

## المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية

عمرو حسين عبدالبر  
جامعة قطر

### ملخص

الهدف من البحث التحقق من فرضية وجود معايير محاسبية متعلقة بالإفصاح البيئي ومدى امكانية تطبيقها ؛ خاصة وأن الإفصاح البيئي وشفافية المعلومات المتوافرة من الشركات الصناعية المؤثرة في البيئة ذات تأثير على العديد من أصحاب المصالح المتعارضة في المجتمع خاصة المستثمرين والمستهلكين وجهات الائتمان في المجتمع، وأيضاً بسبب الزيادة المستمرة للإهتمام بالمحاسبة عن الإفصاحات البيئية، وفي هذا المنطلق، تناول الباحث عرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة باعتبار ذلك إضافة للأدب المحاسبي الحديث، ثم تناول طبيعة الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي من واقع تجارب بعض الشركات الصناعية المنتشرة في دول عديدة وفي قطاعات صناعية متنوعة، ثم استعرض الباحث نماذج للإفصاحات البيئية من خلال أطر التقارير البيئية المقترحة، ثم مقارنة تلك الإفصاحات بما تقوم به الشركات الصناعية المصرية من إفصاحات تتعلق بالبيئة، لذا شملت عينة الدراسة عشرة شركات صناعية مصرية وإفصاحاتها في عامي ١٩٩٨ و١٩٩٩، ثم تناول الباحث نموذج مقترح للربط بين المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي وأصحاب المصالح المتعارضة عند تطبيق هذه المعايير، وتمكن الباحث من التوصل الى مجموعة من النتائج والتي تؤكد في مجموعها حقيقة وواقعية وجود المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي والتي لم تكن متوفرة للشركات في عينة الدراسة، واعتمدت في مجملها على قانون (٤) لسنة ١٩٩٤، والاجتهادات التي تبرز رغبة تلك الشركات الصناعية في كونها صديق للبيئة، ثم توصل الباحث الى مجموعة توصيات تتماشى مع التغيرات الإقتصادية في جمهورية مصر العربية، وما ينبغي أن يتم مراعاته وفقاً للمنافسة العالمية وضغوط الحفاظ على البيئة وجودتها، وأخيراً نظرة مستقبلية للأبحاث الخاصة بالبيئة والتي ينبغي أن تضيف الجديد للأدب المحاسبي المعاصر .

## مقدمة

تعتبر مشكلة التلوث البيئي من المشاكل المنتشرة Pervasive في كل مكان من العالم، خاصة في المجتمعات الحديثة والمتقدمة، وتعتبر مشكلة ذات تكلفة عالية للمشروعات، ومن ثم اعتبرها القانون الفيدرالي الأمريكي من المسؤوليات المالية للمنشآت بسبب تأثير التلوث الذي أحدثته هذه المنشآت أو كانت سببا فيه .

ولقد واجهت مهنة المحاسبة - لعدد من السنوات - مشكلة متى وكيف يتم التعرف على الالتزامات البيئية وقياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى الأخطار الناتجة عن الفاقد للمواد الخطرة، والتلوث بأنواعه، ونظافة المواقع الملوثة، وفي نفس الوقت عدم وجود معايير محاسبية تصلح بأن تكون مرشداً للمحاسبين في ممارسة أعمالهم في كيفية التعرف على تلك الالتزامات البيئية وقياسها والإفصاح عنها .

فيلاحظ أن قوانين البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية قد صدرت على المستوى الفيدرالي، ثم على مستوى الولايات، وأيضاً على المستوى المحلي، وذلك بغرض تحديد وتوجيه مصادر الأخطار من الفاقد والتدمير للبيئة، وكذلك نظافة المواقع الملوثة، بالإضافة إلى أن هذه القوانين تنشأ الإفصاحات المختلفة للجوانب المالية في شكل النفقات الرأسمالية والتشغيلية، وذلك امتثالاً للقوانين البيئية واللوائح، مع تحديد الالتزامات للإصابات الفردية أو للتدمير للممتلكات، والعقوبات نتيجة عدم الامتثال لهذه القوانين واللوائح .

ولم تقتصر القوانين على ما صدر في أمريكا، بل أيضاً صدرت قوانين مماثلة في كندا وأستراليا وفي الدول الأوروبية حفاظاً على البيئة وتوفيراً 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، ولم تكن دواعي الاهتمام بالبيئة والآثار المترتبة على ممارسات شركات معينة على البيئة بعيداً عن البيئة في مصر، لذلك صدر في جمهورية مصر العربية القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ بشأن البيئة، ثم صدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون عام ١٩٩٥، واستهدف هذا القانون ولائحته التنفيذية إنقاذ البيئة من أثار الإسراف واستنزاف الموارد الطبيعية دون جدوى أو اكتراث بالأخطار المترتبة على تدخل الإنسان الزائد إلى الحد الذي يفسد البيئة في نظامها المحكم والدقيق، ولكن لم يبرز هذا القانون ولائحته التنفيذية سوى العقوبات

والغرامات التي تخضع لها المصانع والشركات التي تلوث البيئة، وأيضاً لم يوضح القانون ولائحته التنفيذية كيفية التعرف على ذلك محاسبياً، ثم الإفصاح عنه في القوائم المالية، ولم تكن هناك أي إرشادات محاسبية أو معايير تساهم في توفير البيانات الضرورية لأصحاب المصالح المتعارضة Stakeholders، خاصة وأن الإفصاح لمثل هذه المعلومات البيئية. يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية المعروضة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى ما ينبغي توافره من معايير محاسبية تختص بالإفصاح البيئي، لاسيما تلك المبالغ التقديرية والتي تتعلق بالأصول والالتزامات والإفصاح عن الأصول الطارئة في تاريخ القوائم المالية.

لقد أوضح Schmidt أن إجمالي تكاليف الالتزامات الخاصة بتنظيف وتصميم المواقع الصناعية الخاصة قد تراوح تقديرها ما بين ٥٠٠ إلى ٧٥٠ بليون دولار، ولقد اختارت بعض الشركات بتأييد نشط Proactive لإعداد التقارير المالية والإفصاح عن تلك الالتزامات، بينما انتظرت الشركات الأخرى لمزيد من التوجيه لإعداد تقارير الإفصاح عن الالتزامات الموجودة لدى هذه الشركات، وقررت بعض الشركات الأخرى حجب المعلومات حول الالتزامات المالية الهامة عن مستخدمي القوائم المالية حتى بعد التعرف عليها وقياسها وكمشاركة لهذه الشركات في معالجة تلوث البيئة للمواقع الرئيسية<sup>(١)</sup>.

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 الإهتمام الزائد من قبل حملة الأسهم والمشرعين الحكوميين والمستهلكين والعاملين والعامّة للحصول على معلومات مرتبطة بشئون 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.

وتعتبر جمهورية مصر العربية جزء من هذا العلم الحديث، فهي تسعى جاهدة إلى الحفاظ على البيئة وحماية المجتمع، لكن ما هي المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح والتي يمكن إتباعها في الشركات والمصانع المنتشرة في مصر الآن؟ خاصة وأن الحاجة للمعلومات البيئية أصبح أمراً ضرورياً في المجتمع المصري وأصحاب المصالح فيه.

لذلك يمكن التفحص والتدقيق في مشكلة البحث كنقطة انطلاق يسعى الباحث للوصول إلى مساهمة فعالة في وضع بعض المقترحات لحل مشكلة البحث والإجابة على تساؤلات ذات صلة بهذا البحث .

### مشكلة البحث :

كنتيجة حتمية لوجود تكاليف بيئية والتزامات مالية كبيرة تتحملها المشروعات والمصانع التي تسبب تلوث في البيئة، فأصبح الإفصاح البيئي عن تلك التكاليف ممثلة في تكاليف تنظيف البيئة، وتكاليف الإمتثال للقوانين البيئية، والألتزامات المالية المتوقعة، أمراً ضرورياً بسبب القضايا الناتجة عن الدمار والتلوث والإصابات للبشر سواء داخل تلك المشروعات والمصانع او ممن يعيشون حول هذه المشروعات والمصانع. وترجع هذه النتيجة إلى وجود ضغوط على المشروعات والمصانع المسببة للتلوث، سواء في دول متقدمة او في دول نامية، ومن ذلك :

تزايد عدد ضرائب الطاقة والبيئة، مثل ضريبة حماية الأرض وضريبة البترول والكربون في المملكة المتحدة، والإلتزامات المالية الكبيرة والناتجة عن الأعمال المدنية والجرائم الناتجة عن حوادث أو تأثيرات بيئية طويلة الأجل من التلوث او الدمار، ومثال ذلك الغرامات والتعويضات وتكاليف نظافة البيئية في شركة Exxon والتي بلغت ١٠ بليون دولار (عشرة بليون دولار)، وتكاليف عدم الكفاءة في العمل والضامات والمعدات والمصاريف الأخرى في بعض الشركات الصناعية والتي تحدث عند تشغيل المدخلات في هذه الشركات والتي تعتبر ضياع بدلاً من أن تكون مخرجات مفيدة (٢).

وحيث أن الإفصاح البيئي للإلتزامات والتكاليف الناتجة عن تلوث البيئة والمحافظة عليها أمراً ضرورياً من جميع الشركات الصناعية عالمياً، فإن ذلك يعتبر أمراً ضرورياً أيضاً بالنسبة للشركات الصناعية وأي مشروعات تسبب أو تساهم في تلوث البيئة المصرية، نظراً لأن قانون (٤) لسنة ١٩٩٤ ولائحته التنفيذية قد حدد عقوبات وغرامات تخضع لها هذه الشركات الصناعية أو المصانع في حالة ثبوت الإضرار المباشرة أو غير المباشرة للبيئة، لذلك يتساءل الباحث : كيف تعالج الشركات الصناعية والمصانع المصرية هذه العقوبات والغرامات ؟ وهل يتم الإفصاح عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على تلك الشركات الصناعية أو وفقاً لأي معايير دولية أو أي إرشادات ؟

ومن هذا المنطلق يتبادر للباحث مجموعة أسئلة تمثل جوهر المشكلة، وهي هل يتضمن المعيار الدولي رقم (١) والخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية أي إشارة عن البيئة؟، هل توجد معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح البيئي والتعرف على الأمور البيئية من خلال القوائم المالية بصفة عامة؟ وهل يوجد في جمهورية مصر العربية مثل هذه المعايير أو الإرشادات وهل يتم الإفصاح البيئي للشركات الصناعية المصرية خاصة تلك التي حصلت على شهادات الجودة وتعلن عنها في وسائل الإعلام المختلفة (ومنها على سبيل المثال (ISO) International Organization for Standardization)؟ وهل توجد نماذج للإفصاح الذي ينبغي أن تسترشد به أي شركات صناعية في ضوء توافر إرشادات أو معايير محاسبية تختص بالبيئة؟ والواقع أن أهمية هذه التساؤلات والإجابة عليها تزداد عمقاً بعد معرفة أهمية البحث ذاته كما يتضح في الفقرة التالية .

### أهمية البحث :

تتضح أهمية البحث عند استعراض العديد من الجوانب، ومنها أن الموضوعات البيئية الآن هي الموضوع الاجتماعي الأساسي الذي يواجه العديد من الشركات الصناعية، وأيضاً غير الصناعية، والتي تؤثر في البيئة بالتلوث أو التدمير أو التعامل في المواد الخطرة، فالقوانين والتشريعات التي تدعو Promoting إلى بيئة نظيفة ترجع إلى التغييرات الاجتماعية والتي أدت بدورها إلى جعل الشركات تتخذ من الإجراءات ما هو مرتبط بالبيئة، ولكن بشكل مكلف Costly، وهذه الإجراءات أسرعت بضرورة الحاجة إلى نظام للقياس وإعداد التقارير نتيجة التعامل مع الموضوعات البيئية .

وبالرغم من أن هناك رغبة حذرة من إتمام الإفصاحات البيئية في التقارير السنوية لبعض الشركات الصناعية، وأن ذلك قد يؤثر على العائدات والتدفقات النقدية لهذه الشركات، فإن المستثمرين يطالبون بالمعلومات الاجتماعية في التقارير السنوية ومتضمنة في ذلك الإفصاحات البيئية، ويدعم هذا الاهتمام Walden and Schwartz وفقاً للرأي الذي توصل إليه كل من Epstein and Freedman من الاستقصاء الذي تم عام ١٩٩٤، حيث يتطلب ٨٢,٢٪ من المستثمرين الإفصاح البيئي وأن ٣٧,٧٪ من هؤلاء المستثمرين ممن يطالبون أن يتم مراجعة هذه الإفصاحات البيئية (٣) .

يلاحظ أن القوانين الفيدرالية، وعلى مستوى الولايات في أمريكا، تشكل الأساس الإلزامي لإعداد متطلبات التقارير المالية البيئية، فإذا لم تمتثل الشركات بهذه المتطلبات، فإنها قد تتحمل مسؤولية الأعمال غير القانونية، ويتبع ذلك الغرامات والقضايا والأعباء الطارئة (٤) .

ومن العوامل التي تبرز أهمية البحث ما ذكره Adams وآخرون في دراستهم حيث أنه " مع تزايد العمولة للمشروعات، وأيضاً التجانس الدولي للمعايير المحاسبية، فإن العوامل المحددة للدولة تضع وزناً أقل من تلك العوامل المحددة للشركة والصناعة (٥) With Increasing globalization of business and international harmonization of accounting standard, Country - and culture - specific factors may weight less than corporate - and industry - specific factors. ولا شك أن ذلك يرجع إلى تزايد عد الشركات متعددة الجنسية على مستوى العالم، وأن المعايير المحاسبية الدولية أصبحت مطبقة في معظم الدول وعلى المستوى العالمي .

ويقول Niskala أنه " بنهاية ١٩٨٠ أصبح التركيز في الموضوعات الإجتماعية يتحول أكثر من معلومات عن العاملين وقوائم القيم المضافة إلى معلومات بيئية في التقارير السنوية " (٥) .

