

# دور الإفصاح البيئي في الوحدات الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة في مديرية بلدية الديوانية

م . م باسم عبد الله كاظم<sup>1</sup>، م . صفا مهدي راجي<sup>2</sup>

<sup>1</sup>قسم المحاسبة، المعهد التقني السماوة، جامعة الفرات الأوسط التقنية، العراق.

<sup>2</sup>قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق.

## المستخلص

وقد توصل البحث إلى مجموعة استنتاجات من أهمها لم تتضمن التقارير المالية الإفصاح عن أية معلومات كمية أو نوعية أو مالية لتكاليف والإيرادات البيئية لبلدية الديوانية وقيامها بتطبيق مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف والإيرادات البيئية والصادرة من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير المحاسبية الدولية. وأوصى البحث بمجموعة من المقترحات من أهمها ضرورة مساهمة الجهات المختصة بتعميق مفهوم المحاسبة البيئية وأهمية إيجاد نظام محاسبي بيئي مع التأكيد على ضرورة إفصاح التقارير المالية بشكل كاف عن المعلومات المحاسبية البيئية.

لقد أصبحت الحاجة إلى المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي من الاهتمامات التي تركز عليها الدول والإدارات المسؤولة عن الشركة فهي أصبحت واحدة من أهم القضايا بالنسبة للدول والشركات وبدأ الاهتمام منذ العام 1990 م وتتفاوت الأسباب فبعضها يعزى إلى داخل الشركة وأخر يعود إلى خارج الشركات وخاصة على المستوى العالمي. يهدف البحث إلى تسليط الضوء على التعرف على أنواع التكاليف البيئية والإلية التي تتبع لتكثيف النظام المحاسبي الموحد المطبق في البلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية وتحقيق احد ابعاد التنمية المستدامة. وتم تطبيق البحث عن طريق إجراء دراسة تحليلية للتقارير المالية في مديرية بلدية الديوانية للسنوات 2014، 2015

## المقدمة

بالمحافظة على البيئة، وكل هذا لا يمكن أن يتم إلا عن طريق عملية قياس ما يترتب عن هذه النشاطات من كلف وإيرادات، والإفصاح عنها محاسبياً في التقارير المالية النهائية المنشورة للوحدات الاقتصادية.

ان المعلومات البيئية اليوم أصبحت مطلوبة من الجهات المختلفة والمتنوعة من مستخدمي التقارير المالية، وتتمثل أساساً في حجم التكاليف البيئية التي تكبدتها الشركات ، نتيجة مزاوله الوحدات الاقتصادية لنشاطاتها المؤثرة في البيئة. إضافة إلى مقدار الفوائد التي تعود على أصحاب العلاقة والمجتمع فيه جراء التزامها بدراسة وتطبيق الإجراءات والقوانين المرتبطة

## المبحث الأول منهجية البحث

### أولاً: مشكلة البحث

تتعلق مشكلة البحث في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وفي ضوء ذلك يسعى البحث للإجابة عن بعض الأسئلة وهي كالآتي:

- ما مدى تضمن التقارير المالية عن المعلومات البيئية؟
- ما مدى التزام (عينة البحث) بتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية على ضوء المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي؟

### ثانياً: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من ضرورة الحد من التلوث البيئي لذا أصبح من الضروري ملائمة النظام المحاسبي المطبق لمعايير البيئة في حماية المجتمع عن طريق ما يوفره من معلومات الأداء في مجال وبلوغ الأهداف الأساسية للحد من التلوث البيئي، ويات الإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد يشغل أهمية كبيرة كونه يتطلب آليات لتكليف هذا النظام للإفصاح البيئي بما يخدم جميع الأطراف المستفيدة منه.

### ثالثاً: هدف البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على التعرف على أنواع التكاليف البيئية والإلية التي تتبع لتكليف النظام المحاسبي الموحد المطبق في البلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية.

### رابعاً: فرضية البحث

لتحقيق هدف البحث تم وضع الفرضية الآتية:

1. عدم التزام الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي بالإفصاح المحاسبي البيئي وعدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.

### خامساً: أساليب جمع البيانات والمعلومات:

من أجل الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية ولغرض تحقيق أهداف البحث تم اعتماد مختلفة لجمع البيانات والمعلومات ذات العلاقة بجانبَي البحث وكما يأتي:

- 1- الجانب النظري: - للإيفاء بالجانب النظري تم الاعتماد على العديد من المصادر العربية والأجنبية من كتب ودوريات ومقالات وبحوث محاسبية وبعض الأبحاث السابقة المنشورة وغيرها من الوثائق ذات الصلة بموضوع البحث، هذا فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (INTERNET)
- 2- الجانب التطبيقي: تم من خلال إجراء دراسة تحليلية للتقارير المالية في مديرية بلدية الديوانية للسنوات 2014، 2015.

