



جامعة الزاوية  
إدارة الدراسات العليا والتدريب  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

## مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الليبية."

إعداد الطالبة: منية حسين الهادي مرتاح

إشراف الدكتور: يوسف شعبان محمد المبروك

الدرجة العلمية: أستاذ مشارك

قدمت الرسالة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العالية (الماجستير) في قسم المحاسبة

بتاريخ 3/ ربيع الثاني/1447هـ الموافق 2025/09/25م

## الإقرار

أقرّ أنا ..... بأن ما اشتملت عليه الرسالة إنما هو نتاج  
جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حتمًا وورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزءٍ منها  
لم يقدّم من قبل لنيل أي درجة علمية، أو بحث علمي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى،  
وللجامعة حق توظيف الرسالة أو الأطروحة والاستفادة منها مصدرًا مرجعيًا للمعلومات، لأغراض  
الاطلاع أو الإعارة أو النشر بما لا يتعارض وحقوق الملكية الفكرية المقررة بالتشريعات النافذة.

التوقيع.....:

التاريخ: ...../...../20م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَأَحْسِنَ كَمَا أَحْسَنَ اللَّهُ إِلَيْكَ وَلَا تَبْغِ الْفَسَادَ فِي الْأَرْضِ  
إِنَّ اللَّهَ لَا يُحِبُّ الْمُسْذِينَ ﴾

بِسْمِ اللَّهِ  
الْعَظِيمِ

(سورة القصص: الآية 77)

## الإهداء

إلى من أوصانا الله بهما، وقرن رضاه برضاهما، والديَّ الكريمين، أطال الله في  
عمرهما، وأمدَّهما بالصحة والعافية.

إلى من شاركني عناء هذا العمل، زوجي العزيز، حفظه الله وسدّد خطاه.  
إلى زينتي في الحياة الدنيا، أبنائي شاهين، ومارية، وجوري، حفظهم الله  
ورعاهم ووفّقهم إلى ما يحبّ ويرضى.

إلى إخوتي وأخواتي الأعزّاء، حفظهم الله وبارك فيهم.  
إلى عائلتي الثانية، عائلة زوجي الكرام، كلُّ باسمه.

إلى كلّ هؤلاء أهدي ثمره جهدي المتواضع.

## الشكر والتقدير

أولاً وقبل كل شيء، أحمّد الله وأشكره على توفّقي لإتمام هذه الرسالة. وبعد، يسرّني أن أتقدّم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام إلى أستاذي الفاضل، الدكتور يوسف شعبان محمد المبروك، على تفضّله بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى ما قدّمه لي طوال فترة إعدادها، من توجيهات، ومتابعة، كان لها الأثر الكبير في إنجازها، فأسأل الله سبحانه وتعالى أن يجزيه خير الجزاء، وينعم عليه بدوام الصحة والعافية.

كما أتقدّم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة الكرام، أعضاء لجنة المناقشة الموقّرين، على تفضّلهم بقراءة هذه الرسالة ومناقشتها، وإبداء ملاحظاتهم القيّمة التي أسهمت في إثرائها. وأتقدّم أيضًا بالشكر والتقدير إلى الأساتذة الذين تفضّلوا بتحكيم استبانة هذه الرسالة، على ما بذلوه من جهد ونصح أسهما في تطويرها وتحسينها.

ولا يفوتني أن أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة، في سبيل مواصلة العمل وإتمام الرسالة.

جزاكم الله عني جميعاً خير الجزاء

الباحثة

## مستخلص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية الليبية وفق معايير التقارير المالية الدولية، بالإضافة إلى التعرف على أبرز المعوقات التي تحدّ من تطبيق هذه المتطلبات. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة مكونة من المحاسبين والمراجعين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية. وقد تم توزيع عدد 64 استبانة على أفراد العينة، واستُردت 62 استبانة صالحة للتحليل بنسبة استجابة بلغت (96,88%)، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

أظهرت نتائج الدراسة تدني مستوى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية الليبية وفق معايير التقارير المالية الدولية، كما كشفت النتائج عن مجموعة من المعوقات التي تعيق التطبيق هذه المتطلبات، من أبرزها غياب المعايير المحلية المتعلقة بالقياس والإفصاح البيئي، ضعف التشريعات والالتزام القانوني، ونقص الكفاءات المحاسبية المؤهلة، وصعوبة فهم متطلبات المعايير الدولية.

