

تفعيل المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ

د. احمد محمد عبد العزيز خليفة

مدرس المحاسبة - كلية الدراسات العليا والبحوث البيئية

جامعة عين شمس

الملخص

يهدف البحث إلى ربط المحاسبة البيئية بمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية سواء من حيث المعايير القائمة على أساس القواعد أو تلك القائمة على أساس المبادئ. ترجع أهمية البحث إلى حداثة فكرة تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ، بالإضافة إلى تعاظم الاهتمام بالمحاسبة البيئية على المستوي الدولي والمحلي لتفعيل البعد البيئي والاجتماعي بما يساعد على تحقيق اهدافها واهداف المجتمع في التنمية المستدامة

وتوصلت الدراسة إلى أن تصنيف المعايير المحاسبية الى معايير قائمة على المبادئ وأخرى قائمة على القواعد هو تصنيف نسبي وليس مطلق.

وأنتهت الدراسة بالتوصية لدى الجهات المهنية بإصدار معايير محاسبية تتعلق بالمحاسبة البيئية، مع وضع إطار متكامل للمحاسبة البيئية لحين صدور معيار للمحاسبة البيئية.

Abstract

The research aims to link environmental accounting with Egyptian or international accounting standards, whether in terms of standards based on rules or those based on principles.

The importance of the research is due to the novelty of the idea of applying standards on the basis of rules versus applying standards on the basis of principles, in addition to the growing interest in environmental accounting at the international and local levels to activate the environmental and social dimension in a way that helps achieve its goals and the goals of society in sustainable development.

The study concluded that the classification of accounting standards into principles-based standards and others based on rules is a relative classification, not an absolute.

The study concluded with a recommendation to the professional bodies to issue accounting standards related to environmental accounting, with the development of an integrated framework for environmental accounting until the issuance of an environmental accounting standard.

القسم الأول : الإطار العام للبحث

مقدمة

في ضوء التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري، وعملا على تشجيع وجذب الاستثمار وتنشيط سوق الأوراق المالية، أصبح لزاما توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية موحدة لشركات الأموال بكافة أشكالها القانونية، وبالتالي إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب تلك التطورات وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية، خاصة في إطار ما يقضى به قانون سوق المال رقم (٩٥) لسنة ٩٢ من قيام الشركات بإعداد الميزانية وغيرها من القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية.

وقد تم تطبيق معايير المحاسبة المصرية في عام ١٩٩٧ مستوحاه من معايير المحاسبة الدولية، وترتب على تطبيقها وجود بدائل متعددة للقياس والتقييم المحاسبي كلها تتفق مع معايير المحاسبة المصرية، وتستخدم الإدارة عادة هذه المرونة المتاحة لها في اختيار أو تغيير أو تطبيق السياسات والطرق المحاسبية بما يحقق منفعتها الذاتية أو منفعة من يملكون التأثير عليها. الأمر الذي أدى إلى قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات على معايير المحاسبة في عام ٢٠٠٥ وترتب عليها تعديلات في معايير المحاسبة المصرية عام ٢٠٠٦ بهدف تضيق نطاق البدائل المحاسبية المتاحة لتقييد قدرة الإدارة على المناورة والتلاعب في الدخل من خلال إلغاء معظم المعالجات المحاسبية البديلة.

وتعرف المعايير التي تحتوي على ارشادات تطبيقية وبدائل للمحاسبين بأنها معايير قائمة على القواعد والتي تساعد المحاسبين في معالجة العمليات بطريقة تساعد على تحقيق النتائج التي يرغبون في تحقيقها مما تعطي صفة لهذه المعالجات على أنها معالجات محاسبية متعسفة وإن كان البعض يطلق عليها مصطلح المحاسبة الإبداعية. الأمر الذي دعا إلى الالتجاء إلى فكرة دراسة المعايير على أساس المبادئ اعتمادا على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مما يترتب عليه تحسين جودة التقارير المالية ولكن جعلها أقل قابلية للمقارنة.

تساعد المحاسبة البيئية في قياس والإفصاح عن الأثار البيئية على القوائم المالية حتى يمكن متخذ القرار أن يكون لديه قدرة على اتخاذ القرارات بشكل سليم، ويتطلب هذا دراسة كيفية إعداد المحاسبة البيئية وتفعيلها في ضوء معايير المحاسبة.

١- الدراسات السابقة

١/١ دراسات تناولت المحاسبة البيئية

دراسة (عز الدين فكرى ، ٢٠١١) تناولت هذه الدراسة بيان المفاهيم العلمية البيئية والمحاسبية المرتبطة بالإطار العام للمحاسبة البيئية ، كما تناولت المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي ، وانتهت بالإطار العلمي للمحاسبة الإدارية البيئية وأهم التحديات التي تواجهها.

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن نظام المحاسبة الإدارية البيئية يعمل علي مد جسور التعاون بين الإدارة البيئية والإدارة المالية. بينما توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها الحاجة إلى توجيه البحوث المحاسبية نحو المحاسبة المستدامة بالإضافة إلى اقتراح تطوير المعايير المحاسبية لتأخذ في حسابها البعد البيئي.

دراسة (Cho & Roberts, 2016) أوضحت أن قياس وإفصاح الشركات عن مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية في التقارير المالية يقلل من حالة عدم تماثل المعلومات، كما تساعد المهتمين بالأداء المالي والتشغيلي للشركة في الحصول على معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المالية السليمة.

وتوصلت الدراسة إلى أن تبني الشركات إعداد تقارير الأعمال المتكاملة يمكن أن تقدم معلومات عن الأنشطة البيئية والاجتماعية بما يضمن توافر المعلومات الكافية لأصحاب المصالح عن الأداء المالي والتشغيلي لهذه الشركات.

دراسة (مؤمن فرحات، ٢٠١٦) تناولت الدراسة تأثير الممارسة المحاسبية على زيادة نطاق وجودة الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ومدى تأثير ذلك على أهداف التنمية المستدامة.

وأوصت هذه الدراسة إلى الاتجاه نحو زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وإعداد تقارير غير مالية إلزامية تكون مكملة لتقارير التنمية المستدامة، واقتراح الالتزام بتطبيق معايير IFRS مما يؤدي إلى زيادة المحتوى المعلوماتي لمحلي القوائم المالية، كما أوصت الدراسة بقيام المنظمات المهنية بإصدار يرتبط بالإفصاح عن الأداء البيئي والمسئولية الاجتماعية وتقارير الاستدامة.

دراسة (سناء محمد، ٢٠١٦) تناولت الدراسة اختبار تأثير مستوى الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة على قيمة الشركة، واستخدمت الدراسة نموذج TOBI Q والسعر/ القيمة الدفترية للسهم لقياس قيمة الشركة. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي لمستوى الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة على قيمة الشركة ويرجع السبب في ذلك إلى تدنى مستوى الإفصاح الاجتماعي للشركات المصرية وعدم وعي المستثمرين بأهمية الإفصاح الاجتماعي في عملية تقييم أداء الشركة.

دراسة (حنان محمد، ٢٠١٦) تناولت الدراسة تأثير اهتمام الشركات بأنشطة المسئولية الاجتماعية وتوجيه جزء من استثماراتها إلى الاستثمارات ذات العائد الاجتماعي على مساهمي الشركة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذات دلالة معنوية لمستوى الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات على معدل العائد على الأصول، بينما لا يوجد تأثير معنوي على معدل التغير في السعر السوقي للسهم.

وأوصت الدراسة بضرورة إصدار معيار محاسبي عن المحاسبة على المسئولية الاجتماعية للشركات ينظم عملية القياس والإفصاح عن أنشطة المسئولية الاجتماعية.

دراسة (خالد سعيد، ٢٠١٨) تناولت الدراسة توصيف العلاقة بين أبعاد المسئولية الاجتماعية المختلفة للشركة وأدائها المالي، واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي حيث تم اختبار ثمان فرضيات بحثية لاستكشاف العلاقة بين هذه المتغيرات في ظل وجود سبع متغيرات ضابطة.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير إيجابي لأبعاد المسؤولية الاجتماعية الخاصة بالعملاء والمجتمع والبيئة على الأداء المالي للشركات السعودية، بينما يوجد تأثير إيجابي غير مباشر لبعد العاملين على هذا الأداء.

دراسة (أحمد عبد الله، ٢٠١٩) تناولت الدراسة بيان احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، بالإضافة إلى بيان الأسباب التي تدعو للإفصاح عن الأداء البيئي. كما تناولت هذه الدراسة إلقاء الضوء على التقارير المتكاملة من حيث نشأتها وفوائدها ومحتوياتها.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة وجود معايير محاسبية حتى يمكن تحقيق الإفصاح الكافي لخدمة عملية توصيل وعرض المعلومات المالية والبيئية للمستثمرين بطريقة مفهومه واسلوب ملائم.

دراسة (وليد سمير، ٢٠٢٠) تهدف الدراسة إلى معرفة أثر استخدام المعايير المالية لمحاسبة الاستدامة على تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية وتعزيز ثقة المستثمرين من خلال توفير البيانات المالية وغير المالية التي تساعد المستثمرين في عملية اتخاذ القرارات وتحسين عملية الاستثمار وجذب رؤوس الأموال.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك بنوك تعمل على دمج أنشطتها الاعتيادية مع الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية لغرض المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة وتحقيق الرفاهية الاجتماعية وتطوير الاقتصاد وحماية البيئة.

دراسة (دينا عبد العليم، ٢٠٢١) تناولت الدراسة المعلومات المحاسبية البيئية التي تعد انعكاساً للتطورات العالمية المهتمة بالبيئة، حيث تساعد هذه المعلومات في تحديد مدى اضطلاع الشركة بمسئولياتها البيئية والاقتصادية. وهدفت الدراسة إلى التعرف على الأضرار البيئية التي تتسبب فيها الشركة ومشكلات القياس والإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية وأثرها على الأداء المالي للشركات.

وتوصلت الدراسة إلى وجود قصور من جانب الشركات في الالتزام بمسؤولياتها البيئية، كما توصلت إلى انه لا يوجد أثر للإفصاح عن المعلومات البيئية على كلا من الربحية والرافعة المالية.

