



## متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية

أ.م.د. أسماء الهاشمي  
أ.م.د. عقيل حمزة حبيب الحسناوي  
جامعة الفرات الاوسط التقنية  
الباحثة زينب عزيز باصي  
جامعة الكوفة

### المستخلص

تهدف الدراسة الى تحديد متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية ودراسة وتحديد درجة وطبيعة الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية لشركات العينة، ولأهمية المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات الخاصة بوضع الخطط والاهداف ورسم السياسات التي تهدف الى حماية واستدامة البيئة باعتبارها تمثل الوعاء الشامل لعناصر الثروة الطبيعية تم بناء أنموذج مقترح مناسب للإفصاح البيئي لقياس التأثيرات البيئية في الشركات الصناعية العراقية عينة الدراسة ، وذلك بالاعتماد على المعلومات المعلنة في التقارير السنوية لشركات العينة والتي تتضمن 21 شركة صناعية مسجلة في سوق العراق للأوراق المالية ولمدة 4 سنوات بين 2010 الى 2013. وقد تم اختيارها من القطاعات الأكثر حساسية بيئياً والأكثر تأثيراً على البيئة. باستخدام اسلوب تحليل المحتوى Analysis Content الذي سيكون اداة القياس الاساسية للبحث، حيث سيتم اعداد مقياس الافصاح باستخدام هذا الاسلوب وبطريقة مشابهة لمقياس (Wiseman, 1982) الذي يتضمن 18 محور للإفصاح البيئي ضمن 6 محاور رئيسية تغطي جميع أوجه الاداء البيئي للشركة.

بينت نتائج الدراسة إن الافصاح في شركات العينة مقيد بما يفرضه النظام المحاسبي الموحد بما يتعلق بالإفصاح عن الوقود أو مخلفات الإنتاج. حيث لم تأخذ تطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية العراقية الاهتمام الكافي، وهذا يأتي نتيجة قلة إدراك الشركات الصناعية وضعف اسهامها بالمسؤوليات الواجب ان تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع. أن هذه الدراسة تمثل الإطار النظري لفهم طبيعة المحاسبة البيئية والابلاغ عن طريق تقديم استعراض مفصل للمحاسبة البيئية، بالإضافة إلى تطوير نموذج مقترح للنظام المحاسبي الموحد في الشركات الصناعية العراقية عينة الدراسة لفهم طبيعة الافصاحات البيئية ومدى تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية. ويوصي البحث الى وضع انموذج مقترح للإفصاح البيئي قابل للتطبيق العملي في الشركات العينة في ظل معايير المحاسبة الدولية لقياس مستوى الافصاح البيئي يشمل اقتراح توسيع دليل الحسابات للنظام المحاسبي الموحد ليتضمن حسابات جديدة هي ((الموجودات البيئية (101)، المطلوبات البيئية (102)، المصروفات البيئية (103) والايرادات البيئية (104)).

### Abstract

The study aims to identify the measurement and disclosure requirements of environmental information in the annual reports under IASs as well as examining the degree and nature of information disclosed in the annual reports of the sample companies. Due to the importance of environmental information in decision making regarding planning and drawing environmental objectives and policies to protect and support the environmental sustainability this study formulated an environmental disclosure model to measure the environmental effects of sample companies. The primary data were extracted from the annual reports of a sample



consists of 21 manufacturing companies listed in the Iraq stock market covering 4 years from 2010 to 2013. The sample companies were chosen from environmentally sensitive industries such as mental, or chemicals. To measure the degree of environmental disclosure an index containing 18 items with 6 different sections has been created to cover all aspects of environmental performance the company.

The results indicate the environmental information disclosed by the sample companies are restricted and limited to the outputs of the uniform accounting system that generate accounts for energy consumption and inventory of wastes. The applications of environmental accounting have not received enough attention by Iraqi manufacturing companies because of the lack the culture of environmental protection in a business Iraqi environment. The results of this study present a theoretical framework to understand the nature of environmental accounting and reporting by providing a detailed overview of environmental accounting. In addition, the study suggests an environmental disclosure model applicable in Iraqi manufacturing companies under IASs to measure the environmental performance, including expanding the chart of accounting in a uniform accounting system to contain new accounting codes are 101- environmental assets, 201- environmental liabilities, 301- environmental expenses, and 401- environmental revenues.

#### المقدمة

مما لا شك فيه ان التطور الحاصل في الانشطة الاقتصادية للشركات فضلاً عن التعقيدات المتسارعة في تقنيات الانتاج في العالم ادت الى زيادة الاثار السلبية للنشاط الاقتصادي على البيئة الطبيعية. وتعد ظاهرة الاحتباس الحراري احدى النتائج المترتبة على التوسع الهائل في الانتاج وازدياد المخلفات الضارة بالبيئة المصاحبة لهذا التوسع، مما دفع معظم دول العالم الى ايجاد الاليات الكفيلة للحد من مشكلة تلوث البيئة. على هذا الاساس تفرض العديد من دول العالم متطلبات خاصة بالقياس والافصاح البيئي تطبقها الشركات الصناعية، تبين من خلالها المعلومات البيئية المتعلقة بالآثار البيئية للنشاط الاقتصادي من جهة، ومن جهة اخرى تبين الاجراءات العلاجية التي تنفذها الشركة لتقليل تلك الاثار او الحد منها. ان الافصاح البيئي في القوائم المالية لم يأخذ الاهتمام الكافي نتيجة لعدم الحاجة لهذا النوع من المعلومات، لكن مع تزايد الضغوطات الاجتماعية باتجاه توفير معلومات أنشطة الشركة في حماية البيئة وخصوصاً بعد تطبيق اتفاقية كيوتو للحد من التلوث والتي تفرض على الدول تقليل نسب الملوثات الصناعية للشركات والتي من المتوقع ان يتم تعديلها في اتفاقية باريس 2015 التي تناقش التغير المناخي أصبح من المهم تحديد متطلبات الافصاح البيئي للشركات الصناعية بما يلبي الغرض الاساسي منها.

ان توفير معلومات عن طبيعة الانشطة البيئية للشركة هو موضع اهتمام أطراف متعددة داخلية وخارجية. من هذ المنطلق فان الدراسة الحالية ستسلط الضوء على متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في ظل المعايير المحاسبية الدولية اضافة الى قياس مستوى الافصاح الفعلي للشركات الصناعية العراقية



في ظل النظام المحاسبي. كما ستحاول الدراسة اقتراح نموذج موحد للإفصاح يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية.

## المبحث الأول - منهجية البحث والدراسات السابقة

### أولاً: منهجية البحث

#### مشكلة البحث

بات من المسلم به إن الوحدات الصناعية في ممارستها لأنشطتها ينشأ عنها الكثير من الآثار المضرة والملوثة في البيئة سواء من خلال رمي مخلفاتها في المياه أم من انبعاث الغازات السامة أو تلويث التربة بالفضلات المضرة بحياة الكائنات الحية ومنها الانسان على وجه الخصوص أو اصدار الاصوات العالية. ومن هنا فإن حماية البيئة وحسن استغلال مواردها يقع أولاً على عاتق تلك الوحدات بالإضافة الى الدور الرئيسي الذي تلعبه الدولة في هذا المجال ومن اجل توفير الظروف والمتطلبات التي تتيح امكانية التعامل الواعي وتلافي تلك المشاكل، ينبغي على تلك الوحدات ان توحد جهودها في مجال الاعتراف بالتزاماتها تجاه البيئة بجانب التزاماتها الصناعية، إضافة إلى بيان دورها الايجابي في تقليل الآثار البيئية لنشاطها الصناعي وإعطاء ذلك الالتزام الموقع الالزامي من خلال النظام المحاسبي المطبق فيها. وبناء عليه، فان مشكلة البحث تكمن في قصور النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الاقتصادية بشكل عام والصناعية بشكل خاص في تحديد وقياس المعلومات البيئية والافصاح عنها في القوائم والكشوفات المالية المعدة وفق ذلك النظام مقارنة بمتطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية مما يقلل من شفافيتها ومصداقيتها.

#### أهمية البحث

تتطلب اهمية الدراسة الحالية من اهمية المحاسبة عن الاداء البيئي من خلال دورها في توفير المعلومات البيئية اللازمة للترشيد في عملية صنع القرار، لذا فان لتطبيقها في الوحدات الصناعية ضرورة وأهمية بالغة. فضلاً عن ذلك فان الدراسة الحالية تساهم في تحقيق الآتي :

- 1- محاولة تحديد المجالات المضرة بالبيئة وقياسها بغية تعرف تلك الوحدات بمدى مساهمتها بتلك الاضرار ودورها في الحد منها.
- 2 - التمهيد بقيام الوحدات الصناعية العراقية بالإفصاح عن ادائها البيئي كجزء من التزاماتها تجاه البيئة سواء كان إجباراً أم طوعياً.
- 3- اعطاء تلك المجالات البيئية موقع، ضمن النظام المحاسبي لتحسين قياس الأداء البيئي في أداء وظائفه في توفير المعلومات النافعة لخدمة البيئة والمجتمع وانقاذهم من مخاطر التلوث.
- 4- إيجاد الوسائل والسبل الكفيلة بمعالجة الاضرار البيئية من خلال تسليط الضوء على واقع الاداء البيئي للوحدات الصناعية العاملة في القطر وتحديد تكاليف حماية البيئة واتباع أفضل الاجراءات لقياس تلك التكاليف بغية الحصول على أفضل النتائج.

