

دور الإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركات الليبية في تعظيم قيمة المنشأة اجتماعياً

فيصل محمد فيصل

كلية الاقتصاد - جامعة عمر المختار - ليبيا

الملخص:

يعمل كل مشروع في بيئة تحيط به سواء أكانت هذه البيئة اقتصادية أو اجتماعية يؤثر فيها ويتأثر بها من عدة اتجاهات، فمن ناحية يحصل المشروع على مواد الخام منها ليستثمرها ويخرجها في صورة سلع وخدمات، كما يسعى من خلالها إلى تحقيق الأرباح، وبالتالي الاستمرار ولا يتوقف ذلك على مدى تحقيقه للأرباح فقط، فرضى ورغبة المجتمع الذي يعمل فيه المشروع له دور بارز في استمراريته، ولقد فرضت الظروف الاجتماعية المعاصرة على المشاريع التكيف والاستجابة للمتطلبات الاجتماعية، لكافة الأطراف ذات العلاقة بالمشروع من أجل ضمان الاستمرار بما يحقق المصالح العامة، إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي بمتطلبات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة، وينبع الاهتمام بالإفصاح البيئي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي، ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر في المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله، إذ أن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحملة التي تنتج نتيجة من عدم الالتزام بقوانين حماية البيئة.

مقدمة:

على الرغم من نمو الشركات وبقبول الفكرة التي تنادي بضرورة تقييم الشركات على أساس مساهمتها في رفاهية المجتمع، من خلال تدفق إنتاجها إلى الأسواق، فإن الأنشطة البيئية لم تلق الاهتمام الكافي لإرساء أسس لقياسها والإفصاح عنها، بحيث تكتسب نفس القبول الذي تلقاه أسس القياس والإفصاح عن الأنشطة الاقتصادية في الوظيفة المحاسبية. كل هذا يفرض على المحاسبة تطوير أساليبها لتوفير المعلومات البيئية لتؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرارات ذات العلاقة باستغلال الموارد.

عليه تعرف المحاسبة البيئية: بأنها عملية اختيار متغير ومقاييس وإجراءات لقياس الأداء الاجتماعي للمنظمة والإفصاح عن النتائج إلى الأطراف المعنية في المجتمع سواء أكانت هذه الأطراف داخل المنشأة أو خارجها.

ولاشك إن الاهتمام بالإفصاح البيئي له من الآثار الإيجابية على المنشأة وقبولها اجتماعياً من قبل الأطراف ذات العلاقة، كذلك له الأثر على القيمة الاقتصادية لها، لأن عدم الإفصاح الكامل في التقارير المالية يؤدي بدوره إلى اتخاذ قرارات خاطئة أو عدم اتخاذها لعدم توفر المعلومات اللازمة، إن أسباب الاهتمام بالإفصاح عن الأداء البيئي لم يأتي طوعاً وإنما له مجموعة من الأسباب نورد أهمها فيما يلي:

- ١- نظام المحاسبة البيئية يعد أداة لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور.
- ٢- الزيادة الكبيرة في النفقات البيئية سواء أكانت نفقات رأسمالية أو نفقات تشغيلية.
- ٣- حاجة الإدارة الملحة للبيانات المالية الخاصة بالنفقات البيئية.
- ٤- تبرز الحاجة للمحاسبة البيئية للرقابة على التكاليف البيئية.
- ٥- يؤدي الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى الوفرة في التكاليف البيئية التي تكبدتها، وأنها جزء من تكلفة الصنع الإضافية.
- ٦- الحاجة المتزايدة للبيانات المالية الخاصة بالأداء البيئي من قبل مختلف الجهات، كالحوكمة، المستثمرين، والمنظمات غير الحكومية، لأن عدم توفر مثل هذه البيانات يساعد بعض المنظمات غير الملتزمة على تلويث البيئة وإتلاف الموارد الطبيعية.
- ٧- معظم الأنشطة البيئية ذات طبيعة كمية ومالية وبالتالي فهي تؤثر بشكل أو بآخر على أصول وخصوم المنظمة والتكاليف التي تتحملها.
- ٨- هناك حاجة ملحة لأساليب مختلفة: لتحمل التكاليف البيئية والتميز بينها وبين التكاليف الأخرى بدلاً من تحميلها عشوائياً، لصعوبة اقتفاء أثرها وهذا بالنتيجة يؤدي إلى إيجاد أسلوب ملائم لتخفيض التكاليف ومن ثم تحديد أسعار المنتجات.

كما إن الدلائل تشير إلى عدم قبول الأنظمة الاقتصادية على مختلف فلسفتها إن المشروع غير مسؤول بيئياً واجتماعياً، بل على العكس من ذلك وهذا يؤكد على ضرورة تحمل المشروع لمسئوليته البيئية والاجتماعية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث في تناوله لإحدى المشكلات الهامة التي تواجه المنشآت الصناعية في الوقت الحاضر وهي كيفية التوفيق بين تعظيم قيمة المنشأة اقتصادياً وقبولها اجتماعياً، حيث توجه المنشآت في الوقت الحاضر مستوي عالي من المنافسة اجتماعياً واقتصادياً.

مشكلة البحث:

يتعاطم دور المحاسبة بمختلف فروعها كنظام لإنتاج المعلومات ذات المنفعة النسبية من خلال توصيل المعلومات المالية الهامة لشرائح مختلفة وواسعة من المجتمع سواء اتفقت مصالحهم أم تعارضت وذلك في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في المنشآت الاقتصادية من أحداث متتالية مما له بالغ الأثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية. ولقد أصبحت القضايا المرتبطة بمحاسبة البيئة ذات صلة أكبر بالمنشآت سواء أكانت هذه المنشآت هدفها الربح، أو غير ذلك، أو مؤسسات حكومية، لأن تلوث البيئة أصبح يشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية في دول العالم دون استثناء، ويجرى اتخاذ إجراءات على المستوى المحلي أو الدولي لحماية البيئة وخفض أثار التلوث أو منعها، ونتيجة لذلك هناك اتجاه لدى جميع المؤسسات في الوقت الراهن للكشف للمجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها البيئية، والبرامج التي تنفذها التكاليف والفوائد المتعلقة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف. وغالباً ما تشكل الطريقة التي يؤثر بها الأداء البيئي لمنشأة ما على وضعها المالي والطريقة التي يمكن أن تستخدم في الإفصاح عن تلك المعلومات في قوائمها المالية. مما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال التالي "مدى إدراك الإدارة في الشركات الليبية لدور الإفصاح عن التكاليف البيئية في تعظيم قيمة المنشأة اجتماعياً؟".