واوصت الدراسة بأهمية استحداث تشريعات وقوانين ملزمة للشركات عن أهمية مسؤولياتها البيئية والافصاح الدوري عن معلومات المحاسبة البيئية.

٢/١ دراسات تناولت المعايير وفقاً للقواعد مقابل المبادئ

دراسة (محمد محسن، ٢٠٢٠) تناولت هذه الدراسة تعدد طرق وبدائل القياس المحاسبي في ظل غياب غموض المعايير مما جعل الإدارة تقوم باختيار البديل الذي يحقق لها منفعتها الذاتية، بالإضافة إلى الاضطراب الذي سادت الأسواق العالمية مثل إفلاس شركه انرون والشركات الدولية الاخرى، الأمر الذي دعا إلى إلقاء الضوء على أهمية المحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية من أجل الحد من عملية إدارة الأرباح عن طريق وضع معايير محاسبية أكثر إحكاماً.

وقامت الدراسة بإلقاء الضوء على اثر تبني المعايير القائمة على أساس المبادئ مقابل المعايير القائمة على أساس القواعد على كل جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية ، والملاحظ أن هذه الدراسة لم تصل إلى نتائج أو توصيات.

دراسة (د. عماد محمد، ٢٠٢٠) أوضحت الدراسة أن تطبيق المعايير القائمة على القواعد يزيد من قدرة الإدارة على تعريف القوائم المالية مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ، كما أن تطبيق المعايير عامة لا يمكن أن يلغي تأثير دوافع الإدارة نهائياً في التلاعب في القوائم المالية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المعايير القائمة علي المبادئ تؤدي إلي زيادة جودة التقرير المالي ومن ثم زيادة المحتوي المعلوماتي للتقرير وقدرته علي التنبؤ بالعائد والأسعار السوقية ، بالإضافة إلى أنها تؤدي إلي تقليل فجوة الاختلاف بين حوافز الإدارة وتوقعات مستخدمي القوائم المالية مما ينعكس علي زيادة الثقة في المعلومات وترشيد القرارات.

دراسة (ايمان والسعيد، ٢٠٢١) تناولت الدراسة تحديد مدى مسؤولية المعايير المحاسبية عن التلاعب والاحتيال المحاسبي من خلال المقارنة بين منهجين أساسيين في إعداد المعايير المحاسبية وهما المنهج القائم على المبادئ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وبالمقابل المنهج القائم على القواعد الذي تمثله معايير المحاسبة الأمريكية، كما تناولت الدراسة أهم العوامل المبررة لاتباع كل منهج.

وتوصلت الدراسة إلى أن: كل المعايير تنطلق من المبادئ لأن كلا من المعايير الأمريكية والدولية تحتوي على إطار مفاهيمي بشكل ما، بينما أغلبية المعايير تتضمن قدراً من القواعد والإرشادات سواء في شكل قواعد وإرشادات تفصيلية صارمة مثل العديد من المعايير الأمريكية، أو في شكل أمثلة إرشادية مثل العديد من المعايير الدولية. كما توصلت إلى أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على أساس معين، ويتضح أن كلا الأساسين له إيجابيات في حالات معينة وله سلبيات في حالات أخرى. لكن هناك العديد من الفوائد الواضحة لاعتماد النهج القائم على المبادئ لوضع المعايير.

وبناءً على ما سبق، **تكمن الفجوة البحثية** في عدم تناول أي من الدراسات التي أجريت دراسة المحاسبة البيئية من حيث القياس بل كل الدراسات تناولت الإفصاح عن المحاسبة البيئية وربطها بالتنمية المستدامة أو بالتقارير المتكاملة، بالإضافة إلى عدم ربط المحاسبة البيئية بمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية سواء من حيث المعايير القائمة على أساس القواعد أو تلك القائمة على أساس المبادئ.

٢ - مشكلة البحث

تنقسم المعايير إلى معايير قياس ومعايير إفصاح، وتختلف المعايير من حيث أن بعضها يقوم على أساس وضع متطلبات محددة وإرشادات وتوجيهات واستثناءات وقيود يمكن أن يستخدمها المحاسبون وهي التي يمكن أن يطلق عليها معايير قائمة على القواعد وتمثل في المعايير الأمريكية التي لا تسمح بمخالفة المعايير بأي شكل من الأشكال، بينما هناك معايير أخرى تعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يمكن أن يطلق عليها معايير قائمة على المبادئ وهي التي تتمثل في المعايير الدولية والمصرية. يلاحظ أن المعايير القائمة على المبادئ تتيح مرونة أكبر لمستخدميها وتمكنهم من استخدام

خبراتهم وحكمهم لاتخاذ قرارات بشأن المشكلات المتعلقة بالتقارير المالية، عكس المعايير القائمة على القواعد والتي تفرض على المستخدمين التزامات صارمة في التطبيق والتي يترتب عليها معالجات محاسبية متعسفة.

تعد المحاسبة البيئية أحد مراحل التطور المحاسبي التي نشأت نتيجة الاهتمام المتزايد بالقضايا البيئية ومحاولة المحافظة عليها وحمايتها من أضرار التلوث البيئي، وتهدف المحاسبة البيئية بقياس الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.

الأمر الذي تطلب قياس بنود المحاسبة البيئية وفقا لما ورد في معايير المحاسبة سواء كانت طبقا للقواعد أو طبقا للمبادئ.

لذلك يمكن معالجة مشكلة البحث من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:

- ١- هل هناك اختلاف بين المعايير القائمة على أساس القواعد مقابل المعايير القائمة على أساس المبادئ؟
- ٢- هل تختلف المعلومات التي تقدمها المحاسبة البيئية عن تلك التي تقدمها المحاسبة المالية؟
- ٣- هل هناك صعوبات تواجه قياس بنود المحاسبة البيئية؟
- ٤- هل من الأفضل قياس المحاسبة البيئية طبقا للمعايير على أساس القواعد أم طبقا للمعايير على أساس المبادئ؟
- ٥- هل يمكن وضع تصور مقترح لقياس المحاسبة البيئية؟

٣- أهداف البحث

يسعى هذا البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

١/٣ دراسة الاختلاف بين المعايير القائمة على القواعد والمعايير القائمة على المبادئ.

٢/٣ التأصيل العلمي لمفهوم المحاسبة البيئية.

٣/٣ التعرف على الصعوبات التي تواجه قياس بنود المحاسبة البيئية.

٤/٣ التعرف على أسس الاعتراف والقياس المحاسبي للمحاسبة البيئية وفقاً لمعايير المحاسبة.

٥/٤ إمكانية وضع إطار مقترح لقياس المحاسبة البيئية.

٤- أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى حداثة فكرة تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ، بالإضافة إلى تعاظم الاهتمام بالمحاسبة البيئية على المستوى الدولي والمحلي لتفعيل البعد البيئي والاجتماعي بما يساعد على تحقيق اهدافها واهداف المجتمع في التنمية المستدامة، وقلة الأبحاث التي تناولت القياس للأثار البيئية وعدم ربطها بمعايير المحاسبة.

كما أن هذا البحث يكتسب أهميته من الحاجة إلى وجود أبحاث محاسبيه تركز على قياس المحاسبة البيئية من خلال معايير المحاسبة، مع ربط ذلك بمفهوم المعايير على أساس القواعد أم المبادئ.

٥- فروض البحث

يقوم البحث بدراسة الفروض الآتية :

الفرض الأول : " لا يوجد تأثير معنوي لممارسات المحاسبة البيئية

الفرض الثاني: "لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ "

الفرض الثالث: " لا يوجد تأثير معنوي بين تطبيق المعايير على أساس القواعد أو المبادئ على المحاسبة البيئية"

٦- حدود البحث:

يتناول هذا البحث :

١/٦ يتناول هذا البحث قياس بنود المحاسبة البيئية ، ويخرج عن نطاق البحث الإفصاح عن تلك البنود.

٢/٦ يتناول البحث قياس المحاسبة البيئية من وجهة نظر معايير المحاسبة المصرية مقارنة بمعايير المحاسبة الأمريكية ، ويخرج عن نطاق معيار التقارير المالية الدولية.

٧-محتويات البحث

القسم الأول : الإطار العام للبحث

القسم الثاني: معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ

القسم الثالث: التقنين المحاسبي لبيئود المحاسبة البيئية وفقاً لمعايير المحاسبة.

القسم الرابع : الدراسة الميدانية

القسم الخامس: الإطار المقترح لربط المحاسبة البيئية بمعايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ

النتائج والتوصيات

القسم الثاني

معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ

تمهيد

تهدف معايير المحاسبة إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والبعد عن التحيز والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أنه مع تعدد كثير من المعاملات المالية وتضمن المعايير العديد من التفاصيل والتفسيرات وبدائل وطرق القياس فقد فتح ذلك مجالات واسعة للتلاعب وإساءة الاستخدام من قبل الإدارة. (عماد محمد ، ٢٠٢٠)

الأمر الذي جعل الجهات المهنية والمحاسبون تلجأ إلى التفكير في تطبيق المعايير المحاسبية وفقاً للقواعد أم تطبيقها وفقاً للمبادئ.

١- المعايير القائمة على أساس القواعد

تحد معايير المحاسبة القائمة على القواعد من سلوك الإدارة ودوافعها تجاه تحريف القوائم المالية وتزيد من جودة المعلومات المالية حيث أنها تخفض ممارسة

الحكم المهني من قبل الممارسين أو المراجعين لأنها تقوم على تقديم قواعد تفصيلية بشكل كبير.

وقد اعتمدت معايير المحاسبة الأمريكية FASB عند صياغة المعايير على إرشادات تطبيقية تمكن المحاسبين من القياس والأفصاح عن بنود القوائم المالية بشكل صارم مما يجعلها قابلة للمقارنة.

ويرى البعض (وائل محمد، ٢٠١٨) أن اعتماد المعايير على أساس القواعد في بعض الأحيان قد يؤدي إلى مقارنة شكلية وليست حقيقية، وذلك في حالة لو أن القواعد والإرشادات جامدة ويتم توجيه الصفقات غير المشابهة لنفس المعالجة المحاسبية.