## المبحث الثاني

### الإطار النظري للإفصاح المحاسبي البيئي

#### 1-2 أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

يعرف الإفصاح المحاسبي البيئي (Gray, 1990: 10) بأنه "الإبلاغ التأثيرات الاجتماعية والبيئية للنشاطات الاقتصادية للوحدة الاقتصادية لمجاميع اهتمام معينة ضمن المجتمع، وهذا يتطلب السلامة والحماية البيئية ولتغطية أكبر قدر ممكن من مستلزمات المعلومات المطلوبة من قبل أطراف أخذت تتنوع وتعدد مع ازدياد حجم التطور الذي انعكس على تلك المستلزمات من المعلومات البيئية ومن الجدير بالذكر ان الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي ينبع انطلاقاً من ان المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، اذ ان التقارير المالية يجب ان تعكس الالتزامات

الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة (الطاهر، 2011: 442).

يمثل الإفصاح المحاسبي "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي، الحاضر والمستقبل (Craig, 2009: 282).

ومن الأمور الواجب توافرها لإمكانية تطبيق نظام محاسبي بيئي فعال ما يأتي (الصوفي وآخرون، 2012: 226)

**أولاً:** استحداث حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليس اقتصادي فحسب ومنها ما يأتي:

## 2-2 مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه البيئة

تشير دراسة (DAVID AND GLEN, 2000) ان علم المحاسبة يمكن ان يسهم بشكل فعال في مجال حماية البيئة من خلال التقارير الاجتماعية والبيئية التي تحتوي على بيانات موثوق بها وصادقة تقدمها المؤسسات للمجتمع وللأطراف المستفيدة فيه من هذه المعلومات المحاسبية المعدلة بيئياً، وليبان واقع العلاقة التي تربط المؤسسات بالمجتمع ومن ثم الوصول الى اهم العناصر التي تدعم هدين الجانبين من جوانب علم المحاسبة مستقبلاً، من اجل التطور والتأصيل لحل المشاكل المحاسبية المعاصرة لقد أصبح موضوع تلوث البيئة ENVIRONMENTAL POLLUTION احد الاتجاهات الهامة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول؛ ويعود السبب لتزايد الدور الكبير الذي تلعبه البيئة في حياتنا، لتداخل العديد من العوامل المؤثرة على البيئة، من خلال الاستغلال الجاز، وعدم الالتزام بتطبيق معايير الحفاظ على البيئة من قبل الوحدات الصناعية والخدمية، كل ذلك يؤدي الى التلوث والذي يؤثر على الشركات والمجتمعات على حد سواء، مما يرتب على الوحدات الالتزام بدفع تعويضات لقاء هذا التلوث الذي حصل، وإتباع سياسات منع التلوث، وتتمثل مسؤولية الوحدة تجاه البيئة، وفي الأنشطة التي تقوم بها الوحدة وتحافظ من خلالها على البيئة، مثل: (المخادمة والعيسى 2010: 337)

- 1- الالتزام بنصوص القانون فيما يتعلق بمسببات تلوث الهواء او المياه او الضوضاء
- 2- التخلص من Waste بطريقة تكفل تقليل تلوث الأرض الى اقل حد ممكن وتصميم عمليات التشغيل والمنتجات بطريقة تؤدي إلى تقليل كمية المخلفات.
- 3- الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة والموارد الطبيعية، والعمل على إيجاد مصادر بديلة جديدة.
- 4- استحداث قسم خاص او وحدة خاصة بالبيئة، يكون دورها الحد من التلوث البيئي.
- 5- الوفاء بمتطلبات شهادة الايزو 14000 SO الخاصة بالأمان البيئي

## 3-2 أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

- ان الأهداف الكامنة وراء الإفصاح المحاسبي البيئي يمكن تحديدها كما يلي: (UNEP, 1992: 34)
1. ان الإفصاح يعد بمثابة قاعدة للبيانات يتم الاستناد عليها في اجراء الدراسات المتعلقة بالآثار البيئية للصناعات المتشابهة.
  2. يساعد الإفصاح على بث روح الطمأنينة بالنسبة لإدارة الوحدة الاقتصادية بخصوص كل ما له علاقة بكفاءة الإجراءات وصحة العمليات المتعلقة لحماية البيئة.
  3. يعد مصدر معلومات جيد للتعرف على اية مشكلة تتعلق بمصدر وتكوين الفضلات الملوثة.
  4. يمنح فرصة للمالكين في التعرف والاطلاع على طبيعة وحجم مسؤولياتهم في وقت مبكر مما يساعد ذلك على إسهامهم مع الإدارة في محاولة تقليل تلك التكاليف.

1. الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية التي تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر من نفس المنشأة.
2. توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المنشآت المتماثلة، أي ضرورة تماثل إجراءات وأسلوب المحاسبة بين الوحدات المتشابهة التي تتفق في طبيعة النشاط، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنة بينهما.
3. قابلية التقارير المالية للتدقيق الخارجي حيث تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمات المعبرة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة بصورة مقبولة عملياً؛ لإجراء التدقيق الخارجي