أن الإفصاح البيئي يعتبر من أهم الموضوعات المحاسبية التي تواجه العديد من الشركات في قطاع الموارد الطبيعية في كندا، خاصة عند التعرف على الإلتزامات الخاصة بإعادة إصلاح الأراضي وإعادتها الى وضعها الطبيعي بعد إتمام عمليات الاستخراج للموارد الطبيعية من بترول وغاز . ويعبر Yue Li وآخرون عن التقديرات الأولية لتكاليف نظافة مواقع التنقيب الموجودة في كندا والتي تتفاوت ما بين ٦.٣ بليون دولار (٧)

أن مستخدمي القوائم المالية يطالبون اليوم بمعلومات غير مالية تساعدهم في تفهم عملية الوصل بين الأحداث المستمرة، والقوائم المالية، والعوامل التي ينتج عنها قيم وثروات طويلة الأجل للشركة، بالإضافة الي بيانات التشغيل التي تمد المستخدمين بالبيانات قبل وقوع الأحداث بالكامل، وذلك من خلال القوائم المالية .

ويضاف الى الجوانب السابقة ما تم في التجمع المحاسبي العالمي والذي عقد في باريس، في اكتوبر ١٩٩٧، حيث أعلنت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) أنها ضمنت الموضوعات البيئية في جدول أعمالها للمدى الطويل، وأيضاً أرسلت المنظمة الفيدرالية للخبراء الأوروبيين FEE لتنظيم شمولي أوروبي لمهنة المحاسبة الى IASC مذكرة بفحص المعايير المحاسبية الدولية، مع اقتراح ما ينبغي مراعاته بالنسبة للإفصاح البيئي، وطريقة المحاسبة عن التكاليف البيئية، ومعايير رسملة المصرفيات البيئية، وتحديد العوامل البيئية المؤثرة نتيجة استخدام أصول معينة (٨).

وأخيراً، أصبح هناك اهتماماً متزايداً من قبل أصحاب المصالح المتعارضة بشأن الموضوعات البيئية، ويشمل هؤلاء المستهلكين، وحملة الأسهم، والمستثمرين المتوقعين، والدائنين، والمشرعين، والعاملين في الشركات الصناعية المؤثرة في البيئة، وكذلك العامة في المجتمع، وحاجة الأدب المحاسبي لمثل هذا الموضوع ذات الأهمية الخاصة، ويمكن الآن تحديد أهداف البحث في ضوء ما تقدم .

### أهداف البحث :

يستهدف الباحث تحقيق الأهداف التالية :

- ١ - استعراض الإرشادات والمعايير المحاسبية التي تختص بالبيئة بصفة عامة وبالإفصاح البيئي بصفة خاصة من خلال الدراسات السابقة .
- ٢ - تحديد الجهات التي ينبغي لها تطبيق معايير المحاسبة المتعلقة بالإفصاح البيئي والآثار المترتبة على ذلك، سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر مع مراعاة أصحاب المصالح المتعارضة في المجتمعات التي يتواجد بها شركات صناعية ومنها جمهورية مصر العربية .
- ٣ - اقتراح نموذج للربط بين أصحاب المصالح والمعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح، مع عرض نماذج الإفصاح، وشروط إعداد تقارير الإفصاح البيئي .
- ٤ - استعراض عينة من الشركات الصناعية المصرية التي تسعى للإفصاح عن بعض الموضوعات البيئية، والتأكد من فرضية مدى إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي في تلك الشركات الصناعية .

### حدود البحث :

- ١ - اقتصار الدراسة على السنوات من ١٩٩٤ حتى ١٩٩٨، نظراً لصدور قانون البيئة ولائحته التنفيذية في جمهورية مصر العربية في عامي ١٩٩٤، ١٩٩٥ على التوالي، واهتمام الأدب المحاسبي بالإفصاح البيئي من عام ١٩٩٤ حتى وقت إعداد هذا البحث .
- ٢ - الاهتمام بالجوانب الواجب الإفصاح عنها بيئياً، وليس قياس وتحليل التكاليف البيئية، حيث تعرض الباحث لهذا الموضوع بشيء من التفصيل في بحث مستقل .
- ٣ - عدم التعرض لموضوعات مراجعة الإفصاحات البيئية .

٤ - اختيار عينة الدراسة من عشرة من الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية، خاصة تلك التي عرضت بعض الإفصاحات ابتداء من عام ١٩٩٨ حتى ١٩٩٩، ويتم أيضاً تداول أسهم هذه الشركات المختارة في البورصة المصرية، وذلك من خلال مجلة متخصصة في المجال الإقتصادي ( مجلة البورصة والتي يصدرها الأهرام الإقتصادي ) .

ولتحقيق أهداف البحث، فإن خطة الدراسة تشمل عرض ومناقشة وتحليل موضوع البحث من خلال المباحث التالية :

**المبحث الأول :** عرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة

**المبحث الثاني :** طبيعة الإفصاحات المطلوبة وتجارب الآخرين

**المبحث الثالث :** نماذج الإفصاحات البيئية مقارنة مع الإفصاحات البيئية للشركات الصناعية المصرية.

**المبحث الرابع :** نموذج المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي وأصحاب المصالح

**المبحث الخامس :** النتائج والتوصيات ودراسات المستقبل



## المبحث الأول

### عرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة

ويبدأ هذا العرض والتحليل والتقييم للدراسات السابقة في ضوء ما هو مباشر من هذه الدراسات، حيث أوضحت تلك الدراسات المباشرة والإرشادات والمعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح البيئي، وتلك الدراسات غير المباشرة والتي لها الأثر في توجيه نظر معدي الإرشادات والمعايير المحاسبية، وذلك وفقاً للجدول رقم (١) .

#### جدول (١)

#### الدراسات السابقة

أولاً : ملخص الدراسات المباشرة	اسم الباحث	سنة الدراسة
<p>أوضحت هذه الدراسة أولى نشرات الهيئة المحاسبية رقم SAB-92، وقد أصدرتها SEC وتتطلب هذه النشرة ضرورة الإفصاح التام للالتزامات البيئية للشركات العامة وذلك خدمة للمستثمرين<sup>(٩)</sup>.</p> <p>ويرى الباحث في صدور SAB-92 أن هناك اهتمام على أعلى المستويات في الولايات المتحدة الأمريكية ممثلة في SEC بالبداية 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 للأموال البيئية، حتى يتمكن أطراف عديدة ذات اهتمام بالمعلومات المالية المنشودة في القوائم المالية أو البيانات المكملة للقوائم المالية بالاستفادة من هذه المعلومات، ومن هؤلاء الأطراف المهتمين بهذه المعلومات والإفصاح المستثمرين، لاسيما المستثمرين المستقبليين .</p>	Early	1994
<p>أظهرت هذه الدراسة أهمية دور المحاسبين في أعمال مرتبطة بالبيئة، وإعداد التقارير التي تظهر الأمور البيئية، لاسيما الجودة البيئية، ثم أوضحت الدراسة إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية في شكل إطار إعداد التقارير لأغراض الإفصاح والمستفيدين من عملية الإفصاح البيئي<sup>(١٠)</sup>.</p> <p>ويرى الباحث أن هذه الدراسة أبرزت مجموعة من النقاط ذات أهمية، خاصة بالنسبة لعمليات الإعداد والإفصاح للموضوعات البيئية في شكل تقارير دورية أو تقارير خاصة بالبيئة، واعتمدت هذه الدراسة في إبراز عملية الإعداد والإفصاح على مجموعة من الإرشادات والتي صدرت من معاهد وهيئات معنية تسعى إلى الامتثال للتشريعات البيئية، وما طرأ من نمو ووعي محاسبي في مجال البيئة .</p>	Billing وآخرون	1995

<p>أوضحت هذه الدراسة المبادرات التي صدرت من الصناعات لتطوير إرشادات إعداد التقارير البيئية وفقاً لمقاييس محددة، ثم أبرزت الدراسة لمحة عن برنامج الأمم المتحدة بخصوص البيئة، وطبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من الشركات (١١).</p> <p>ويرى الباحث أن الجهود المبذولة من التنظيمات المختلفة تعطي مؤشر جيد لإيجاد أرضية صلبة لإعداد إرشادات وأطر متنوعة لكيفية إعداد التقارير البيئية، مما يعطي علامة بارزة لإعداد التقارير البيئية بشكل متقدم، ولكن لم تحدد الدراسة نوعية الإرشادات أو تفاصيل عنها بحيث يمكن الاستعانة بها في إعداد إطار أو أطر مختلفة تتوقف على طبيعة النشاط في الصناعات المختلفة .</p>	Unger	1995
<p>أوضحت هذه الدراسة طبيعة إعداد التقارير البيئية وفقاً لمبادرة إعداد التقارير البيئية العامة PERI، خاصة في مجال الأداء البيئي (١٢) .</p> <p>ويرى الباحث أن هناك محاولات تبذل لإيجاد إرشادات يهتدي بها عند إعداد التقارير البيئية، لكن لم تذكر هذه الدراسة تفاصيل عن البنود العشرة باعتبارها مرشداً عاماً يمكن تبنيه في إعداد التقارير، ولم تبرز الدراسة المبررات وراء هذه الإرشادات اختيارية في إعداد التقارير البيئية .</p>	Anonymous	1995
<p>أوضحت هذه الدراسة ما صدر من اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية الأمريكية ACSEC ( معيار رقم SOP 94-6 )، وأظهرت دور المنظمات المهنية في إصدار المعايير المحاسبية اللازمة للإفصاح (١٣)</p> <p>ويرى الباحث أن الدراسة قد حددت دور التنظيمات المهنية في إصدار المعايير المحاسبية اللازمة لإتمام عملية الإفصاح في الموضوعات البيئية، وحدد المعيار التوقيت لتنفيذه وعلى من ينطبق هذا المعيار</p> <p>ويرى الباحث أن هناك محددات لتطبيق المعيار، وذلك لأربعة أنواع من المخاطر وحالات عدم التأكد، ويعتبر ذلك مرشداً للوحدات الاقتصادية والتي حددها المعيار عند التطبيق .</p>	Trussel	1996
<p>أوضحت هذه الدراسة ما صدر من FASB مع تبين تفسير ما صدر من قبل الشركات وفقاً للإرشادات التي تضمنها الإصدار، ثم أبرزت المعيار SOP - 1994 والخاص بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد (١٤)</p> <p>ويرى الباحث أن اهتمام المنظمات المهنية والتنظيمات الفيدرالية بالموضوعات البيئية وعلى رأسها إعداد التقارير والإفصاح عن الإلتزامات قد أعطى مؤشراً لأهمية التعاون بين جميع التنظيمات والأجهزة الحكومية الأمريكية، وذلك حفاظاً على حماية البيئة من جهة ، وحماية لأصحاب المصالح المتعارضة من في المجتمع من جهة أخرى . ويلاحظ الباحث أنه خلال ثمانية عشر سنة ( من ١٩٧٦ حتى ١٩٩٤ ) صدر خمسة إرشادات إصدارات وقوانين ومعايير تسعى إلى حماية البيئة وحماية المصالح المتعارضة Stakeholders في المجتمع .</p>	Schmidt	1997

<p>أبرزت الدراسة دور المحاسبين في إعداد التقارير البيئية، مع استجابة معدي المعايير المحاسبية في إصدار نشرة الهيئة المحاسبية SAB-92، ثم إصدار المعيار رقم SOP-96-1 عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA (١٥) .</p> <p>يرى الباحث أن هذه الدراسة أبرزت عدة نقاط على جانب كبير من الأهمية، ومن هذه النقاط : أهمية الدور المتنامي لمهنة المحاسبة و المحاسبين في إعداد التقارير البيئية، ولكن لم توضح طبيعة التقارير سواء كانت داخلية لخدمة متخذي القرارات في المشروعات، أم التقارير التي يتم الإفصاح عنها لأصحاب المصالح في المجتمع الذي تعمل فيه المشروعات . وكل ما تبرزه الدراسة هو التقارير الخاصة بإدارة البيئة ( وهذه قد تكون التقارير الداخلية) وإمداد متخذي القرارات بمعلومات كمية عن الأداء البيئي ( وهذه قد تكون التقارير التي يتم نشرها لأصحاب المصالح المتعارضة) . ومن النقاط الهامة في هذه الدراسة صدور إرشادات من هيئات حكومية ممثلة في SEC، 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 في سواء مستثمرين أو جهات الائتمان والعملاء والموردون والعاملين في المشروعات التي لها تأثير بيئي .</p>	<p>Shields وآخرون</p>	<p>1997</p>
<p>أوضحت الدراسة في جزأين ما صدر من قوانين بيئية وفقاً للطلبات المتزايدة للإفصاح في الولايات المتحدة الأمريكية، وحددت بعض الجهات التي تطالب بالإفصاح، نظراً للتأثير المباشر للشركات التي تأثرها البيئي واضح على المجتمع، وذلك وفقاً للمعايير SOP 96-1، FAS-5 (١٦) .</p> <p>ويرى الباحث بعد تحليل مضمون دراسة Hethco في جزأينها : أن الجزء الأول يبرز بأن امتثال الشركات لمتطلبات البيئة قد ينتج عنه التزامات هامة، وأيضاً نفقات ملزمة، أما الانعكاس للمحاسبين، فهو ضرورة إعداد التقارير البيئية بشرط أن تكون معلومات القوائم المالية بخصوص الموضوعات البيئية، هي من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت السليم .</p> <p>أما الجزء الثاني من الدراسة فقد تميز بالإفصاح عن أهم الجهات التي تطلب الإفصاح البيئي، ثم مقارنة متطلبات معيارين من المعايير المحاسبية في مجال الإفصاح البيئي ، ولقد حدد المعيار الأول خمسة تبيونات للأطراف المسؤولة عن الأمور البيئية مع إعطاء الطرق المختلفة لعرض المعلومات البيئية وكيفية الإفصاح عنها، مع إعطاء أمثلة الإفصاح وفقاً لمعيار (SOP 96-1) .</p>	<p>Hethcox وآخرون</p>	<p>1998</p>

