائر.
- أحمد، آدم أحمد داوود. (2015). تكلفة رأس المال الفكري وأثره على الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية لشركات المساهمة. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- الأركوازي، ليلي جيهان. (2007). دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة التلوث البيئي. رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- آل غزوي، حسين عبد الجليل. (2010). حوكمة الشركات وأثره على مستوى الإفصاح في العمليات المحاسبية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية، الدنمارك.
- بامزاحم، فائز محمد شيخ. (2008). القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط: دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن. رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- بن تومي، بدر. (2013). آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر.

- بن خليفة، بلقاسم. (2015). دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي- وفق معايير المحاسبة الدولية: دراسة مقارنة. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- مسيلة، 2015 الجزائر.
- بن رحمون، سليم. (2019). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القرارات لاستثمارية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- بن زاف لبنى. (2019). دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- بن فرج زوينة. (2014). المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر.
- بن قطيب، علي. (2017). دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.
- بن محمد، سليمان بن عبد الله. (2015). مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات المساهمة السعودية. رسالة ماجستير، جامعة أم القرى، الرياض، السعودية.
- بن يحيى، ناجي. (2013). دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- بنت علي، هاجر مبروك. (2019). أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح. رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، الجزائر.
- بوزيد، راضية. (2013). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر.
- بوعزيز، أمينة. (2019). المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي: دراسة حالة مؤسسة بترولجال- باتنة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، الجزائر.
- بولعراس، صلاح الدين. (2018). التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية - دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، الجزائر.
- جرمان، أيمن. (2017). دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية: دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي: أم البواقي، الجزائر.
- جرموني، أسماء. (2015). دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسطيف خلال الفترة 2003-2013. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.

## المراجع

- جفال، خالد. (2016). تأثير اتجاهات وظيفية الاعلام المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية- دراسة مقارنة بين IFRS & SCF. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، الجزائر.
- جلول، محمد البشير. (2016). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز باتنة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر.
- حمد، جمال خضر أحمد. (2013). الإفصاح عن المعلومات البيئية ودوره في رفع كفاءة التقارير المالية المنشورة. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- خزام، ميلاد سعيد. (2016). أثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة: دراسة ميدانية على المنظمات الاقتصادية بالمنطقة الغربية من ليبيا. رسالة ماجستير، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، ليبيا.
- خليفة، عبدالعظيم عثمان محمد. (2017). أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية على جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- خنفايس، نسرين. (2018). نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية: عينة من خبراء محاسبين، ومحافظي الحسابات، ومدققين داخليين، ومحاسبين العاملين في أم البواقي. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر.
- الخولي، نضال أحمد. (2004). إجراءات القياس والمعالجة والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة: بالتطبيق على عينة مختارة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن.
- الدوسري، عبدالهادي منصور. (2011). 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، الكويت.
- الدينوري، سامي محمد. (2009). قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجزائر.
- راشدي، أمين. (2018). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر.
- الزين، على بشير. (2013). مدى توافر المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الأجنبية العاملة في ليبيا. رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- سالم، خالد حسن محمد. (2008). تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- سامية، منصر. (2011). الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الولية: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لقنوت الري. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

- سبتي، إسماعيل. (2016). أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة: دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.
- سبع، نجيب. (2017). أثر التدريب الإلكتروني في تحسين أداء العاملين بالمؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر.
- سعيدي عبدالحليم. (2015). محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي: دراسة عينة من المؤسسات. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- سعيدي، سيف حنان. (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان - قسنطينة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.
- سمهود، فتحي المبروك. (2003). دور المحاسبة في قياس الأداء الاجتماعي للوحدات الصناعية. رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- شادو، عبد اللطيف. (2013). القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية: دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.
- الشامي، أكرم يحي علي. (2009). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الاردن.
- شبير، أحمد عبدالهادي. (2006). دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- شرفاءة إلياس. (2018). أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات: دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف-1، الجزائر.
- شعت، محمد حيدر موسى. (2017). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- شغوف، بدر حجر. (2007). المراجعة البيئية بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- الشلتوني، فايز زهدي. (2005). مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية الضرورية لمستخدمي القوائم المالية: دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- الشيخ، عبد الرزاق حسن. (2012). دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

## المراجع

- صالح، حواس. (2008). التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
- صالح، موسى محمد عبدالله. (2007). معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الإدارة والمدقق الخارجي. رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الاردن.
- صالح، موسى محمد عبدالله. (2015). الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. رسالة دكتوراه، كلية ادارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان.
- طالب، باخجة عبد الله محمد. (2013). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية.
- الطاهرة، خامرة. (2007). المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة: حالة سوناطراك. رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر.
- العابدي، دلال. (2016). حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة شركة إلياس للتأمينات الجزائرية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- عاشور، عثمان زياد. (2008). مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلطين.
- عبد المجيد، مزهود. (2018). أهمية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في تمويل المشاريع الاستثمارية عن طريق شركات رأس المال المخاطر. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- عبدالقادر، عبد الله أحمد جابر. (2004). أطار مقترح للمراجعة الداخلية للتكاليف البيئية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- عثمان، حسن مسعود. (2011). موقف المحاسبين في قطاع النفط الليبي من الإفصاح البيئي. رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- عثمان، عطرة نادر النور. (2014). دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان: دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- عريوة، أسامة. (2019). واقع القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت البسكزية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- العطاس، حنان علي. (2010). قياس أثر التطبيق المحاسبي لمعايير جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في سوق الأسهم السعودي. رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر.