**ثانياً:** استحداث المعايير الملائمة في التقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي، حيث يتوجب استحداث معايير تلائم إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية وخاصة في حالة انفصالها عن التقارير المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها التقارير الاجتماعية والبيئية ويساهم في إظهار التقارير المالية بشكل ملائم حتى تكون مقبولة ومفهومة بجانب مستخدمها. وبالرغم من ان وضع معيار دولي للإبلاغ المتكامل ما زال طور الاستحداث، قامت مع ذلك الجهات المختصة في بعض الدول بالانتقال نحو هذا النموذج للإفصاح، فضلاً عن تقرير فريق الأمم المتحدة الرفيع المستوى المعني بخطة التنمية لما بعد سنة 2015 قد أشار الى ان العديد تسلم بالحاجة الى اعتماد ابلاغ متكامل عن التأثيرات الاجتماعية والبيئية لأنشطتها وكذلك عن أدائها المالي وتدعو هذه الشركات الى اقامت شراكة عالمية جديدة على إتباع هذه الممارسة. (United Nation, 2013-11)

- ويمكن القول بان هناك حاجة ملحة للإفصاح المحاسبي البيئي للمنشآت لما لذلك من أهمية للإدارة والمستثمرين، الأطراف الخارجية والداخلية للمنشأة، وذلك لتوفير المعلومات البيئية اللازمة لدعم الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، فضلاً عن الفوائد التي تعود على المنشآت من هذا الإفصاح على المدى القصير او على المدى الطويل، الامر الذي ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها أو مركزها المالي، حيث توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوي للمساهمين ومنها: (أبو زيد، 2007 – 192)
- أ- إن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة 1990
  - ب- احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.
  - ت- الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية او عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبين الا في السنوات الأخيرة.
- وتشير الدراسات بان العلاقة بين الأداء المالي والأداء الاجتماعي والبيئي علاقة معقدة ومشروطة بالعديد من العوامل الخاصة بالشركة والطبيعة الصناعة التي يصعب حصرها، (Salzmann et al., 2005 ; Mahomay et al., 2008; ) (weshah et al., 2012)

بنود مؤشر الإفصاح المحاسبي البيئي تشير الدراسة ( Carreira et al., 2014 498) الى ان البنود المدرجة في مؤشر الإفصاح البيئي تشمل مجموعتين

ثانياً: ضمن المرفق	أولاً: ضمن التقرير السنوي
1. معايير القياس ذات الصلة بالبيئة	1. البرامج السياسية البيئية
2. الحوافز البيئية	2. التدابير الوقائية/ حماية البيئة
3. رسملة النفقات البيئية (الاستثمار)	3. الاستثمارات البيئية / النفقات الرأسمالية (في السنة الماضية والسنة الحالية)
4. الخصوم البيئية	4. الأداء البيئي / المخاطر وتأثيراتها على البيئة
5. النفقات البيئية المخصصة للنتائج (النفقات: تكاليف الشغل)	5. (المعلومات الكمية)
6. المطلوبات البيئية المحتملة	6. المؤشرات البيئية
7. إحكام البيئة	7. نظام الإدارة البيئية
8. الرسوم/ العقوبات المتعلقة بالمسائل البيئية	8. التدريب البيئي
9. عنوان: المعلومات عن المسائل البيئية	9. التدقيق البيئي الخارجي
10. عنوان تراخيص CO2	10. الاستثمار البيئي المستقبلي والنفقات
	11. الجوائز المتعلقة بالبيئة
	12. تذكر التحسينات التي تمت من سنة لأخرى
	13. يذكر ضمن التقرير البيئي / الاستدامة
	14. المبادرة وحملة التوعية والدراسة والمؤتمرات

## 2-4 مزايا الإفصاح المحاسبي البيئي

إن المنشأة الصناعية في العراق تواجه صعوبات ومعوقات عند تطبيق المحاسبة البيئية وذلك يعود لعدة أسباب يأتي في مقدمتها: (عبد الحسين، 2014: 303)

أ- نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة البيئية.

ب- عدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم المنشآت الصناعية بالقيام بإجراءات المحاسبة البيئية.

ت- عدم توافر المعلومات التفصيلية الأزمنة لتطبيق أساليب المحاسبة البيئية.

ان الإفصاح عن المعلومات البيئية للوحدات الاقتصادية وخصوصاً الخاصة بالتكاليف البيئية في قوائمها المالية يمكن ان يحقق لها مجموعة مزايا وفوائد نوجزها بالآتي: (Coulson,1991:11) ; (الشعباني 2012، 5) ; (الطاهر،2011:488).

أ- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي او التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم النشاط، فقيام الوحدة حماية البيئة من الآثار الخطرة للتلوث وفي الوقت نفسه قيامها باستعمال مواردها بأكبر كفاءة ممكنة يساعدها على زيادة الخدمة المقدمة للمجتمع.

ب- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتكون الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع عملها ومركزها المالي.

ت- دعم ثقة واحترام المجتمع والإفراد في والوحدات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس في الأخير على نتيجة ممارسة عملها ومركزها المالي.

ث- إن الإفصاح عن المصروفات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها، ومن ثم ترشيد قراراتهم الخاصة بتصميم الأنشطة الإنتاجية من اجل التوافق مع القوانين البيئية والتنظيمات.

ج- توفر المعلومات عن الكلف البيئية يساعد إدارة الوحدات في المفاضلة بين البدائل المختلفة الواجبة لرقابة درجة التلوث.

