



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية
(دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية
المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني)

إعداد الطالب
منير جمعة القطاطي

إشراف الدكتور
ماهر موسى درغام

قدمت هذه الدراسة كمتطلب تكميلي للحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة والتمويل

1428هـ - 2007م

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وما أوتيتم من العلم إلا قليلاً ﴾

صدق الله العظيم
سورة الإسراء (الآية 85)

﴿ وقل ربي زدني علماً ﴾

صدق الله العظيم
سورة طه (الآية 114)

﴿ قل هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون ﴾

صدق الله العظيم
سورة الزمر (الآية 9)

الإهداء

إلى السائرين بقلوبهم في طريق الإسلام
من شهيد، نعيش على ومضات جهاده، ونستلهم منه ما نشاء
وجريح رافع الهامة، صابر لتحيا القلوب بالإباء
وأسير شامخ، طأطأ له الجميع، خجلاً وحياء
ومجاهد، راح يغدو، وبيمينه يرفع اللواء
إلى روح أبي وأمي رمزي البنل والعتاء، وإلى روح كل من أخي د. طلال، وروح أخي
المحامي فضل، طيب الله ثراهم جميعاً وتغمدهم برحمته واسكنهم فسيح جناته.
وإلى زوجتي، بارك الله فيها، وجزاها عني خيراً، وحباً ووفاء لصبرها بانشغالي في تحصيل
العلم
وإلى أبنائي (محمد، أحمد، إسلام، ألاء، عبد الله) حفظهم الله، وأدامهم نوراً لعيني وقلبي.
وإلى أخواني وأخواتي وبناتهم وبناتهم وأزواجهم وزوجاتهم الذين أحاطوني بالعبون والحب
والدعاء
وإلى من لن أنسى فضله على الدكتور ماهر درغام
وإلى من فضله موصول الدكتور على شاهين
وإلى الصرح العلمي العريق، الجامعة الإسلامية بمدينة غزة
وإلى الزملاء والأصدقاء الأعزاء
وإلى أقصانا الأسير الذي أسأل الله أن يفك أسره قريباً
وإلى فلسطين الغالية، حبي وفؤادي

أهدي هذا البحث إلى أولئك وهؤلاء

منير جمعة سليم القطا طي

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم النبي الصادق الأمين، وعلى آله وصحبه ومن تبعهم إلى يوم الدين. بعد توجيهي بالشكر لله عز وجل أجد نفسي مديناً بالوفاء والعرفان بالجميل لأستاذي الدكتور ماهر درغام، لما أحاطني به من رعاية وحسن توجيهه، وما غمرني به من علم وخلق، فلم يبخل على بالوقت والجهد رغم مشاغله الكثيرة في سبيل إظهار هذا البحث في صورته الحالية. ولا يسعني إلا أن أدعو الله أن يجعله دائماً مناراً للعلم.

كما يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والتقدير إلى الدكتور على شاهين على الجهود الصادقة والمثابرة على ما قدمه للطلبة بصفة عامة وللباحث بصفة خاصة، رعايته لهذه البذرة الطيبة منذ بدايتها وحتى اعتماد البحث، فقد كان عطفه أبويًا، وعلمه غزيرًا وتعامله صادقًا، مما شد من أزر الباحث من عزمه في إتمام هذا البحث.

كما أتوجه بالشكر إلى جميع الإخوة الأساتذة الذين درسوني في برنامج الماجستير حيث كانوا مثلاً للبذل وعطاء العلم.

وكما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الشركة المتحدة وهي شركة وسيطة المعتمدة لدى سوق المال الفلسطيني لما قدمته من معلومات وتسهيلات وبيانات عن الأطراف التي تعنى بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق المال الفلسطيني، حيث سهلت للباحث إمكانية التواصل مع تلك الأطراف وإرسال الاستبانة لهم والرد عليها، مما ساعد في إتمام هذا البحث على صورته الحالية.

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى كل الأطراف التي تم توجيه أسئلة استبانة البحث إليهم من إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني، مدققو حساباتهم، وكذا المستثمرون الحاليون والمرتقبون، المستهلكون والموردون وكذا الجهات الرقابية في سوق المال وسلطة البيئة الفلسطينية، الذين ردوا على الاستبانة والذين لم يتمكنوا من الرد.

أخيراً... اللهم إن هذا ما يسرت لي من جهد فإن كنت قد وفقت فمن عندك، وإن كنت قد أخطأت أو قصرت فمن نفسي ومن الشيطان، اللهم اجعل عملي هذا مقبولاً وفي ميزان حسناتي، و اجعل سعي فيه مرضياً مشكوراً مبتغياً وجهك الكريم وآخر دعوانا أن الحمد لله ب العالمين.

الباحث

منير جمعة سليم القطا طي

صفحة	الموضوع
أ	آيات قرآنية.....
ب	الإهداء.....
ت	شكر وتقدير.....
ج	محتويات البحث.....
د	قائمة الجداول.....
ز	قائمة الأطر.....
I	الملخص.....
III	الملخص باللغة الإنجليزية.....

محتويات البحث

الفصل الأول: الإطار العام للبحث		
2	مقدمة البحث.....	1-1
4	مشكلة البحث.....	2-1
5	أهداف البحث.....	3-1
5	أهمية البحث.....	4-1
6	فرضيات البحث.....	5-1
8	حدود البحث.....	6-1
8	الدراسات السابقة.....	7-1
25	ما يميز البحث.....	8-1

الفصل الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات الصناعية		
27	مقدمة	
29	المبحث الأول: المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية	
29	تمهيد.....	0-1-2
30	مفهوم محاسبة التكاليف.....	1-1-2

30	نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية.....	2-1-2
31	مفهوم محاسبة التكاليف البيئية الاجتماعية.....	3-1-2
33	أهمية محاسبة التكاليف البيئية.....	4-1-2
38	أهداف محاسبة تكاليف البيئة.....	5-1-2
38	دوافع ومبررات تحمل الشركة للتكاليف البيئية.....	6-1-2
41	المبحث الثاني: قانون البيئة الفلسطيني وواقع الشركات الصناعية الفلسطينية	
41	تمهيد.....	0-2-2
41	النشاط الصناعي في قطاع غزة.....	1-2-2
43	النشاط الصناعي في الضفة الغربية.....	2-2-2
44	التلوث الصناعي في فلسطين.....	3-2-2
44	أهم أنواع التلوث الصناعي في فلسطين.....	4-2-2
44	التلوث بالنفايات الصلبة.....	1-4-2-2
45	أنواع النفايات الصلبة.....	1-1-4-2-2
45	مكونات النفايات الصلبة.....	2-1-4-2-2
47	أنواع أخرى من النفايات.....	2-4-2-2
48	المصادر الرئيسية لتلوث الهواء في فلسطين.....	5-2-2
49	التشريعات البيئية الفلسطينية.....	6-2-2
50	قانون سوق راس المال الفلسطيني.....	7-2-2
51	معايير المحاسبة المعمول بها في الشركات المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني.....	8-2-2

الفصل الثالث: التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية		
55	مقدمة	
56	المبحث الأول: طبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية	
56	تمهيد.....	0-1-3

56	مفهوم الإفصاح البيئي.....	1-1-3
58	أهمية الإفصاح البيئي.....	2-1-3
59	أنواع الإفصاح البيئي.....	3-1-3
62	دور المنظمات المهنية الدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي.....	4-1-3
66	النموذج المحاسبي المقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية للقطاع الصناعي في فلسطين.....	5-1-3
71	المبحث الثاني: متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية	
71	تمهيد.....	0-2-3
72	طبيعة الإفصاحات المطلوبة.....	1-2-3
75	الأطر المقترحة عند إعداد التقارير للإفصاح البيئي.....	2-2-3
80	قواعد الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية كما حددها قانون سوق الأوراق المالية الأمريكي (SEC).....	3-2-3
82	واقع الإفصاح البيئي في القوائم المالية للشركات المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني.	4-2-3
85	نماذج الإفصاح في الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الخاصة بالإفصاح عن التكاليف البيئية.....	5-2-3
89	الإرشادات الخاصة بأفضل الممارسات عند إعداد التقارير المالية الخاصة بالبيئة.....	6-2-3

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

92	المبحث الأول: منهج البحث وتحليل البيانات	
92	منهج البحث.....	1-1-4
92	مصادر جمع البيانات.....	1-1-1-4
93	مجتمع البحث.....	2-1-1-4
95	عينة البحث.....	3-1-1-4

96	أداة البحث.....	4-1-1-4
97	استبانة البحث.....	5-1-1-4
97	آلية توزيع الاستبانة.....	6-1-1-4
97	الطرائق والأساليب الإحصائية المستخدمة.....	7-1-1-4
98	ثبات الاستبانة.....	1-7-1-1-4
98	اختبار درجة المصادقية- طريقة التجزئة النصفية	1-1-7-1-1-4
99	اختبار درجة المصادقية-كرونباخ ألف.....	2-1-7-1-1-4
99	الأساليب الإحصائية.....	2-7-1-1-4
100	اختبار صدق الاستبانة.....	8-1-1-4
100	قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بإدارة الشركات الشركات.....	1-8-1-1-4
101	قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بالجهات الرقابية الحكومية.....	2-8-1-1-4
103	قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بالمستهلكين	3-8-1-1-4
104	قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بالمستثمرين	4-8-1-1-4
106	قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بمدققي الحسابات.....	5-8-1-1-4
107	قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بالموردين	6-8-1-1-4
108	تحليل البيانات.....	2-1-4
109	تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة عن المجيبين.....	1-2-1-4
110	تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة الخاصة بإدارة الشركة	1-1-2-1-4
112	تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة بالجهات الرقابية	2-1-2-1-4
115	تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة بالمستهلكين	3-1-2-1-4
116	تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة بالمستثمرين	4-1-2-1-4
117	تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة الخاصة بمدققي	5-1-2-1-4
120	تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة بالموردين	6-1-2-1-4

	المبحث الثاني: اختبار فرضيات البحث وتفسير النتائج	
122	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف- سمر نوف -(Sample K-S) (1	1-2-4
123	اختبار فرضيات البحث.....	2-2-4

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات		
148	النتائج.....	1-5
150	التوصيات.....	2-5
151	الدراسات المستقبلية المقترحة.....	3-5
153	المراجع.....	
154	المراجع العربية.....	
157	المراجع الأجنبية.....	
161	ملحق: استبانة البحث	

قائمة الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	أنواع الصناعات وأماكن توأجدها في قطاع غزة	1
43	أنواع الصناعات وأماكن توأجدها في الضفة الغربية	2
44	أهم الصناعات التي تسبب التلوث في الضفة والقطاع وأثارها على البيئة الفالسطينية	3
46	أنواع النفايات الصلبة وأماكن توأجدها	4
47	حجم النفايات الصلبة في الضفة الغربية وقطاع غزة المتوقع عام 2010م مقارنة بعام 1994م	5
48	مصادر تلوث الهواء في فلسطين	6
83	أهم الشركات الصناعية الفلسطينية والتي لها تأثير جوهري في البيئة الفالسطينية	7

95	عينة البحث	8
98	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	9
99	معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	10
100	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بإدارة الشركات والدرجة الكلية لفقراته	11
102	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالجهات الرقابية الحكومية والدرجة الكلية لفقراته	12
103	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالمستهلكين والدرجة الكلية لفقراته	13
105	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالمستثمرين والدرجة الكلية لفقراته	14
106	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بمدققي الحسابات والدرجة الكلية لفقراته	15
108	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالموردين والدرجة الكلية لفقراته	16
109	توزيع العينة حسب الفئة والنسبة المئوية لمجيبين كل فئة	17
110	توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة حسب العمر	18
110	توزيع عينة الدراسة الخاصة بإدارة الشركة حسب الجنس	19
111	توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة المؤهل العلمي	20
111	توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة حسب عدد سنوات الخبرة	21
112	توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة حسب عدد الدورات في مجال	22
112	توزيع عينة البحث الخاصة بالجهات الرقابية حسب العمر	23
113	توزيع عينة البحث الخاصة بالجهات الرقابية حسب الجنس	24
113	توزيع عينة البحث الخاصة بالجهات الرقابية حسب المؤهل العلمي	25
114	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة في أي من الجهات الرقابية الحكومية	26
114	توزيع العينة حسب عدد الدورات في مجال الرقابة على الشركات الصناعية	27
115	توزيع عينة البحث الخاصة بالمستهلكين حسب العمر	28
115	توزيع عينة البحث الخاصة بالمستهلكين حسب الجنس	29

116	توزيع عينة البحث الخاصة بالمستهلكين حسب المؤهل العلمي	30
116	توزيع عينة البحث الخاصة بالمستثمرين حسب العمر	31
117	توزيع عينة البحث الخاصة بالمستثمرين حسب الجنس	32
117	توزيع عينة البحث الخاصة بالمستثمرين حسب المؤهل العلمي	33
118	توزيع عينة البحث الخاصة بمدققي الحسابات حسب العمر	34
118	توزيع عينة البحث الخاصة بمدققي الحسابات حسب الجنس	35
118	توزيع عينة البحث الخاصة بمدققي الحسابات حسب المؤهل العلمي	36
119	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات	37
120	توزيع العينة حسب عدد الدورات في مجال التدقيق البيئي	38
120	توزيع عينة البحث الخاصة بالموردين حسب العمر	39
120	توزيع عينة البحث الخاصة بالموردين حسب الجنس	40
121	توزيع عينة البحث الخاصة بالموردين حسب المؤهل العلمي	41
124	ملخص نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) لبيانات البحث	42
126	نتائج اختبار الفرضية الأولى الخاصة بإدارة الشركات	43
131	نتائج اختبار الفرضية الثانية الخاصة بالجهات الرقابية الحكومية	44
135	نتائج اختبار فرضية الثالثة الخاصة بالمستهلكين	45
138	نتائج اختبار الفرضية الرابعة الخاصة بالمستثمرين	46
142	نتائج اختبار الفرضية الخامسة الخاصة بمدققي الحسابات	47
146	نتائج اختبار الفرضية السادسة الخاصة بالموردين	48

قائمة الأطر

رقم الإطار	عنوان الإطار	صفحة
1	الإطار الذي اقترحه (Billing and Scott) لإعداد التقارير المالية عند الإفصاح البيئي	75
2	الإطار الذي اقترحه (Aldridge and Colbert) لإعداد التقارير المالية عند الإفصاح البيئي	77

المخلص

منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني)

هدفت الدراسة إلى استعراض طبيعة التكاليف البيئية ومنافع الإفصاح عن تلك التكاليف، استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال وقد تم اختبار الفرضية الرئيسة للبحث والمتعلقة بمدى توفر منافع لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية بشأن الإفصاح عن التكاليف البيئية. وقد اعتمدت الدراسة التطبيقية على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من جميع الأطراف المهمة بتقارير الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، وعددها ستة استبانات، يتألف كل منها من جزأين، يتضمن الجزء الأول معلومات عامة عن المجيب، أما الجزء الثاني فقد تضمن مجموعة من الأسئلة ذات العلاقة بالموضوع. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة وأهمية تحقيق متطلبات للإفصاح عن التكاليف البيئية بالنظر إلى أهمية المنافع الناتجة عنها لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني.

واستناداً إلى ذلك فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- أن تهتم الهيئة العامة لسوق المال الفلسطيني بالإفصاح البيئي للشركات وبشكل خاص الشركات الصناعية والتي تسبب الإضرار بالبيئة ووضع القواعد الملزمة والمنظمة لذلك أسوة بما هو معمول به في أسواق المال في الولايات المتحدة الأمريكية والعديد من الدول الأوروبية.

- ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية لما لها من دور أساسي وهام في تحديد تلك التكاليف وأثرها على البيانات المالية.
- ضرورة تطوير أسلوب عرض القوائم المالية لكي تشتمل على بيانات تفصيلية وأساسية عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية، يساعد في قياس الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات وإظهار أثره على البيانات المالية.

**The benefits of disclosure of environmental costs
(Applied study the industrial companies listed in
Palestinian the Capital Market)**

Abstract: The study aimed to identifying the nature of the environmental costs and disclosure benefits of those costs, depending on accounting literature in this field, the main research hypothesis has been tested which assume that there are availability of benefits to accounting information users when disclosure of environmental costs.

The applied study has rely on six questionnaires distributed to the study community which composed of all interested parties to financial reports of industrial companies listed in the Palestinian capital market.

To answer research question, the researcher used the analytic descriptive approach, and the following statistical techniques: frequencies, means, and Spearman-Brown rank Coefficient, the results showed that the sample of the study, there are additional benefits to all parties used financial reports of the industrial companies listed in Palestinian Capital Market when these reports included environmental costs

The important study recommendations:

- Palestinian Capital Market Authority must interests with environmental costs disclosure; in

particular those industrial companies listed in
Palestinian the Capital Market

- The need to adopt international accounting standards for the disclosure of environmental costs of its key and important role in determining the cost and impact at the financial statements.

- The need to develop a financial presentation lists to include detailed data about social and environmental performance resulting of industrial companies, which helps in measuring social and environmental performance of companies activities and demonstrate its impact on the financial statements.

الفصل الأول

المدخل إلى البحث

- 1-1: مقدمة البحث
- 2-1: مشكلة البحث
- 3-1: أهداف البحث
- 4-1: أهمية البحث
- 5-1: فرضيات البحث
- 6-1: حدود البحث
- 7-1: الدراسات السابقة
- 8-1: ما يميز البحث
- 9-1: خطة البحث

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

1-1: مقدمة البحث

تعد مشكلة التلوث البيئي من المشكلات المنتشرة في كل مكان من العالم، خاصة في المجتمعات الحديثة والمتقدمة، وهي تعد مشكلة ذات تكلفة عالية للشركات الصناعية، ومن ثم اعتبرها القانون الفيدرالي الأمريكي من المسؤوليات المالية للشركات الصناعية بسبب تأثير التلوث البيئي الذي أحدثته هذه الشركات أو كانت سبباً فيه، ولم تقتصر القوانين على ما صدر في أمريكا، بل أيضاً صدرت قوانين مماثلة في كندا وأستراليا وفي الدول الأوروبية حفاظاً على البيئة وتوفير للبيانات المطلوبة من أطراف متعددة في تلك المجتمعات، لا سيما أن الطلب على المعلومات المحاسبية البيئية أدى إلى مزيد من إرشادات محاسبية وبحوث محاسبية نظرية وتطبيقية بمعرفة الأكاديميين وقطاع الأعمال (عبد البر، 2001: 3).

لقد أصبحت الضغوط على المصانع والشركات للإفصاح البيئي أمراً عالمياً لا يمكن تجنبه في أي مكان خدمة لأصحاب المصالح المتعارضة في جميع المجتمعات التي للشركات والمصانع بها آثار بيئية خطيرة، ومن ثم أصبح الاهتمام الزائد من قبل حملة الأسهم والمشرعين الحكوميين والمستهلكين والعاملين والعامّة للحصول على معلومات مرتبطة بشؤون البيئة والالتزامات التي تتحملها الشركات عند ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة والالتزامات التي تتحملها الشركات عند ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة ذاتها، وحتى يتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات التي تلائم كل في حدود اهتماماته. (عبد البر، 2001: 5).

وفي ظل التزايد المستمر دولياً ومحلياً لاعتبارات ومتطلبات حماية البيئة، فإنه من المتوقع

أن يلقى ذلك أعباء جديدة على إدارة الشركات يتمثل في الآتي (سويلم، 2001: 176):

- تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الشركة نتيجة قيامها بتنفيذ البرامج والأنشطة الملزمة للشركة بموجب قواعد وتنظيمات وقوانين بيئية.
- التزايد المطرد لتوقعات المجتمع نحو الشركة بتحقيق أمان المنتجات.
- الحفاظ على الموارد الطبيعية واستخدامها بطريقة مثلى.

ومن المتوقع أن يؤدي استجابة الشركات للأعباء السابقة إلى القيام بالأنشطة البيئية

اللازمة حتى يمكنها تحقيق التوافق البيئي المنشود من جهة، ومن جهة أخرى تدعيم موقفها

التنافسي في السوق ولدى المستهلكين عن طريق تبني سياسات إنتاجية تتماشى مع توقعات

المجتمع واحتياجات المستهلكين بإنتاج واستخدام منتجات صديقة للبيئة، الأمر الذي يترتب عليه

ظهور ما يعرف بالتكاليف البيئية والتي يتوقع أن يكون حجمها مؤثراً على هيكل الإنفاق العام

في الشركة.

وتعد فلسطين جزءاً من هذا العالم، فهي تسعى جاهدة للحفاظ على البيئة وحماية المجتمع،

ولكن دعونا نتعرف على المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي والتي يمكن إتباعها في

الشركات والمصانع في فلسطين الآن؟ وما هي منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية في المجتمع

الفلسطيني خاصة وأن الحاجة للمعلومات البيئية أصبح أمراً ضرورياً لأصحاب المصالح

المختلفة فيه.

1-2: مشكلة البحث

كنتيجة حتمية لوجود تكاليف بيئية والتزامات مالية كبيرة تتحملها الشركات والمصانع التي تسبب تلوث البيئة، أصبح الإفصاح البيئي عن تلك التكاليف ممثلة في تكاليف تنظيف البيئة، وتكاليف الامتثال للقوانين البيئية، والالتزامات البيئية المالية المتوقعة، أمراً ضرورياً بسبب القضايا الناتجة عن الدمار والتلوث والإصابات للبشر سواء داخل المشروعات والمصانع أو ممن يعيشون حول هذه المشروعات والمصانع.

وحيث إن الإفصاح البيئي للالتزامات والتكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئة والمحافظة عليها أمراً ضرورياً من جميع الشركات الصناعية عالمياً، فإن ذلك يعد أمراً ضرورياً أيضاً بالنسبة للشركات الصناعية وأي مشروعات تسبب أو تساهم في تلوث البيئة الفلسطينية، نظراً لأن قانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لعام 1999م قد حدد عقوبات وغرامات تخضع لها هذه الشركات أو المصانع في حالة ثبوت الأضرار المباشرة أو غير المباشرة للبيئة.

ومن خلال مراجعة التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني فقد لوحظ أنها لاتهتم بالإفصاح عن التكاليف البيئية حيث يتم إدماجها في بنود المصروفات غير المباشرة مما يؤدي إلى:

- احتمال تشوه هيكل التكاليف وخصوصاً تكاليف الإنتاج.
- احتمال عدم تحمل وحدة المنتج بنصيبه من التكاليف البيئية التي تسبب فيها.
- احتمال إظهار الشركات التي تقوم بمسئوليتها الاجتماعية في صورة أسوأ من التي لا تقوم بتلك المسؤولية.
- احتمال عدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

وتتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤل الآتي: هل هناك منافع بخصوص الإفصاح والتقرير عن التكاليف البيئية للشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني؟

وبمعنى آخر هل يؤدي التقرير عن التكاليف البيئية إلى توفير معلومات مفيدة لكل من الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية الخارجين على مختلف مقاصدهم وأهدافهم، وبما ينعكس على التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة؟

1-3: أهداف البحث

يتحدد هدف البحث فيما يأتي:

- 1- الوقوف على المنافع النظرية والتطبيقية للتقرير والإفصاح عن التكاليف البيئية.
- 2- الوقوف على طبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية، ومتطلبات الإفصاح عنها والمنافع المترتبة عليها.
- 3- التعرف على مدى احتياج مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى معلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركات الصناعية في فلسطين نتيجة الالتزام بالتنظيم البيئي أو بصورة اختيارية بغرض ترشيد القرارات التي يتخذونها ومدى تأثيرها بالأداء البيئي للشركة.

1-4: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الآتي:

- 1- يحقق لقطاع الشركات الصناعية الفلسطينية ولسوق المال الفلسطيني منافع جديدة، حيث يمكنهم من التعرف على التكاليف البيئية وأنواعها وكيفية الإفصاح والتقرير عنها.

2- لفت أنظار القائمين على سوق رأس المال الفلسطيني والنقابات المحاسبية والجهات المختصة الأخرى بأهمية وضرورة الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لما لها من منافع إضافية على كل من المجتمع ومستخدمي القوائم المالية من أجل حماية البيئة الفلسطينية وترشيد القرارات كل بما يلائمه.

1-5: فرضيات البحث

تحدد فرضيات البحث في الفرضية الرئيسية الآتية:

❖ من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها مستخدمي المعلومات المحاسبية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها متخذي القرارات في إدارات الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

2. من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي تخصصها الجهات الرقابية الحكومية على الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

3. من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها المستهلكون على منتجات الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

4. من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها موردو المواد الخام للشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

5. من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها مدققو حسابات الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

6. من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها المستثمرون في الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

ومن المتوقع أن يكون نتيجة اختبار الفرضيات السابقة أحد الاحتمالين الآتيين:

أولاً: تأييد الفرضية السابقة، وفي هذه الحالة يمكن القول أن التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية يخلق منافع إضافية للمعلومات المحاسبية في مجال ترشيد القرارات، الأمر الذي يدعم الحاجة إلى هذه المعلومات، وخصوصاً مع زيادة النشاط البيئي للشركات الصناعية المساهمة.

ثانياً: نفي الفرضية السابقة، وفي هذه الحالة يمكن القول أن التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية ليس له أي منافع إضافية في مجال ترشيد القرارات ومن ثم فإن التقارير الحالية تفي باحتياجات المستخدمين حتى في حالة زيادة النشاط البيئي للشركة الصناعية.

1-6: حدود الدراسة

اقتصرت هذه الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني .

1-7: الدراسات السابقة

1- دراسة (عطية، 2005)، بعنوان: "منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية عن المشروعات الاقتصادية في المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى أولاً: إلى تقديم أنموذج محاسبي مقترح يمكن منشآت القطاع الصناعي في المملكة العربية السعودية من القياس والإفصاح للتكاليف والمنافع البيئية الناجمة عن ممارستها لأنشطتها الاقتصادية. ثانياً: تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح على إحدى منشآت القطاع الصناعي بالمملكة (شركة الاسمنت السعودية) لبيان مدى حسن صداقة هذا القطاع ومنشآته للبيئة ومواردها.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها أن هناك صعوبات عديدة تصاحب عمليات قياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث الصناعي، ولهذا لا بد من التوصل إلى أساليب جديدة تساعد في قياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث.

ومن أهم ما أوصت الدراسة أولاً: ضرورة توسيع مجالات القياس المحاسبي لكي تشمل قياس تكاليف الأضرار العديدة الناتجة عن مختلف أنواع التلوث التي تتسبب فيها المشروعات الصناعية. ثانياً: ضرورة تطوير قوانين وأنظمة حماية البيئة بالمملكة العربية بما يلزم الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات والبيانات المتعلقة بالتلوث الناجم عن أنشطتها.

2- دراسة (Cormier et al., 2004)، بعنوان: "Corporate Environmental

Disclosure: Contrasting Managements Perceptions with Reality".

هدفت الدراسة إلى إيضاح نظرية الأطراف المهمة Stake holder Theory في تفسير دوافع الإدارة للإفصاح عن أنواع معينة من المعلومات البيئية. وتقبل نظرية الأطراف المهمة بفكرة وجود مجموعات مختلفة لها رؤى مختلفة عن كيفية أداء الشركة لعملياتها حيث أن لكل مجموعة إمكانية أو قيمة مختلفة للتأثير في الشركة، وأنه يجب على الإدارة أن تفهم توقعات هذه الأطراف ومقدار التأثير الذي تحدثه والقيام بدور سياسي للموازنة بينها للمحافظة على مشروعية الشركة. ومن ثم سوف يؤثر توازن القوى بين الأطراف المهمة على قرارات الإدارة خاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات البيئية.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة صياغة نموذج للعلاقات بين الأطراف المهمة والإدارة وإدراك الإدارة لتأثير أو قيمة كل طرف، وعلاقة ذلك بقرارات الإدارة بالإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية للمحافظة على المشروعية، حيث تم اختبار النموذج على عينة من مديري البيئة لعدد (195) من الشركات المتعددة الجنسية بأمريكا الشمالية وأوروبا، وأوضحت نتائج العينة أن مديري البيئة بشركات العينة يدركون اختلاف قيمة مختلف الأطراف المهمة ولديهم القدرة على تقييم أهمية كل منها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يكون هناك علاقة قوية بين إدراك الإدارة لقيمة مختلف المجموعات المهمة وكيفية استجابة الإدارة لتوقعاتها بتقرير والإفصاح الفعلي عن المعلومات البيئية في التقارير المالي.

3- دراسة (Xiaomei, 2004) ، بعنوان: " Theory and Practice of Environmental Management Accounting: Experience of Implementation China".

هدفت الدراسة إلى تبيان التجربة الصينية في تطبيق محاسبة البيئة كأداة يمكن أن يعتمد عليها في إتخاذ القرارات في الشركات الصينية.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن مشكلة "العوائق البيئية" تعد من أهم المشكلات التي تواجه الصين حيث إن الهيئات الحكومية والمؤسسات الخاصة ركزت إهتمامها بتلك المشكلة، وهي تعمل كل ما بوسعها نحو حماية سلامة البيئة، حيث أظهرت الدراسة الزيادة الكبيرة في عدد الشركات التي تحمل شهادة ففي عام 1997 كانت (22) شركة فقط تحمل شهادة الأيزو رقم (14001) في الصين بينما زاد هذا الرقم بشكل سريع حتى وصل في أواخر عام 2002م إلى (2803) شركة تحمل تلك الشهادة.

أوصت الدراسة بضرورة مواصلة الحكومة العمل على إلزام الشركات على استخدام التقارير البيئية وأنظمة التدقيق البيئي.

4- دراسة (Antani, 2003) ، بعنوان: " Valuation of Contamination Land in Sweden :Comparative Study".

ركزت الدراسة على فحص الطرائق المستخدمة في تقويم الممتلكات التي تتعرض للتلوث البيئي في السويد، وعمل مقارنة بينها وبين طرائق التقويم المستخدمة لنفس الغرض في نيوزلندة.

ومن أهم نتائج الدراسة وجود تجاوب ممن يقومون بعملية تقويم الأضرار الناتجة عن التلوث البيئي، وذلك بحساب قيمة تلك الممتلكات كما لو أنها لم تتضرر ومن ثم استخراج

التكلفة اللازمة لعملية الترميم من القيمة المقدرة لتلك الممتلكات، كما أظهرت الدراسة عدم وجود فروق واختلاف في طرائق التقييم المستخدمة في كل من السويد ونيوزلندا لقياس الأضرار الناتجة عن التلوث البيئي، وإن هناك ضعف في الخبرة لدى القائمين على عملية التقييم في السويد نتيجة للسياسات المختلفة المتبعة لدى القطاع الحكومي والبلديات. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على توحيد السياسات المتبعة في عملية تقييم الممتلكات المتضررة نتيجة التلوث البيئي.

5- دراسة (Deegan, 2002)، بعنوان: "Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosure".

تهدف الدراسة إلى تبيان أن هناك زيادة في الأبحاث في السنوات العشر الأخيرة المتعلقة بموضوعات المحاسبة الاجتماعية والبيئية، وقد اقترن ذلك بزيادة اهتمام منظمات مهنة المحاسبة وأطراف المجتمع المختلفة بالبيئة في معظم الدول المتقدمة. كما أشارت الدراسة إلى زيادة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في التقارير المالية للشركات في الفترة الأخيرة على الرغم من كونه اختياري في معظم الحالات. وقد حظي الإفصاح البيئي باهتمام عدد كبير من الباحثين مقارنة بغيره من الموضوعات لفهم دوافع الإدارة وراء الإفصاح الاجتماعي البيئي رغم عدم وجود إلزام بذلك، وسردت الدراسة عدداً من الدوافع التي وجدت بالدراسات السابقة خاصة دافع "إضفاء المشروعية على عمليات الشركة".

ومن أهم نتائج الدراسة شرح نظرية المشروعية (Legitimacy Theory): لأنها توفر الأساس لفهم كيف ولماذا يستخدم المديرون التقارير الخارجية لمصلحة الشركة، ويرى أنصار نظرية المشروعية أن الشركة باعتبارها جزءاً من النظام الاجتماعي العام ليس لها الحق

الفطري في استخدام الموارد الطبيعية والبشرية أو في الوجود، وإنما يكون ذلك وفق عقد اجتماعي صريح أو ضمني بين الشركة والمجتمع. وعندما لا يقتنع المجتمع بأن الشركة تعمل بطريقة شرعية ومقبولة فإنه سيبتل عقد استمرارها على سبيل المثال.

وأوصت الدراسة بضرورة تخفيض أو وقف الطلب على منتج الشركة وعدم مدها بالموارد المالية والبشرية وزيادة فرض الضرائب والغرامات أو سن القوانين لتحريم الأنشطة التي لا تتفق مع توقعات المجتمع. ومن ثم تستمر الشركة في الوجود إلى الدرجة التي يعتقد فيها المجتمع بأنها شرعية، وعلى ذلك يمكن أن تستخدم إدارة الشركة الإفصاح في التقارير المالية وسيلة لإدارة توقعات المجتمع نحو مشروعيتها.