وبناءً على النتائج أوصت الدراسة بضرورة تدريب المحاسبين ومعدّي التقارير المالية على المعايير والإصدارات المحاسبية الدولية التي تهتم بالقياس والإفصاح البيئي، وإصدار معايير محاسبية محلية تتماشى مع متطلبات المعايير الدولية بما يساهم في تعزيز وفهم الكوادر المحاسبية لأسس القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، كما أوصت الدراسة بضرورة تفعيل التشريعات والرقابة القانونية لضمان التزام الشركات الصناعية بالإفصاح البيئي، وإدراج المحاسبة البيئية ضمن المناهج التعليمية والبرامج المهنية لتأهيل كوادر قادرة على تطبيق هذه المتطلبات بفعالية.

## **ABSTRACT**

The study aimed to identify the extent to which the requirements of measurement and disclosure of environmental information are applied in the financial reports of Libyan industrial companies in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS), in addition to identifying the main obstacles that limit the implementation of these requirements. To achieve the study's objectives and test its hypotheses, the researcher adopted the descriptive-analytical approach and used a questionnaire as the main tool for data collection from a sample consisting of accountants, auditors, and financial managers in industrial companies. A total of 64 questionnaires were distributed, and 62 valid questionnaires were retrieved for analysis, representing a response rate of 96.88%. The data were analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

The results revealed a low level of application of the measurement and disclosure requirements for environmental information in the financial reports of Libyan industrial companies in accordance with IFRS. The findings also indicated several obstacles hindering the implementation of these requirements, most notably the absence of local standards related to environmental measurement and disclosure, weak legislation and lack of legal enforcement, shortage of qualified accounting professionals, and difficulty in understanding international standards' requirements.

Based on these findings, the study recommended training accountants and financial report preparers on international accounting standards and publications related to environmental measurement and disclosure, issuing local accounting standards consistent with international requirements to enhance accountants' understanding of environmental measurement and disclosure principles, enforcing legal regulations and oversight to ensure industrial companies' compliance with environmental disclosure, and integrating environmental accounting into educational curricula and professional programs to prepare qualified personnel capable of effectively applying these requirements.

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	الآية القرآنية
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	مستخلص الدراسة
و	ABSTRACT
ز	قائمة المحتويات
ي	قائمة الجداول
ل	قائمة الأشكال
<b>1</b>	<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>
2	1-1. المقدمة
4	2-1- الدراسات السابقة
14	3-1 مشكلة الدراسة
17	4-1 أهداف الدراسة
17	5-1 أهمية الدراسة
18	6-1 فرضيات الدراسة
18	7-1 منهجية الدراسة
19	9-1 تقسيمات الدراسة
<b>21</b>	<b>الفصل الثاني : الإطار الفكري للمحاسبة البيئية</b>
22	1-2. مقدمة
23	2-2 المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية.
23	2-2-1. ماهية المحاسبة البيئية.
23	2-2-1-1. مفهوم المحاسبة البيئية.
25	2-2-1-2. مراحل تطور المحاسبة البيئية.
25	2-2-1-3. أهمية المحاسبة البيئية.