سنة الدراسة	اسم الباحث	ثانياً : ملخص الدراسات غير المباشرة
1994	Bebbington	أوضحت هذه الدراسة أهمية دور المحاسبين في ممارسة الأعمال المرتبطة بالبيئة والإفصاح، وتعتبر الدراسة نظرية وميدانية، إلا أنها لم تتعرض للمعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح (١٧) . ويرى الباحث بعد استعراض نتائج هذه الدراسة أن هناك اهتمام متزايد بالدور المتنامي للمحاسبين 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، ولم تتعرض الدراسة للمعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي بشكل مباشر، إلا أن الاستقصاء الذي تم في هذه الدراسة تعرض للعلاقة بين الإفصاح والموضوعات التشريعية البيئية والتغيرات المتوقعة في اللوائح المحاسبية في الدول الأوروبية ومنها المملكة المتحدة .
1994	Anonymus	أكدت هذه الدراسة ظهور الإفصاح البيئي من بعض الشركات الكندية بناء على دراسة ميدانية، إلا أنها لم تتعرض لأي إرشادات أو معايير (١٨) . ويرى الباحث من نتائج هذه الدراسة أن الإفصاح للموضوعات البيئية خاصة التكاليف أصبح أمراً ضرورياً في شركات كندية معينة لها اهتمام بالموضوعات البيئية، ولكن لم تتطرق الدراسة لأي معايير أو إرشادات محاسبية دفعت هذه الشركات لإبراز المعلومات البيئية المنشورة في القوائم المالية للشركات الكندية .
1995	Lucas	أظهرت هذه الدراسة دور وكالة حماية البيئة الأمريكية في إعداد قاعدة بيانات يستفاد منها في إعداد المعايير المحاسبية البيئية (١٩) . ويرى الباحث أن الجهود المبذولة من EPA هي بمثابة إعداد لقاعدة بيانات يمكن الاستفادة منها في إصدار المعايير المحاسبية المرتبطة بالبيئة بشكل عام وبالإفصاح بشكل خاص .
1995	Niskala	أوضحت هذه الدراسة التغيرات التي طرأت على ممارسات إعداد التقارير البيئية بين الشركات الفنلندية، وهذه الدراسة ميدانية، إلا أنها لم تشير إلى طبيعة الإرشادات أو المعايير المستخدمة في الإفصاح (٢٠) . ويرى الباحث بأن هذه الدراسة الميدانية تبرز بأن العديد من الشركات في قطاعات معينة في فنلندا تقوم بإعداد التقارير البيئية خاصة من عام ١٩٨٧، وأن طريقة الإعداد تختلف خلال سنوات الدراسة، ولكنها تركز على بيانات الجودة البيئية وليس البيانات المالية أو التكاليفية البيئية . بالإضافة إلى ذلك لم تبرز الدراسة أي إشارة أو معايير محاسبية تستخدم لإعداد التقارير البيئية، وأيضاً لم تبرز الدراسة أي إشارة عن السياسات المحاسبية المتبعة في عملية الإعداد للتقارير البيئية .

<p>أظهرت الدراسة طبيعة الصناعات التي تقود عملية إعداد التقارير في المملكة المتحدة، ولم تشير الدراسة إلى نوعية الإرشادات أو المعايير المتبعة في إعداد التقارير (٢١) .</p> <p>ويرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على من يقومون بإعداد التقارير البيئية، ولم تحدد القطاعات الأخرى ذات المخاطر العالية والتي تفصح عن معلومات بيئية، أيضاً لم تبرز طبيعة هذه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وماهية المعايير المحاسبية أو الإرشادات التي تلزم بإعداد التقارير البيئية .</p>	Roberts	1995
<p>أوضحت هذه الدراسة الميدانية طبيعة ممارسات الإفصاح البيئي الذي تقوم به الشركات الاسترالية، وفقاً لسياسات معينة في الإعداد للتقارير البيئية (٢٢) .</p> <p>ويرى الباحث أن هذه الدراسة تستكشف سياسات إعداد التقارير البيئية في الشركات الاسترالية، حيث أن الإفصاحات البيئية تشكل جزء كبير مما تم تسميته اصطلاحياً : " إعداد تقارير المسؤولية الاجتماعية " بحيث تتضمن : الإفصاحات للمسؤولية الاجتماعية ضمن ما تتضمنه الإفصاحات المرتبطة والمتفاعلة بين التنظيم والبيئة المادية والاجتماعية، ولم تظهر الدراسة كيفية إعداد التقارير والإفصاح البيئي وفقاً لأي معايير محاسبية أو إرشادات معينة .</p>	Deegan	1996
<p>أظهرت هذه الدراسة الميدانية طبيعة موضوعات الإفصاح في الشركات الأمريكية والمستفيدين من هذه الإفصاحات (٢٣) .</p> <p>ويرى الباحث أن هذه الدراسة أبرزت أن 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، مع التركيز على المستثمرين كأحد أصحاب المصالح في هذا المجال، ولم تبرز هذه الدراسة طبيعة المعايير المحاسبية الخاصة بالبيئة، ولكن تم الإشارة في الموضوع الثاني للدراسة عن إفصاحات 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 .</p>	Kreuze	1996
<p>أظهرت هذه الدراسة تقرير المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين، والذي يسعى إلى تطوير عملية إعداد التقارير وفقاً لنموذج جديدة يعتمد على النموذج التقليدي لكن بعد تطويره، مع إظهار دور المنظمات المهنية في ذلك (٢٤) .</p> <p>ويرى الباحث أن الدراسة تطرقت إلى التمسك بالنموذج الحالي لإعداد المعلومات في التقارير المالية مع تطويره بشكل يضمن وجود معلومات إضافية غير مالية تكون موضع اهتمام مستخدمي التقارير، خاصة عند التنبؤ وبالتالي النظرة المستقبلية، بحيث تتضمن اتجاهات رئيسية وإفصاحات عن الفرص والمخاطر المتوقعة والناجمة عن الاتجاهات الرئيسية للشركة .</p> <p>ويؤخذ على هذه الدراسة أنها لم تتطرق إلى معايير جديدة في مجال الإفصاح البيئي ولكن أبدت المنظمات المنهية اهتماماً، ومنها AICPA في الاستجابة لمستخدمي المعلومات الصادرة من الشركات، وذلك بتحسين عرض المعلومات، وقد اقترحت الدراسة وجهة نظر مستخدم القوائم المالية وهو ما سوف يتم التطرق له بشئ من التفصيل في الأجزاء القادمة .</p>	Aldridge وآخرون	1997

<p>أوضحت هذه الدراسة الدوافع وراء ضرورة الامتثال للوائح البيئية، ولم تتطرق لأيمن الإرشادات أو المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح البيئي (٢٥).</p> <p>ويرى الباحث أن هذه الدراسة تزيد ضرورة الامتثال للوائح البيئية، وإن نشاط المنشأة قد يحتاج متطلبات جديدة للإفصاح عند إعداد التقارير الصادرة من الشركات التي تزاوّل عمليات خاصة، ولكن لم تتطرق الدراسة لأي من اللوائح البيئية أو المعايير المحاسبية الواجب تطبيقها .</p>	<p>Ethridge وآخرون</p>	<p>1997</p>
<p>تستهدف هذه الدراسة معرفة العلاقة بين الجودة والربحية والمسؤولية البيئية مع التمسك بضرورة الإفصاح التام للبيانات البيئية وتحديد جهات الإستفادة من الإفصاح، وقد شملت هذه الدراسة الميدانية السوق الأمريكي (٢٦).</p> <p>يرى الباحث أن هذه الدراسة تؤكد ضرورة معرفة المدراء المحاسبين للعلاقة بين الجودة والربحية المسؤلية البيئية، وأيضاً وبغض النظر عن فلسفة الشركات، فيمكنها القيام بالعديد من الأنشطة المتعلقة والمسئول عن البيئة، لكن لم تبرز الدراسة أي اثر مباشر للمعايير المحاسبية المرتبطة بالإفصاح البيئي .</p>	<p>Roth وآخرون</p>	<p>1997</p>
<p>استهدفت هذه الدراسة الميدانية إظهار التغيرات في مستويات الإفصاحات البيئية، ولكن لم تشير إلى أي إرشادات أو معايير مستخدمة في هذه الدراسة (٢٧).</p> <p>يرى الباحث أن هذه الدراسة أكدت أن الإفصاحات البيئية واقعة ولا محال عن ذلك، بسبب ظفوط السياسة العامة للمجتمعات والتي لها مصالح متباينة لأهمية وضرورة الإفصاح عن أمور بيئية ذات اتجاهات مؤثرة، بل أن قياس مستويات الإفصاح أصبح أمر مؤثر وفقاً لما تتبعه الشركات محل الدراسة من معايير محاسبية تختص بالإفصاح البيئي، ويؤخذ على الدراسة أنها لم تظهر طبيعة المعايير التي تتبع عند الإفصاح البيئي .</p>	<p>Walden</p>	<p>1997</p>
<p>أوضحت هذه الدراسة الصعوبات التي واجهت مهنة المحاسبة، خاصة بعد صدور SOP-1996 من AICPA ، حيث تضمن هذا المعيار إرشادات للجهات المهنية التي تمارس إعداد التقارير للإفصاحات البيئية (٢٨).</p> <p>ويرى الباحث أن هناك إستجابة من المنظمات المهنية ومنها AICPA لكل من المشروعات التي تؤثر في البيئة بالتلوث أو الدمار وترغب في الإفصاح المحاسبي عن المعالجات المحاسبية وأيضاً مساعدة للممارسين لمهنة المحاسبة، ولذلك فإن المعيار المحاسبي الصادر من AICPA يعتبر من العلامات المميزة في مجال معالجة الإلتزامات البيئية المتوقعة والإفصاح عنها .</p>	<p>Hochman</p>	<p>1998</p>

<p>إستهدفت هذه الدراسة الميدانية الإهتمام بالأداء البيئي، والجهات المهتمة بهذا الأداء إلا أنها لم تتعرض لأي إرشاد أو معيار يختص بالإفصاح البيئي (٢٩) .</p> <p>ويرى الباحث أن هذه الدراسة أضافت مجال جديد للقياس في جوانب الأداء البيئي، وهذا المجال خصب Proliferated، ولكن في غياب واضح للإرشادات العامة المتعارف عليها عن ماذا يشكل الأداء البيئي الجيد أو ذلك الأداء غير الجيد good and bad environment performance. بالإضافة إلى الرأي السابق للباحث فإن خدمة حملة الأسهم لا تأتي إلا بالإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية، والتي تبرزها الدراسة بشكل واضح .</p>	<p>Ilinitch وآخرون</p>	<p>1998</p>
<p>أوضحت هذه الدراسة المشاكل الناتجة عن تطبيق المعيار المحاسبي FAS-5 وغلب عليها المدخل النظري (٣٠) .</p> <p>ويرى الباحث أنه بالرغم من وجود معيار محاسبي يمكن تطبيقه لإبراز عملية الإفصاح البيئي، إلا أن هناك مشكلة تباين الفروق في الإفصاح مما جعل الاستثمار يتوجه لتلك الشركات التي تفصح عن القليل بخصوص البيئية ( وهو الإفصاح عن الحد الأدنى للالتزامات الطارئة )، ثم تبرز الدراسة مشكلة أخرى وهي مقدار المساهمة في الأعباء البيئية والتي يتوقف عليها عوامل عدة، نظراً لأن تقديرات الالتزامات البيئية غير مؤكد في المراحل الأولى للمعالجة، إلا أن الباحث يرى وجود معايير محاسبية مع وجود تباينات في التطبيق، وذلك لا يختلف كثيراً عن بعض المبادئ المحاسبية الأخرى والتي تطبق وفقاً لظروف كل شركة .</p>	<p>Kennedy وآخرون</p>	<p>1998</p>
<p>تظهر هذه الدراسة المشاكل الموجودة في الدول النامية لإعداد التقارير الاجتماعية، وأكدت الدراسة أن الأسباب وراء هذه المشاكل ترجع إلى عدم وجود لوائح بيئية أو قوانين أو معايير محاسبية تتعلق بالبيئة (٣١)</p> <p>ويرى الباحث أن دراسة Shiraz قد حددت نقاط الضعف في ممارسة ما يتم في الدول النامية، سواء كان ذلك في المعالجات المحاسبية للموضوعات البيئية أو في الإفصاح البيئي، وبالرغم من أن الدراسة أوضحت أن فروع المعرفة الأكاديمية التقليدية قد طرحت العديد مما يتعلق بالبيئية، ومن تلك العلوم الفرعية : اقتصاديات علم علاقة الكائنات بالبيئية والمحاسبة البيئية .</p>	<p>Shiraz</p>	<p>1998</p>

من العرض السابق للأدب المحاسبي في مجال المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، يتبين أن الإفصاح يطالب به من خلال نشرات وإشادات ومبادرات ومعايير محاسبية، لذا صدرت نشرة الهيئة المحاسبية رقم (92)-SAB، وإرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا، ومبادرات الصناعات لإعداد إرشادات إعداد التقارير البيئية، ثم صدرت المعايير المحاسبية SOP 94-6، SOP 96-1، FAS-5 .

### منهج وفرضية البحث :

اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي من خلال تحليل واستقراء الدراسات السابقة والتي تناولها الأدب المحاسبي، بالإضافة إلى استخدام أسلوب تحليل المحتوى Contents Analysis للعينات محل الدراسة، ثم التحقق من فرضية البحث، على أساس أن الإفصاح البيئي المطالب به لا يمكن أن يتم خلال المعايير المحاسبية التقليدية والمتعارف عليها، ومن ثم ينبغي التأكد والتحقق من وجود معايير محاسبية متعلقة بالإفصاح البيئي ومدى إمكانات تطبيق هذه المعايير بشك واقعي، لاسيما في الشركات الصناعية المصرية .

## المبحث الثاني

### طبيعة الإفصاحات المطلوبة وتجارب الآخرين

تزايد اهتمام الهيئات المهنية في السنوات الأخيرة بإعداد تقارير عن المعلومات البيئية واعتبارها ضمن التقارير المنشورة، لكن عندما تعرضت المعايير المحاسبية المهنية لإعداد التقارير البيئية استعداداً للإفصاح، فهي قد تعرضت لمضمون النتائج المترتبة على الالتزامات الطارئة، والمترتبة عن تلوث البيئية نتيجة تلوث الهواء والماء أو تلوث التربة الناتجة عن إلقاء أو التخلص من المخلفات الخطرة والمتعلقة بقوانين حماية البيئة .

إن إعداد تقرير عن الالتزامات البيئية Environmental Liabilities قد ضمنها معيار المحاسبة رقم (FAS-5)، ويتطلب هذا المعيار احتمالات ثلاثة :

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



٢- إذا كانت الخسارة غير محتملة أو لا يمكن قياسها بشكل معقول، فينبغي الإفصاح عنها في الهوامش الخاصة بالقوائم المالية.