## المراجع

- العكر، معتز برهان جميل. (2010). أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني: دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الاردن.
- العلول، عبد المنعم عطا. (2004). دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة فلسطين: دراسة تحليلية تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- علي، باسم رشيد. (2017). أطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- علي، جمال عبد الحميد. (2003). تطوير نظم معلومات المحاسبة البيئية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية: دراسة نظرية وتطبيقية. رسالة دكتوراه، كلية التجارة بن سويف، جامعة القاهرة، مصر.
- علي، محمود أحمد. (2004). تطوير دور وأداء المراجع في التقييم والتقرير عن اقتصاديات الأداء البيئي للمنشأة: دراسة نظرية تطبيقية في ضوء متطلبات المراجعة البيئية. رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بن سويف، مصر.
- عمر، عمر عبدالله أحمد. (2017). محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- عوادي، مصطفى. (2014). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، الجزائر.
- غليب، يوسف خليفة. (2002). مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية. رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- فرج الله، محمد موسى. (2011). دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- فوادي، عبلة. (2018). أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الاعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، الجزائر.
- فرقد، علي مفتاح. (2010). المسؤولية البيئية والإفصاح البيئي للشركات من وجهة نظر مديري الشركات الصناعية الليبية. رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- قسوم حنان. (2016). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية: دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر.
- القماطي، منير جمعة. (2007). منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.

- قيلان، ميادة. (2019). أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة "BATCIM". رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر.
- الكثر، التهامي عثمان. (2006). إمكانية القياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- لايقة، رولا كاسر. (2007). القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار: دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري. رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا.
- اللوزي، خالد محمد. (2013). أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- مايده، محمد فيصل. (2017). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر.
- محمادي، وليد. (2012). آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل التنمية المستدامة: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر.
- محمد، الهادي أحمد محمد. (2006). اختبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة: دراسة تطبيقية على المصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي. رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، ليبيا.
- محمد، معتز ميرغني احمد محمد. (2011). الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. رسالة دكتوراه الفلسفة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- محمص، كمال عبد السلام. (2009). مدى إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لأثر البعد البيئي لأنشطة الوحدات الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- مخلوف، أحمد محمد. (2014). مدى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
- المدهون، رعدة إبراهيم. (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الداخلي. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- مرسي، رحاب السيد. (2007). القياس المحاسبي للتكاليف والالتزامات البيئية للوحدات الاقتصادية: دراسة تحليلية وتطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.



## المراجع

- مشنقر، أميرة. (2019). دور معيار المراجعة الجزائري رقم (540) في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين وأكاديميين لولاية أم البواقي. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر.
- المطيري، فلاح حمود شرار. (2010). الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الإفراض - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010م.
- معيزي، جمال. (2019). الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة التي تحتويها القوائم المالية، دراسة حالة ملبنة ونيس - بنر ولد خليفة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، الجزائر.
- مقلد، محمد محسن. (2008). نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2008م.
- المقمزم، إبراهيم خليفة. (2008). الشركات النفطية في ليبيا والإفصاح البيئي. رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.
- ملاح، امال. (2017). الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية: دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة بالبيئة الجزائرية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر.
- مهاوات، لعبيدي. (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، الجزائر.
- موسى، ياسين عبدالرحيم آدم. (2018). دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العاملة في سوق السودان. رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- النصيرات، عادل حسن عبد القادر. (2006). مدى إدراك مدققي المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل إنفاق المال العام. رسالة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم الإدارية المالية والمصرفية، عمان، الاردن.
- نور الدين، هبة عبد الرحمن. (2004). الاتجاهات الحديثة للمراجعة البيئية لتقييم الأداء البيئي: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- وادي، مدحت فوزي عليان. (2006). أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية: دراسة تحليلية تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الأسمرية، فلسطين.

### 6- الملتقيات والمؤتمرات العلمية

- بالحسن، رقية عبدالله، و مرسل، فريحة عبدالقادر. (2018). مدى الإهتمام بالتكاليف البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الحكومية الليبية من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة بمدينة الكفرة وإجدابيا. ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الخامس للبيئية والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، إجدابيا، ليبيا.
- بن بوزيان محمد، والضب، علي بن. (2012). أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال. ورقة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي، جامعة قاصدي مراح - ورقلة، الجزائر.
- بن عمارة، نوال. (2011). المحاسبة عن الأداء البيئي- الأفاق والمعوقات. ورقة مقدمة إلى الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مراح - ورقلة، الجزائر.
- بن عيشي، بشير. (2014). اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية. ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية (IASL/ IFRS/ IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، الجزائر.
- الجازوي، صالح ابوبكر، و البرعصي، عبدالسلام حسين. (2018). المحاسبة البيئية والإفصاح عن التأثيرات البيئية في الشركات الصناعية الليبية وعلاقتها بتحقيق التنمية المستدامة. ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الخامس للبيئية والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، إجدابيا، ليبيا.
- الدباغ، لقمان محمد، و الدباغ، ياسمين أكرم. (2011). تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي. ورقة مقدمة إلى الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مراح - ورقلة، الجزائر.
- الشبخي، هاني حوسين، و العشيبي، منصور محمد، وسالم، فتحي موسى. (2019). مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في شركات الإسمنت في الدول النامية- من وجهة نظر العاملين في شركات الإسمنت العاملة في ليبيا ومصر، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الثاني للعلوم والتقنية، الهيئة الوطنية للتعليم التقني، طرابلس، ليبيا.
- صلاح، مصطفى محمد. (2014). استراتيجية نظم المعلومات المحاسبية والرقابية في القطاع الحكومي، ورقة مقدمة إلى المؤتمر السنوي الاول، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر.
- عامر، عائشة، و المزوغي، عمر مصباح. (2017). إدراك المراجع البيئي لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للنفط. ورقة مقدمة إلى المؤتمر الاكاديمي الاول لدراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراته، ليبيا.
- عبود، سالم محمد. (2009). الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح والشفافية. ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الثالث، جامعة الإسراء، الأردن.
- فركاش، أميمة عبدالسلام و اعليجه، معمر جمال. (2019). أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية: دراسة استطلاعية في شركة الاتحاد العربي للمقاولات الليبية. ورقة مقدمة إلى المؤتمر الدولي للعلوم التقنية (ICST2019)، طرابلس، ليبيا.