#### أهداف البحث

تهدف الدراسة الى:



1. تحديد متطلبات القياس والانصاح البيئي عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية.
2. دراسة وتحديد درجة وطبيعة الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في الشركات الصناعية العراقية.
3. اقتراح نموذج مناسب للإفصاح البيئي في البيئة العراقية.

#### فرضيات الدراسة:

تحاول الدراسة الحالية اختبار الفرضيتين الاتيتين:

- 1- يوفر النظام المحاسبي المطبق في الشركات الصناعية العراقية مستوى معين من الإفصاح البيئي في تقاريرها السنوية.
- 2- وجود امكانية لبناء نموذج مقترح متكامل للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد في ظل معايير المحاسبة الدولية.

#### مصادر الحصول على البيانات:

لقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في اعداد الجانب النظري من هذه الدراسة من خلال الاستقادة من المصادر العلمية العربية والأجنبية، واما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المعلومات المعلنة في التقارير السنوية للشركات عينة الدراسة التي تتضمن 21 شركة صناعية عراقية مسجلة في سوق العراق لأوراق المالية ولمدة 5 سنوات بين 2010 الى 2014. اسلوب تحليل المحتوى Content Analysis سيكون اداة القياس الاساسية للبحث، حيث سيتم اعداد مقياس الإفصاح باستخدام هذا الاسلوب وبطريقة مشابهة لمقياس Wiseman 1982 الذي يتضمن 18 محور للإفصاح البيئي في القوائم المالية. وبهدف اثراء الدراسة بكل ما هو جديد في مجال المحاسبة عن الاداء البيئي فقد اعتمدت الباحثة بالإضافة الى الكتب والدوريات والمراجع والبحوث واوراق العمل والتي تناولت الموضوع باللغة العربية والانكليزية اعتمدت كذلك على شبكة المعلومات الدولية Internet للحصول على أحدث ما توصل اليه العالم في مجال حماية البيئة ودور المحاسبة في الحد من التلوث من اجل الحصول على كل ما يجعل مهمة تطبيق انموذج الدراسة متيسرة وناجحة.

### المبحث الثاني - الإطار النظري للبحث

#### مفهوم الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي

ان الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس تماما التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لا نشاطها المتعددة في الوقت نفسه الذي اصبحت فيه المعلومات عن الانشطة التي تؤديها المؤسسات الصناعية في إطار مسؤوليتها تجاه البيئة تمثل اساسا يستند اليه عند وضع الاستراتيجيات والبرامج الهادفة الى المساهمة في حماية واستدامة البيئة.

ويأتي الإفصاح البيئي استشعاراً لحاجة المستثمرين إلى معلومات عن البيئة، لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات ولذلك فإن جهوداً حثيثة تبذلها المؤسسات التشريعية والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم صوب سن تشريعات تقضي بضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات، وتشير



إحدى الإحصائيات إلى أن 70% من المنشآت الاقتصادية الأمريكية تفصح عن معلومات بيئية في تقاريرها السنوية، وهي بذلك تحتل المرتبة الأولى في العالم تليها المنشآت الاقتصادية في أوروبا التي تحاول اللحاق بالركب، وتتقدمها المنشآت الاقتصادية الموجودة في النرويج الذي يشهد فيها الاهتمام بالبيئة حركةً مزدهرة (Helen & Gray, 2001:100-101). وبالنظر لما جاء اعلاه فان هناك زيادة ملحّة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي الامر الذي يؤدي الى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات ويساعد في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

يعرف الإفصاح المحاسبي على انه "مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بإداء وانشطة الادارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية والاثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل (Deegan, 2009:282). وعليه فان الإفصاح البيئي للشركات يعني: أن الإفصاحات التي تتعلق بأنشطة الشركة لها تأثير على البيئة الطبيعية او المادية التي تعمل فيها (Wilmshurst and Frost 2000:16).

#### معايير اختيار المعلومات البيئية المفصح عنها

ان الإفصاح عن التأثيرات البيئية يواجه مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان اخراجه بصورة مناسبة لمن يهّمه التعرف على الاداء البيئي للمؤسسة ولضمان فاعلية محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي في الكشف عن الجوانب الهامة للأداء البيئي ينبغي تطوير اطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات وفيما يلي حصر لاهم هذه المعايير (Andreas & Upasena, 1998:62):

#### 1- القابلية للفهم Understandability

وهي خاصية تقتضي أن تتسم اللغة التي تصاغ بها المعلومات البيئية بالبساطة والوضوح حتى يتيسر فهمها، وذلك يعني توخي الحذر عند صياغة عبارات التقارير على نحو مبهم أو بأسلوب يحتمل التفسير أو التأويل إلى منطوق يتباين ومقصود كاتبه منه.

#### 2- الملاءمة Relevance

وهي خاصية تستلزم أن تكون المعلومات أساسية بالنسبة لمستخدميها من متخذي القرارات، فضلاً عن أنه ينبغي أن تتضمن تأكيدات على أداء المنشأة لفترة ماضية وتنبؤات لسلوك المنشأة مستقبلاً.

#### 3. المعولية /الموثوقية Reliability

وهي خاصية تعني أن يكون قياس وعرض المعلومات خالياً من الأخطاء الجوهرية أو التحيز لأي من الأطراف المستفيدين، فضلاً عن أنه ينبغي الاقتصار على عرض المعلومات الضرورية حصراً من دون التوغل في عرض التفاصيل المملة التي تتسبب في ضياع المعلومة الأساسية ومن ثم انعدام . أو على أقل تقدير قلة . الفائدة المتوخاة من الإفصاح.

#### 4 . القابلية للمقارنة Comparability



وهي خاصية تستوجب أن تتصف المعلومات المفصح عنها بالقابلية للمقارنة بين أداء المنشأة ذاتها على صعيد الفترات الزمانية المتعاقبة، والمقارنة بين أداء المنشأة ونظيراتها التي تمارس أنشطة مماثلة لما تمارسه المنشأة ذاتها، فضلاً عن هذه الخاصية تتصرف إلى ضرورة الإفصاح عن الطرائق التي تم اتباعها في قياس وعرض المعلومات.

### اليات الإفصاح المحاسبي البيئي:

يمكن توصيل المعلومات ذات الصلة بالبيئة الى المجتمع واصحاب المصلحة فيه عبر مجموعة من الاليات يمكن ايجازها في الاتي (ابو العزم، 2005:49):

- الإفصاح الاختياري: ان عدم اشتراك المساهمين في ادارة المؤسسة يؤدي الى مشكلتين مهمتين: الاولى: وجود عدم تماثل في المعلومات فان المستثمرين اقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة.

الثانية: وجود المخاطر الاخلاقية حيث تعمل الادارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها ولهذا يجب ان يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير اعداد القوائم المالية فالمعلومات البيئية التي تفصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريًا يساعد في تحسين ادائها البيئي الذي يؤثر بدوره في تحسين الاداء الاقتصادي للمؤسسة، سمعتها، وقيمتها التنافسية في راس المال (Toms,2002:257). وعلى الرغم من ان التقرير والافصاح البيئي مازال اختياريًا في اغلب الاحوال، الا أن العديد من الشركات الكبيرة في الدول المتقدمة بادرت طوعًا بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية البيئية وطورت نظامًا للإدارة البيئية ووضعت التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية، وبالرغم من النقائص التي تشوب صحة تقارير بعض المؤسسات والتي تركز على الجانب الايجابي، مهمة الجانب الذي يؤثر سلبًا في الإيرادات المستقبلية والتدفقات النقدية وتلك التي تعرضها للعقوبات القانونية والغرامات (رواني، 2007، ص:125).

- الإفصاح الاجباري: هذا النوع من الإفصاح يفرض على المؤسسات الصناعية ووفقًا للقوانين واللوائح التنظيمية والادارية في اسواق المال ووفقًا لمعايير المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا في المجاميع المهنية المحاسبية.

### المعايير الدولية المتعلقة بالنشاط البيئي

شهدت الحقبة الماضية تغييرات كبيرة على المستويين العالمي والمحلي مست مختلف جوانب المحاسبة وأحدثت تغييرات جذرية سواء من ناحية إطارها الفكري أو أسلوب ممارسة العمل المحاسبي والاستفادة من المخرجات أو الفهم السليم لطبيعة المحاسبة ودراساتها أو إجراء بحوثها كما أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة. ولحماية حقوق أصحاب المصالح في المؤسسة فان الأمر يتطلب وجود معايير محاسبية تحدد الطرق التي يجب إتباعها لقياس العمليات والإحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة الهادفة لتحقيق الربح ونتائج أعمالها وتوصيل هذه المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها إلى المستفيدين منها. ولكي



تحقق معايير المحاسبة الغرض منها فإنه يجب إن يتم إعدادها في ضوء إطار فكري واضح ومتكامل يربط بين الأهداف التي يراد تحقيقها والمفاهيم والمبادئ التي تعد على أساسها معايير المحاسبة بما يحقق هذه الأهداف ويعتبر هذا الإطار الفكري بمثابة نظام متكامل من الأهداف والمفاهيم تمكن من تحقيق التنسيق بين المعايير وهو يحدد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة والتقارير المالية.