٣- إذا كانت فرصة حدوث الخسارة بعيدة الوقوع، في هذا الحالة لا حاجة للإفصاح عنها. يتضح من متطلبات المعيار (FAS-5)، أن مهنة المحاسبة تسعى بأن تفصح القوائم المالية عن جميع المعلومات التي قد تؤثر على مستخدمي القرارات بشكل فعال، لذا فإن السياسات والممارسات البيئية تعتبر موضع اهتمام للمستثمرين، ومن ثم لكي يتم تزويد هؤلاء المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها، فإن التقارير السنوية ينبغي أن تفصح عن كل ما يخص البيئة، والموضوعات الملزمة والتي لها تأثير على قرارات المستثمرين.

ومن هذا المنطلق ومع الحاجة الواضحة للإفصاحات البيئية، فالسؤال المهم: هل معظم الشركات تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية؟

وللإجابة عن هذا السؤال ينبغي متابعة تجارب الآخرين في هذا المجال.

### ١/٢: تجارب الشركات الصناعية في الإفصاح البيئي؛

في الدراسة التي تمت بمعرفة Kreuze and Newell، وفي تحليل التقرير السنوي لعدد ٦٤٥ شركة من الشركات التي تعرض تقاريرها السنوية في مجلة فوربس (Forbes 500) الأمريكية لكي يتحدد المدى الخاص بالإفصاحات البيئية، وجد من نتائج الدراسة أن معظم التقارير السنوية لا تعطي معلومات تخص الفلسفة البيئية للشركات و/أو سياستها البيئية، ولوحظ أن ٧٣٪ (٤٧٧ شركة من ٦٤٥ من جملة عدد الشركات) من الشركات محل الدراسة لا تناقش أي موضوعات بيئية سواء في خطاب حملة الأسهم أو أي مكان آخر في التقرير السنوي، وأن ٢٦٪ (١٦٨ شركة من ٦٤٥ من جملة عدد الشركات) من الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات البيئية ومناقشة كل ما يخص البيئة في خطاب حملة الأسهم أو في التقارير السنوية، لذا يلاحظ أن ١٧٪ من نسبة الـ ٢٦٪ من تلك الشركات تفصح عن معلومات بيئية في التقرير السنوي، وأن ٥٩٪ تفصح عن معلومات بيئية في خطاب حملة الأسهم والتقارير السنوية.

وطبيعة نشاط الشركات التي تفصح عن معلومات بيئية تتمثل في شركات الطاقة وصناعة الحديد والكيماويات وصناعة الورق وهي تعادل ١٢٩ شركة من ٦٤٥ وكانت أكثر شمولاً للإفصاحات البيئية (٣٢).

وفي الدراسة التي أعدت عن الشركات الفنلندية، أوضح Niskala أن إعداد التقارير البيئية في شكل تقارير سنوية يعتمد إما على إفصاح عن متطلبات قانونية أو يعتمد على إفصاح اختياري من الشركات، حيث تتضمن المتطلبات القانونية إعداد ما يخص الالتزامات الطارئة والتي نتجت عن تعهدات بيئية، وعرضها في التقارير البيئية السنوية، وأكثر من ذلك يلاحظ أن تقرير الشركة السنوي يتضمن العديد من المعلومات والتي تزيد عن المتطلبات القانونية المطلوبة، وهذا النوع من المعلومات يعتبر نشاط اختياري، ويمثل بشكل واضح أمور تمثل سياسة الشركة، حيث تعطى هذه البيانات الاختيارية لحملة الأسهم. وتضمنت دراسة Niskala تسعة صناعات مبنية وفقاً للتأثير البيئي المباشر لها أو وفقاً لأهميتها البيئية وهي: (١) الكيماويات والبلاستيك، (٢) المقاولات، (٣) إنتاج الطاقة، (٤) الكهرباء والإلكترونيات، (٥) الغابات والإنتاج من تلك الغابات، (٦) الصناعات متوسطة النشاط لكنها ضخمة، (٧) المعادن وصناعة المعادن، (٨) التجارة في صناعات البترول، وأخيراً (٩) المواصلات، وتم اختيار ١٠٠ شركة بناء على مبيعاتها ولكن انتهت الدراسة باختيار ٧٥ شركة فقط، حيث اعتبر الرقم النهائي للشركات يمثل أكبر الشركات، واستخدمت وسيلة الاستقصاء للإجابة على تساؤلات بنعم أو لا، وتم التحليل للإفصاح البيئي العام، والإفصاح عن السياسة البيئية، والإفصاح عن معلومات مالية بيئية، وبعد ذلك تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى Content Analysis لكل تقرير سنوي يتم فحصه، بحيث أن كل تقرير سنوي يحتوي على معلومات نوعية qualitative ممثلة في جميع الإفصاحات اللغوية في شكل عبارات وصفية ومعلومات كمية qualitative، وتشير هذه المعلومات إلى المقاييس البيئية، مثل مستويات الإصدار، والمواد المستخدمة في الإنتاج من الغابات، وذلك وفقاً للحجم، أما المعلومات المالية فهي تتضمن جميع المعلومات البيئية معبر عنها في صورة مالية، وكان تركيز الدراسة على المقارنة لنفس الشركات، ما بين الإفصاحات في ١٩٨٧ وتلك في ١٩٩٢ (٣٣).

ويوضح جدول (٢) الإفصاح البيئي للشركات الفنلندية وذلك من واقع نتائج Niskala.

## جدول (٢)

## الإفصاحات البيئية للشركات الفنلندية

إفصاح مالي		إفصاح كمي		إفصاح نوعي (الجودة)		الإفصاح العام		إجمالي الإفصاح (٧٥ شركة) التغير ذات معنوية (one-tail) بالقطاع :
١٩٩٢	١٩٨٧	١٩٩٢	١٩٨٧	١٩٩٢	١٩٨٧	١٩٩٢	١٩٨٧	
النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
٪٢٠	٪١٣,٣	٪٢٠	٪١٨,٧	٪٤٨	٪٢٢,٧	٪٨٤	٪٢٦,٧	(٣٦) (٢٠) ,٠٠٠٥
(١٥)	(١٠)	(١٥)	(١٤)	(٣٦)	(١٧)	(٣٦)	(٢٠)	,٠٣١٣
								,٠٠٠١
٪٦٦,٧	٪٦٦,٧	٪٣٣,٣	٪٣٣,٣	٪٦٦,٧	٪٦٦,٧	٪٦٦,٧	٪٦٦,٧	(٣) الكيماويات والبلاستيك
٪٠,٠	٪٠,٠	٪٠,٠	٪٠,٠	٪١٠	٪٢٠	٪١٠	٪٢٠	(١٠) المقاولات
٪٠,٠	٪٠,٠	٪٠,٠	٪٠,٠	٪٦٦,٧	٪٠,٠	٪٦٦,٧	٪٠,٠	(٦) الكهرباء والإلكترونيات
٪٨٣,٣	٪٦٦,٧	٪١٠٠	٪١٠٠	٪١٠٠	٪٨٣,٣	٪١٠٠	٪١٠٠	(٦) منتجات الطاقة
٪٦٦,٧	٪٣٣,٣	٪٨٣,٨	٪١٠٠	٪١٠٠	٪٦٦,٧	٪١٠٠	٪١٠٠	(٦) الغابات ومنتجاتها
٪٥,٣	٪٥,٣	٪١٠,٥	٪٥,٣	٪٣١,٦	٪١٠,٥	٪٣١,٦	٪١٠,٥	(١٩) الصناعات المتنوعة
٪١٤,٣	٪٥٠,٠	٪٧,١	٪٠,٠	٪٣٥,٧	٪٠,٠	٪٣٥,٧	٪٠,٠	(١٤) المعادن وصناعاتها
٪٢٥	٪٢٥	٪٠,٠	٪٠,٠	٪١٠٠	٪٥٠	٪١٠٠	٪٥٠	(٤) التجارة في البترول
٪٠,٠	٪٠,٠	٪٠,٠	٪٠,٠	٪٢٨,٦	٪٠,٠	٪٢٨,٦	٪٠,٠	(٧) المواصلات

(المصدر : Niskala and Pretes, p. 460)

توضح النتائج بالجدول رقم (٢) أن هناك زيادة ملحوظة في إجمالي الإفصاحات من عام ١٩٨٧ حتى ١٩٩٢، وأن الزيادة كانت في الإفصاح النوعي، أي الجودة، ولكن ٪٢٠ من الشركات أوضحت بعض الإفصاحات الكمية والمالية. أن الفروق في الإفصاح العام والإفصاح النوعي جوهرية وذات أهمية، بعكس تلك الكمية والمالية، وهي فروق ضئيلة مقارنة بالفروق بين الإفصاح العام والإفصاح النوعي، وإن هذا الإفصاح للشركات الصناعي يؤيد المناقشات بأن الإفصاح للشركات الصناعية هو الأقرب للإفصاحات البيئية من أي نشاط آخر للوحدات الاقتصادية الأخرى.

فيلاحظ أيضاً على جدول رقم (٢) أن أعلى نسب الإفصاحات توجد في صناعة الطاقة ومنتجات الغابات والبترول، أما المقاولات فهي الصناعة الوحيدة التي انخفضت فيها الإفصاحات بحيث انعدمت في الإفصاح الكمي والمالي.

ويبدي الباحث رأي بخصوص ما يتم الإفصاح عنه من معلومات عن الجودة (الإفصاح النوعي)، حيث أن معظم الشركات الأمريكية قد أدركت أن الجودة العالية ينتج عنها أرباح عالية، ويرجع Roth and Keller ذلك إلى سببين: الأول: أن الجودة

العالية تنتج بسبب تخريد أقل Less Scrap وتكاليف منخفضة لعملية إعادة العمل، ومن ثم يؤدي ذلك إلى وجود أرباح عالية، والثاني: الجودة العالية ينتج عنها وجود حصة أكبر في السوق، وأن إدارة الجودة الكلية TQM لها تأثير إيجابي على الربح (٣٤).

وأكدت دراسة Walden and schwartz إن هناك فروق إيجابية في التقارير السنوية لسنوات ٨٨ ، ٨٩ ، ١٩٩٠ من حيث الإفصاح الكمي أو الإفصاح عن الجودة ، واستخدمت الدراسة نفس الأسلوب للتحاليل لمضمون ومحتوى التقارير السنوية لعدد ٥٣ شركة في أربعة صناعات ومنها صناعة البترول ، وصناعة الكيماويات ، ومنتجات الغابات ، والمنتجات الإستهلاكية ؛ وتؤكد نفس الدراسة أن هناك زيادة في الإفصاحات البيئية والمرتبطة بضغطو السياسة العامة أو منظمات مهنية أو فدرالية (٣٥) .

وبالرغم من الدراسات التي أكدت حقيقة ما تقوم به العديد من الشركات للإفصاح البيئي ، إلا أن بعض هذه الدراسات أكدت على لدوافع وراء الإفصاح ، وهو غالباً ما يكون لتطبيق تشريعات بيئية ، لكن هل المنظمات المهنية لها دور في إعداد أو إصدار إرشادات أو معايير ملزمة بالإفصاح البيئي ؟ سيتضح ذلك في الجزء التالي مباشرة.

## ٢/٢: دور المنظمات المهنية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي:

الواقع أن للمنظمات المهنية المحاسبية وأيضاً الجهات الحكومية دور مؤثر وفعال للإهتمام بالبيئة وحمايتها بشكل ضروري ، سواء كان ذلك اختياريًا من الشركات التي تشارك في التلوث والتدمير للبيئة أو بشكل إجباري من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي ، فيلاحظ أن لجنة معايير المحاسبية المالية FASB أصدرت في ١٩٧٥ تصريح Statement يختص " بالمحاسبة عن الطوارئ Accounting for Contingencies " ، وذلك مساعدة للمحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفيا في المستقبل ، مثل معالجة نظافة البيئة ، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها في القوائم المالية ، أما إذا كانت في إحداث مستقبلية - مع تأكيد لوجود التزام - فلا بد من تقدير هذا الالتزام بشكل مقبول .

ولقد كان تفسير وتطبيق الصناعة لتصريح FASB متنوع وبشكل كبير ، لذا لم تتبع أي شركة الإرشادات التي جاءت في هذا التصريح ، ولكن كانت معظم الشركات مترددة ، ولكن للحاجة الضرورية عند إعداد التقارير لدليل إرشادي ، فقد صدر من عام ١٩٧٦ تفسير في ما جاء في تصريح ١٩٧٥ من حيث " التقدير المقبول للمبلغ المقرر للخسارة " ، وأوضحت FASB أن ما جاء مبكراً في تصريح ١٩٧٥ لا يعطي مبرر لتأجيل تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نظافة البيئة (٣٦) .

والملاحظ أن المرجع الأولي للإرشادات المحاسبية والخاص بالالتزامات الطارئة البيئية هو الإصدار للمعيار (SFAS-5) ، ويساعد أيضاً هذا المعيار في تفسير القاعدة المالية FIN-14 ، وحاجة الإصدار (SAB-92) لتحديد الاستحقاقات عندما تكون ممكنة ومتوقعة ، ومن ثم لا بد من تسجيلها وبحد أدنى وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنها (٣٧) .

وفي ١٩٩٣ أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطانيين CICA عدد من الإرشادات عن الموضوعات البيئية ، وذلك ضمن تقرير بحثي ، عن إعداد التقارير البيئية ، وعن تكاليف الأداء البيئي ، والالتزامات البيئية ، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندي للشئون المالية (٣٨) .

وفي ديسمبر ١٩٩٤ أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية ACSEC المعيار رقم SOP 94-6 ، واختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد ، بحيث يكون المعيار موضع التنفيذ للسنوات المالية المنتهية بعد ١٥ ديسمبر ١٩٩٥ (٣٩) ، وفي نفس الوقت أصدرت لجنة خاصة من AICPA في ١٩٩٤ ( 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 (٤٠) .

أما في عام ١٩٩٦ فقد أصدر AICPA معيار (SOP 96-1) لمعالجة الالتزامات البيئية، بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة لم تكن موجودة من قبل للمحاسبين، وتختص بالحاسبة البيئية (٤١) .