أهداف البحث:

- ١- تتبع أهداف البحث من مشكلة البحث سابقة الذكر حيث تتمثل في:
 - (١) التنبيه إلى خطر التلوث البيئي وكيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.
 - (٢) التعرف على طبيعة التكاليف البيئية في الشركة.
 - (٣) معرفة طبيعة القرارات الإدارية التي يمكن للتكاليف البيئية المساهمة فيها.
 - (٤) الوسائل التي يمكن أن تتبعها الدولة لرفع مستوى الأداء البيئي.

الدراسات السابقة:

في هذا الجزء من البحث يتم التعرف على المشكلة البيئية والمتمثلة في الدراسات السابقة التي قام بها مجموعة من الباحثين حول موضوع الدراسة في البيئات المختلفة: ففي دراسة قام بها أبو العزم (٢٠٠٥): كان عنوانها معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية دراسة حالة جمهورية مصر العربية"، وهدفت إلى بيان آليات الإفصاح البيئي، والوقوف على واقع الإفصاح البيئي في التقارير المالية للشركات المصرية وخلصت إلى أن المعوقات تتلخص في:

١- عدم إلزام الشركات بالإفصاح البيئي.

٢- نقص الوعي العام بالقضايا البيئية.

٣- تجنب الخسائر أو التكاليف التي قد تلحق بالشركة.

أما في دراسة أخرى قام بها القطاطي في ٢٠٠٧ بعنوان "الإفصاح عن التكاليف البيئية دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق المال الفلسطيني" وكان هدفها الرئيسي تقييم المنافع النظرية والتطبيقية للتقرير عن التكاليف البيئية، وكان أهم نتائجها إلى إن الإفصاح التي تقدمها الشركات المدرجة في السوق المالي الفلسطيني محدود ويأتي في سبيل الحصول على شهادة الجودة.

وفي دراسة قام بها إسماعيل (١٩٩٧) هدفت إلى التعرف إلى إمكانية قياس التكاليف الاجتماعية لتلوث البيئة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من المتطلبات المحاسبية من الواجب توفرها لتتمكن من قياس التكاليف الاجتماعية للتلوث البيئي، التي تتمثل في وجود سجلات للحسابات المتعلقة بالإنفاق لحماية البيئة.

أما الدراسة التي قام بها عبد المنعم (٢٠٠٢) للتعرف على دور وأهمية حصر وتحليل والرقابة على تكاليف الأداء البيئي في ترشيد قرارات الاستثمار في برامج الإدارة البيئية وتوصلت الدراسة إلى إن حصر تكاليف الأداء البيئي وقياسه وتحليله بصورة صحيحة أمر ضروري ومهم لترشيد القرارات المرتبطة بتحسين الأداء البيئي للمنشأة يحسن من أداءها الاقتصادي من خلال تخفيض التكاليف وتحسين الجودة، ومن ثم زيادة مقدرتها على المنافسة، وزيادة مبيعاتها وإرباحها وتحسين صورتها.

وفي نفس السياق قام عبد الرازق (٢٠١٠) في دراسته لبيان دور النظام المحاسبي والمعلومات الناتجة عنه في الحد من الفساد البيئي، وزيادة التلوث في بيئة الأعمال من خلال قدرتها على قياس تكاليف الأداء البيئي للشركة السورية للأسمدة بشكل كمي أو نقدي

وتوصلت إلى أن عدم قدرة النظام المحاسبي للشركات على تقديم معلومات عن أثار نشاطاتها البيئية والاجتماعية، إنما يعني ضمناً تشجيعها على تلوث البيئة، وعقاباً للمنشآت الأخرى التي تخصص جزءاً من مواردها للحد من التلوث، لهذا لا بد من تقوم الشركة باستخدام المدخل الملائم لتحليل تكاليف الأداء البيئي وتحميله على نشاطاتها بشكل موضوعي.

في دراسة قام بها يوسف وسالم (٢٠٠٦) عنوانها "مدي تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية" توصلت إلى ضرورة تطوير القوائم المالية في المستقبل القريب لكي تشمل على بيانات تفصيلية عن الأداء الاجتماعي للمشروعات الاقتصادية، ولاسيما قائمة الدخل الحالية فأنها لا تستطيع قياس الأداء الاجتماعي لتلك المشروعات.

تقسيمات البحث:

أولاً: الإطار النظري للبحث:

مفهوم الإفصاح المحاسبي:

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الواجب توفيرها في البيانات المالية. وينبع هذا الاختلاف من اختلاف مصالح ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة، من هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال. ولقد أورد بعض الباحثين ثلاث مفاهيم للإفصاح وهي كما يلي:

- ١- الإفصاح الكامل: حيث يقصد بالإفصاح الكامل التقديم أو العرض الكامل والشامل للمعلومات التي يمتلكها المشروع في القوائم المالية وعدم إخفاء أي معلومات.
 - ٢- الإفصاح العادل: ويعني معاملة جميع مستخدمي المعلومات بشكل واحد ومتساوي بتوفير نفس المعلومات في القوائم المالية في نفس الوقت لجميع الطوائف المختلفة.
 - ٣- الإفصاح الكافي: ويعبر عنه علمياً. إفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية والذي تحدده المتطلبات القانونية، والهيئات المهنية.
- وقد عُرف الإفصاح المحاسبي علي أنه "نشر المعلومات المتعلقة بالأداء الاقتصادي، المركز الحالي أو المستقبلي لمنظمة معينة، مقاساً وبشكل خاص بصورة مالية لإطراف خارج المنظمة" وقد تناولت إحدى الدراسات مفهوم الإفصاح على أنه.