- فضيل، فارس، حمزة، ضويفي. (2011). المحاسبة البيئية كألية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة. ورقة مقدمة إلى الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر.
- مناخ، بسمة. (2017). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية. ورقة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر.

### 7- القوانين والتشريعات والأدلة

- أمانة المؤتمر الشعبي العام. (1999). التقرير الوطني الاول للبيئة، الهيئة العامة للبيئة.
- دليل الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة. (2009).
- القانون رقم (07)، لسنة 1982م. بشأن حماية البيئة، الهيئة العامة للبيئة.
- القانون رقم (13)، لسنة 1984م. بشأن حماية البيئة، الهيئة العامة للبيئة.
- القانون رقم (15)، لسنة 2003م. بشأن حماية البيئة، الهيئة العامة للبيئة.
- اللائحة التنفيذية للقانون رقم (07) لسنة 1982م. بشأن حماية البيئة.
- المجلة الوطنية للإدارة. (2005). تحديد سياسة التوزيع المثلى للإسمنت في ليبيا، العدد (12).
- الهيئة العامة للبيئة. (2005). نشرة البيئة، العدد (1)، 2005م.
- الهيئة العامة للبيئة. (2005). نشرة البيئة، العدد (2)، 2005م.

### ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية.

- Ahmed, Nasr Saleh Muhammad. (2005). Corporate Environmental Disclosure in Libya: Evidence and Environmental Determinism Theory'. PhD thesis, Napier University, Edinburgh.
- Aldrugi, A., & Abdo, H. (2014). Determining the motives or reasons that make companies disclose environmental information. Journal of Economics, Business and Management, Volume 2, Issue (2), pp117-121.
- Aldrugi, Ali Masoud. (2013). Environmental Disclosure in the Libyan Oil and Gas Sector. Degree of Doctor of Philosophy, Nottingham Trent University.
- Al-Jayash, Kamal Mohammed. (2015). Documenting environmental disclosure practices in Oil companies in the Arab Spring countries - Some clues from Egypt, Libya and Tunisia. Journal of Economics, Business and Management, Volume 3, Issue (10), pp 954-959.
- Araya M. (2006). Determinants of Environmental Disclosure and Reporting in Corporate Latin American. Yale University.
- Babiak, K., & Trendafilova, S.(2011). CSR and environmental responsibility: motives and pressures to adopt green management practices. Corporate social responsibility and environmental management, Volume 18, Issue (1), pp11-24.
- Baje, Kasu Birbirsa. (2020). Elucidative motives of social and environmental reporting in Ethiopian companies, African Journal of Business Management, Volume 14, Issue (01), pp1-8.

- bakir ezaddin abdualadim & abusatala abulgasem m.(2016). the effect of agency relations on the independence of external auditor: an empirical study from libya, Journal of Economics and Political Science, Issue (7), pp 384-429.
- Bala, Sayed A. (2013). Role of Corporate Governance Application Practice of Creative Accounting Methods, Arab Economics and Business Journal , Issue (8), pp 63-73.
- Barbu, Elena M, et. al. (2012). Mandatory environmental disclosures by companies complying with IAS/IFRS: The case of France, Germany and the UK, the International Journal of Accounting, pp1-28. - <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00658734>.
- Beaudoin, Cathy, , et. al. (2011). Good disclosure doesn't cure bad accounting Or does it Evaluating the case for SFAS 158, Advances in Accounting, Volume 27, Issue (1), pp 99-110.
- Belal, A. R., & Cooper, S. (2011). The absence of corporate social responsibility reporting in Bangladesh. Critical Perspectives on Accounting, Volume 22, Issue (7), pp 654-667.
- Carreira ,Francisra & Abreu, Rute. (2015), Environmental Disclosure From the Accounting to the Report Perspective, In Proceeding of the 16 the international conference of information Systems.
- Deegan et al. (2002). C, Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures a Theoretical Foundation, Accounting Auditing and Accountability Journal, Volume 15, Issue, (3), pp 282-311.
- Deegan, C. (2009). The accountant will have a central role in saving the planet really ‘ A reflection on green accounting and green eyeshades twenty years later, Critical perspectives on, accounting journal, Issue (24).
- Ezhilarasi, G., Kabra, K. C. (2017). Factors Influencing Environmental Disclosures: Evidence from India. IUP, Journal of Accounting Research & Audit Practices., Volume (18), Issue, (1), pp 7-24.
- Farvaque, Etienne and al. (2011). corporate disclosure : A review of its (direct and indirect benefits and costs, economie internationale, Calrn.info, Issue, (128), pp5-31.
- Hamoud, Abdullah, & Abdul Rahman, Azhar. (2016). The Quality Of Environmental Disclosure In Various Reporting Media Of Oil And Gas Companies In Developing Countries, Corporate Ownership & Control, Volume 14, Issue (1), pp 203-218.
- Hassan, Abeer & Ibrahim, ESSAM. (2012). Corporate Environmental Information Disclosure: Factors Influencing Companies Success in Attaining Environmental Awards, Corporate Social Responsibility and Environmental Management Corp. Soc. Respsib. Environ. Magmt, Volume 19, Issue (1), pp 32-46.
- Hassan, Omaima & Marston, Claire. (2010). Disclosure measurement in the empirical accounting literature, Economics and finance working paper series, Brunel university.
- Ibrahim, Mohamed Hamida Ibrahim. (2014). Corporate Environmental Disclosure: A Case from the Libyan Construction Industr, A thesis submitted in partial fulfilment of the requirements Of Liverpool John Moores University for the degree of Doctor of Philosophy.
- Islam, Shafigul, & Hosen, Aoulad., & Islam, Mujahidul.(2005). An examination of corporate environmental disclosure by the Bangladeshi public limited companies. Pakistan Journal of Social Sciences, Volume 3, Issue (9), pp1095–1102.