### معايير المحاسبة الدولية (IAS):

إن أهمية معايير المحاسبة الدولية جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها ولعل من أهم المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير التدقيق منذ عام 1936 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة الدولية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1937 لتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي بدأ بها منذ عام 1932.

إما محاولات وضع المعايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بداية القرن الماضي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وتلتها عدة مؤتمرات في هذا المجال منها المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عام 1929 بنيويورك، المؤتمر الرابع عام 1933 بلندن، المؤتمر الخامس عام 1938 ببرلين، المؤتمر السادس عام 1952 بلندن، المؤتمر السابع عام 1957 بأستردام، المؤتمر الثامن عام 1962 بنيويورك، المؤتمر التاسع عام 1967 بباريس، المؤتمر الحادي عشر عام 1977 بألمانيا الاتحادية، المؤتمر الثاني عشر عام 1982 بالمكسيك، المؤتمر الثالث عشر عام 1987 بطوكيو، المؤتمر الرابع عشر عام 1992 وما ميز هذا المؤتمر هي المشاركة العربية التي تمثلت بوفود من لبنان وسوريا والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وقد استمرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

وهناك العديد من معايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بالنشأن البيئي ومنها معيار المحاسبة الدولي (AIS 1) **عرض البيانات المالية**. وفقاً لهذا المعيار ينبغي ان تقدم البيانات المالية عرضاً عادلاً وارشاداً عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلبات العرض العادل وضرورة قيام المنشآت بتقديم بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك خارج البيانات المالية وبشكل خاص في الصناعات التي تكون فيها العوامل البيئية ذات تأثير هام. ويشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية.

أما فيما يخص معيار المحاسبة الدولي (AIS 16) **الممتلكات والتجهيزات والمعدات**، فقد جاء في الفقرة (11) منه يمكن امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات لأغراض وقائية أو بيئية، وقد لا يؤدي ذلك إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل موجود بشكل مباشر إلا أن ذلك يكون ضرورياً في سبيل



الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لموجودات أخرى. وفي هذه الحالة فإن امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات للاعتراف بها كموجودات تمنح المنشأة القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من موجودات مرتبطة بها تزيد على ما كان بالإمكان تحقيقه لو لم يتم امتلاك تلك الموجودات. إلا أن الاعتراف بهذه الموجودات لا يجب أن يتعدى إجمالي القيمة القابلة للاسترداد من هذه الموجودات والموجودات المرتبطة بها. على سبيل المثال، قد يحتاج مصنع لمواد كيميائية إلى وضع عمليات جديدة معينة لمناولة المواد من أجل التقييد بمتطلبات بيئية في إنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، وعليه يتم الاعتراف بالإضافة للمصنع كأصل في حدود القيمة القابلة للاسترداد لأنه بدون ذلك لا تستطيع المنشأة إنتاج وبيع تلك المواد الكيميائية. ومع ذلك، يتم مراجعة الناتج من القيمة الدفترية لهذه الأصول وما يتصل بها من انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول.

يتم تحديد تكلفة الاصل المصنع داخليا وكما جاء في الفقرة (22) باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الاصل الذي يتم حيازته. وإذا قامت المنشأة بتصنيع موجودات مشابهة في ظروف العمل العادية فإن تكلفة الاصل تكون عادة مشابهة لتكلفة الاصل المنتج للبيع (انظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 والخاص بالمخزون)، وعليه تستبعد الأرباح الداخلية عند تحديد تلك التكلفة. وبالمثل تستبعد قيم الضياع والهدر غير العادي للمواد والأجور والمصروفات الأخرى من تكلفة الاصل المصنع داخليا. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون والخاص بتكلفة الاقتراض معايير محددة يتعين استيفائها حتى يمكن الاعتراف بتكلفه الفوائد كجزء من تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات بما في ذلك البيئية منها.

ويتم الاعتراف بالممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما:

- يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل.
- يمكن قياس تكلفة الاصل على المنشأة بشكل موثوق به.

اما القيمة القابلة للاستهلاك فيتم تحديدها بعد طرح القيمة (الانقاص) للأصل. عند مبادلة بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بأصل مشابه، تكون تكلفة الاصل الذي تمت حيازته مساوية للقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه ولا يعتد بأي مكاسب أو خسائر تنتج عن ذلك. اما عند شطبها من الخدمة الفعلية، فيتم إدراجها بالقيمة المسجلة في تاريخ إيقاف الاصل عن الخدمة الفعلية. وبذلك عند اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير العمر الإنتاجي من الأمور التي تحتاج إلى اجتهاد، وبالتالي فإن الإفصاح عن الطرق المطبقة والعمر الإنتاجي المقدر ومعدلات الاستهلاك يمد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات التي تم اختيارها من قبل الإدارة وتجعلهم قادرين على إجراء المقارنات مع منشآت أخرى.

وفيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم (37 AIS) المخصصات، **المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة**، فيشير هذا المعيار الى أن الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة والقائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية لمنشأة (أي الإدارة المستقبلية لعملها) هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات. والأمثلة على هذه الالتزامات هي العقوبات أو تكاليف التنظيف للتلف البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية





للمنشأة. وفي نفس السياق، تعترف المنشأة بمخصص لتكاليف إغلاق منشأة نفطية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي تجبر فيه المنشأة على إصلاح التلف الذي حدث. فضلاً عن ذلك فإن الضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد تجبر المنشأة على القيام بالإفناق للعمل بطريقة معينة في المستقبل (مثال ذلك تركيب فلترات دخان في نوع معين من المصانع). عندما يضع الحدث التزاماً على الشركة بإزالة الأضرار البيئية في الوقت الحالي قد ينشأ ذلك في وقت لاحق بسبب تغييرات في القانون أو بسبب سلوك الشركة، على سبيل المثال (التزام الشركة تجاه المجتمع أو الرأي العام) والذي قد يخلق التزاماً مستقبلياً، مثال ذلك عندما يحدث ضرراً بيئياً قد لا يكون هنالك التزاماً بإصلاح ذلك الضرر، ومع ذلك فإن حدوث الضرر سوف يصبح التزاماً حتى عندما يتطلب القانون الجديد ان يتم معالجة أو إصلاح الأضرار الموجودة، أو عندما تقبل الشركة المسؤولية عن إصلاح الضرر الذي تسببت فيه نتيجة نشاطها. وهناك بعض الأمثلة التي وردت ضمن هذا المعيار والمتعلقة بالآتي:

• الأرض الملوثة - التشريع المؤكد صدوره بالفعل: تتسبب منشأة في حدوث تلوث، وتقوم بالتنظيف فقط عندما يطلب منها ذلك بموجب القوانين الخاصة في البلد الذي تعمل فيه، فلو ان بلداً تعمل فيه المنشأة لم يكن لديه تشريعات تتطلب التنظيف وإزالة الأضرار التي تسببها، واستمرت المنشأة في إحداث تلوث في ذلك البلد لعدة سنوات، وفي 1 كانون الأول (ديسمبر) 2000 من ذلك العام كان هنالك مسودة قانون سيتم إصداره في وقت قصير من نهاية العام تلزم المنشآت بتنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق. نتيجة لذلك فإن على المنشأة الأخذ بالاعتبار الالتزام المستقبلي الذي قد ينشأ بعد تاريخ الميزانية نتيجة لذلك القانون. وعليه يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف وإزالة الأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الذي تقوم به المنشأة. وتنص الفقرة 14 من هذا المعيار يجب الاعتراف بمخصص عندما:

- أ) يكون على المنشأة التزام حالي (قانوني أو بئاً) نتيجة لحدث سابق.
- ب) من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، و
- ج) يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.
- د) إذا لم يتم تلبية هذه الشروط يجب عدم الاعتراف بمخصص.

أما الفقرة 22 من نفس المعيار فتتص عندما يكون القانون قيد التشريع فينشأ الالتزام فقط عندما يكون تشريع هذا القانون أو إصداره كمسودة يحمل درجة معقولة من التأكد يعالج كالتزام قانوني. ان الاختلافات في الظروف المحيطة بتشريع هذا القانون تجعل من المحتمل تحدد حدث معين واحد يشير الى ان تشريع القانون أصبح مؤكداً. وفي العديد من الحالات يكون من السهل التأكد من هذا الحدث الرئيسي.

ويمكن تقديم مثالاً آخر لمعالجة الأراضي الملوثة بالالتزامات المتعلقة بها فلو تسببت منشأة تعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث، وهي تعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية، على المنشأة تتبع سياسة معلنة بشكل واسع تتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي تحدثه، ويبين سجل هذه المنشأة أنها تقوم بالوفاء بسياستها المعلنة.