"إظهار المعلومات المالية سواءً الكمية أو الوصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات الجداول المكملة، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية عن المشروع والتي لديها سلطة أو موارد محدودة للحصول على المعلومات التي ترغبها وذلك بغرض تمكينها من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق أساساً بالاستثمار في الشركة أو منح الائتمان لها، أو أية قرارات أخرى لها علاقة بالمشروع علي أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب ودون تأخير حتى لا تصبح المعلومات عديمة القيمة"

وبسبب الأهمية المتزايدة لمفهوم الإفصاح في المعلومات المحاسبية حرصت الجامعات المحاسبية المهنية في شتي البلدان المتقدمة على إصدار معايير وبيانات خاصة بالإفصاح، كما أن اللجنة الدولية لمعايير مختلفة. (IASB) حرصت هي الأخرى علي إصدار أكثر من معيار خاص بالإفصاح منها على سبيل المثال: المعيار رقم (١) بعنوان (عرض البيانات المالية)، المعيار رقم (٢٤) تحت عنوان (إفصاحات الأطراف ذات العلاقة)، والمعيار رقم (٣٠) تحت عنوان (الإفصاح في البيانات المالية للبنوك).

المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات

الرئيسية التالية:

- ١- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
- ٢- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
- ٣- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- ٤- تحديد أساليب والطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

أساليب الإفصاح:

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في القوائم المالية أو ملحقاتها، وفي العموم تعتبر هذه تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض، ويمكن ترتيب الأساليب الشائعة للإفصاح علي النحو الآتي:

- ١- الإفصاحات بين الأقواس: حيث تقدم المعلومات أو الإفصاحات الإضافية بين أقواس بعد البند مباشرة "وتسمح هذه الطريقة بالإفصاح عن معلومات إضافية تضيف مزيداً من

- التوضيح والاكتمال. ولا شك أن الإفصاح عن المعلومات وفقاً لهذا الأسلوب يتميز ببساطة عرض المعلومة فضلاً عن الكفاءة في توصيل المعلومة إلى متخذي القرار.
- ٢- الملاحظات الهامشية: يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية ويجب الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوى على معلومات كمية أو وصفية.
- ٣- القوائم والجدول الملحق: كثيراً ما يتطلب الأمر جداول منفصلة لعرض المزيد من المعلومات التفصيلية، في مثل هذه الحالات يمكن إظهار العنصر المعين بصورة مختصرة أو مجمعة في القائمة.
- ٤- تقرير المراجع الخارجي: يهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع الخارجي بشأن اتفاق المعايير المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم للإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن الوحدة الاقتصادية.
- ٥- تقرير مجلس الإدارة: هناك معلومات إضافية ترد في تقرير مجلس الإدارة والذي عادة ما يضم الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط الوحدة الاقتصادية والتوقعات والخطط الخاصة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الوحدة الاقتصادية مستقبلاً.

مفهوم التكاليف البيئية:

يمكن تعريف التكاليف البيئية: بأنها مجموعة عناصر التكاليف المرتبطة ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تنجم عن تصرفات وقرارات سلبية ومحتملة على حياة الإنسان والحيوان والنبات، وذلك يشمل العوامل الملوثة للماء والهواء والتربة.

وقد عرفت من قبل فرق العمل المتخصصة في التكاليف البيئية على أنها 'مقارنة بين التكاليف البيئية باعتبارها احد عناصر منظومة نظام التكاليف الكاملة للمنشأة التي نشأت من علاقاتها بنشاطي الوقاية البيئية أو الضرر البيئي. في هذا الإطار يجب التفرقة بين النفقات البيئية والتكاليف البيئية والمصروف البيئي، ولإيضاح الفرق بينهم نجد إن النفقات البيئية مرتبطة بإحداث حالية أو مستقبلية فهي تكاليف بيئية، أما إذا كانت مرتبطة بأحداث ماضية فهي مصروفات بيئية، وكذلك بالنسبة للتكاليف البيئية إذا كانت تخص الفترة الحالية فهي تكاليف جارية سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال هذه الفترة، أما

أذا كانت متعلقة بالمستقبل فهي تكاليف بيئية رأسمالية طالما توافرت فيها الشروط الخاصة برسملة التكاليف.

المفاهيم المحاسبية للالتزامات البيئية:

إن استخدام هذه المفاهيم تمكن من معرفة المعاني المختلفة التالية:

- ١- التقييم والإفصاح عن المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة في سياق المحاسبة المالية والتقارير الصادرة عنها.
- ٢- تقييم واستخدام المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة من ضمن المحاسبة الإدارية البيئية.
- ٣- تخمين المؤثرات البيئية الخارجية وتكلفتها التي يطلق عليها محاسبا التكاليف الكلية.
- ٤- المحاسبة عن التدفقات المرتبطة بالمصادر الطبيعية بقيم مالية وفيزيائية من ضمن محاسبة الموارد الطبيعية.
- ٥- التقرير عن مجمل المعلومات المحاسبية على مستوى المنظمة، ومعلومات محاسبية عن الموارد الطبيعية، ومعلومات أخرى لأغراض المحاسبة القومية.