بينما هناك رأي آخر (عماد محمد، ٢٠٢٠) يرى أن المعايير على أساس القواعد تبحث عن النص الحرفي الذي ينطبق أكثر من التركيز على الجوهر الاقتصادي للمسألة وبالتالي تفتقر إلى المعالجة المحاسبية السليمة، كما يؤدي هذا النوع من المعايير إلى تفاقم المشاكل الناجمة عن تعقد المعاملات التجارية، مما يعطى للمحاسبين الفرصة إلى هيكلة المعاملات لتحقيق نتائج يرغبون في تحقيقها.

١/١ أنواع المحاسبة وفقاً للمعايير على أساس القواعد

توفر البيانات المالية المعلومات التي يستخدمها أصحاب المصلحة، فنجد أن الإدارة الضريبية تستخدم بيانات قائمة الدخل للوصول إلى صافي الربح الضريبي، بينما يستخدم المستثمرون البيانات المالية في تقييم أداء المنشأة واتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاستثمار في أسهم الشركة، بينما يستخدم المقرضون تلك البيانات في تحديد نسبة الديون إلى حقوق الملكية وتحديد قدرة الشركة على تحقيق أرباح وتوفير سيولة تستطيع أن توفى بها بمتطلبات الدين. ومع ذلك نجد أن الشركات تلجأ إلى تحريف البيانات المالية بما يحقق رغباتها وذلك من خلال استخدام بدائل القياس المحاسبي الذي تتيحها المعايير المحاسبية أو من خلال اتخاذ أساليب احتيالية لتغيير مضمون البيانات المالية.

وقد شبهت دراسة Levitt العلاقة بين معايير المحاسبة والنقارير المالية بالعلاقة بين آلات التصوير والأوراق المصورة، حيث أن آلات التصوير الجيدة ينتج عنها صور واضحة ودقيقة، وبالتالي المعايير الجيدة يؤدي تطبيقها إلى تقارير مالية

تعرض وتفصح عن الأحداث المالية ولا تُمكن من التلاعب في الأرقام المحاسبية، أما المعايير الرديئة مثل آلات التصوير الرديئة والتي لا يثق بها نتيجة الصور المشوهة غير الجيدة وغير المعبرة. (محمد عبد العزيز، ٢٠٠٦).

ويمكن تصنيف المحاسبة طبقاً للمعايير على أساس القواعد إلى :

١/١/١ المحاسبة الإبداعية

تعرف بأنها إجراء المعالجات المحاسبية باستغلال الفجوات في القواعد المحاسبية واختيار القياس والإفصاح المحاسبي لتحويل القوائم المالية لتحقيق دوافع الإدارة والمساهمين. أي يقصد بها استخدام المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الظاهرة في القوائم المالية ، وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ. لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات مما يحقق للشركات.

٢/١/١ المحاسبة المتعسفة

يستطيع المحاسبون استغلال خبرتهم في تطويع القواعد المحاسبية لغرض توقيت الاعتراف بالأرباح أو الاعتراف بالخسائر، ويمكن تقسيم المحاسبة المتعسفة إلى:
أ- الأرباح المتعسفة وتمثل الميل إلى تأخر الاعتراف بالخسائر وسرعة الاعتراف بالأرباح.

ب- الخسائر المتعسفة وتمثل التحفظ في الاعتراف بالأرباح مع سرعة الاعتراف بالخسائر.

٢/١ أمثلة للمعايير على أساس القواعد (محمد عبد العزيز ، ٢٠١٨)

١/٢/١ طرق تسعير المنصرف من المخزون

تناول المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) الخاص بالمخزون عدة طرق لتحديد تكلفة المنصرف من المخزون (الوارد أولاً يصرف أولاً، المتوسط المرجح أو المتحرك) ويؤدي استخدام كل منها إلى نتائج مختلفة، وليس هناك طريقة الزامية

معينة يتم بموجبها تحديد هذه التكلفة، فإتباع أي طريقة من طرق تسعير المنصرف من المخزون يخضع لدوافع الإدارة لكن يجب الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد تكلفة استخدام المخزون.

٢/٢/١ طرق معالجة المنح الحكومية

طبقاً للبند (١٢) من المعيار المحاسبي المصري رقم (١٢)، هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية:

- مدخل رأس المال وبموجبه تضاف قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق المساهمين.
- مدخل الإيراد وبموجبه تعتبر المنحة إيراداً للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر.

٣/٢/١ طرق إهلاك الأصول الثابتة

ينص معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) على توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الإنتاجي بطريقة مناسبة ولم يحدد المعيار الطريقة التي يمكن أن تتبعها الشركة في إهلاك الأصول الثابتة، حيث أن هناك أكثر من طريقة:

- طريقة القسط الثابت
- طريقة القسط المتناقص
- طريقة مجموع أرقام السنوات
- طريقة النشاط (وحدات الإنتاج)

٤/٢/١ العقود طويلة الأجل

ينص المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) على أن تحديد الإيراد يتم وفقاً لنسبة الإتمام والتي يتم حسابها طبقاً لثلاثة أساليب يمكن للشركة أن تختار أيها وهي:

- نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد الكلي.
- ما تم إنجازه فعلاً من أعمال.
- حصر الأعمال المنفذة.

٢- المعايير القائمة على اساس المبادئ

تقوم المعايير على أساس المبادئ على الحكم الشخصي للمهنيين لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهر هذه الأحداث (يوسف كمال، ٢٠١٣)، لذلك تختلف المعالجة المحاسبية وقيمة البند حسب خبرة ورؤية المهنيين، ويمكن توضيح ذلك من خلال:

١/٢ تقييم مخزون آخر المدة

تناول المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) الخاص بالمخزون تقييم مخزون آخر المدة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، ولم يحدد المعيار بأي طريقة يتم التقييم هل على أساس الصنف أو على أساس مجموعه من الأصناف المتشابه أم على أساس المنشأة، حيث أن اختيار الطريقة التي على أساسها يتم تقييم المخزون تؤدي إلى نتائج مختلفة.

٢/٢ إهلاك الأصل الثابت: (د. محمد عبد العزيز ، ٢٠٢١)

١/٢/٢ تحديد القيمة القابلة للإهلاك، على أساس " تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة للأصل في القوائم المالية ناقصاً القيمة التجريدية له أو القيمة المتبقية له في نهاية عمره الافتراضي" يلاحظ أن القيمة التجريدية أو القيمة المتبقية في نهاية عمر الأصل يتم تقديرها بمعرفة الفنيين حسب خبرتهم السابقة.

٢/١/٢ طريقة تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت والذي على أساسه يتم تحديد نسبة الإهلاك يعتمد على عدد فترات الاستخدام، توقعات الصيانة والإصلاح، توقع الانخفاض في الكفاءة التشغيلية للأصل، درجة عدم التأكد بالنسبة للفترات الأخيرة من عمر الأصل.

٣/٢ طريقة تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، ويتم تقدير نسبة المخصص طبقاً لأحدى الطرق الآتية:

١/٣/٢ تحديد نسبة المخصص على أساس نسبة مئوية من المبيعات الآجلة
٢/٣/٢ تحديد نسبة المخصص على أساس نسبة مئوية من المبيعات الآجلة
مرجحة بأوزان السنوات

٣/٣/٢ دراسة آجال التأخير في الديون وآجال الديون

٤/٢ تقدير مخصصات الالتزامات

ينص المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٨) على أن يتم الاعتراف بالمخصصات عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمي) ناتجا عن حدث في الماضي.

و(ب) من المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

و(ج) يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

لذلك يلاحظ أن من شروط الاعتراف بالمخصصات تقدير قيمة الالتزام

بدرجة يعتمد عليها وذلك يعتمد على خبرة الفنيين.

٣- المقارنة بين المعايير على أساس القواعد مقابل المبادئ

المبادئ	القواعد	بيان
لا تحقق القابلية للمقارنة	زيادة درجة المقارنة	القابلية للمقارنة
يتم التلاعب في التقرير المالي بدرجة كبيرة ويسهل اكتشافه	التلاعب في التقرير المالي يكون له مبرره ويصعب اكتشافه	الجانب المهني لمعد التقرير المالي
لا يفضل المعايير على المبادئ	يفضل المعايير على القواعد	المشتقات المالية
لا يفضل	يفضل	حالة وجود أزمات مالية
يقلل من فرص إدارة الأرباح من خلال التعبير عن الجوهر الاقتصادي للأحداث	يزيد من فرص إدارة الأرباح	إدارة الأرباح
مع مرور الزمن تصبح المبادئ أكثر صلاحية للتطبيق	مع مرور الزمن تصبح هذه القواعد غير صالحه للتطبيق	التقادم
تحقق الملائمة لقدرتها على تمثيل الجوهر الاقتصادي للأحداث	تفقد عنصر الملائمة نظرا لعدم قدرتها على تمثيل الجوهر الاقتصادي للأحداث	الملائمة
أكثر بساطة	تكون أكثر تعقيدا	البساطة

القسم الثالث

المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة

تمهيد

تعتبر المحاسبة البيئية أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية و متخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة، لقد تزايد الاتجاه نحو القياس والإفصاح عن الأداء البيئي، وإدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي نتيجة لاهتمام المنظمات الحكومية والأهلية والهيئات الدولية والمهنية والأكاديمية بالبيئة والتنمية المستدامة (جميلة الجوازي، ٢٠١٣).

لقد عرف Roger and Peter المحاسبة البيئية بأنها " عبارة عن نظام محاسبي ممتد للنظام المحاسبي التقليدي ومبني على تحليل نتائج ومسببات حدوث التكلفة من أجل تحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها الوحدة" (ثابت ، عمر ٢٠١٩) كما عرف البعض المحاسبة البيئية بأنها " تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الشركات للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع (حسنى، عبد الرحمن ، ٢٠٢٠)

لذلك تعتبر المحاسبة البيئية امتدادا للمحاسبة المالية والتي تعتمد عليها الشركات في اتخاذ القرارات التي تسهم في تخفيض التكاليف والإعباء البيئية حيث أن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي وعدم الإفصاح عنها يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء وبالتالي يكون لها أثر على تغيير نتائج الأعمال (Magnus 2019).