الصفحة	الموضوع
26	4-1-2-2. أهداف المحاسبة البيئية.
27	5-1-2-2. مكونات المحاسبة البيئية.
28	2-2-2. متطلبات ومستويات ومعوقات تطبيق المحاسبة البيئية
28	1-2-2-2. مستويات تطبيق المحاسبة البيئية.
29	2-2-2-2. متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية.
30	3-2-2-2. معوقات تطبيق المحاسبة البيئية.
31	4-2-2-2. التشريعات المحلية في مجال حماية البيئة
35	3-2. المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي
35	1-3-2. القياس المحاسبي البيئي
35	1-1-3-2. مفهوم القياس المحاسبي البيئي
36	2-1-3-2. العناصر المحاسبية البيئية: -
39	3-1-3-2: أهمية القياس المحاسبي البيئي.
39	4-1-3-2: مداخل القياس المحاسبي البيئي
42	5-1-3-2. مشاكل القياس والتقييم المحاسبي البيئي
43	2-3-2. الإفصاح المحاسبي البيئي.
43	1-2-3-2. مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي.
45	2-2-3-2. أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي.
48	4-2-3-2. المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها
49	5-2-3-2. العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي البيئي.
50	6-2-3-2. معايير اختيار المعلومات البيئية المفصح عنها.
51	7-2-3-2. أساليب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
53	8-2-3-2. مشاكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة
55	خلاصة الفصل الثاني
56	<b>الفصل الثالث:</b> القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق معايير التقارير المالية الدولية
57	1-3. مقدمة
59	2-3. المبحث الأول: معايير التقارير المالية الدولية
59	1-2-3. ماهية معايير التقارير المالية الدولية.

الصفحة	الموضوع
59	3-1-2-1. مفهوم معايير التقارير المالية الدولية
61	3-1-2-2. أسباب نشوء معايير التقارير المالية الدولية
61	3-1-2-3. أهمية معايير التقارير المالية الدولية
62	3-1-2-4. أهداف معايير التقارير المالية الدولية
63	3-1-2-5. خصائص معايير التقارير المالية الدولية
64	3-1-2-6. الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التقارير المالية الدولية
66	3-1-2-7. تبويب معايير التقارير المالية الدولية وعرضها
69	3-2-2. مجالات، متطلبات ومحددات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية
69	3-2-2-1. مجالات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية: -
70	3-2-2-2. متطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية
71	3-2-2-3. محددات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية
73	3-3 المبحث الثاني: متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية
73	3-3-1. المعايير المتعلقة بالقياس المحاسبي البيئي
73	3-3-1-1. المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون
74	3-3-1-2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) "الممتلكات والآلات والمعدات"
75	3-3-1-2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) المحاسبة عن المنح الحكومية
76	3-3-1-3. المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول": -
78	3-3-1-4. المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة: -
81	3-3-1-5. المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة: -
81	3-3-1-6. المعيار الدولي رقم (41) الزراعة
81	3-3-1-7. المعيار المحاسبي الدولي رقم 6 استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
82	3-3-2. المعايير المتعلقة بالإفصاح البيئي
83	3-3-2-1. المعيار الدولي رقم (1) عرض البيانات المالية
83	3-3-2-2. المعيار الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في

الصفحة	الموضوع
	التقديرات المحاسبية والأخطاء
84	3-2-3-3. المعيار الدولي رقم (8) القطاعات التشغيلية
84	3-2-3-3. المعيار الدولي رقم (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية
85	3-2-3-4. المعيار الدولي رقم (3) اندماج الأعمال
86	3-2-3-5. المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) الأدوات المالية: الإفصاحات
86	3-3-3. دور معايير التقارير المالية الدولية في تحسين مستوى الإفصاح البيئي
86	3-3-4. معوقات تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية
89	خلاصة الفصل الثالث
90	<b>الفصل الرابع</b> <b>الدراسة الميدانية</b>
91	4-1 مقدمة.
91	4-2 منهجية الدراسة
91	4-2-1 منهج الدراسة
92	4-2-2 مجتمع وعينة الدراسة
93	4-2-3 أداة جمع البيانات
96	4-2-3 أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات.
97	4-3 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
99	4-3-1: - خصائص مفردات عينة الدراسة
104	4-3-2: - اختبار فرضيات الدراسة
126	النتائج والتوصيات
126	1- النتائج
129	2- التوصيات
130	آفاق الدراسة (النظرة المستقبلية)
131	قائمة المراجع
143	الملاحق



## قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
68	الجدول رقم (1) معايير التقارير المالية الدولية IFRS / IAS
95	جدول رقم (2) عدد نسخ استمارة الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها بحسب الشركات الصناعية الليبية في المنطقة الغربية.
97	جدول رقم (3) توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي
98	جدول رقم (4) نتائج اختبار الثبات والصدق
99	جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي.
100	جدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة
101	جدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص العلمي
102	جدول رقم (8) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المسمى الوظيفي
103	جدول رقم (9) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية
104	جدول رقم (10) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS), ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي
107	جدول رقم (11) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)
111	الجدول رقم (12), نتائج اختبار (Z) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)
112	جدول رقم (13) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي

الصفحة	الجدول
	البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي
115	جدول رقم (14) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)
118	الجدول رقم (15), نتائج اختبار ( Z ) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)
120	الجدول رقم (16), نتائج اختبار ( Z ) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية
120	جدول رقم (17), التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS), ودرجات الموافقة عليها بحسب أسلوب التوزيع النسبي
122	جدول رقم (18) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)
124	الجدول رقم (19) نتائج اختبار ( Z ) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)

## قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل
47	شكل (1) يوضح أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي
77	الشكل (2) يوضح إجراءات اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (36) انخفاض قيمة الأصول.
79	الشكل (3) يوضح تمثيل الالتزامات البيئية في المحاسبة كمخصصات او التزامات محتملة
99	شكل (4) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي.
100	شكل (5) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة
101	شكل (6) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي
102	شكل (7) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب مساهم الوظيفي
103	شكل (8) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية

# **الفصل الأول:**

## **الإطار العام للدراسة**

- 1-1 المقدمة.
- 2-1 الدراسات السابقة.
- 3-1 مشكلة الدراسة.
- 4-1 أهداف الدراسة.
- 5-1 أهمية الدراسة.
- 6-1 فرضيات الدراسة.
- 7-1 منهجية الدراسة.
- 8-1 حدود الدراسة.
- 9-1 تقسيمات الدراسة.

## 1-1. المقدمة:

في الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بالقضايا البيئية بسبب التلوث البيئي، الذي تسببه الوحدات الاقتصادية من خلال ممارستها لأنشطتها المختلفة. وتعدّ الوحدات الصناعية أكثر الوحدات تأثيرًا على البيئة، لما تطرحه من ملوثات صلبة وملوثات هواء، إضافة إلى الملوثات السائلة، التي انعكست سلبًا على البيئة الطبيعية، الأمر الذي استدعى ضرورة حماية البيئة والمحافظة عليها، من خلال عقد المؤتمرات كمؤتمر الأمم المتحدة للبيئة البشرية، الذي عُقد في مدينة ستوكهولم بالسويد في عام 1972، حيث ازداد بعده الاهتمام بالقضايا البيئية، وظهور المنظمات البيئية التي تفرض بعض التشريعات التي تلزم الوحدات الاقتصادية باستخدام وسائل حماية البيئة من التلوث (موسى، 2018)، مما دفع دول العالم إلى إيجاد آليات كفيلة بالحد من مشكلة تلوث البيئة. وعلى هذا الأساس، فرضت العديد من الدول متطلبات خاصة بالقياس والإفصاح البيئي، تُطبّقها الوحدات الاقتصادية، تُبيّن من خلالها المعلومات المتعلقة بالآثار البيئية لأنشطتها الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى، تُوضّح الإجراءات العلاجية التي تنفذها هذه الوحدات لتقليل تلك الآثار أو الحد منها (الهاشمي، وآخرون، 2017).

لقد أدّى الاهتمام المتزايد بقضايا البيئة إلى تزايد الضغوط على الوحدات الاقتصادية للقيام بمسؤولياتها تجاه حماية البيئة، وهو الأمر الذي أرغم العديد من الوحدات على الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية. وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف والالتزامات، مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتمامًا خاصًا للمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية البيئية، في محاولة منه للتوصّل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والإفصاح عما يترتب على التزام الوحدات الاقتصادية بالمسؤولية البيئية تحكّمه معايير محاسبية مناسبة، وتوصيل المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية سواء داخل الوحدة أو خارجها، والمتعلقة بالنواحي البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة الوحدة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها اتجاه حماية البيئة من التلوث واتخاذ قرارات تحسين الأداء البيئي.