تويب النفقات البيئية:

هناك أربع مستويات للنفقات التشغيلية هي:

- ١- النفقات العادية ونفقات التشغيل: وهي المرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات، وتشمل المواد الخام وتكاليف استهلاك المباني والمعدات والعمالة والطاقة ... وغيرها، وتحمل على المنتجات باستخدام معدل التحميل.
- ٢- النفقات القانونية: وهي تلك النفقات الحكومية والخاصة بتطبيق التشريعات الحكومية، وتشمل نفقات الأعلام والتقارير والتصاريح والاختبارات والفحص والتدريب، وتحمل هذه النفقات على المنتجات باستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط.
- ٣- نفقات الالتزامات المحتملة: وتشمل العقوبات والغرامات في حالة مخالفة القوانين والتشريعات الحكومية، كما تشمل الدعاوي القانونية والتمير للممتلكات والحوادث البيئية المتعلقة بذلك وغالباً ما يتم تقدير هذه النفقات بواسطة المختصين.

٤- النفقات الملموسة بشكل ضئيل: وهي تلك النفقات الناتجة عن استجابة المستهلك بخفض أو إنهاء التلوث البيئي عن طريق المنتجات الصديقة للبيئة، والتي من خلالها يمكن إن تحقق وفر في التكاليف وزيادة الإيرادات.

وفي نفس السياق قدمت المنظمة البيئية في اليابان عام ٢٠٠٠ تقريراً لتطوير المحاسبة البيئية جاء فيه أن التكاليف البيئية تنقسم إلى أربعة عناصر أساسية هي:

٥- حجم الاستثمارات الخاصة بالبيئة والنفقات، ويقصد بها كمية الأموال التي يتم استثمارها، لتحسين أنواع المنتجات لتتوافق مع المتطلبات البيئية، وكذلك النفقات التي تصرف على أمور متعلقة بالبيئة.

٦- تكاليف البحث والتطوير: وتشمل التكاليف الخاصة ببحوث تحسين المنتجات لتتلاءم مع البيئة.

٧- التكاليف الاجتماعية: وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة البحرية الناتجة عن التخلص من المواد الملوثة التي تنتجها أنشطة المنشآت المختلفة.

٨- تكاليف متعلقة بحماية البيئة وقد يطلق عليها تكاليف الوقاية البيئية.

ويفترض أن يكون استخدام قاعدة بيانات خاصة بالمحاسبة البيئية والمطورة من قبل الشركات الصناعية داخلياً وخارجياً، لذلك فإن قرار المنشأة باعتبار تكلفة ما ضمن التكاليف البيئية يعتمد أساساً على الغرض من هذه التكاليف ومدى ارتباطها بحماية البيئة، وتتمثل القرارات التي تتخذها المنشآت من أجل تطبيق وتشغيل المحاسبة البيئية في التالي:

١- العناصر الهامة والحيوية للإدارة الجيدة للمشروعات من خلال قياس التكاليف البيئية، وتأثرها بالمقاييس البيئية والإدارية المناسبة لهذه التكاليف.

٢- القياس الصحيح لقيمة الاستثمار وحجم التكاليف البيئية، لتحديد أثر هذا الاستثمار على تحسين فعالية الأداء، وبناء قرارات منطقية من خلال استخدام مؤشر العائد والتكلفة.

٣- الإفصاح عن التكاليف الموارد. واتجاهات المنشأة نحو الإدارة البيئية، عن طريق تحديد نسبة التكاليف البيئية للشركة إلى إجمالي تكاليف الأنشطة.

٤- قرارات ترشيد استخدام الموارد، إذ تساهم التكاليف البيئية في الحد من الهدر في المواد المستخدمة.

٥- قرارات تحديد التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، وطبيعة العمليات الإنتاجية التي تقلل من حجم التلوث البيئي إلى أدنى حد ممكن.

- ٦- القرارات المتعلقة بالتكاليف الخاصة بتخفيض وتقليص وإعادة تدوير المواد الخام.
- ٧- القرارات المتعلقة بالبحث والتطوير البيئي.
- ٨- قرارات الاستثمار البيئي.

الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

لقد أشارت مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) في نشرته رقم (١) إلي أن الهدف من القوائم والتقارير المالية هو إمداد كل من المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين بالمعلومات المفيدة التي تساعدهم علي اتخاذ القرارات الرشيدة وبحيث تكون هذه المعلومات مفهومة لمن يستخدمها، ولأهمية دراسة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وذلك للأسباب التالية:

- ١- تطور معيار العرض الإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للمنشأة.
- ٢- تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية، حيث قد يعزف المستثمرين عن الاستثمار في أسهم الشركات التي لا تفصح عن أدائها البيئي.
- ٣- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها تجاه المحافظة علي البيئة من التلوث وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تقي بمسئوليتها البيئية.

ولقد ظهرت اتجاهات وأبعاد مختلفة في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي نتيجة للدراسات والنماذج التطبيقية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

من حيث نطاق الإفصاح وبأخذ الأشكال التالية:

- ١- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبات التي تعترض قياس تلك المنافع.
- ٢- الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.

من حيث وصفية الإفصاح:

- ١- تقارير وصفية: يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في شكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي يشمل بعض الأرقام والإحصائيات والنسب داخل تقرير بيئي.

٢- تقارير كمية: تحتوي على معلومات كمية عن الأداء البيئي، مثل كمية الانبعاث، كمية الفاقد.... الخ.

٣- تقارير مالية ... وفيها يمكن الحصول على معلومات عن الأداء البيئي في صورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

من حيث موقع الإفصاح:

يتم الإفصاح عن الأداء ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها، أو ضمن التقارير الاجتماعية للمنظمة، ويقوم هذا الأسلوب على أساس تصميم تقارير اجتماعية وبيئية منفصلة عن التقارير المالية كوسيلة لإظهار مدى وفاء الوحدة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.

المنافع الاقتصادية التي تتحقق عند القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية:

أن إفصاح الشركات عن مسؤوليتها تجاه المحافظة عن البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها:

١- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء الضريبي أو تخفيف العبء الضريبي المفروض عليها.

٢- دعم ثقة واحترام المجتمع والإفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها.