6- دراسة (Solomon and Lewies, 2002)، بعنوان: " Incentives and

Disincentives for Corporate Environmental Disclosure".

هدفت الدراسة إلى تبيان أن هناك زيادة ملحوظة في الإفصاح البيئي خلال الفترة الأخيرة في المملكة المتحدة بسبب نمو الاهتمام بالقضايا البيئية التي أصبحت جزءاً من الحياة السياسية اليومية. والدليل على ذلك صدور التشريعات البيئية وتشكيل المنظمات الحكومية والأهلية التي تعنى بقضايا البيئة. وعلى الرغم من هذه الزيادة فإن مستوى ودرجة الإفصاح البيئي منخفض بدرجة كبيرة ويعاني العديد من حالات عدم الملائمة مثل النقص الخطير في الإفصاح البيئي في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ونقص العلامات المرشدة (Benchmarking) للأداء البيئي، والتصميم الضعيف للتقارير البيئية، والنقص في تحليل النفقات الرأسمالية والائيرادية على قضايا البيئة.

ومن أهم نتائج الدراسة الإجابة عن سؤالين هما: لماذا تفصح الشركات عن المعلومات البيئية وتعرض نفسها للمخاطر المختلفة مادام الإفصاح البيئي طوعياً ولا يوجد إلزام به، ولماذا تفشل الشركات في الإفصاح الملائم عن المعلومات البيئية استجابة للشعور المتنامي بأهمية المحافظة على البيئة. وللإجابة عن هذين السؤالين تم الحصول على آراء عينة من معدي ومستخدمي الإفصاح البيئي بشأن درجة موافقتهم على مفردات قائمة من الدوافع والمعوقات المحتملة للإفصاح البيئي، وتبين النتائج أن هناك اتفاقاً بين معدي ومستخدمي الإفصاح البيئي على دوافع المسؤولية (Accountability Incentives).

وأوصت الدراسة بضرورة الإذعان للأنظمة والقوانين وقبول التحول في أخلاقيات المجتمع وتلبية الطلب على المعلومات البيئية.

7- دراسة (عبد البر، 2001)، بعنوان: "المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية".

هدفت الدراسة إلى التحقق من فرضية وجود معايير محاسبية متعلقة بالإفصاح ومدى إمكانية تطبيقها، خاصة وأن الإفصاح البيئي وشفافية المعلومات المتوافرة من الشركات الصناعية المصرية المؤثرة في البيئة ذات تأثير على العديد من أصحاب المصالح المتعارضة في المجتمع.

ومن أهم نتائج الدراسة أنها أكدت حقيقة وواقعية وجود المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي والتي لم تكن متوفرة للشركات الصناعية في عينة الدراسة، واعتمدت في مجملها على قانون (4) لسنة 1994م، والاجتهادات التي تبرز رغبة تلك المنشآت الصناعية في كونها صديقة للبيئة.

وأوصت الدراسة بمجموعة توصيات تتمشى مع المتغيرات الاقتصادية في جمهورية مصر العربية، وما ينبغي أن يتم مراعاته وفقاً للمنافسة العالمية وضغوط الحفاظ على البيئة وجودتها.

8- دراسة (سويلم، 2001)، بعنوان: "المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية".

هدفت الدراسة إلى تبيان مدى الحاجة إلى معلومات تقرير التكاليف البيئية من الناحية النظرية والعملية في الشركات المصرية وما إذا كان حاجة لمثل هذا التقرير من عدمه وتحديد المنفعة الإضافية لمعلومات التقرير عن تلك التكاليف لمستخدمي المعلومات المحاسبية على اختلاف نوعياتهم، من خلال التعرف على المتطلبات النظرية عن التكاليف البيئية، ودراسة ميدانية للتعرف على المتطلبات العملية للتقرير عن التكاليف البيئية.

ومن أهم نتائج الدراسة التي توصلت لها الدراسة النتائج الآتية: أولاً: ضرورة مساهمة الشركة في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها فضلاً عن ضرورة المساهمة في حل المشكلات الناتجة عن فشلها في الحد من تلك الآثار وذلك من منطلق المسؤولية الاجتماعية. ثانياً: تساعد المعلومات المتضمنة في تقرير التكاليف البيئية في إخضاع الأنشطة البيئية التي تقوم بها الشركة للرقابة ومن ثم إمكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة الأمر الذي سينعكس على المركز التنافسي الشركة في السوق. ثالثاً: يساعد التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية في عمليات ترشيد القرارات المبنية على الحقائق، والتي تخالف المفاهيم السائدة بالنسبة للمشكلة محل اتخاذ القرار، حيث إنه في ظل عدم توفر معلومات عن التكاليف البيئية فإن الإدارة لا تملك سوى إحساس عام غير مؤيد بالمستندات عن حجم وسلوك تلك التكاليف.

وأوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها: أولاً: ضرورة اهتمام المحاسبين بالأبعاد المختلفة للتقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية وخصوصاً من حيث، الشكل، المضمون، الدورية، أداة القياس، درجة إلزام الشركات بإعداد التقرير. ثانياً: ضرورة تبني لجنة إعداد المعايير المحاسبية المصرية لمعيار خاص بالتقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية. ثالثاً: ضرورة اهتمام الأجهزة والهيئات المختصة بحماية البيئة بنشر الثقافة البيئية لدى كافة منشآت الأعمال مع التركيز على تدعيم دور المعلومات المحاسبية في هذا المجال.

9- دراسة (Gluch, 2000)، بعنوان: "Costs of Environmental Errors.(CEE)"

هدفت الدراسة إلى تقويم إمكانية استخدام (CEE) كأداة في محاسبة إدارة البيئة في القطاع الصناعي، وشرح لماذا يتم مواصلة تطوير أدوات إدارة البيئة مثل (CEE). ومن أهم نتائج الدراسة المساعدة في وضع تصور وإطار مفاهيمي لمحاسبة الأخطاء البيئية مثل الانبعاثات الإشعاعية، تلوث الهواء، تلوث المياه، كما حددت الدراسة (243) خطأ يمكن قياس التكاليف المالية الناتجة عنها و(78) سبب لهذه الأخطاء.

وأوصت الدراسة بضرورة تواصل الأبحاث والدراسات التي يمكن أن تساعد في وضع إطار مفاهيمي وتطوير هذه الأداة لتساعد متخذي القرارات نحو اتخاذ قرارات أكثر دقة وتبنيه المسؤولين نحو الآثار السلبية البيئية التي تنتج عن تلك القرارات في القطاع الصناعي.

10- دراسة (حزوري، 1999)، بعنوان: "قياس الناتج المحلي المصحح بيئياً".

هدفت الدراسة إلى تبيان ضرورات ومبررات إدخال البعد البيئي في أنظمة المحاسبة القومية، كما هدفت إلى تبيان الجوانب التي يمكن أن تتناولها الحسابات الاقتصادية للبيئة، وكذلك محاولة إيجاد صيغة رياضية لقياس الناتج المحلي المصحح بيئياً.

ومن أهم نتائج الدراسة أن الناتج المحلي الإجمالي يعد أحد المقاييس الأساسية للنمو الاقتصادي ولتقدير مستوى معيشة الأفراد في كل بلد أو لقياس درجة الرفاهية، فإن هذا المقياس بدأ يفقد أهميته، نظراً لأنه لم يأخذ في الإعتبار حجم الاستهلاك في الموارد الطبيعية وحجم الأضرار والخسائر البيئية الناتجة عن الأنشطة الاقتصادية للإنسان. وأهم ما أوصت به الدراسة ضرورة تطوير نظام المحاسبة القومية ليشمل محاسبة البيئة، أي يجب أن يشمل القيم التقديرية لاستهلاك الموارد الطبيعية الداخلة في تكوين الناتج وكذلك الأضرار والخسائر البيئية الناجمة عن العمليات الإنتاجية بهدف الوصول إلى الناتج المحلي المصحح بيئياً.

11- دراسة (Kennedy, 1998)، بعنوان: " Integrating Total Cost Accessment With New Management Practices and Mandates"

هدفت الدراسة إلى التعرف على حقيقة العلاقة بين مفهوم التكاليف البيئية والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية. وأهم نتائج الدراسة أن استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية مثل: محاسبة تكاليف الأنشطة، إدارة الجودة، سوف يساعد على تتبع وقياس التكاليف البيئية. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكاليف الكلية وذلك لتتبع وقياس التكاليف البيئية.

12- دراسة (Shiraz, 1998)، بعنوان: "Social Reporting".

هدفت الدراسة إلى تبيان المشكلات الموجودة في الدول النامية لإعداد التقارير الاجتماعية، وأكدت الدراسة أن الأسباب وراء هذه المشكلات ترجع إلى عدم وجود لوائح بيئية أو قوانين أو معايير محاسبية تتعلق بالبيئة. ومن أهم نتائج الدراسة أنها حددت نقاط الضعف في ممارسة ما يتم في الدول النامية، سواء كان ذلك في المعالجات المحاسبية للموضوعات البيئية أو في الإفصاح البيئي. وأوصت الدراسة بضرورة عمل الحكومة والمنظمات المهنية والمحاسبية في الدول النامية على وضع لوائح وقوانين ومعايير تتعلق بالبيئة تكون الأساس في إعداد التقارير الخاصة بالتكاليف البيئية.

13- دراسة (Shields et al, 1997)، بعنوان: "Research In Environmental Accounting".

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المحاسبين في إعداد التقارير البيئية وذلك من خلال استجابة معدي المعايير المحاسبية في إصدار نشرة الهيئة المحاسبية Accounting Board Statement (SAB) رقم (1-96)، ثم إصدار المعيار (SOP) Statement of position رقم (1-96) عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هي American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

ومن أهم نتائج الدراسة أنها أبرزت عدة نقاط على جانب كبير من الأهمية، ومن هذه النقاط: أهمية الدور المتنامي لمهنة المحاسبة والمحاسبين في إعداد التقارير البيئية التي تتمثل في صدور إرشادات من هيئات حكومية ممثلة في (SEC) Securities Exchange

Commission، وصدور معايير من جهات مهنية ممثلة في (AICPA) ولكل من هذه الإرشادات والمعايير دور بالغ الأهمية في كيفية المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية المستقبلية، ثم إعداد التقارير والإفصاح عن الأمور البيئية التي يتنافس على معرفتها من أصحاب المصالح المتواجدين سواء مستثمرين أو جهات الائتمان والعملاء والموردون والعاملين في الشركات التي لها تأثير بيئي

أوصت الدراسة بضرورة مواصلة المحاسبين لدورهم للعمل على متابعة إصدار المعايير المحاسبية التي تساعد على التحديد والإفصاح عن التكاليف البيئية.

14- دراسة (Epstein, 1996)، بعنوان: "Accounting for Product Take

Back"

هدفت الدراسة إلى التأكد من أن الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف لا تساعد في توفير المعلومات المفيدة وخصوصاً في حالة عدم قياس التكاليف البيئية للأنشطة الإنتاجية. وأهم نتائج الدراسة أن استخدام الأساليب التقليدية لنظام محاسبة التكاليف يؤدي إلى إنتاج معلومات غير ملائمة لعملية ترشيد القرارات الأمر الذي ينتج عنه تضخم التكلفة للقرارات الإدارية.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة تحديد تكلفة المنتج على أساس تحميله بالتكاليف البيئية التي تسبب في إحداثها، من شأنه إضافة منافع جديدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تساعد عمليات قياس التكاليف.

15- دراسة (Baker, 1996)، بعنوان: " Environmental Accounting Conflicts and Dilemmas".

هدفت الدراسة إلى التأكد من مدى فاعلية الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المطلوبة لإمداد الإدارة بالبيانات الخاصة بالتكاليف البيئية.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو عدم وجود نظام معلومات يحقق التكامل بين النواحي البيئية والمحاسبية والاقتصادية للشركة.

وأوصت الدراسة بضرورة العمل نحو إيجاد نظام معلومات يحقق التكامل بين النواحي البيئية والمحاسبية للشركة.

16- دراسة (Rangamathan and Ditz, 1996)، بعنوان: " Environmental Accounting: A cool for Better Management".

هدفت الدراسة للتعرف على أهمية التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن المنفعة الإضافية لبيانات التكاليف البيئية وذلك في مجال مساعدة الإدارة في تصميم برامج الإنتاج تؤدي إلى تعظيم الأرباح نتيجة الكفاءة في استخدام المواد الخام الصديقة للبيئة، فضلاً عن المساعدة في قياس التكلفة في المراحل المختلفة.

وأوصت الدراسة بضرورة استخدام الشركات للمحاسبة البيئية كأداة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

17- دراسة (Kreuze et al, 1996)، بعنوان: " What Companies are

Reporting."

هدفت الدراسة إلى تبيان طبيعة موضوعات الإفصاح في الشركات الأمريكية والمستفيدين من هذه الإفصاحات.

ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك بعض الشركات تفصح عن المعلومات البيئية في الهوامش الخاصة بالقوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يؤكد أهمية الإفصاحات لجميع أصحاب المصالح المختلفة والمتباينة في طلباتها لمعرفة المزيد من معلومات بيئية، وأن بعض الشركات أشارت إلى معلومات لم تكن مطلوبة وفقاً للمبادئ المحاسبية، وهذا يعني أن هذه الإفصاحات تطالب بها معايير معينة أو إرشادات داخل قطاعات الصناعة التي لها تأثير على بيئة المجتمع الذي تعمل فيه.

وأوصت الدراسة بضرورة الأخذ بالاعتبار تلك الإفصاحات التي تطالب قطاعات الصناعة بها، وتوحيد تلك الإرشادات والسياسات حتى يمكن إعداد التقارير الخاصة بالتكاليف البيئية على معايير موحدة.

18- دراسة (Razael, et.al, 1995)، بعنوان: " Corporate Governance and

Accountability for Environmental Concerns".

هدفت الدراسة للتعرف على قضية تزايد التنظيم الحكومي الإلزامي لغرض حماية البيئة من مخاطر التلوث الناتج من مزاولتها للأنشطة الإنتاجية وأثرها على اقتصاديات ونتائج أعمال الشركات.

ومن أهم نتائج الدراسة أن الشركات أصبحت مسؤولة عن حماية البيئة من مخاطر التلوث المصاحب لأنشطتها الإنتاجية، الأمر الذي يبرز مسؤوليتها عن تحقيق التوازن بين أهدافها الخاصة ومسؤوليتها الاجتماعية، مما يدعو إلى ظهور الحاجة للتقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية.

وأوصت الدراسة إلى أهمية إعداد إرشادات وقواعد محاسبية للمحاسبة عن التكاليف البيئية بهدف، أولاً: الإفصاح عن المخاطر البيئية المصاحبة لنشاط الشركة وأثر ذلك على عناصر الإيرادات والمصروفات والالتزامات. ثانياً: الإفصاح عن نتائج الأداء البيئي ضمن القوائم المالية المنشورة.

19- دراسة (A nonymous, 1995)، بعنوان: "Environmental Accounting".

هدفت الدراسة إلى التأكد من وجود دلائل عملية تفيد أن المديرين لا يدركون حجم التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة القوانين والتنظيمات البيئية وكذا العوامل البيئية الأخرى وذلك بسبب أن أساليب المحاسبة التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن المصروفات غير المباشرة.

ومن أهم نتائج الدراسة تقديم بعض المقترحات لتطوير أساليب المحاسبة عن التكاليف البيئية لغرض تحقيق قياس أفضل لها ومن هذه المقترحات ما يأتي: أولاً: إعلام متخذ القرار بالتكاليف البيئية للقرارات التي تم اتخاذها. ثانياً: تحديد عناصر التكاليف البيئية. ثالثاً: تحديد مسؤولية الإدارة عن التكاليف البيئية لقراراتهم. رابعاً: خلق حوافز للمديرين في حالة خفض التكاليف البيئية.

وأوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن التكاليف البيئية بعيداً عن التكاليف الأخرى لغرض تحديدها وتعريف متخذ القرار بها قبل اتخاذ القرارات ذات العلاقة.

20- دراسة (Billing et al, 1995)، بعنوان: "Renewable Reporting".

هدفت الدراسة إلى تبيان دور المحاسبين في أعمال مرتبطة بالبيئة وإعداد التقارير التي تظهر الأمور البيئية، لا سيما الجودة البيئية.

ومن أهم نتائج الدراسة إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية في شكل إطار إعداد التقارير لإغراض الإفصاح والمستفيدين من عملية الإفصاح البيئي.

وأوصت الدراسة إلى أهمية مجموعة من النقاط ذات أهمية خاصة بالنسبة لعمليات الإعداد والإفصاح للموضوعات في شكل تقارير دورية أو تقارير خاصة بالبيئة.

21- دراسة (Unger, 1995)، بعنوان: "Environmental Corporate Reporting".

هدفت الدراسة إلى تبيان المبادرات التي صدرت من الشركات الصناعية لتطويع إرشادات إعداد التقارير لمقاييس محددة للتكاليف البيئية.

ومن أهم نتائج الدراسة أنها أعطت لمحة عن برنامج الأمم المتحدة بخصوص البيئة وطبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من الشركات الصناعية، ويرى (Unger) أن الجهود المبذولة من التنظيمات المختلفة تعطي مؤشراً جيداً لإيجاد أرضية صلبة لإعداد إرشادات وأطر متنوعة لكيفية إعداد التقارير البيئية بشكل متقدم.

وأوصت الدراسة بضرورة مواصلة تلك الجهود حتى يمكن من خلالها التوصل إلى نماذج موحدة عند إعداد التقارير عن التكاليف البيئية.

22-دراسة(Niskala, 1995)، بعنوان: "Environment Reports Short on Fact"

هدفت الدراسة إلى تبيان التغيرات التي طرأت على ممارسات إعداد التقارير البيئية بين الشركات الفنلندية، إلا أنها لم تشر إلى طبيعة الإرشادات أو المعايير المستخدمة في الإفصاح. ومن أهم نتائج الدراسة أن العديد من الشركات في قطاعات معينة في فنلندا تقوم بإعداد التقارير البيئية خاصة من عام (1987)، وأن طريقة الإعداد تختلف خلال سنوات الدراسة، ولكنها تركز على بيانات الجودة البيئية وليس البيانات المالية أو التكاليفية البيئية. وأوصت الدراسة بضرورة تضافر جهود المحاسبين نحو العمل على توحيد السياسات المتبعة عند إعداد التقارير عن التكاليف البيئية.

23-دراسة (Early, 1994)، بعنوان: "The SEC,s Toxic Solution to"

"Environmental Reporting"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أولى نشرات الهيئة المحاسبية رقم (SAB-92)، وقد أصدرته هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) Security Exchange Commission وتتطلب هذه النشرة ضرورة الإفصاح التام للالتزامات البيئية للشركات العامة وذلك خدمة للمستثمرين.

ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك اهتمام على أعلى المستويات في الولايات المتحدة الأمريكية ممثلة بـ (SEC) بالبدء في إصدار نشرات للتعبير عن الإفصاح البيئي، خاصة ما

تتضمنه القوائم المالية للشركات، وإبراز متطلبات هذه النشرات، سواء كانت تسويات محاسبية أو عمليات القياس للتكاليف أو التحديد الكمي والنقدي للتكاليف البيئية.

وأوصت الدراسة بضرورة أن تتمكن أطراف عديدة ذات اهتمام بالمعلومات المالية المنشودة في القوائم المالية والبيانات المكملة للقوائم المالية بالاستفادة من هذه المعلومات، ومن هؤلاء الأطراف المهتمين بهذه المعلومات والإفصاح، المستثمرين لا سيما المستثمرين المستقبليين.

24- دراسة (Bebbington, 1994)، بعنوان: " **Accountants Attitudes and Environmentally Sensitive Accounting**."

هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية دور المحاسبين في ممارسة الأعمال المرتبطة بالبيئة والإفصاح عن التكاليف البيئية.

ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك اهتمام متزايد بالدور المتنامي من المحاسبين للمشاركة الفعالة عند ممارستهم لأعمالهم المحاسبية، وخاصة في مجال الإفصاح البيئي والآثار المترتبة على الموضوعات المختلفة للبيئة، خاصة تلك التي تؤثر على المنتجات والجودة والإفصاح البيئي، أن هناك علاقة بين الإفصاح والموضوعات التشريعية البيئية والتغيرات المتوقعة في اللوائح المحاسبية في الدول الأوروبية ومنها المملكة المتحدة.

وأوصت الدراسة مواصلة استجابة المحاسبة والمحاسبين للتغيرات والآثار السلبية الناتجة عن أنشطة المصانع والشركات وتضمين تلك التكاليف في التقارير المالية.

1-8: ما يميز البحث

يعتقد الباحث أن أهم ما يميز الدراسة الحالية الآتي:

1- تعد هذه الدراسة المحاولة الأولى لدراسة متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية في

الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني.

2- هناك نقصاً في عدد البحوث والدراسات التي تهدف إلى التعرف عن مدى التزام الشركات

المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني والتي لها آثار سلبية على البيئة الفلسطينية

بمعايير الإفصاح عن التكاليف البيئية.

الفصل الثاني

محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات الصناعية

المساهمة الفلسطينية

المبحث الأول: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية

المبحث الثاني: قانون البيئة وواقع الشركات الصناعية المساهمة

الفلسطينية

مقدمة:

"تحتل الأنشطة البيئية أهمية كبيرة بين غيرها من الأنشطة العديدة داخل شركات الأعمال، خاصة بعد تزايد الاهتمامات من جانب المستثمرين والمجتمع للحصول على معلومات عن الأداء البيئي لهذه الشركات، وكذلك حرص الإدارة في العديد من الشركات على الاستفادة من المعلومات المتوافرة عن الأنشطة البيئية التي يجب تحملها من أجل ممارسة تلك الأنشطة، سواء ارتبطت التكاليف بالأنشطة البيئية الجارية أو الرأسمالية أو الالتزامات البيئية التي يتوقع أن يتم تحملها مستقبلاً" (حسنين، 2001: 17).

وفي ظل التزايد المستمر دولياً لاعتبارات ومتطلبات حماية البيئة، فإنه من المتوقع أن يلقي ذلك أعباء جديدة على إدارة الشركات الصناعية والمنشآت الاقتصادية من حيث، ضرورة الالتزام بالقواعد والتنظيمات البيئية مع الأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على هذا الالتزام عند إعداد الخطط الإنتاجية في المستقبل، وكذا عند تقويم الأداء للأنشطة المختلفة للشركة، والتزايد المطرد لتوقعات المجتمع نحو التزام الشركات بإنتاج منتجات غير ملوثة بيئياً، التزايد المطرد لميل المستهلكين نحو استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة مع الاهتمام باعتبارات الجودة والسعر المناسب. ومن ثم فإنه من المتوقع أن يؤدي استجابة الشركة للأعباء الخاصة بالأنشطة البيئية اللازمة حتى يمكنها تحقيق التوافق البيئي المنشود من جهة، ومن جهة أخرى تدعيم موقفها التنافسي في السوق ولدى المستهلكين عن طريق تبني سياسات إنتاجية تتماشى مع توقعات المجتمع واحتياجات المستهلكين نحو إنتاج واستخدام منتجات صديقة للبيئة، الأمر الذي يترتب عليه ظهور ما يعرف بالتكاليف البيئية والتي يتوقع أن يكون حجمها مؤثراً على هيكل الإنفاق العام في الشركة (سويلم، 2001: 170).

وبعد الإطلاع على التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة المدرجة الأكثر نشاطاً في سوق الأوراق المالية الفلسطيني تبين ضآلة وانعدام الإفصاح البيئي عن أثر عمليات ومنتجات الشركات في البيئة وهو ما يتناقض مع التشريعات البيئية الموجودة وزيادة اهتمام المجتمع الفلسطيني بالمحافظة على بيئة نظيفة. مما يجعلنا نتساءل عن منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية التي من شأنها أن تؤثر على متخذي القرارات والمساهمين وباقي الأطراف الأخرى التي لديها اهتمام بنشاط الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية.

المبحث الأول

المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية

2-1-0: تمهيد

"تزايد الاهتمام بقضايا ومشكلات البيئة في السنوات الأخيرة بشكل أدى إلى بذل العديد من الجهود لعلاج مشكلاته مما أثار العديد من التساؤلات حول علاقة هذه المشكلات البيئية بالأنشطة الاقتصادية والتنموية، لمعرفة مدى تأثيرها على استمرار التنمية وتواصلها وقياس الآثار البيئية للمشروعات، متمثلة في قياس التكاليف والمنافع البيئية الناتجة عنها، أصبحت من الأمور الحيوية والمهمة لمتخذي القرارات على كافة المستويات" (عطية وآخرون، 2005: 206).

وقد زاد الاهتمام بالمحاسبة البيئية نتيجة سعي بعض الجماعات البيئية أو جماعات الضغوط البيئية كما يطلق عليها في ذلك الوقت إلى ممارسة ضغوطها على منشآت الأعمال للإفصاح عن الآثار السلبية لأنشطتها على البيئة المحيطة بها. ومنذ ذلك الوقت كثيراً ما تداول مصطلح المحاسبة البيئية على المستويين الأكاديمي والعملية، كما نشطت مجالات البحث العلمي من جانب المهتمين بشؤون البيئة (حسنين، 2001: 5).

ولم يعد مقبولاً من وجهة نظر معظم الباحثين وكذلك من المنظمات والجمعيات والجهات المسؤولة عن حماية البيئة، رفع العائد على رأس المال وتحقيق المزيد من الأرباح، من دون حساب الخسائر التي تسببها الوحدة الاقتصادية للبيئة والمجتمع، ولذلك تم البحث عن أدوات تقيس التكاليف التي يجب أن تتحملها هذه الوحدة للمساهمة في معالجة تلوث البيئة الناتج عن

نشاطها والتي تكون مسببة فيه، وانسجاماً مع هذه الضرورة ظهرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية التي أعتبرت فرعاً من فروع المحاسبة التقليدية (حزوري، 1999: 49).

"ويعد الإفصاح عن المعلومات البيئية مؤشراً على ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها، كما يعتبر الإفصاح البيئي مهماً لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود الشركات نحو إدارة البيئة وآثارها المالية المترتبة عليها" (أبو العزم، 2005: 45).

2-1-1: مفهوم محاسبة التكاليف

تعرف محاسبة التكاليف على أنها "أحد فروع علم المحاسبة العامة، وهي أداء تحليلية ورقابية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية، وتهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في الشركة، وتبويبها حسب أقسام التكلفة، وتحليلها بحسب أصناف المنتجات أو الخدمات، مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات" (درغام، 2005: 20).

2-1-2: نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية

يقول (حنان) إن المحاسبة الاجتماعية في فترة السبعينيات من القرن الماضي قد نالت اهتماماً تجريبياً ملحوظاً ولاقت انتشاراً بحثياً واسعاً، تلاها خلال الثمانينات وحتى منتصف التسعينيات إهمال واضح وصل إلى حد التجاهل الكامل من برامج البحث العلمي. أما المحاسبة البيئية فقد بدأت بذورها الجينية أيضاً في السبعينيات إلى أن لاقت ولادة جديدة خلال التسعينيات من القرن الماضي، ومع بداية القرن الحالي بدأت كل من المحاسبة الاجتماعية

والبيئية تتكاملان وتحوزان اهتمام الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والأحياء والبيئة
(حنان، 2003: 247).

2-1-3: مفهوم محاسبة التكاليف الاجتماعية والبيئية

"تعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، ولقد
نشأ هذا التطور نتيجة للازدياد المطرد في حجم وقدرات المنشآت الاقتصادية وبصفة خاصة
الشركات المساهمة، فالشركات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة
النطاق سواء من وجهة الاقتصاد الوطني أو في مجموعة أو من حيث تعدد الأطراف ذوي
المصلحة في تتبع اقتصاديات تلك المنشآت" (جربوع وحلس، 2006: 8).

ويمكن القول أن مفهوم التكاليف البيئية يرتبط بمفهوم التكاليف الاجتماعية، باعتبار أن
التكاليف البيئية تعد أحد المكونات الفرعية للتكاليف الاجتماعية، حيث يرى (الشيرازي: 1990:
351-352)، أن التكاليف البيئية التي ترتبط بنشاط الشركة تنقسم إلى قسمين:

1. تكاليف تتحملها الشركة نتيجة قيامها بتنفيذ البرامج والأنشطة الملزمة للشركة بموجب
قواعد وقوانين بيئية وتنظيمات أو تلك التي تتحملها بصورة اختيارية لغرض حماية
البيئة من الآثار الخارجية السلبية لنشاطها.
2. تكاليف اجتماعية غير مباشرة: وتتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تقع على المجتمع
نتيجة الأضرار الناشئة عن ممارسة الشركة لأنشطتها الضارة وخصوصاً مزار
التلوث بكافة أشكاله.

كما يرى (الشيرازي) أن مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات المعاصرة تتحدد فيما
يأتي:

- المحافظة على جودة البيئة.
- تحقيق أمان المنتجات.
- الحفاظ على الموارد الطبيعية واستخدامها بطريقة مثلى. وذلك بغرض مواجهة كل من:
 - أ- النتائج السلبية لأنشطة الشركة والتي تتمثل في الأضرار التي تصيب الغير دون أن تدفع الشركة تعويضاً عنها.
 - ب- قصور الموارد الحكومية في مجال توفير السلع والخدمات العامة بما يتلاءم مع توقعات المجتمع.

وفي هذا الصدد أشارت (مجموعة اصدرات خبراء المحاسبة البيئية بالأمم المتحدة) إلى أن "التكاليف البيئية تتمثل في كافة عناصر التكاليف الخاصة بالموارد الاقتصادية المتاحة فضلاً عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات بكافة أنواعها (صلبة، سائلة، غازية) هذا إلى جانب تكلفة إيجاد منتجات صديقة للبيئة. وبذلك فإن التكاليف البيئية أصبحت ذات مردود ايجابي مستهدف يتمثل في وفورات الخامات والطاقة وكافة الموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدمه، هذا بالإضافة إلى أنها تمثل عبء على هذه الوفورات ومن ثم فإنها تؤثر بالضرورة على القيمة المضافة للدولة خلال الفترات المحاسبية المتتالية" (سويلم، 2001: 177).

ويعرف (Shahid) التكاليف البيئية "بأنها عناصر التكاليف التي تنشأ نتيجة قياس ورقابة وتصحيح أثار الأنشطة عن اتخاذ قرارات لها أثار سلبية محتملة على كافة مكونات البيئة، إنسان، حيوان، نبات، هواء، تربة" (Shahid, 1997: 1).

ويلاحظ أن التعريف السابق يحدد التكاليف البيئية في عناصر الإنفاق المترتب على قيام الشركة برقابة وتصحيح الأثار السلبية لنشاطها الإنتاجي الذي يقع على البيئة بجميع مكوناتها.

ويرى (حسنين) محاسبة التكاليف البيئية بأنها "المظلة التي تغطي جميع المجالات المحاسبية التي قد تتأثر باستجابة الشركات للقضايا البيئية المحيطة بها، بحيث يمكن وصف المحاسبة بأنها مرآة تعكس التغيرات التي تحدثها الشركات على البيئة المحيطة" (حسنين، 2001: 9).

كما يرى كل من (Pearce and Ward) أن محاسبة تكاليف البيئة هي عبارة عن "جمع، تحليل وتقدير بيئي ومالي لأداء المنظمة أو المؤسسة من خلال الحصول على البيانات والمعلومات من النظم الإدارية الموجودة بالمنظمة مثل (إدارة البيئة ونظم المحاسبة المالية)، وذلك من خلال اتخاذ القرار المناسب من أجل تقليل الآثار والتكاليف البيئية" (Pearce and Ward, 2002: 11).

كما عرف (Howes) محاسبة تكاليف البيئة هي "توليد، تحليل واستخدام المعلومات البيئية معبر عنها مالياً من أجل تحسين الوضع البيئي والأداء الاقتصادي للمؤسسة. هذا يعني أن محاسبة البيئة هي أداة تعكس الآثار البيئية للمؤسسة على المحيط والمجتمع ضمن التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة بحيث تساعد متخذي القرارات على ترتيب المعلومات التي تسهم في تقليل التكاليف ومخاطر العمل أو إضافة قيمة جديدة" (Howes, 2001: 29).

2-1-4: أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية

تقوم المحاسبة بأداء وظائف عدة في العمل التجاري (نور، 1999: 30) منها:

أولاً: المحاسبة أداة للقيود ومن ثم إنجاز التقارير المالية وبالتالي التوصل إلى نتيجة الأعمال ونقل هذه المعلومات المالية للخارج.