أما وأن المنظمات المهنية والجهات الفيدرالية الحكومية بأمريكا قد تعاملت بشكل جماعي في موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية ، فقد اجتمع في ١٩٩٣ أكثر من ٣٠ شخص تحت رعاية AICPA ويمثلون ممارسين عموميين وأعضاء من AICPA وأعضاء كل من SEC و FASB وخلال اجتماعهم ناقشوا ما يلي (٤٢).

- ١- مشكل ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP للموضوعات المتعلقة بالبيئة، ومعالجتها في القوائم المالية .
- ٢- التعرف على الأمور البيئية والتي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسئولة وإمكانية تقييمه.

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

### وتوصلت هذه اللجنة إلى توصيتين:

**التوصية الأولى:** أن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها.

**التوصية الثانية:** أن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية والخاصة بالمعالجات البيئية، ومفاهيم الالتزام المشترك والمتعدد.

واضح من العرض السابق 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 ١٩٥٠، عندما أخذ المشرعين الفيدراليين على عاتقهم إصدار أول القوانين التي استهدفت خفض تلوث المياه والهواء، ثم صدر في ١٩٧٠ 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 (EPA) Environmental Protection Agency، وذلك لإجبار المشروع 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 (٤٣).

وإذا ما تم استعراض ما حدث في جمهورية مصر العربية، فيلاحظ أنه صدر أولى التشريعات البيئية في ١٩٩٤ (قانون رقم "٤" بشأن البيئة) ثم صدر في عام ١٩٩٥ اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وكبداية للمقارنة مع أي من التجارب التي تمت في الدول المتقدمة ومنها أمريكا وكندا وأستراليا والعديد من الدول الأخرى الغربية، فإن ما يحدث في مصر يعتبر بداية جيدة للبدء بأحد الأمرين: أما تبني المعايير المحاسبية التي صدرت في دولاً أخرى مع إجراء ما يلائم من تعديلات بحيث تتلائم والمجتمع المصري، أو أن يتولى معهد المحاسبين القانونيين المصري إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، وبالتالي تعتبر المعايير في هذه الحالة الأخيرة هي معايير مصرية من حيث جهة الإعداد والإصدار، وسوف يظهر جهد الشركات الصناعية المصرية في الإفصاح البيئي في المبحث التالي مباشرة مقارنة مع نماذج الإفصاحات المقترحة من بعض الباحثين.

### المبحث الثالث

## نماذج الإفصاحات البيئية مقارنة مع الإفصاحات البيئية للشركات الصناعية المصرية

إن طبيعة الإلتزامات البيئية ومتطلبات الإفصاح البيئي تتوقف على كون تقديرات الإلتزامات البيئية غير مؤكدة الى حد بعيد، خاصة في المراحل الأولى للمعالجة ، بالإضافة الى أن مساهمة أي شركة في إجمالي تكلفة تنظيف المواقع يعتمد على العديد من العوامل ، وتتضمن هذه العوامل عدد الأطراف المتورطة في تلوث المواقع، والقدرات المالية ، وطرق التنظيف الممكنة، وتغطية التأمين التوقع (٤٤) .

وقبل استعراض نماذج الإفصاحات بالمقارنة ، ينبغي معرفة أطر عمل إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح من وجهتي نظر كل من Aldridge و Billing ثم عرض نماذج للإفصاح وفقاً لبعض المعايير التي صدرت في أمريكا .

### ١/٣: أطر إعداد التقارير البيئية عند الإفصاح البيئي؛

أولى هذه الأطر ما اقترحه Billing and Scott وفقاً للشكل رقم (١).

#### شكل (١)

### إطار عمل إعداد التقارير البيئية An Environmental Reporting Framework



الواضح بالنسبة للإطار المقترح من Aldridge and Colbert أنه لم يأتي من فراغ، بل هو تطوير للنموذج الحالي لإعداد التقارير المالية، والذي يتطلب العدالة في ثبات المبادئ المحاسبية والإفصاحات - 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 والمرتبطة بالتقارير المالية من إصدار تقرير بعنوان " تطوير / تحسين إعداد تقارير المشروعات " وتمثلت توصيات هذه اللجنة في أربعة تغييرات : عمل تطوير وامتداد لنموذج معلومات المشروع، تحسين عرض القوائم المالية، وتطوير المراجعة، وتيسير عمل التغير والتطوير، لذلك أصبح النموذج الجديد لإعداد المعلومات متضمناً المعلومات المالية وتلك غير المالية، مع إعطاء نظرة مستقبلية بالإضافة للمعلومات التاريخية ممثلة في إطار جديد شمل خمسة تبويبات كما جاءت في شكل رقم (٢)، وبالتالي أصبح النموذج الجديد المطور لإعداد المعلومات في شكل تقارير تركز على الماضي، لأن ذلك مفيداً عند إجراء التنبؤات مع وضع اهتمامات مستخدمي التقارير، وهو الإهتمام بالمستقبل وهذا ما يمكن ملاحظته في شكل (٢)، لأن المعلومات المفيدة والتي تنظر للمستقبل تشمل اتجاهات رئيسية وإفصاحات عن الفرص والمخاطر المتوقعة والناجمة عن هذه الإتجاهات، وأيضاً إفصاح الإدارة عن العوامل الحرجة للنجاح بالنسبة لخططها وأخيراً ينبغي أن تتضمن التقارير تقييم الإدارة للأداء الفعلي مقارنة بما تم الإفصاح عنه في الماضي، ولكن يتعلق بالفرص والمخاطر المستقبلية .

أما بالنسبة لتحسين عرض القوائم المالية، فيقول مستخدمي القوائم المالية بأنهم مقتنعين بالإطار العام للقوائم المالية، لكن هناك مواضع عديدة يمكن تحسين عرضها، ومن بعض المقترحات التي تقدم بها المستخدمين (٤٧).

- ١- تحسين الإفصاح للمعلومات الجزئية .
- ٢- تحسين الإفصاح للأدوات المالية والمبدعة محاسبياً .
- ٣- تحسين الإفصاح للفرص والمخاطر المرتبطة بالتمويل المستتر off-balance-sheet .
- ٤- تحسين الإفصاح عن عدم التأكد في قياسات أصول وخصوم معينة .
- ٥- الفصل الواضح لتأثيرات الأنشطة والأحداث الجوهرية وتلك غير الجوهرية .
- ٦- تحسين إعداد التقارير ربع السنوية.



الواقع أن كل إطار من الأطر السابقة يركز على ضرورة توافر معلومات مستقبلية لخدمة أغراض المستخدمين لهذه المعلومات، وسواء كانت معلومات مالية أو غير مالية ومرتبطة بالأمور البيئية، ولكن توافر أي معلومات جديدة عند الإفصاح له مميزاته وأيضاً له تكاليفه الخاصة، ولذا عرض كل من Aldridge and Colbert الفوائد والتكاليف Benefits VS. Costs الخاصة بمزيد من المعلومات، وهي على النحو التالي (٤٨):

### أولاً الفوائد (العائدات) Benefits :

- ١- ينبغي أن يؤدي تحسين إعداد التقارير الى نتيجة أفضل، وهي خفض أكبر لتكلفة رأس المال، خاصة عندما تنخفض مخاطر المعلومات للمستثمرين.
- ٢- ينبغي أن تنتهي عملية توافر المعلومات إلى المزيد من الكفاءة التجارية، وذلك بمزيد من أسواق أكثر سيولة عند إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات .
- ٣- ينبغي أن يحقق نموذج إعداد التقارير الطلبات المتزايدة للمزيد من المعلومات، عن طريق المنشآت الإستثمارية والمحللين الماليين، وهذا يؤدي إلى علاقات أفضل مع جميع المستخدمين .
- ٤- خفض التكلفة الناتجة عن عدم الرغبة في الإحتفاظ بمجموعتين من السجلات المحاسبية، وهذا يؤدي الى الثبات في طبيعة المعلومات التي يستخدمها كل من الإدارة والمستخدم الخارجي عند اتخاذ قراراتهم .
- ٥- التقرير الشامل والذي يؤدي إلى خفض عملية الإفصاح عن المعلومات لبعض المستخدمين (مثل المحللين الماليين)، وتلك التي لم يسمح بها لجميع المستخدمين الآخرين.
- ٦- التقرير الشامل للمشروع والذي يؤدي إلى خفض التكلفة وعدم الثبات، وذلك لإمكانية إعداد العديد من التقارير المطلوبة من قبل مجموعات عديدة من المستخدمين.

### ثانياً، التكاليف Costs:

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 يلي:

١ - تتحمل الشركات تكاليف إعداد نشر المعلومات، وهي تكاليف ممثلة في تجميع ومعالجة البيانات وتكاليف تنقية البيانات refining the data للوصول إلى مستوى عال من الجودة للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها، وأيضاً تكاليف مراجعتها (إذا ما تم مراجعتها).

٢ - تتحمل الشركات الالتزامات والتكاليف المتعلقة بالإجراءات القضائية للدفاع عن الادعاءات بأن المعلومات مُضللة misleading، وهذه التكاليف تعتبر خاصة، لأنها تتعلق بمعلومات مستقبلية وأنها معلومات إلكترونية Soft.

٣ - عند تقديم معلومات للمستخدمين، فإن الشركات تجلب لنفسها تكاليفاً للمنافسة، وهذا يعني لو أن شركة (أ) قدمت معلومات استخدمتها شركة (ب) كمنافسة، فقد تجد شركة (ب) هذه المعلومات مفيدة، وإذا كانت الإفصاحات للمعلومات مطلوبة بمعرفة GAAP فلن توجد ميزة غير عادلة قد تحدث للشركة (أ) لاستخدامها لنفس المعلومات، كما استخدمت ذلك الشركة (ب)، وتكلفة المنافسة تعتبر ذات أهمية خاصة إذا ما كان المنافس لا يخضع لـ GAAP الأمريكية.

### ٢/٣: نماذج الإفصاحات البيئية في الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الخاصة بالإفصاح البيئي؛

الواقع أن المعيار FAS-5 قد فرض ما ينبغي أن يفصح عنه من معلومات بيئية في القوائم المالية، بينما يطالب المعيار أن بعض المعلومات البيئية الأخرى قد يفصح عنها في الهوامش المرفقة مع القوائم المالية، ولكن قد تُفصح 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 (٤٩):

- ١ - تقديم فكرة مختصرة عن اللوائح (التشريعات) البيئية المرتبطة بالشركة.
- ٢ - تقديم فكرة عن الالتزامات البيئية عن الماضي والحاضر وأيضاً عن المستقبل (كلما أمكن ذلك).
- ٣ - تقديم معلومات تفصيلية مرتبطة بأحداث محددة شاملة الالتزامات البيئية.
- ٤ - مناقشة الخطط أو الاستراتيجيات عند عرض القضايا البيئية.

٥ - 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.

٦ - ينبغي الإشارة إلى متى وكيف تم تسجيل هذه التكاليف في الحسابات، وإذا لم يتم تسجيلها، فينبغي الإشارة إلى ذلك.

٧ - وصف التأمين الذي يغطي الموضوعات البيئية التي يفصح عنها.

٨ - ينبغي أن يكون هناك تحديد دقيق للتأثير الممكن لتلك الالتزامات البيئية على النواحي المالية للشركة.

٩ - ينبغي مناقشة الآثار البيئية للمنتجات المصنعة، والمواد الخام المستخدمة، والعوادم الناتجة من عمليات الإنتاج، على أن يتضمن ذلك مواد التعبئة واستخدام الطاقة والعامد والمنتجات الفرعية .

١٠ - 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 .

١١ - 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 EPA .

١٢ - مناقشة أي متابعة تمت عن طريق الشركة .

١٣ - مناقشة المسئول في التنظيم (كوظيفة أو مسمى) عن السياسات والإجراءات والمتابعات البيئية .

ووفقا للإفصاحات المقترحة بناءً على معيار الإفصاح SOP 96-1 والخاص بمعالجة الالتزامات البيئية، فإن Hethcox وآخرون قد أضحوا بأن الإفصاحات تشمل عرض بالميزانية وقائمة الداخل بالإضافة إلى نوعين من الإفصاحات وهما : الإفصاح عن المبادئ المحاسبية والإفصاح عن الخسائر الطارئة والممكنة العلاج (٥٠).

### **بالنسبة لعرض الميزانية (وفقا للمعيار SOP 96-1) :**

فقد تتضمن الميزانية العديد من الأصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية ، ويشمل ذلك المدينون من الأطراف التي بتحمل المسئولية (PRPs) Potentially Re- sponsible Parties والمؤمن عليهم والملاك السابقين (وهم محل اتفاقات التعويض

لأضرار ) ، وبصفة عامة فإن هذه المبالغ ينبغي إلا تعوض Offset بمقابل للالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية ، لذا ينبغي التأكد من أن هذه المبالغ سجلت كأصول .

### بالنسبة لعرض قائمة الدخل (وفقاً للمعيار 1-96 SOP) :

ويتبادر للذهن عند الإفصاح في قائمة الدخل ما إذا كانت تكاليف المعالجة البيئية حُملت كمصروف للتشغيل ، فإذا كانت الإجابة (لا) ، فإن اعتبارها نفقات ينبغي أن تتحقق بأحد المعايير التالية :

(أ) حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للأصل أو طاقته أو تحسين الأمن أو الكفاءة للأصل الموجود .

(ب) حدوث النفقات لتخفيض أو حماية التلوث البيئي ، والإفإنها قد تقع نتيجة تشغيل مستقبلي .

(ج) حدوث النفقات لإعداد أصل للبيع .

(د) حدوث النفقات لتطبيق معيار APB No.16 والخاص بدمج المشروعات، وما إذا كانت الألتزامات البيئية أخذت في الاعتبار عند تحديد سعر الشراء ؟

### بالنسبة الإفصاح عن المبادئ المحاسبية (وفقاً للمعيار 1-96 SOP) :

تحديد ما إذا كانت المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية تؤثر بشكل كبير في تحديد الموقف المالي أو نتائج التشغيل ، وهل تم الإفصاح عن المبادئ المحاسبية المتعلقة بذلك ؟ وينبغي أيضاً أن تفصح القوائم المالية ما إذا كانت المستحقات من الإلتزامات البيئية قد تم قياسها على أساس معدل الخصم ؟ وأن يتم الإفصاح عن الخسائر الطارئة والناجمة عن الإلتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في الهوامش القوائم المالية.