- Joudeh, Abdul Hakim Mustafa, Haitham I. M. Almubaideen, Shaher Falah Alroud. (2018). Environmental Disclosure In The Annual Reports Of The Jordanian Mining And Extraction Companies, *Journal of Economics, Finance and Accounting*, Volume (05), Issue (1), pp 17-25.
- Mahmes, Kamal. (2016). Corporate Environmental al disclosures and Economic Performance of Companies in the Libyan Manufacturing Sector, *International Journal of Economics and Finance Studies*, Volume 8, Issue (2), pp53-83.
- Mehri, Abdelhamid. (2017). La realite de la divulgation environnementale et sociale dans les entreprises Algériennes- cas des entreprises de la wilaya de Constantine, *Revue des sciences humaines et sociales*, Issue (48), pp 196-214.
- Ming Li, Anning Tian Shuyi Li and Xiaoyu Qi. (2018). "Evaluating the Quality of Enterprise Environmental Accounting Information Disclosure. *Sustainability*, Issue (10), pp1-15. [www.mdpi.com/journal/sustainability](http://www.mdpi.com/journal/sustainability).
- Naser, K., Al-Hussaini, A., Al-Kwari, D., & Nuseibeh, R.(2006). Determinants of corporate social disclosure in developing countries: The case of Qatar. *Advances in International Accounting*, (19), pp1-23.
- Nasser Saleh, Mohamad Ahmad, Fathi Ramadan, (2010) Corporate environmental disclosure in Libya: A little improvement, *World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, Volume, 6, Issue 1/2, pp149–159.
- Nvonne Ndlovu, Shewangu Dzomira. (2021). Environmental Accounting Adoption and Disclosure: Zimbabwe Stock Exchange Listed Companies, *Journal of Accounting and Management*, Volume 11, Issue (1), pp7-18.
- Ofoegbu, Grace N & Megbuluba. (2016). Corporate Environmental Accounting Information Disclosure in the Nigeria Manufacturing Firms, *International Journal of Management Sciences and Business Research*, Dec, Volume, 5, Issue (12), pp 208-220.
- Okbala, Okoye Peter. (2019). An exploratory study of a standard Social and environmental disclosures by listed companies in Nigeria, *Acta Universitates Danubius*, Volume 15, Issue (02), pp160-172.
- Peters, G. F., & Romi, A. M. (2013). "Discretionary compliance with mandatory environmental disclosures. Evidence from SEC filings. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 32, Issue (4), pp 213-236.
- Portella, Anastacia Rosa & Jose, Borba, Alonso. (2020). Environmental disclosure in corporate websites: a study in Brazil and USA companies in, *Rausp Manag. J.* Volume (55), Issue (03), , pp: 309-324..
- Rapina. (2014). Factors Influencing the Quality of Accounting Information System and its Implications on the Quality of Accounting Information, *Research Journal of Finance and Accounting*, Volume 5, Issue (2), pp 148-154.
- Saleh, Mousa, and Jawabreh, Omar A. (2020). Role of Environmental Awareness in the Application of Environmental Accounting Disclosure in Tourism and Hotel Companies and its Impact on Investor's Decisions in Amman Stock Exchange, *International Journal of Energy Economics and Policy*, Volume 10, Issue (02), pp: 417-426.
- Sedky, Aly Hossam Aly Mohamed. (2019). Developing the role of the environmental accounting disclosure To improve The financial performance, *Journal of Environmental Studies and Researches*, Volume 9, Issue (2), pp1-15.

- Setthasakko, W. (2009). Barriers to implementing corporate environmental responsibility in Thailand: A qualitative approach. International Journal of Organizational analysis, Volume 17, Issue (3), pp169-183.
- Tamnwick, Peter & Stanwik, Sarah. (2006). Corporate Environmental Disclosures: A Longitudinal Study of Japanese Firms, Journal of American Academy of Business, Cambridge, Volume 9, Issue (1), pp 1-7.
- Tarus J. Kipngetich. (2020). Effect of Firm-Specific Attributes on Environmental Accounting Disclosure. Evidence from Firms Listed in the Nairobi Securities Exchange Kenya, African Journal of Education, Science and Technology, March, Volume 5, Issue, (4), pp 1-15.
- Uma Sekaran. (2003). Research Methods For Business, A Skill - Building Approach, Fourth Edition, Southern Illinois University at Carbondale.
- Uwalomwa, Uwuigbe & Uadiale, Olayinka Marte. (2011). Corporate Social and Environmental Disclosure in Nigeria: A Comparative Study of the Building Material and Brewery Industry, International Journal of Business and Management, Volume 6, Issue (2), pp 258-264.
- Uwalomwa, Uwuigbe, , Jafaru, Jimoh. (2012). Corporate Environmental Disclosures in the Nigerian Manufacturing Industry: A Study of Selected Firms, An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia, Volume 6, Issue (3), pp 71- 83.
- yahya, Nurul Huda.(2019). Environmental Reporting Practices in The Industrial Product Industry in Malaysia. Journal on Technical and Vocational Education (JTVE), Volume 4, Issue (2), pp10-19.