٣- تخفيف تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكاليف أو المعاملة الضريبية المميزة، مما يؤدي إلى زيادة حجم النشاط في المنشأة .

٤- أن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعاتها، مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالشركة.

محددات القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية:

لم يلق القياس والإفصاح المحاسبي عن العمليات البيئية ذلك الاهتمام الذي حظي به القياس الفعلي لتلك العمليات، ويرجع ذلك إلى عدم توفر أسعار التكلفة وأسعار السوق، وذلك بسبب مجموعة من الصعوبات الخاصة بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية والتي يأتي في مقدمتها ما يلي:

- تحديد العلاقة السببية بين التصرف المخالف والقرار الناشئ عنه، يؤثر هذا العامل عدة مشاكل منها:
- ١- المسافة: فلا يمكن إن تحدد المسافة بدقة التي تفصل بين مصدر الضرر وبين المكان الذي حدث فيه الضرر.
 - ٢- تقدير التعويض: ففي بعض الحالات من التلوث ليظهر أثره بصورة فورية.
 - ٣- صعوبة حصر أنواع التلوث: ففي بعض الحالات تصيب النباتات أو الحيوانات أو المباني.
 - ٤- صعوبة حصر أثار التلوث.
 - ٥- صعوبة حصر الأضرار التي تلحق بالبيئة.
 - ٦- التنوع في أشكال الفساد البيئي.

الآثار السلبية لعدم القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية:

- يمكن تحديد مجموعة من النقاط التي تحدد الآثار السلبية لعدم القياس والإفصاح الصحيح للتكاليف البيئية فيما يلي:
- ١- تدني مستوى جودة الأداء البيئي، وهذا يترتب عليه تحمل تبعات قانونية واجتماعية.
 - ٢- تراجع المقدر التنافسية والأداء السوقي للمنظمة مع ارتفاع الإنتاج نتيجة الاستخدام غير المرشد للمداخلات، واستخدام مداخلات وطرق إنتاج غير آمنة وملوثة للبيئة.
 - ٣- اتخاذ قرارات غير رشيدة في مجال تسعير المنتجات، واختيار طرق إنتاج وطرق للتصرف في مخلفات الإنتاج.

الإطار الميداني للبحث:

فرضيات البحث:

- ١- الفرضية الرئيسية: عدم إدراك الإدارة في شركات الاسمنت اللببية لدور الإفصاح عن التكاليف البيئية في تعظيم قيمة المنشأة اجتماعياً؟
- ٢- الفرضيات الفرعية:
 - (١) عدم وجود دوافع للإدارة للاهتمام بالقضايا البيئية.
 - (٢) عدم إدراك الإدارة أهمية الإفصاح عن التكاليف البيئية.

منهجية البحث:

طبيعة الدراسة تفرض على الباحث أن يتبع المنهج الوصفي الاستنتاجي لتحقيق أهداف البحث.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركات الاسمنت العاملة في البلاد في ليبيا وعددها خمس شركات واقتصرت عينة الدراسة على: شركة الاسمنت الليبية المساهمة بنغازي، شركة الاسمنت المساهمة درنة أي بواقع ٤٠٪ من مجتمع الدراسة.

النسبة	الاستبيانات الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة	عدد الاستبيانات المرجعة	الاستبيانات الموزعة
٨٥.٣٪	١٢٨	٩٠٪	١٣٥	١٥٠ استمارة

وسائل جمع البيانات والمعلومات:

تم تصميم الاستبيان الخاص بجمع البيانات من مجتمع الدراسة وفقا لمقياس ليكرت الخماسي وفقا للدرجات التالية:

التصنيف	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	١	٢	٣	٤	٥

لتحقيق أهداف البحث المشار إليها في الجزء الأول من البحث فقد قام الباحث بتفريغ وتحليل استمارة الاستبيان عن طريق برنامج spss فقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- ١- اختبار كولومجروف سمرنوف، واختبار شابيرو لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا.
- ٢- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد ترتيب كل فقرة من حيث الأهمية.
- ٣- اختبار اذو الحدين لاختبار فرضيات الدراسة. Binomial Test.

أولاً: هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا.
اختبار كولومجروف سمرنوف، واختبار شابيرو.

Table No.1 Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
١س	.303	128	.000	.775	128	.000
٢س	.407	128	.000	.305	128	.000
٣س	.310	128	.000	.820	128	.000
٤س	.314	128	.000	.797	128	.000
٥س	.318	128	.000	.784	128	.000
٦س	.283	128	.000	.838	128	.000
٧س	.279	128	.000	.839	128	.000
٨س	.280	128	.000	.823	128	.000
٩س	.235	128	.000	.876	128	.000
١٠س	.218	128	.000	.863	128	.000
١١س	.285	128	.000	.717	128	.000
١٢س	.284	128	.000	.728	128	.000
١٣س	.270	128	.000	.751	128	.000
١٤س	.282	128	.000	.720	128	.000
١٥س	.283	128	.000	.709	128	.000
١٦س	.262	128	.000	.761	128	.000
١٧س	.279	128	.000	.727	128	.000
١٨س	.322	128	.000	.679	128	.000
١٩س	.285	128	.000	.702	128	.000
٢٠س	.324	128	.000	.694	128	.000
٢١س	.272	128	.000	.769	128	.000
٢٢س	.250	128	.000	.789	128	.000
٢٣س	.287	128	.000	.776	128	.000
٢٤س	.292	128	.000	.758	128	.000
٢٥س	.288	128	.000	.773	128	.000
٢٦س	.293	128	.000	.757	128	.000
٢٧س	.299	128	.000	.757	128	.000
٢٨س	.266	128	.000	.739	128	.000
٢٩س	.287	128	.000	.750	128	.000
٣٠س	.295	128	.000	.732	128	.000
٣١س	.303	128	.000	.684	128	.000

المصدر: إعداد الباحث

من بيانات الجدول رقم (١) السابق وطبقا للاختبارين، اختبار كولومجروف سمرنوف، واختبار شابيرو نستنتج إن البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة لا تتوزع

توزيع طبيعي وذلك لان Sig يساوي صفر في كلا الاختبارين وهو اقل من مستوى الدلالة ٠.٠٠٥. عليه سوف تستخدم الطرق اللامعلمية في اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج.