### بالنسبة للإفصاحات عن الخسائر الطارئة الناتجة عن العلاج للإلتزامات البيئية ( وفقاً للمعيار 1-96 SOP) :

- الإفصاح في هوامش القوائم المالية عن طبيعة وقيمة الإلتزام الطارئ ، وبالتالي توقع حدوث خسائر إضافية .
- وهل يمكن أن تفصح القوائم المالية عن أمور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات ، نظراً لتأثرها بشكل كبير على القوائم المالية ؟

- تم تشجيع الوحدات الإقتصادية ( شركات ، مصانع ) ، ولكن لم يطلب منها الإفصاح عن الإطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة، والإطار الزمني لتحقيق المبالغ الممكن استردادها في هوامش القوائم المالية.
- إذا ما كانت الوحدة غير قادرة على تقدير الخسائر المعقولة والمحتملة، فهل الهوامش في القوائم المالية تفصح عن طبيعة الاحتمال الطارئ وحقيقة أن التقدير المعقول لا يمكن حدوثه؟ ويمكن الآن استعراض النماذج المختلفة التي تم الإفصاح عنها من قبل عشرة من الشركات الصناعية المصرية وهو ما يتم التعرض له في الجزء التالي.

### ٣/٣ نماذج الإفصاحات البيئية التي أعدتها الشركة الصناعية المصرية:

تم استعراض ما ينشر عن الشركات الصناعية المصرية للقطاعات المختلفة من خلال أحد المجلات المتخصصة في النواحي القتصادية وهي مجلة البورصة (كملاحق يصدر عن مجلة الأهرام الاقتصادي) حيث وجد عشر شركات ممن تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية في القاهرة وتقوم بالإفصاح عن موضوعات متنوعة عن البيئة والجهود المبذولة من أجل تحسين صورة الشركات في المجتمع المصري<sup>(٥١)</sup>، وكنماذج لما يتم نشره والإفصاح عنه ، يمكن متابعة ذلك في الجدول رقم (٣) .

## جدول (٣)

## طبيعة نماذج الإفصاحات البيئية لعينة من الشركات الصناعية المصرية

اسم الشركة	طبيعة الصناعة	سنة النشر	طبيعة الإفصاحات البيئية
المصرية الدولية للصناعات النوائية	قطاع الأوبوية	١٩٩٨/٩	تستخدم الشركة أحدث التقنيات في إنتاجها ومبنى المصانع مصمم على أحدث طراز في شكل حرف U والذي يساعد على تخفيض الخط والتلوث بواسطة تدقيق المواد المستخدمة في التصنيع في اتجاه واحد ، كما أن موقع المعدات داخل المصنع والتصميم والنظافة والصيانة كلها تتطابق مع المعايير جودة التصنيع ، كما أن مصنع الشركة محاط بالكامل بالمساحات الخضراء التي تعمل على حماية البيئة المحيطة...وتتمتع منتجات الشركة بسمعة طيبة لتوافقها مع معايير نظام تأكيد الجودة في جميع مراحل الإنتاج التي تضمن تأكيد جودتها .
شركة كفر الزيات للمبيدات والكيموايات	صناعات كيمياوية	١٩٩٨/١١	تقوم الشركة بتوفير أوضاعها مع لوائح قانون البيئة لمعالجة الصرف الصحي في نهر النيل ، أما بالنسبة لحرق المخلفات الصلبة فاشترط القانون على أن تكون أفران الحرق تبعد بمسافة ١٥٠٠ متر عن المناطق السكنية... وتناقش الشركة مع الشركات المجاورة لها القيام ببناء فرن مركزي بعيد عن المناطق السكنية ومتوافق مع اشتراطات البيئة لتجنب شكاوي المواطنين التي تقع مساكنهم بالقرب من الأفران الحالية ، وجدير بالذكر أن التكلفة الاستثمارية للفرن المركزي تبلغ ٥٠٠ ألف جنيه بالمشاركة مع الشركات المجاورة .
شركة الإسكندرية الوطنية للحديد والصلب	صناعات معدنية	١٩٩٨/١٢	اهتمام الشركة بالمحافظة على البيئة ، بداية من مرحلة إنشاء مصانع الشركة ، حيث أنها صممت لمواجهة التلوث الكيميائي ، واستمرارا لحماية البيئة فقد انتهت الشركة من تركيب وتشغيل نظام سحب الأبخرة والغازات والأتربة من مصنع الصلب كما أنها بدأت الإعداد للحصول على شهادة "الايزو 14000" الخاصة بالبيئة .
شركة أسمنت العامرية	صناعة الأسمنت	١٩٩٨/١	حصلت الشركة على شهادة تأكيد الجودة "الايزو 9002" في فبراير ١٩٩٨ وتنوي الحصول على "الايزو14000" ، وتشمل جودة المنتج وحماية البيئة خلال عام ١٩٩٩ . <b>الاعتبارات البيئية :</b> قامت الشركة بالعديد من الجهود في هذا الإتجاه خلال العام المالي ١٩٩٨/٩٧ ومن أهمها : ■ إجراء العمرات الازمة للفلاتر المختلفة بالشركة لرفع كفاءتها وبلغت تكلفة تلك العمرات ٨,٨ مليون جنيه. ■ التعاقد على زراعة وتشجير مساحة ١٥ فدان بالمنطقة التي يتم ردمها بتراب "الباي باص" الناتج من الأفران بتكلفة قدرها ١,٢ مليون جنيه وذلك بزيادة المساحات الخضراء خارج الشركة ومنع تطاير هذه الأتربة . ■ شراء سيارة مجهزة لشطف الأتربة ونظافة الطرقات بمبلغ ١,٠٧ مليون جنيه . ■ تعمل الشركة على بلوغ أدنى معدلات من التلوث من الأتربة ٠,٠٠ وفقا لما نص عليه القانون رقم (٤) ١٩٩٤ ، وذلك بإضافة وحدات جديدة تقدر تكلفتها بحوالي ٤٠ مليون جنيه لهذا الغرض، وتم تكوين مخصص بلغ ٣٦,٥ مليون جنيه عن طريق تحصيل ٥ جنيهات عن كل طن اعتباراً من أبريل ١٩٩٤ .

شركة النيل للأدوية والصناعات الدوائية	قطاع الأدوية	١٩٩٩/١	حصلت الشركة على شهادة "الايزو 9001" في مجال الأبحاث والتطوير والجودة مما سيزيد من فرص فتح أسواق جديدة . . . وتستعد الشركة حالياً للحصول على شهادة "الايزو 14001" في مجال البيئة .
شركة القاهرة للأدوية والصناعات	قطاع الأدوية	١٩٩٩/١	حصلت الشركة على شهادة تأكيد الجودة "الايزو9001" ، وتستعد حالياً للحصول على شهادة "الايزو14001" الخاصة البيئية ، مما سيزيد من قدرتها التنافسية في الاسواق الخارجية .
شركة أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية	قطاع الكيماويات	١٩٩٩/٤	حصلت الشركة على شهادة تأكيد الجودة الشاملة "الايزو9002" ، وتستعد للحصول على شهادة "الايزو 14001" الخاصة بالبيئة .
شركة مصر لصناعة الكيماويات	قطاع الكيماويات	١٩٩٩/٤	قامت الشركة خلال عام ١٩٩٨ بالتعاقد مع معهد الجودة التابع للأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا لتأهيلها للحصول على شهادة تأكيد الجودة الشاملة "الايزو 9002" . <b>مشروع إزالة التلوث من الزئبق (بالصحراء الغربية) :</b> انتهت الشركة من تنفيذ هذا المشروع خلال عام ١٩٩٨ وهو عبارة عن مقبرة لدفن مخلفات مصانع التحليل الكهربائي الملوثة بالزئبق بالتعاون مع شركة أدوا الألمانية بتكلفة استثمارية بلغت ٢٠٦ مليون مارك الماني يتم تمويلها كالاتي : ٢٠ مليون مارك، ٠٦ مليون قرض من البنك التعمير الألماني .
شركة السويس للأسمنت	قطاع الأسمنت	١٩٩٩/٥	تحرص الشركة على ان تكون منتجاتها على جودة عالية ووفقاً للمواصفات القياسية العالمية، لذلك حصلت على شهادة تأكيد الجودة الشاملة الايزو 9002 وتحرص الشركة على المحافظة على البيئة، وعلى ان تكون متوافقة مع المعايير البيئية المحلية والعالمية، لذلك يتم تأهيلها حالياً للحصول على شهادة "الايزو 14001" الخاصة بالبيئية .
شركة أسمنت بورتلاند طرة	قطاع الأسمنت	١٩٩٩/٨	الشركة حصلت على شهادة "الايزو 9002" لتأكيد الجودة، كما حصلت على شهادة "الايزو 14001" للبيئية.

## ملاحظات على جدول (٣) والخاص بما تم نشره والإفصاح عنه للشركات الصناعية المصرية :

**الملاحظة الأولى :** يلاحظ بعد متابعة تواريخ إصدار قانون البيئة في جمهورية مصر العربية ولائحته التنفيذية في عامي ١٩٩٤ ، ١٩٩٥ على التوالي ، أن ما تم نشره عن الشركات الصناعية المصرية ويتعلق بالأمر البيئي بشكل عام بدأ سنة ١٩٩٨ ، وكان ذلك من قبل الشركة المصرية الدولية للصناعات الدوائية ، ويعتبر ذلك مؤشر جيد للإستجابة والإمتثال للتشريعات البيئية وإظهار مدى الاهتمام بموقع المصنع للحفاظ على البيئة داخل وخارج المصنع ، وأيضاً تم ذلك من قبل شركة الإسكندرية الوطنية للحديد والصلب .

**الملاحظة الثانية:** من الشركات التي تسعى الى توفيق أوضاعها وفقاً لقانون (٤) لسنة ١٩٩٤ ولائحته التنفيذية شركة كفر الزيات للمبيدات والكيماويات ، ولم تذكر فيما أعلنته تكلفه معالجة الصرف الصحي في نهر النيل ، ولكن تكلفه أفران الحرق وهي تكلفه استثمارية للفرن المركزي قد بلغت ٥٠٠ ألف جنيه ، ولكن كيف يعالج محاسبياً في القوائم المالية أو هوامش القوائم المالية ، لم يذكر شيئاً عن ذلك .

**الملاحظة الثالثة:** أن معظم ما تم نشره من قبل الشركات في جدول (٣) يتعلق بالامتثال لمعايير تأكيد الجودة ، وذلك بالإستعداد للحصول على شهادة " الايزو 14000 " والتي تشمل جودة المنتج وحماية البيئة ، أو تم الحصول عليها ، وأيضاً الإستعداد للحصول على شهادة " الايزو 14001 " والخاصة بالبيئة والقدرة التنافسية العالمية ، ولكن لم تذكر أي من هذه الشركات مقدار التكاليف الناتجة عن عملية الامتثال لمعايير تأكيد الجودة .

**الملاحظة الرابعة:** أن شركة أسمنت العامرية قد حصلت على شهادتي الأيزو " 9002 و 14000 " وذلك لتأكيد الجودة ، وأيضاً جودة المنتج وحماية البيئة وقد تكلفت لذلك ٥١,٠٧ مليون جنيه ، وتم صرف هذا المبلغ عام



١٩٩٨/٩٧ حيث يخص الشركة داخلياً ٤٩,٨٧ مليون جنيهه (فلاتر وسيارة شفط التراب ووحدات جديدة لخفض معدلات التلوث من الأتربة) ويخص البيئة المحيطة بالشركة مبلغ ١,٢ مليون جنيهه (وذلك بزراعة وتشجير ١٥ فدان بالمنطقة المحيطة بالشركة) .

ولم تفصح الشركة عن أي معايير محاسبية خاصة بالإفصاح وكيفية معالجة مثل هذه النفقات من خلال القوائم المالية أو الهوامش المرفقة .

ويتضح مما تم الإفصاح عنه بمعرفة شركة مصر لصناعة الكيماويات ، أنها أعدت مشروع تم تنفيذه عام ١٩٩٨ لإزالة التلوث من الزئبق وقد تكلف المشروع ٢٠,٦ مليون مارك الماني ، وأيضاً لم يذكر أي إشارة لمعايير المحاسبة الخاصة بالإفصاح أو كيفية معالجة تكاليف تلك المشروعات الخاصة بالبيئة محاسبياً من خلال القوائم المالية أو الهوامش المرفقة في تلك القوائم

**الملاحظة الخامسة:** أن عينة الشركات التي عُرضت في هذا الجزء بالجدول رقم (٣) قد اتبعت خليط من نماذج وأطر إعداد التقارير البيئية ، وأن معظم هذه الشركات قد اتبعت ما جاء في المعيار المحاسبي رقم SFAS-5 لمجموعة الإفصاحات البيئية في التقارير السنوية للشركات ، ولكن دون الإشارة الى هذا المعيار أو أي معايير محاسبية أخرى . ويمكن للباحث الآن عرض النموذج المقترح لأصحاب المصالح والمعايير المحاسبية للإفصاح البيئي .