١ - أهداف المحاسبة البيئية

تهدف المحاسبة البيئية إلى (يرجع مع التصرف (Iyyanki V., 2017):
١/١ إعداد التقارير البيئية التي تثبت مدى قيام الشركة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.

- ٢/١ قياس والإفصاح عن عناصر التكاليف البيئية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها.
- ٣/١ تحليل التكاليف البيئية حتى يمكن التوصل إلى فرص بديلة يمكن استخدامها في استرجاع الموارد وإعادة استخدامها في أنشطة أخرى.
- ٤/١ الإفصاح عن المعلومات البيئية مما يساعد على تحسين موقف الشركة التنافسي من خلال إظهار أن منتجات الشركة هي الأفضل بيئياً.
- ٥/١ قياس والإفصاح عن المنافع البيئية.
- ٦/١ الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية التي تلتزم بها الشركات.
- ٧/١ تساعد على تخفيض الآثار البيئية من خلال الاستخدام الأمثل للطاقة والمخلفات.

٢- الاعتراف المحاسبي لعناصر بنود المحاسبة البيئية

١/٢ معايير الاعتراف بالأصول الثابتة البيئية

الاعتراف هو عملية إدراج البند في الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر و كان يفي بمعايير الاعتراف المحددة وإذا لم يتوافر معايير الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية. وتتمثل معايير الاعتراف في يلي: (الفقرة ٨٣ من إطار إعداد وعرض القوائم المالية):

- (أ) كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به أو من المنشأة و (ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة .

٢/٢ الاعتراف بالأصول الثابتة البيئية (تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ) يجب التفرقة بين ثلاثة أنواع من النفقات البيئية:

١/٢/٢ نفقات متعلقة باقتناء أصل ثابت لأغراض البيئة (مثل فلاتر التنقية) وتتوقع الشركة أن تحقق من وراء اقتناءها فوائد مستقبلية مثل عدم تعرض الشركة إلى عقوبات طبقاً للتشريعات البيئية، في هذه الحالة يتم رسملة هذه النفقات

على مدار الفترات التي يتوقع الفنيين الاستفادة من هذا الأصل. وتسجل في قائمة المركز المالي ضمن الأصول طويلة الأجل.

٢/٢/٢ نفقات متعلقة باقتناء أصل ثابت لأغراض البيئة ولا تتوقع الشركة أن تحقق من وراء اقتناءها فوائد مستقبلية، يتم تحميل هذه المبالغ كتكاليف بيئية خاصة بالسنة التي أنفقت فيها، وتسجل في قائمة الدخل.

٣/٢/٢ نفقات متعلقة باقتناء أصل ثابت بيئي ويكون مرتبط بأصل آخر، يتم الاعتراف به كجزء لا يتجزأ من هذا الأصل.

٣/٢ معايير الاعتراف بالالتزامات البيئية

يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقاً خارجياً من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالي وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بدرجة من الثقة في الواقع العملي (الفقرة ٩١ من إطار إعداد وعرض القوائم المالية).

٤/٢ الاعتراف بالالتزامات البيئية (معياري المحاسبة المصري رقم ٢٨)

(تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ)

١/٤/٢ إذا كانت الشركة تتسبب في إحداث تلوث بيئي في بلد بها تشريع بيئي يلزمها بإزالة آثار التلوث (التزام قانوني)، يتم الاعتراف بمخصص الالتزامات طبقاً لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث.

٢/٤/٢ إذا كانت الشركة تتسبب في إحداث تلوث بيئي في بلد لا يوجد بها تشريع بيئي ملزم ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة على نطاق واسع والتي بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذي تسببه (التزام حكمي)، يتم الاعتراف بمخصص الالتزامات طبقاً لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث.

٣/٤/٢ إذا كانت الشركة تعمل في مجال استخراج البترول وتقتضى اتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة في نهاية المدة المحددة للإنتاج وإعادة تجهيز المنطقة، يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات لتكاليف إزالة الحفار وتسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه.

٤/٢/٢ إذا كانت الشركة ينبعث منها أبخرة وعوادم ولا يوجد تشريع ملزم بتركيب فلاتر أو مرشحات ولكن هناك غرامات وعقوبات نتيجة هذه الانبعاثات، لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات و منقيات الأبخرة و العوادم، في حين يجب الاعتراف بمخصص الغرامات بأفضل تقدير لها.

٥/٢/٢ في الحالات السابقة إذا لم تستطيع الشركة إجراء تقدير للتكاليف البيئية المتوقعة، لا يتم تكوين مخصص ولكن يكتفى بالإفصاح عن ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٣- القياس المحاسبي

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

١/٣ القياسي المحاسبي للأصول البيئية (تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ)

- يسجل الأصل الثابت البيئي بتكلفة استحوازه أو إنشائه (طبقاً للتكلفة التاريخية) مضافاً إليه تكاليف الفك والإزالة مخصوصاً منها مجمع الإهلاك وأية خسائر متراكمة ناتجة عن الانخفاض في القيمة الدفترية، ويتم تقدير تكاليف الفك والإزالة حسب خبرة الفنيين والمحاسبين. (معياري المحاسبة المصري رقم ١٠)

- يتم قياس تكلفة الأصل المقتنى في حالة استبداله بأصول أخرى مماثلة تسجل في دفاتر الشركة بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه ولا يعترف بالأرباح نتيجة عملية الاستبدال لأن أركان العملية الإيرادية أو تحقق الربحية غير مكتملة في عملية التبادل فالهدف منها الاستبدال وليس البيع ، فالإيراد لا يتحقق إلا عند بيع السلعة أو أداء الخدمة التي تتولد من الأصل. وفي حالة تحقق خسارة يتم إثبات تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل به بعد تخفيضه بهذه الخسارة (محمد عبد العزيز، ٢٠٢١).

- أما إذا تم الاستبدال بأصول أخرى غير مماثلة تسجل في دفاتر الشركة بالقيمة العادلة أو القيمة السوقية للأصل المستبدل وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر. (طارق عبد العال، ٢٠١٠)

٢/٣ القياس المحاسبي للأصول البيئية المهداة (تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ)

إذا حصلت الشركة على أصل بدون مقابل (منحه) في هذه الحالة يتم تقييمه على أساس القيمة السوقية لهذا الأصل ، ويسجل اما على اساس (المعيار المحاسبي المصري رقم ١٢):

- **مدخل الدخل:** وفقاً لهذا المدخل يجعل حساب الأصل مدين وحساب إيرادات مؤجلة دائن، ويتم إهلاك الأصل على أساس عمره الإنتاجي حسب تقدير الفنيين والمحاسبين، ويتم توزيع الإيرادات المؤجلة على مدار العمر الإنتاجي له أو أي مده يحددها الفنيين والمحاسبين.
- **مدخل حقوق الملكية:** وفقاً لهذا المدخل يجعل حساب الأصل مدين وحساب الاحتياطيات دائن، وفي هذه الحالة يتم إهلاك الأصل على أساس عمره الإنتاجي حسب تقدير الفنيين والمحاسبين.

٣/٣ إهلاك الأصول البيئية (تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ)

عند تحديد القيمة القابلة للإهلاك تقوم الشركة بتقدير القيمة التجريدية التي تخصم من تكلفة الأصل، ويفضل استخدام طريقة القسط الثابت في حساب الإهلاك والذي يتم على أساس هذه الطريقة توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الإنتاجي بطريقة متساوية، الأمر الذي يتطلب من الفنيين والمحاسبين تقدير العمر الإنتاجي بطريقة دقيقة.

٤/٣ النفقات اللاحقة لاقتناء الأصل البيئي (تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ)

إذا أدت النفقات اللاحقة إلى تحسين أداء الأصل بحيث يترتب على ذلك عائد اقتصادي مستقبلي ، ففي هذه الحالة تعتبر نفقات التحسينات نفقة رأسمالية يتعين إضافتها إلى القيمة الدفترية للأصل الثابت ، وفي حالة قيام الشركة بعمل توسعات أو زيادات أو امتدادات في الأصول الحالية يتم معالجة تكلفة الإضافات للأصول الثابتة باعتبارها نفقة رأسمالية (معيار المحاسبة المصري رقم ١٠) ، ويلاحظ في هذه الحالة أن المحاسبين لهم دور كبير في تصنيف هذه النفقات من حيث يمكن إضافتها

للأصل منفقة رأسمالية أو تصنيفها على أنها نفقة للمحافظة على الأصل وبالتالي تحمل كمصروف على قائمة الدخل.

٥/٣ قياس الالتزامات البيئية (تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ)

تتمثل هذه الالتزامات في التضحية بمبالغ مستقبلية نتيجة لأحداث أو عمليات ماضية، ويمكن تصنيفها إلى:

- **التزامات قانونية:** تفرض على الشركة بناءً على تشريعات وقوانين ملزمه، وهذه المبالغ أما أن تكون مقابل مصروفات قصيرة الأجل لمواجهة المتطلبات الإدارية مثل إعداد التقارير البيئية، ويتم تقدير قيمة هذه المبالغ بمعرفة المحاسبين وتحمل على قائمة الدخل، أو تكون مقابل نفقات مستقبلية مثل نفقات معالجة الأراضي من التصحر أو إنشاء محطة تحلية المياه أو إنشاء محطة معالجة مياه الصرف لاستخدامها في أعمال ري الحدائق والأشجار المحيطة، وفي هذه الحالة يمكن أن يعالجها المحاسبون على أنها نفقات رأسمالية.

- **التزامات علاجية:** وتتمثل في التزامات التخلص من آثار التلوث الناتجة من عمليات الشركة، وفي هذه الحالة يتم تقدير قيمتها حسب رأيه الفنيين والمحاسبين وتعالج أما كمصروف إيرادي أو مصروف رأسمالي يوزع على عدد من السنوات.