أولاً: الأسئلة الشخصية:

جدول رقم (٢)

المؤهل العلمي	العدد	النسبة	سنوات الخبرة	العدد	النسبة
دبلوم متوسط	٢٢	١٧.٢%	من ١-٥ سنوات	١٨	١٤%
دبلوم عالي	١٩	١٤.٨%	من ٥-١٠ سنوات	٢٣	١٨%
بكالوريوس	٧٢	٥٦.٢٥%	من ١٠-١٥ سنوات	٣١	٢٤.٢%
ماجستير	١٥	١١.٧٥%	أكثر من ١٥ سنة	٥٦	٤٣.٨%
المجموع	١٢٨	١٠٠%		١٢٨	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث

يوضح الجدول رقم ٢ الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة.

ثانياً: احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحديد ترتيب كل فقرة من حيث الأهمية. ماهي طبيعة التكاليف البيئية في الشركة؟

جدول رقم (٣)

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
٢	1.08970	3.9609	تتمثل في شراء أجهزة للحد من التلوث
١	3.80271	4.2578	تتمثل في شراء أجهزة للحد من الضوضاء
٥	1.25638	3.6094	تتمثل في شراء أجهزة للحد من استخدام المواد الخام وترشيد الطاقة
٣	1.15546	3.8359	التكاليف الاجتماعية: وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة البحرية.
٤	1.31017	3.7500	تكاليف البحث والتطوير.

المصدر: إعداد الباحث

Table (4): Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)	
١س	Group 1	<= 3	27	.21	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	101	.79		
	Total		128	1.00		
٢س	Group 1	<= 3	27	.21	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	101	.79		
	Total		128	1.00		
٣س	Group 1	<= 3	40	.31	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	88	.69		
	Total		128	1.00		
٤س	Group 1	<= 3	31	.24	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	97	.76		
	Total		128	1.00		
٥س	Group 1	<= 3	33	.26	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	95	.74		
	Total		128	1.00		

جدول رقم (٥)

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
٢	1.19783	3.3281	الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها.
٣	1.21382	3.3047	تخفيف تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكاليف أو المعاملة الضريبية المميزة، مما يؤدي إلى زيادة حجم النشاط في المنشأة
١	1.07024	3.6406	دعم ثقة واحترام المجتمع والإفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها
٤	1.30676	3.1797	الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء الضريبي أو تخفيف العبء الضريبي المفروض عليها .
٥	1.29008	2.4297	عدم وجود أي دوافع أخرى.

المصدر: إعداد الباحث.

من بيانات الجدول رقم (٣) يوضح المتوسطات الحسابية التي تراوحت بين 3.6094 إلى 4.2578 الذي بدوره تم حساب ترتيب أهمية كل فقرة من الفقرات السؤال وكذلك انحراف المعياري للأسئلة.

ويوضح الجدول رقم ٤ اختبار ذو الحدين عند مستوى دلالة ٠.٠٢٥ لاختبار الفرضية الفرعية الأولى ويوضح نتيجة الاختبار أنه تم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة أي إن طبيعة التكاليف البيئية في الشركة هي:

Table No. 6 Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
١س	Group 1	<= 3	55	.43	.133 ^a
	Group 2	> 3	73	.57	
	Total		128	1.00	
٢س	Group 1	<= 3	56	.44	.185 ^a
	Group 2	> 3	72	.56	
	Total		128	1.00	
٣س	Group 1	<= 3	45	.35	.001 ^a
	Group 2	> 3	83	.65	
	Total		128	1.00	
٤س	Group 1	<= 3	64	.50	1.000 ^a
	Group 2	> 3	64	.50	
	Total		128	1.00	
٥س	Group 1	<= 3	101	.79	.000 ^a
	Group 2	> 3	27	.21	
	Total		128	1.00	

تتمثل في شراء أجهزة للحد من التلوث، وفي شراء أجهزة للحد من الضوضاء، كذلك في شراء أجهزة للحد من استخدام المواد الخام وترشيد الطاقة. والتكاليف الاجتماعية التي وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة البحرية وتكاليف البحث والتطوير.

من بيانات الجدول رقم (٥) يوضح المتوسطات الحسابية التي تراوحت بين ٢.٤٢٩٧ إلى ٣.٦٤٠٦ الذي بدوره تم حساب ترتيب أهمية كل فقرة من الفقرات السؤال وكذلك انحراف المعياري للأسئلة.

ويوضح الجدول رقم (٦) اختبار ذو الحدين عند مستوى دلالة ٠.٠٢٥ لاختبار الفرضية الفرعية الأولى ويوضح نتيجة الاختبار أنه تم قبول جميع الأسئلة إلا السؤال الثالث أي أن دوافع الإدارة للإفصاح عن التكاليف البيئية تتمثل في دعم ثقة واحترام المجتمع والإفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها فقط.

من بيانات الجدول رقم (٧) يوضح المتوسطات الحسابية التي تراوحت بين ٣.٨٢٠٣ إلى ٤.١٤٠٦ الذي بدوره تم حساب ترتيب أهمية كل فقرة من الفقرات السؤال وكذلك انحراف المعياري للأسئلة.