وفي ظل تزايد الاهتمام بمتطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية من طرف الوحدات الاقتصادية، التي ترغب في تحمل مسؤولياتها البيئية، وإظهار جهودها المبذولة، وتقييم أدائها، مع الأخذ بعين الاعتبار التأثيرات البيئية المترتبة عن نشاطها، ولضمان جودة قوائمها المالية، تسعى العديد من المنظمات الدولية إلى إيجاد إطار نظري، ومعايير مقبولة وموحدة للقياس والإفصاح عن الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية (فقير، و بن عمر، 2023). وقد أولى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) Accounting Standards International

Board، اهتماما كبيرا بهذا الجانب، من خلال إصدار عدد من المعايير ذات صلة المباشرة أو غير المباشرة بالقضايا البيئية، مما أضفى مزيداً من المصداقية على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية (الميهي، 2017)، ومن أبرز هذه المعايير ما يأتي: -

- المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان (عرض القوائم المالية)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) بعنوان (الممتلكات، والآلات والمعدات)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) بعنوان (المخصصات والالتزامات المحتملة الأصول المحتملة).

أما في ليبيا، فإن البيئة تواجه جميع أشكال التلوث، نظراً لاعتماد الاقتصاد المحلي على إنتاج وتصدير النفط، إضافة إلى حجم النفايات الناتجة عن الأنشطة الصناعية المختلفة، مما أدى إلى تفاقم معدلات التلوث. وفي إطار مواجهة هذه التحديات، أصدرت الدولة القانون رقم (15) لسنة 2003، والقرار رقم (203) لسنة 1999 الصادر عن اللجنة الشعبية العامة (سابقاً) بخصوص انشاء الهيئة العامة للبيئة، بهدف مراقبة الأوضاع البيئية ووضع السياسات الكفيلة بالحفاظ على النظام البيئي، وبموجب هذه القوانين والتشريعات أصبحت الشركات الصناعية الليبية مطالبة بالمحافظة على البيئة، وتبني سياسات تهدف للحد من المخاطر البيئية وتحمل مسؤولياتها تجاه المجتمع والدولة (ميرة، 2015).

وانطلاقاً من هذه المعطيات، تبرز الحاجة إلى دراسة الواقع البيئي للوحدات الصناعية، وتحديد تكاليف حماية البيئة، وتبني أساليب قياس وإفصاح بيئي تتوافق مع المعايير الدولية. وبناءً على ذلك، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، وفق معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRS)، ودراسة مدى تطبيقها في الوحدات الصناعية الليبية.

## 1-2 - الدراسات السابقة:

### -دراسة (عبد البر، 2001)

هدفت الدراسة إلى التحقق من وجود معايير محاسبية متعلقة بالإفصاح البيئي، ومدى إمكانية تطبيقها، مع التركيز على أهمية الإفصاح البيئي وشفافية المعلومات لأصحاب المصالح المختلفة في المجتمع. ولتحقيق ذلك، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة الخاصة بالإفصاح عن الأداء البيئي وفق المعايير المحاسبية، واستعراض نماذج للإفصاحات البيئية من خلال أطر التقارير البيئية المقترحة، ومقارنتها بما تقوم به الشركات الصناعية المصرية من إفصاحات تتعلق بالتأثيرات البيئية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تؤكد حقيقة وواقعية وجود معايير محاسبية خاصة بالإفصاح البيئي لم تكن متوفرة في الشركات عينة الدراسة.

### - دراسة (Fairouz, Ansari, 2010)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم تقييم نقدي لأدبيات المحاسبة البيئية المعاصرة، وتفحص الفقرات القابلة للتطبيق وذات الصلة من معايير التقارير المالية الدولية، تم تحليل الفقرات ذات الصلة بالمحاسبة البيئية فيما يتعلق بالتقارير المالية البيئية.