- **التزامات تعويضية:** وتتمثل في التعويضات التي تتحملها الشركة نتيجة الملوثات التي تسببها الشركة للبيئة المحيطة، ويتم تقدير هذه الالتزامات حسب درجة الضرر الذي تسببه هذه الملوثات، ويتم تحميلها على قائمة الدخل.

٥/٣ قياس التكاليف البيئية (تتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ)

١/٥/٣ أنواع التكاليف البيئية

يمكن تقسيم التكاليف البيئية إلى نوعين: (Ileana and Andreea , 2014)

- **تكاليف المنع:** وتتمثل في المبالغ التي تتحملها الشركة لحماية البيئة ومنع التلوث بالإضافة إلى تكاليف البحوث والتطوير التي تهدف إلى منع التلوث، ويتم تقدير هذه المبالغ حسب رؤية الفنيين والمحاسبين.

- **تكاليف المعالجة :** وتتمثل في المبالغ التي تصرف لمعالجة الانبعاثات والتخلص من النفايات ، ويتم تقدير هذه المبالغ حسب رؤية الفنيين والمحاسبين.
- **٢/٥/٣ صعوبات قياس التكاليف البيئية**
- صعوبة حصر وتحديد عناصر التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف التشغيلية.
- صعوبة القياس الكمي لبعض التكاليف البيئية وبالتالي صعوبة ترجمتها إلى قيم نقدية.
- عدم توافر معايير موضوعية للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية.
- صعوبة ربط التكاليف البيئية بالمنافع البيئية.
- صعوبة إجراء المقارنة بين المعلومات البيئية للشركات فيما بينها وعبر الزمن.
- **٣/٥/٣ القياس المحاسبي بالتكاليف البيئية**
- نفقات البحوث التي تهدف إلى منع التلوث يتم الإعراف بها كمصروفات فور إنفاقها، وتحمل على قائمة الدخل.
- نفقات التطوير التي تهدف إلى منع التلوث يتم رسملتها طالما متوقع أن تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية محتملة ، وتحمل على قائمة المركز المالي.
- نفقات معالجة وإزالة آثار التلوث يتم حسابها وتحمل على قائمة الدخل.

القسم الرابع

الدراسة الميدانية

تناولت الدراسة النظرية في القسمين الثاني والثالث من البحث تأصيلاً علمياً لجوانب فروض البحث السابق ذكرها، وعرض الباحث في القسم الثاني معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ وفي القسم الثالث المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة.

ويتناول هذا القسم الجانب العملي والذي يتجه إلى جمع الدليل الذي قد يؤيد أو يعارض وجهة النظر التي تم تكوينها ، ويعتمد الجانب العملي في هذا القسم على أسلوب الدراسة الميدانية من خلال إعداد استمارة استقصاء مكونة من مجموعة أسئلة

توجه إلى عينة من مجتمع البحث التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها للوصول إلى كيفية تفعيل المحاسبة البيئية وفقاً لمعايير المحاسبة طبقاً للقواعد مقابل المبادئ.

١- أسلوب جمع البيانات :

تتعدد أساليب جمع البيانات حيث يمكن استخدام أسلوب المقابلات الشخصية والملاحظات والإتصالات التليفونية ، وتصميم قوائم الإستقصاء.

وقد استخدم الباحث أسلوب قائمة الإستقصاء في جمع البيانات اللازمة لإختبار فروض البحث والتعرف على آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بمشكلة البحث وقد تم إختيار قائمة الإستقصاء نظراً لما يلي :

١/١ - تعدد الشرائح التي تكونت منها عينة البحث ، والمتمثلة في المديرين الماليين بالشركات الصناعية ، بالإضافة إلى المحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس وتعدد مواقع عملهم ، الأمر الذي جعل أسلوب الإستقصاء من أفضل الأساليب للوصول إلى المستقصى منهم بتكلفة منخفضة نسبياً .

٢/١ قائمة الإستقصاء تحتوى على أسئلة محددته ، والإجابة عليها عبارة عن إختيار بين بدائل معينة مما يسهل على المستقصى منهم الإجابة على الأسئلة بسهولة .

٣/١- أسلوب قائمة الاستقصاء يمكن المستقصى منهم من تقديم ما يطلب منهم من بيانات بشكل دقيق دون الإفصاح عن أسمائهم أو هويتهم مما يؤكد سرية البيانات كما أن نتائج التحليل تظهر على المستوى العام وليس على المستوى الفردي.

٢- توزيع قائمة الاستقصاء.

قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء على مفردات العينة، وقد قام الباحث بعمل مسح وفقاً لحجم العينة محل الدراسة، وبعد أن قام الباحث بجمع الاستثمارات، تم بمراجعة كل قائمة من القوائم المستلمة من المستقصى منهم، للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لإدخالها في التحليل الإحصائي، وتم استبعاد بعض الاستثمارات غير المكتملة، وقام الباحث بتوزيع ١١٠ استثماراً وتم استلام عدد ٩٨ استثماراً منها

واستبعد ٥ استثمارات لعدم صلاحيتها، وقد تمكن الباحث من الحصول على استجابات بلغ عددها ٩٣ استمارة بنسبة استجابة بلغت ٨٦ %.

٣- تصنيف مفردات عينة البحث

يعرض الباحث خصائص مفردات عينة البحث من المستجيبين والمتمثلة في (المستوى التعليمي - سنوات الخبرة - المستوى الوظيفي)، وفيما يلي عرض لهذه الخصائص.

جدول رقم (١) تصنيف مفردات عينة البحث

النسبة	التكرار	المتغيرات الديموغرافية	
٥٤%	٥٠	بكالوريوس	المستوى التعليمي
٣٢%	٣٠	ماجستير	
١٤%	١٣	دكتوراة	
١٤%	١٣	أكثر من ١٠ سنوات	سنوات الخبرة
٣٢%	٣٠	من ٥ - ١٠ سنوات	
٥٤%	٥٠	أقل من ٥ سنوات	
١٠%	٩	عضو هيئة تدريس	المستوى الوظيفي
٧٤%	٦٩	محاسب أو مدير مالي	
١٦%	١٥	محاسب قانوني	

يتبين من الجدول السابق أن الغالبية العظمى من المستقصي منهم الحاصلون على بكالوريوس حيث بلغ عددهم (٥٤) مفردة، وبلغت النسبة المئوية لهم ٥٤% من إجمالي مفردات البحث. بالإضافة الى ذلك أنهم يتمتعون بمستوى خبرة متوسط نسبياً (أقل من ٥ سنوات)، حيث بلغ عددهم (٥٠) مفردة، وبلغت النسبة المئوية لهم ٥٤% من إجمالي مفردات البحث. وأخيراً بالنسبة للمستوي الوظيفي أن الغالبية العظمى من المستقصي منهم يقعون في مستوى (محاسب او مدير مالي)، حيث بلغ عددهم (٦٩) مفردة، وبلغت النسبة المئوية لهم ٧٤% من إجمالي مفردات البحث

٤- إجراء اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء:

استخدم الباحث الإصدار الثامن والعشرين من البرنامج الإحصائي (SPSS) في إجراء اختبارات الصدق والثبات لاستمارة الاستقصاء وذلك بعد ترميز وتفرغ

البيانات وإدخالها للحاسب الآلي، ثم تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية)، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج من عدمه.

جدول رقم (٢) معاملي الثبات والصدق لأسئلة استمارة الاستبيان

المتغير	المتغير الفرعي	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المعايير وفقا للقواعد والمبادئ	المعايير وفقا للقواعد	١١	٦٩.٥	%٨٣
	المعايير وفقا للمبادئ	٧	٦٣.٧	%٨٠
	الاختلاف على أساس القواعد	٤	٧٢.٥	%٨٥
	الاختلاف على أساس المبادئ	٤	٧٠.١	%٨٤
المحاسبة البيئية	الاعتراف باقتناء أصول بيئية	٧	٧٣.٦	%٨٦
	الاعتراف بالالتزامات البيئية	٨	٦٤.٩	%٨١
	قياس الأصول الثابتة البيئية	١٠	٦٦.٣	%٨١
	قياس المخزون المواد البيئية	٤	٦٣.٣	%٨٠
	قياس الالتزامات البيئية	٦	٦٨.٢	%٨٣
	القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	٦	٨٧.٣	%٩٣

• المصدر: نتائج التحليل الإحصائي الإصدار ٢٨.

وباستعراض الجدول رقم (٢)، ويمكن القول بشكل عام أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة الخاصة بالمعايير وفقا للقواعد والمبادئ وأيضا الأبعاد الخاصة بتفعيل المحاسبة البيئية، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

٥- تحليل اتجاهات مفردات البحث حول المعايير وفقا للقواعد والمبادئ

اشتملت متغيرات الدراسة وفقا للمعايير على متغيرين رئيسيين وهما: المعايير وفقا للقواعد، والمعايير وفقا للمبادئ، ويستهدف هذا الجزء من البحث تحليل الاتجاه العام نحو هذين المتغيرين وذلك على النحو التالي:

١/٥ الأهمية النسبية للمعايير وفقا للقواعد: قام الباحث بحساب اختبار فريدمان للعبارات وذلك لقياس الأهمية النسبية لكل عبارة وكانت النتائج كما يلي:

تفعيل المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ

د/ احمد محمد محمد العزیز خليفة

جدول رقم (٣)
نتائج الأهمية النسبية للمعايير وفقاً للقواعد

م	عناصر وفقاً للمعايير للقواعد	متوسط الرتب	الترتيب	كا	المعنوية
١	تحتوي المعايير على أساس القواعد على إرشادات تطبيقية ملزمة للمحاسبين	٣.٩٢	٩	١٢٣.٩٨٩	٠.٠٠٠
٢	تحد المعايير القائمة على القواعد من سلوك الإدارة ودوافعها تجاه تحريف القوائم المالية	٤.١١	٨		
٣	تخفف المعايير القائمة على القواعد من ممارسة الحكم المهني من قبل المحاسبين	٤.٣٨	٧		
٤	تمكن المعايير القائمة على القواعد المحاسبين من قياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية بشكل صارم	٤.٦٦	٣		
٥	تؤدي المعايير القائمة على القواعد إلى مقارنة شكلية وليست حقيقية، خصوصاً إذا كانت القواعد والإرشادات مرنة	٤.٤٢	٦		
٦	تؤدي المعايير القائمة على القواعد إلى مقارنة شكلية وليست حقيقية، خصوصاً إذا كانت القواعد والإرشادات جامدة	٣.٣٨	١٠		
٧	تعتمد المعايير على أساس القواعد على النص الحرفي الذي ينطبق على العملية	٣.٢٦	١١		
٨	تعتمد المعايير على أساس القواعد على الجوهر الاقتصادي للعملية	٤.٥٥	٥		
٩	تقوم المعايير على أساس القواعد على إجراء المعالجات المحاسبية باستغلال الفجوات في القواعد المحاسبية	٤.٥٧	٤		
١٠	طبقاً لهذه المعايير يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الظاهرة في القوائم المالية	٤.٦٨	١		
١١	طبقاً لهذه المعايير يستغل المحاسبون خبرتهم في تطويع القواعد المحاسبية لغرض توقيت الاعتراف بالأرباح أو الخسائر	٤.٦٧	٢		

من الجدول السابق يتضح الآتي:

← مستوى المعنوية لاختبار كا^٢ أقل من ١% مما يؤكد وجود اختلاف في الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات البعد من وجهة نظر المبحوثين.