ويقدم المعيار مثالا اخر حول الالتزامات البيئية المستقبلية تتعلق بالأنشطة الخاصة في الحقول النفطية البحرية، فقد تقوم منشأة بتشغيل حقل نفطي في عرض البحر حيث تتطلب اتفاقية الترخيص منها أن تقوم بإزالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج وإصلاح قاع البحر، ويتعلق تسعون بالمائة من التكاليف النهائية بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلف الناجمة عن تركيبه، وينشأ عشرة بالمائة من خلال استخراج النفط، وفي تاريخ الميزانية العمومية كان الجهاز قد تم تركيبه ولكن لم يتم استخراج النفط. وعليه، يخلق تركيب جهاز الحفر التزامًا قانونيًا بموجب أحكام رخصة إزالة الجهاز واستعادة وضع قاع البحر، وهكذا فهو حدث ملزم، على أنه في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد التزام لإصلاح التلف الذي سينتج عن استخراج النفط. وعليه يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسعين بالمائة من التكاليف النهائية المتعلقة بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلف الناجم من تركيبه ( أنظر الفقرة 14)، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز الحفر كجزء منها، ويتم الاعتراف بالعشرة بالمائة الناجمة من استخراج النفط على أنها مطلوب عندما يتم استخراج النفط.

واخيرا يشير المعيار 34 "التقارير المالية المرحلية" ان تحديد المبلغ الملائم للمخصص كمخصصات ضمان المنتجات، ومخصصات الكلف البيئية، وتكاليف اصلاح مواقع العمل قد يكون معقدا وغالبا ما يكون مكلف ومستهلك للوقت، وقد تلجا الوحدات الى الاستعانة بخبراء خارجيين لمساعدتها في عملية احتساب المخصصات السنوية. لذا فان عمل تقديرات مشابهه على اساس مرحلي غالبا ما يستلزم تعديل المخصصات السنوية السابقة أكثر من حاجتها الى اللجوء الى خبراء خارجيين لعمل تقديرات جديدة.

#### معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) لأعداد التقارير المالية

صدرت معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ابتداء من العام ٢٠٠١ لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية (IAS) (International Accounting standards) من قبل مجلس أمناء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB). وبذلك فإن التسمية القديمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) سوف تختفي من الأدب المحاسبي تدريجيا لتحل محلها التسمية الجديدة (معايير الابلاغ المالي) مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة لمعايير المحاسبة الدولية نافذة المفعول وعددها ٣١ معيارا تحت التسمية القديمة، وهنا تجدر الإشارة بأن معايير الإبلاغ المالي تستند على نفس الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية حيث لم تشمل تعديلات المجلس هذا الإطار وإنما تشمل ١٥ معيار محاسبي دولي (IAS1, IAS2, IAS8, IAS10, IAS16, IAS17, IAS21, IAS24, IAS27, IAS28, IAS31, IAS32, IAS33, IAS39, IAS40) (حسين، 2005: 25).

وقد تناولت معايير الابلاغ المالي الدولية لأعداد التقارير المالية موضوع الافصاح البيئي، كما في معيار الابلاغ المالي (IFRS 6) الذي يتعامل مع اصول الاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، وينص على الشركة أن تعترف بأية التزامات للإزالة والترميم التي يتم تحمّلها الشركة خلال فترة معينة نتيجة لقيامها بعمليات استكشاف أو تقييم للموارد المعدنية. وذلك وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 37 المخصصات، *المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.*



## المبحث الثالث - الجانب التطبيقي للبحث

اولاً: وصف عينة البحث واسلوب جمع البيانات

### 1. نوع وطبيعة الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لملائمته لأغراضها من خلال استعمال الأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية لعينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2010 الى 2013 بالإضافة الى مراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع. واعتمدت الدراسة كذلك على اسلوب تحليل المحتوى من خلال اعتماد مقياس Wiseman الذي تم استخدامه لأغراض هذه الدراسة لجمع البيانات وتجربتها للوصول الى نتائج الدراسة من خلال تحليل التقارير السنوية للشركات الصناعية واختبار الفرضيات وتقدير مجموعة من التوصيات في ظل هذه النتائج.

### 2. نبذة تعريفية عن مجتمع وعينة الدراسة:

تأسس سوق العراق للأوراق المالية في حزيران 2004م، ويعمل تحت إشراف هيئة الأوراق المالية العراقية، وهي هيئة مستقلة تم تأسيسها على غرار الهيئة الأمريكية للأوراق المالية والبورصات. وكان يطلق على السوق الحالية أسم سوق بغداد للوراق المالية والتي كانت تديرها وزارة المالية العراقية لغاية 2003، أما الآن فهي هيئة ذاتية التنظيم مثل بورصة نيويورك، واعتباراً من عام 2005 أصبحت سوق العراق للأوراق المالية هي البورصة الوحيدة في العراق، وعندما افتتحت في عام 2004م، كانت هناك 15 شركة فقط مدرجة في السوق، أما الآن فتم ادراج أكثر من 100 شركة وفي مختلف القطاعات ، وفي عام 2005 كان تداول الأسهم في الجلسة الواحدة ما يقارب الخمسة ملايين دولاراً، وتشمل الأسهم الكبيرة أسهم شركة مصرف بغداد، وأسهم شركة بغداد للمشروبات الغازية، وأسهم الشركة العراقية للسجاد والمفروشات. ومن الشركات المدرجة في هذا السوق الشركات الصناعية والمتمثلة في 21 من الشركات التي تعمل في القطاع الصناعي.

### 3. عينة البحث:

تتمثل عينة الدراسة بالشركات الصناعية العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية. والجدول الاتي يبين الشركات عينة البحث مقسمة حسب القطاع الصناعي التي تعمل به:



### الجدول (1): الشركات عينة البحث

#	اسم الشركة	القطاع
1	الشركة العراقية لتسويق التمور	غذائية
2	الشركة العراقية لصناعة الكارتون	التعبئة والتغليف
3	الشركة العراقية للإعمال الهندسية	انشائية
4	الشركة العراقية للسجاد والمفروشات	نسيجية
5	الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية	كيماوية
6	الشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات	الالكترونية ومعدنية
7	شركة المشروبات الغازية الشمالية	غذائية
8	شركة الأصباغ الحديثة	كيماوية
9	شركة الخياطة الحديثة	نسيجية
10	شركة الصناعات الالكترونية	الالكترونية ومعدنية
11	شركة الصناعات الخفيفة	الالكترونية ومعدنية
12	شركة الصناعات الكيماوية العصرية	كيماوية
13	شركة الفلوجة للمواد الإنشائية والاستثمارات العقارية (م.م)	انشائية
14	شركة الكندي للقاحات البيطرية	طبية
15	شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية	طبية
16	شركة الهلال الصناعية	الالكترونية ومعدنية
17	شركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	الاثاث
18	شركة إنتاج الألبسة الجاهزة	نسيجية
19	شركة بغداد لصناعة مواد التغليف	التعبئة والتغليف
20	شركة بغداد للمشروبات الغازية	غذائية
21	شركة صناعة المواد الإنشائية الحديثة	انشائية

ثانياً: واقع حال الإفصاح البيئي في الشركات عينة البحث

أولاً: وصف مقياس الإفصاح

تحليل المحتوى:

ان تحديد مستوى الإفصاح بشكل عام والإفصاح البيئي بشكل خاص يتم عادة باستخدام أسلوب تحليل المحتوى، وتحليل المحتوى هو تقنية يستخدمها الباحثين لقياس الظواهر السلوكية التي يمكن قياسها كمياً بشكل مباشر لأنها في الغالب تعتمد على الأسلوب السردى او القصصي في التعبير عنها. فضلاً عن ذلك تحليل المحتوى يعتبر طريقة بحثية تجعل من الاستدلالات من البيانات قابلة للتكرارات لتفعيل متغيرات الإفصاح البيئي الاختياري (Almagtome, 2015). وعلاوة على ذلك فان أسلوب تحليل المحتوى يعد وسيلة لتعديل النص او المحتوى لقطعة من الكتابة الى مجموعات او فئات مختلفة على اساس المعايير المختارة (Weber, 1988).

وفي هذا الصدد، تم تحديد الإفصاح البيئي للشركات من خلال تحليل محتوى التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة البحث بناء على وجود او عدم وجود البيانات المتعلقة بالإفصاح البيئي الى ست فئات من المفاهيم البيئية، وهي:

1. الإفصاح المتعلق بالنفقات البيئية والمخاطرة



2. الالتزام بالقوانين والتعليمات البيئية
3. مكافحة التلوث
4. التنمية المستدامة
5. معالجة تلوث الاراضي
6. الافصاح المتعلق بإدارة الانشطة البيئية.

وقد تم اعتماد تقنية تحليل المحتوى في هذا البحث لأنها تسمح بالإفصاح البيئي للشركات للمقارنة ولتصنيفها بشكل منتظم والتي تكون مفيدة لتحديد الاتجاهات ومدى الإفصاحات. وعلاوة على ذلك، هذه التقنية هي من أكثر الطرق المنهجية، الموضوعية والكمية لتقنية تحليل البيانات المستخدمة في البحوث والدراسات السابقة التي تتطوي على ممارسات الإفصاح البيئي للشركات (Wiseman, 1982, et.al).