توصلت الدراسة إلى أن ممارسة إعداد التقارير المالية البيئية تزداد يوماً بعد يوم، ولا يزال يتعين على المنظمات تعزيز نطاق التقارير المالية البيئية، من خلال ممارسات الإفصاح المالي الحالية المتسقة من حيث المنهجية والأسلوب، مثل الاعتراف، وقياس التكاليف البيئية، والفوائد والبيئية، الأصول البيئية، والالتزامات البيئية، ويجب أن تستند هذه إلى الفقرات ذات الصلة من المعيار المنصوص عليه في معايير التقارير المالية الدولية.

### - دراسة (الظاهر، 2011)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، وكذلك التعرف على أبرز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تمثل مجتمع الدراسة في الشركة الأهلية للإسمنت في ليبيا، وقد تم تصميم استبانة وُزعت على الأفراد العاملين في الدوائر المالية والمحاسبية في الشركة، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (36) استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: أن الشركة الأهلية للإسمنت لا تقوم بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، كما أن هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيامها بذلك، من أبرزها: قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح البيئي، وعدم وجود نظام محاسبي يلبي متطلبات الإفصاح البيئي، بالإضافة إلى غياب القوانين الملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.

وأوصت الدراسة بضرورة إيجاد وضع تشريعات وقانون دولي موحد للبيئة يكون ملزمًا وموحدًا لنطاق الأداء البيئي وذلك للمحافظة على البيئة في الدول كلها. كما أوصت أيضًا بضرورة إيجاد أسلوب موحد للتعبير والإفصاح عن الأداء البيئي، تلتزم به جميع الشركات الصناعية الليبية.

#### -دراسة (Barbu. et. al,2012)

تهدف إلى دراسة مدى إمكانية اعتماد مجموعة واحدة من معايير المحاسبة مثل معايير الدولية للمحاسبة - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يضمن تنسيق ممارسات المحاسبة داخل بلد ما وغيرها من البلدان، كما تهدف الدراسة إلى فحص ما إذا كان مستوى الإفصاح البيئي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يرتبط بحجم الشركة، وقوة القيود القانونية والتنظيمية في الدولة التي تعمل فيها تلك الشركات، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال أسلوب تحليل المحتوى للتقارير السنوية للشركات محل الدراسة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: أن الإفصاحات البيئية التي تفرضها معايير التقارير المالية الدولية تزداد مع زيادة حجم الشركة، وأن الشركات العاملة في دول ذات إطار صارم للإفصاحات البيئية مثل فرنسا والمملكة المتحدة تقوم بالتقرير بشكل كبير عن القضايا البيئية أكثر من الشركات التي تعمل في إطار تنظيمي ضعيف، كما توصلت إلى أن التكييف مع معايير التقارير المالية الدولية يدعم عملية القابلية للمقارنة بين الشركات المختلفة عبر الدول المختلفة، إلا أنه مازال البعد البيئي وتقرير عن المسؤولية المجتمعية من التحديات الواضحة أمام العمل المحاسبي، ولا يوجد معيار تقرير مالي دولي مخصص للإفصاح عن القضايا البيئية، لكن تحتوي العديد من المعايير على أحكام صريحة أو ضمنية تتعلق بالاعتراف والقياس والإبلاغ عن الأصول والخصوم البيئية.

## دراسة (Negash,2012)

تهدف إلى دراسة إمكانية استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لرصد ظاهرة التلوث البيئي، من خلال استعراض الدراسات السابقة حول هذا الشأن، أكدت الدراسة على أن معايير التقارير المالية الدولية تقدم إطاراً مفاهيمي وعملي لتوجيه الشركات التي تعمل في الصناعات ذات حساسية بيئية، تعتمد الدراسة على منهجية البحث النوعي ودراسة الحالة بالاعتماد على معلومات القوائم المالية لثلاث شركات تعمل في الصناعات ذات الحساسية البيئية، حيث استخدمت الدراسة المؤشرات المالية وغير المالية للإفصاح عن التلوث البيئي، ومالها من تداعيات سلبية على المجتمع بشكل عام قبل تطبيق معايير IFRS، حيث إن القوائم المالية للشركات عادة ما تحتوي على معلومات فعلية، وأيضاً معلومات على سبيل الدعاية والترويج بخصوص القضايا البيئية التي تواجهها، كما إنه لا يتم الإفصاح عن حجم ومدى كفاية المساهمات التي تقوم بها الشركات في سبيل إعادة تأهيل وترميم البيئة، ومدى تحمل الشركات لهذه التكاليف بشكل مناسب مع حجم الأضرار الناتجة عنها، وفي سبيل الوصول إلى أعلى مستويات الإفصاح والشفافية عن مشكلة التلوث البيئي، اقترحت الدراسة قائمة جديدة تحتوي على كل الإفصاحات الواردة في معايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بالبعد البيئي.