ثانياً: المحاسبة الإدارية تزودنا بالمعلومات التي تساعد المديرين في التخطيط والسيطرة على نشاط المؤسسة، وكذلك تصميم ما تحقق من إنجاز للعمل من ناحيتين هما الربحية والإنجاز البيئي وهذا يشمل على أنظمة متكاملة في تعريفه ومراقبته ومن ثم التقرير عن أثار المحاسبة البيئية وحصر هذه الآثار في قرارات موحدة عن تكلفة المنتج وسعر المنتج وتصميم المنتج.

ويرى (عطية) أن الإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة سوف يساعد في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية بخصوص مساهمة الشركة في حماية البيئة وتكاليف تلك المساهمة سواء الفعلية أو المحتملة، الأمر الذي ينعكس على مؤشرات تقويم أداء الشركة، هذا فضلاً عن المساهمة في القيام بإجراءات المراجعة البيئية والتي يتزايد الاهتمام بها من جانب الحكومات والشركات على حد سواء من خلال تطبيق المعايير الدولية لمراجعة البيئة الأمر الذي يتطلب وجود منتج محاسبي صالح لتنفيذ إجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة ومحددة (عطية، 2000: 253).

وفي دراسة (نور) عن محاسبة البيئة لاحظ أن المعلومات عن المسؤولية البيئية المحتملة يمكن الاستفادة منها في المستقبل على النحو الآتي (نور، 1999: 30):

1. تحسين عملية التصنيع.
2. التفاوض وحل النزاعات مع مؤسسات التأمين.
3. التأثير على المشرعين وصانعو القرارات.
4. إعادة تقويم إستراتيجية المحاسبة وممارسات الإدارة.
5. سن برامج إدارية شاملة عن المخاطر.

6. البحث وتقييم المخاطر غير المحسوسة.

ويمكن الإشارة إلى أن معلومات التقرير عن التكاليف البيئية سواءً على المستوى الكلي (الدولة) أو على المستوى الجزئي (الشركة) تساعد في عملية التقويم البيئي لكافة المجالات والبدائل والأنشطة التي من خلالها يتم استخدام الموارد المتاحة وذلك من حيث الآتي (فرغلي، 1997: 11-12):

1. تحديد عناصر تلوث البيئة لكل نشاط من الأنشطة سواء كانت عناصر تلوث هواء أو مياه أو تلوث الجزئيات الصلبة.

2. تحديد أثر استخدام الموارد على البيئة وذلك من حيث الآثار السلبية والأضرار التي تلحق بالبيئة نتيجة استخدام هذه الموارد في الأنشطة الاقتصادية المختلفة.

3. تقويم العائد الاقتصادي الناتج عن استخدام الموارد في تحقيق أهداف التنمية في المجالات المختلفة

4. إجراء المقارنة بين التكاليف البيئية وبين الأرباح المحققة من النشاط الرئيس للشركة والتي يحتمل أن تأخذ الأشكال الآتية:

▪ التكاليف البيئية = الأرباح المحققة.

وفي هذه الحالة تكون الشركة ذات ربحية اقتصادية على المستوى الجزئي بينما يكون مساهمتها في الناتج القومي تساوي صفر.

▪ التكاليف البيئية < الأرباح المحققة.

وفي هذه الحالة تكون الشركة ذات ربحية اقتصادية على المستوى الجزئي بينما تكون مساهمتها في الناتج القومي سالبة.

▪ التكاليف البيئية > الأرباح المحققة.

وفي هذه الحالة تكون الشركة ذات ربحية اقتصادية على المستوى الجزئي، وكذا

المستوى الكلي.

كما يشير تقرير الوكالة الأمريكية لحماية البيئة لعام 1999م إلى أن إستراتيجية بقاء ونمو

الشركة واستمراريتها بنجاح إنما ترتبط بمدى نجاحها في مجال الأداء البيئي (التكيف البيئي)

وذلك عن طريق التخطيط المستمر والمستدام (المتواصل) لسياسات حماية البيئة من كافة الآثار

السلبية الناتج عن مزاوله الشركة لأنشطتها المختلفة وخصوصاً في المجالات الآتية:

▪ مراعاة الاعتبارات البيئية عند شراء المواد الخام اللازمة لنشاط الشركة.

▪ العمل المستمر على تنمية كفاءة المواد الخام وخفض الفاقد منها إلى الحد

الأدنى.

▪ التطوير المستمر للمنتجات صديقة البيئة.

▪ تدوير المخلفات بكافة أنواعها (صلبة، سائلة، غازية).

ويتطلب تنفيذ ذلك تكبيد الشركة تكاليف وأعباء مالية يجب التقرير عنها لغرض تقويم

الأداء البيئي للشركة.

وأمكن تحديد أهم الدوافع نحو ضرورة التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية فيما يأتي

:(The London Group on Environmental Management Accounting, 1994)

1. هناك حاجة ملحة للتعرف على مدى قيام الشركة بتنفيذ كافة أنشطتها اللازمة

للتوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية أو التي تقوم بها بصورة اختيارية وتكلفة

تلك الأنشطة، مع تحديد أثرها على حجم النشاط وكذا الأسعار وهيكل التكاليف الإجمالية.

2. المساعدة في إخضاع الأنشطة الخاصة بحماية البيئة إلى الرقابة ومن ثم إمكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة، الأمر الذي سينعكس على الموقف التنافسي في السوق.

3. المساعدة في مجالات تقويم الأداء البيئي للشركة.

4. المساعدة في القيام بإجراءات التدقيق البيئي بطريقة صادقة وسليمة.

5. ظهور اتجاهات تطالب باستخدام أساليب محفزة لحماية البيئة نظير تحمل الشركة لتلك التكاليف وأهما فرض ضريبة على الصناعات الملوثة للبيئة، وكذا منح إعفاءات جمركية عند استيراد تقنيات إنتاج صديقة للبيئة.

6. تزايد الاهتمام بالعوامل والمتغيرات ذات التأثير على البيئة عند التخطيط المستقبلي باعتبار أنه من مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركة وقد حددت جمعية المحاسبين القومية الأمريكية المجالات الآتية لمسؤولية الشركة قبل المجتمع.

▪ مجالات التفاعل مع المجتمع.

▪ مجالات المساهمة البيئية والموارد الطبيعية.

▪ مجالات تتعلق بالمنتج أو الخدمة التي تقدمها الشركة.

7. تزايد الاهتمام الدولي بالمحافظة على البيئة وإصدار تشريعات متعددة، وحتمية إخضاع الآثار الخارجية السلبية للشركة للقياس بغرض رقابة هذه الآثار وتخفيضها إلى الحد الأدنى لها، والاتجاه نحو تأكيد ضرورة أن تتحمل الشركة تكاليف التلوث الناتج عن ممارستها للأنشطة الإنتاجية الملوثة.

8. الحاجة الملحة لتوضيح تباين التفاصيل حول الجهد الإداري الذي يؤدي إلى تضارب في المصالح والتفسير غير السليم لنتائج هذا الجهد، حيث سوف يؤدي التخصيص الأمثل لعناصر التكاليف وخصوصاً التكاليف البيئية إلى إمكانية إخضاعها للرقابة، هذا من جهة ومن جهة أخرى القدرة على التفسير السليم لنتائج الجهد الإداري وخصوصاً في حالات تزايد التكاليف المرتبطة بالتنظيمات والقوانين البيئية.

9. يساعد قياس والتقارير عن التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق.

2-1-5: أهداف محاسبة تكاليف البيئة

يرى (نور) أن هناك هدفان أساسيان للتقرير المالي: الأول هو أن صنع قرار الاستثمار يتطلب أن يقدم التقرير المالي معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين والمستفيدين الآخرين لصنع قرارات استثمارية سليمة، والثاني هو تقديم معلومات محاسبية تخدم الإدارة وذلك للحكم على فعالية الإدارة في استخدام موارد الشركة وتسييرها وبصفة عامة فإن التقرير المالي يركز على إعداد تقارير ذات هدف عام للوفاء بالحاجات المعلوماتية للمستفيدين الخارجين المحتملين (نور، 1999: 30).

5-1-6: دوافع ومبررات تحمل الشركة للتكاليف البيئية

يرى (عيسى) أن الاهتمام بتحديد وقياس التكاليف البيئية يعد من الظواهر الحديثة نسبياً، حيث يشير التتبع التاريخي أن الشركات لم تكن تهتم بالآثار السلبية وخصوصاً آثار التلوث

البيئي لأنها لم تكن تهتم الانبعاثات الضارة الملوثة للهواء أو بتصريف المخلفات الضارة في مياه الأنهار، ويرجع ذلك إلى أمرين هما (عيسى، 2000: 13-14):

1. الاعتقاد بأن الموارد الطبيعية لانهائية ولن تتضب مهما وقع عليها من اعتداءات.
2. ارتفاع تكاليف إزالة مظاهر التلوث الأمر الذي دفع الإدارة إلى عدم القيام بأنشطة الإزالة، وخصوصاً في ظل عدم وجود قوانين بيئية منظمة تحمي البيئة من مظاهر الاعتداء عليها، أو في ظل عدم تأصل مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركة تجاه البيئة.

إلا إن الاهتمام بمخاطر الاعتداء على البيئة وأثر ذلك على صحة الإنسان وخصوصاً مع تغير الاعتقاد الخاطئ بعدم ندرة الموارد الطبيعية وعدم نهائيتها، ومن ثم ظهرت الحاجة للعيش في بيئة نظيفة، الأمر الذي أدى إلى ظهور القوانين الخاصة بحماية البيئة والذي تبنته معظم الدول (قانون حماية البيئة الأمريكي (1971م)، قانون المياه النظيفة (1972م)، قانون الهواء النظيف الأمريكي 1980م، وكذلك في مصر قانون حماية البيئة رقم 4 لسنة 1994م).

إن النظرة الحديثة لمسؤولية المشروعات الاقتصادية أصبحت مغايرة للنظرة التقليدية لمسؤوليتها، والتي كانت تتجسد في زيادة وتعظيم الأرباح للمساهمة بقدر أكبر في أداء مسؤولياتها تجاه المجتمع، الذي تعمل على حدوده، ومن ثم لم تكن هناك فروق في معاييرها بين الحصول على الأرباح القصوى، وبين المسؤولية الاجتماعية للشركات، ولذلك أدت هذه العوامل إلى عدم إمكانية استخدام الأرباح المحققة كمعيار وحيد وشامل للحكم على الأداء الاجتماعي للشركة الصناعية (الحيالي، 1998: 51).

وقد أشار (سويلم) إلى أن كافة القوانين البيئية في مختلف الدول قد أجمعت على ضرورة التزام كافة الأفراد والمؤسسات بحماية البيئة من مخاطر التلوث والتي نشأت نتيجة مجموعة من المبررات يمكن عرض أهمها فيما يأتي (سويلم، 2001: 178):

1. ضرورة مساهمة الشركة في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها، فضلاً عن ضرورة مساهمتها في حل المشكلات الخاصة بالمجتمع من خلال مسؤوليتها الاجتماعية.

2. إن مسؤولية الشركة تجاه المجتمع تتحدد في العمل على استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة بشكل يحقق زيادة الأرباح مع الالتزام بمراعاة القواعد والقيم السائدة في المجتمع، الأمر الذي يؤدي إلى تحمل الشركة بكل الآتي:

- مسؤولية خاصة: تتحدد في المساهمة في تحقيق الربح للملاك.
- مسؤولية اجتماعية: وتتحدد في المساهمة في تخفيض الآثار الخارجية السلبية الناتجة عن مزاوله الشركة لنشاطها الإنتاجي.

المبحث الثاني

قانون البيئة وواقع الشركات الصناعية الفلسطينية

2-2-0: تمهيد

يعد قطاع الصناعة مصدر الدخل الأساس لكثير من أفراد المجتمع الفلسطيني على الرغم من أن القطاع الصناعي في فلسطين قطاع غير متقدم بشكل كبير سواء في الضفة الغربية أو قطاع وذلك لعدم وجود البنية التحتية التي تسهم في التخلص من الملوثات البيئية الصلبة والسائلة على حد سواء. وعند قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994م كان هناك اهتمام خاص لتأسيس البنى التحتية للإنشاءات الصناعية وتصميم تلك الإنشاءات بحيث يضمن المحافظة على البيئة، كما تم سن القوانين البيئية وإصدار التعليمات والإرشادات التي تسهم في عدم تلوث البيئة الفلسطينية، لقد قامت سلطة جودة البيئة بسن القوانين والتعليمات التي يمكن من خلال تطبيقها حماية البيئة الفلسطينية والمحافظة على صحة وسلامة المواطن الفلسطيني. (SPEAP, 2004: 77)

2-2-1: النشاط الصناعي في قطاع غزة

"يعمل في الشركات الصناعية في قطاع غزة أقل من ثمانية عمال في أكثر من 85% من تلك الشركات وأقل من 20 عامل في 97% من تلك الشركات الصناعية، ومعظم تلك الصناعات تتمثل في صناعة الملابس، المعادن، صناعة الأخشاب، وقطاع البناء" (ALBPS, 2001: 34). والجدول رقم (1) يوضح أنواع الصناعات وأماكن تواجدها في قطاع غزة.

الجدول رقم (1)

أنواع الصناعات وأماكن تواجدها في قطاع غزة

رقم	نوع الصناعة	شمال غزة	غزة	الوسطى	خان يونس	رفح	الإجمالي
1	ورش تصليح السيارات	28	37	27	30	22	144
2	صناعة النسيج	5	20	0	0	24	49
3	الأطباق الكهربائية	2	4	1	0	0	7
4	المعادن	45	55	49	31	58	238
5	المعلبات	22	2	20	18	14	76
6	المطابع	3	10	3	3	0	19
7	الأدوات الكهربائية	5	11	6	8	8	38
8	دباغة الجلود	2	35	9	1	1	48
9	معامل الرخام	13	29	21	25	46	134
10	صناعة الورق	1	3	0	0	0	4
11	صناعة البلاستيك	23	12	6	9	0	50
12	الأخشاب	35	2	43	19	69	168
13	الكيمويات	4	3	0	2	0	9
14	المنظفات	0	4	0	5	2	11
15	الدهانات	10	20	18	10	10	68
16	البطاريات	1	2		1	2	6
17	الباطون	1	3	4	1	3	12
18	صناعة الزفتة	1	2	0	0	1	4
19	معامل الحجارة	29	0	34	33	49	145
20	صناعة البلاط	3	13	1	0	0	17
21	معامل الرخام	7	3	11	14	11	46
22	الزجاج	0	5	0	0	0	5
23	الثلاجات	0	31	0	0	0	31
24	الإجمالي	240	306	253	210	320	1329

المصدر: (وزارة البيئة الفلسطينية).

2-2-2: النشاط الصناعي في الضفة الغربية

والجدول رقم (2) يوضح أنواع الصناعات وأماكن تواجدها في الضفة الغربية.

الجدول رقم (2)

أنواع الصناعات وأماكن تواجدها في الضفة الغربية

رقم	نوع الصناعة	الخط يل	بيت لحم	قلقيا يا	سلفيت	رام الله والبير	القد س	نابل س	طولا كرم	جنين	الاجما لي
1	الفحم	0	0	0	0	0	0	0	0	54	54
2	الدهانات	1	2	1	0	3	3	5	3	6	7
3	المنظفات	5	3	4	0	3	3	5	3	6	32
4	الأعلاف	3	0	0	0	0	0	0	3	3	9
5	معامل الطوب	49	7	5	0	9	13	6	13	14	116
6	الاسمنت	4	2	1	0	3	1	6	3	6	26
7	الأحجار	240	254	55	25	44	14	95	46	107	880
8	مقالع الحجارة	170	50	10	18	25	0	35	10	42	360
9	تكسير الصخور	15	11	1	1	12	5	12	6	8	71
10	صباعة الملابس	9	0	0	2	0	1	0	1	0	13
11	الأطباق الكهربائية	7	6	0	0	1	0	1	0	1	16
12	الورق	11	7	0	0	10	5	11	6	8	58
13	مطاحن الزيت	22	2	16	29	23	0	21	30	50	193
14	المذابح	1	3	0	0	0	0	1	3	0	8
15	المعلبات	26	14	0	0	9	4	10	7	28	98
16	المعدن	30	27	1	0	25	11	1	17	5	117
18	النسيج	59	39	3	0	33	11	7	87	46	285
19	الغاز	6	2	0	0	2	2	4	1	1	18
20	الإسفلت	2	0	0	0	0	0	0	0	1	3
21	البلاستيك	27	5	0	0	9	4	8	0	2	55
22	الذهب	42	2	0	0	0	0	10	2	0	56
23	الإجمالي	787	444	97	75	216	79	239	249	385	2571

المصدر: (84: 2004). (SPEAP).

2-2-3: التلوث الصناعي في فلسطين

تعد الأنشطة الصناعية في الضفة الغربية وقطاع غزة من مصادر التلوث خاصة في ظل عدم وجود الأنظمة والقوانين التي تلزم أصحاب الصناعات بالتقيد بالمعايير الدولية الخاصة بتلك الصناعات أثناء العملية الإنتاجية. والجدول رقم (3) يوضح أهم الصناعات التي تسبب التلوث في الضفة والقطاع وأثارها في تلوث البيئة الفلسطينية.

الجدول رقم (3)

أهم الصناعات التي تسبب التلوث في الضفة والقطاع وأثارها في تلوث البيئة الفلسطينية

مستوى الملوثات الناتجة في			مصادر التلوث	
الهواء	الماء	التربة	عدد المصانع	نوع الصناعة
مرتفع	منخفض	متوسط	54	صناعة الفحم
مرتفع	منخفض	مرتفع	360	صناعة الأحجار
مرتفع	متوسط	مرتفع	926	قص الصخور
مرتفع	مرتفع	متوسط	61	دباغة الجلود
مرتفع	مرتفع	متوسط	23	الأطباق الكهربائية
منخفض	مرتفع	متوسط	193	مطاحن الزيت
متوسط	مرتفع	متوسط	10	المسالخ
متوسط	مرتفع	متوسط	334	صناعة النسيج
مرتفع	متوسط	مرتفع	7	صناعة الزفتة
متوسط	متوسط	منخفض	105	صناعة البلاستيك

المصدر: (SPEAP, 2004: 85).

2-2-4: أهم أنواع التلوث الصناعي في فلسطين

2-2-4-1: التلوث بالنفايات الصلبة

تواجه فلسطين الآن مشكلة النفايات الصلبة بسبب تزايد أعداد السكان، عدم توفر الإمكانات المادية اللازمة، ضعف الخبرات الفنية لإدارة النفايات الصلبة، سنوات الاحتلال

الإسرائيلية الطويلة للأراضي الفلسطينية تركت آثارها على هذا الجانب لذلك نجد أن النفايات الصلبة يتم جمعها بطرق عشوائية وتجميعها في مكبات منافية للشروط الصحية والبيئية.

2-2-4-1-1: أنواع النفايات الصلبة (www.geocities.com, 4/2007):

1. النفايات المنزلية وهي مخلفات ناتجة من المنازل والمطاعم والفنادق.
 2. النفايات الناتجة من النشاط الزراعي والحيواني سواء أكان مخلفات نباتية أو عضوية.
 3. مخلفات عمليات التعدين والصناعة.
 4. مخلفات ناتجة عن البناء والإنشاءات المختلفة.
- وجميع أنواع النفايات ممكن التخلص منها بدون أن تخلف أضراراً بيئية عن طريق معالجتها أو إعادة البعض منها إلى دورتها الطبيعية أو الاستفادة منها وهذا مرهون بالإدارة البيئية الصحيحة والخبرات الفنية اللازمة.

2-2-4-1-2: مكونات النفايات الصلبة (www.geocities.com, 4/2007):

وهي في فلسطين كمثيلاتها في الدول المجاورة ففي المدن تتكون أغلب النفايات الصلبة من البلاستيك والورق بعد استعمالها في عمليات التغليف للأغراض المختلفة والنفايات الناتجة عن المستشفيات مما يعرف بالنفايات الطبية والألمنيوم والزجاج والمواد الناتجة من عمليات البناء وهذه النفايات برمتها نجدها تكثر في المدن. أما في المناطق الريفية والزراعية فتكثر النفايات العضوية حيوانية كانت أم نباتية كما هو موضح في الجدول رقم (4)

الجدول رقم (4)

أنواع النفايات الصلبة وأماكن تواجدها

الرقم	الصناعة	المكان	نوع النفايات الصلبة غير الخطرة	أنواع النفايات الصلبة الخطرة
1	صناعة الباطون الجاهز	مناطق مختلفة من الضفة والقطاع	النفايات المنزلية	براميل المواد الكيميائية الفارغة
2	صناعة الرخام	مناطق مختلفة من الضفة والقطاع	بقايا الرخام	
3	مواد النظافة	جباليا، الخليل، بيت لحم، قلقيليا	نفايات الكرتون، البلاستيك.	براميل المواد الكيميائية الفارغة
4	صناعة البلاط	غزة، خان يونس، بيت حانون، الخليل، جنين، بيت لحم، رام الله	نفايات الكرتون، البلاستيك.	رواسب الناتجة عن صناعة البلاط
5	الأطباق الكهربائية	غزة، جباليا، الخليل، بيت لحم، رام الله، نابلس، جنين.	نفايات الكرتون، البلاستيك.	العبوات الفارغة من المواد الكيميائية
6	قص الصخور والأحجار	غزة، جباليا، بيت حانون، الضفة الغربية	المواد الكيميائية، نفايات الكرتون، البلاستيك، الفبير	رواسب الصخور، العبوات الفارغة من الكيموية
7	صناعة المعلبات	مناطق مختلفة من الضفة والقطاع	نفايات الكرتون، البلاستيك.	
8	صناعة النسيج	بيت حانون، الضفة الغربية	المواد الكيميائية، نفايات الكرتون، البلاستيك، الفبير	براميل المواد الكيميائية الفارغة
9	صناعة الدهانات	غزة، الخليل، بيت لحم، قلقيليا، نابلس، جنين.	نفايات الكرتون، البلاستيك	براميل المواد الكيميائية الفارغة
10	صناعة الأعلاف	غزة، دير البلح، الخليل، طولكرم، جنين.	نفايات الكرتون، البلاستيك.	

المصدر: (SPEAP, 2004: 88).

ويشير الجدول رقم (5) إلى حجم النفايات الصلبة في الضفة الغربية وقطاع غزة المتوقع

عام 2010م مقارنة بعام 1994م.

الجدول رقم (5)

حجم النفايات الصلبة في الضفة الغربية وقطاع غزة المتوقع عام 2010م مقارنة بعام 1994م

المنطقة	وزن النفايات الصلبة طن/ يوم		وزن النفايات الصلبة آلاف الأطنان / سنة		حجم النفايات الصلبة آلاف الأمتار المكعبة	
	2010	1994	2010	1994	2010	1994
غزة	1500	400	547.5	146	1643.5	438
الضفة	2400	600	876	219	2628	657
المجموع	3900	1000	1423.5	365	4271.5	1093

المصدر: (www.geocities.com, 4/2007).

2-2-4-2: أنواع أخرى من النفايات (www.geocities.com, 3/2007):

1. النفايات الخطرة: مثل المركبات الكيماوية كمركبات السيانيد والمحاليل المائية المعدنية

ومركبات الزئبق التي تنتج عن الصناعات الكيماوية والإلكترونية وصناعة الورق

والمبيدات والنفايات الطبية من الأدوية وغيرها والمواد البلاستيكية والمبيدات، الأبخرة

والغبار المتصاعد من المصانع الإسرائيلية والتي تدفعها الرياح إلى الضفة الغربية.

2. النفايات الطبية: وهي الناتجة عن مختبرات التحاليل الطبية والمستشفيات وغرف

العمليات وعيادات الأطباء ودوائر الصحة البيطرية وتشتمل على السرنجات بعد

استعمالها والأوعية الخاصة بجمع عينات التحاليل ومزارع الكائنات الدقيقة ويجرى

الآن إلقاء هذه النفايات في حاويات النفايات الخاصة بالبلديات الأمر الذي يمكن من نقل

العدوى إلى السكان ويمكن أيضاً السيطرة على هذه النفايات بجمعها في أكياس خاصة

وتعقم في جهاز خاص ثم توضع في حاويات خاصة.

3. المبيدات البيولوجية: وهي التي تستخدم لحماية الحيوانات والنباتات والإنسان من الآثار

الضارة (كبعض الحشرات والقوارض والأعشاب الضارة والفطريات والبكتيريا)

والمبيدات والبيولوجية.

2-2-5: المصادر الرئيسية لتلوث الهواء في فلسطين

يعد الهواء المتصاعد من المصانع والمحمل بالغبار والأبخرة، عوادم وسائل النقل المختلفة

والسيارات القديمة، الغبار المتصاعد من مقالع الحجارة والكسارات، الدخان الناتج عن حرق

النفايات الصلبة، مشاريع معالجة المياه العادية من أهم مصادر تلوث الهواء في فلسطين

والجدول رقم (6) يوضح ذلك.

الجدول رقم (6)

مصادر تلوث الهواء في فلسطين

أنواع ملوثات الهواء	نوع الصناعة
الغبار	صناعة الاسمنت
CO, CO2, SO2, NO	المخابز (التي تستخدم الزيت كوقود)
PB	صناعة البطاريات
الغبار، هيدروكربون، SIO2، CO, CO2	صناعة الزفتة
الغبار، هيدروكربون	صناعة البلاط
الغبار، SO2, CO, CO2	صناعة النسيج
هيدروكربون	صناعة الدهانات
الغبار، CO، CO2، SO2، NH3	صناعة الأعلاف
الغبار، مونو أكسيد الكربون	صناعة الفحم

المصدر: (SPEAP, 2004: 89).

2-2-6: التشريعات البيئية الفلسطينية

لم تكن فلسطين ببعيدة عن الاهتمام بالأمر ذات الطابع البيئي، فمن ناحية اللوائح والقوانين، فقد صدر القانون رقم (7) لعام 1999م في شأن حماية البيئة، حيث ألزم قانون الشركات العاملة في الاقتصاد الفلسطيني بضرورة مراعاة عدم الإضرار بالبيئة، مع إعطاء فترة انتقالية للشركات لتوفيق أوضاعها ثم تطبق بعدها العقوبات المنصوص عليها قانوناً، كما تضمن القانون بعض النصوص التي تركز على ضرورة مراعاة البعد البيئي عند إجراءات دراسات الجدوى للشركات الاستثمارية بحيث يجب أن تجرى دراسة جدوى بيئية لتحديد التأثير البيئي للشركات الجديدة وبما يضمن عدم وجود تأثيرات سلبية على البيئة نتيجة تنفيذ بعض الشركات الصناعية التي تضر أو قد تدمر البيئة.

كما كفل قانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لعام 1999م في المادة رقم (5) الآتي:

أ- حق كل شخص فلسطيني بالعيش في بيئة سليمة ونظيفة والتمتع بأكبر قدر ممكن من الصحة العامة والرفاه.

ب- حماية ثروات الوطن الطبيعية وموارده الاقتصادية والحفاظ على تراثه التاريخي

والحضاري دون أضرار أو آثار جانبية يحتمل ظهورها عاجلاً أو آجلاً نتيجة النشاطات الصناعية أو الزراعية أو العمرانية المختلفة على نوعيات الحياة والأنظمة البيئية الأساسية كالهواء والماء والتربة والثروات البحرية والحيوانية والنباتية.

وجاء في نفس القانون في المادة رقم (46)، أنه عند ترخيص أي شركة، تعمل الجهات

المختصة على تفادي الأخطار البيئية كلما أمكن ذلك بتشجيع التحول إلى الشركات الصناعية

التي تستخدم المواد أو العمليات الأقل ضرراً على البيئة وإعطاء الأولوية لتلك الشركات وفقاً لأسس التنمية الاقتصادية.

2-2-7: قانون سوق رأس المال الفلسطيني رقم (12) لسنة 2004م

نصت كل من المواد رقم (35 و37) من قانون سوق رأس المال الفلسطيني على كل شركة طرحت أوراقاً مالية لها في اكتتاب عام أن تقدم على مسؤوليتها إلى الهيئة العامة لسوق المال تقرير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التي تفصح عن المركز المالي الصحيح. وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقاً لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

ويجب على الشركة نشر ملخص واف للتقارير نصف السنوية والقوائم المالية السنوية في صحتين يوميتين صباحيتين واسعتي الانتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية. كما يجب على كل شركة تواجه ظروفاً جوهرية تؤثر في نشاطها أو في مركزها المالي أن تفصح عن ذلك فوراً وأن تنشر عنه ملخصاً وافياً في صحتين واسعتي الانتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية.

ويلاحظ أن المواد السابقة من قانون رأس المال الفلسطيني قد طالبت بالإفصاح عن جميع الحقائق والظروف الجوهرية وهذا يعني ضمناً الإفصاح عن الأحداث البيئية.

وتنص المادة (12) من القانون على: "أن تتولى الهيئة فضلاً عن الاختصاصات المقررة لها في أي تشريع آخر تطبيق أحكام هذا القانون والقرارات الصادرة تنفيذاً له، ولها إبرام التصرف واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أغراضها وعلى الأخص، الإشراف على توفير ونشر

المعلومات والبيانات الكافية عن سوق رأس المال والتحقق من سلامتها ووضوحها وكشفها عن الحقائق التي تعبر عنها".

وعلى الرغم من أن الظروف والحقائق البيئية أصبحت من الأمور الملحة في عالم اليوم التي تتطلب الإفصاح عنها، إلا أن الهيئة العامة لسوق رأس المال لم تصدر أي قرارات تطلب فيه من الشركات صراحة الإفصاح عن التأثير الذي تحدثه على البيئة وأية التزامات مالية قد تترتب على ذلك.

2-2-8: معايير المحاسبة المعمول بها في الشركات المساهمة المدرجة في سوق

المال الفلسطيني

نظراً لحدثة سوق رأس المال في فلسطين المسؤول عن تنظيم وإصدار التشريعات الخاصة بسوق الأوراق المالية الفلسطيني فإنه قد تبنى معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية للشركات المدرجة في هذا السوق دون الإفصاح عن التكاليف البيئية.

فقد جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية، الفقرة رقم (8) أن "تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية الأجزاء الآتية: (أ) الميزانية العمومية (ب) قائمة الدخل (ج) بيان يظهر كافة التغيرات في حقوق المساهمين (د) بيان التدفقات النقدية (هـ) الملاحظات والسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية ونصت الفقرة رقم (9) على: أن تقدم الشركات بيانات إضافية خارج البيانات المالية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وبشكل خاص في الشركات الصناعية حيث تكون العوامل البيئية مهمة، وكما يعتبر الموظفون مجموعة مستخدمين مهمين، ويشجع هذا المعيار الشركات على تقديم هذه

البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2004).

ويلاحظ أن التكاليف البيئية تدرج تحت الظروف الطارئة، إذ أن معظمها تتحدد نتائجها النهائية بناءً على أحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل، فقد يحدث تسرب مادة كيميائية سامة بسبب انفجار أحد الأنابيب أو الحاويات الناقلة لها. ويتم تقدير حجم الأضرار في الحال أو المستقبل على حسب ما تقرره المحاكم أو لجان التعويضات. وقد ترفع القضايا على الشركة من جانب العاملين أو العملاء في القضايا أو الجمهور بسبب الأضرار البيئية ولا يعرف مقدار التعويض إلا بعد الفصل في القضايا.

وفي نفس السياق الخاص بعرض القوائم المالية، اعتبر المعيار المحاسبي المصري رقم (7) التكاليف البيئية من ضمن الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، فقد عرفت الفقرة (3) "الظرف الطارئ هو كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها النهائية من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل"، وجاء في الفقرة (8): "يجب الاعتراف بمبلغ الخسارة المحتملة كمصروف و/أو التزام إذا: (أ) كان من المحتمل أن تؤكد الأحداث اللاحقة فقدان أصل من الأصول أو نشأة التزام في تاريخ الميزانية، وذلك بعد الأخذ في الاعتبار أية قيمة من المحتمل استردادها مرتبطة بهذه الخسارة. (ب) وكان من الممكن تقدير مبلغ الخسارة حدوثها تقديراً مناسباً. وتنص الفقرة (9) على أنه: "يجب الإفصاح في القوائم المالية عن الخسارة الطارئة إذا لم يتوافر أحد الشروط المشار إليها في الفقرة (8) ما لم يكن احتمال هذه الخسارة مستبعداً" (أبو العزم، 2005: 62).

وحيث أن سوق المال الفلسطيني قد تبني المعايير المحاسبية الدولية والمصرية فإنه من المفترض أن تلزم الشركات الفلسطينية الصناعية المساهمة المدرجة بالإفصاح عن أنشطة إدراتها للبيئة والمضامين المالية لها، ولكنها تركت الحرية لإدارة الشركات بالإفصاح طوعاً عن أدائها البيئي.