← تأتي العبارة (طبقاً لهذه المعايير يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الظاهرة في القوائم المالية.) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية من بين عبارات هذا البعد حيث سجل متوسط الرتب لهذه العبارة (٤.٦٨) بينما تأتي العبارة (تعتمد المعايير على أساس القواعد على النص الحرفي الذي ينطبق على العملية) في المرتبة الأخيرة بمتوسط رتب (٣.٣٢)

٢/٥ الأهمية النسبية للمعايير وفقاً للمبادئ: قام الباحث بحساب اختبار فريدمان للعبارات وذلك لقياس الأهمية النسبية لكل عبارة وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٤)

نتائج الأهمية النسبية للمعايير وفقاً للمبادئ

م	عناصر وفقاً للمبادئ	متوسط الرتب	الترتيب	كا ^٢	المعنوية
١	تحتوى المعايير على أساس المبادئ على الحكم الشخصى للمحاسبين	٤.٨٨	١	٦٧٢.٦٢٧	٠.٠٠٠
٢	تسعير المنصرف من المخزون يتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ	٢.٧٥	٧		
٣	تقييم المخزون يتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ	٤.٤٢	٣		
٤	إهلاك الأصول الثابتة يتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ	٤.٦٣	٢		
٥	تقدير المخصصات يتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ	٣.٠٢	٦		
٦	يؤدى أتباع المعايير على أساس المبادئ إلى محاسبة متعسفة	٣.٦٩	٥		
٧	يؤدى أتباع المعايير على أساس المبادئ إلى محاسبة إبداعية	٤.٤٠	٤		

من الجدول السابق يتضح الآتي:

↳ مستوى المعنوية لاختبار كلاً أقل من ١% مما يؤكد وجود اختلاف في الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات البعد من وجهة نظر المستقصى منهم.

↳ تأتي العبارة (تحتوي المعايير على أساس المبادئ على الحكم الشخصي للمحاسبين) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية من بين عبارات هذا البعد حيث سجل متوسط الرتب لهذه العبارة ٤.٨٨. بينما تأتي العبارة (تسعير المنصرف من المخزون يتم وفقاً للمعايير على أساس المبادئ) في المرتبة الأخيرة بمتوسط رتب (٢.٧٥)

٦- اختبار الفروض

يتناول هذا الجزء بيان مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة، من أجل الكشف عن غموض الظاهرة محل البحث والاجابة على تساؤلاته، لذلك يسعى الباحث الى بيان مدى صحة أو خطأ الفروض الرئيسية التالية:

الفرض الاول: لا يوجد تأثير معنوي لفاعلية ممارسات المحاسبة البيئية

الفرض الثاني: لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير معنوي بين تطبيق المعايير على أساس القواعد أو المبادئ على المحاسبة البيئية.

١/٦ تفعيل المحاسبة البيئية:

١/١/٦ **الفرض الاول:** لا يوجد تأثير معنوي لفاعلية ممارسات المحاسبة البيئية

لاختبار هذا الفرض تم الاعتماد على اختبار (ت) لعينة واحدة -One-Sample T-Test، فإذا كان مستوى المعنوية لعنصر معين أكبر من ٥% فهذا يعني أن نتيجة الاختبار غير معنوية، أي أن آراء العينة بخصوص هذا العنصر محايدة. ومن ناحية أخرى، تكون نتيجة الاختبار معنوية إذا كان مستوى المعنوية أقل من ٥%، وفي هذه الحالة يكون هناك أحد بديلين: إذا كانت قيمة المتوسط للعنصر أكبر من (٣) فإن هذا يعني أنه يوجد أهمية لهذا العنصر، ومن ثم يقبل الفرض. أما إذا كانت قيمة المتوسط

تفعيل المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة وفقاً للقوائم مقابل المبادئ

د/ احمد محمد محمد العزيز خليفة

للعنصر أقل من (٣) فإن هذا يعنى أنه لا يوجد أهمية لهذا العنصر، ومن ثم يرفض الفرض.

جدول (٥): نتائج اختبار (T) لأبعاد المحاسبة البيئية

اختبار T		الانحراف المعياري	المتوسط	ابعاد المحاسبة البيئية	
ملاحظات	المعنوية				القيمة
معنوي	٠.٠٠٠	١٧١.٤٩١	٠.٣٠	٤.٦٢	الاعتراف باقتناء أصول بيئية
معنوي	٠.٠٢٠	٩٦.٧٩٥	٠.٤٢	٣.٧٠	الاعتراف بالالتزامات البيئية
معنوي	٠.٠١٠	١٤٦.٦٨٤	٠.٣٢	٤.٢٦	قياس الأصول الثابتة البيئية
معنوي	٠.٠٠٠	١٦١.٨١٩	٠.٣١	٤.٥٥	قياس مخزون المواد البيئية
معنوي	٠.٠١١	١٢٥.٢٣١	٠.٤٥	٣.٦٦	قياس الالتزامات البيئية
معنوي	٠.٠٠٠	١٥٣.٥٩٨	٠.٥٦	٤.٠١	القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يوضح جدول (٥) نتائج التحليل باستخدام اختبار (ت) لاختبار ابعاد المحاسبة البيئية، ومن الجدول يتضح ما يلي:

١. يوجد أهمية لجميع الابعاد المستخدمة لقياس تفعيل المحاسبة البيئية، إذ بلغ متوسط إجابات مفردات البحث بخصوصه (٤.٦٢، ٣.٧٠، ٤.٢٦، ٤.٥٥، ٣.٦٦، ٤.٠١) على التوالي تقريباً، وأوضحت نتيجة اختبار (ت) أن القيمة المحسوبة للاختبار بلغت (١٧١.٤٦، ٩٦.٤٩، ١٤٦.٦٨، ١٦١.٨١، ١٢٥.٢٣، ١٥٣.٥٩) على التتابع، وهذه القيمة تعتبر معنوية وذات دلالة إحصائية (مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥).

يتضح مما سبق أن المستقضي منهم يرون أن هناك أهمية لجميع عناصر وأبعاد تفعيل المحاسبة البيئية، وقد جاء ترتيب هذه العناصر كما يلي:

↪ الاعتراف باقتناء أصول بيئية (٤.٦٢)

↪ قياس مخزون المواد البيئية (٤.٥٥)

↪ قياس الأصول الثابتة البيئية (٤.٢٦)

↪ القياس المحاسبي للتكاليف البيئية (٤.٠١)

↪ الاعتراف بالالتزامات البيئية (٣.٧٠)

↪ قياس الالتزامات البيئية (٣.٦٦)

وبناءً على ما سبق فإنه يتم رفض الفرض الأول الذي ينص على " لا يوجد تأثير معنوي لفاعلية ممارسات المحاسبة البيئية " ويرجع ذلك إلى أن تطبيق المحاسبة البيئية عملياً غير مطبق ولكن بنودها تدخل ضمن بنود القوائم المالية دون تخصيص مما يفقد تلك القوائم اللبعد البيئي للشركة.

٢/١/٦ الفرض الثاني: " لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعايير

على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ "

للتحقق من هذا الفرض قام الباحث بإجراء اختبار (ت) للعينات المستقلة Independent Sample T test وبعد التأكد من فرضيات الاختبار وشروطه كانت النتائج كالتالي:

جدول (٦) نتائج اختبار (ت) للاختلافات تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ

المعايير	عدد الاستجابات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	المعنوية	الدلالة الإحصائية
الاختلاف المعايير على أساس القواعد	٩٣	٤.٢٤٨٩	٠.٣٩٧٠٢	١٣.٦٣٨	٠.٠٠٠٠	معنوي
		٤.٤٣٣٠	٠.٢٧٧٢٨			

يتضح من بيانات الجدول السابق انه يوجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ ، حيث الاختلاف على أساس القواعد كان المتوسط (٤.٢٤٨٩) بانحراف معياري

(٠.٣٩٧٠٢) بينما كان متوسط الاختلاف على أساس المبادئ (٤.٤٣٣٠)، بانحراف معياري (٠.٢٢٧)، ويتضح من ذلك ان هناك اختلافات في التطبيق كما جاءت نتيجة اختبار (ت) (١٣.٦٣٨) وذات دلالة معنوية (٠.٠٠٠) وهي أصغر من مستوي المعنوية ٠,٠٥، ونلاحظ ان هناك اختلافات جوهرية بين المعايير المستخدمة سواء كانت على أساس القواعد او المبادئ.