كما انها واحدة من تقنيات البحث الأكثر شيوعا او المهيمنة والتي تستخدم لقياس وتحليل الإفصاح البيئي للشركات بالاعتماد على التقارير السنوية لها. ومنذ نهاية عام 1990م أصبح لمختلف التقارير المتعلقة بالأداء البيئي للشركات ادوات سائدة للتواصل مع الاطراف المعنية مثل الجمهور، الاطراف المستفيدة والعملاء. وفي هذه الايام ولأهمية الإفصاح عن تقارير الاداء البيئي وتقارير الاستدامة تزايد الطلب عليها من الاطراف المعنية المختلفة بشأن اصول المعلومات المتنوعة للشركات. حيث ان افصاح الشركات عن طريق عن تقارير الاداء البيئي وتقارير الاستدامة هي شكل من اشكال الاتصال المتعلقة بالمعلومات البيئية والتنمية المستدامة، ومن خلال هذه التقارير السنوية والتي عن طريقها فان الشركات تبلغ الاطراف المعنية على انواع القضايا او المؤشرات والتي تدل على ان الشركات قد حسنت من ادائها او انها تتغير وفقا لسياستها واستراتيجياتها (Bae, 2009, p.27).

#### ثانيا: مؤشر الإفصاح البيئي: -

لقد اعتمد الباحثين في مجال الإفصاح البيئي على اسلوب الترميز كأداة لتحديد وقياس مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في التقارير السنوية لها (Wiseman 1982 & Cormier, et.al 2012). وعند استخدام هذا الاسلوب فانه يتم التركيز بالمقام الاول على البنود والمواضيع المتعلقة بالإفصاح والتي تعتبر من القضايا المهمة للأطراف المستفيدة بدلا من التركيز على عدد الكلمات او عدد الجمل الواردة في التقرير المراد تقييمه. ويتم ذلك من خلال قيام تحديد عدد معين من مجالات الإفصاح البيئية او القضايا التي تهتم بتحديد فيما إذا كانت المجالات التي لم تتم مناقشتها او معالجتها من قبل مديري الشركات في الإفصاح البيئي عند اعداد التقارير السنوية. ولذلك فان مؤشر الإفصاح المستخدم يصنف مناطق الإفصاح الى بنود وقيم وجود او عدم وجود كل بند من البنود المحددة في مؤشر الإفصاح البيئي باستخدام منهجية الترميز (نعم او لا) او (Ior0).

وباستخدام هذا النوع من التوزيع سوف يجنبنا الكثير من المشاكل المحتملة والتي تنشأ من استخدام وسائل اخرى مثل عدد الكلمات، المواضيع، الفقرات والصفحات. وعلى الرغم من ان منهجية التوزيع المستخدمة (Ior0) لا تقيس المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير السنوية، وليست جوهرية للتعرف



على نوعية المعلومات المفصح عنها ولكن الهدف منها هو الاعتراف بوجود كل بند من بنود الإفصاح البيئي.

جدول (2): مكونات مقياس الإفصاح

<p><b>4 - التنمية المستدامة:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- المحافظة على الموارد الطبيعية.</li><li>- مقدار استهلاك الموارد الطبيعية.</li><li>- التدوير.</li></ul> <p><b>5 - معالجة التلوث:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- ازالة مخلفات موقع العمل.</li><li>- جهود معالجة التلوث.</li><li>- الالتزامات المستقبلية المتعلقة بموقع العمل.</li><li>- تسرب المواد الضارة بالبيئة.</li><li>- التلف.</li></ul> <p><b>6 - الإفصاح المتعلق بإدارة الأنشطة البيئية:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- السياسات البيئية للشركة.</li><li>- التدقيق البيئي في الشركة.</li><li>- تحديد الاهداف البيئية.</li></ul>	<p><b>1- الإفصاح المتعلق بالنفقات البيئية والمخاطرة:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- الاستثمارات في مجال حماية البيئة.</li><li>- المصاريف البيئية.</li><li>- الاستثمارات البيئية المستقبلية.</li><li>- المصاريف البيئية المستقبلية.</li><li>- الالتزامات البيئية.</li><li>- احتياطات للمخاطر المستقبلية.</li><li>- احتياطات للمصاريف البيئية المستقبلية.</li></ul> <p><b>2 - الالتزام بالقوانين والتعليمات البيئية:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- الدعاوي القضائية المتعلقة بالبيئة الحالية والمتوقعة مستقبلا.</li><li>- الغرامات والضرائب البيئية.</li><li>- الحوادث البيئية.</li><li>- معالجة الاضرار البيئية.</li></ul> <p><b>3 - مكافحة التلوث:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- انبعاث الملوثات البيئية.</li><li>- معالجة التلوث البيئي.</li><li>- ادارة مخلفات الانتاج.</li><li>- وجود وسائل رقابة على التلوث.</li><li>- الضوضاء والروائح الملوثة للبيئة.</li><li>- استهلاك الطاقة.</li><li>- الوفورات بالطاقة المستخدمة.</li></ul>
---	--

Score:( Cormier, 2012:39, & wiseman,1982,:56)

لغرض تحديد مستوى الإفصاح يعتمد المقياس المستخدم في هذه الدراسة مؤشراً كمياً متدرجاً من أربع مستويات (0,1,2,3) عند استخدام أسلوب تحليل المحتوى وهذا يعتمد بالأساس على درجة الإفصاح البيئية التي يتم الاعلان عنها في التقارير السنوية للشركات الصناعية (انظر الملحق رقم (1): تحليل عناصر المحتوى). ويضم المقياس 29 بنداً من بنود قياس مستوى الإفصاح البيئي، إذ تم تجميع العناصر في ست فئات على النحو المبين في الجدول (1) اعلاه. ويستند هذا التصنيف على درجة تتراوح بين واحد إلى ثلاثة، ويتم منح الدرجة (3) لبنود الإفصاح الكمي والدرجة (2) لبنود الإفصاح النوعي واعطاء



والدرجة (1) لبنود الإفصاح بشكل عام واخيرا يتم منح (0) للبنود التي لا يتوفر فيها الإفصاح البيئي. ويشمل تحليل المحتوى استعراض التقرير السنوي للشركات عينة البحث عن مدى وجود أو عدم وجود البيانات المتعلقة بالقضايا البيئية (انظر، على سبيل المثال (Wiseman, 1982)). على اساس ذلك فان استخدام تقنية تحليل المحتوى يزيد من الموضوعية في عمليات تسجيل الإفصاحات المتعلقة بالبنود البيئية وتجنب تكرار البنود الذي يحدث عند الاعتماد على عدد الكلمات او الجمل بالإضافة إلى تحسين الموثوقية الشاملة لقياس الإفصاح البيئي عن طريق تجنب المعلومات المتكررة. على سبيل المثال، في بعض الحالات، يمكن أن تتكرر المعلومات البيئية المفصّل عنها في التقرير السنوي في بنود مختلفة داخل التقرير (إما ان يكون هناك ازدواجية حرفية أو كلمات متشابهة إلى حد كبير). وباستخدام هذه التقنية يتم تسجيل الإفصاح عن هذه المعلومات مرة واحدة فقط (لان المعلومات المتكررة لا تؤدي إلى ارتفاع درجة مؤشر الإفصاح البيئي).

واستنادا لما ذكر اعلاه تم دراسة التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة البحث وباستخدام تقنية تحليل المحتوى تم تحديد البنود المتعلقة بالإفصاح البيئي بعد منح الدرجات على اساس مستوى الإفصاح (كمي، نوعي، عام). والجدول ادناه يبين البنود المتعلقة بالإفصاح البيئي بشكل مفصل لما ذكر اعلاه في الجدول (1) وهذه البنود قسمت على أساس مصدران من المصطلحات. الأول هو مؤشر الإفصاح البيئي في حد ذاته، والذي يتضمن ست فئات مختلفة، والمصدر الثاني هو الأدب المحاسبي ذات الصلة بمصطلحات الإفصاح البيئي، خصوصا (Glavi & Lukman, 2007) وللذان ناقشا التفاصيل والشروط المتعلقة بالاستدامة وتعريفها والموزعة في ست فئات وكل فئة تحتوي على 10 بنود متعلقة بالإفصاح البيئي.

#### 4. جمع البيانات

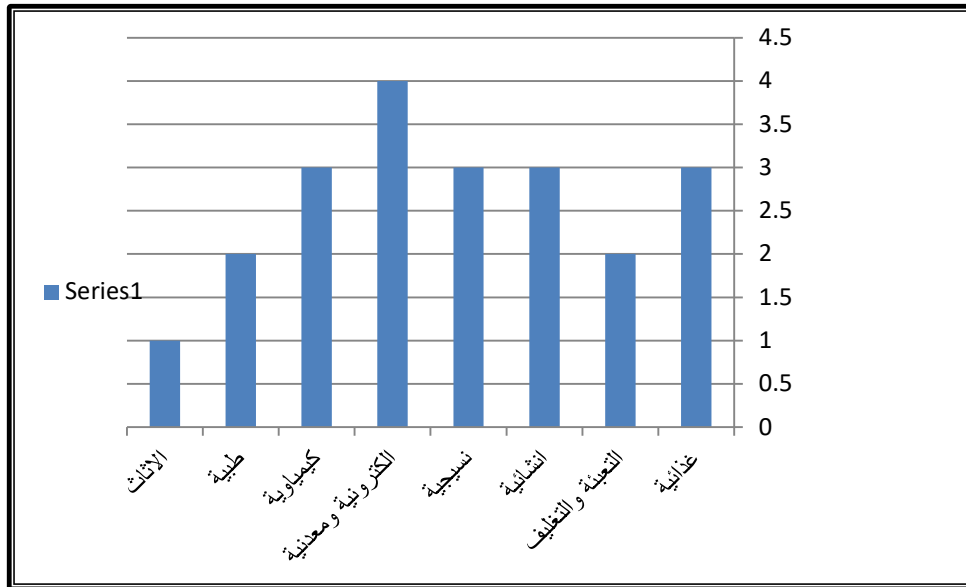
اعتمدت الدراسة على التقارير السنوية للشركات عينة البحث والمعلنة في الموقع الالكتروني لهيئة الأوراق المالية العراقية كمصدر اساسي للبيانات. اذ تم تجميع التقارير السنوية لعينة الدراسة المكونة من 21 شركة من الشركات الصناعية في سوق العراق للأوراق المالية.