الفصل الثالث

التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية

المبحث الأول: طبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية

في الشركات الصناعية المساهمة

المبحث الثاني: متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية

مقدمة:

حيث أن الإفصاح البيئي للالتزامات والتكاليف الناتجة عن تلوث البيئة والمحافظة عليها أصبح أمراً ضرورياً من جميع الشركات الصناعية عالمياً، فإن ذلك يعد أمراً ضرورياً من جميع الشركات الصناعية وأي مشروعات تسبب أو تساهم في تلوث البيئة الفلسطينية، نظراً لقانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لسنة (1997م) ولائحته التنفيذية قد حدد عقوبات وغرامات تخضع لها هذه الشركات الصناعية أو المصانع في حالة ثبوت الأضرار المباشرة أو غير المباشرة للبيئة، ومن المتوقع أن يكون حجم تلك التكاليف كبيراً ومؤثراً على هيكل الإنفاق الكلي للشركة. ومع عدم وجود نظام لفصل التكاليف البيئية والتقارير عنها فإنه من المتوقع أن تقل منفعة المعلومات في مجال ترشيد القرارات التي يتخذها مستخدمي تلك المعلومات، ومن ثم تتضح أهمية البحث والتي تتركز في دراسة المتطلبات النظرية لتقرير التكاليف البيئية وما إذا كان هناك حاجة إلى مثل هذا التقرير من عدمه.

المبحث الأول

طبيعة الإفصاحات عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية

3-1-0: تمهيد

لقد أصبح الحفاظ على البيئة التي نعيش فيها من إحدى المتطلبات الأساسية التي ينادي بها المجتمع بحيث لم يعد مقبولاً من الأشخاص أو الشركات والمصانع الإساءة إلى البيئة بأي حال من الأحوال. وكل من يسيء للبيئة يعرض نفسه لمساءلة القانون ويجب عليه أن يقوم بتعويض الأضرار التي أحدثها، ومن هنا أصبحت الضغوط على المصانع والشركات للإفصاح البيئي أمراً عالمياً لا يمكن تجنبه من أصحاب المصالح والأطراف المتعارضة في المجتمعات التي للشركات والمصانع آثار بيئية خطيرة فيها، ومن ثم أصبح الاهتمام الزائد من قبل حملة الأسهم والمشرعين الحكوميين والمستهلكين والمستثمرين وإدارة الشركة للحصول على معلومات مرتبطة بشؤون البيئة والالتزامات تتحملها الشركات عند ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة ذاتها، وحتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من اتخاذ القرارات المناسبة التي تلائم كل في حدود اهتماماته.

3-1-1: مفهوم الإفصاح البيئي

يعرف (أبو العزم) الإفصاح البيئي بأنه نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل. ويشمل الإفصاح البيئي البنود التالية: مصروفات أو تكاليف التشغيل في الماضي

والحاضر الخاصة بمعدات وتسهيلات رقابة التلوث، والتقديرات المستقبلية لمصروفات أو تكاليف التشغيل الخاصة بتسهيلات ومعدات رقابة التلوث، وتكاليف إعادة الموقع لما كان عليه قبل التلوث، وتمويل تسهيلات أو معدات رقابة التلوث، وإطلاق المخلفات الهوائية والسائلة والصلبة، وصف لتسهيلات أو عمليات رقابة التلوث والمتطلبات القانونية الخاصة بالبيئة ومدى اتساق التسهيلات معها، مناقشة السياسات والمتطلبات البيئية المكافآت والجوائز البيئية، وجود إدارة بيئية أو أقسام مراجعة... الخ، ويأخذ الإفصاح البيئي عن بنود المعلومات البيئية العديد من الأشكال مثل: البيانات الوصفية، الوقائع والمزاعم الكمية، الأرقام والملاحظات بالقوائم المالية" (أبو العزم، 2005: 48).

كما يعرف (الحيالي) الإفصاح البيئي "بأنه الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن أنشطتها المختلفة، ذات المضامين الاجتماعية. وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك ولعل أبرز الأنشطة التي لها أثر مباشر على المجتمع، هي التي تحقق له منافع اجتماعية (الحيالي، 2001: 47).

كما عرفت مجموعة خبراء المحاسبة والتقارير الدولية (ISAC) الإفصاح عن التكاليف البيئية" هي الشروحات والإيضاحات الإضافية الخاصة ببنود التكاليف والالتزامات البيئية والتي تضمها الميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر، على أن تكون هذه الإيضاحات مقابل كل بند أو بملحق خاص ويجب أن يتم تحديد أهمية البنود وطبيعة البند" (ISAC, 1999: 11).

3-1-2: أهمية الإفصاح البيئي

إن أهمية وضرورة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في وجوب أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية عن تكاليف الأنشطة التي تقوم بها الشركة لغرض حماية البيئة نتيجة التزاماتها بالتنظيمات والقوانين البيئية أو نتيجة قيامها اختياريًا بتلك الأنشطة، ويمكن القول أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه المحاسب عند القيام بقياس وحصر والتقرير عنها يحكمه مجموعة من الاعتبارات" (الشيرازي، 1990: 348):

1. مدى الأنشطة التي تقوم بها الشركة نتيجة التزامها بالمسؤولية الاجتماعية سواءً بصفة ملزمة أو اختيارية، حيث إنه من المتوقع أن تزيد الحاجة للتقرير عن التكاليف البيئية التي تتكبدتها مع زيادة الأنشطة التي تنفذها نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية من جهة أو نتيجة زيادة الوعي البيئي لدى الإدارة من الجهة الأخرى.
2. حجم الإنتاج: حيث إنه من المتوقع أن تزيد الحاجة للتقرير عن التكاليف البيئية مع زيادة حجم الشركة وذلك حتى لا تتعرض لمخاطر التدخل الحكومي وخصوصاً الغرامات أو الإغلاق.

ويرى (Coulson) أن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية يمكن الاستفادة

منها في الأغراض الآتية (11: 1999, Coulson):

1. لتعزيز قدرة إدارة الشركة على إدارة القضايا البيئية ودمجها ضمن المشكلات الإستراتيجية.
2. لعمل مقارنة بين الشركة والشركات الأخرى التي لها نفس النشاط الصناعي بشكل مستمر.

3. لمعرفة مدى تعرض الشركة لأي خطر يتعلق بالبيئة من شأنه التأثير على قرارات المساهمين.

3-1-3: أنواع الإفصاح البيئي

أولاً: الإفصاح الاختياري

لا يشترك المستثمرون مع الإدارة في إدارة الأنشطة اليومية للشركة حيث يفوضون هذه المسؤوليات للإدارة وهذا يؤدي إلى مشكلتين مهمتين: الأولى، وجود عدم تماثل للمعلومات فإن المستثمرين أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة الشركة، الثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة الشركة والتوقعات المستقبلية لها. ولهذا يجب أن يكون لدى الإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية السنوية (أبو العزم، 2005: 49).

ويرى (Grossman and Milgrom) "أنه من الناحية النظرية يجب أن تفصح الشركات طوعاً عما لديها من معلومات، لأنه إذا اعتقد المستثمرون أن الإدارة تحجب المعلومات عنهم فسيتملكهم شعور بأن هذه المعلومات سلبية ولا تعكس المركز الحقيقي للشركة فإن المستثمرون سوف يقللون من تقديرهم لقيمة الشركة، لهذا يجب تشجيع الإدارة على الإفصاح الطوعي عن كل المعلومات الملائمة لتجنب التقييم البخس للشركة: (Grossman and Milgrom, 1981) (380).

كما أن هناك اعترافاً بقيمة المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها طوعاً، فقد وجدت دراسة (Deegan, Rankin and Michael) "أن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن

المعلومات مهمة لاتخاذ قراراتهم وأنهم يبحثون عنها في التقارير السنوية للشركات ولكن يضعون المعلومات البيئية بعد المعلومات المالية التقليدية من حيث ترتيب أهميتها لقراراتهم. وعلى الرغم من أن التقرير والإفصاح البيئي ما زال اختيارياً في أغلب الأحوال إلا أن العديد من الشركات في الدول المتقدمة بادرت طوعاً، بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية البيئية وطورت نظاماً للإدارة البيئية ووضعت التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية" Deegan, (Rankin and Michaela, 1997: 315).

ثانياً: الإفصاح الإلزامي

يقول (أبو العزم) "أنه على عكس الإفصاح الطوعي، فإن واضعي السياسات المحاسبية والقائمين على سوق المال وإعداد القواعد المحاسبية ومعايير التقرير المالي فإن الإفصاح الإلزامي يكون وفقاً لحاجة الأطراف المهتمة، ويجب أن يوفر الحد الأدنى من الإفصاح المفقود في حالة الإفصاح الطوعي. 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" (أبو العزم، 2005: 50).

ويرى (جربوع وحلس) "أنه يجب الكشف عن أنواع البنود التي تعتبرها الشركة تكاليف بيئية مع بيان حجم التكاليف البيئية المحملة على قائمة الدخل وتلك المرسمة خلال الفترة، وهو ما يتطلب الإفصاح عن الأمور التالية، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال بالأنظمة والقوانين البيئية وأخيراً، التعويضات المدفوعة للغير" (جربوع و حلس، 2004: 10).

وعلى الرغم من أن الإفصاح الإلزامي يمكن أن يسد حاجة المستثمرين إلى العديد من المعلومات إلا أنه ليس آلية كاملة تتسم بالكفاءة لتوزيع المعلومات المالية، لأن وضع المعايير المحاسبية هي عملية سياسية مع مختلف الأطراف المهتمة مثل الحكومة والمستثمرين والشركات والمجتمع المالي وغيرهم، حيث تتدخل هذه الأطراف للمحافظة على مصالحهم وتحسين رفاهيتهم. ومن ثم فإن المعيار الصادر يمثل توازناً للقوى السياسية في المجتمع ولا يحقق غالباً المثالية في توزيع المعلومات (Scott, 2003: 62).

ويقول (Walden and Schwartz) "أنه بالرغم من الدراسات التي أكدت حقيقة ما تقوم به العديد من الشركات للإفصاح البيئي، إلا أن بعض هذه الدراسات أكدت على الدوافع وراء الإفصاح، وهو غالباً ما يكون لتطبيق تشريعات بيئية" (Walden and Schwartz, 1997: 126).

إن وجود معايير محاسبية تلزم بالإفصاح عن التكاليف البيئية ساعد في إلزام الشركات بضرورة الإفصاح عن تلك الالتزامات فيقول (الحيالي) "إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور الجوهرية وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضاً بالملاحظات المرفقة بها، وبمدى ما فيها من تفاصيل وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدم القوائم" (الحيالي، 2001: 46).

أما (عبد البر) فيقول "أن العامل الرئيس المؤثر في التكاليف البيئية هو التشريعات الخاصة بالحفاظ على البيئة والتي تفرضها الدول حماية للموارد الطبيعية وحماية للموارد

البشرية وبالتالي فإن العديد من التكاليف البيئية مرتبط بالأتعاب القانونية والغرامات والعقوبات أي تدميرات نتجت عن عدم الامتثال للتشريعات" (عبد البر، 2001: 23).

ويرى (أبو العزم) "أن الأحداث البيئية قد زادت في السنوات الأخيرة من وعي واهتمام المجتمع بجودة البيئة وخاصة دور الشركات 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 للأطراف المهمة" (أبو العزم، 2005: 51).

3-1-4: دور المنظمات المهنية الدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية

الخاصة بالإفصاح عن التكاليف البيئية

في الواقع أن المنظمات المهنية المحاسبية الدولية وأيضاً الجهات الحكومية لعبت دور مؤثر وفعال للاهتمام بالبيئة وحمايتها بشكل ضروري سواء كان ذلك اختيارياً من الشركات التي تشارك في التلوث والتدمير للبيئة أو بشكل إجباري من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي. فيلاحظ أن لجنة معايير المحاسبي Financial Accounting Standard Board (FASB) أصدرت في 1975م تصريح يختص بالمحاسبة عن الطوارئ (Accounting for Contingencies) وذلك مساعدة للمحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفياً في المستقبل مثل معالجة نفاثة البيئة، فالخسائر الطارئة ينبغي

تضمنها في القوائم المالية، أما إذا كانت في أحداث مستقبلية مع تأكيد الالتزام فلا بد من تقدير هذا الالتزام بشكل مقبول.

ويوضح كلاً من (Billing and Scott) "أن تطبيق الشركات الصناعية لتصريح Financial Accounting Standard Board (FASB) مختلف وبشكل كبير، لذا لم تتبع أي شركة الإرشادات التي جاءت في هذا التصريح ولكن كانت معظم الشركات مترددة في تطبيقه وبقي للحاجة الضرورية عند إعداد التقارير كدليل إرشادي، فقد صدر في عام 1976م تفسير في ما جاء في تصريح 1975م من حيث التقدير المقبول لمبلغ المقدر للخسارة، وأوضحت (FASB) إنما جاء في تصريح 1975م لا يعطي مبرر لتأجيل تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نظافة البيئة" (Billing and Scott, 1995: 62).

ويقول (Hohn) "أن المرجع الأولي للإرشادات المحاسبية والخاص بالالتزامات الطارئة البيئية هو المعيار (SFAS-5)، حيث يساعد هذا المعيار أيضاً في تفسير القاعدة المالية Financial interpretation (FIN-14)، وحاجة الإصدار (SAB-92)، لتحديد الاستحقاقات عندما تكون ممكنة ومتوقعة، ومن ثم لا بد من تسجيلها وبتد أدنى وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنها" (Hohn, 1996: 22).

"وفي عام 1993م أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطاني عدد من الإرشادات عن الموضوعات البيئية، وذلك ضمن تقرير بحث عن إعداد التقارير البيئية وعن تكاليف الأداء البيئي، والالتزامات البيئية، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندي المالي Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (Aldrige and Collbert, 1997: "

.32)

"وفي ديسمبر 1994م أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية (ACSEC) المعيار رقم (6-94 SOP)، حيث اختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد" (Joel, 20: 1998).

كما أصدرت لجنة خاصة من (AICPA) في عام 1994م (وهي اللجنة الخاصة بالتقارير المالية) تقرير بعنوان "تطوير إعداد تقارير المشروعات"، وكانت توصيات هذه اللجنة ممثلة في أربع تغييرات: عمل توسعة بتطوير نموذج معلومات المشروع، تحسين عرض القوائم المالية، تطوير المراجعة، وأخيراً تيسير عملية التغيير نظراً لحاجة مستخدمي التقارير إلى معلومات غير مالية وأخرى خاصة بالتشغيل، حتى يساعد ذلك في اتخاذ قرارات الاستثمار المستقبلية" (عبد البر، 2001: 23).

"أما في عام 1996م فقد أصدر (AICPA) معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي معيار (SOP 96-1) لمعالجة الالتزامات البيئية، بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة لم تكن موجودة من قبل المحاسبين وتختص بالمحاسبة البيئية" (AICPA, 1997: 12-14).

إن المنظمات المهنية والجهات الفيدرالية الحكومية بأمريكا قد تعاملت بشكل جماعي في موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية، فقد اجتمع في عام 1993م أكثر من 30 شخص تحت رعاية (AICPA) ويمثلون ممارسين عموميين وأعضاء من (AICPA) وأعضاء كل من (SEC) و (FASB) ومن خلال اجتماعهم ناقشوا الآتي (Kennedy et al., 1998: 260):

1. مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) والموضوعات

المتعلقة بالبيئة، وكيفية معالجتها في القوائم المالية.

2. التعرف على الأمور البيئية والتي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمه.

3. إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالأمور البيئية.

ولقد توصلت هذه اللجنة إلى توصيتين الأولى: إن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها، الثانية: إن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية والخاصة بالمعالجات البيئية، ومفاهيم الالتزام المشترك والمتعدد.

وبالعودة إلى العرض السابق نجد أن تجارب الدول المتقدمة في إعداد المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح لم تبدأ من فراغ، بل سبق ذلك إصدار التشريعات البيئية، لذلك يلاحظ أن التشريعات البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية كانت في أواخر عام 1950م، عندما أخذ المشرعون الفيدراليون على عاتقهم إصدار أول القوانين التي استهدفت خفض تلوث المياه والهواء، ثم صدر في عام 1970م القانون الخاص بالحفاظ على الهواء وكان ذلك بمثابة إنشاء وإصدار المعايير ضد من يلوثون البيئة، وفي نفس السنة صدر من الكونجرس الأمريكي قرار تشكيل وكالة حماية البيئة (Environmental Protection Agency)، وذلك لإجبار المشرع الفيدرالي لإصدار لوائح حماية الهواء والماء والنفايات الصلبة والتخلص منها، والمواد الضارة بالصحة، والإشعاعات، ثم أصدر بعد عشرة سنوات القانون الشامل والخاص بالرد على التعويضات والالتزامات (Billing and Scott, 1995: 63).

ويرى مؤيدو فرض الإفصاح البيئي، مثل (Deegan and Rankin) "أن ذلك يضمن الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات البيئية، ويحث الشركات على المزيد من الكفاءة والأخذ بأحدث نظم التكنولوجيا، ويعمل على زيادة الوعي وتشجيع الشركات على خفض الانبعاثات الملوثة للبيئة، كما ستعمل أسواق المال بكفاءة أكبر في حالة وجود معلومات ملائمة ومن ضمنها المعلومات البيئية" (Deegan and Rankin, 1996: 50).

وإذا كان هذا هو واقع الإفصاح البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية الأكثر نشاطاً في فلسطين، فمن الراجح أن يكون مستوى الإفصاح البيئي في الشركات الأقل نشاطاً معدوماً أيضاً لغياب حافز الإفصاح الطوعي عن مثل هذه المعلومات لديها. وهذا الواقع يجعلنا نتساءل عن منافع التقرير والإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية الفلسطينية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني التي لها آثار سلبية على البيئة، ومدى تأثير تلك المعلومات على الأطراف المعنية والمهتمة بالشركة في اتخاذ قرارات الاستثمار

3-1-5: النموذج المحاسبي المقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية للشركات

الصناعية

قام (عطية وآخرون، 2005: 235) بتصميم هذا النموذج لأغراض قياس التكاليف الاجتماعية والبيئية الناتجة عن تلوث الهواء الناتج عن زيادة المستويات الفعلية للتلوث عن المستويات القياسية المحلية والدولية، نتيجة التلوث الذي لم يتم منعه إما لعدم توافر الأساليب والوسائل الفنية للتحكم فيه، أو وجودها ولكنها ليست بالكفاءة والمستوى المطلوب، أو لعدم

توافر الموارد المالية الكافية المخصصة لمنع التلوث، ونظراً للصعوبات المحيطة بالقياس الكمي للمنافع البيئية باعتبار أن معظمها عناصر غير ملموسة فعادة ما تقاس المنافع البيئية بالقدر الذي ينجح فيه المجتمع في تخفيض التكاليف البيئية.

يساعد الأنموذج لقياس التكاليف الاجتماعية والبيئية للقطاع الصناعي في فلسطين، والذي يتكون من الخطوات المنهجية والعلمية. وإليك أهم عناصر الأنموذج المقترح لقياس التكاليف الاجتماعية والبيئية للشركات الصناعية المساهمة في دولة المملكة العربية السعودية.

أولاً: تحديد نوع الضرر المتوقع من التلوث

يتطلب الأمر في البداية حصر وتحديد أنواع الأضرار الناجمة عن التلوث والتي يراد قياس قيمتها وكذلك الفئات المتضررة منها، ويتوقف ذلك على دراسة الظروف القائمة ومستوى التحليل المطلوب الذي يتحدد بدوره في ضوء الهدف من الدراسة، وكذلك مدى توافر البيانات لأنواع تلك الأضرار والفئات المتضررة منها. ويمكننا على سبيل المثال لا الحصر الإشارة إلى بعض هذه الأضرار مثل:

1. الأضرار الصحية للإنسان.
2. الخسائر الاقتصادية لفاقد الإنتاج.
3. أضرار الأصول المملوكة للمجتمع مثل المباني والآلات والمعدات ووسائل الإنتاج والمواد.
4. الأضرار التي قد تصيب الثروة الزراعية والحيوانية.

ثانياً: تحديد حجم الضرر أو القياس الكمي للضرر

بعد تحديد الأضرار المتوقعة أو المرتبطة بتلوث الهواء وكذلك الفئات المتضررة منها، الخطوة الثانية وهي تحديد عدد الوحدات التي يصيبها الضرر من عناصر تلوث البيئة، وهو ما يعرف بالقياس الكمي للضرر والتي قد يكون منها على سبيل المثال لا الحصر الآتي:

1. عدد الأفراد المصابين بأمراض التلوث.
2. عدد حالات الوفاة المبكرة بسبب أمراض التلوث.
3. مساحة الأرض الزراعية المتأثرة بالتلوث.
4. عدد وحدات المباني السكنية أو العقارات المملوكة المتأثرة بالتلوث.

وبناء على ما سبق فإن تحديد حجم الضرر أو القياس الكمي للضرر يتطلب ضرورة تحديد وحدة قياس له، حيث تتخذ هذه الوحدة أساساً لتحديد مدى فداحة الضرر المترتب على التلوث. ومدى فداحة سوف يؤثر على تحديد العناصر والأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالآثار المادية للتلوث، هذا بالإضافة إلى أن مدى فداحة الضرر الناتج عن التلوث يؤثر في تحديد الوزن الفني والنقدي لوحدة الضرر، وهي أمور في غاية الأهمية والخطورة عند قياس التكاليف الاجتماعية والبيئية الوطنية الناتجة عن أضرار التلوث الذي لم يتم منعه.

ثالثاً: تحديد الوزن الفني لوحدة الضرر

بعد تحديد أنواع الأضرار المرتبطة بالتلوث في الخطوة الأولى وقياس تلك الأضرار كميّاً في الخطوة الثانية، تأتي الخطوة الثالثة هي تحديد مقدار الضرر لكل وحدة، ويتحدد هذا المقدار في ضوء عدة عوامل أهمها:

1. مستويات تركيز عناصر التلوث في البيئة المحيطة.

2. مقدار الفترة الزمنية التي تتعرض لها وحدة الضرر.

3. درجة الاستجابة أو ما يعرف بمدى التأثير لحدوث الضرر.

ومن المعروف أن القياس الفني لوحدة الضرر من شأنه أن يفيد في قياس تكاليف وأعباء

أضرار التلوث مالياً، ومن الأمثلة على القياس الفني لوحدة الضرر الآتي:

1. درجة الإصابة بالالتهاب الشعبي وأمراض التلوث بصفة عامة لكل فرد.

2. تحديد ضرر الانخفاض في الإنتاجية الزراعية لكل هكتار أو متر طولي أو مربع

للإنتاج الزراعي.

3. تحديد درجة تدهور حالة العقارات المملوكة نتيجة التعرض للتلوث.

4. تحديد درجة انخفاض الإنتاجية نتيجة تعرض الفرد للتلوث عند العودة للعمل.

رابعاً: القياس النقدي لوحدة الضرر

تعد هذه الخطوة الأخيرة في النموذج الفرعي الأول، حيث إنها تمثل ترجمة مالية لكل

الخطوات السابقة، حيث تختص بقياس التكاليف الاجتماعية والبيئية للأضرار النوعية الناتجة

عن التلوث والتي قد تلحق بالعنصر البشري أو البيئة المحيطة المتمثلة في الحيوانات أو

الأراضي الزراعية أو الثروة العقارية، أو ما يعرف بالأصول المادية الملموسة وتجدر الإشارة

إلى أن القياس المالي لوحدة الضرر ما هو إلا بمثابة الأسعار التي تعكس قيمة عناصر

الأضرار من وجهة نظر المجتمع.

وفي ضوء العرض السابق يمكننا القول بأن التكاليف الاجتماعية والبيئية الناتجة عن

التلوث الصناعي، الذي لم يتم منعه أو معالجته أو المعالج لكن ما زال أعلى من المستويات

القياسية، ماهي إلا بمثابة الأسعار التي تعكس قيم عناصر الأضرار من وجهة نظر المجتمع،

سواء كانت تلك الأضرار تصيب الشركات الصناعية نفسها المتسببة في التلوث (الأفراد العاملين بها ممتلكاتها) أم تصيب عناصر البيئة المحيطة (الأفراد المقيمون في المناطق المحيطة المتأثرة بالتلوث وممتلكاتهم). ويتحدد سعر أو قيمة كل ضرر نوعي بحاصل ضرب كلاً من الوزن الفني لوحدة الضرر/ الوزن النقدي لوحدة الضرر/ حجم الضرر، وذلك لكل ضرر من الأضرار للوصول إلى التكاليف الاجتماعية والبيئية الإجمالية على مستوى الشركة أو المستوى القطاعي أو المستوى الوطني.

المبحث الثاني

متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية

3-2-0: تمهيد

لقد أصبح الإفصاح عن التكاليف البيئية من الأمور الضرورية التي تعتبر مهمة من أجل حماية جميع الأطراف التي تعني بالتقارير المالية من الغش ومن أجل زيادة كفاءة عمل الأسواق المالية مثل الجهات الرقابية الحكومية، مدققو الحسابات، المستهلكون، الدائنون، مديرو الشركات والمستثمرون. فالمستثمر يجب أن يتاح له جميع المعلومات التي من شأنها أن تمكنه من اتخاذ قرار الاستثمار المناسب، وكذلك إدارة الشركة يجب أن تتوفر لها جميع المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات التي تحافظ على رأس المال وزيادة الأرباح مع المحافظة على البيئة التي تعمل فيها تمشياً مع المتطلبات العالمية بالمحافظة على البيئة.

ويؤيد هذا الرأي ما قاله (Seligman) "لقد أصبح الإفصاح عن الأمور المالية في سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة حركة منتظمة سائدة تساهم في زيادة كفاءة تلك الأسواق حيث شملت القوانين الاتحادية للأوراق المالية معالجة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها" (Seligman, 1995: 604).

ويشير (Reptto) أن العقدين الماضيين شهدا اهتماماً ملحوظاً بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها، بحيث أطلق على هذا التوسع المعلوماتي بثورة المعلومات الالكترونية من أجل التكيف مع أنظمة الإفصاح" (1) (Reptto, et.al, 2002).

ولقد جاء في منشورات (المجموعة الدولية لخبراء المحاسبة والتقارير المالية) أنه من الضروري أن يتم أخذ الالتزامات البيئية الخاصة بالشركة في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية

وأن يتم تحميل كل فترة مالية بكل التزاماتها وإلا فإن تلك القوائم لن تعبر عن نشاط الشركة أو الموقف المالي لها بمصادقية (United Nation International Standards of Accounting and Reporting, 1999: 1). وبذلك فإن الأسواق المالية العالمية اليوم تتجه نحو الإفصاح عن المعلومات التي قد تكون موضع اهتمام لمستخدمي التقارير المالية، ولكن دعنا نرى المتطلبات التي يجب على الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني والخاصة بالتكاليف والالتزامات البيئية التي يجب الإفصاح عنها تمثيلاً مع متطلبات الإفصاح الدولية.

3-2-1: طبيعة الإفصاحات المطلوبة

يرى (حنان) أنه من المفيد إضافة معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية للمشروع في صورة أرقام ونسب وإحصاءات، وتعرض الأرقام على أساس مستويات الفعلية وتحديد نوع وحجم الانحراف، وذلك على غرار التحاليل الطبية التي يعتمد عليها الطبيب لمساعدته في تشخيص المرض ووصف العلاج. ويسمى هذا التقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد. ويتميز هذا النوع من التقارير بما يأتي (حنان، 2003: 278):

1. يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات الاجتماعية والبيئية التي يتطلبها القانون كحد

أدنى لتحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية، وذلك على الأساس الرقابي الذي يسمح

بمعلومات عن ما يجب أن يكون مع ما هو كائن فعلاً.

2. تقدم المعلومات الناجمة دلالة اجتماعية وبيئية أكثر وضوحاً لتأثيرات العمليات

الاجتماعية البيئية.

3. يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المختصة التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى

وفاء المشروع بمسؤولياته الاجتماعية بغض النظر عما صرف فعلاً في سبيل ذلك.

4. يغطي التقرير، المساهمات البيئية، المساهمات العامة، الموارد البشرية، وأخيراً مجال

المنتج.

ويتابع (حنان، 2003: 279) قوله أن القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية

والاجتماعية تهدف إلى توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية

المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي. وتفيد مثل هذه المعلومات في

التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الإضرار بنوعية الحياة في المجتمع. وتعتبر

هذه القيمة عن الأعباء الافتراضية التي كان ينبغي أن تتحملها الشركة للوفاء بمسؤوليتها

الاجتماعية. بالتالي معرفة قيمة الأعباء الافتراضية حتى تستبعد الانحرافات غير الملائمة

وتكون الشركة قد قامت بمسؤوليتها الاجتماعية الإيجابية كاملة دون تقصير.

كما أن عرض الالتزامات البيئية قد ضمنها معيار المحاسبة رقم (FAS-5)، ويتطلب هذا

المعيار ثلاثة احتمالات (عبد البر، 2001: 18-19):

1. يتم التعرف على الالتزامات البيئية في القوائم المالية إذا كانت الخسائر محتملة وأن

مبلغ الخسارة يمكن تقديره بشكل معقول ومنطقي، وبالتالي يفصح عنها.

2. إذا كانت الخسارة غير محتملة أو لا يمكن قياسها بشكل معقول فينبغي الإفصاح عنها

في الهوامش الخاصة بالقوائم المالية.

3. إذا كانت فرصة حدوث الخسارة بعيدة الوقوع، في هذه الحالة لا حاجة للإفصاح عنها.

ويرى فريق الخبراء الحكومي الدولي حول المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة في أن طبيعة الإفصاحات عن الالتزامات البيئية تتلخص في "وصف موجز لطبيعة الالتزامات، إشارة عامة إلى توقيت وشروط تسويتها، الكشف عن أي سياسات للمحاسبة تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية، الإفصاح عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية" (جربوع وحلس، 2006: 11).

ويقول الحياي "إن أية مناقشة، أو بحث لطبيعة الإفصاح المناسب لتكاليف الحد من التلوث لا بد وأن يتم في إطار أهداف المحاسبة، والتي تتمحور في نهاية الأمر حول غرض رئيس هو: توفير المعلومات للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالشركة المصدرة للبيانات والتي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات لتلك الشركة كمساهمتها في الحد من التلوث البيئي، وتحقيق أدائها الاجتماعي" (الحياي، 2001: 48).

يتضح من متطلبات المعيار 5-Finicial Accounting Standard (FAS)، أن مهنة المحاسبة تسعى بأن يتم الإفصاح ضمن القوائم المالية عن جميع المعلومات التي قد تؤثر على مستخدمي القرارات بشكل فعال، لذا فإن السياسات والممارسات البيئية تعد موضع اهتمام للمستثمرين والأطراف الأخرى التي لها اهتمام بالتقارير المالية، ومن ثم حتى يتم تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي يحتاجونها، فإن التقارير السنوية ينبغي أن تفصح عن كل ما يخص البيئة والموضوعات الملائمة والتي لها تأثير على القرارات.

3-2-2: الأطر المقترحة عند إعداد التقارير للإفصاح البيئي

أولاً: الإطار الذي اقترحه (Billing and Scott) وفقاً للإطار رقم (1).

الإطار رقم (1)

الإطار الذي اقترحه (Billing and Scott) لإعداد التقارير المالية عند الإفصاح البيئي

نبذة عن التنظيم (شركة، مصنع)	التعرف على أنشطة التنظيم ومنتجاته وتأثيرها على البيئة.
السياسات والأهداف والإغراض البيئية	التعرف على الاعتبارات البيئية ومجالاتها خاصة عند تطبيق عمليات التشغيل التي يتبناها التنظيم.
التحليل الإداري للبيئة	مناقشة كيفية إدارة التنظيم لكي يحقق أهدافه وأغراضه البيئية.
تحليل الأداء البيئي	وصف تقدم التنظيم عن طريق المؤشرات والمقاييس الرئيسة للأداء والتحليل البيئي المقابل والمؤثر على الأنشطة المرتبطة بالتنظيم.
مفردات خاصة (اختيارية)	وجود معلومات إضافية للمستخدمين للمساعدة في تفهم ما يدور حول التنظيم.
رأي طرف ثالث (اختياري)	مساعدة الرأي المستقل لمدى الاعتماد على بعض أو كل المعلومات التي يتضمنها التقرير البيئي.

المصدر: (Billing and Scott, 1995: 63).