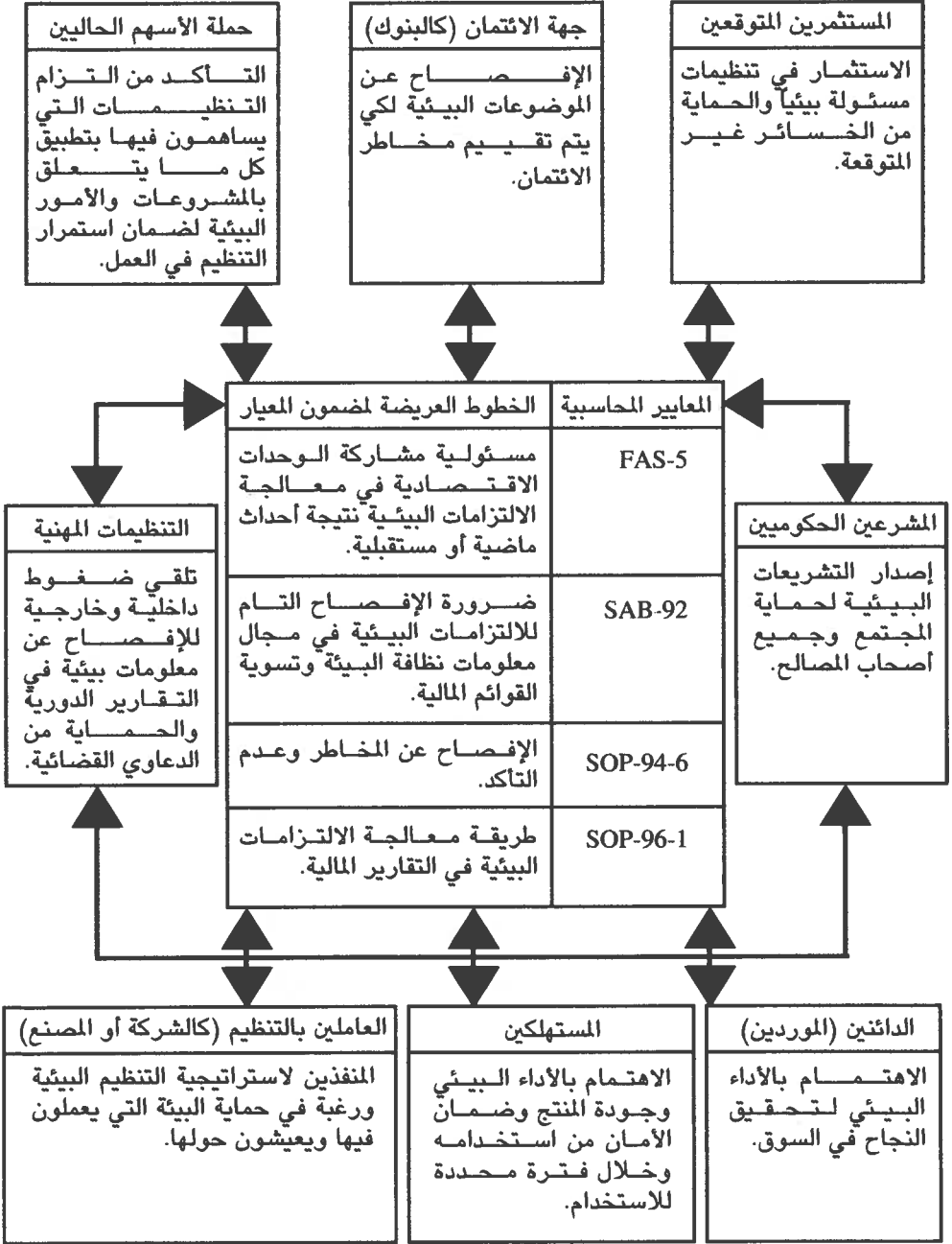
#### المبحث الرابع

##### نموذج المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي وأصحاب المصالح

أمكن للباحث عمل ربط بين المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح البيئي والأطراف المختلفة لأصحاب المصالح المتعارضة ، وعرضت هذه العلاقة في شكل (٣) والذي يمثل "نموذج المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي وأصحاب المصالح" .

## شكل (٣)

## نموذج المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي وأصحاب المصالح



### وبلاحظ على شكل (٣) عدة ملاحظات:

**الملاحظة الأولى:** أن هناك اهتمام متزايد بالأداء البيئي من قبل حملة الأسهم والمشرعين الحكوميين والمستهلكين والعاملين وكذا العامة - بجميع المصانع والشركات الصناعية - وأيضاً الرغبة في الحصول على المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات الملائمة لحماية البيئة ، وإقرار المجتمع ، وأصحاب المصالح به .

**الملاحظة الثانية:** أن حملة الأسهم الحاليين قد يُعانون عندما تدفع الشركات ملايين الدولارات أو الجنيهات في غرامات مخالفة قوانين البيئة أو أتعاب ونظافة البيئة وتكاليف المحاكم وذلك لإبعاد مدراء الشركة عن السجن.

**الملاحظة الثالثة:** اهتمام العاملين في المنظمات (شركات ، مصانع ، ..) بمن يتولون تنفيذ استراتيجيات المشروعات، حيث أصبح من الأمور الصعبة جذب رؤساء للشركات (Chief Executive Officers (CEO ذات مراكز هامة في وظائف في صناعات ذات مخاطر بيئية عالية، لذا اعتبر العاملين في المنظمات من أصحاب المصالح الهامة في هذا النموذج.

**الملاحظة الرابعة:** اهتمام جهات الائتمان بتحديد مخاطر الائتمان ، ويتوقف ذلك على كل من مدخلات ومخرجات التنظيم بحيث تكون الضرورة هي حماية البيئة (الداخلية للمشروع والخارجية للمجتمع الذي تعمل فيه المنظمات) ، وبالتالي ضمان الحقوق لجميع أصحاب المصالح كما هو مبين في النموذج .

**الملاحظة الخامسة:** تطبيق مبدأ المراقبة السابقة لإنشاء المشروعات والمراقبة المستمرة من جهات التشريع والجهات الحكومية لضمان حماية المجتمع ، وجعل الارتباط دائم بين الجهات التشريعية والحكومية والتنظيمات المهنية .

ولذلك ينبغي لجميع أصحاب المصالح المذكورين في النموذج، خاصة أولئك أصحاب المصالح الرئيسية متابعة الاستراتيجيات عند اتخاذ القرارات المؤثرة في صالحهم، وأيضاً تأثير هذه القرارات في أصحاب المصالح الأخرى دون إغفال أو إهمال، ويتطلب ذلك تحديد العوائد والتكاليف لعديد من البدائل قبل اتخاذ أي قرار حتى تتحقق العدالة، لاسيما مع توافر المعلومات البيئية الكافية.

ومن الملاحظات السابقة وما ينبغي مراعاته لأصحاب المصالح، فقد تمكن الباحث من وضع المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي في هذا النموذج، نظراً لتأثير وتأثر كل جهة من أصحاب المصالح بهذه المعايير، وفي ضوء ما هو مطلوب وفقاً للتشريعات البيئية وأيضاً ما جاء في هذه المعايير، وما يمكن توفيره من معلومات بيئية ملائمة، وتصبح الشفافية أمر حيوي في المجتمع الذي يضع مسئولية أصحاب المصالح في الاعتبار وذلك لتوفير العديد من التكاليف، سواء مرتبطة بالصحة بصفة عامة لأفراد المجتمع، أو بالالتزامات البيئية للمشروع بصفة خاصة.

وبعد عرض هذا النموذج المقترح للربط بين أصحاب المصالح المتعارضة ومجموعة المعايير المحاسبية المرتبطة بالإفصاح البيئي، يمكن للباحث الآن عرض ما تمكن من التوصل إليه من نتائج وتوصيات خاصة بهذا البحث، وسوف يتم تناول ذلك في المبحث الأخير من هذا البحث، وذلك من الجزء التالي.

## المبحث الخامس النتائج والتوصيات ودراسات المستقبل

نظراً لأهمية الإفصاح المحاسبي بصفة عامة والإفصاح البيئي بصفة خاصة، ولخدمة العديد من أصحاب المصالح المتعارضة، وما تم استعراضه في هذا البحث، وضرورة التأكد والتحقق من فرضية البحث من وجود أو عدم وجود ما يسمى بمعايير المحاسبة للإفصاح البيئي وإمكانية تطبيقها، أمكن التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات وأيضاً نظرة مستقبلية للأبحاث في مجال الموضوعات البيئية.

### أولاً: النتائج

ومن أهم النتائج التي أمكن التوصل إليها ما يلي:

- ١ - إن التشريعات البيئية تعتبر فرصة لإعادة هندسة أو إعادة تعريف العمليات الصناعية للشركات الصناعية، أو أي أنشطة معينة ذات أهمية لارتباطها بالبيئة وحمايتها، سواء بداخل هذه الشركات أو المجتمع المحيط بها.
- ٢ - إن المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي أصبحت حقيقة في مجال الإفصاح الخاص والمرتبط بالالتزامات البيئية، وأمكن لعديد من الشركات على مستوى العالم أن

تطبق تلك المعايير وفقاً لمتطلبات كل معيار، وهذا يؤكد صحة فرضية البحث من وجود معايير للإفصاح البيئي، لكن الإفصاح البيئي الذي نشرته الشركات الصناعية المصرية لم يكن سوى تطبيق لبعض مواد قانون البيئة الصادر في ١٩٩٤ ولائحته التنفيذية، وأيضاً وفقاً لمعايير الجودة.

٣ - إن العينة التي تم عرضها من الشركات الصناعية المصرية من خلال البحث توضح بأن الشركات التي تقوم بالإفصاح البيئي المحدود، ولكن بشكل شمولي للقطاع، ويتمثل ذلك في قطاع صناعات الأدوية للحصول على شهادات الجودة، وقطاع الصناعات الكيماوية وذلك للحفاظ على البيئة والحصول على شهادة الجودة، وقطاع صناعة الأسمنت وذلك لجودة المنتج وحماية البيئة، ولكن لم تفصح أي من الشركات الصناعية للعينة في القطاع الواحد بما تقوم به بخصوص البيئة من الناحية المحاسبية، وبخصوص الإفصاح والشفافية.

٤ - إن الإفصاحات البيئية للشركات المتواجدة في دول العالم وعلى الأخص أمريكا وكندا، تبين أنه قد تمت بعد فترة من صدور القوانين والتشريعات البيئية بحوالي خمسة وعشرون سنة (حيث صدرت أولى التشريعات في ١٩٥٠ وبدأت الإفصاحات بعد أولى الإصدارات والمعايير في ١٩٧٥)، أما الشركات المصرية فقد بدأت في عمليات الإفصاح بعد حوالي أربعة سنوات (حيث صدر قانون البيئة في جمهورية مصر العربية ١٩٩٤ ثم لائحته في ١٩٩٥ وبدأت الإفصاحات في ١٩٩٨)، ويعتبر ذلك مؤشر جيد للاستجابة للأنظمة الاقتصادية العالمية، وفي ضوء العولمة، ولكن لم تشير أي شركة صناعية مصرية لأي معايير محاسبية تتبعها هذه الشركات.

٥ - إن الالتزامات المستحدثة لمهنة المحاسبة وخاصة المحاسبين الإداريين تشير إلى ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بالأمور البيئية، وبالأخص ما يؤثر في القوائم المالية، ومن ثم تصبح المعلومات التي يتم الإفصاح عنها خدمة لأصحاب المصالح المتعارضة أمر في غاية الأهمية لتأثر القرارات الاستثمارية بما تفصح عنه تلك الوحدات الاقتصادية.

٦ - أن المنظمات المهنية مثل AICPA ، FASB والأجهزة الحكومية المتخصصة مثل SEC تسعى لخدمة قطاع عريض من أصحاب المصالح وعلى رأس هؤلاء المستثمرين والمستهلكين وجهات الائتمان.

## ثانياً: التوصيات

يوصي الباحث بعد استعراض نتائج البحث بالمجموعة التالية من التوصيات:

١ - ينبغي أن تبدأ جهود مشتركة ما بين الجمعية المصرية للمحاسبين وجهاز شئون البيئة في جمهورية مصر العربي (ج. م. ع.) لوضع تصور في ترجمة ما جاء في قانون البيئة ولائحته التنفيذية إلى ما ينبغي تنفيذه في الجوانب المحاسبية، وعلى الأخص في مجال الإفصاح البيئي، بحيث تكون تلك الجهود في اتجاه واحد وخدمة لقطاع عريض من أصحاب المصالح ومنها الشركات الصناعية ذاتها.

٢ - يمكن تبني المعايير المحاسبية التي عرضت في هذا البحث بمعرفة كل من الجمعية المصرية للمحاسبين وجهاز شئون البيئة في ج. م. ع. وذلك بعمل تكيف لما يلائم الشركات الصناعية المصرية والبيئة ذاتها، حتى يمكن الإشارة إلى طبيعة المعايير المحاسبية التي تطبقها تلك الشركات الصناعية، وبحيث تطبق المعايير على جميع الشركات في القطاع الواحد.

٣ - إن توقيع ج. م. ع. على اتفاقية الجات العديد من الاتفاقيات الدولية تجعل للمحاسبين الإداريين دور جديد ينبغي تبوؤه في مجال ممارسة مهنة المحاسبة، وبالتالي ينبغي إعداد دورات تدريبية لإعداد كوادر مهنية يكون من مهامها متابعة القوانين البيئية والمعايير الواجب تطبيقها في المجال المحاسبي والاستعداد لإعداد تقارير بيئية داخلية وأخرى خارجية، لكي تفصح عما تقوم به الشركات الصناعية في ضوء الأطر الملائمة لإعداد التقارير، كما تم استعراضه في هذا البحث.

٤ - ينبغي تبني ما جاء في توصيات المنظمة الفيدرالية للخبراء الأوروبيين والتي تضمنت عدة توصيات يمكن الاستفادة بها في ج. م. ع. وهي (٥٢):

( أ ) ينبغي أن يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) والخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية إفصاح مستقل للالتزامات والتكاليف البيئية الهامة.

( ب ) عندما يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية بشكل منفصل، فينبغي للسياسات المحاسبية أن تذكر ماذا تمثل التكاليف وطريقة المحاسبة المستخدمة.

( ج ) يحتاج المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) إلى توضيح لجميع المعايير الخاصة برسمة المصروفات البيئية الخاصة بالعقارات والآلات والمعدات.

د ) ينبغي لمشروع «المعيار المحاسبي الدولي للأصول التي تؤدي إلى تلوث» أن يتضمن العوامل البيئية المؤثرة.

٥ - ينبغي عند تبني المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي أن تراعي العائدات والتكاليف المرتبطة بإعداد التقارير البيئية، مع الاسترشاد بأي من أطر إعداد التقارير المطروحة في البحث ومع مراعاة نوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وذلك بتبويبها إلى معلومات نوعية ومعلومات كمية ومعلومات مالية.

### ثالثاً: دراسات المستقبل

يقترح الباحث مجموعة أفكار لأبحاث مستقبلية في ضوء الموضوعات المتصلة بالبحث وهي:

١ - أثر الإفصاحات البيئية على قيمة الأسهم في سوق الأوراق المالية.

٢ - الآثار المترتبة على الإفصاحات البيئية وسلوك المستثمرين.

٣ - دراسة تحليلية للتغيرات التي يمكن أن تطرأ على نظم محاسبة التكاليف نتيجة الموضوعات البيئية المؤثرة في مجال المحاسبة.

٤ - التعديلات المتوقعة لمراحل إعداد الموازنة لكي تكون أكثر فعالية مع توافر المعلومات البيئية، وذلك من خلال مراحلها المتعددة.