وقد تم تصميم مقياس الإفصاح ليعكس حجم الإفصاح البيئي في التقارير المالية بين الشركات الصناعية عينة الدراسة باستخدام الانموذج المقترح. ولتحقيق أهداف الدراسة تم فحص البيانات التي تغطي أساسا ثمانية من القطاعات الصناعية بواقع (21) شركة من الشركات الصناعية العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية. وهذه القطاعات هي:

1. الغذائية
2. التعبئة والتغليف
3. ، انشائية
4. ، نسيجية
5. ، كيمياوية
6. ، الكترونية والمعدنية
7. ، الطبية

## 8. والآثار

الشكل (1): توزيع العينة حسب الصناعة



يلاحظ من الشكل البياني اعلاه الشركات الصناعية التي تم استخدامها لعينة الدراسة لمعالجة الاختلافات في الافصاح البيئي في كافة المجالات الصناعية من خلال مقارنة الافصاحات البيئية لشركات العينة، ويتم ذلك وفقا لطبيعة الأنشطة الصناعية لهذه الصناعات وتأثيرها المباشر على البيئة. والتي تعد من القطاعات الملوثة للبيئة مقارنة بغيرها من قطاعات الصناعة.. وفقا لذلك، تم اختيار الشركات عينة الدراسة بالطريقة التي تغطي الصناعات ذات مستوى مختلف من تأثيرها على البيئة ويؤدي إلى قيام فحصا فعالا للاختلافات في مستوى الافصاح البيئي بين شركات العينة. وان اختيار شركات العينة قد خضع لعدد من الضوابط والشروط تضمنت الآتي:

- 1- مسجلة في سوق العراق للأوراق المالية.
- 2- ان تعمل ضمن النشاط الصناعي وبمختلف قطاعاته.
- 3- ان تتوفر البيانات اللازمة للدراسة من خلال التقارير السنوية لها وخلال السنوات (2010 إلى 2013).
- 4- ان يكون للشركة موقع الكتروني على شبكة الانترنت تعلن من خلاله التقارير المتعلقة بالبيئة التي تصدرها سنويا.

ويتكون مصدر البيانات لهذه الدراسة أساسا من التقرير السنوي للشركة. لهذا الغرض تم تنزيل النسخة الالكترونية من التقرير السنوي لكل شركة عن السنة المالية المنتهية في عام 2012. وفي هذا السياق، تم الحصول على التقارير السنوية للشركات عن طريق تحميلها من المواقع الرسمية لشركات العينة مباشرة. وعليه، تشمل العينة الأولية 21 من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي تلي متطلبات الدراسة.

ثالثاً: نتائج اختبار فرضيات البحث

### 1. نتائج اختبار الفرضية الاولى





يبين الجدول (1) نتائج الافصاح البيئي لشركات العينة باستخدام مقياس الافصاح المعتمد في الدراسة.

جدول (3): نتائج الافصاح البيئي لشركات العينة

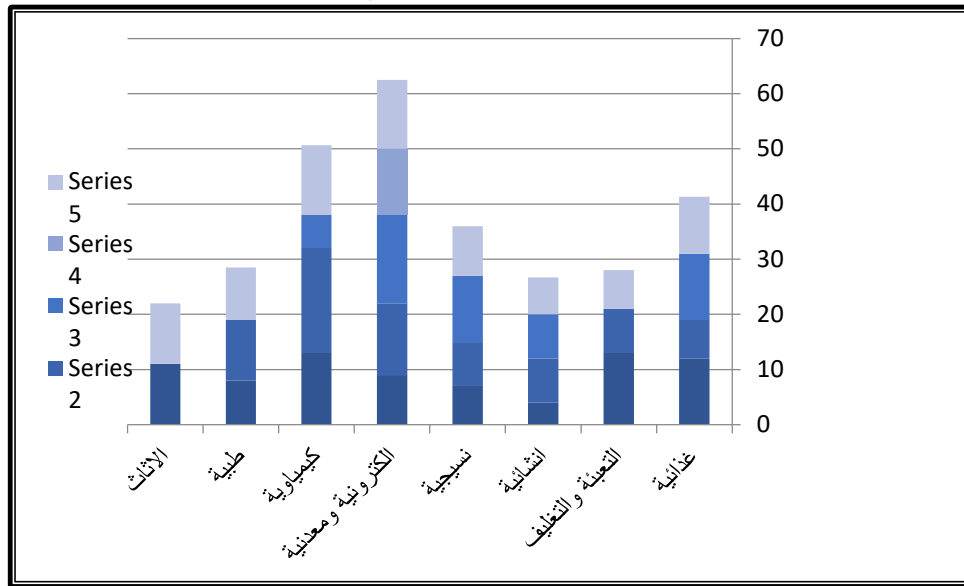
المتوسط	2013	2012	2011	2010	اسم الشركة
12.00	12	12		12	الشركة العراقية لتسويق التمور
12.75	9	12	16	14	الشركة العراقية لصناعة الكارتون
8.00	9	8	9	6	الشركة العراقية للإعمال الهندسية
6.75	6	9	6	6	الشركة العراقية للسجاد والمفروشات
12.75	5	8	16	22	الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية
9.00	9	9	9	9	الشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات
7.00		6	6	9	شركة المشروبات الغازية الشمالية
19.25	21	24	20	12	شركة الأصباغ الحديثة
8.25	9	6	9	9	شركة الخياطة الحديثة
12.75	15	15	12	9	شركة الصناعات الالكترونية
15.75	15	15	18	15	شركة الصناعات الخفيفة
6.00	6	6	6	6	شركة الصناعات الكيماوية العصرية
8.00		6	9	9	شركة الفلوجة للمواد الإنشائية والاستثمارات العقارية (م.م)
8.33	9		10	6	شركة الكندي للقاحات البيطرية
10.50	12	12	9	9	شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية
12.00	12	12	12	12	شركة الهلال الصناعية
11.00		12	12	9	شركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي
12.00	12	12	12	12	شركة إنتاج الألبسة الجاهزة
7.50	9	9	6	6	شركة بغداد لصناعة مواد التغليف
12.00	12	12	12	12	شركة بغداد للمشروبات الغازية
4.00		3	3	6	شركة صناعة المواد الإنشائية الحديثة
215.58					المجموع

من الجدول اعلاه يتضح ان هنالك تباين في مستوى الافصاح البيئي لشركات العينة، اذ بلغ اجمالي متوسط الافصاح البيئي للشركات عينة الدراسة 215.58، حيث بلغ اعلى مستوى افصاح بيئي 19% وكان لصالح شركة الاصباغ الحديثة، يليها شركة الصناعات الخفيفة بنسبة 16%، وبنسبة 13% لشركتي الصناعات الالكترونية والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية والشركة العراقية لصناعة الكارتون، وبنسبة 12% لشركة الهلال الصناعية، الشركة العراقية لتسويق التمور والشركة انتاج الالبسة الجاهزة، شركة بغداد للمشروبات الغازية، وبنسبة 11% لشركتي المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية والشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي، وبنسبة 9% للشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات، وبنسبة 8% للشركة العراقية للأعمال الهندسية، شركة الفلوجة للمواد الإنشائية

والاستثمارات العقارية، شركة الكندي للقاحات البيطرية، شركة بغداد لصناعة مواد التغليف، شركة الخياطة الحديثة، ونسبة 7% للشركة العراقية للسجاد والمفروشات، وللشركة المشروبات الغازية الشمالية، وأخيراً بنسبة 6% لشركة الصناعات الكيماوية العصرية، 4% لشركة صناعة المواد الانشائية الحديثة. وبناء على ما تقدم يمكن القول بقبول الفرضية الأولى للبحث التي تنص على الآتي:

**"يوفر النظام المحاسبي المطبق في الشركات الصناعية العراقية مستوى معين من الإفصاح البيئي في تقاريرها السنوية"**

والشكل (2) توزيع نتائج الإفصاح البيئي حسب القطاع:



يتضح من الشكل البياني اعلاه ان قطاع الصناعات الكيماوية وقطاع الصناعات الإلكترونية والمعدنية قد شهد أعلى نسبة إفصاح بيئي إذ بلغت نسبتها 13% من حجم الإفصاح البيئي، كونها شركات حساسة بيئياً مقارنة بالشركات الأخرى الأقل حساسية للبيئة ويرجع السبب في ذلك لما تستخدمه هذه الشركات من مواد لها تأثير كبير على البيئة، تلتها شركة الاثاث والمفروشات إذ بلغت نسبتها 11%، ثم بعد ذلك تلتها شركة الصناعات الغذائية وشركة المواد الطبية إذ بلغت نسبتها 10% من حجم الإفصاح البيئي، تلتها شركة الصناعات النسيجية إذ بلغت نسبتها 9%، وأخيراً بلغ حجم الإفصاح البيئي في شركة التعبئة والتغليف وشركة صناعة المواد الانشائية إذ بلغ حجم الإفصاح البيئي لهما 7%، 6% على التوالي.