## 2-5 معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي

تشير دراسة (المشهداني وحسن، 2016: 189-190) الى ان النموذج الارشادي المحاسبي في العراق (النظام المحاسبي الموحد) يعاني من قصور كبير على صعيد الأهداف والمفاهيم الأساسية والتي انعكست في طرق القياس والافصاح عن الاحداث والصفقات التي تنجز بسبب عدم استيعابه للتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، وبالتالي اثر سلباً على نوعية وفائدة المعلومات المقدمة، فضلاً عن ان هناك تخوفاً من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي لدى العديد من الشركات، ويعزى ذلك الى عدم التأكد من أهمية التطبيق والمنافع المترتبة عليه، وايضاً الى عدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي (صالح 2015: 6) وعلى الرغم من أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي إلا إن هناك العديد من المعوقات التي تحد من القيام بالإفصاح المحاسبي البيئي، وابرز تلك المعوقات: (الطاهر، 2011: 457).

1. عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.
2. عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.
3. عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن المحاسبي البيئي.
4. صعوبة قياس التكاليف البيئية.

وضع الملكية، وشركة التدقيق. كما ان إيجاد طريقة سليمة لقياس التكاليف البيئية ومعالجتها محاسبياً والإفصاح عنها في التقارير المالية يعتمد بشكل كبير على تحديد فئات التكاليف المرتبطة بالبيئة وتصنيفها في الشركة حسب طبيعتها ومن ثم إيجاد الطرق الكفيلة لمعالجتها محاسبياً لقد حدد. الاتحاد الدولي للمحاسبين فئات التكاليف المرتبطة بالبيئة بما يلي: (IFAC, 1998: 20)

1. تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج وتشمل شراء المواد الطبيعية مثل المواد الأولية التي يتم تحويلها الى المنتجات
2. تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج وتشمل شراء ومعالجة الطاقة والمياه والمواد الاخرى التي تصبح مخرجات إنتاج وليست منتج مثل المخلفات والانبعثات
3. تكاليف التحكم المخلفات والانبعثات وتشمل تكاليف تناول والمعالجة والتخلص من المخلفات والانبعثات والتكاليف الاستصلاح والتعويض المرتبط بالأضرار البيئية واي التكاليف أخرى تشمل التقيد بتشريعات ضبط التلوث.
4. تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الإدارة البيئية تشمل أنشطته الإدارة البيئية الوقائية مثل مشاريع وخطط إنتاج أنظف وكذلك تشمل تكاليف الأنشطة الإدارية والبيئية الأخرى مثل التخصص البيئي وأنظمة القياس البيئي والاتصال البيئي.
5. تكاليف البحث وتطوير: وتشمل تكاليف المشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية
6. التكاليف غير الملموسة: وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالبيئة الغير ملموسة مثل تحمل المسؤولية القانونية وتشريعات المستقبلية وصورة الشركة امام الجميع.

اما أهم الأساليب المعتمدة للإفصاح عن التكاليف البيئية (أبوزر 2007: 10)

1. الإفصاح الوصفي: وذلك بالإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالبيئة بشكل وصفي.
2. الإفصاح الكمي: وذلك بالإفصاح عن أنشطة الرقابة على التلوث البيئي ببيانات مالية وكمية مثل نسب التلوث.
3. طريقة الكلفة - المنفعة: وذلك بالإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية مع ضرورة المقارنة بين كلفة كل جانب والعائد منه

## المبحث الثالث الجانب التطبيقي

شروط الاعتراف بها تكاليف بيئية جارية يتم تحميلها خلال الفترة ويفضل قيام المديرية بفتح أستاذ فرعي لتسجيلها فيه، وستقوم الباحثة في هذه الفقرة تحديد التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية لعينة البحث وكالاتي -

يؤكد (عمر وآخرون، 2014: 254) على إن عدم وجود أثر للإفصاح عن الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية على الأداء المالي يمكن تفسيره في ان أصحاب المصالح يميلون الى الاهتمام بإنتاج منتجات خاضعة إلى معايير معينة حسب متطلبات ومواصفات معينة دون الاهتمام بالجانب البيئي لهذه المنتجات كما ان الاستثمار المتوقع بالأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية قد يحقق عوائد منخفضة لان الإنفاق في هذا المجال يزيد من التكاليف التشغيلية التي لا يكون لديها أثر او قد تؤثر سلباً في الأداء المالي. من ناحية أخرى قد يكون المستثمرين اقل ميلاً الى الاستثمار في مجال البيئة لعدم اقتناعهم بالعائد المالي المتوقع من هذا الاستثمار، وتدعم هذه النتائج ما ذهبت اليه نظرية التكاليف الخاصة، التي توضح ان الاستثمار في الأنشطة البيئية تنشئ تكاليف فقط دون تحقيق أرباح.

ويرى (Hamid and Salah, 2015: 17) ان مديري الشركات يستخدمون الموارد المالية للشركة في الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية كأداة للدعاية والإعلان وتعزيز هبة وسمعة الشركة البيئي وإضفاء الشرعية لأنشطتها من اجل التأثير على أصحاب المصلحة.

وتتمثل أهم مشكلات الإفصاح عن الأنشطة البيئية كما يلي: (عمارة، 2011: 275)

1. مشكلة القياس النقدي للمنافع البيئية.
2. مشكلة القياس الكمي لمباشر لبعض التكاليف البيئية وصعوبة ترجمتها الى قيم نقدية.
3. عدم وجود حصر لأنشطة التكاليف البيئية.
4. استبعاد بعض الأنشطة البيئية الإجبارية وقصرها على الأنشطة الاختيارية.