## الهوامش

- (1) Richard J. Schmidt, "Disclosing past sins: Financial reporting of environmental remediation", National Public Accountant, Vol. 42, No. 5, July 1997, PP. 41-45.
- (2) Martin Bennett, and Peter James, "The Green Bottom Line accounting for environmental improvement and business benefit", Management Accounting, Vol. 76, No. 10, 1998, PP. 20-25.
- (3) W. Darrell Walden, and Bill N. Schwartz, "Environmental Disclosures and Public Policy Pressure", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 16, No. 2, Summer 1997, PP. 125-154.
- (4) Jack Ethridge, and Violet Rogers, "Transactions that may prompt environmental reporting problems", Management Accounting, Vol. 79, No. 1, July 1997, PP. 57-58.
- (5) Carol A. Adams, Wan-Ying Hill, and Roberts, Clare B., "Corporate Social Reporting Practices in Western Europe: Legitimizing Corporate Behavior?" British Accounting Review, Vol. 30, No. 1, March 1998, PP. 1-21.
- (6) Michael Niskala, and Michael Pretes, "Environmental reporting in Finland: A Note on the Use of annual reports", Accounting, Organization and Society, Vol. 20, No. 6, August 1995, PP. 457-466.
- (7) Yue Li, and Bruce J. McConomy, "An Empirical Examination of Factors Affecting the Timing of Environmental Accounting Standard Adoption and the Impact on Corporate Valuation", Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 14, No. 3, Summer 1999, PP. 279-320.
- (8) Kim Early, "The SEC's Toxic Solution to environmental reporting", Corporate Cashflow, Vol. 15, No. 5, May 1994, P. 60.
- (9) Randy Billing, and Barb Scott, "Renewable reporting", CA Magazine, Vol. 128, No. 2, March 1995, PP. 62-64.
- (10) Cynthia A. Unger, "Environmental Corporate reporting: Do we really



- need a new standard?" *Total Quality Environmental Management*, Vol. 5, No. 1, Autumn 1995, PP. 77-82.
- (11) Anonymous, "Reporting to the Public on your Environmental Performance", *Environmental Manager*, Vol. 6, No. 11, June 1995, PP. 5-7.
- (12) Hohn M. Trussel, "New Disclosure Requirements for Risks and Uncertainties", *National Public Accountant*, Vol. 41, No. 4, 1996, PP. 22-24.
- (13) Richard J. Schmidt, *Op. Cit.*, PP. 41-45.
- (14) David Shields, and Germain Boer, "Research in Environmental Accounting", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 1, No. 16, 1997, PP. 117-123.
- (15) (a) Kathleen Blackburn Hethcox, Richard A. Riley, and Jan R. Williams, "Accounting for Small Business Environmental Issues: Part One: The Breadth of Environmental Issues", *National Public Accountant*, Vol. 43, No. 5, July 1998, PP. 30-32.
- (b) Kathleen Blackburn Hethcox, Richard A. Riley, and Jan R. Williams, "Accounting for Small Business Environmental Issues: Part Two: Environmental Reporting and Disclosure", *National Public Accountant*, Vol. 43, No. 6, August 1998, PP. 15-18.
- (16) Jan Bebbington, Rob Gray, Ian Thomson, and Diane Walters, "Accountants Attitudes and Environmentally-Sensitive Accounting", *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 94, 1994, PP. 109-120.
- (17) Allison Lucas, "First Steps taken in Consolidating Environmental Reporting", *Chemical Week*, Vol. 156, No. 9, March 8, 1995, P. 9.
- (18) Mikael Niskala, and Michael Pretes, *Op. Cit.*, PP. 457-466.
- (19) Michael Roberts, "U.K. environment reports short on facts", *Chemical Week*, Vol. 156, No. 4, Feb. 1995, P. 18.
- (20) Craig Deegan and Ben Gordon, "A Study of Environmental Disclosure Practices of Australian Corporations", *Accounting and Business Research*, Vol. 26, No. 89, 1996, PP. 187-199.

- (21) G. Jerry Kreuze, Gale E. Newell, and Stephen J. Newell, "What Companies Are Reporting", *Management Accounting*, Vol. Lxxviii, No. 1, July 1996, PP. 37-43.
- (22) C. Richard Aldridge and Janet L. Colbert, "We Need Better Financial Reporting", *Management Accounting*, Vol. 79, No. 1, July 1997, PP. 32-36.
- (23) Jack Ethridge, and Violet Rogers, *Op. Cit.*, 1997, PP. 57-58.
- (24) Harold P. Roth and Carl E. Jr, Keller, "Quality, Profits, and the Environment: Diverse goals or common objectives?", *Management Accounting*, Vol. 79, No. 1, July 1997, PP. 50-55.
- (25) W. Darrell Walden, and Bill N. Schwartz, *Op. Cit.* PP. 125-154.
- (26) Joel A. Hochman, "Cleaning up Environmental Accounting", *National Public Accountant*, Vol. 43, No. 4, June 1998, PP. 20-23.
- (27) Anne Y. Illinitch, Naomi S. Soderstrom, and Tom E. Thomas, "Measuring Corporate Environmental Performance", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 17, 1998, PP. 383-408.
- (28) Jane Kennedy, Terence Mitchell, and Stephan E. Sefcik, "Disclosure of Contingent Environmental Liabilities: Some Unintended Consequences", *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, No. 2, Autumn 1998, PP. 257-277.
- (29) Abu Shiraz, "Social Reporting: Nice Idea, but..." *Australian CPA*, Vol. 68, No. 10, Nov. 1998, PP. 58-59.
- (30) G. Jerry Kreuze, Gale E. Newell, and Stephen J. Newell, *Op. Cit.*, P. 38.
- (31) Mikael Niskala, and Michael Pretes, *Op. Cit.*, P. 457-466.
- (32) Harold P. Roth, and Carl E. Jr., Keller, *Op. Cit.*, P. 54.
- (33) W. Darrell Walden, and Bill N. Schwartz, *Op. Cit.*, P. 126.
- (34) Richard J. Schmidt, *Op. Cit.*, P. 41.
- (35) Jane Kennedy, Terence Mitchell, and Stephan E. Sefcik, *Op. Cit.*, P. 260.
- (36) Randy Billing, and Barb Scott, *Op. Cit.*, P. 62.
- (37) Hohn M. Trussel, *Op. Cit.*, P. 22.

- (38) C. Richard Aldridge and Janet L., Colbert, Op. Cit., P. 32.
- (39) Joel A. Hochman, Op. Cit., P. 20.
- (40) Ibid., P. 21.
- (41) Ibid., P. 30.
- (42) Jane Kennedy, Terence Mitchell and Stephan E. Sefcik, Op. Cit., P. 260.
- (43) Randy Billing, and Barb Scott, Op. Cit., P. 63.
- (44) Ibid., P. 63.
- (45) C. Richard Aldridge and Janet L., Colbert, Op. Cit., P. 33.
- (46) Ibid, P. 36.
- (47) G. Jerry Kreuze, Gale E. Newell, and Stephen J. Newell, Op. Cit., P. 42.
- (48) Kathleen Blackburn Hethcox, Richard A. Riley, and Jan R. Williams, Vol. 43, No. 6, August 1998, Op. Cit., PP. 16-17.

#### (49) مجلة الأهرام الاقتصادي:

- (أ) ملحق البورصة المصرية ، العدد 71 ، الأثنين 21 "بتمبر (1998) ، ص ص 16-17 .
- (ب) ملحق البورصة المصرية ، العدد 81 ، الأثنين 25 نوفمبر (1998) ، ص 14 .
- (ج) ملحق البورصة المصرية ، العدد 85 ، الأثنين 28 "بتمبر (1998) ، ص 18 .
- (د) ملحق البورصة المصرية ، العدد 87 ، الأثنين 11 يناير (1999) ، ص ص 16-19 .
- (هـ) ملحق البورصة المصرية ، العدد 89 ، الأثنين 25 يناير (1999) ، ص 14 .
- (و) ملحق البورصة المصرية ، العدد 90 ، الأثنين 1 فبراير (1999) ، ص ص 16-17 .
- (ز) ملحق البورصة المصرية ، العدد 101 ، الأثنين 19 ابريل (1999) ، ص ص 16-19 .
- (ح) ملحق البورصة المصرية ، العدد 103 ، الأثنين 3 مايو (1999) ، ص ص 16-18 .
- (ط) ملحق البورصة المصرية ، العدد 105 ، الأثنين 17 مايو (1999) ، ص 20 .
- (ي) ملحق البورصة المصرية ، العدد 117 ، الأثنين 9 أغسطس "ط" (1999) ، ص 19 .
- (50) Anonymous, "Reporting on Environmental Issues", Journal of Accountancy, Vol. 185, No. 5, May 1998, P. 25.

## المراجع

### أولاً- المراجع العربية :

#### - ملاحق مجلة الأهرام الاقتصادي :

- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 71 ، الاثنين 21 "بتمبر (1998) ، ص ص 16-17 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 81 ، الاثنين 25 نوفمبر (1998) ، ص 14 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 85 ، الاثنين 28 "بتمبر (1998) ، ص 18 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 87 ، الاثنين 11 يناير (1999) ، ص ص 16-19 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 89 ، الاثنين 25 يناير (1999) ، ص 14 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 90 ، الاثنين 1 فبراير (1999) ، ص ص 16-17 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 101 ، الاثنين 19 ابريل (1999) ، ص ص 16-19 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 103 ، الاثنين 3 مايو (1999) ، ص ص 16-18 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 105 ، الاثنين 17 مايو (1999) ، ص 20 .
- . ملحق البورصة المصرية ، العدد 117 ، الاثنين 9 أغسطس "ط" (1999) ص 19 .

### ثانياً- المراجع الأجنبية :

- Adams, Carols A., Wan-Ying Hill, and Roberts, Clare B., "Corporate Social Reporting Practices in Western Europe: Legitimizing Corporate Behavior?" British Accounting Review, Vol. 30, No. 1, March 1998, PP. 1-21.
- Aldridge, C. Richard, and Janet L., Colbert, "We Need Better Financial Reporting", Management Accounting, Vol. 79, No. 1, July 1997, PP. 32-36.
- Bebbington, Jan., Rob Gray, Ian Thomson, and Diane Walters, "Accountants" Attitudes and Environmentally-Sensitive Accounting", Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 94, 1994, PP. 109-120.
- Bennett, Martin and Peter James, "The Green Bottom Line accounting for environmental improvement and business benefit", Management Accounting, Vol. 76, No. 10, 1998, PP. 20-25.
- Billing, Randy and Barb Scott, "Renewable reporting", CA Magazine, Vol. 128, No. 2, March 1995, PP. 62-64.

- Deegan, Craig and Ben Gordon, "A Study of Environmental Disclosure Practices of Australian Corporations", *Accounting and Business Research*, Vol. 26, No. 89, 1996, PP. 187-199.
- Early, Kim, "The SEC's Toxic Solution to environmental reporting", *Corporate Cashflow*, Vol. 15, No. 5, May 1994, P. 60.
- Ethridge, Jack and Violet Rogers, "Transactions that may prompt environmental reporting problems", *Management Accounting*, Vol. 79, No. 1, July 1997, PP. 57-58.
- Hethcox, Kathleen Blackburn, Richard A. Riley, and Jan R. Williams, "Accounting for Small Business Environmental Issues: Part One: The Breadth of Environmental Issues", *National Public Accountant*, Vol. 43, No. 5, July 1998, PP. 30-32.
- Hethcox, Kathleen Blackburn, Richard A. Riley, and Jan R. Williams, "Accounting for Small Business Environmental Issues: Part Two: Environmental Reporting and Disclosure", *National Public Accountant*, Vol. 43, No. 6, August 1998, PP. 15-18.
- Hochman, Joel A., "Cleaning up Environmental Accounting", *National Public Accountant*, Vol. 43, No. 4, June 1998, PP. 20-23
- Illinitch, Anne Y., Naomi S. Soderstrom, and Tom E. Thomas, "Measuring Corporate Environmental Performance", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 17, 1998, PP. 383-408.
- Kennedy, Jane, Terence Mitchell, and Stephan E. Sefcik, "Disclosure of Contingent Environmental Liabilities: Some Unintended Consequences", *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, No. 2, Autumn 1998, PP. 257-277.
- Kreuze, Jerry G., Gale E. Newell, and Stephen J. Newell, "What Companies Are Reporting", *Management Accounting*, Vol. Lxxviii, No. 1, July 1996, PP. 37-43.
- Li, Yue and Bruce J. McConomy, "An Empirical Examination of Factors Affecting the Timing of Environmental Accounting Standard Adoption and the Impact on Corporate Valuation", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 14, No. 3, Summer 1999, PP. 279-320.
- Lucas, Allison, "First Steps taken in Consolidating Environmental Reporting", *Chemical Week*, Vol. 156, No. 9, March 8, 1995, P. 9.
- Niskala, Mikael and Michael Pretes, "Environmental reporting in Finland: A Note on the Use of annual reports", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 20, No. 6, August 1995, PP. 457-466.
- Roberts, Michael, "U.K. environment reports short on facts", *Chemical Week*, Vol. 156, No. 4, Feb. 1995, P. 18.
- Roth, Harold P. and Carl E. Jr, Keller, "Quality, Profits, and the Environment: Diverse goals or common objectives?", *Management Accounting*, Vol. 79, No. 1, July 1997, PP.

50-55.

- Schmidt, Richard J. "Disclosing past sins: Financial reporting of environmental remediation", *National Public Accountant*, Vol. 42, No. 5, July 1997, PP. 41-45.
- Shields, David and Germain Boer, "Research in Environmental Accounting", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 1, No. 16, 1997, PP. 117-123.
- Shiraz, Abu, "Social Reporting: Nice Idea, but..." *Australian CPA*, Vol. 68, No. 10, Nov. 1998, PP. 58-59.
- Trussel, Hohn M., "New Disclosure Requirements for Risks and Uncertainties", *National Public Accountant*, Vol. 41, No. 4, 1996, PP. 22-24.
- Unger, Cynthia A., "Environmental Corporate reporting: Do we really need a new standard?" *Total Quality Environmental Management*, Vol. 5, No. 1, Autumn 1995, PP. 77-82.
- Walden, W. Darrell and Bill N. Schwartz, "Environmental Disclosures and Public Policy Pressure", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 16, No. 2, Summer 1997, PP. 125-154.