## 2. نتائج اختبار الفرضية الثانية

بناء على ما ورد في الجانب النظري للبحث لإجراءات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى نتائج الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة الواردة في هذا البحث والتي تم التوصل إليها باستخدام مقياس الإفصاح البيئي يمكن وضع إطاراً عاماً للإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات الصناعية العراقية. وبذلك تتحقق الفرضية الثانية للبحث والتي تنص على الآتي:

**"وجود امكانية لبناء نموذج مقترح متكامل للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد في ظل معايير المحاسبة الدولية"**



هذا الإطار أو النموذج المقترح يتضمن الإفصاح عن نوعين من المعلومات هي كلا من المعلومات الكمية والمعلومات الوصفية وبالشكل الآتي:

1. **المعلومات الكمية.** وتتضمن أربع مجاميع تمثل العناصر الأساسية لمعادلتي الدخل والميزانية وهي: **الموجودات البيئية:** وتتمثل بالموجودات التي يتم امتلاكها من قبل المنظمة كنتيجة لما تقوم به من حماية بيئية وتنظيمية طبقاً لأنشطتها البيئية الاختيارية ومن أمثلتها أجهزة ومعدات حماية البيئة. هذه الموجودات إما أن تكون موجودات ثابتة أو متداولة كما وأن ما يعتبر ثابت في منظمة معينة قد يعتبر متداول في منظمة أخرى ويتوقع من التكاليف غير المستنفذة توفير منافع مستقبلية لكي يمكن تصنيفها بأنها موجودات.

وتأسيساً على ذلك فإن التكاليف غير المستنفذة المستخدمة في حماية واستدامة البيئة أو في معالجة الآثار البيئية تعد موجودات بيئية لأن الدليل الموضوعي المتمثل وجود المنافع الاقتصادية المستقبلية يتجسد في العديد من الأنشطة البيئية التي تمارسها المنشآت والمندرجة ضمن مجالات الأداء البيئي ويمكن ملاحظة ذلك في الأنشطة الآتية: -

1. النشاطات المتعلقة بدرء تلوث (الهواء، الماء، التربة الضوضاء).
2. النشاطات المتعلقة بتقليل اهتزازات المعدات الصناعية.
3. النشاطات المرتبطة بالحد من توليد النفايات الصناعية أو التخفيف منها أو إعادة تدويرها.
4. النشاطات المتعلقة بمعالجة النفايات الصناعية وتصريفها.

وتعد كل من البنود التالية من الموجودات البيئية:

- الاستثمارات البيئية.
- وتكاليف ترميم مواقع الإنتاج.
- وتكاليف معالجة الأراضي والإنفاق على الإنتاج الأنظف.
- تكلفة غرامات مخالفة قوانين البيئة.

**المطلوبات البيئية:** تتعرض مختلف عناصر البيئة لتهديد خطير لا يتأتى فقط من الاستنزاف غير الرشيد لمواردها وثرواتها، بل من الأنشطة المسببة للتلوث الذي يلحق ضرراً بالمحيط الحيوي كافة، بحيث لم تعد آثاره محصورةً على البيئة المحلية لمصدر التلوث بل أصبح لها طابع دولي حينما تعبر الحدود بين عدة دول، وأياً كان مدى تلك الآثار فإنه يرتب على المتسبب مسؤوليةً تتجسد محاسياً في هيئة مطلوبات بيئية. ومتى كان التلوث البيئي سببه أنشطة إنسانية، وأحدث خللاً في التوازن الطبيعي للمحيط الحيوي، وألحق ضرراً بالإنسان في صحته أو ممتلكاته، فإن ذلك يرتب على المتسبب مسؤوليةً جرى التعارف عليها في حقل المحاسبة بالمطلوبات البيئية. وهذه المطلوبات هي التزامات مستقبلية يتم قياسها بالقيمة العادلة.

**المصروفات البيئية:** هي تكاليف مستنفذة تتجم عن التأثير على البيئة من خلال عمليات الإنتاج أو البيع للسلع مع الحصول على منافع بيئية جارية جراء ذلك، وبذلك أصبح من المقبول محاسياً اعتبارها مصاريف جارية وبهذا المعنى فقد تناول الباحثون في الشأن المحاسبي البيئي مفهوم المصاريف البيئية (هي تلك المصاريف التي تحمل بشكل مباشر أو غير مباشر في الفترة المحاسبية التي تتحقق فيها المنافع



، وتعزى اسباب ارتباط هذه المصاريف البيئية بالنشاط التشغيلي الى وجود ارتباط قوي بالعملية الانتاجية نظرا لما تطرحه من مخلفات ) ، يتم قياسها بالكلفة الفعلية وذلك في متن القوائم المالية وهذه المصاريف يتم تحميلها لفترة محاسبية ، تكون ذات صلة مباشرة او غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة ومن امثلتها ما يتعلق بالاتي

- معالجة مخلفات الانتاج والتخلص منها.
- التخلص من تلوث مواقع التشغيل نتيجة أنشطة المؤسسات.
- برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية.
- الادارة البيئية وأنشطة المراجعة البيئية.

الايرادات البيئية: تتضمن جميع مدخولات الشركة الناتجة عن انشطتها في حماية البيئة من الاضرار البيئية الناجمة عن نشاطها التجاري او الناتجة عن جهودها لإزالة تلك الاضرار عند حدوثها. وتشمل الايرادات البيئية على عدد من البنود منها:

- الايرادات الناتجة عن بيع المخلفات
- ايرادات التدوير للمنتجات المستهلكة
- ايرادات اعادة تصنيع المخلفات
- الجوائز والمكافآت الناتجة عن الالتزام بحماية البيئة

ونظرا لعدم وجود رموز محاسبية للحسابات البيئية ضمن النظام المحاسبي الموحد تم اقتراح أربعة حسابات رئيسية تغطي عناصر هذه الحسابات المؤلفة من:

- 1- الموجودات البيئية 101
- 2- المطلوبات البيئية 201
- 3- المصروفات البيئية 301
- 4- الايرادات البيئية 401

وهذه الحسابات يمكن تحليلها الى حسابات فرعية حسب الحاجة لذلك.

<b>201 المطلوبات البيئية</b> 2011 مطلوبات بيئية حالية. 2012مطلوبات طويلة الاجل.	<b>101 الموجودات البيئية</b> 1011 الموجودات الثابتة البيئية. 10111مخزون. - مخزون المواد التالفة. - تعبئة وتغليف. 10112 استثمارات بيئية طويلة الاجل. 10113مخزون المواد الكيماوية. <b>301 المصروفات</b> 3011الالتزامات البيئية أو الغرامات. 3012 استهلاك الطاقة. 3013 استهلاك المياه.
<b>401 الايرادات</b> 4011 الجوائز والمكافآت. 4012 الايراد الناتج عن بيع المخلفات.	

2. **المعلومات الوصفية.** وتتضمن المعلومات الواجب توفرها في التقارير السنوية للشركات الصناعية والمتعلقة بالشأن البيئي وتشمل ستة محاور هي:



### 1- الإفصاح المتعلق بالنفقات البيئية والمخاطرة:

- الإفصاح عن المصاريف المتعلقة بالتخلص من النفايات الصلبة.
- الإفصاح عن مصاريف البحث والتطوير (تطوير العمليات لتخفيض النفايات)

### 2- الالتزام بالقوانين والتعليمات البيئية:

- الإفصاح عن مدى التزام الشركات بالقوانين والتعليمات المتعلقة بحماية البيئة.
- مقدار التلوث البيئي التي تسببه الشركة مقاسا بحجم الملوثات البيئية الصادرة.
- مقدار الانخفاض في استهلاك الطاقة.
- مقدار الانخفاض في استهلاك المياه.
- مقدار الانخفاض في انبعاث غاز ثنائي أوكسيد الكربون (CO2).

### 3- مكافحة التلوث:

- مقدار استهلاك الطاقة (الوقود والزيوت).
- الحد من انبعاث الملوثات البيئي.
- وجود وسائل لمعالجة التلوث البيئي من شأنه تقليل الأضرار البيئية.

### 4- التنمية المستدامة وتشمل:

- تكاليف النفايات والتخلص والمعالجة (إعادة التدوير).
- تكاليف تخفيض الآثار البيئية.