## 2-6 القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية

تشير دراسة (Muttanachai and Patricia, 2012: 9) التي هدفت التعرف على الإفصاح البيئية على المواقع الالكترونية من قبل الشركات في بورصة تايلاند (SET)، حيث تم اختبار العلاقة المحتملة بين كمية الإفصاح ومجموعة متنوعة من العوامل وقد إشارة النتائج إن 88 في المائة من الشركات عينة البحث والمدرجة في البورصة التايلندية تفصح عن المعلومات البيئية على مواقعها على شبكة الانترنت، وهناك علاقة بين كمية الإفصاح وكل من: نوع الصناعة،

## أولاً: -القياس المحاسبي للتكاليف الجارية:

وتم الاعتماد على أسلوب قياس التحكم المباشر وغير المباشر في إتمام عمليات القياس المحاسبي عن طريق الاطلاع على السجلات عينة البحث ودراستها لعناصر التكاليف أمكن تحديد عناصر التكاليف المرتبطة بأنشطتها البيئية وكما مبين في الجدول رقم (1) وقد استوفت

1- الرواتب والأجور البيئية: - ويشمل هذا الحساب 31 تكاليف ما يخص الأداء البيئي والجدول رقم (1) يظهر الرواتب والأجور البيئية تدفعه بلدية الديوانية إلى الموظفين لديها من الرواتب والأجور التي المدفوعة في عينة البحث.

### الجدول (1)

#### الرواتب والأجور البيئية بالدينار المدفوعة

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	2014	2015
3111	الراتب	3783212401	3884349752
3112	مخصصات الشهادة	1021822417	1048594800
3113	مخصصات المنصب	11190965	14882274
3114	مخصصات زوجية وأطفال	8251220000	825800000
3115	مخصصات الخطورة	580020533	901411015
3116	مخصصات أجور إعمال إضافية	691088000	481466000
3118	مكافئات تشجيعية	399700000	171715000
3119	مخصصات أخرى	599238977	399390657
311	مجموع الرواتب النقدية للموظفين	7911393293	7726609498

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

2- المستلزمات السلعية البيئية: - يشمل هذا الحساب 32 تكاليف المواد المستعملة لأغراض الأداء البيئي.

### الجدول (2)

#### المستلزمات السلعية البيئية بالدينار

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	2014	2015
321	مواد نفطية	148306800	124900000
322	الوقود والزيوت	280087100	159777450
323	الأدوات الاحتياطية	280352385	514726525
3251	اللوازم والمهمات	330567710	299589285
3271	المياه	12506400	12092450
32721	الكهرباء	56161749	61454474
	مجموع المستلزمات السلعية البيئية	2701657077	2788450374

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

### 3- المستلزمات الخدمية البيئية:

ويشمل هذا الحساب 33 ما تحمله عينة البحث مقابل الحصول على خدمة مباشرة من الغير تساعد على ممارسة لنشاطها المرتبط بالأداء البيئي. ويظهر الجدول رقم (3) الأتي المستلزمات الخدمية البيئية عينة البحث.

### الجدول (3)

#### المستلزمات الخدمية البيئية بالدينار المدفوعة

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	2014	2015
331	خدمات الصيانة		
33111	صيانة حدائق	256494620	504502700
33112	صيانة متزهات	190475380	168340500
33113	صيانة مشاتل	155006125	90022950
3312	صيانة مباني ترفيهية	34294000	6000000
3313	صيانة آلات ومعدات	569020485	865201210
3314	صيانة وسائل نقل وانتقال	265376250	247868000
3316	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب	115287000	148757170
	مجموع المستلزمات الخدمية البيئية	1586053860	2030792530

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

ويمكن تلخيص القياس المحاسبي للتكاليف الجارية البيئية كما في الجدول (4):

**الجدول رقم (4)**  
**الكلف الجارية للأنشطة البيئية**

رقم الدليل الحساب	اسم الحساب	2014	2015
31	الرواتب والأجور	7911393293	7726609498
32	المستلزمات السلعية	2701657077	2788450374
33	المستلزمات الخدمية	1586053860	2030792530
	الإجمالي	12199104230	12545852402

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

#### 2- الإيرادات البيئية

وأيضا يتمثل بالنقد المستلم كإيراد والجدول رقم (5) يظهر إيرادات البيئة نتيجة لأدائها أنشطة بيئية تستهدف استدامة البيئة وحمايتها، وتنوعت هذه الإيرادات بين إيرادات تحققت نتيجة للنشاط الجاري البيئي وإيرادات أخرى تحققت بصورة أخرى تمثلت بالإيرادات العرضية المتحققة عن عمليات التخلص من مخلفات النشاطات او العمليات الإنتاجية الضارة بالبيئة والجدول يظهر إيرادات النشاط الجاري البيئية في عينة البحث.