### ثالثاً: المواقع الإلكترونية

- <http://www.ahliacement.ly/index.php> يوم 09/30/2021م. / 17 :17 الساعة تمام - أطلع عليه على
- [https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A9\\_%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%B3%D9%85%D9%86%D8%AA\\_%D8%A7%D9%84%D9%84%D9%8A%D8%A8%D9%8A%D8%A9](https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%B3%D9%85%D9%86%D8%AA_%D8%A7%D9%84%D9%84%D9%8A%D8%A8%D9%8A%D8%A9) - يوم 09/30/2021م. / 17 :15 الساعة تمام أطلع عليه على
- <https://www.aucc.com.ly/> يوم 09/30/2021م. / 49 :21 الساعة تمام أطلع عليه على
- <https://www.startimes.com/?t=31693550> يوم 2021/10/6م. / 34 :23 الساعة تمام أطلع عليه على

الملاحق

## الملاحق

ملحق رقم (1) الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة بسكرة

استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسرني ان أضع بين أيديكم استمارة الاستبيان التي أعدت من أجل استكمال متطلبات أطروحة الدكتوراه الموسومة الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية - " دراسة تطبيقية على شركات صناعة الإسمنت الليبية" وقد جاءت هذه الاستبانة بقصد تحقيق هدف الدراسة : تقييم كفاية الإفصاح عن المعلومات البيئية وأثرها على تحسين جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية. ولتحقيق ذلك يتم استكشاف وجهات نظر وتصورات عينة من المديرين الماليين والمحاسبين بشركات صناعة الإسمنت الليبية بشأن مختلف جوانب الإفصاح البيئي. ونظرا لكون موضوع البحث يعتمد على المعلومات المحاسبية الوصفية ولثقتنا العالية بالدراية والمعرفة والخبرة التي تمتلكونها، فان ما تبذونه من تعاون ومجهود من اجل تحقيق الدقة في اجابتم سيكون له الاثر في تشخيص النتائج الموضوعية. وقد استخدم الباحث ( الاستبانة ) فيما يخص الجانب التطبيقي في بحثه لكون اغلب الشركات الليبية لا تفصح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية.

اخي المشارك وقبل البدء بتقييم الاستمارة، فان مساهمتك سوف تكون عامل مساعد لانجاز هذه الأطروحة مع التأكيد بأن اجابتم على هذه الصحيفة سوف تعامل بشكل سري ولأغراض البحث العلمي فقط.

وقبل البدء في ملء صحيفة الاستبيان يرجى وضع علامة داخل المربع لتأكيد موافقتكم على المشاركة في هذه الدراسة

\* لقد قرأت وفهمت المعلومات المرفقة المتعلقة بالمشاركة في الاستبيان [ ]

\* انا سعيد للمشاركة في هذه الدراسة [ ]

مع خالص شكرنا وتقديرنا لتعاونكم معنا متمنين لكم دوام التوفيق والنجاح.

الباحث

هاتف و واتساب وفايبر

0922153291 – 0912153291



## الملاحق

### الجزء الأول: البيانات الشخصية

من فضلك ضع علامة (√) في المكان المناسب:

#### 1- المؤهل العلمي

| مؤهل اخر | دكتوراه | ماجستير | بكالوريوس | دبلوم عالي | دبلوم متوسط |
|----------|---------|---------|-----------|------------|-------------|
| ( )      | ( )     | ( )     | ( )       | ( )        | ( )         |

#### 2- التخصص

| اخرى أذكرها | اقتصاد | تمويل ومصارف | ادارة اعمال | محاسبة |
|-------------|--------|--------------|-------------|--------|
| ( )         | ( )    | ( )          | ( )         | ( )    |

#### 3- المسمى الوظيفي

| اخرى أذكرها | موظف مالي | رئيس قسم | مدير ادارة |
|-------------|-----------|----------|------------|
| ( )         | ( )       | ( )      | ( )        |

#### 4- سنوات الخبرة

| أقل من 5 سنوات | من 5 - إلى أقل 10 سنوات | من 10 - إلى أقل 15 سنة | من 15 - إلى أقل 20 سنة | 20 سنة فأكثر |
|----------------|-------------------------|------------------------|------------------------|--------------|
| ( )            | ( )                     | ( )                    | ( )                    | ( )          |

#### 5- المؤهلات المهنية المتحصل عليها في مجال المحاسبة

| اخرى أذكرها | نقابة المحاسبين والمراجعين الليبية | لا توجد |
|-------------|------------------------------------|---------|
| ( )         | ( )                                | ( )     |

#### 6- الدورات التي تم الالتحاق بها في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية.

| لا شيء | واحدة | اثنان | ثلاثة | اكثر - اذكر عددها |
|--------|-------|-------|-------|-------------------|
| ( )    | ( )   | ( )   | ( )   | ( )               |

#### 7- المتابعة للمعايير الدولية.

| معدومة | قليلة | متوسطة | على الاغلب | مستمرة |
|--------|-------|--------|------------|--------|
| ( )    | ( )   | ( )    | ( )        | ( )    |

## الملاحق

### الجزء الثاني:

أمامك مجموعة من العبارات التي تعبر عن أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تحسين جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية، ونأمل منك الإجابة على هذه العبارات بجدية تامة، أجب بموافق بشدة إذا كانت العبارة تتفق معك في كل الاحيان، وأجب بموافق إذا كانت العبارة تتفق معك في أغلب الاحيان، وأجب بمحايد إذا كانت العبارة تتفق معك في بشكل متوسط، وأجب بغير موافق إذا كانت العبارة تتفق معك بشكل ضعيف، وأجب بغير موافق بشدة إذا كانت العبارة تتفق معك بشكل ضعيف جداً.