### 5- معالجة التلوث

ويتضمن الإفصاح عن:

- الحوادث البيئية كحالات تسرب المواد الكيماوية.
- تسرب الغازات الملوثة للبيئة.
- تسرب الزيوت أو أي حالات أخرى.
- حالات التسمم التي تصيب العاملين.

### 6- الإفصاح المتعلق بإدارة الأنشطة البيئية

- بيان مدى التزام الشركة بتطبيق نظم الإدارة البيئية وفقا لمواصفات الايزو 14001.
- علاقة الإدارة المختصة بالقسم البيئي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة وعلاقتها بالإدارات الأخرى.
- البرامج التي تتخذها الشركات الصناعية لتدريب العمال على التقنيات الحديثة للمحافظة على حماية البيئة.
- الاجراءات التي تضعها الشركة للحد من اثار التلوث ومدى الالتزام بمعايير حماية البيئة.



## المبحث الرابع - الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات نلخص أبرزها بالنقاط الآتية:

1. يعتبر الإفصاح البيئي هو أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للمؤسسة.
2. قدمت الدراسة إطار نظري لفهم طبيعة المحاسبة البيئية والابلاغ عن طريق تقديم استعراض مفصل للمحاسبة البيئية وتاريخ الإبلاغ، بالإضافة إلى تطوير انموذج مقترح للنظام المحاسبي الموحد في الشركات الصناعية العراقية عينة الدراسة لفهم طبيعة الافصاحات البيئية ومدى تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية.
3. بينت نتائج الدراسة ان الافصاح البيئي في الشركات الصناعية العراقية مقيد بما يفرضه النظام المحاسبي الموحد بما يتعلق بالإفصاح عن الوقود أو مخلفات الإنتاج.
4. اظهرت نتائج الدراسة وجود إفصاح اختياري عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركات العراقية عينة البحث بنسب متفاوتة بين شركات العينة.
5. الافصاحات التي تقوم بها بعض الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية هي محدودة وتأتي في سياق الحصول على شهادة الجودة ولكن لم تفصح اي من الشركات الصناعية للعينة بما تقوم به بخصوص البيئة من الناحية المحاسبية وبخصوص الافصاح والشفافية.
6. وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.
7. لم يأخذ تطبيق نظام المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية الاهتمام الكافي، وهذا يأتي نتيجة قلة إدراك الشركات الصناعية وضعف اسهامها بالمسؤوليات الواجب ان تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.

### التوصيات

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحث بما يأتي:

1. ضرورة تطبيق أسلوب موحد للتعبير والإفصاح عن الأداء البيئي تلتزم به جميع الشركات الصناعية العراقية. وفي هذا السياق نوصي بتطبيق الانموذج المقترح في هذه الدراسة باعتباره دليلاً للإفصاح البيئي للشركات الصناعية العراقية.
2. ضرورة التأكيد على اهتمام إدارة الشركات في قطاع الصناعة بأساليب العلمية للمحاسبة البيئية والعمل على تطوير مهارات العاملين من خلال أعداد دورات خاصة للكوادر المحاسبية في هذا المجال.
3. تطوير النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وبشكل يلائم المستجدات الحديثة ومنها متطلبات المحاسبة البيئية.



4. العمل على نشر الوعي البيئي لدى جميع الأطراف المهتمة بالشأن البيئي سواء للمجتمعات أو المسؤولين أو المؤسسات والعاملين فيها خاصة المديرين والمحاسبين.
5. ضرورة اعتبار الأداء البيئي للشركات الصناعية أحد المحاور الهامة في تقييم أدائها البيئي على اعتبار أن تحسين الأداء البيئي يؤثر بشكل جوهري على باقي الجوانب الاخرى للمؤسسة (المالي والإداري والتسويقي والتحسين الداخلي والنمو).
6. ضرورة أن يكون هناك تعاون الفعال بين الشركات الصناعية ووزارة البيئة في تدريب المحاسبين على تطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية العراقية.
7. على المصانع إجراء فحوصات دورية في محيط العاملين في المصنع، على النحو الذي يحدده القانون، وعلى الفحوصات أن تشمل كل مجموعة المواد السامة المستعملة في الإنتاج أو مخزونة في المصنع.
8. ويرى الباحث إن الشركات الصناعية العراقية بحاجة الى الافصاح الإلزامي نظرا لضعف مستويات الإفصاح البيئي في التقارير السنوية التي تصدرها والتي تعكس حالة عدم الاهتمام والإدراك من قبل غالبية الشركات لدورها ومسؤولياتها البيئية تجاه المجتمع.



## المصادر

### المصادر العربية

1. الامين ،ماهر .داود، ساميا أحمد "تأثير ضغط اصحاب المصالح في مستوى يبني ممارسات المحاسبة الادارية البيئية :دراسة ميدانية على الشركات الصناعية السورية"،مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،العدد 36،2014،p:115.
2. السنيري ،محمد سعيد ، المحاسبة البيئية ، جمعية حماية البيئة ، الكويت ، 1989 .
3. أبو العزم ، فهيم محمد، " معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية-دراسة حالة جمهورية مصر العربية ،مجلة الإدارة العامة، جامعة الإمام محمد بن سعود، الرياض، السعودية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، فيفري 2005
4. القطان، وليد عبد العزيز، " تقييم الإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية المساهمة الكويتية "، مجلة المحاسبين ، جمعية المحاسبين والمراجعين ، الكويت ، العدد 42،2009،p:6.
5. مطر ،محمد، والسويطي ، موسى ،(2012)، محاسبة الاستدامة - الاطار المفاهيمي وتطبيقاته في الممارسة المهنية ، بحث متقدم الى المؤتمر العلمي الربع بعنوان ،الابداع والتميز في منظمات الاعمال (للفترة 20-30 ابريل ) 2012، جامعة العلوم التطبيقية - كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الاردن.

### المصادر الأجنبية

6. Bennett, M., Bouma, J. J., & Wolters, T. (2004). **Environmental Management Accounting** : Informational And Institutional Developments. NewYork , Boston, Dordrecht, London, Moscow.
7. Burritt, R. L., Hahn , T., & Schaltegger , S. (2002). **An Integrative Framework of Environmental Management Accounting – Consolidating the Different Approaches of EMA to a Common Framework and Terminology**. In M. Bennett, J. J. Bouma , & T. Wolters , Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
8. Deegan, C., (2009) " **The accountant will have a central role in saving the planet really?** A reflection on green accounting and green eyeshades twenty years later ", Critical perspectives on accounting journal , No. 24, P. 450.
9. Gray , R. H., Bebbington, K. J., & Walters , D. (1993). **Accounting for the Environment: The greening of accountancy (Part II ed.)**. London: Paul Chapman.
10. IFAC." **International Guidelines on Environmental Management Accounting**". the International Federation of Accountants, August, (2005). <<http://scholar.google.com/>>.
11. Lamberton, G. (2005). **Sustainability accounting** ‘‘A brief history and conceptual framework’’. Accounting forum, 29(1), 7-26





12. Office of pollution and toxics, (1999), United states Environmental Protection Agency, **Case Study: Green Accounting at AT & T Environmental accounting**, Washington, D.C. No. 712-R- 95003, pp 10-15.
13. Peskin, H. M. (1989): **A Proposed Environmental Accounts Framework**, in Ahmad, Y.J, Serafy, S. E. and Lutz, E. (Eds) Environmental Accounting for Sustainable Development, Washington, DC the World Bank.
14. Peter lemathe, Roger k Doost”(2000). **Environnemental cost accounting and auditing**”, Managerial Auditing journal , Vol 15, No.8, pp 424-431.,http : // [www.emeraldinsight.com](http://www.emeraldinsight.com).
15. Roberts, R. W. (1992). **Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory**. 17(6), 595–612.
16. Roger L.Burritt, "**Business Strategy and the environment**", Vol.13, Issue 1, 2004,p13.
17. Scavone, GM. "**Challenges In Internal Environmental Management Accounting Reporting In Argentina**", Journal of Cleaner Production 14, 2006, 1276-1285.
18. Schaltegger, P.D.S tefan & Burritt, Roger, **contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice**, U.S.A, October,2000.
19. Schaltegger, S. and Burritt, R.L. (2000): **Contemporary Environmental Accounting Issues, Concepts and Practice**. UK: Greenleaf Publishing.
20. Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2000). **Contemporary Environmental Accounting – Issues, Concepts and Practice**. Sheffield: Greenleaf Publishing.
21. Schaltegger, S., Müller , K., & Hindrichsen , H. (1996). **Corporate Environmental Accounting**. London: John Wiley & Sons.
22. Steele, A. P. and Powell, J. R. (2002): **Environmental Accounting: Applications for Local Authorities to Quantify Internal and External Costs of Alternative Waste Management Strategies**. Environmental Management Accounting Network Europe, Fifth Annual Conference, Gloucestershire Business School, 11/12 February.
23. Ullmann, A. A. (1976). **The corporate environmental accounting system: A management tool for fighting environmental degradation**. Accounting, Organizations and Society, 1(1), 71-79.
24. UNDSO . "**Environmental Management Accounting: Procedures and Principles**", United Nations Division for Sustainable Development, New York. 2001.
25. Wiseman, J. (1982). **An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports**. Accounting, Organizations and Society, 7(1), 53-63.