ويوضح كل من (Billing and Scott, 1995: 63) في الإطار السابق أن الجزء الأول

من إطار العمل هو "نبذة عن التنظيم" يعتبر حجر الأساس لتعليم وإعلام متلقي التقرير، نظراً

لأن هذه النبذة توضح للقارئ ما هي الموضوعات البيئية التي تحدث نتيجة عمليات التشغيل،

أما الثاني من إطار العمل "السياسات والأهداف والأغراض البيئية" يوضح نية التنظيم في إدارة

علاقاته بالبيئة، والثالث من الإطار "التحليل الإداري للبيئة" فهو يضيف نظام إدارة ومتابعة

الأداء البيئي ويضع كيفية رد الإدارة على الموضوعات التي تم التعرف عليها وحيث إن أهم

الموضوعات في المتابعة للأداء هو استمرار تلك المتابعة وما إذا كانت نتائج نشاطات الشركة

على تلوث البيئة يمكن ضمها للتقرير، خاصة وأن معظم التنظيمات لديها الرغبة في الإفصاح

عن الحقائق، فإن تلك النتائج قد يتم الإفصاح عنها ولكن لأسباب المنافسة وغيرها من الأسباب، فإن التنظيمات ترغب في الاحتفاظ بالنتائج لكي تصبح سرية دون إيذاء للشركة بشكل غير مباشر. أما الجزء الرابع الخاص بتحليل "الأداء البيئي" في إطار العمل فهو يوضح للقارئ كيف يمكن للإدارة الإستراتيجية الوصول إلى أهدافها باستخدام الإحصائيات والبيانات المالية والتشغيلية والنواحي العلمية ذات الصلة بذلك. والخامس والسادس في الإطار يأخذان الوضع الاختياري وذلك لإيضاح معنى المفردات التي تشرح المصطلحات والتي قد لا تكون غير معروفة للقراء وقد يتبادر للذهن سؤال بخصوص إطار عمل إعداد التقارير البيئية وهو: ما هي الصعوبات التي تواجه التنظيمات لإمداد المعلومات وفقاً للإطار المقترح في الإطار رقم (1).

والجدير بالذكر أن كل من (Billing and Scott, 1995: 64) استعرض ثلاثة صعوبات

وهي:

1. مستوى تجميع وتجزئة المعلومات، وعلى سبيل المثال يمكن إعداد تقرير للأداء البيئي

عن طريق خط الإنتاج والتسهيلات أو الوسيلة البيئية (الهواء، الأرض، الماء)، فقد لا

يكون لدى التنظيم أنظمة لجمع ودمج هذه المعلومات في طرق مختلفة.

2. توجد بعض المعلومات التي سبق للتنظيم التعرف عليها ولها صلة بعمل التنظيم، ولكن

قد لا تكون سجلت في الماضي.

3. وجود فجوات في المعلومات تم التعرف عليها، يمكن التنظيمات أخذ خطوات لملئ هذه

الفجوات، ولكن قد تأخذ سنوات قبل أن يصبح اتجاه البيانات التي يعتمد عليها واضح.

ثانياً: الإطار الذي اقترحه كل من (Aldridge and Colbert, 1997: 32) وفقاً للإطار رقم(2).

الإطار رقم (2)

الإطار الذي اقترحه كل من (Aldridge and Colbert) لإعداد التقارير المالية عند الإفصاح البيئي

معلومات أساسية عن الشركة
<ul style="list-style-type: none"> ▪ أهداف واستراتيجيات شاملة. ▪ مجال العمل ووصفه وميزاته. ▪ أثر هيكل الصناعة على الشركة.
معلومات عن الإدارة وحملة الأسهم
<ul style="list-style-type: none"> ▪ المدراء والإدارة والتعويضات وحملة الأسهم الرئيسيين والعمليات والعلاقات بين الأطراف المرتبطة بالشركة.
بيانات تاريخية
<ul style="list-style-type: none"> ▪ الإفصاحات والقوائم المالية المتعلقة بها. ▪ مقاييس الأداء على مستوى عالٍ للتشغيل والأمور غير المالية.
تحليل الإدارة للبيانات التاريخية
<ul style="list-style-type: none"> ▪ تحليل التغيرات في الجوانب المالية، التشغيل، بيان نوعية بيانات الأداء المرتبطة بالشركة، والتأثيرات الماضية للاتجاهات الرئيسية.
معلومات مستقبلية
<ul style="list-style-type: none"> ▪ الفرص والمخاطر المتوقعة ويشمل ذلك ما نتج عن الاتجاهات الرئيسية. ▪ خطط الإدارة المستقبلية ويشمل ذلك عوامل النجاح الحرجة (المؤثرة). ▪ مقارنة أداء العمل الحقيقي بالمعلومات المستقبلية والتي سبق الإفصاح عنها.

المصدر: (Aldridge and Colbert, 1997: 32).

وبالنسبة للإطار المقترح من (Aldridge and Colbert) يلاحظ أن هذا النموذج لم يأتي من فراغ، بل هو تطوير للنموذج الحالي لإعداد التقارير المالية، والذي يتطلب العدالة في ثبات المبادئ المحاسبية الإفصاحات مع بعض الحدود في مجال الاختيار بغض النظر عن الصناعة التي تنتمي إليها الشركة أو الطبيعة الخاصة للعمل، ولكن في ضوء ما أصدرته اللجنة

الخاصة من (AICPA) American Institute Certificate Public Accounting والمرتبطة بالتقارير المالية من إصدار تقرير بعنوان "تطوير وتحسين إعداد تقارير المشروعات" حيث أوصت هذه اللجنة بأربعة توصيات: العمل على تطوير وامتداد لنموذج معلومات المشروع، تحسين عرض القوائم المالية، وتطوير المراجعة، وتيسير عمل التغير والتطوير، لذلك أصبح الأنموذج الجديد لإعداد المعلومات متضمناً المعلومات المالية وغير المالية مع إعطاء نظرة مستقبلية بالإضافة للمعلومات التاريخية ممثلة في إطار جديد شمل خمسة تبويبات كما جاءت في الإطار رقم (2)، لأن المعلومات المفيدة والتي تنظر للمستقبل تشمل الاتجاهات الرئيسية لافصاحات الإدارة عن العوامل الحرجة للنجاح بالنسبة لخططها، وأخيراً ينبغي أن تتضمن التقارير تقويم الإدارة للأداء الفعلي مقارنة بما تم الإفصاح عنه في الماضي.

والواقع أن كل إطار من الأطرين السابقين يركز على ضرورة توفر معلومات مستقبلية لخدمة أغراض المستخدمين لهذه المعلومات وسواء كانت معلومات مالية أو غير مالية ومرتبطة بالأمور البيئية، وأن توفر معلومات جديدة عند الإفصاح له مميزاته وأيضاً له تكاليفه الخاصة لذا عرض كل من (Aldridge and Colbert) الفوائد والتكاليف الخاصة بمزيد من المعلومات وهي على النحو الآتي (Aldridge and Colbert, 1997: 33):

أولاً: فوائد الإفصاح عن التكاليف البيئية

1. ينبغي أن يؤدي تحسين إعداد التقارير إلى نتيجة أفضل وهي خفض أكبر لتكلفة رأس المال، خاصة عندما تتخفض مخاطر المعلومات للمستثمرين.

2. ينبغي أن تنتهي عملية توافر المعلومات إلى المزيد من الكفاءة التجارية، وذلك بمزيد من أسواق أكثر سيولة عند إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات.
3. ينبغي أن يحقق أنموذج إعداد التقارير الطلبات المتزايدة للمزيد من المعلومات، عن طريق المنشآت الاستثمارية والمحليلين الماليين، وهذا يؤدي إلى علاقات أفضل مع جميع المستخدمين.
4. خفض التكلفة الناتجة عن عدم الرغبة في الاحتفاظ بمجموعتين من السجلات المحاسبية، وهذا يؤدي إلى الثبات في طبيعة المعلومات التي يستخدمها كل من الإدارة والمستخدم الخارجي عند اتخاذ قراراتهم.
5. التقرير الشامل الذي يؤدي إلى خفض عملية الإفصاح عن المعلومات لبعض المستخدمين (مثل المحللين الماليين)، وتلك التي لم يسمح بها لجميع المستخدمين الآخرين.
6. التقرير الشامل للشركة والذي يؤدي إلى خفض التكلفة وعدم الثبات، وذلك لإمكانية إعداد العديد من التقارير المطلوبة من قبل مجموعات عديدة من المستخدمين.

ثانياً: تكاليف الإفصاح عن التكاليف البيئية

يلاحظ أن مستخدمي المعلومات لا يهتمون بقيمة المعلومات، نظراً لأنهم لم يتحملوا التكاليف المباشرة للمعلومات التي يطلبونها، ولكن ينبغي ملاحظة أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية وتقارير الأعمال غير المالية لها تكاليفاً ممثلة فيما يأتي (عبد البر، 2001:29):

1. تتحمل الشركات تكاليف إعداد نشر المعلومات، وهي تكاليف ممثلة في تجميع ومعالجة

البيانات وتكاليف تنقية البيانات للوصول إلى مستوى عال من الجودة للمعلومات

المطلوب الإفصاح عنها، وأيضاً تكاليف تدقيقها.

2. تتحمل الشركات الالتزامات والتكاليف المتعلقة بالإجراءات القضائية للدفاع عن

الادعاءات بأن المعلومات مضللة، و تعتبر هذه التكاليف تكاليف خاصة لأنها تتعلق

بمعلومات مستقبلية.

3. عند تقديم معلومات للمستخدمين، فإن الشركات تجلب لنفسها تكاليفاً للمنافسة، وهذا

يعني لو أن شركة (x) قدمت معلومات استخدمتها شركة (z) وهي شركة منافسة، فقد

تجد شركة (z) هذه المعلومات مفيدة، وإذا كانت الإفصاحات للمعلومات المطلوبة

بمعرفة (GAAP) General Accepted Accounting Principles فلن توجد ميزة

غير عادلة للشركة (x) لاستخدامها لنفس المعلومات، كما استخدمت ذلك الشركة (z)،

ولكن تعد تكلفة المنافسة عالية إذا كان الشركة المنافسة لا يخضع للـ (GAAP).

3-2-3: قواعد الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية كما حددها قانون سوق

الأوراق المالية الأمريكي (SEC) Security of exchange

commission

بالإضافة إلى معايير التقويم والمحاسبة البيئية التي اعتمدها مجلس معايير المحاسبة المالية

(FABS) Financial Accounting Board Standards وغيرها من

الخسائر الطارئة في القوائم المالية. فإن لجنة مراقبة عمليات سوق الأوراق المالية قد اعتمدت

ثلاث قواعد تنظم الإفصاح عن الالتزامات البيئية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية

:(Environmental Law advisory, 2004: 4)

Item 101 OF regulation S-K .1

وتطلب القاعدة من الشركات بالإفصاح عن الآثار المادية امتثالاً للقوانين الاتحادية الأمريكية والقوانين المحلية الخاصة بكل ولاية والتي صدرت أو التي تم تبنيها من أجل تنظيم البيئة، وتشمل الإفصاح عن النفقات الرأسمالية، الأرباح، المركز التنافسي للشركة للسنة الجارية والسنوات القادمة وعن أي تأثيرات على البيئة يمكن أن تكون مؤثرة.

Item 103 OF regulation S-K .2

وتنص هذه القاعدة على أن أي دعوى تقدم بدرجة كبيرة في نفس القضايا الناشئة تحت أي المحاكم الاتحادية، الولاية المحلية أو الأحكام التي صدرت أو التي اعتمدت تنظيم تصريح المواد في البيئة أو لغرض حماية البيئة لا تعتبر "روتينية عادية التقاضي عرضية إلى العمل"، ويتطلب من الشركة الإفصاح أولاً: هذا الإجراء المهم للشركة أو الوضع المالي لها. ثانياً: مثل هذا الإجراء ينطوي أساساً على التعويض عن الإضرار، أو ينطوي على إمكانات الجزاءات النقدية، والنفقات الرأسمالية، أو رسوم مؤجلة إلى الدخل والمبلغ الصافي من الفوائد والتكاليف زيادة 10% من القيمة الحالية للأصول للشركة المدرجة وملحقاتها على أساس موحد. ثالثاً: أي سلطة حكومية هي طرف في هذا الإجراء وهذا الإجراء يجب أن ينطوي على إمكانات الجزاءات النقدية، ما لم تعتقد الشركة المدرجة بشكل معقول أن هذا الإجراء سيؤدي إلى جزاءات نقدية أو جزاءات غير نقدية، يستثنى من ذلك الفوائد والتكاليف الأقل من مبلغ

\$100000 ولكن بشرط أن الإجراءات التي تتشابه في طبيعتها يمكن تصنيفها ووصفها بشكل عام".

Item 303 OF regulation S-K .2

وتتص القاعدة على أن مناقشة وتحليل الإدارة هو عبارة عن سرد وتحليل البيانات المالية والشروط التي قد تشمل الالتزامات البيئية المهمة التي يمكن التنبؤ بها. حيث تشترط هذه القاعدة على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الأمريكية بضرورة الإفصاح والإعلام Management Discussion Analysis (MD&A) "والتي تشمل اتجاهات الطلب، الالتزامات، والأحداث غير المؤكدة لكنها معروفة للإدارة ومن المحتمل أن يكون لها آثار مادية مهمة على مركز الشركة في الظروف الحالية ونتيجة التشغيل".

3-2-4: واقع الإفصاح البيئي في القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني.

اعتماداً على التقرير الشهري لسوق رأس المال عن شهر ديسمبر 2006م الذي تصدره الهيئة العامة لسوق المال. قام الباحث بالحصول من الهيئة على القوائم المالية المدققة والمعتمدة التي قدمتها الشركات الثلاثون الأكثر نشاطاً إلى الهيئة عن الفترة المالية المنتهية في 2006/12/31م وفحص هذه القوائم المالية والإيضاحات الملحقة وتقارير مدققي الحسابات عنها، تبين ما يأتي:

1- بناءً على الغرض الذي أنشئت من أجله الشركة والنشاط الذي تقوم به حالياً هناك ثلاثة عشرة شركة لها تأثير جوهري في البيئة الفلسطينية والجدول رقم (7) يوضح ذلك:

الجدول رقم (7)

أهم الشركات الصناعية الفلسطينية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني والتي لها تأثير جوهري في البيئة الفلسطينية

اسم الشركة	رمزها	نشاطها
العربية لمنتجات الباطون	ACPC	صناعة منتجات الإسمنت الباطون
العربية لصناعة الدهانات	APC	صناعة منتجات الدهان
شركة دواجن فلسطين	AZIZA	الاستثمار من خلال مزارع دواجن وإنتاج بعض المنتجات المتعلقة بها
شركة بيرزيت للأدوية	BPC	صناعة الأدوية ومستحضرات التجميل
شركة مطاحن القمح الذهبي	GMC	مصنع متكامل لإنتاج القمح
شركة سجابر القدس	JCC	صناعة السجائر
شركة القدس للمستحضرات الطبية	JPH	صناعة الأدوية ومستحضرات التجميل
شركة فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	صناعة اللدائن
الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	صناعة الكرتون
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	صناعة الزيوت النباتية
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	الاستثمار في مجال الصناعة
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	الاستثمار في مجال الاتصالات الأرضية والخلوية
الفلسطينية للكهرباء	PEC	الاستثمار في مجال الطاقة

المصدر: (سوق الأوراق المالية الفلسطيني، 2006).

2- أن المخاطر التي تتعرض لها الشركات الصناعية والتي تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية هي مخاطر الائتمان وتغير سعر الفائدة والتقلبات في أسعار العملات، لكن لم يرد بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية أي ذكر للمخاطر البيئية التي قد تترتب على نشاط الشركة والتي تشمل تعرض الشركة للتكاليف أو الخسائر بسبب عدم خفض التلوث.

3- مخصص المطالبات والتعويضات الذي تعده الشركات يكون لمواجهة ما قد يحكم على الشركة بسبب المنازعات القانونية التعاقدية ولم يرد بالإيضاحات ما إذا كان بينها المسؤولية عن الأضرار البيئية.

4- المسؤوليات العرضية والالتزامات المحتملة التي تفصح عنها الشركات تتعلق بخطابات الضمان التي تصدرها البنوك لصالح الغير بناء على طلب الشركة، ولم يرد أي ذكر للمسؤوليات والالتزامات المحتملة بسبب تأثير نشاط الشركة في البيئة.

5- لا تعد الشركات الفلسطينية تقارير بيئية منفصلة توضح فيها النفقات الرأسمالية والائيرادية الخاصة بالقضايا البيئية ومدى إسهامها في تعزيز المحافظة على البيئة بكل أبعادها، على الرغم من أن معايير المحاسبة الدولية حثت الإدارة على إعداد مثل هذه التقارير.

وفي ضوء ما سبق يتضح أن مستوى الإفصاح البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية الأكثر نشاطاً تكاد يكون معدوماً حيث لا تفصح الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني بوضوح عن الآثار البيئية الأساسية لعملياتها ومنتجاتها، فعلى سبيل المثال لا يوجد إفصاح عن أي من القضايا البيئية التي تهم الأطراف المهمة بالشركة، مثل تكاليف التخلص أو إزالة التلوث، والمسؤولية المحتملة عن الأضرار البيئية لعمليات ومنتجات الشركة، وتكاليف التعويض عن الأضرار البيئية، والقضايا المرفوعة على الشركة بسبب الأضرار البيئية التي تسبب فيها، والتكاليف الرأسمالية البيئية، ومدى التزام الشركة بالتشريعات البيئية، وهذا يتناقض مع زيادة اهتمام المجتمع الفلسطيني بقضايا البيئة.

3-2-5: نماذج الإفصاح في الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الخاصة بالإفصاح

عن التكاليف البيئية

الواقع أن المعيار (FAS-5) قد فرض ما ينبغي أن يفصح عنه من معلومات بيئية في القوائم المالية بينما نص أن بعض المعلومات البيئية قد يفصح عنها في الهوامش المرفقة مع القوائم المالية، ولكن قد تفصح الشركات عن مناقشة الاهتمامات البيئية في أجزاء معينة من التقرير السنوي، فيقول (Kreuze and Newell) أن الإفصاح عن السياسات والممارسات والالتزامات البيئية لحملة الأسهم أمر مطلوب من الشركات لكي تقوم بالوفاء بمتطلبات الإفصاح التام"، ومن ثم اقترح الباحثان مجموعة من الإفصاحات البيئية لما ينبغي أن تتضمنه التقارير السنوية للشركات وهي (Kreuze and Newel, 1997: 42):

1. تقديم فكرة مختصرة عن اللوائح والتشريعات البيئية المرتبطة بالشركة.
2. تقديم فكرة عن الالتزامات البيئية عن الماضي والحاضر وأيضاً عن المستقبل (كلمة أمكن ذلك).
3. تقديم معلومات تفصيلية مرتبطة بأحداث محددة شاملة الالتزامات البيئية.
4. مناقشة الخطط أو الاستراتيجيات عند عرض القضايا البيئية.
5. تقدير التكاليف (أو مدى التكاليف) الضرورية لمواجهة الالتزامات البيئية، وإذا لم تتمكن الشركة من عمل ما سبق، فينبغي الإشارة للأسباب التي لم تجعلها تقوم به.
6. ينبغي الإشارة إلى متى وكيف تم التسجيل هذه التكاليف في الحسابات، وإذا لم يتم تسجيلها، فينبغي الإشارة إلى ذلك.

7. وصف التأمين الذي يغطي الموضوعات البيئية التي تفصح عنها.
8. ينبغي أن يكون هناك تحديد دقيق للتأثير الممكن لتلك الالتزامات البيئية على النواحي المالية للشركة.
9. ينبغي مناقشة الآثار البيئية للمنتجات المصنعة، والمواد الخام المستخدمة، والعوادم الناتجة من عمليات الإنتاج، على أن تتضمن ذلك مواد التعبئة واستخدام الطاقة والعماد والمنتجات الفرعية.
10. مناقشة عملية إعادة التصنيع وسياسات المحافظة على الطاقة وتلك التي تم تنفيذها بمعرفة الشركة في عملياتها الداخلية، ولا يقتصر ذلك على عمليات الإنتاج، بل على أنشطة أخرى ينبغي المحافظة عليها.
11. مناقشة أي مؤشر حصلت عليه الشركة سواء كان ذلك بشأن حماية أو مخالفة البيئة، وعلى سبيل المثال أي منح بيئية حصلت عليها الشركة أو أي مخالفات جزائية من الوكالة الأمريكية لحماية البيئة.
12. مناقشة أي متابعة تمت عن طريق الشركة.
13. مناقشة المسؤول في التنظيم (كوظيفة أو مسمى) عن السياسات والإجراءات والمتابعات البيئية.
- ووفقاً للافصاحات المقترحة بناء على معيار الإفصاح (SOP 96-1) والخاص بمعالجة الالتزامات البيئية، فإن (Hethcox, et al.): قد أوضحوا بأن الافصاحات تشمل عرض البيانات بالميزانية وقائمة الدخل بالإضافة إلى نوعين من الافصاحات وهما: الإفصاح عن

المبادئ المحاسبية والإفصاح عن الخسائر الطارئة والممكنة العلاج (Hethcox, et al.,)
16-17: (1998):

أولاً: عرض البيانات المالية في الميزانية العمومية وفقاً للمعيار (Statement of position 96-1)

وينص هذا المعيار على أن تتضمن الميزانية العمومية العديد من الأصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية، ويشمل ذلك المدينون من الأطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤمن عليهم والملاك السابقين (وهم محل اتفاقات التعويض لأضرار)، وهذه المبالغ ينبغي ألا تعوض بمقابل الالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية، لذا ينبغي التأكد من أن هذه المبالغ قد تم تسجيلها كأصول.

ثانياً: عرض البيانات المالية في قائمة الدخل وفقاً للمعيار (Statement of position 96-1)

ويطالب هذا المعيار الشركات في قائمة الدخل بالإفصاح عن ما إذا كانت تكاليف المعالجة البيئية حملت كمصروف للتشغيل، فإذا كانت الإجابة (لا)، ومن أجل اعتبارها نفقات ينبغي أن تتحقق المعايير الآتية:

1. حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للأصل أو طاقته أو تحسين الأمن والكفاءة

للأصل الموجود.

2. حدوث النفقات لتخفيض أو حماية التلوث البيئي، وإلا فإنها قد تقع نتيجة تشغيل

مستقبلي.

3. حدوث النفقات لإعداد أصل للبيع.

4. حدوث النفقات نتيجة دمج المشروعات، ويجب التأكد أن الالتزامات البيئية قد أخذت في الاعتبار عند تحديد سعر الشراء.

ثالثاً: بالنسبة للإفصاح عن المبادئ المحاسبية وفقاً للمعيار - (Statement of Position)
(96-1)

ويطالب هذا المعيار الشركات بالمعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية التي قد تؤثر بشكل كبير في تحديد الموقف المالي أو نتائج التشغيل. وينبغي أيضاً أن تفصح القوائم المالية عن ما 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 الهوامش للقوائم المالية.

رابعاً: بالنسبة للإفصاحات عن الخسائر الطارئة الناتجة عن الالتزامات البيئية وفقاً للمعيار
(Statement of position 96-1)

ويطالب هذا المعيار الشركات بالإفصاح في هوامش القوائم المالية عن طبيعة وقيمة الالتزام الطارئ وبالتالي توقع حدوث خسائر إضافية ومن أجل ذلك طالب هذا المعيار بالاتي:

1. أن تفصح القوائم المالية عن أمور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية.

2. تشجيع الوحدات الاقتصادية (شركات، مصانع)، وطلب الإفصاح عن الإطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة، والإطار الزمني لتحقيق المبالغ الممكن استردادها في هوامش القوائم المالية.

4. في حالة إذا كانت الوحدة الاقتصادية غير قادرة على تقدير الخسائر المعقولة والمحتملة، أن تفصح عن طبيعة الاحتمال الطارئ في هوامش القوائم المالية وأن التقدير المعقول لتلك الخسائر لا يمكن حدوثه؟

3-2-6: الإرشادات الخاصة بأفضل الممارسات عند إعداد التقارير المالية

الخاصة بالبيئة

يذكر كل من (Donald, et, al,1995: 241-242) أن هناك مجموعة من النصائح

يفضل الالتزام بها عند إعداد التقارير الخاصة بالتكاليف والالتزامات البيئية تتلخص بالآتي:

1. توضيح جميع الأسباب الخاصة بتقدير وتقييم قيمة الاحتياطي الخاص بالبيئة وذلك

لخلق عملية تدقيق بيئي واضحة، والاحتفاظ بتلك المستندات لمدة لا تقل عن سبعة

أعوام.

2. يجب على الشركة أن تتبنى منهجية واضحة للتأكد من أن الإفصاح عن التكاليف

والالتزامات البيئية قد تحقق على أساس ربع سنوي وسنوي.

3. الاحتفاظ بالبيانات عن الأسباب والجهود المبذولة الخاصة بكيفية تحديد البيانات التي تم

الإفصاح عنها

4. متابعة التطورات في الشركة وإعادة النظر بين الفترة والأخرى إذا ما كانت هناك

حاجة لإفصاحات إضافية.

5. مراجعة مستشارين من خارج الشركة مثل مستشارين سوق الأوراق المالية بخصوص

البيانات المتوفرة لديها الخاصة بالتقويم، الإفصاح من أجل التأكد من القيم الصحيحة

التي تتحملها الشركة والتحقق من مدى وفاء الشركة ببند الإفصاح الخاصة بالتكاليف والالتزامات البيئية.

6. عمل مقارنة بين المخصصات المقدرة الخاصة بحماية البيئة في الموازنة السنوية وما تم إنفاقه بالفعل.

7. التحليل السنوي من خلال مراجعة أفضل الممارسات البيئية وذلك بالاستعانة بمدققين خارجيين.

8. ربط المحاسبة عن التكاليف البيئية الخارجية بسياسات الشركة والرقابة الداخلية من أجل تقويم وتطبيق نظام لفحص والتعاطي مع الشكاوى الداخلية من الموظفين ومنع الاعتداء على المشتكين.

9. مراجعة الهيئة الخاصة بتحصيل الضرائب من أجل تقدير قيمة الضريبة الخاصة بمعالجة الالتزامات البيئية.

10. تزويد كل من هيئة مراقبة سوق الأوراق المالية (SEC) ووكالة حماية البيئة بشكل منتظم بجميع المعلومات التي تؤيد التزام الشركة بالقوانين الخاصة بالإفصاح عن الالتزامات البيئية.

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: منهج البحث وتحليل البيانات

المبحث الثاني: اختبار فرضيات البحث وتفسير النتائج

المبحث الأول

منهج البحث وتحليل البيانات

1-1-4: منهج البحث

تتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج البحث، الأسلوب العلمي للبحث، أفراد مجتمع البحث وعينته، وأداة البحث المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا المبحث وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات البحث وتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل البحث وأخيراً تحليل بيانات البحث.

1-1-1-4: مصادر جمع البيانات

من أجل تحقيق أهداف البحث تم باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصنفها ويحللها (الأغا، 2002)، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث والدوريات والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة، كما تم الحصول على البيانات والمعلومات الأولية عن طريق الاستبانة (Questionnaire) التي تم إعدادها خصيصاً لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science SPSS).

4-1-1-2: مجتمع البحث

يتمثل مجتمع البحث في كافة الأطراف المتعاملين مع الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني والذين تتأثر قراراتهم بالأداء البيئي للشركة ويمكن حصرهم في الفئات الآتية:

• الإدارة: ويتمثل عدد مفردات مجتمع إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني بـ 30 مديراً موزعين على المستويات الإدارية المختلفة حيث يتوقع احتياجها لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض ترشيد القرارات المزمع اتخاذها وخصوصاً في المواقف الآتية:

1- القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية بغرض التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية من جهة وخفض تكاليف التنظيم البيئي من جهة أخرى هذا فضلاً عن رقابة ومتابعة سلوك تلك التكاليف لغرض تقويم الأداء البيئي للشركة.

2- القرارات الخاصة بمواصفات مدخلات العمليات الإنتاجية وخصوصاً المواد الخام بغرض التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية وكذا استخدام مواد قليلة التأثير السلبي على البيئة بما يدعم مركز الشركة الصناعية التنافسي في السوق.

3- القرارات الخاصة بتسعير المنتجات وما إذا كانت التكاليف البيئية يجب أن تدخل ضمن تكلفة الإنتاج أم لا، وخصوصاً في ظل مواجهة المنافسة السعرية من قبل الشركات المنافسة.

• الجهات الرقابية: ويتمثل عدد مفردات مجتمع الجهات الرقابية الحكومية بـ 40 مفردة موزعة على المراكز الحكومية المختلفة حيث تحتاج هذه الجهات إلى معلومات عن

التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة في سبيل التوافق مع التنظيمات البيئية لغرض تقويم الأداء البيئي للشركة اجتماعياً. هذا فضلاً عن إتاحة معايير كمية ملائمة وعادلة يمكن استخدامها في تقويم الأداء البيئي للشركة.

- المستهلكون: ويتمثل عدد مفردات مجتمع البحث الخاص بكبار المستهلكين لمنتجات الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني بـ 50 مفردة حيث إنه من المتوقع أن يتأثر الطلب على منتجات الشركة الصناعية بقدرتها على إنتاج منتجات صديقة للبيئة ذات جودة مرتفعة وسعر مناسب.

- المستثمرون الحاليون والمرقبون: ويتمثل عدد مفردات مجتمع البحث الخاص بكبار المستثمرين الحاليين والمرقبين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني بـ 50 مفردة حيث إنه من المتوقع أن يتحدد الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة التوافق البيئي التي تلبى متطلبات حماية البيئة من التلوث، وكذا توفير الأمان للمنتجات بما يدعم المركز التنافسي للشركة في السوق. هذا فضلاً عما ستحصل عليه الشركة من منافع إضافية نتيجة الحوافز الممنوحة لها مقابل الالتزام بالتنظيمات والقوانين البيئية التي تهدف إلى حماية البيئة من مخاطر التلوث الناتج عن مزاوله الشركة لنشاطها الإنتاجي.

- مدققي الحسابات: ويتمثل عدد مفردات مجتمع البحث الخاص بمدققي حسابات الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني بـ 30 مفردة حيث إنه من المتوقع أن تكون حاجة مدققي الحسابات قد أصبحت ملحة إلى مزيد من المعلومات عن التكاليف

البيئية التي تتحملها الشركة الصناعية في سبيل تحقيق التوافق مع التنظيمات البيئية أو بصورة اختيارية وذلك لغرض القيام بعمليات التدقيق البيئي.

- الموردون: ويتمثل عدد مفردات مجتمع البحث الخاص بكبار الموردين للشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني بـ 40 مفردة حيث إنه من المتوقع أن يتأثر سلوك الموردين مع الشركة بمدى قدرتها على التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية وبما لا يعرضها لمشكلات التوقف أو الغلق نتيجة المخالفات البيئية الجسيمة والإفلاس نتيجة الغرامات المفروضة عليها نتيجة عدم تلبية المتطلبات البيئية اللازمة مما يؤدي إلى التأثير سلباً على مقدرتها على السداد.

4-1-1-3: عينة البحث

نظراً لاتساع حجم مجتمع الدراسة والمتمثل بـ 240 تم اختيار عينة عشوائية تمثل فئات المجتمع التي سبق تحديدها وقد شملت العينة (120) مفردة موزعة على فئات المجتمع والجدول رقم (8) يوضح ذلك.

الجدول رقم (8)
عينة البحث

مسلسل	الفئة	مفردات العينة	عدد الاستبانات المستردة	نسبة الاستبانات المستردة
1	الإدارة	15	15	100.0
2	الجهات الرقابية	20	19	95.0
3	المستهلكون	25	21	84.0
4	المستثمرون	25	22	88.0
5	مدققو الحسابات	15	15	100.0
6	الموردون	20	15	75.0
	الإجمالي	120	107	89.2

4-1-1-4: أداة البحث

تم استخدام الاستبانة كإحدى أدوات البحث، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى 6 استبانات فرعية

كالآتي:

الاستبانة الأولى: تحتوي على معلومات خاصة بالإدارة.

الاستبانة الثانية: تحتوي على معلومات خاصة بالجهات الرقابية.

الاستبانة الثالثة: تحتوي على معلومات خاصة بالمستثمرين الحاليين والمرقبين.

الاستبانة الرابعة: تحتوي على معلومات خاصة بالمستهلكين.

الاستبانة الخامسة: تحتوي على معلومات خاصة بالموردين.

الاستبانة السادسة: تحتوي على معلومات خاصة بمدققي الحسابات.

صممت الاستبانات للتعرف على متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركات

الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني، وللتعرف على مدى موافقة المجيبين على الأسئلة

الواردة لقياس فرضيات البحث التي تمثل أبعاده.

وقد تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حددت اعتماداً على مقياس ليكرت ذي

النقاط الخمس (Five Point Likert Scale) وذلك على النحو الآتي:

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن النسبي	5	4	3	2	1
الوزن المئوي	%100	%80	%60	%40	%20

4-1-1-5: استبانة البحث

بعد الإطلاع على أدبيات محاسبة تكاليف البيئة ومتطلبات الإفصاح عن تلك التكاليف، تم تصميم (6) استبانات خصصت لجمع البيانات بحيث تغطي أسئلة الاستبانات فرضيات البحث، وقد تم توزيع الاستبانات على عينة البحث متمثلة في كافة الأطراف المتعاملين مع الشركة الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني والذين تتأثر قراراتهم بالأداء البيئي للشركة وتم حصرهم في مديري تلك الشركات، الجهات الرقابية الحكومية، المستثمرين، المستهلكين، الموردين، مدققي الحسابات. حيث إن الاستبانات خضعت للتحكيم من قبل متخصصين أكاديميين. وتم أخذ ملاحظاتهم في الاعتبار قبل اعتماد الاستبانات وتوزيعها على عينة البحث. كما تم اختبار مصداقية الأداء من خلال اختبار (كرونباخ ألفا) كما سنرى لاحقاً.