### المحور الاول: إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي.

| موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | العبارة   |
|------------|-------|-------|-------|------------|---|
|            |       |       |       |            | 1. الإدارة العليا هي المسؤولة عن الاداء البيئي للشركة.  |
|            |       |       |       |            | 2. تقوم الإدارة العليا برفع مستوى الوعي بأهمية الإفصاح البيئي داخل الشركة.  |
|            |       |       |       |            | 3. يوجد وعي لدى الإدارة العليا بأن هناك العديد من المزايا والفوائد المتوقعة من الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي على كل من الشركة والمجتمع. . |
|            |       |       |       |            | 4. تهتم الإدارة العليا بتدريب المحاسبين وتطويرهم في مجال القياس والإفصاح البيئي ليتمتعوا بمهارات بيئية متعددة.                                |
|            |       |       |       |            | 5. تطبيق إجراءات الإفصاح المحاسبي البيئي بالشركة يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة.   |
|            |       |       |       |            | 6. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يعمل على تحسين صورة الشركة.  |
|            |       |       |       |            | 7. تقوم الإدارة العليا بالإفصاح عن معلوماتها البيئية للوفاء بالشروط والمعايير البيئية.  |
|            |       |       |       |            | 8. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساعد الشركة في تطوير علاقاتها المجتمعية.  |
|            |       |       |       |            | 9. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساهم على زيادة ربحية الشركة في الأمد الطويل.  |
|            |       |       |       |            | 10. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساهم في حصولها على تمويل من المنظمات المحلية والدولية.                               |
|            |       |       |       |            | 11. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساعدها في الحصول على حوافز أو دعم حكومي، كإلغاء الضريبي أو الجمركي، أو دعم معنوي.    |
|            |       |       |       |            | 12. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يعمل على تحسين مستوى الاداء الاقتصادي للشركة.   |
|            |       |       |       |            | 13. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح عن معلوماتها البيئية يساهم في حصولها على شهادات الجودة في مجال البيئة.                                     |

## الملاحق

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  | 14. تدرك الإدارة العليا أن الإفصاح المحاسبي البيئي يحسن من جودة القوائم المالية. |
|--|--|--|--|--|--|

### المحور الثاني: القوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي.

| موافق<br>بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض<br>بشدة | العبرة  |
|---------------|-------|-------|-------|---------------|---|
|               |       |       |       |               | 1. تتضمن القوانين والتشريعات الليبية البيئية نصوصاً كافية للإفصاح عن المعلومات البيئية.   |
|               |       |       |       |               | 2. تلزم القوانين والتشريعات البيئية الليبية الشركات بالقيام بتطبيق الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية.                             |
|               |       |       |       |               | 3. تلزم القوانين والتشريعات البيئية الشركات على اعتماد أنظمة إنتاج أقل إضراراً بالبيئة.   |
|               |       |       |       |               | 4. يتم اتخاذ اجراءات قانونية بحق الشركات الصناعية عند عدم التزامها بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي.                     |
|               |       |       |       |               | 5. تفرض القوانين والتشريعات البيئية غرامات مالية على الشركة في حال مخالفتها للقوانين والتشريعات المتعلقة بالإفصاح البيئي.             |
|               |       |       |       |               | 6. شهدت التشريعات البيئية تطوراً أسهم في الالتزام البيئي.   |
|               |       |       |       |               | 7. تلزم التشريعات الليبية الشركات بتطبيق معايير محاسبية تتعلق بتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي.   |
|               |       |       |       |               | 8. تسهم التطورات في التشريعات البيئية في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي.   |
|               |       |       |       |               | 9. وجود مخالفات قانونية ضد الشركة بسبب عدم قيامها بالإفصاح المحاسبي البيئي.   |
|               |       |       |       |               | 10. يتم اتخاذ إجراءات قانونية بحق الشركة عند عدم التزامها بتعليمات الإفصاح الواردة بالتشريعات والتي تخص إسهام الشركة في حماية البيئة. |
|               |       |       |       |               | 11. التشريعات الليبية البيئية كافية لتشجيع شركات صناعة الإسمنت على الإفصاح المحاسبي البيئي.   |
|               |       |       |       |               | 12. تتمتع العقوبات التي تتضمنها النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة بقوة الردع للشركات المخالفة للقوانين البيئية.                       |

### المحور الثالث: الرقابة على مدى التزام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية من قبل الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية.

| موافق<br>بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض<br>بشدة | العبرة   |
|---------------|-------|-------|-------|---------------|--|
|               |       |       |       |               | 1. توجد قوانين تلزم شركات صناعة الإسمنت بالإفصاح عن أنشطتها البيئية. |