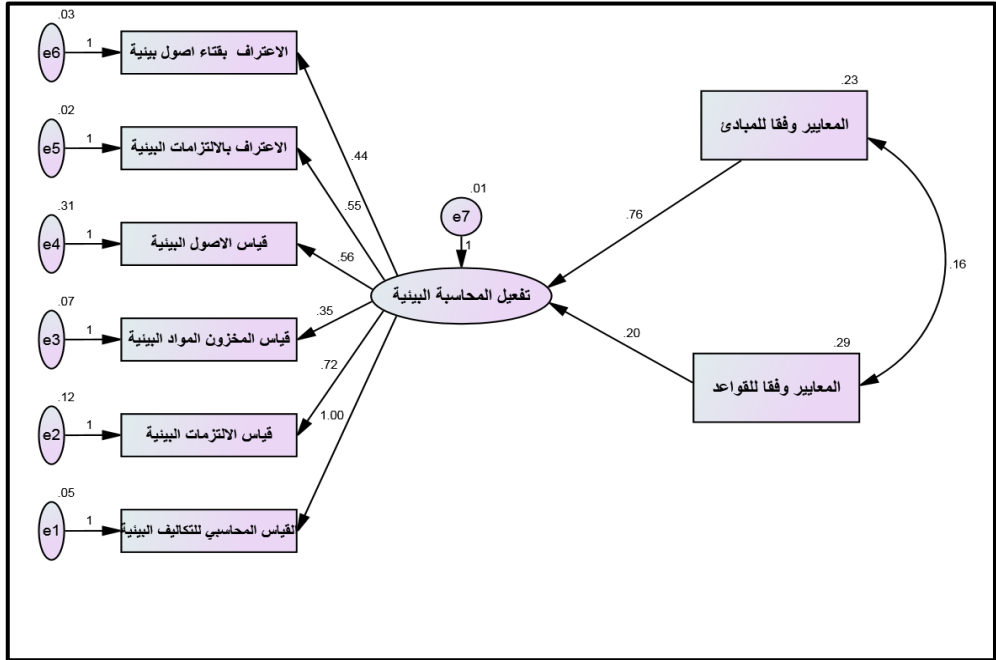
وعليه يمكن القول عدم قبول الفرض الثاني " لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ". ونقبل الفرض البديل القائل " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعايير على أساس القواعد مقابل تطبيق المعايير على أساس المبادئ". ويتبين مما سبق أن تطبيق المعايير على أساس المبادئ يمكن الاعتماد عليه بشكل افضل وذلك بسبب أنها تقلل من فرص إدارة الأرباح بالإضافة إلى سهولة التوصل إلى أي تلاعب في القوائم المالية.

٣/١/٦ الفرض الثالث: لا يوجد تأثير معنوي بين تطبيق المعايير على أساس القواعد أو المبادئ على المحاسبة البيئية.

لتحليل هذا الفرض تم استخدام برنامج الاموس (AMOS,27)، وذلك لمعرفة أثر تطبيق المعايير على أساس القواعد والمبادئ على تفعيل المحاسبة البيئية، ومعرفة هل الأثر يختلف في التأثير بين تطبيق المعايير على أساس القواعد والمبادئ على تفعيل المحاسبة البيئية. وتبين من الشكل التالي وهو أحد مخرجات برنامج الاموس تأثير تطبيق المعايير على أساس القواعد والمبادئ على المحاسبة البيئية.

تفعيل المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ

د/ احمد محمد محمد العزيز خليفة



جدول رقم (٧) معاملات الانحدار والارتباط الكلية ومعاملات التحديد للنموذج

P	C.R.	S. E	Estimate	المتغيرات	
***	١٢.٤٣٤	٠.٦١	٠.٧٦٢	←	المعايير وفقاً للمبادئ
***	٤.٢٢٥	٠.٠٤٧	٠.٢٠٠	←	المعايير وفقاً للقواعد
				تفعيل المحاسبة البيئية	
معامل التحديد		معامل الارتباط			
٠.٩٥٤		٠.٩١			

ويتضح من جدول الانحدار ما يلي:

- أن معاملات الانحدار معنوية سواء للمعايير وفقا للقواعد او للمعايير وفقا للمبادئ لأن اختبار المعامل P.value لهم اقل من ٥% .
 - تؤثر المعايير وفقا للمبادئ تأثيرا جوهريا طرديا على المحاسبة البيئية، حيث كانت قيمة معامل التقدير (٠.٧٦٢) بقيمة معنوية اقل من ٠.٠١، مما يعني أن كل ما تم الاعتماد على المعايير وفقا للمبادئ سوف يحسن من تفعيل دور المحاسبة البيئية بمقدار (٧٦.٢%)، وذلك لأنها تعتمد على الحكم الشخصي للمهنيين لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهر هذه الأحداث.
 - تؤثر المعايير وفقا للقواعد تأثيرا جوهريا طرديا على المحاسبة البيئية، حيث كانت قيمة معامل التقدير (٠.٢٠٠) بقيمة معنوية اقل من ٠.٠١، مما يعني أن الاعتماد على المعايير وفقا للقواعد سوف يحسن من تفعيل دور المحاسبة البيئية بمقدار (٢٠%). يتضح أن تأثير المعايير وفقا للقواعد ضعيف ولذلك بسبب أن الشركات تلجأ إلى تحريف البيانات المالية بما يحقق رغباتها وذلك من خلال استخدام بدائل القياس المحاسبي الذي تتيحها المعايير المحاسبية.
 - أن معامل الارتباط الكلي بين المتغير المستقل للمعايير وفقا للمبادئ والقواعد والمتغير التابع تفعيل المحاسبة البيئية هو (٠.٩١) علاقة طردية قوية وبمعامل تحديد ٩٥.٤%، مما يعني ان استخدم المعايير وفقا للمبادئ مع اخذ المعايير وفقا للقواعد في الحسبان يحدث تأثير جوهري في تفعيل المحاسبة البيئية.
- وعليه يمكن القول عدم قبول فرض العدم القائل " لا يوجد تأثير معنوي بين تطبيق المعايير على أساس القواعد أو المبادئ على المحاسبة البيئية ". ونقبل الفرض البديل القائل " يوجد تأثير معنوي بين تطبيق المعايير على أساس القواعد أو المبادئ على المحاسبة البيئية".

القسم الخامس

الإطار المقترح لربط المحاسبة البيئية بمعايير المحاسبة وفقا للقواعد مقابل المبادئ

تمهيد

تعتبر المحاسبة البيئية أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية و متخذي القرارات بمعلومات عن الأصول والالتزامات و التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة.

من خلال التأصيل العلمي للمحاسبة البيئية يرى الباحث عدم وجود إطار متكامل للمحاسبة البيئية وخصوصا لا يوجد معايير محاسبية تتعلق بالمحاسبة البيئية ، الأمر الذى دعا الباحث إلى محاولة ربط المحاسبة البيئية بمعايير المحاسبة سواء من خلال القواعد أو من خلال المبادئ.

١- الإعراف بالأصول والالتزامات والتكاليف البيئية

يرى الباحث أن :

١/١ الأصول الثابتة البيئية : يرى الباحث إثبات تلك الأصول ضمن الأصول طويلة الأجل بقائمة المركز المالى ، ويخصص له بند مستقل يسمى الأصول الثابتة البيئية.

٢/١ الأصل الثابت البيئى والذى يكون مرتبط بأصل آخر ، يتم الإعراف به كجزء لا يتجزأ من هذا الأصل.

٣/١ مخزون المواد البيئية : يرى الباحث إثبات مخزون المواد البيئية ضمن بند المخزون بقائمة المركز المالى ويخصص له بند مستقل.

٤/١ الإلتزامات البيئية :

- إذا كانت الشركة تتسبب فى إحداث تلوث بيئى ويوجد إلتزام قانونى ، يتم الإعراف بمخصص الإلتزامات طبقا للإلتزامات بقائمة المركز المالى.

- إذا كانت الشركة تتسبب في إحداث تلوث بيئي في بلد لا يوجد بها تشريع بيئي ملزم وكان لديها سياسة بيئية منشورة (التزام حكومي) يتم الإعراف بمخصص الإلتزامات طبقاً للإلتزامات بقائمة المركز المالي.
- إذا فرض على الشركة تعويضات نتيجة الملوثات التي تسببها الشركة للبيئة المحيطة تعالج على أنها نفقات إيرادية وتظهر بقائمة الدخل.
- إذا لم تستطيع الشركة تقدير قيمة الإلتزامات المحتملة يتم الإفصاح عن ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٥/١ التكاليف البيئية:

- نفقات البحوث التي تهدف إلى منع التلوث يتم معالجتها كنفقات إيرادية وتظهر في قائمة الدخل.
- نفقات التطوير التي تهدف إلى منع التلوث يتم معالجتها كنفقات رأسمالية وتظهر بقائمة المركز المالي.
- نفقات معالجة وإزالة آثار التلوث يتم معالجتها كنفقات إيرادية وتظهر بقائمة الدخل.

٢- القياس المحاسبي للأصول والإلتزامات والتكاليف البيئية

١/٢ القياس المحاسبي للأصول البيئية

- يتم تقييم الأصول البيئية كل على حده على أساس التكلفة التاريخية مخصصاً منها مخصص الإهلاك والقيمة التخريدية حسب خبرة الفنيين ويتمشى ذلك مع المعايير وفقاً للمبادئ.
- يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصول أخرى مماثلة بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه ولا يعترف بالأرباح نتيجة عملية الاستبدال.
- يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصول أخرى مماثلة بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه ويعترف بالخسارة نتيجة عملية الاستبدال.

- إذا تم الاستبدال بأصول أخرى غير مماثلة تسجل في دفاتر الشركة بالقيمة العادلة أو القيمة السوقية للأصل المستبدل وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر.

- في حالة إقناء أصل بيئي عن طريق المنحه يفضل إتباع مدخل حقوق الملكية ويتم تقدير قيمة هذا الأصل حسب القيمة السوقية.

٢/٢ القياس المحاسبي لمخزون المواد البيئية

- يتم تسجيل المنصرف من المخزون وفقاً للمتوسط المرجح.
- يتم تقييم مخزون المواد البيئية آخر السنة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل ويسجل القيمة الأقل دون تكوين مخصص.
- يتم تطبيق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل على مستوى كل بند على حده.