4-1-1-6: آلية توزيع الاستبانة

قد تم توزيع الاستبانة على عينة البحث على كافة الأطراف المتعاملين مع الشركة الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، من خلال تسليم بعض الاستبانات باليد والجزء الآخر من خلال البريد الإلكتروني أو الفاكس، وعليه بلغ حجم عينة البحث (120) استبانة وبلغ عدد الاستبانات المستردة والمعتمدة لغايات التحليل (107) استبانات، أي ما نسبته (89.16%) من الاستبانات الموزعة.

4-1-1-7: الطرائق والأساليب الإحصائية المستخدمة

ولأغراض البحث قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج (SPSS Statistical Package for Social Science) للقيام بعملية التحليل، وتحقيق الأهداف

الموضوعة في إطار هذا البحث، وقد تم استخدام مستوى دلالة (5%)، ويعد مستوى مقبولاً في العلوم الاجتماعية بصفة عامة (Sekaran, 2005)، ويقابله مستوى ثقة يساوي (95%) لتفسير نتائج الدراسة التي أجراها الباحث، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

4-1-1-7-1: ثبات الاستبانة

أجرى الباحث خطوات الثبات على عينات المجتمع الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

4-1-1-7-1-1-4: اختبار درجة المصادقية- طريقة التجزئة النصفية-Split

Half Coefficient

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال من مجالات الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة الآتية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين الجدول رقم (9) يبين أن هناك معامل

ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان.

الجدول رقم (9)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجال	محتوى المجال	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	إدارة الشركة	0.5038	0.6700	0.00
الثاني	الجهات الرقابية الحكومية	0.6109	0.7585	0.00
الثالث	المستهلكين	0.6595	0.7948	0.00
الرابع	المستثمرين	0.5170	0.6816	0.00
الخامس	مدققي الحسابات	0.6041	0.7532	0.00
السادس	الموردين	0.5470	0.7072	0.00

4-1-1-7-1-2: اختبار درجة المصداقية-كرونباخ ألفا-Reliability Test

alpha

استخدم اختبار كرونباخ ألفا لغرض اختبار وقياس درجة المصداقية (الاعتمادية) في الاستجابات الواردة عن أسئلة الاستبانة، إذ يعتمد هذا الاختبار على مدى الثبات (الاتساق) الداخلي ودرجة الاعتمادية لأسئلة الاستبانة، ويبين الجدول رقم (10) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبانة.

الجدول رقم (10)
معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المجال	محتوى المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	إدارة الشركة	19	0.6937
الثاني	الجهات الرقابية الحكومية	17	0.7784
الثالث	المستهلكين	14	0.8157
الرابع	المستثمرين	17	0.6944
الخامس	مدققي الحسابات	15	0.7879
السادس	الموردين	12	0.7348

4-1-1-7-2: الأساليب الإحصائية Method statistics

تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية لتحقيق أهداف البحث:

- 1- النسب المئوية والتكرارات.
- 2- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
- 3- اختبار كولومجروف- سمر نوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S).
- 4- اختبار t لمتوسط عينة واحدة.

4-1-1-8: اختبار صدق الاستبانة

4-1-1-8-1: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بإدارة

الشركات

يبين الجدول رقم (11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بإدارة الشركات والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 والتي تساوي 0.514، وبذلك تعد فقرات الاستبانة الخاصة بإدارة الشركات صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (11)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بإدارة الشركات

والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى إدارة الشركة.	0.672	0.006
2	يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.840	0.000
3	توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة على ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية.	0.681	0.005
4	توفر المعلومات عن التكاليف البيئية يساعد الإدارة في تقويم الأداء البيئي للشركة.	0.647	0.009
5	يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بمواصفات مدخلات العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية واستخدام مواد صديقة للبيئة.	0.549	0.034
6	تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخفض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية سلبية.	0.642	0.010

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
7	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بتسعير المنتجات، وما إذا كانت التكاليف البيئية يجب أن تدخل ضمن تكلفة الإنتاج أم لا.	0.757	0.001
8	تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض القرارات الخاصة لغرض الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالشركة	0.123	0.662
9	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفصل البيئي، مثل تكاليف معالجة المخلفات الصارة بالبيئة والغرامات على مخالفة الشركة للالتزامات البيئية.	0.442	0.099
10	هناك العديد من المزايا المتوقعة من توفر المعلومات عن التكاليف البيئية على كل من الشركة والمجتمع.	0.653	0.008
11	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة بتصميم المنتجات بما يضمن تقليل مخلفاتها.	0.707	0.003
12	يمكن للشركة إن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ماتم الإفصاح عن التكاليف البيئية.	0.769	0.001
13	توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لأغراض البحوث وتطوير منتجات صديقة للبيئة.	0.602	0.023
14	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في تحقيق رضا المستهلكين من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة.	0.521	0.047
15	يساعد توفر معلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة للمفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث.	0.444	0.097
16	توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لغرض معالجة النفايات.	0.682	0.005
17	توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات، والتغليف، والعمليات الإنتاجية.	0.759	0.001
18	توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة إمكانية تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، وترشيد استخدام الموارد والطاقات.	0.614	0.015
19	يساهم توفر معلومات عن التكاليف البيئية في تخفيض الفرص المضاعة وتقليل التدمير البيئي.	0.679	0.005

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

4-1-1-8-2: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بالجهات

الرقابية الحكومية

يبين الجدول رقم (12) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة

بالجهات الرقابية الحكومية والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة

إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 17 والتي تساوي 0.456، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة الخاصة بالجهات الرقابية الحكومية صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (12)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالجهات الرقابية الحكومية والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الجهات الرقابية على البيئة.	0.575	0.013
2	يوجد رغبة لدى الجهات الرقابية بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.606	0.006
3	يوجد تعاون بين جهاز شؤون البيئة وسوق رأس المال الفلسطيني بهدف فرض الإفصاح على الشركات.	0.653	0.002
4	تحتاج الجهات الرقابية إلى معلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقويم الأداء الاجتماعي للشركة.	0.529	0.020
5	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على إسهامات الشركة في الحد من التلوث البيئي.	0.469	0.043
6	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على مدى وفاء الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية.	0.484	0.036
7	تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على الالتزامات البيئية الطارئة للشركة.	0.647	0.003
8	تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على السياسة البيئية للشركة.	0.651	0.003
9	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية لأنها تعكس نتائج العمليات البيئية التي يتطلبها القانون كحد أدنى.	0.497	0.030
10	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية بهدف للتأكد من مدى التزام الشركة بوضع برامج للتخلص من المخلفات وإتباع تقنيات ذات كفاءة عالية لاستبعاد أو تخفيض كمية المخلفات.	0.476	0.039
11	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة الصناعية في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.	0.487	0.035
12	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة في المحافظة على الصحة والأمن، والاعتبارات الجمالية والثقافية.	0.546	0.016

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
13	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى استخدام الشركة الصناعية تقانات حديثة وكفاء تساعد في تخفيض استخدام الموارد الطبيعية والتقليل من الهدد والتوالف.	0.582	0.009
14	يعد الإفصاح عن التكاليف البيئية اختيارياً حسب رغبة الشركة.	0.645	0.003
15	تعد العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة المعمول بها ضعيفة وغير رادعة.	0.645	0.003
16	نادراً ما تطبق العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة على الشركات الصناعية.	0.653	0.002
17	تقوم الجهات الرقابية الحكومية بتقديم منح وإعفاءات جمركية للشركة في حال استيراد تقنيات إنتاج صديقة للبيئة.	0.811	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 17 تساوي 0.456

4-1-2-8-3: قياس صدق الاتساق الداخلي ل فقرات الاستبانة الخاصة بالمستهلكين

يبين الجدول رقم (13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالمستهلكين والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 19 والتي تساوي 0.433، وبذلك تعد فقرات الاستبانة الخاصة بالمستهلكين صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (13)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالمستهلكين والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستهلكين.	0.645	0.002
2	يوجد رغبة لدى المستهلكين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.505	0.020
3	تعتبر توفر المعلومات عن التكاليف البيئية ميزة يساعد العملاء والمستهلكين في المفاضلة بين المنتجات.	0.497	0.026

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
4	تقوم منظمات غير حكومية خاصة بالمستهلكين بتبني قضايا البيئة بفاعلية.	0.539	0.012
5	من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على منتجات الشركة بمدى قدرتها على عدم التعرض للغرامات نتيجة مخالفتها للقوانين الخاصة بالبيئة.	0.680	0.001
6	من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على المنتجات بمدى قدرت الشركة على التوافق مع التنظيمات والقوانين الخاصة بالبيئة.	0.741	0.000
7	من المتوقع أن يزيد طلب المستهلكين على المنتجات التي تكون صديقة للبيئة	0.538	0.014
8	هناك اهتمام لدى إدارة الشركة لتصبح صديقة للبيئة من خلال العمل على إنتاج منتجات صديقة للبيئة.	0.670	0.001
9	تهتم الشركات الصناعية بحماية وأمن المستهلك.	0.554	0.011
10	تقوم الشركات بوضع الإرشادات والتعليمات اللازمة وكذلك تاريخ الإنتاج والانتهاه لمنتجات في سبيل المحافظة على صحة المستهلك.	0.715	0.000
11	تقوم الشركات الصناعية بعمل الأبحاث والدراسات الخاصة التي تساعد في المحافظة على البعد البيئي للمنتج.	0.682	0.001
12	يهتم المستهلك بالمعلومات عن التكاليف البيئية الخاصة بالشركة التي يستهلك منتجاتها.	0.711	0.000
13	يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها.	0.568	0.007
14	يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في حل المشكلات الناتجة عن فشلها في الحد من أثارها السلبية على البيئة.	0.558	0.009

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 19 تساوي 0.433

4-1-2-8-4: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بالمستثمرين

يبين الجدول رقم (14) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الرابع (المستثمرين) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة احصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة الخاصة بالمستثمرين صادقة لما وضعت لقياسه

الجدول رقم (14)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالمستثمرين والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستثمرين.	0.458	0.032
2	يوجد رغبة لدى المستثمرين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.565	0.006
3	يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة التوافق البيئي التي تلبي متطلبات حماية البيئة من التلوث.	0.555	0.007
4	يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من توفير معلومات عن أثرها البيئي وفقا للقانون.	0.722	0.000
5	يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة توفير الأمان للمنتجات بما يدعم المركز التنافسي للشركة في السوق.	0.646	0.001
6	يرى المساهمون والمستثمرون بأن الممارسة البيئية السيئة للشركة قد تؤدي إلى زيادة التزاماتها وبالتالي زيادة المخاطر مما يؤدي إلى خفض أرباحها.	0.748	0.000
7	من المتوقع أن يحدد الطلب على أسهم الشركة في السوق بالدرجة التي تقوم الشركة بها من أنشطة تتعلق بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.	0.648	0.001
8	تحتاج الجمعية العمومية للمساهمين لمعلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقويم أداء الإدارة.	0.673	0.001
9	يهتم المستثمرين بالإفصاح عن التكاليف البيئية بهدف ترشيد اتخاذ قرارات الاستثمار.	0.832	0.000
10	يؤثر إفصاح الشركة عن التكاليف البيئية على سعر السهم بالارتفاع أو العكس.	0.854	0.000
11	يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على المركز التنافسي للشركة في السوق.	0.809	0.000
12	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية الخاصة بقائمة الدخل ببيانات تفرق بين التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية.	0.875	0.000
13	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ببيانات مالية عن معالجة النفايات وترميم المواقع وإصلاح الضرر وإعادة تدوير والتحليل والمراقبة.	0.711	0.000
14	يرى المستثمرون ضرورة أن توفر البيانات المالية للتقرير عن التكاليف البيئية الغرامات والجزاءات والتعويضات نتيجة التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية.	0.831	0.000
15	يرى المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن السياسات المحاسبية التي تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية.	0.837	0.000
16	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.	0.844	0.000
17	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية بالسياسات البيئية المتبعة في الشركة.	0.869	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.42

4-1-2-8-5: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بمدققي

الحسابات

يبين الجدول رقم (15) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بمدققي الحسابات والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 والتي تساوي 0.514، وبذلك تعد فقرات الاستبانة الخاصة بمدققي الحسابات صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (15)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بمدققي الحسابات والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى مدققي الحسابات.	0.515	0.049
2	يوجد رغبة لدى مدققي الحسابات بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.639	0.014
3	يساعد التدقيق البيئي في زيادة درجة الثقة بالبيانات التي تقوم بإعدادها الشركات الصناعية.	0.624	0.013
4	تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة إلى معلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة من أجل التوافق مع التنظيمات البيئية.	0.671	0.006
5	توافر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد مدققي الحسابات في عملية التدقيق البيئي والتي أصبحت أحد المتطلبات الأساسية في تقرير مدقق الحسابات.	0.584	0.022
6	تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة لمعلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة لغرض تفادي العقوبات والجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة مخالفتها تلك القوانين.	0.582	0.023
7	يحتاج مدققو الحسابات إلى التدقيق البيئي بهدف تشجيع الشركات الصناعية للمشاركة في تحسين أدائها البيئي.	0.776	0.001
8	يساعد التدقيق البيئي في تقويم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للغير.	0.692	0.006

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
9	تساعد عملية التدقيق البيئي في تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى حد ممكن.	0.559	0.030
10	تعتبر مخاطر التعرض للجزءات التي قد تفرض بواسطة القوانين البيئية أقوى دافع للاهتمام بعمليات التدقيق البيئية.	0.563	0.029
11	يساعد التدقيق البيئي في تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة.	0.598	0.019
12	توجد حتى الآن معايير مقبولة قبولاً عاماً خاصة بتدقيق أنظمة الإدارة البيئية.	0.582	0.023
13	يلقى التدقيق البيئي الاهتمام الكافي من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.	0.681	0.005
14	تساعد المحاسبة البيئية في تحديد كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية بدرجة كبيرة من الدقة مما يساعد على تحديد نتيجة الأداء لأي نشاط تزاوله الشركة.	0.732	0.002
15	هناك العديد من المزايا المتوقعة من استخدام التدقيق البيئي على كل من الشركة والمجتمع.	0.635	0.011

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 والتي تساوي 0.51

4-1-2-8-6: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الخاصة بالموردين

يبين الجدول رقم (16) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالموردين والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 والتي تساوي 0.514، وبذلك تعد فقرات الاستبانة الخاصة بالموردين صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (16)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بالموردين والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	محتوى الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الموردين.	0.535	0.040
2	يوجد رغبة لدى الموردين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.645	0.009
3	من المتوقع أن يتعاطى الموردون مع الشركات التي تقوم بأنشطة التوافق البيئي من أجل حماية البيئة من التلوث.	0.631	0.012
4	لدى الموردین قناعة بأن الممارسة البيئية السيئة للشركات الصناعية التي يتعاملون معها قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات على تلك الشركات.	0.535	0.040
5	يهتم الموردون ببيع المواد التي تساعد في إنتاج صديقة للبيئة.	0.646	0.009
6	يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية في تقييم نجاح الإدارة الشركة التي يقومون بتزويدها بالمواد الخام.	0.535	0.040
7	يهتم الموردون بضرورة الإفصاح عن التكاليف البيئية لما له تأثير في قرار تزويد الشركات بالمواد الخام.	0.523	0.045
8	يساعد التقرير عن التكاليف البيئية الموردين لاتخاذ القرار المناسب للتعامل مع الشركات.	0.613	0.015
9	يزداد حجم تعامل الموردين مع الشركات التي تستعد للحصول على شهادة "الايرو 14001" في مجال البيئة.	0.615	0.015
10	يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على التعويضات التي تقدمها الشركة للطرف الثالث نتيجة تدمير البيئة.	0.523	0.045
11	يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على المساهمات التي تنفقها الشركة نتيجة التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية.	0.901	0.000
12	يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتعرف على السياسات البيئية للشركة.	0.901	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 والتي تساوي 0.51

4-1-2: تحليل البيانات

تم في هذا الجزء تحليل البيانات الخاصة بالقسم الأول من الاستبانة والتي تحاول التعرف

على خصائص عينة البحث. ويبين الجدول رقم (17) توزيع العينة حسب الفئة والنسبة المئوية

لمجيبين كل فئة.

الجدول رقم (17)

توزيع العينة حسب الفئة والنسبة المئوية لمجيبين كل فئة

رقم	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
1	إدارة الشركات	15	14.0
2	الجهات الرقابية الحكومية	19	17.8
4	المستهلكين	21	19.6
3	المستثمرين	22	20.6
6	مدققو الحسابات	15	14.0
5	الموردون	15	14.0
	المجموع	107	100.0

يبين الجدول رقم (17) أن نسبة العينة من الموردین (14%)، ونسبة العينة من مدققي الحسابات (14%)، ونسبة العينة من الجهات الرقابية الحكومية (17.8%)، ونسبة العينة من المستهلكين (19.6%)، ونسبة العينة من إدارة الشركات (14%)، ونسبة العينة من المستثمرين (20.6%).

4-1-2-1: تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة عن المجيبين

يتناول هذا الجزء من الاستبانة معلومات عامة عن المجيبين قيد البحث ويتكون من أسئلة تتعلق بالعمر، والجنس، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، وعدد الدورات في مجال الرقابة على الشركات الصناعية، وعدد الدورات في التدقيق البيئي.

4-1-2-1-1: تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة الخاصة بإدارة الشركة

يبين الجدول رقم (18) أن (13.3%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أقل من 35 سنة، و(40%) من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من 35 سنة إلى 45 سنة، و(46.7%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أكثر من 45 سنة.

الجدول رقم (18)

توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	2	13.3
35 سنة إلى 45 سنة	6	40.0
أكثر من 45 سنة	7	46.7
المجموع	15	100.0

كما يبين الجدول رقم (19) أن جميع أفراد العينة هم من الذكور

الجدول رقم (19)

توزيع عينة الدراسة الخاصة بإدارة الشركة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	15	100
أنثى	0	0.0
المجموع	15	100.0

بينما يبين الجدول رقم (20) أن المؤهل العلمي يتركز في درجة البكالوريوس حيث بلغت النسبة (80%) من عينة البحث، و(13.3%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي ماجستير، و(6.7%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي دكتوراه. وهذا يدعم إمكانية الحصول على إجابات مستندة على أسس إدارية وعلمية سليمة.

الجدول رقم (20)

توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
80.0	12	بكالوريوس
13.3	2	ماجستير
6.7	1	دكتوراه
0.0	0	أخرى
100.0	15	المجموع

كما يبين الجدول رقم (21) أن (20%) من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أقل من 4 سنوات، و (20%) من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 4 سنوات إلى 6 سنوات، و(60%) من عينة البحث بلغت سنوات الخبرة لديهم 7 سنوات فأكثر، وهذا يدل على خبرتهم الواسعة في مجال الإدارة، وبالتالي فإن إجاباتهم على استبانة البحث تنبع من هذه الخبرة.

الجدول رقم (21)

توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
20.0	3	أقل من 4 سنوات
20.0	3	4 سنوات - 6 سنوات
60.0	9	7 سنوات فأكثر
100.0	15	المجموع

كما يوضح الجدول رقم (22) أن (73.33%) من عينة البحث بلغ عدد الدورات التي تلقوها في مجال الإدارة أقل من 4 دورات، و (13.33%) من عينة البحث بلغ عدد الدورات التي تلقوها في مجال الإدارة تراوح من 4 دورات إلى 6 دورات، و (13.33%) من عينة البحث بلغ

عدد الدورات التي تلقوها في مجال الإدارة 7 دورات فأكثر، وهذا يعد إحدى المؤشرات أن مديري الشركات الصناعية محل البحث يحرصون على تطوير مهاراتهم الإدارية من خلال تلقيهم الدورات المتعددة في مجال الإدارة.

الجدول رقم (22)

توزيع عينة البحث الخاصة بإدارة الشركة حسب عدد الدورات في مجال الإدارة

النسبة المئوية	التكرار	عدد الدورات في مجال الإدارة
73.33	11	أقل من 4 دورات
13.33	2	4 دورات - 6 دورات
13.33	2	7 دورات فأكثر
100.0	15	المجموع

4-1-2-1-2: تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة بالجهات الرقابية

الحكومية

يبين الجدول رقم (23) أن (21.1%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أقل من 35 سنة، و(47.4%) من عينة البحث تراوحت أعمارهم من 35 سنة إلى 45 سنة، و (31.6%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أكثر من 45 سنة.

الجدول رقم (23)

توزيع عينة البحث الخاصة بالجهات الرقابية حسب العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
21.1	4	أقل من 35 سنة
47.4	9	35 سنة إلى 45 سنة
31.6	6	أكثر من 45 سنة
100.0	19	المجموع

ويوضح الجدول رقم (24) أن (78.9%) من عينة البحث من الذكور، و (21.1%) من الإناث.

الجدول رقم (24)

توزيع عينة البحث الخاصة بالجهات الرقابية حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
78.9	15	ذكر
21.1	4	أنثى
100.0	19	المجموع

بينما يبين الجدول رقم (25) أن (73.7%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و(26.3%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي ماجستير. وهذا يدعم إمكانية الحصول على إجابات مستندة على أسس رقابية وعلمية سليمة.

الجدول رقم (25)

توزيع عينة البحث الخاصة بالجهات الرقابية حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
73.7	14	بكالوريوس
26.3	5	ماجستير
0.0	0	دكتوراه
100.0	19	المجموع

بينما يوضح الجدول رقم (26) أن (10.53%) من عينة البحث بلغت عدد سنوات الخبرة في أي من الجهات الرقابية الحكومية لديهم أقل من 4 سنوات، و(15.79%) من عينة البحث تراوح عدد سنوات الخبرة في أي من الجهات الرقابية الحكومية لديهم من 4 سنوات إلى 6 سنوات، و(73.68%) من عينة البحث بلغ عدد سنوات العمل في أي من الجهات الرقابية

الحكومية لديهم 7 سنوات فأكثر. وهذا يدل على خبرتهم الواسعة في مجال الرقابة على الشركات الصناعية، وبالتالي فإن إجاباتهم على استبانة البحث تتبع من هذه الخبرة.

الجدول رقم (26)

توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة في أي من الجهات الرقابية الحكومية

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
10.53	2	أقل من 4 سنوات
15.79	3	4 سنوات - 6 سنوات
73.68	14	7 سنوات فأكثر
100.0	19	المجموع

وأخيراً يبين الجدول رقم (27) أن (21.05%) من عينة البحث تلقوا من 4 دورات إلى 6 دورات في مجال الرقابة على الشركات الصناعية، و(5.26%) من عينة البحث تلقوا 7 دورات فأكثر في مجال الرقابة على الشركات الصناعية. وأن (73.68%) من عينة البحث تلقوا أقل من 4 دورات في مجال الرقابة على الشركات الصناعية، وهذا يعد إحدى المؤشرات أن موظفي الجهات الرقابية الحكومية يحتاجون إلى مزيد من الدورات في مجال الرقابة على الشركات الصناعية.

الجدول رقم (27)

توزيع العينة حسب عدد الدورات في مجال الرقابة على الشركات الصناعية

النسبة المئوية	التكرار	عدد الدورات في مجال الإدارة
73.68	14	أقل من 4 دورات
21.05	4	4 دورات - 6 دورات
5.26	1	7 دورات فأكثر
100.0	19	المجموع

4-1-2-1-3: تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة الخاصة بالمستهلكين

يبين الجدول رقم (28) أن (33.3%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أقل من 35 سنة، و(47.6%) من عينة البحث تراوحت أعمارهم من 35 سنة إلى 45 سنة، و (19%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أكثر من 45 سنة.

الجدول رقم (28)

توزيع عينة البحث الخاصة بالمستهلكين حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	7	33.3
35 سنة إلى 45 سنة	10	47.6
أكثر من 45 سنة	4	19.0
المجموع	21	100.0

ويبين الجدول رقم (29) أن (61.9%) من عينة البحث من الذكور، و(38.1%) من الإناث.

الجدول رقم (29)

توزيع عينة البحث الخاصة بالمستهلكين حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	13	61.9
أنثى	8	38.1
المجموع	21	100.0

بينما يبين الجدول رقم (30) أن (71.44%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و(9.52%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي ماجستير، و(9.52%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي دكتوراه، و (9.52%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي رتب أكاديمية أخرى. وحيث أن معظم عينة المستهلكين من الدرجات العلمية العليا فإنه يعزز إمكانية الحصول على إجابات مستندة إلى فهم طبيعة الأسئلة ذات العلاقة بموضوع البحث.

الجدول رقم (30)

توزيع عينة البحث الخاصة بالمستهلكين حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
71.44	15	بكالوريوس
9.52	2	ماجستير
9.52	2	دكتوراه
9.52	2	أخرى
100.0	21	المجموع

4-1-2-1-4: تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة الخاصة بالمستثمرين

يبين الجدول رقم (31) أن (9.09%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أقل من 35 سنة، و(31.8%) من عينة البحث تراوحت أعمارهم من 35 سنة إلى 45 سنة، و(49.09%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أكثر من 45 سنة. وهذا مؤشر على أن المستثمرين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال الفلسطيني هم مستثمرين راشدين يتخذون قراراتهم بناءً على فهم للتقارير المالية للشركة والمخاطر والالتزامات التي تظهرها تلك التقارير.

الجدول رقم (31)

توزيع عينة البحث الخاصة بالمستثمرين حسب العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
9.09	2	أقل من 35 سنة
31.82	7	35 سنة إلى 45 سنة
49.09	13	أكثر من 45 سنة
100.0	22	المجموع

ويبين الجدول رقم (32) أن (90.9%) من عينة البحث من الذكور، و(9.1%) من الإناث.

الجدول رقم (32)

توزيع عينة البحث الخاصة بالمستثمرين حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
90.9	20	ذكر
9.1	2	أنثى
100.0	22	المجموع

بينما يبين الجدول رقم (33) أن (63.6%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و(9.1%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي ماجستير، و(27.3%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي رتب أكاديمية أخرى. وهذا يدل على أن إجاباتهم على استبانة البحث تستند على علم وفهم لعمليات الاستثمار ويؤكد على إمكانية وجود متطلبات لديهم للإفصاح عن التكاليف البيئي

الجدول رقم (33)

توزيع عينة البحث الخاصة بالمستثمرين حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
63.6	14	بكالوريوس
9.1	2	ماجستير
0.0	0	دكتوراه
27.3	6	أخرى
100.0	22	المجموع

4-1-2-1-5: تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة الخاصة بمدقي الحسابات

يبين الجدول رقم (34) أن (53.3%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أقل من 35 سنة، و(40%) من عينة البحث تراوحت أعمارهم من 35 سنة إلى 45 سنة، و(6.7%) من عينة البحث بلغت أعمارهم أكثر من 45 سنة.

الجدول رقم (34)

توزيع عينة البحث الخاصة بمدققي الحسابات حسب العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
53.3	8	أقل من 35 سنة
40.0	6	35 سنة إلى 45 سنة
6.7	1	أكثر من 45 سنة
100.0	15	المجموع

ويبين الجدول رقم (35) أن جميع عينة البحث من الذكور.

الجدول رقم (35)

توزيع عينة البحث الخاصة بمدققي الحسابات حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
100	15	ذكر
0	0	أنثى
100.0	15	المجموع

كما يبين الجدول رقم (36) أن (73.3%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و(20%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي ماجستير، و(6.7%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي دكتوراه. وبذلك فإن عينة البحث التي أجابت على الاستبانة هي عينة ذات صلة بموضوع البحث، وبالتالي يتوقع أن تكون الإجابات على الاستبانة على درجة من الدقة والمصادقية يمكن الاعتماد عليها.

الجدول رقم (36)

توزيع عينة البحث الخاصة بمدققي الحسابات حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
73.3	11	بكالوريوس
20.0	3	ماجستير
6.7	1	دكتوراه
100.0	15	المجموع

بينما يبين الجدول رقم (37) أن (40%) من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات لديهم أقل من 4 سنوات، و(20%) من عينة البحث تراوح عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات لديهم من 4 سنوات إلى 6 سنوات، كما أن ما نسبته (40%) من عينة البحث بلغ عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات لديهم 7 سنوات فأكثر، وهذا يدل على خبراتهم الواسعة في مجال التدقيق، وبالتالي فإن إجاباتهم تبنع من هذه الخبرة.

الجدول رقم (37)

توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق
40.0	6	أقل من 4 سنوات
20.0	3	4 سنوات - 6 سنوات
40.0	6	7 سنوات فأكثر
100.0	15	المجموع

وأخيراً يبين الجدول رقم (38) أن (20%) من عينة البحث تلقوا دورة واحدة في مجال التدقيق البيئي، و(46.7%) من عينة البحث تلقوا دورتان في مجال التدقيق البيئي، و(26.7%) من عينة البحث تلقوا ثلاث دورات في مجال التدقيق البيئي، و(6.7%) من عينة البحث تلقوا أربع دورات فأكثر في مجال التدقيق البيئي. وهذا يبين على الحاجة للمزيد من الدورات في مجال التدقيق البيئي.

الجدول رقم (38)

توزيع العينة حسب عدد الدورات في مجال التدقيق البيئي

عدد الدورات في مجال التدقيق البيئي	التكرار	النسبة المئوية
دورة	3	20.0
دورتان	7	46.7
ثلاث دورات	4	26.7
أربع دورات فأكثر	1	6.7
المجموع	15	100.0

4-1-2-1-6: تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات العامة الخاصة بالموردين

يبين الجدول رقم (39) أن 46.7% من عينة البحث تراوحت أعمارهم من 35 سنة إلى

45 سنة، و 53.3% من عينة البحث بلغت أعمارهم أكثر من 45 سنة.

الجدول رقم (39)

توزيع عينة البحث الخاصة بالموردين حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	0	0.0
35 سنة إلى 45 سنة	7	46.7
أكثر من 45 سنة	8	53.3
المجموع	15	100.0

ويبين الجدول رقم (40) أن جميع أفراد عينة البحث هم من الذكور.

الجدول رقم (40)

توزيع عينة البحث الخاصة بالموردين حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	15	100
أنثى	0	0
المجموع	15	100.0

ويبين الجدول رقم (41) أن (60%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وأن (20%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي ماجستير، و(20%) من عينة البحث مؤهلهم العلمي مؤهلات أخرى. وبذلك فإن معظم عينة البحث التي أجابت على الاستبانة هي عينة مؤهلهم العلمي بكالوريوس وماجستير، وبالتالي يتوقع أن تكون الإجابات على الاستبانة على درجة من الدقة والمصدقية يمكن الاعتماد عليها.

الجدول رقم (41)

توزيع عينة البحث الخاصة بالموردين حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
60.0	9	بكالوريوس
20.0	3	ماجستير
0	0	دكتوراه
20.0	3	أخرى
100.0	15	المجموع

المبحث الثاني

اختبار فرضيات البحث

4-2-1: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمر نوف - 1)

(Sample K-S)

تم استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov, k-s) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري لاختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (42) نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (42)

ملخص نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) لبيانات البحث

النتيجة	قيمة مستوى الدلالة	قيمة Z	عدد الفقرات	عنوان المجال	الفرضية
توزيع طبيعي	0.580	0.778	19	إدارة الشركة	الفرعية الأولى
توزيع طبيعي	0.896	0.575	17	الجهات الرقابية الحكومية	الفرعية الثانية
توزيع طبيعي	0.340	0.940	14	المستهلكين	الفرعية الثالثة
توزيع طبيعي	0.657	0.732	17	المستثمرين	الفرعية الرابعة
توزيع طبيعي	0.184	1.092	15	مدققي الحسابات	الفرعية الخامسة
توزيع طبيعي	0.818	0.633	12	الموردين	الفرعية السادسة
توزيع طبيعي	0.580	0.778	94	مجموع الفقرات	

4-2-2: اختبار فرضيات البحث

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة والجدول الآتية تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية" (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

☒ الفرضية البديلة (Ha) من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها مستخدمي المعلومات المحاسبية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1- من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها متخذي القرارات في الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (43).

- آراء أفراد العينة في الفقرة الأولى محايدة (أفراد العينة غير قادرين على تكوين رأي لمحتوى تلك الفقرة) حيث بلغت مستوى الدلالة 0.253 وهي أكبر من 0.05.