عن طريق الاطلاع على سجلات عينة البحث أمكن تحديد عناصر التكاليف التي استوفت شروط الاعتراف بها كموجودات ثابتة يتم إدراجها في سجلات خاصة تكييف لهذا الهدف او في سجلات مديرية البلدية الخاصة بموجوداتها ويتم إظهارها في الميزانية العامة، وقد تجسدت التكاليف البيئية غير المستنفذة التي تحملتها عينة البحث للنهوض بالأنشطة البيئية من الموجودات البيئية التي أمكن حصرها بالاعتماد على سجلات بلدية الديوانية

**الجدول رقم (5)**  
**الإيرادات البيئية بالدينار**

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	2014	2015
4371	إيرادات خدمات التنظيف	476547100	418797000
4372	إيرادات خدمات التبليط	257596830	95142219
	مجموع إيراد النشاط الخدمي	734143930	513939219
4393	رسوم منح وتجديد إجازات البناء	1626288	893050
4394	رسوم مجازر	28238000	30294000
	مجموع إيرادات الرسوم	29864288	31187050
	مجموع إيرادات النشاط الجاري	1528016436	1090252538

المصدر: - التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

#### ثانياً: الإفصاح عن الإيرادات والتكاليف ذات العلاقة بالمعلومات البيئية:

بعد انجاز الخطوات (أولاً ثانياً) واستكمالاً لمستلزمات الإفصاح يتم تنظيم كسفي العمليات الجارية المقترحة لعينة البحث بطريقة تسمح باستعراض أنشطة مديرية البلدية الاقتصادية أولاً ومن ثم أنشطتها البيئية .

وبعد تثبيت كافة التكاليف البيئية وتحديد مجموع الأموال المنفقة لحماية البيئة من أنواع التلوث موبوءة إلى تكاليف جارية بيئية وأخرى تكاليف رأسمالية بيئية، وسيتم باستعراض بيانات ومعلومات الأنشطة لعينة البحث الاقتصادية والبيئية من خلال إعداد كشف

مستقل بالعمليات الجارية البيئية اذ يضمن هذا الكشف ضمن الحسابات الختامية الرئيسية بموجب النظام المحاسبي الموحد للبلديات، عليه فان النتيجة النهائية للكشف التي تعبر فائض (عجز) العمليات الجارية، وان تضمن البعد البيئي ضمن كشف العمليات الجارية يقصد او يعني بالمقابل إعداد كشف يحتوي كلاً من التكاليف الجارية البيئية التي تتحملها مديرية البلدية في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث، إضافة الى التكاليف الجارية التشغيلية التي تتحملها عينة البحث نتيجة لممارستها لنشاطها الاقتصادي، وتشمل التكاليف البيئية الرواتب والأجور المدفوعة للموظفين في مجال البيئة وتكاليف المستلزمات السلعية والخدمية وصولاً إلى النتيجة النهائية

للكشف تمثل فائض (عجز) العمليات البيئية، وكما موضح في الكشف رقم(1)

رقم الدليل الحسابي	البيان	سنة 2014	سنة 2015
4371	إيرادات خدمات التنظيف	476547100	418797000
4372	إيرادات خدمات التبليط	257596830	95142219
4394	رسوم مجازر	28238000	30294000
	مجموع إيرادات النشاط البيئي الجاري	762381930	544233219
	تزل المصروفات الجارية		
31	الرواتب والأجور####	7911393293	7726609498
32	المستلزمات السلعية	2701657077	2788450374
33	المستلزمات الخدمية	1586053860	2030792530
	مجموع المصروفات الجارية	12199104230	12545852402
	الفائض أو (عجز) القابل للتوزيع	( 3525329007)	(4275009685)

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية  
 (##### تم استثناء الرواتب والأجور على أساس المنح التي تستلمها المديرية من خزينة الدولة))))

### ثالثا : السبل الكفيلة بإدامة وحماية الأنشطة البيئية

ويظهر كشف العمليات الجارية البيئية رقم (1) إن المديرية تتكبد خسائر سنويا تصل إلى أكثر 4275009685 مليار دينار في سنة 2014 وأكثر من 3525329007 مليار دينار في سنة 2015 وهذا يشكل خلافا في السياسة المتبعة من قبل المديرية ويتطلب التدخل السريع وإيجاد حلول صحيحة للإيجاد التوازن في العمل البيئي بين ما يمكن إن تنفقه الدولة وما يجب إن تحصل عليه من المواطن لدعم أنشطة المديرية في حماية البيئة، علما إن المديرية تغطي هذا العجز الحاصل بين إيراداتها ومصروفاتها من خلال صافي مبيعات أراضي وبضائع بغرض البيع إذ بلغت في عام 2014 حوالي 5690604984 دينار وفي عام 2015 حوالي 1436610864 دينار بالإضافة إلى ما تحصل عليه من منح الخزينة العامة إذ بلغت في عام 2014 حوالي 7776021873 دينار وفي عام 2015 حوالي 7312031108 دينار وهذا بحد ذاته يشكل خطرا ملازما يهدد عمل المديرية بالمستقبل مما يتطلب وضع إستراتيجيات عمل طويلة الأمد للاستثمار البيئي من خلال إيجاد طرق فعالة لاستثمار عمليات تدوير النفايات في توليد الطاقة الكهربائية على سبيل المثال بالتنسيق مع وزارة الكهرباء وكذلك إقامة قرى سياحية تستقبل السياح أسوة بما نراها في البلدان المجاورة وفسح المجال أمام الطاقات العلمية لاستثمار الأراضي التابعة للوزارة قبل نفاذها من خلال عمليات البيع لتعويض العجز الحاصل في ميزانية المديرية .