جدول رقم ٧

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
٩	1.51859	3.8438	عدم الوعي بأهمية حماية البيئة .
٧	1.45180	3.8984	يعد مفهوم المحاسبة البيئية غير معروف لدى إدارة الشركة
٨	1.40863	3.8750	نقص الوعي العام بالقضايا البيئية .
٦	1.42546	3.9141	عدم الوعي بأهمية التكاليف البيئية ودورها في اتخاذ القرارات
٥	1.40003	3.9766	قصور نظام المعلومات في الشركة
١٠	1.44415	3.8203	صعوبة قياس التكاليف البيئية .
٤	1.30376	4.0313	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية
٣	1.41645	4.0391	عدم وجود نظام محاسبي يفي بالفرض من الإفصاح عن الأداء البيئي
١	1.20846	4.1406	عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالأداء البيئي
٢	1.37645	4.0547	عدم وجود موارد بشرية مؤهلة في مجال القضايا البيئية

المصدر: إعداد الباحث

ويوضح الجدول رقم ٨ اختبار ذو الحدين عند مستوى دلالة ٠.٠٢٥ لاختبار الفرضية الفرعية الأولى ويوضح نتيجة الاختبار أنه تم رفض الفرضية البديلة وقبول فرضية العدم أي إن عدم أدراك الإدارة أهمية الإفصاح عن التكاليف البيئية.

ما هي طبيعة القرارات الإدارية التي يمكن للتكاليف البيئية المساهمة فيها ؟

Table No.8 Binomial Test

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
س ۱	Group 1	<= 3	33	.26	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	95	.74		
	Total		128	1.00		
س ۲	Group 1	<= 3	34	.27	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	94	.73		
	Total		128	1.00		
س ۳	Group 1	<= 3	34	.27	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	94	.73		
	Total		128	1.00		
س ۴	Group 1	<= 3	31	.24	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	97	.76		
	Total		128	1.00		
س ۵	Group 1	<= 3	31	.24	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	97	.76		
	Total		128	1.00		
س ۶	Group 1	<= 3	39	.30	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	89	.70		
	Total		128	1.00		
س ۷	Group 1	<= 3	30	.23	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	98	.77		
	Total		128	1.00		
س ۸	Group 1	<= 3	30	.23	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	98	.77		
	Total		128	1.00		
س ۹	Group 1	<= 3	25	.20	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	103	.80		
	Total		128	1.00		
س ۱۰	Group 1	<= 3	31	.24	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	97	.76		
	Total		128	1.00		

من بيانات الجدول رقم (٩) يوضح المتوسطات الحسابية التي تراوحت بين ٤.٠٧٨١ إلى ٤.١٧١٩ الذي بدوره تم حساب ترتيب أهمية كل فقرة من الفقرات السؤال وكذلك انحراف المعياري للأسئلة.

جدول رقم ٩

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
٣	.87605	4.1406	قرارات شراء أجهزة تساعد على التقليل من التلوث البيئي.
١	.79476	4.1719	لاستغلال الأمثل للمواد الخام والطاقة .
٧	.94419	4.0781	تحسين جودة المنتجات .
٦	.94766	4.0859	أعادة تصنيع المخلفات.
٥	.86057	4.0859	قرارات الاستثمار البيئي .
٤	.85112	4.1250	القرارات المتعلقة بالبحث والتطوير البيئي.
٢	.77131	4.1641	قرارات تحديد التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج

المصدر: إعداد الباحث

Table No. 10 Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
١ من	Group 1	<= 3	21	.16	.50
	Group 2	> 3	107	.84	.000 ^a
	Total		128	1.00	
٢ من	Group 1	<= 3	21	.16	.50
	Group 2	> 3	107	.84	.000 ^a
	Total		128	1.00	
٣ من	Group 1	<= 3	23	.18	.50
	Group 2	> 3	105	.82	.000 ^a
	Total		128	1.00	
٤ من	Group 1	<= 3	22	.17	.50
	Group 2	> 3	106	.83	.000 ^a
	Total		128	1.00	
٥ من	Group 1	<= 3	22	.17	.50
	Group 2	> 3	106	.83	.000 ^a
	Total		128	1.00	
٦ من	Group 1	<= 3	19	.15	.50
	Group 2	> 3	109	.85	.000 ^a
	Total		128	1.00	
٧ من	Group 1	<= 3	15	.12	.50
	Group 2	> 3	113	.88	.000 ^a
	Total		128	1.00	

المصدر: إعداد الباحث

ويوضح الجدول رقم ١٠ اختبار ذو الحدين عند مستوى دلالة ٠.٠٢٥ لاختبار الفرضية الفرعية الأولى ويوضح نتيجة الاختبار أنه تم رفض البديلة وقبول الفرضية العدم. طبيعة القرارات الإدارية التي يمكن للتكاليف البيئية المساهمة فيها هي قرارات شراء أجهزة تساعد على التقليل من التلوث البيئي. الاستغلال الأمثل للمواد الخام والطاقة. تحسين جودة المنتجات، إعادة تصنيع المخلفات، قرارات الاستثمار البيئي، القرارات المتعلقة بالبحث والتطوير البيئي. قرارات تحديد التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج.

جدول رقم ١١: ما هي الوسائل التي تتبعها الدولة لرفع مستوى الأداء البيئي؟

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
٣	1.04826	4.1641	تحمل الدولة جزءاً من التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة .
٤	1.24141	4.0469	عدم إصدار تراخيص صناعية جديدة ما لم تتوفر في الشركة المقومات اللازمة .
٢	.92347	4.2891	حث الشركات الصناعية على إنشاء إدارات متخصصة.
١	.97958	4.3203	دعم الأبحاث المتعلقة بحماية البيئة .

المصدر: إعداد الباحث

Table No. 12 Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
س١	Group 1	<= 3	.17	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	.83		
	Total		1.00		
س٢	Group 1	<= 3	.27	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	.73		
	Total		1.00		
س٣	Group 1	<= 3	.16	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	.84		
	Total		1.00		
س٤	Group 1	<= 3	.13	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3	.87		
	Total		1.00		

من بيانات الجدول رقم (١١) يوضح المتوسطات الحسابية التي تراوحت بين ٤٠٠٤٦٩ إلى ٤٠٣٢٠٣ الذي بدوره تم حساب ترتيب أهمية كل فقرة من الفقرات السؤال وكذلك انحراف المعياري للأسئلة.