- آراء أفراد العينة في بقية الفقرات المتعلقة بمتخذي القرارات في إدارات الشركات الصناعية ايجابية (يؤيدون محتوى الفقرة بصورة قوية) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من "60%". وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن "يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى إدارة الشركة" بوزن نسبي 68.00%، وعلى أن "يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها" بوزن نسبي 77.33%، وعلى أنه "توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة على ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية" بوزن نسبي 80%، وعلى أن "توفر المعلومات عن التكاليف البيئية يساعد الإدارة في تقويم الأداء البيئي للشركة" بوزن نسبي 80%، وعلى أنه "يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بمواصفات مدخلات العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية واستخدام مواد صديقة للبيئة" بوزن نسبي 81.33%، وعلى أنه "تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخفض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى أثار بيئية سلبية" بوزن نسبي 81.33%، وعلى أنه "تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بتسعير المنتجات، وما إذا كانت التكاليف البيئية يجب أن تدخل ضمن تكلفة الإنتاج أم لا" بوزن نسبي 74.67%، وعلى أنه "تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض القرارات الخاصة بالرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالشركة" بوزن نسبي 84%، وعلى أن "تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفصل البيئي، مثل تكاليف معالجة المخلفات الضارة بالبيئة

والغرامات على مخالفة الشركة للتعظيمات البيئية" بوزن نسبي 81.33%، وعلى أنه "هناك العديد من المزايا المتوقعة من توفر المعلومات عن التكاليف البيئية على كل من الشركة والمجتمع" بوزن نسبي 84%، وعلى أنه "تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة بتصميم المنتجات بما يضمن تقليل مخلفاتها" بوزن نسبي 78.67%، وعلى أن "يمكن للشركة إن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ما تم الإفصاح عن التكاليف البيئية" بوزن نسبي 70.67%، وعلى أنه "توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لأغراض البحوث وتطوير منتجات صديقة للبيئة" بوزن نسبي 81.43%، وعلى أن "المعلومات عن التكاليف البيئية تساعد إدارة الشركة في تحقيق رضا المستهلكين من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة" بوزن نسبي 78.6%، وعلى أنه "يساعد توفر معلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة للمفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث" بوزن نسبي 77.33%، وعلى أن "توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لغرض معالجة النفايات" بوزن نسبي 82.67%، وعلى أنه "توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات، والتغليف، والعمليات الإنتاجية" بوزن نسبي 81.33%، وعلى أنه "توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة إمكانية تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، وترشيد استخدام الموارد والطاقات" بوزن نسبي 84%، وعلى أنه "يساهم توفر معلومات عن التكاليف البيئية في تخفيض الفرص المضاعة وتقليل التدمير البيئي" بوزن نسبي 85.33%.

وبصفة عامة بلغ قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 3.98 والوزن النسبي 79.56% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة 13.21 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.145، وبلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه فإنه يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه تختلف أوزان المنافع التي يخصصها متخذي القرارات في إدارات الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

الجدول رقم (43) نتائج اختبار الفرضية الأولى الخاصة بإدارة الشركات

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى إدارة الشركة.	13.3	53.3	6.7	13.3	13.3	3.40	68.00	1.19	0.253
2	يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.0	86.7	13.3	0.0	0.0	3.87	77.33	9.54	0.000
3	توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة على ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية.	20.0	60.0	20.0	0.0	0.0	4.00	80.00	5.92	0.000
4	توفر المعلومات عن التكاليف البيئية يساعد الإدارة في تقويم الأداء البيئي للشركة.	20.0	60.0	20.0	0.0	0.0	4.00	80.00	5.92	0.000
5	يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بمواصفات مدخلات العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية واستخدام مواد صديقة للبيئة.	33.3	40.0	26.7	0.0	0.0	4.07	81.33	5.17	0.000
6	تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخفض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية سلبية.	13.3	80.0	6.7	0.0	0.0	4.07	81.33	9.03	0.000

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
7	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بتسعير المنتجات، وما إذا كانت التكاليف البيئية يجب أن تدخل ضمن تكلفة الإنتاج أم لا.	26.7	33.3	26.7	13.3	0.0	3.73	74.67	2.75	0.016
8	تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض القرارات الخاصة والرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالشركة.	26.7	66.7	6.7	0.0	0.0	4.20	84.00	8.29	0.000
9	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفصل البيئي، مثل تكاليف معالجة المخلفات الضارة بالبيئة والغرامات على مخالفة الشركة للتنظيمات البيئية.	13.3	80.0	6.7	0.0	0.0	4.07	81.33	9.03	0.000
10	هناك العديد من المزايا المتوقعة من توفر المعلومات عن التكاليف البيئية على كل من الشركة والمجتمع.	40.0	40.0	20.0	0.0	0.0	4.20	84.00	6.00	0.000
11	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة بتصميم المنتجات بما يضم تقليل مخلفاتها.	26.7	40.0	33.3	0.0	0.0	3.93	78.67	4.53	0.000
12	يمكن للشركة أن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ما تم الإفصاح عن التكاليف البيئية.	0.0	60.0	33.3	6.7	0.0	3.53	70.67	3.23	0.006
13	توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لأغراض البحوث وتطوير منتجات صديقة للبيئة.	21.4	64.3	14.3	0.0	0.0	4.07	81.43	6.51	0.000
14	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في تحقيق رضا المستهلكين من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة.	13.3	66.7	20.0	0.0	0.0	3.93	78.67	6.09	0.000
15	يساعد توفر معلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة للمفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث.	6.7	73.3	20.0	0.0	0.0	3.87	77.33	6.50	0.000
16	توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لغرض معالجة النفايات.	20.0	73.3	6.7	0.0	0.0	4.13	82.67	8.50	0.000

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
17	توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير، تصميم المنتجات.	26.7	53.3	20.0	0.0	0.0	4.07	81.33	5.87	0.000
18	توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة إمكانية تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، وترشيد استخدام الموارد والطاقات.	26.7	66.7	6.7	0.0	0.0	4.20	84.00	8.29	0.000
19	يساهم توفر معلومات عن التكاليف البيئية في تخفيض الفرص المضاعة وتقليل التدمير البيئي.	26.7	73.3	0.0	0.0	0.0	4.27	85.33	10.72	0.000
جميع الفقرات										
							3.98	79.56	13.21	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "14" ومستوى دلالة "0.05" تساوي 2.145.

2- من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي تخصصها الجهات الرقابية الحكومية على الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (44).

- آراء أفراد العينة في الفقرات (3، 7، 8، 16) محايدة (أفراد العينة غير قادرين على تكوين رأي لمحتوى تلك الفقرة) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها قيمة أكبر من 0.05.

- آراء أفراد العينة في بقية الفقرات المتعلقة بالجهات الرقابية الحكومية على الشركات الصناعية ايجابية (يؤيدون محتوى الفقرة بصورة قوية) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من "60%". وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن "مفهوم التكاليف البيئية يعد من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الجهات الرقابية على

البيئة" بوزن نسبي 84.44%، وعلى أنه "يوجد لدى الجهات الرقابية رغبة بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها" بوزن نسبي 76.84%، وعلى أنه "يوجد تعاون بين جهاز شؤون البيئة وسوق رأس المال الفلسطيني بهدف فرض الإفصاح على الشركات" بوزن نسبي 50.53%، وعلى أن "الجهات الرقابية تحتاج إلى معلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقويم الأداء الاجتماعي للشركة" بوزن نسبي 89.47%، وعلى أنه "تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على إسهامات الشركة في الحد من التلوث البيئي" بوزن نسبي 85.26%، وعلى أنه "تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على مدى وفاء الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية" بوزن نسبي 89.47%، وعلى أنه "تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على الالتزامات البيئية الطارئة للشركة" بوزن نسبي 63.16%، وعلى أنه "تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على السياسة البيئية للشركة" بوزن نسبي 67.37%، وعلى أنه "تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية لأنها تعكس نتائج العمليات البيئية التي يتطلبها القانون كحد أدنى" بوزن نسبي 67.37%، وعلى أنه "تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية بهدف للتأكد من مدى التزام الشركة بوضع برامج للتخلص من المخلفات وإتباع تقنيات ذات كفاءة عالية لاستبعاد أو تخفيض كمية المخلفات" بوزن نسبي 80%، وعلى أن "الجهات الرقابية تهتم بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة الصناعية في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها" بوزن نسبي 68.42%، وعلى أنه "تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة في المحافظة على الصحة والأمن، والاعتبارات

الجمالية والثقافية" بوزن نسبي 76.84%، وعلى أنه "تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى استخدام الشركة الصناعية تقانات حديثة وكفاءة تساعد في تخفيض استخدام الموارد الطبيعية والتقليل من الهدر والتالف" بوزن نسبي 69.47%، وعلى أنه "يعد الإفصاح عن التكاليف البيئية اختيارياً حسب رغبة الشركة" بوزن نسبي 53.68%، وعلى أنه "تعد العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة المعمول بها ضعيفة وغير رادعة" بوزن نسبي 86.32%، وعلى أنه "نادراً ما تطبق العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة على الشركات الصناعية" بوزن نسبي 51.58%، وعلى أنه "تقوم الجهات الرقابية الحكومية بتقديم منح وإعفاءات جمركية للشركة في حال استيراد تقنيات إنتاج صديقة للبيئة" بوزن نسبي 53.68%.

وبصفة عامة بلغ قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 3.57 والوزن النسبي 71.36% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة 9.59 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.101، وبلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه فإنه يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه تختلف أوزان المنافع التي تخصصها الجهات الرقابية الحكومية على الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

الجدول رقم (44)

نتائج اختبار الفرضية الثانية الخاصة بالجهات الرقابية الحكومية

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الجهات الرقابية على البيئة.	33.3	61.1	0.0	5.6	0.0	4.22	84.44	7.08	0.000
2	يوجد رغبة لدى الجهات الرقابية بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	26.3	52.6	0.0	21.1	0.0	3.84	76.84	3.44	0.003
3	يوجد تعاون بين جهاز شؤون البيئة وسوق رأس المال الفلسطيني بهدف فرض الإفصاح على الشركات.	5.3	10.5	31.6	36.8	15.8	2.53	50.53	1.92	0.070
4	تحتاج الجهات الرقابية إلى معلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقويم الأداء الاجتماعي للشركة.	47.4	52.6	0.0	0.0	0.0	4.47	89.47	12.52	0.000
5	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على إسهامات الشركة في الحد من التلوث البيئي.	52.6	26.3	15.8	5.3	0.0	4.26	85.26	5.90	0.000
6	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على مدى وفاء الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية.	52.6	42.1	5.3	0.0	0.0	4.47	89.47	10.50	0.000
7	تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على الالتزامات البيئية الطارئة للشركة.	0.0	42.1	31.6	26.3	0.0	3.16	63.16	0.830	0.420
8	تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على السياسة البيئية للشركة.	5.3	47.4	26.3	21.1	0.0	3.37	67.37	1.79	0.090
9	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية لأنها تعكس نتائج العمليات البيئية التي يتطلبها القانون كحد أدنى.	5.3	47.4	26.3	21.1	0.0	3.37	67.37	1.79	0.090

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
10	تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية بهدف للتأكد من مدى التزام الشركة بوضع برامج للتخلص من المخلفات وإتباع تقنيات ذات كفاءة عالية لاستبعاد أو تخفيض كمية المخلفات.	36.8	42.1	10.5	5.3	5.3	4.00	80.00	3.94	0.001
11	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة الصناعية في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.	5.3	47.4	31.6	15.8	0.0	3.42	68.42	2.19	0.042
12	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة في المحافظة على الصحة والأمن، والاعتبارات الجمالية والثقافية.	15.8	63.2	10.5	10.5	0.0	3.84	76.84	4.40	0.000
13	تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى استخدام الشركة الصناعية تقانات حديثة وكفاء تساعد في تخفيض استخدام الموارد الطبيعية والتقليل من الهدد والتالف.	5.3	57.9	15.8	21.1	0.0	3.47	69.47	2.28	0.035
14	يعد الإفصاح عن التكاليف البيئية اختيارياً حسب رغبة الشركة.	10.5	0.0	36.8	52.6	0.0	2.68	53.68	1.46	0.163
15	تعد العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة المعمول بها ضعيفة وغير رادعة.	52.6	36.8	0.0	10.5	0.0	4.32	86.32	6.06	0.000
16	نادراً ما تطبق العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة على الشركات الصناعية.	10.5	10.5	26.3	31.6	21.1	2.58	51.58	1.46	0.163
17	تقوم الجهات الرقابية الحكومية بتقديم منح وإعفاءات جمركية للشركة في حال استيراد تقنيات إنتاج صديقة للبيئة.	5.3	21.1	26.3	31.6	15.8	2.68	53.68	1.19	0.250
جميع الفقرات										
0.000	9.59	71.36	3.57							

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "18" ومستوى دلالة "0.05" تساوي 2.101.

3- من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها المستهلكون على منتجات الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (45).

-آراء أفراد العينة في الفقرات (9، 10) سلبي (يؤيدون محتوى الفقرة بصورة ضعيفة) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من "60%".

-آراء أفراد العينة في بقية الفقرات المتعلقة بالمستهلكين ايجابية (يؤيدون محتوى الفقرة بصورة قوية) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من "60%". وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون على أنه "يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستهلكين" بوزن نسبي 88%، وعلى أنه "يوجد رغبة لدى المستهلكين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها" بوزن نسبي 80.95%، وعلى أنه "تعتبر توفر المعلومات عن التكاليف البيئية ميزة يساعد العملاء والمستهلكين في المفاضلة بين المنتجات" بوزن نسبي 84.76%، وعلى أنه "تقوم منظمات غير حكومية خاصة بالمستهلكين بتبني قضايا البيئة بفاعلية" بوزن نسبي 70.48%، وعلى أنه "من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على منتجات الشركة بمدى قدرتها على عدم التعرض للغرامات نتيجة مخالفتها للقوانين الخاصة بالبيئة" بوزن نسبي 72%، وعلى أنه "من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على المنتجات بمدى قدرة الشركة على التوافق مع التنظيمات والقوانين الخاصة بالبيئة" بوزن نسبي 80%، وعلى أنه "من المتوقع أن يزيد طلب المستهلكين على المنتجات التي تكون صديقة للبيئة" بوزن نسبي 81.90%، وعلى أنه "هناك اهتمام لدى إدارة

الشركة لتصبح صديقة للبيئة من خلال العمل على إنتاج منتجات صديقة للبيئة" بوزن نسبي 71%، وعلى أن "الشركات الصناعية تهتم بحماية وأمن المستهلك" بوزن نسبي 51.43%، وعلى أنه "تقوم الشركات بوضع الإرشادات والتعليمات اللازمة وكذلك تاريخ الإنتاج والانتهاج لمنتجات في سبيل المحافظة على صحة المستهلك" بوزن نسبي 88.5%، وعلى أنه "تقوم الشركات الصناعية بعمل الأبحاث والدراسات الخاصة التي تساعد في المحافظة على البعد البيئي للمنتج" بوزن نسبي 66.6%، وعلى أنه "يهتم المستهلك بالمعلومات عن التكاليف البيئية الخاصة بالشركة التي يستهلك منتجاتها" بوزن نسبي 50.48%، وعلى أنه "يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها" بوزن نسبي 89.52%، وعلى أنه "يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في حل المشكلات الناتجة عن فشلها في الحد من أثارها السلبية على البيئة" بوزن نسبي 86.67%.

وبصفة عامة بلغ قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 3.8 والوزن النسبي 75.9% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة 10.04 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.086، وبلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه فإنه يتم قبول الفرضية التي تنص أن أوزان المنافع التي يخصصها المستهلكون على منتجات الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية تختلف عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

الجدول رقم (45)
نتائج اختبار فرضية الثالثة الخاصة بالمستهلكين

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستهلكين.	40.0	60.0	0.0	0.0	0.0	4.40	88.00	12.46	0.000
2	يوجد رغبة لدى المستهلكين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	38.1	42.9	4.8	14.3	0.0	4.05	80.95	4.69	0.000
3	تعتبر توفر المعلومات عن التكاليف البيئية ميزة يساعد العملاء والمستهلكين في المفاضلة بين المنتجات.	23.8	76.2	0.0	0.0	0.0	4.24	84.76	13.00	0.000
4	تقوم منظمات غير حكومية خاصة بالمستهلكين بتبني قضايا البيئة بفاعلية.	9.5	47.6	28.6	14.3	0.0	3.52	70.48	2.75	0.012
5	من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على منتجات الشركة بمدى قدرتها على عدم التعرض للغرامات نتيجة مخالفتها للقوانين الخاصة بالبيئة.	15.0	45.0	25.0	15.0	0.0	3.60	72.00	2.85	0.010
6	من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على المنتجات بمدى قدرت الشركة على التوافق مع التنظيمات والقوانين الخاصة بالبيئة.	19.0	66.7	9.5	4.8	0.0	4.00	80.00	6.48	0.000
7	من المتوقع أن يزيد طلب المستهلكين على المنتجات التي تكون صديقة للبيئة.	28.6	57.1	9.5	4.8	0.0	4.10	81.90	6.53	0.000
8	هناك اهتمام لدى إدارة الشركة لتصبح صديقة للبيئة من خلال العمل على إنتاج منتجات صديقة للبيئة.	10.0	45.0	35.0	10.0	0.0	3.55	71.00	2.98	0.008
9	تهتم الشركات الصناعية بحماية وأمن المستهلك.	0.0	19.0	28.6	42.9	9.5	2.57	51.43	12.2	0.047
10	تقوم الشركات بوضع الإرشادات والتعليمات اللازمة وكذلك تاريخ الإنتاج والانتهاج للمنتجات في سبيل المحافظة على صحة المستهلك.	42.9	57.1	0.0	0.0	0.0	4.43	88.57	12.91	0.000
11	تقوم الشركات الصناعية بعمل الأبحاث والدراسات الخاصة التي تساعد في المحافظة على البعد البيئي للمنتج.	9.5	33.3	38.1	19.0	0.0	3.33	66.67	1.67	0.110
12	يهتم المستهلك بالمعلومات عن التكاليف البيئية الخاصة بالشركة التي يستهلك منتجاتها.	0.0	19.0	23.8	47.6	9.5	2.52	50.48	2.35	0.029

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
13	يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها.	52.4	42.9	4.8	0.0	0.0	4.48	89.52	11.24	0.000
14	يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في حل المشكلات الناتجة عن فشلها في الحد من أثارها السلبية على البيئة.	52.4	33.3	9.5	4.8	0.0	4.33	86.67	7.14	0.000
	جميع الفقرات						3.80	75.91	10.04	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "20" ومستوى دلالة "0.05" تساوي 2.086

4- من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها المستثمرون في الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدولاً رقم (46)

والذي يبين ما يلي:

- آراء أفراد العينة في الفقرات (2، 4، 6، 10، 11، 12، 13، 14، 16، 17) محايدة (أفراد العينة غير قادرين على تكوين رأي) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها قيمة أكبر من 0.05.

- آراء أفراد العينة في بقية الفقرات المتعلقة بالمستثمرين في الشركات الصناعية ايجابية (يؤيدون محتوى الفقرة بصورة قوية) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من "60%". وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن "يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستثمرين" بوزن نسبي 80%، وعلى أنه "يوجد رغبة لدى المستثمرين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها" بوزن نسبي 77.27%، وعلى أنه "يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق

بما تقوم الشركة من أنشطة التوافق البيئي التي تلبي متطلبات حماية البيئة من التلوث" بوزن نسبي 55.45%، وعلى أنه "يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من توفير معلومات عن أثرها البيئي وفقا للقانون" بوزن نسبي 56.36%، وعلى أن "يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة توفير الأمان للمنتجات بما يدعم المركز التنافسي للشركة في السوق" بوزن نسبي 70%، وعلى أنه "يرى المساهمون والمستثمرون بأن الممارسة البيئية السيئة للشركة قد تؤدي إلى زيادة التزاماتها وبالتالي زيادة المخاطر مما يؤدي إلى خفض أرباحها" بوزن نسبي 65.71%، وعلى أن "من المتوقع أن يتحدد الطلب على أسهم الشركة في السوق بالدرجة التي تقوم الشركة بها من أنشطة تتعلق بإنتاج منتجات صديقة للبيئة" بوزن نسبي 60.91%، وعلى أنه "تحتاج الجمعية العمومية للمساهمين لمعلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقييم أداء الإدارة" بوزن نسبي 71.82%، وعلى أنه "يهتم المستثمرين بالإفصاح عن التكاليف البيئية بهدف ترشيد اتخاذ قرارات الاستثمار" بوزن نسبي 71.82%، وعلى أنه "يؤثر إفصاح الشركة عن التكاليف البيئية على سعر السهم بالارتفاع والعكس" بوزن نسبي 63.64%، وعلى أنه "يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على المركز التنافسي للشركة في السوق" بوزن نسبي 63.64%، وعلى أنه "يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية الخاصة بقائمة الدخل ببيانات تفرق بين التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية" بوزن نسبي 64.55%، وعلى أنه "يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ببيانات مالية عن معالجة النفايات وترميم المواقع وإصلاح الضرر وإعادة تدوير والتحليل والمراقبة" بوزن نسبي 61.82%، وعلى أنه "يرى المستثمرون ضرورة أن توفر البيانات المالية للتقرير عن التكاليف البيئية الغرامات والجزاءات والتعويضات نتيجة التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية" بوزن نسبي 69.09%، وعلى أنه "يرى المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن السياسات المحاسبية

التي تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية" بوزن نسبي 70.9%، وعلى أنه "يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية" بوزن نسبي 63.64%، وعلى أنه "يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية بالسياسات البيئية المتبعة في الشركة" بوزن نسبي 64.55%.

وبصفة عامة بلغ قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 3.33 والوزن النسبي 66.57%، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة 2.05 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.086، وبلغت قيمة مستوى الدلالة 0.053 وهي أكبر من 0.05 وعليه فإننا نستطيع القول أن النتيجة النهائية محايدة فلم يتم قبول أو رفض الفرضية التي تنص أن أوزان المنافع التي يخصصها المستثمرون للاستثمار في الشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية تختلف عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

الجدول رقم (46)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة الخاصة بالمستثمرين

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستثمرين.	22.7	68.2	0.0	4.5	4.5	4.00	80.00	5.07	0.000
2	يوجد رغبة لدى المستثمرين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	22.7	50.0	22.7	4.5	0.0	3.86	77.27	4.31	0.000
3	يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة التوافق البيئي التي تلبي متطلبات حماية البيئة من التلوث.	4.5	22.7	22.7	45.5	4.5	2.77	55.45	1.04	0.308

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
4	يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من توفير معلومات عن أثرها البيئي وفقا للقانون.	0.0	31.8	27.3	31.8	9.1	2.82	56.36	0.85	0.406
5	يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة توفير الأمان للمنتجات بما يدعم المركز التنافسي للشركة في السوق.	4.5	63.6	9.1	22.7	0.0	3.50	70.00	2.57	0.018
6	يرى المساهمون والمستثمرون بأن الممارسة البيئية السيئة للشركة قد تؤدي إلى زيادة التزاماتها وبالتالي زيادة المخاطر مما يؤدي إلى خفض أرباحها.	4.8	42.9	33.3	14.3	4.8	3.29	65.71	1.37	0.186
7	من المتوقع أن يتحدد الطلب على أسهم الشركة في السوق بالدرجة التي تقوم الشركة بها من أنشطة تتعلق بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.	0.0	36.4	40.9	13.6	9.1	3.05	60.91	0.220	0.825
8	تحتاج الجمعية العمومية للمساهمين لمعلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقييم أداء الإدارة.	13.6	45.5	31.8	4.5	4.5	3.59	71.82	2.89	0.009
9	يهتم المستثمرين بالإفصاح عن التكاليف البيئية بهدف ترشيح اتخاذ قرارات الاستثمار.	31.8	27.3	18.2	13.6	9.1	3.59	71.82	2.08	0.049
10	يؤثر إفصاح الشركة عن التكاليف البيئية على سعر السهم بالارتفاع أو العكس.	9.1	31.8	31.8	22.7	4.5	3.18	63.64	0.810	0.427
11	يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على المركز التنافسي للشركة في السوق.	9.1	27.3	40.9	18.2	4.5	3.18	63.64	0.850	0.406
12	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية الخاصة بقائمة الدخل ببيانات تفرق بين التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية.	9.1	31.8	36.4	18.2	4.5	3.23	64.55	1.04	0.308
13	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ببيانات مالية عن معالجة النفايات وترميم المواقع وإصلاح الضرر وإعادة تدوير والتحليل والمراقبة.	0.0	36.4	40.9	18.2	4.5	3.09	61.82	0.420	0.628

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
14	يرى المستثمرون ضرورة أن توفر البيانات المالية للتقرير عن التكاليف البيئية الغرامات والجزاءات والتعويضات نتيجة التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية.	9.1	50.0	27.3	4.5	9.1	3.45	69.09	2.02	0.057
15	يرى المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن السياسات المحاسبية التي تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية.	18.2	36.4	31.8	9.1	4.5	3.55	70.91	2.42	0.025
16	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.	4.5	40.9	31.8	13.6	9.1	3.18	63.64	0.810	0.427
17	يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية بالسياسات البيئية المتبعة في الشركة.	9.1	40.9	22.7	18.2	9.1	3.23	64.55	0.930	0.365
جميع الفقرات										
							3.33	66.57	2.05	0.053

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "20" ومستوى دلالة "0.05" تساوي 2.086

5. من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي يخصصها مدققو حسابات الشركات الصناعية

لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (47)

والذي آراء أفراد العينة في الفقرة رقم (12) محايدة (أفراد العينة غير قادرين على تكوين رأي

لمحتوى تلك الفقرة) حيث بلغت مستوى الدلالة 0.384 وهي أكبر من 0.05

- آراء أفراد العينة في بقية الفقرات المتعلقة بمدققي حسابات الشركات الصناعية ايجابية

(بؤيدون محتوى الفقرة بصورة قوية) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05

والوزن النسبي أكبر من "60%". وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون على أنه "يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى مدققي الحسابات" بوزن نسبي 72.00%، وعلى أنه "يوجد رغبة لدى مدققي الحسابات بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها" بوزن نسبي 78.67%، وعلى أنه "يساعد التدقيق البيئي في زيادة درجة الثقة بالبيانات التي تقوم بإعدادها الشركات الصناعية" بوزن نسبي 82.67%، وعلى أن "تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة إلى معلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة من أجل التوافق مع التنظيمات البيئية" بوزن نسبي 78.67%، وعلى أن "توافر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد مدققي الحسابات في عملية التدقيق البيئي والتي أصبحت أحد المتطلبات الأساسية في تقرير مدقق الحسابات" بوزن نسبي 77.33%، وعلى أن "تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة لمعلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة لغرض تفادي العقوبات والجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة مخالفتها تلك القوانين" بوزن نسبي 77.33%، وعلى أن "يحتاج مدققو الحسابات إلى التدقيق البيئي بهدف تشجيع الشركات الصناعية للمشاركة في تحسين أدائها البيئي" بوزن نسبي 85.33%، وعلى أنه "يساعد التدقيق البيئي في تقويم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للغير" بوزن نسبي 77.14%، وعلى أنه "تساعد عملية التدقيق البيئية في تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى حد ممكن" بوزن نسبي 80%، وعلى أن "تعتبر مخاطر التعرض للجزاءات التي قد تفرض بواسطة القوانين البيئية أقوى دافع للاهتمام بعمليات التدقيق البيئية" بوزن نسبي 72%، وعلى أن "يساعد التدقيق البيئي في تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة" بوزن نسبي 74.67%، وعلى أنه "توجد حتى الآن معايير مقبولة قبولاً عاماً خاصة بتدقيق أنظمة الإدارة البيئية" بوزن نسبي 56%، وعلى أنه "يلقى

التدقيق البيئي الاهتمام الكافي حتى الآن من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق" بوزن نسبي 70.67%، وعلى أنه "تساعد المحاسبة البيئية في تحديد كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية بدرجة كبيرة من الدقة مما يساعد على تحديد نتيجة الأداء لأي نشاط تزاوله الشركة" بوزن نسبي 85.33%، وعلى أنه "هناك العديد من المزايا المتوقعة من استخدام التدقيق البيئي على كل من الشركة والمجتمع" بوزن نسبي 81.33%.

وبصفة عامة بلغ قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 3.83 والوزن النسبي 76.62% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة 9.66 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.145، وبلغت قيمة مستوى الدلالة 0.00 وهي أقل من 0.05 وعليه فإنه يتم قبول الفرضية التي تنص على أن أوزان المنافع التي يخصصها مدققو الحسابات للشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية تختلف عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

الجدول رقم (47)

نتائج اختبار الفرضية الخامسة الخاصة بمدققي الحسابات

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى مدققي الحسابات.	6.7	60.0	26.7	6.7	0.0	3.60	72.00	2.55	0.023
2	يوجد رغبة لدى مدققي الحسابات بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	0.0	93.3	6.7	0.0	0.0	3.93	78.67	14.00	0.000
3	يساعد التدقيق البيئي في زيادة درجة الثقة بالبيانات التي تقوم بإعدادها الشركات الصناعية.	13.3	86.7	0.0	0.0	0.0	4.13	82.67	12.47	0.000

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
4	تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة إلى معلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة من أجل التوافق مع التنظيمات البيئية.	13.3	66.7	20.0	0.0	0.0	3.93	78.67	6.09	0.000
5	توافر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد مدققي الحسابات في عملية التدقيق البيئي والتي أصبحت أحد المتطلبات الأساسية في تقرير مدقق الحسابات.	13.3	60.0	26.7	0.0	0.0	3.87	77.33	5.25	0.000
6	تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة لمعلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة لغرض تقاد العقوبات والجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة مخالفتها تلك القوانين.	13.3	60.0	26.7	0.0	0.0	3.87	77.33	5.25	0.000
7	يحتاج مدققو الحسابات إلى التدقيق البيئي بهدف تشجيع الشركات الصناعية للمشاركة في تحسين أدائها البيئي.	26.7	73.3	0.0	0.0	0.0	4.27	85.33	10.72	0.000
8	يساعد التدقيق البيئي في تقويم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للغير.	7.1	71.4	21.4	0.0	0.0	3.86	77.14	6.00	0.000
9	تساعد عملية التدقيق البيئية في تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى حد ممكن.	20.0	60.0	20.0	0.0	0.0	4.00	80.00	5.92	0.000
10	تعتبر مخاطر التعرض للجزاءات التي قد تفرض بواسطة القوانين البيئية أقوى دافع للاهتمام بعمليات التدقيق البيئية.	26.7	20.0	40.0	13.0	0.0	3.60	72.00	2.20	0.045
11	يساعد التدقيق البيئي في تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة.	6.7	66.7	20.0	6.7	0.0	3.73	74.67	4.04	0.001
12	توجد حتى الآن معايير مقبولة قبولاً عاماً خاصة بتدقيق أنظمة الإدارة البيئية.	0.0	26.7	26.7	46.7	0.0	2.80	56.00	0.90-	0.384
13	يلقى التدقيق البيئي الاهتمام الكافي حتى الآن من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.	6.7	53.3	26.7	13.3	0.0	3.53	70.67	2.48	0.027

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
14	تساعد المحاسبة البيئية في تحديد كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية بدرجة كبيرة من الدقة مما يساعد على تحديد نتيجة الأداء لأي نشاط تزاوله الشركة.	26.7	73.3	0.0	0.0	0.0	4.27	85.33	10.72	0.000
15	هناك العديد من المزايا المتوقعة من استخدام التدقيق البيئي على كل من الشركة والمجتمع.	13.3	80.0	6.7	0.0	0.0	4.07	81.33	9.03	0.000
جميع الفقرات										
							3.83	76.62	9.66	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "14" ومستوى دلالة "0.05" تساوي 2.145.

6- من المتوقع أن تختلف أوزان المنافع التي تخصصها مورّدو المواد الخام للشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (48)

والذي يبين ما يأتي:

- آراء أفراد العينة في الفقرة الخامسة محايد (أفراد العينة غير قادرة على تكوين رأي حول محتوى الفقرة) حيث بلغت مستوى الدلالة 0.054 وهي أكبر من 0.05 .