اما كشف الميزانية العامة الاقتصادية البيئية: يتم إعداد هذه القائمة بالاستناد الى الفصل في الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة التي تستعملها عينة البحث في عملياتها الإنتاجية عن تلك التي تستعملها من اجل حماية البيئة من التلوث وذلك بعد الأخذ بالمعلومات البيئية للإفصاح والكشف رقم (2) يأخذ بنظر الاعتبار اخذ الإفصاح عن المعلومات البيئية والواردة في الكشف وخاصة فيما يرتبط بشراء الموجودات الثابتة وكذلك الإضافات الرأسمالية اللازمة للحماية من التلوث، وبين الكشف رقم (2) كشف الميزانية العامة الاقتصادية البيئية لعينة البحث وذلك بعد ان تم فصلها بالشكل الذي يساعدها للإفصاح عن المعلومات البيئية، فضلا عن اخذ الإضافات الرأسمالية بنظر الاعتبار والتي تنوي مديرية البلدية استحداثها المطلوبات البيئية طويلة الأجل تشمل على تخصيصات مؤكدة تم خصمها من إيرادات السنة المالية تمثلت بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها البيئي، اما المطلوبات البيئية قصيرة الأجل تمثلت بالالتزامات قصيرة الاجل البيئية بتكوين مخصص لمصروفات الشراء لمواد تخص الأنشطة البيئية والتزامات قصيرة الأجل لصالح تجهيز عن متطلبات بيئية والتزامات ترتبت بذمة مديرية البلدية. وقد تعذر علينا الحصول على المعلومات من مديرية بلدية الديوانية لادعائهم انها معلومات سرية وهذا ما يزيد من تخلف البلد ويجعل اقتصاده يسير نحو الهاوية وتتفاقم حالات الفساد به إلى درجة جعلتنا اول دولة في العالم من ناحية الفساد المالي والإداري، لذلك سوف نعرض تفاصيل الميزانية بما تيسر من معلومات

الكشف رقم (2)

الميزانية العامة المقترحة الاقتصادية – البيئية بالدينار كما في 2015، 2014 /12 /31

رقم الدليل الحسابي	البيان	سنة 2014	2015
	<u>الموجودات</u>		
1	مجموع الموجودات الثابتة البيئية بالقيمة الدفترية		
11	المباني ومنشآت وطرق البيئية	28704771367	34856495033
118	وسائط نقل وانتقال البيئية	5410050613	5158917551
114	أثاث وأجهزة مكتب البيئية	4085879499	5448929516
116		11615048033	1766540873
	مجموع الموجودات الثابتة	49815749512	47230882973
13		222926233	702762065
16	المخزون بالكلفة	2769973389	2935732989
18	المدينون	8273619507	362814187
	النقود	11266519129	7331309241
	مجموع الموجودات المتداولة	61082268641	54562192214
21	مجموع الموجودات البيئية وغير البيئية	58657129229	58657129229
22	رأس المال التشغيلي البيئي	750000	750000
225	احتياطي	(4275009685)	(10846133776)
26	(ينزل العجز المتراكم)	5372339547	5315921328
	الدائنون	61082268641	54562192214
	مجموع مصادر التمويل		

## المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

- أولاً: الاستنتاجات:**
- على ضوء ما تقدم نخلص إلى أهم الاستنتاجات وكالاتي:
1. لم تتضمن التقارير المالية الإفصاح عن أية معلومات كمية أو نوعية أو مالية لتكاليف والإيرادات البيئية لبلدية الديوانية وقيامها بتطبيق مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف والإيرادات البيئية والصادرة من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير المحاسبية الدولية.
  2. إن أحد أهم الأسباب التي أدت إلى عزوف بلدية الديوانية عن توفير معلومات عن تكاليف والإيرادات البيئية ضمن القوائم المالية هو غياب التشريع القانوني حيث لا يتضمن النظام المطبق أي معلومات تخص المحاسبة البيئية.
  3. إن مسؤولية جميع الوحدات الاقتصادية حماية البيئة وأن تلتزم بجميع المعايير وأن يتم معاينة كل من يخالف ذلك. وتدوير النفايات التي يمكن الاستفادة منها.
  4. أظهر نتائج الإفصاح عن الإيرادات والتكاليف بيئية ان مديرية بلدية الديوانية تعاني من عجز كبير جدا في السنتين 2014 و2015 نتيجة عدم وجود توازن بين انفاقها وعملية الحصول على الإيرادات بشكل سليم بسبب عدم توفر
- ثانياً: التوصيات:**
- 1- ضرورة مساهمة الجهات المختصة بتعميق مفهوم المحاسبة البيئية وأهمية إيجاد نظام محاسبي بيئي مع التأكيد على ضرورة إفصاح التقارير المالية بشكل كاف عن المعلومات المحاسبية البيئية.
  - 2- التأكيد على دور التشريعات البيئية وتفعيلها بالشكل المطلوب للقيام بالدور المنوط بها خير قيام، والحد من تدهور الوضع البيئي.
  - 3- إلزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي البيئي، والتأكيد على أهمية المعايير المحاسبية في إصدار معايير تتعلق بالبيئة، وتقديم الدعم الحكومي للوحدات الاقتصادية التي تلتزم بالإفصاح المحاسبي البيئي، وذلك لتميزها عن الوحدات غير الملتزمة بيئياً ولتعزيز مكانتها،

ومدن ترفيهية أسوة بما نجده في الدول المجاورة كالإمارات وإيران على سبيل المثال لا الحصر.  
5- تفعيل دور الإعلام بكافة وسائله في التوعية بالرسالة البيئية وإبراز أهمية تحمل المواطن الفرد ومجموع الأسر التي تشكل المجتمع فب المحافظة على البيئة من خلال نهج السبل الصحيحة في الحفاظ على البيئة.