## الملاحق

|  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  | 2. توجد رقابة ومتابعة من قبل وزارة الصناعة على الإفصاح البيئي لشركات صناعة الإسمنت الليبية.   |
|  |  |  |  | 3. توجد رقابة ومتابعة من قبل جهاز المراجعة المالية كمراجع حسابات خارجي (ديوان المحاسبة) على الإفصاح البيئي لشركات صناعة الإسمنت في ليبيا. |
|  |  |  |  | 4. توجد رقابة ومتابعة من قبل قسم المراجعة الداخلية بالشركة على الإفصاح البيئي بشركتكم.  |
|  |  |  |  | 5. توجد رقابة ومتابعة من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين على الإفصاح البيئي لشركتكم.  |
|  |  |  |  | 6. توجد رقابة ومتابعة من قبل مجموعات الضغط بما في ذلك المنظمات المهتمة بالمحافظة على البيئة.  |
|  |  |  |  | 7. توجد رقابة ومتابعة من قبل الهيئة العامة للبيئة لشركتكم للمحافظة على البيئة والإفصاح عن ادائها.   |
|  |  |  |  | 8. تقوم الاجهزة المسؤولة عن شؤون البيئة بمراقبة أنشطة الشركة بشكل دوري والإفصاح عنها.   |

**المحور الرابع: الوسائل التي تساعد على إلزام شركات الإسمنت الليبية للقيام بالإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية.**

| موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | العبارة   |
|------------|-------|-------|-------|------------|---|
|            |       |       |       |            | 1. من خلال فرض قوانين تلزم الشركات بضرورة الإفصاح عن معلوماتها البيئية.                           |
|            |       |       |       |            | 2. من خلال اللوائح والتشريعات الداخلية للشركات.   |
|            |       |       |       |            | 3. من خلال فرض عقوبات صارمة وغرامات مالية كبيرة جداً على الشركات التي تخالف القوانين.             |
|            |       |       |       |            | 4. من خلال الإشارة إلى ضرورة إفصاح الشركات عن معلوماتها البيئية في تراخيص الممنوحة لها من الدولة. |
|            |       |       |       |            | 5. من خلال حصول الشركات المطبقة للإفصاح البيئي على حوافز أو دعم حكومي.                            |
|            |       |       |       |            | 6. من خلال الضغوط التي تمارس من قبل جماعات الضغط والمؤسسات المهتمة بالأداء البيئي.                |
|            |       |       |       |            | 7. من خلال جهاز المراجعة المالية كمراجع حسابات خارجي (ديوان المحاسبة) للالتزام بالإفصاح البيئي.   |
|            |       |       |       |            | 8. من خلال الضغط الاعلامي على الشركة بسبب عدم الإفصاح عن معلوماتها البيئية.                       |
|            |       |       |       |            | 9. من خلال اشتراطات الدخول إلى أسواق الاوراق المالية للشركات المطبقة للإفصاح البيئي.              |
|            |       |       |       |            | 10. من خلال تطبيق الجهات الحكومية التشريعات الليبية في عدم قبول أو المصادقة                       |

## الملاحق

على القوائم المالية للشركات غير المطبقة لإجراءات الإفصاح عن معلوماتها البيئية.

### المحور الخامس: معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات صناعة الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية

| موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | العبارة   |
|------------|-------|-------|-------|------------|---|
|            |       |       |       |            | 1. ليس لدى الإدارة العليا المعرفة الكافية لمنافع تطبيق الإفصاح البيئي.  |
|            |       |       |       |            | 2. هناك اهتمام بالنتائج المالية الإجمالية لأنشطة الشركة دون الاهتمام بآثار المعلومات البيئية.   |
|            |       |       |       |            | 3. مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي لدى إدارة الشركة غير واضح.   |
|            |       |       |       |            | 4. عدم توفر نظام محاسبي متكامل فعال يفى بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.  |
|            |       |       |       |            | 5. عدم وجود معايير محاسبية بيئية تساعد الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية.  |
|            |       |       |       |            | 6. عدم وجود تشريعات قانونية وتنظيمية تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي.  |
|            |       |       |       |            | 7. الشركات الصناعية ترى ان هذه المعلومات سرية فلا يجوز الإفصاح عنها.  |
|            |       |       |       |            | 8. عدم تدخل الدولة والمنظمات المهنية بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي.  |
|            |       |       |       |            | 9. ضعف رقابة أجهزة الدولة في المجال البيئي يعيق من الإفصاح عن الاداء البيئي.  |
|            |       |       |       |            | 10. ضعف دور جماعات الضغط الليبية كجمعيات حقوق الانسان وحماية البيئة وحماية المستهلك نحو تحمل الشركات مسؤوليتها عن الإفصاح عن المعلومات البيئية.                 |
|            |       |       |       |            | 11. قلة البرامج التعليمية والمهنية التي تفي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.   |
|            |       |       |       |            | 12. افتقار الشركات إلى الخبرة والمؤهلات والتدريب الكافي في مجال الإفصاح المحاسبي عموماً والإفصاح عن الاداء البيئي خصوصاً يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات. |
|            |       |       |       |            | 13. نقص الخبرة بقضايا الإفصاح البيئي لدى المراجعين الخارجيين يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات.   |
|            |       |       |       |            | 14. قلة الدراسات والابحاث الاكاديمية في مجال الإفصاح البيئي يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات.  |
|            |       |       |       |            | 15. عدم وجود حوافز حكومية كافية سواء مادية أو معنوية للشركات الصناعية لتبني سياسات الإفصاح عن ادائها البيئي.  |
|            |       |       |       |            | 16. صعوبة قياس التكاليف البيئية وعملية فصلها عن التكاليف الاجمالية للنشاط.  |