- آراء أفراد العينة في بقية الفقرات المتعلقة بمورّدي المواد الخام للشركات الصناعية ايجابية (يؤيدون محتوى الفقرة بصورة قوية) حيث بلغت مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من "60%". وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون على أنه "يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الموردين" بوزن نسبي 81.33%، وعلى أنه "يوجد رغبة لدى الموردين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة

والإفصاح عنها" بوزن نسبي 81.33%، وعلى أنه "من المتوقع أن يتعاطى الموردون مع الشركات التي تقوم بأنشطة التوافق البيئي من أجل حماية البيئة من التلوث" بوزن نسبي 77.33%، وعلى أنه "لدى الموردين قناعة بأن الممارسة البيئية السيئة للشركات الصناعية التي يتعاملون معها قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات على تلك الشركات" بوزن نسبي 73.33%، وعلى أنه "يهتم الموردون ببيع المواد التي تساعد في إنتاج منتجات صديقة للبيئة" بوزن نسبي 68.00%، وعلى أنه "يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية في تقييم نجاح الإدارة الشركة التي يقومون بتزويدها بالمواد الخام" بوزن نسبي 78.67%، وعلى أنه "يهتم الموردون بضرورة الإفصاح عن التكاليف البيئية لما له تأثير في قرار تزويد الشركات بالمواد الخام" بوزن نسبي 78.67%، وعلى أنه "يساعد التقرير عن التكاليف البيئية الموردين لاتخاذ القرار المناسب للتعامل مع الشركات" بوزن نسبي 81.33%، وعلى أنه "يزداد حجم تعامل الموردين مع الشركات التي تستعد للحصول على شهادة الأيزو (14001) في مجال البيئة" بوزن نسبي 70.67%، وعلى أنه "يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على التعويضات التي تقدمها الشركة للطرف الثالث نتيجة تدمير البيئة" بوزن نسبي 80%، وعلى أنه "يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على المساهمات التي تنفقها الشركة نتيجة التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية" بوزن نسبي 80%، وعلى أنه "يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتعرف على السياسات البيئية للشركة" بوزن نسبي 77.33%.

وبصفة عامة بلغ قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 3.87 والوزن النسبي 77.33%، وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، وكذلك بلغت قيمة t المحسوبة 12.3 وهي أكبر من

قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.145، وبلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه فإنه يتم قبول الفرضية التي تنص أن أوزان المنافع التي يخصصها موردو المواد الخام للشركات الصناعية لمعلومات تقارير التكاليف بعد التقرير عن التكاليف البيئية تختلف عنها قبل التقرير عن تلك التكاليف.

الجدول رقم (48)
نتائج اختبار الفرضية السادسة الخاصة بالموردين

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الموردين.	26.7	53.3	20.0	0.0	0.0	4.07	81.33	5.87	0.000
2	يوجد رغبة لدى الموردين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	20.0	66.7	13.3	0.0	0.0	4.07	81.33	6.96	0.000
3	من المتوقع أن يتعاطى الموردون مع الشركات التي تقوم بأنشطة التوافق البيئي من أجل حماية البيئة من التلوث.	13.3	60.0	26.7	0.0	0.0	3.87	77.33	5.25	0.000
4	لدى الموردين قناعة بأن الممارسة البيئية السبئية للشركات الصناعية التي يتعاملون معها قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات على تلك الشركات.	13.3	40.0	46.7	0.0	0.0	3.67	73.33	3.57	0.003
5	يهتم الموردون ببيع المواد التي تساعد في إنتاج منتجات صديقة للبيئة.	6.7	33.3	53.3	6.7	0.0	3.40	68.00	2.10	0.054
6	يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية في تقويم نجاح الإدارة الشركة التي يقومون بتزويدها بالمواد الخام.	20.0	53.3	26.7	0.0	0.0	3.93	78.67	5.14	0.000
7	يهتم الموردون بضرورة الإفصاح عن التكاليف البيئية لما له تأثير في قرار تزويد الشركات بالمواد الخام.	13.3	66.7	20.0	0.0	0.0	3.93	78.67	6.09	0.000
8	يساعد التقرير عن التكاليف البيئية الموردين لاتخاذ القرار المناسب للتعامل مع الشركات.	20.0	66.7	13.3	0.0	0.0	4.07	81.33	6.96	0.000
9	يزداد حجم تعامل الموردين مع الشركات التي تستعد للحصول على شهادة "الايزو 14001" في مجال البيئة.	6.7	46.7	40.0	6.7	0.0	3.53	70.67	2.78	0.015

رقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
10	يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على التعويضات التي تقدمها الشركة للطرف الثالث نتيجة تدمير البيئة.	20.0	60.0	20.0	0.0	0.0	4.00	80.00	5.92	0.000
11	يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على المساهمات التي تتفقها الشركة نتيجة التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية.	20.0	60.0	20.0	0.0	0.0	4.00	80.00	5.92	0.000
12	يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتعرف على السياسات البيئية للشركة.	13.3	66.7	13.3	6.7	0.0	3.87	77.33	4.52	0.000
	جميع الفقرات						3.87	77.33	12.32	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "14" ومستوى دلالة "0.05" تساوي 2.145

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

تم مناقشة وتحليل المنافع النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية وذلك بهدف تحديد المنفعة الإضافية لمعلومات التقرير عن التكاليف لمستخدمي المعلومات المحاسبية على اختلاف نوعياتهم. وفي ضوء الجوانب النظرية والتطبيقية التي تعرض لها هذا البحث يمكن عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها كالاتي:

1-5: النتائج

1- أصبحت النظرة الحديثة لمسؤولية الشركات الاقتصادية الحديثة مغايرة للنظرة التقليدية، فبعد أن كانت مسؤولية الشركات تتجسد في تعظيم الأرباح للمساهمة بقدر أكبر من أداء مسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع الذي تعمل فيه، أصبحت تهتم بالعمل المحاسبي الذي يمكنها من القيام بتحليل شامل للتأثير البيئي للمشروع وتوفير البيانات الملائمة للتكاليف والمنافع البيئية والاجتماعية.

2- توفر التشريعات البيئية الوطنية المبررات اللازمة لإعادة ترتيب وتصنيف العمليات الصناعية للشركات الصناعية، أو أي أنشطة ذات أهمية لارتباطها بالبيئة وحمايتها، سواء في داخل تلك الشركات أو المجتمع.

3- الإفصاحات التي تقوم بها بعض الشركات المدرجة في سوق المال الفلسطيني هي محدودة وتأتي في سياق الحصول على شهادة الجودة، ولكن لم تفصح أي من الشركات الصناعية للبيئة بما تقوم به بخصوص البيئة من الناحية المحاسبية وبخصوص الإفصاح والشفافية.

4- يتطلب نجاح مدقق الحسابات في القيام بمهمة التدقيق البيئي توافر البيانات الكمية والمالية عن تكاليف الأنشطة البيئية التي تقوم بها الشركة لغرض تحقيق التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية.

5- يساعد التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية في عمليات ترشيد القرارات المبنية على الحقائق، والتي تخالف المفاهيم السائدة بالنسبة للمشكلة محل اتخاذ القرار، على أنه في ظل عدم توفر معلومات عن التكاليف البيئية فإن الإدارة لا تملك سوى إحساس عام غير مؤيد بالأدلة عن حجم وسلوك تلك التكاليف.

6- تظهر الدراسة الميدانية أهمية بيان المنفعة الإضافية للتقرير عن تكاليف الأنشطة البيئية المختلفة أهمية التقرير عن تلك التكاليف، حيث يتضح أن التقرير عن التكاليف البيئية يؤدي إلى زيادة المنفعة الإضافية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية باستثناء المستثمرين الذين تساوت لديهم تلك المنافع قبل وبعد التقرير عن التكاليف البيئية.

7- يترتب على فشل المحاسبة في إيجاد مقاييس محاسبية تصلح لتقييم الأداء البيئي للشركة إظهار الشركات التي لا تقوم بمسؤوليتها الاجتماعية في صورة أفضل من تلك التي تلتزم بها.

8- تساعد المعلومات المحاسبية المتضمنة في تقرير التكاليف البيئية في إخضاع الأنشطة البيئية التي تقوم بها الشركة للرقابة ومن ثم إمكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة الأمر الذي سينعكس على المركز التنافسي للشركة في السوق.

5-2: التوصيات

بناءً على النتائج السابقة، فإنه يمكن إيجاز أهم التوصيات فيما يأتي:

- 1- أن تهتم الهيئة العامة لسوق المال الفلسطيني بالإفصاح البيئي للشركات وبشكل خاص الشركات الصناعية والتي تسبب الإضرار بالبيئة ووضع القواعد الملزمة والمنظمة لذلك أسوة بما هو معمول به في أسواق المال في الولايات المتحدة الأمريكية والعديد من الدول الأوروبية.
- 2- ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية لما لها من دور أساسي وهام في تحديد تلك التكاليف وأثرها على البيانات المالية.
- 3- ضرورة تطوير أسلوب عرض القوائم المالية لكي تشتمل على بيانات تفصيلية وأساسية عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية، يساعد في قياس الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات وإظهار أثره على البيانات المالية.
- 4- من الضروري حث المصانع الملوثة للبيئة على تضمين تكاليف التأثيرات البيئية لعملياتها الصناعية في حساباتها بوحدة نقدية، مما يسهل عمل إدارة تلك المصانع، وهذا من شأنه أن يجعل قراراتهم المستقبلية لصالح الحفاظ على البيئة ومواردها.
- 5- من الضروري أن تتبنى الاستراتيجيات الصناعية في فلسطين سياسة التنمية الصناعية المستدامة التي تأخذ في الاعتبار البعد البيئي عند إقامة أي مشروع صناعي.
- 6- زيادة دور جمعيات حماية المستهلك والمجتمع المدني في زيادة الوعي البيئي وحث المستهلكين على تفضيل منتج الشركات الصديقة للبيئة.

7- ضرورة تطوير القوائم المالية بحيث تشمل على بيانات تفصيلية عن الأداء الاجتماعي

للمشروعات الصناعية، خاصة قائمة الدخل حتى تستطيع قياس الأداء الاجتماعي والبيئي.

8- وضع خطة إعلامية وتربوية تستهدف رفع الوعي البيئي العام بالأمور الخاصة بالتنمية

الصناعية على مستوى الأفراد والمسؤولين من خلال التعليم ووسائل الإعلام المختلفة لتحقيق

ذلك.

9- يجب على المدققين الخارجيين مراعاة أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الشركات الصناعية عند

مراجعة القوائم المالية، والتي تتعلق بتخطيط عملية التدقيق.

3-5: الدراسات المستقبلية

في ضوء التوصيات السابقة يقترح الباحث القيام بالدراسات الآتية:

1- إجراء دراسات حول معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية في الشركات المدرجة في

سوق المال الفلسطيني.

2- إجراء دراسات في مجال قياس التكاليف والمنافع البيئية الناجمة عن شركات القطاع

الصناعي، وبناء نماذج محاسبة لتطبيقها على القطاع الصناعي في فلسطين.

3- إجراء دراسة حول الآثار المترتبة على الإفصاحات البيئية وسلوك مستخدمي التقارير

المالية.

4- إجراء دراسة تحليلية للتغيرات التي يمكن أن تطرأ على أنظمة محاسبة التكاليف نتيجة

الموضوعات المؤثرة في مجال المحاسبة.

تم بحمد الله
والله ولي التوفيق

المراجع

المراجع العربية والأجنبية

أولاً: المراجع العربية

- 1- أبو العز، محمد السعيد، (1995)، نظرية الوكالة والدور التأثري لنظم معلومات المحاسبة الإدارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ص 148-153.
- 2- أبو العزم، فهميم، (2005). معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية، دورية الإدارة العامة، كلية التجارة، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المجلد 45، العدد الأول، ص 43-85.
- 3- بدوي، محمد عباس، (2000). المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع، بين النظرية والتطبيق.
- 4- جربوع، يوسف محمود، وحلس، سالم عبد الله، (2004)، مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الصناعية، مجلة الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 28، العدد 3، ص 9-34.
- 5- حنان، رضوان حلة، (2003). بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مشكلات محاسبية معاصرة، محاسبة الموارد البشرية، محاسبة البيئية- الاجتماعية، الطبعة الأولى.
- 6- حسنين، طارق محمد، (2001). تحليل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط، مجلة التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 7- حزو ري، حسن أحمد، (1999). قياس الناتج المحلي المصحح بيئياً، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد، 112، 49:54.

8- حسين، أحمد فرغلي محمد، (1997). دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، 11-12.

9- الحيايى، وليد ناجي، (1998). إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة، مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي، منظمة الخليج للاستشارات الصناعية، العدد 71، فبراير 98، قطر.

10- درغام، ماهر موسى، (2005). تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة. رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية المصرفية، عمان، الأردن.

11- الرزق، صالح، وبين وراذ، عطا الله خليل، (1997). مبادئ محاسبة التكاليف: الإطار النظري والعملية. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.

12- سو يلم، حسن علي محمد، (2001). المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية، دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 23، العدد الثاني، ص 168-195.

13- الشيرازي، عباس مهدي، (1990). نظرية المحاسبة، دار السلاسل الكويت، 351-352.

14- عطية، خالد وآخرون، (2005). قياس التكاليف البيئية في المشروعات الصناعية، المجلة العلمية، جامعة الملك فهد، العلوم الإنسانية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثاني، 205-

.281

- 15- عبد البر، عمرو حسين، (2001). المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي، بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية، *المجلة العربية للمحاسبة*، المجلد الرابع، العدد الأول، 3-51.
- 16- عبد البر، عمرو حسين، (1999). دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية دراسة: حالة افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC)، *المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد*، 269-231.
- 17- عوض، جمال صلاح الدين، (1998). التحليل المحاسبي لتكاليف التحكم البيئي، دراسة عملية ميدانية بقطاع الغزل والنسيج، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني، 301-253.
- 18- عيسى، حسين محمد، (2000). نظم إدارة التكاليف البيئية: إطار مقترح، *مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة*، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، القاهرة، 38-1.
- 19- عطية، محمد راضي (2000). دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، *مجلة البحوث التجارية كلية التجارة*، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 296-253.
- 20- نور، عبد الناصر، (1999). محاسبة البيئة وأثرها على الإنتاجية، *مجلة المحاسب القانوني*، العدد 159، 31-30.
- 21- السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون البيئة رقم (7) لعام 1999م.
- 22- السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون سوق رأس المال الفلسطيني رقم (12) لسنة 2004م.
- 23- معايير المحاسبة الدولية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1- Aggarwal, C, (1995). Corporate Governance and Accountability for Environmental Concerns, **Managerial Auditing Journal**, pp.27-33.
- 2- AICPA, The Measurement of Corporate Social Performance,(1977). N.Y: The American Institute of Certified Public Accounting.
- 3- Annals of The Association of American Geographers, (2003). The Accounting for Environmental," Bottom Line", along the U.S. Mexico Border. pp.67-88
- 4- Ansari, Shahid, (1997)."Measuring and Managing Environmental Costs".
- 5- Antani, (2003)."Valuation of Contamination Land in Sweden: Comparative Study".
- 6- Billing, Randy and Scott, Barb (1995). "Renewable Reporting", A Magazine, Vol.128.
- 7- Bebbington, Jan, Gray, Rob, Ian Thomson, and Diane Walters, (1994)."Accountants Attitudes and Environmentally-Sensitive Accounting" **Accounting and Business Research**, Vol.24, No.94.
- 8- Coulson, Andrea, (1999)."Environmental Accounting, Liabilities and Costs in Financial Statements" **Pulication of the Arab Society of Certified Accountants and The united Nations, module 2. page11.**
- 9- Deegan, C, and (2002). "Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosure-Theoretical foundation" **Accounting, Auditing, and Accountability Journal**, 282-311.

- 10- Daniel, Baker, (1996). "Environmental Accounting Conflicts and Dilemmas" (**Management Accounting**), V.74, No.9, pp.46-66.
- 11- Cormier. D. and Gordon M., and Magnan M., (2004). "Corporate Environmental Disclosure: Contrasting Managements Perceptions with Reality" **Journal of Business Ethics**.
- 12- Cynthia A. Unger, (1995). "Environmental Corporate Reporting: Do We Need Anew Standard?." **Total Quality Environmental Management**, Vol.5, No.1.
- 13- Epstein, Marc J., (1996). "Accounting for product take-back" **Management Accounting**, pp.29-33.
- 14- Early, Kim, (1994). "The SEC,s Toxic Solution to Environmental Reporting ."
- 15- Elliott, Donald. Klesh, Kevin. Altman. Air. (2006).practices and procedures for setting environmental reserves.
- 16- Environmental Law Advisory June 2004 A monthly update on law, policy and Strategy
- 17- Gulch, Pernilla, (2000).Costs of Environmental Errors (CEE): A Managerial Environmental Accounting Tool or A Symptom of Management Frustration.
- 18- Gulch, and P.-E. Josephson (1999). Evaluation of Methods For Studying Environmental Errors in Building and Civil Engineering Projects.
- 19- Hammer, B, and C. H. Stinson (1995). Managerial Accounting Compliance Costs, **Journal of Cost Management** 9.2:4-10.

- 20- Howard, Pearce and Ward, faith.(2002). "The United Nations Expertise Working Group Environmental Management Accounting", Bristol, UK February 13-15.
- 21- Howes, Rupert. (2001). "Advances in Environmental Accounting", **proceeding of The Environmental Agency Seminar.**
- 22- Kennedy, Mitchell. Razael, J., szendi, and R, (1998). "Integrating Total Cost Assessment with New Management Practices and Mandates" (Environmental Quality Management).
- 23- Kreuze. Jerry, Newell, Gale E., and .E.Newell, Stephen, (1996) "What Companies are Reporting, Managment Accounting".
- 24- Niskala, Michael., (1995). Environment Reports Short on Finland A note on the Use of Annual Reports.
- 25- Rangamathan, J &, Ditz. D., (1996)."Environmental Accounting: Acool for Better Management" **Management Accounting**", pp.38-40.
- 26- Anonymous. J., (1995)."Environmental Accounting" Environmental Manager, pp.9-10.
- 27- Reptto. R, and Macskimming.A, and Carvajal.G,(2002)."Environmental Disclosure requirements in the securities regulations and financial accounting standards of Canada, Mexico and the united states.
- 28- Proceeding of The London Group on Environmental Management Accounting, (1994).
- 29- Palestinian national authority, Environment Quality authority"
- 30- Palestinian National Authority, Ministry of Environmental Affairs"Assessment of Land Based Pollution Sources", (ALBPS), 2001.
- 31- Sarah. J.Cowell,(1999). An Evaluative Framework for Concept and Analytical Approaches Used in Environmental Management.

- 32- Shields, David And Boer, Germain,(1997). Research In Environmental Accounting. **Journal of Accounting for Small Business Environmental Issues**: part one, vol. 1, No.16.
- 33- Shiraz ,Abu,(1998). "Social Reporting" Nice Idea, But "Australian CPA, Vol.68, No.10.
- 34- Solomon. A. and L.Lewies, (2002)."Incentives and Disincentives" for Corporate Environmental Disclosure", "Business Strategy and Environment.
- 35- Strengthening The Palestinian Environmental Action programme (SPEAP), 2004"
- 36- Seligman, Joel, (1955)."The transformation of wall street".
- 37- WWW. Environment- agency.gov.uk "An Environmental Vision".
- 38- Xiaomei, Li., (2004) "Theory and Practice of Environmental Management Accounting: Experience of Implementation China"47-57.

(خاص بإدارة الشركة)

قائمة استقصاء المعلومات

القسم الأول: المعلومات العامة

الرجاء وضع إشارة (/) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة الآتية

1- العمر..... سنة.

2- الجنس

ب- أنثى ()

أ- ذكر ()

3- المؤهل العلمي:

ب- ماجستير ()

أ- بكالوريوس ()

ت- دكتورة ()

4- عدد سنوات العمل كمدير شركة سنة.

5- عدد الدورات في مجال الإدارة دورة.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى إدارة الشركة.	1
					يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	2
					توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة على ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية.	3
					توفر المعلومات عن التكاليف البيئية يساعد الإدارة في تقويم الأداء البيئي للشركة.	4
					يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بمواصفات مدخلات العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية واستخدام مواد صديقة للبيئة.	5
					تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخفض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية سلبية.	6
					تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في ترشيد القرارات الخاصة بتسعير المنتجات، وما إذا كانت التكاليف البيئية يجب أن تدخل ضمن تكلفة الإنتاج أم لا.	7
					تحتاج إدارة الشركة لمعلومات عن التكاليف البيئية لغرض القرارات الخاصة لغرض الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالشركة	8
					تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفصل البيئي، مثل تكاليف معالجة المخلفات الضارة بالبيئة والغرامات على مخالفة الشركة للتنظيمات البيئية.	9

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					هناك العديد من المزايا المتوقعة من توفر المعلومات عن التكاليف البيئية على كل من الشركة والمجتمع.	10
					تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة بتصميم المنتجات بما يضمن تقليل مخلفاتها.	11
					يمكن للشركة أن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ماتم الإفصاح عن التكاليف البيئية.	12
					توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لإغراض البحوث وتطوير منتجات صديقة للبيئة.	13
					تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة في تحقيق رضا المستهلكين من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة.	14
					يساعد توفر معلومات عن التكاليف البيئية إدارة الشركة للمفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث.	15
					توفر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة لغرض معالجة النفايات.	16
					توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات، والتغليف، والعمليات الإنتاجية.	17
					توفر المعلومات عن التكاليف البيئية لإدارة الشركة إمكانية تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، وترشيد استخدام الموارد والطاقات.	18
					يساهم توفر معلومات عن التكاليف البيئية في تخفيض الفرص المضاعة وتقليل التدمير البيئي.	19

(خاص بالجهات الرقابية الحكومية)

قائمة استقصاء المعلومات

القسم الاول: المعلومات العامة

الرجاء وضع إشارة (/) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة الآتية

1- العمر..... سنة.

2- الجنس

أ- ذكر () ب- أنثى ()

3- المؤهل العلمي:

أ- بكالوريوس () ب- ماجستير ()

ت- دكتورة ()

4- عدد سنوات العمل في أي من الجهات الرقابية الحكومية..... سنة.

5- عدد الدورات في مجال الرقابة على الشركات الصناعية..... دورة.

غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الجهات الرقابية على البيئة.	1
					يوجد رغبة لدى الجهات الرقابية بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	2
					يوجد تعاون بين جهاز شؤون البيئة وسوق رأس المال الفلسطيني بهدف فرض الإفصاح على الشركات.	3
					تحتاج الجهات الرقابية إلى معلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقويم الأداء الاجتماعي للشركة.	4
					تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على إسهامات الشركة في الحد من التلوث البيئي.	5
					تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية في التعرف على مدى وفاء الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية.	6
					تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على الالتزامات البيئية الطارئة للشركة.	7
					تهتم الجهات الرقابية بالإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة بهدف التعرف على السياسة البيئية للشركة.	8
					تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية لأنها تعكس نتائج العمليات البيئية التي يتطلبها القانون كحد أدنى.	9
					تساعد المعلومات عن التكاليف البيئية الجهات الرقابية بهدف للتأكد من مدى التزام الشركة بوضع برامج للتخلص من المخلفات وإتباع تقنيات ذات كفاءة عالية لاستبعاد أو تخفيض كمية المخلفات	10

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة الصناعية في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.	11
					تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى مساهمة الشركة في المحافظة على الصحة والأمن، والاعتبارات الجمالية والثقافية.	12
					تهتم الجهات الرقابية بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتأكد من مدى استخدام الشركة الصناعية تقانات حديثة وكفاء تساعد في تخفيض استخدام الموارد الطبيعية والتقليل من الهدد والتوالف.	13
					يعد الإفصاح عن التكاليف البيئية اختيارياً حسب رغبة الشركة.	14
					تعد العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة المعمول بها ضعيفة وغير رادعة.	15
					نادراً ما تطبق العقوبات القانونية الخاصة بالبيئة على الشركات الصناعية.	16
					تقوم الجهات الرقابية الحكومية بتقديم منح وإعفاءات جمركية للشركة في حال استيراد تقنيات إنتاج صديقة للبيئة.	17

خاص (بالمستهلكين)

قائمة استقصاء المعلومات

القسم الاول: المعلومات العامة

الرجاء وضع إشارة (/) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة الآتية

1- العمر..... سنة.

2- الجنس

ب- أنثى ()

أ- ذكر ()

3- المؤهل العلمي:

ب- ماجستير ()

أ- بكالوريوس ()

ج- غير ذلك ()

ت- دكتورة ()

4- عدد سنوات التعامل مع الشركات الصناعية كمستهلك لمنتجاتها..... سنة.

رقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستهلكين.					
2	يوجد رغبة لدى المستهلكين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.					
3	تعتبر توفر المعلومات عن التكاليف البيئية ميزة يساعد العملاء والمستهلكين في المفاضلة بين المنتجات.					
4	يفهم العملاء والمستهلكون المعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية.					
5	تقوم منظمات غير حكومية خاصة بالمستهلكين بتبني قضايا البيئة بفاعلية.					
6	من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على منتجات الشركة بمدى قدرتها على عدم التعرض للغرامات نتيجة مخالفتها للقوانين الخاصة بالبيئة.					
7	من المتوقع أن يتأثر سلوك المستهلكين على المنتجات بمدى قدرت الشركة على التوافق مع التنظيمات والقوانين الخاصة بالبيئة.					
8	من المتوقع أن يزيد طلب المستهلكين على المنتجات التي تكون صديقة للبيئة.					
9	هناك اهتمام لدى إدارة الشركة لتصبح صديقة للبيئة من خلال العمل على إنتاج منتجات صديقة للبيئة.					
10	تهتم الشركات الصناعية بحماية وأمن المستهلك.					
11	تقوم الشركات بوضع الإرشادات والتعليمات اللازمة وكذلك تاريخ الإنتاج والانتهاج لمنتجات في سبيل المحافظة على صحة المستهلك.					

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	رقم
					تقوم الشركات الصناعية بعمل الأبحاث والدراسات الخاصة التي تساعد في المحافظة على البعد البيئي للمنتج.	12
					يهتم المستهلك بالمعلومات عن التكاليف البيئية الخاصة بالشركة التي يستهلك منتجاتها.	13
					يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها.	14
					يرى المستهلك ضرورة مساهمة الشركة في حل المشكلات الناتجة عن فشلها في الحد من أثارها السلبية على البيئة.	15

(خاص بالمستثمرين)

قائمة استقصاء المعلومات

القسم الاول: المعلومات العامة

الرجاء وضع إشارة (/) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة الآتية

1- العمر..... سنة.

2- الجنس

ب- أنثى ()

أ- ذكر ()

3- المؤهل العلمي:

ب- ماجستير ()

أ - بكالوريوس ()

ج - غير ذلك ()

ت- دكتوراة ()

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى المستثمرين.	1
					يوجد رغبة لدى المستثمرين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	2
					يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة التوافق البيئي التي تلبي متطلبات حماية البيئة من التلوث.	3
					يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من توفير معلومات عن أثرها البيئي وفقا للقانون.	4
					يتأثر الطلب على أسهم الشركة في السوق بما تقوم الشركة من أنشطة توفير الأمان للمنتجات بما يدعم المركز التنافسي للشركة في السوق.	5
					يرى المساهمون والمستثمرون بأن الممارسة البيئية السيئة للشركة قد تؤدي إلى زيادة التزاماتها وبالتالي زيادة المخاطر مما يؤدي إلى خفض أرباحها.	6
					من المتوقع أن يتحدد الطلب على أسهم الشركة في السوق بالدرجة التي تقوم الشركة بها من أنشطة تتعلق بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.	7
					تحتاج الجمعية العمومية للمساهمين لمعلومات عن التكاليف البيئية بهدف تقويم أداء الإدارة.	8
					يهتم المستثمرين بالإفصاح عن التكاليف البيئية بهدف ترشيد اتخاذ قرارات الاستثمار.	9
					يؤثر إفصاح الشركة عن التكاليف البيئية على سعر السهم بالارتفاع أو العكس.	10
					يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على المركز التنافسي للشركة في السوق.	11

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية الخاصة بقائمة الدخل ببيانات تفرق بين التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية.	12
					يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ببيانات مالية عن معالجة النفايات وترميم المواقع وإصلاح الضرر وإعادة تدوير والتحليل والمراقبة.	13
					يرى المستثمرون ضرورة أن توفر البيانات المالية للتقرير عن التكاليف البيئية الغرامات والجزاءات والتعويضات نتيجة التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية.	14
					يرى المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن السياسات المحاسبية التي تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية.	15
					يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية ضرورة كشف الشركة عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.	16
					يهتم المستثمرون في التقرير عن التكاليف البيئية بالسياسات البيئية المتبعة في الشركة.	17

(خاص بمدققي الحسابات)

قائمة استقصاء المعلومات

القسم الاول: المعلومات العامة

الرجاء وضع إشارة (/) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة الآتية

1- العمر..... سنة.

2- الجنس

ب- أنثى ()

أ- ذكر ()

3- المؤهل العلمي:

ب- ماجستير ()

أ- بكالوريوس ()

ث- ACPA ()

ت- دكتوراة ()

4- عدد سنوات العمل في مجال تدقيق الحسابات..... سنة.

5- عدد الدورات التي حصلت عليها في مجال التدقيق البيئي..... دورة.

رقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	غير موافق
1	يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى مدققي الحسابات.					
2	يوجد رغبة لدى مدققي الحسابات بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.					
3	يساعد التدقيق البيئي في زيادة درجة الثقة بالبيانات التي تقوم بإعدادها الشركات الصناعية.					
4	تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة إلى معلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة من أجل التوافق مع التنظيمات البيئية.					
5	توافر معلومات عن التكاليف البيئية يساعد مدققي الحسابات في عملية التدقيق البيئي والتي أصبحت أحد المتطلبات الأساسية في تقرير مدقق الحسابات.					
6	تعد حاجة مدققي الحسابات ملحة لمعلومات عن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة لغرض تفادي العقوبات والجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة مخالفتها تلك القوانين.					
7	يحتاج مدققو الحسابات إلى التدقيق البيئي بهدف تشجيع الشركات الصناعية للمشاركة في تحسين أدائها البيئي.					
8	يساعد التدقيق البيئي في تقويم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للغير.					

رقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق
9	تساعد عملية التدقيق البيئية في تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى حد ممكن.					
10	تعتبر مخاطر التعرض للجزئات التي قد تفرض بواسطة القوانين البيئية أقوى دافع للاهتمام بعمليات التدقيق البيئية.					
11	يساعد التدقيق البيئي في تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة.					
12	توجد حتى الآن معايير مقبولة قبولاً عاماً خاصة بتدقيق أنظمة الإدارة البيئية.					
13	يلقى التدقيق البيئي الاهتمام الكافي حتى الآن من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.					
14	تساعد المحاسبة البيئية في تحديد كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية بدرجة كبيرة من الدقة مما يساعد على تحديد نتيجة الأداء لأي نشاط تزاوله الشركة.					
15	هناك العديد من المزايا المتوقعة من استخدام التدقيق البيئي على كل من الشركة والمجتمع.					

(خاص بالموردين)

قائمة استقصاء المعلومات

القسم الاول: المعلومات العامة

الرجاء وضع إشارة (/) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة الآتية

1- العمر..... سنة.

2- الجنس

أ- ذكر () ب- أنثى ()

3- المؤهل العلمي:

أ- بكالوريوس () ب- ماجستير ()

ت- دكتورة () ج- غير ذلك ()

4- عدد سنوات التعامل كمورد للشركات الصناعية سنة.

5- عدد الشركات الصناعية التي تقوم بتوريد مواد خام لها شركة.

غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					يعد مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى الموردين.	1
					يوجد رغبة لدى الموردين بأهمية التعرف على التكاليف البيئية للشركة والإفصاح عنها.	2
					من المتوقع أن يتعاطى الموردون مع الشركات التي تقوم بأنشطة التوافق البيئي من أجل حماية البيئة من التلوث.	3
					لدى الموردين قناعة بأن الممارسة البيئية السيئة للشركات الصناعية التي يتعاملون معها قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات على تلك الشركات.	4
					يهتم الموردون ببيع المواد التي تساعد في إنتاج صديقة للبيئة.	5
					يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية في تقييم نجاح الإدارة الشركة التي يقومون بتزويدها بالمواد الخام.	6
					يهتم الموردون بضرورة الإفصاح عن التكاليف البيئية لما له تأثير في قرار تزويد الشركات بالمواد الخام.	7
					يساعد التقرير عن التكاليف البيئية الموردين لاتخاذ القرار المناسب للتعامل مع الشركات.	8
					يزداد حجم تعامل الموردين مع الشركات التي تستعد للحصول على شهادة "الايزو 14001" في مجال البيئة.	9
					يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على التعويضات التي تقدمها الشركة للطرف الثالث نتيجة تدمير البيئة.	10
					يهتم الموردون بالتقرير عن التكاليف البيئية للشركة للتعرف على المساهمات التي تنفقها الشركة نتيجة التزامها بالقوانين والتشريعات	11

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	الرقم
					يهتم الموردون بالمعلومات عن التكاليف البيئية للتعرف على السياسات البيئية للشركة.	12