٣/٢ القياس المحاسبي للإلتزامات البيئية

- يتم قياس الإلتزامات القانونية التي تفرض على الشركة بناءً على تشريعات وقوانين ملزمة على أنها نفقات رأسمالية ، ويتم تقديرها طبقاً لأفضل تقدير أي القيمة التقديرية الأقل.
- يتم قياس الإلتزامات العلاجية والتي تمثل الإلتزامات التخلص من آثار التلوث الناتجة من عمليات الشركة تعالج على أنها نفقات رأسمالية ، ويتم تقديرها طبقاً لأفضل تقدير أي القيمة التقديرية الأقل.
- يتم قياس الإلتزامات التعويضية والتي تتمثل في التعويضات التي تتحملها الشركة نتيجة الملوثات التي تسببها الشركة للبيئة المحيطة تعالج على أنها نفقات إيرادية ، ويتم حساب قيمتها حسب قيمة التعويض المفروض على الشركة.

٤/٢ القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

- يتم حساب التكاليف التي انفقت كأجور عمال تعمل في مجال البيئية.
- يتم حساب تكلفة المواد البيئية المنصرفة حسب طريقة التكلفة المرجحة.
- يتم حساب المستلزمات الخدمية التي استخدمت لحماية البيئية.

- يتم حساب إهلاكات الأصول البيئية حسب العمر الإنتاجي الذي يحدده الفنيين.
- يتم حساب تكلفة عملية الرقابة على تلوث الهواء من أجور ومواد ومصروفات من خلال تبويب نظام التكاليف بالشركة لبيان التكاليف التشغيلية والتكاليف البيئية.
- يتم حساب تكلفة معالجة المخلفات السائلة من أجور ومواد ومصروفات من خلال تبويب نظام التكاليف بالشركة لبيان التكاليف التشغيلية والتكاليف البيئية.

النتائج والتوصيات

١ - نتائج البحث

- ١/١ تصنيف المعايير المحاسبية الى معايير قائمة على المبادئ وأخرى قائمة على القواعد هو تصنيف نسبي وليس مطلق.
- ٢/١ المعايير المحاسبية المبنية على القواعد تخفض ممارسة الحكم المهني من قبل المحاسبين .
- ٣/١ تعتبر القابلية للمقارنة والاتساق من أهم سمات المعايير القائمة على القواعد ، بعكس الحال بالنسبة للمعايير القائمة على المبادئ.
- ٤/١ تحد معايير المحاسبة القائمة على القواعد من سلوك الإدارة ودوافعها تجاه تحريف القوائم المالية وتزيد من جودة المعلومات المالية.
- ٥/١ المعايير على اساس القواعد في بعض الأحيان قد تؤدي إلى مقارنة شكلية وليست حقيقية.
- ٦/١ المعايير على اساس القواعد تبحث عن النص الحرفي الذي ينطبق أكثر من التركيز على الجوهر الاقتصادي للعملية.
- ٧/١ تقوم المعايير على أساس المبادئ على الحكم الشخصي للمهنيين لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهر هذه الأحداث.
- ٨/١ تزيد المعايير على اساس القواعد من فرص إدارة الأرباح عكس المعايير على أساس المبادئ.

- ٩/١ استخدم المعايير وفقاً للمبادئ مع اخذ المعايير وفقاً للقواعد في الحسبان يحدث تأثير جوهري في تفعيل المحاسبة البيئية.
- ١٠/١ تتأثر المحاسبة البيئية بالمعايير القائمة على المبادئ تأثيراً كبيراً بينما تأثرها بالمعايير القائمة على القواعد ضعيف.
- ١١/١ لا يوجد نظام تكاليف يوضح تكلفة عملية الرقابة على التلوث.
- ١١/١ يرى الباحث عدم وجود إطار متكامل للمحاسبة البيئية وخصوصاً لا يوجد معايير محاسبية تتعلق بالمحاسبة البيئية.

٢- توصيات البحث

- ١/٢ يوصى الباحث بتفعيل المحاسبة البيئية معتمداً على المعايير القائمة على المبادئ ، وإذا كان هناك بند لا يوجد له معايير على أساس المبادئ يمكن الإلتجاء إلى المعايير القائمة على القواعد.
- ٢/٢ يوصى الباحث بإتباع المعايير القائمة على القواعد في حالة وجود أزمات مالية.
- ٣/٢ يقترح الباحث التوصية لدى الجهات المهنية بإصدار معايير محاسبية تتعلق بالمحاسبة البيئية.
- ٤/٢ يوصى الباحث الجهات المهنية المصرية دراسة مدى ملائمة البيئة المصرية لتطبيق المعايير وفقاً للمبادئ والقواعد على المحاسبة البيئية .
- ٥/٢ يقترح الباحث وضع إطار متكامل للمحاسبة البيئية ، لحين صدور معيار للمحاسبة البيئية.
- ٦/٢ يوصى الباحث بإمكانية إعادة تبويب نظام التكاليف بالشركة بحيث يوضح تكلفة عملية الرقابة على تلوث الهواء، وتكلفة معالجة المخلفات السائلة.
- ٧/٢ يوصى الباحث بالاعتراف بالأصول والالتزامات والتكاليف البيئية في صلب القوائم المالية بشرط إمكانية تقدير قيمة البند ، وفي حالة عدم إمكانية تقدير قيمته يتم الإفصاح عنه في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
- ٨/٢ يوصى الباحث بإجراء مزيد من البحوث المستقبلية تقوم بربط المحاسبة البيئية بمعايير المحاسبة.

هوامش البحث

أولاً : المراجع العربية

- د. احمد عبد الله خليل (٢٠١٩) " استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين القياس والافصاح المحاسبي البيئي " مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الأول ٢٠١٩
- ١- أيمن جودى و السعيد قاسمى (٢٠٢١) " أساس القواعد مقابل المبادئ : مدى مسئولية المعايير المحاسبية عن الفضائح المحاسبية – حالة شركة انرون- " مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، العدد الأول ٢٠٢١
- ٢- ثابت حسان ، عمر توفيق (٢٠١٩) " دور المحاسبة البيئية في تعزيز التنمية المستدامة" جامعة نينوى – الموصل ، ابريل ٢٠١٩
- ٣- د.جميلة الجوازي (٢٠١٣) " أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية "المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية ، جامعة قاصدمرباح – ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- ٤- د. حنان محمد اسماعيل (٢٠١٦) " العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وأدائها المالي- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الأول ٢٠١٦
- ٥- د. خالد سعيد (٢٠١٨) " توصيف العلاقة بين الافصاح المحاسبي عن ابعاد المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي : دراسة وصفية تحليلية على الشركات السعودية" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الثاني ٢٠١٨
- ٦- د. دينا عبد العليم كريمة (٢٠٢١) " أثر الإفصاح الاختياري عن معلومات المحاسبة البيئية على الأداء المالي والسوقي : دراسة ميدانية وتطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الثالث ٢٠٢١
- ٧- د.بهاء محمد رزق (٢٠١٦) " أثر مستوي الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على قيمة الشركة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الرابع ٢٠١٦

- ٨- د. طارق وفيق ابراهيم (٢٠٢٠) " أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المسانمة المقيدة بالبورصة المصرية – دراسة تطبيقية" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الأول ٢٠٢٠
- ٩- د. طارق عبد العال حماد (٢٠١٠) " موسوعة معايير المحاسبة – شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية " (الإسكندرية : الدار الجامعية، ٢٠١٠)
- ١٠- عز الدين فكرى تهامى " الإطار العلمى لنظم محاسبة الإدارة البيئية " المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، كلية التجارة (بنين) جامعة الأزهر ، العدد الثامن ٢٠١١.
- ١١- د. عماد محمد رياض أحمد (٢٠٢٠) " مدى تأثير معايير المحاسبة القائمة علي القواعد مقابل المبادئ علي العلاقة بين دوافع الإدارة وجودة التقرير المالي دراسة تطبيقية علي البيئة السعودية" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الثالث ٢٠٢٠
- ١٢- د. محمد عبد العزيز خليفة وآخرون " مبادئ المحاسبة (٢) " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠٢١)
- ١٣- د. محمد عبد العزيز خليفة وآخرون (٢٠١٨) " شرح معايير المحاسبة المصرية " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠١٨)
- ١٤- د. محمد محسن عوض (٢٠٢٠) " شرح المعايير على اساس القواعد مقابل المعايير على أساس المبادئ والأثر على ظاهرة إدارة الأرباح " جريدة المحاسبين، ٢٠٢٠
- ١٥- د. مؤمن فرحات (٢٠١٦) " تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسئولية الاجتماعية لدعم التنمية المستدامة في إشارة للمؤشر المصري : دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الرابع ٢٠١٦
- ١٦- د. وائل محمد عبد الوهاب (٢٠١٨) " العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على القواعد مقابل المبادئ لتحسين جودة المعلومات المحاسبة - دراسة تطبيقية" المحاسب العربي ، يوليو ٢٠١٨
- ١٧- د. وليد سمير عبد العظيم (٢٠٢٠) " أثر استخدام المعايير المالية لمحاسبة الاستدامة على تحسين الإفصاح المحاسبي وتعزيز ثقة المستثمرين – دراسة تطبيقية على البنوك التجارية" مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية تجارة عين شمس ، العدد الثاني ٢٠٢٠

١٨- يوسف كمال (٢٠١٣) " المعايير على أساس القواعد مقابل المعايير على أساس المبادئ والأثر على ظاهرة إدارة الأرباح " المحاسب العربي ، مارس ٢٠١٣

ثانياً : المراجع الأجنبية

- 1- Cho, Michelon, & W. Roberts, R. (2016).” CSR report assurance in the USA : An empirical investigation of determinants and effects. Sustainability “**Accounting, Management and Policy Journal**, 5(2)
- 2- Ellen W and James R (2013) “Environmental Impact, Concept and Measurement” **Encyclopedia of Biodiversity**
- 3- Ileana Sorina and Andreea Antohe (2014) “Environmental Cost - An Environment Management Accounting Component “**International Journal of Academi Research** in Accounting, Finance and Management Sciences , Vol. 4, No.4, October
- 4- Iyyanki V. Muralikrishna, Valli Manicka (2017) “Environmental Accountng” **Environmental Management.**
- 5- Magnus Lindmark (2019),” Greening the national accounts” **Handbook of Green Economics**