## الملاحق

|  |  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  |  | 17. يسبب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية السيئة الإساءة لسمعة الشركات الصناعية. |
|--|--|--|--|--|---|

### المحور السادس: جودة القوائم المالية.

| موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | أ - الموثوقية  |
|------------|-------|-------|-------|------------|--|
|            |       |       |       |            | 1. يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.  |
|            |       |       |       |            | 2. قابلية المعلومات البيئية للتحقق تدعم ثقة مستخدمي القوائم المالية.   |
|            |       |       |       |            | 3. تتميز المعلومات البيئية التي تحتويها القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والاختفاء الجوهرية.                        |
|            |       |       |       |            | 4. يحسن من نظرة المجتمع للشركة من خلال صدق تمثيل بياناتها البيئية.   |
|            |       |       |       |            | 5. المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضع المالي والبيئي للشركة بدقة.                                    |
|            |       |       |       |            | 6. يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة احتياجات جميع الاطراف.   |
|            |       |       |       |            | 7. تظهر المعلومات المحاسبية والبيئية في القوائم المالية بصورة حقيقية.  |
|            |       |       |       |            | ب - الملاءمة   |
|            |       |       |       |            | 1. توفر القوائم المالية معلومات بيئية تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية. |
|            |       |       |       |            | 2. تسهم المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية بالمخاطر البيئية.                   |
|            |       |       |       |            | 3. تتصف المعلومات المحاسبية البيئية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات بالملاءمة من حيث التوقيت.                               |
|            |       |       |       |            | 4. تعبر المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة كما حدثت.                               |
|            |       |       |       |            | 5. يسهم النظام المحاسبي السليم والإجراءات الوقائية السليمة في حل المشكلات البيئية التي تواجه العمل.                            |
|            |       |       |       |            | 6. يتم تقديم المعلومات المحاسبية والبيئية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة اليها.   |
|            |       |       |       |            | 7. تلبى المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بالشركة احتياجات جميع مستخدميها.                                  |
|            |       |       |       |            | ت - القابلية للمقارنة  |

## الملاحق

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  | 1. يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للشركة.                                      |
|  |  |  |  | 2. تهدف القوائم المالية بالشركة إلى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي وأداء الشركة.                                   |
|  |  |  |  | 3. تمتاز المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بقابليتها للقياس.  |
|  |  |  |  | 4. توفر القوائم المالية معلومات محاسبية بيئية تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة أو شركات اخرى تعمل في نفس النشاط. |
|  |  |  |  | 5. تسهم المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية في تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة.             |
|  |  |  |  | 6. تسهم المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة في تحديد البديل الأمثل لمتخذي القرار.  |
|  |  |  |  | <b>القابلية للفهم</b>  |
|  |  |  |  | 1. يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في الشركة بشكل مستمر.                               |
|  |  |  |  | 2. تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.   |
|  |  |  |  | 3. يتم عرض المعلومات البيئية في القوائم المالية بشكل مفهوم خلال استخدام المصطلحات المتداولة.                                   |
|  |  |  |  | 4. تتلاءم المعلومات البيئية المنشورة مع مستوى الفهم المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية.   |
|  |  |  |  | 5. تمتاز المعلومات المحاسبية والبيئية في الشركة بالوضوح والبساطة.  |
|  |  |  |  | 6. المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية.  |
|  |  |  |  | 7. يساعد فهم القوائم المالية بالشركة في جعل اتخاذ القرار أكثر يسراً.   |

شكراً لإعطائك الوقت لإتمام هذه الصحيفة، فإذا كانت لديك أي آراء أو تعليقات أو اقتراحات ترون أنها يمكن أن تسهم في إنجاح هذا الدراسة، نأمل من سيادتكم التكرم بتدوينها أدنا..

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

## الملاحق

### ملحق رقم (1) قائمة المحكمين

#### قائمة المحكمين

| الجامعة    | الكلية  | الدرجة العلمية       | الاسم                 | ت  |
|------------|---|----------------------|-----------------------|----|
| المرقب     | الاقتصاد والتجارة                                     | أستاذ مشارك          | د. موسى محمد كريبات   | 1  |
| طرابلس     | الاقتصاد  | أستاذ مشارك          | د. نجيب سالم بيوض     | 2  |
| المرقب     | الاقتصاد والتجارة                                     | أستاذ مشارك          | د. محمود جمعة المحجوب | 3  |
| المرقب     | الاقتصاد والتجارة                                     | أستاذ مشارك          | د. محمد مسعود الدروقي | 4  |
| طرابلس     | العلوم  | أستاذ مشارك          | د. حسن شمران السعدي   | 5  |
| المرقب     | الاقتصاد والتجارة                                     | أستاذ مساعد          | د. ابوبكر جمعة عويطيل | 6  |
| المرقب     | الاقتصاد والتجارة                                     | أستاذ مساعد          | د. صالح احمد مادي     | 7  |
| المرقب     | الاقتصاد والتجارة                                     | أستاذ مساعد          | د. معمر يوسف السليبي  | 8  |
| بسكرة      | كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير | أستاذ محاضر أ        | د. عامر الحاج         | 9  |
| ام البواقي | كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير | أستاذ التعليم العالي | أ. د. طبائبية سليمة   | 10 |
| بسكرة      | كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير | أستاذ محاضر أ        | د. عباسة هاشمي        | 11 |
| بسكرة      | كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير | أستاذ محاضر أ        | د. بوسكار ربيعة       | 12 |