ومن الضروري تدوير النفايات التي يمكن إعادة استعمالها وعدم التخلص منها في الطمر الصحي.  
4- الحصول على الإيرادات بشكل سليم من خلال توفير المنشآت التي يمكن استثمارها في جلب التدفقات النقدية للبلدية كاستغلال عمليات تدوير النفايات لتوليد الطاقة او استغلال المساحات التي تملكها البلدية لإقامة قرى عصرية

## المصادر

7- عمارة، نوال، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح-ورقة يومي 22 و23 نوفمبر 2011.  
8- عمر، بلال فايز، والشعار، اسحق محمود، وزلوم، نضال عمر "أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الاداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية" دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2-2014.  
9- عبد الحسين، امل، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية - دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن العدد 31، الكلية التقنية الإدارية - كوفة، 2014.

### رابعاً: الأطروحات الجامعية

1- ابو زيد، محمد السيد محمد " إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع أسمدة بجمهورية مصر العربية "، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2007.  
2- حنان، سعدي سيف " القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان\_ SCHB \_ قسنطينة"، جامعة قسنطينة، رسالة ماجستير، 2014.  
3- صالح، موسى محمد عبد الله "الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي" أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، طرابلس- لبنان، جامعة الجنان، كلية: إدارة الأعمال، الدراسات، العليا، قسم المحاسبة، 2015.  
4- لعمليات، نوفان حامد محمد، القياس المحاسبي لتكاليف انشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية -حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول

1- المصادر العربية  
أولاً: الوثائق والتقارير الرسمية  
1- التقارير والقوائم المالية لمديرية بلدية الديوانية للسنوات 2014، 2015

### ثانياً: الكتب

1- ابو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. دار المريخ، الرياض، 2005.

### ثالثاً: الدوريات والنشرات والمجلات

1- المشهداني، بشرى عبد نجم الله، حسن، حكمت حمد، إمكانية اعتماد منهج الثورات العلمية في تفسير التقدم العلمي في المحاسبة"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 5، 2016.  
2- الشعباني، صالح إبراهيم يونس "الحاجة إلى توظيف معلومات الكلف البيئية في صنع القرارات الاستثمارية" مؤتمر فيلادلفيا، الاردن، 2007.  
3- الصوفي، فارس جميل حسين وآخرون " أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد التاسع والعشرون 2012.  
4- الشعباني، صالح ابراهيم يونس، الناصر، خالص حسن يوسف، "دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة"، مجلة الإدارة والاقتصاد. العدد الثالثة والتسعون، 2012.  
5- الطاهر، عادل البهلول حميدان "الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد 27-العدد الأول، 2011.  
6- المخادمة، أحمد عبد الرحمن، والعيسي، ياسين احمد، "مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف التلوث البيئي (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الاردنية)"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 76، السنة 49، 2010.

- 7- uttanachai Suttipun , Patricia Stanton "A study of Environmental Disclosures by Thai listed Companies On Websites, 2<sup>nd</sup> Annual International Conference on Accounting and Finance (A F 2012) 9-15. Brunel University, west London, September 2010.
- 8- Salzman, O., Ionescos-Somers, I. and Steger, U.(2005), The business case for corporate Sustainability: Literature review and research options", European Management Journal, (23:1) pp 27-36.
- 9- UNEP, workshop on Environmental and natural Resource Accounting, Environmental Economics seriespaper No.3, February 1992.
- 10- Weshah, S. R., Dahiyat, A. A., Abu Awwad, M. R. and Hajj at, E.S.(2012), "The impact of adopting corporate social responsibility on corporate financial performance: Evidence from Jordanian banks", Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, (4: September), pp. 34-44.

الأردنية العامة المساهمة المحدودة "، رسالة دكتوراه في المحاسبة كلية الاقتصاد

## 2- المصادر الأجنبية

- 1- Gray R., (1990)."The greening of accountancy the Profession at ton Preasnce.certified
- 2- David Owen And Glen Lehman, "Social And Environmental Accounting: Trends And Directions For the Future ", Accounting Forum, Vol. 24 No. 1, March 2000.
- 3- Gray R.II, (1990),"The greening of accountancy" the Profession at ten Preasnce.certified record report no. London.
- 4- IFAC, International Federation of Accountants, Environmental Management Accounting, 1998.
- 5- Mahoney, L. La Gore, W. and Scazero, J.A.2008 "Corporate social performance, financial
- 6- Performance for firms that restate earnings", Issues in Social and Environmental Accounting (2:1), pp. 104 – 130.