ويوضح الجدول رقم (١٢) اختبار ذو الحدين عند مستوى دلالة ٠.٠٢٥ لاختبار الفرضية الفرعية الأولى ويوضح نتيجة الاختبار أنه تم رفض البديلة وقبول الفرضية العدم، الوسائل التي تتبعها الدولة لرفع مستوى الأداء البيئي تحمل الدولة جزءاً من التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة، عدم إصدار تراخيص صناعية جديدة ما لم تتوفر في الشركة المقومات اللازمة، حث الشركات الصناعية على إنشاء إدارات متخصصة. دعم الأبحاث المتعلقة بحماية البيئة.

النتائج:

- ١- دوافع الإدارة للإفصاح عن التكاليف البيئية هو دعم ثقة واحترام المجتمع والإفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها.
- ٢- طبيعة القرارات الإدارية التي يمكن للتكاليف البيئية المساهمة فيها.
- ٣- قرارات شراء أجهزة تساعد على التقليل من التلوث البيئي.
- ٤- الاستغلال الأمثل للمواد الخام والطاقة.
- ٥- تحسين جودة المنتجات.
- ٦- إعادة تصنيع المخلفات.
- ٧- قرارات الاستثمار البيئي.
- ٨- القرارات المتعلقة بالبحث والتطوير البيئي.
- ٩- قرارات تحديد التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج.
- ١٠- عدم أدراك الإدارة أهمية الإفصاح عن التكاليف البيئية.
- ١١- الوسائل التي تتبعها الدولة لرفع مستوى الأداء البيئي.
- ١٢- تحمل الدولة جزءاً من التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة.
- ١٣- عدم إصدار تراخيص صناعية جديدة ما لم تتوفر في الشركة المقومات اللازمة.
- ١٤- حث الشركات الصناعية على إنشاء إدارات متخصصة.
- ١٥- دعم الأبحاث المتعلقة بحماية البيئة.

التوصيات:

- ١- حث الشركات على إنشاء إدارة خاصة أو قسم خاص في الشركة خاص بحماية البيئة.
- ٢- قيام الدولة ببحث الشركات على حماية البيئة من خلال تخفيض الضرائب الملزمة بذلك.
- ٣- تدريب وتأهيل الكوادر البشرية اللازمة في مجال حماية البيئة.
- ٤- إعادة دراسة وتطوير النظام المحاسبي في الشركات الليبية.

المراجع:

- ١- أحمد شهير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري لنظرية المحاسبة، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد ٢٥، ديسمبر ١٩٩٨ م.
- ٢- السيد زكي السيد ضاعية، القياس الكمي لأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية على مستخدمي القوائم المالية "دراسة نظرية ميدانية"، رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
- ٣- أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٤- إسماعيل محمود إسماعيل، التكلفة الاجتماعية للتلوث بين الفكر وإجراءات القياس المحاسبي، مجلة البحوث جامعة حلب، العدد ٢٠، ١٩٩٧.
- ٥- حسن عويس ابوسريع، إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن أثر المحافظة على البيئة بالتطبيق على قطاع الاسمنت في مصر، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة الأزهر، ٢٠٠٤.
- ٦- دونالد كسسو وجيري وبيجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، تقديم: سلطان محمد السلطان، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، العربية السعودية، ١٩٩٩.
- ٧- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٣.
- ٨- سعيد سالم جويلي، مواجهة الأضرار البيئية بين الوقاية والعلاج، جامعة الإمارات، ١٩٩٩.

- ٩- عبد الرزاق قاسم الشحادة، "القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد ١، ٢٠١٠.
- ١٠- عبدالمنعم فليح عبد الله، "قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظام الإدارة البيئية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ١، مارس ٢٠٠٢.
- ١١- فائز محمد شيخ بامزاحم، "القياس المحاسبي لتكاليف الإضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط" دراسة تطبيقية على شركات مصافي عدن، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٨.
- ١٢- فاطمة محمد عبدالطيف العقوري، مدى اتفاق رأي المراجع الخارجي الليبي ومستوى الإفصاح في التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، بنغازي، ٢٠٠٥.
- ١٣- فهم أبو العزم، معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية دراسة حالة جمهورية مصر العربية، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٥، العدد ١، ٢٠٠٥.
- ١٤- مها عباس المرزوقي، دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، ٢٠٠٤.
- ١٥- مطاوع السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، جامعة الأزهر بنين، ٢٠٠٩.
- ١٦- محمد سامي راضي، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
- ١٧- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى (إيتراك للطباعة والنشر، ٢٠٠٥).
- ١٨- مصطفى محمد صالح فوكله، توني بيري، جون كولن، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في ظل غياب سوق للأوراق المالية، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، الصيف ٢٠٠٥.
- ١٩- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.

- ٢٠- منير القطاوي، "منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق المال الفلسطيني"، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧.
- ٢١- ناظم حسين عبدالسيد، وآخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد، ٢٠٠٩.
- ٢٢- هادي رضا صفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي، أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، ٢٠٠٦.
- ٢٣- يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلس، "مدي تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٨٣، العدد ٢٨، ٢٠٠٦.
- 24- Ahmed M. "Theoretical frame work for Environ mental Accounting Application on The Egypt ion petroleum Sector", Accounting Journal, VOL.70 NO 36, 1999
- 25- A study group for developing a system for environmental accounting system, environmental, Japan, 2000.
- 26- Ansari, Shahid, Bell, Kammer, Tom. And Low encw carol, "Measuring and Managing Environmental Costs". N.Y, Mcgran, Hill Companies, 1997.
- 27- Epstein .M .J. Accounting for Product Tacke; Backs Management Accounting. August 1996.
- 28- Expert working group "Environment Accounting Procedure and Principles", United New York., 2001.