## دراسة (جواد، 2014)

هدفت الدراسة إلى اقتراح معيار محاسبي خاص بالتكاليف والالتزامات البيئية، يهدف إلى دمج المعلومات البيئية المتعلقة بهذه العناصر ضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة، بما يحقق أفضل الممارسات المحاسبية في هذا المجال. استخدم الباحث الأسلوبين الاستقرائي والاستنباطي: إذ تم الاعتماد على المصادر والدوريات المتخصصة لدعم الجانب النظري، بينما استخدم الأسلوب الاستنباطي لتحليل واقع التطبيق المحاسبي وربط النتائج بالأساليب العلمية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك بطلاً واضحاً في استجابة الفكر المحاسبي لتطوير النظم المحاسبية بما يجعلها قادرة على استيعاب المعلومات ذات العلاقة بالبيئة، ويعود ذلك إلى غياب وجود معيار محاسبي محدد يوضح أفضل الممارسات الخاصة بالمعاملات البيئية. أوصت الدراسة بضرورة وضع إطار ومعيار دولي موحد للمحاسبة البيئية، وادراج البعد البيئي ضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة لضمان اتساق المعلومات البيئية، إلى جانب تشجيع الهيئات المهنية على تبني المعايير ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي في الشركات الصناعية.

## - دراسة (مهاوات، 2015)

تهدف الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، واعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على المسؤولين، بمجموعة من شركات صناعة الإسمنت، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي، للمؤسسات الصناعية.

وأوصت الدراسة بضرورة أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية على القيام بالدور المطلوب منها في ما يخص حماية البيئة، وذلك عن طريق إصدار معايير محاسبية خاصة بالزام المؤسسات، خاصة الصناعية منها، على القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية، وذلك بغرض تحسين الأداء البيئي.

## - دراسة (عامر، وآخرون، 2017)

هدفت الدراسة إلى بيان واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية للشركة الأهلية للإسمنت.

توصلت الدراسة إلى إنه يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي الشركة الأهلية للإسمنت بأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، كما يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي، ومعايير المحاسبة الدولية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام المحاسب بالدور المطلوب منه في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة في تقاريرها المالية.

## -دراسة (الربيعي، وآخرون، 2018)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر العوامل ذات العلاقة بالأداء المالي للشركات الصناعية (حجم الشركة، الربحية، والرافعة المالية)، في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية، وبيان مستوى الإفصاح عنها في القوائم المالية لعينة الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح العام عن المعلومات البيئية في القوائم المالية جاء متوسطاً، وأن هناك فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركة وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية **FASB**، تمثلت في قصور الإفصاح في التقارير المالية، فيما يتعلق بالعوامل المؤثر، أظهرت النتائج وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية موجبة لمؤشر (حجم، ربحية، الرافعة المالية) في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية.

أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على اهتمام إدارة الشركات في قطاع الصناعة بالأساليب العلمية للمحاسبة البيئية، وأن يكون هناك تعاون فعال بين الشركات الصناعية ووزارة البيئة في تدريب المحاسبين على تطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية العراقية، إذ إن هذه الشركات بحاجة إلى الإفصاح الإلزامي؛ نظراً لضعف مستويات الإفصاح البيئي في التقارير السنوية التي تصدرها، والتي تعكس حالة من عدم الاهتمام والإدراك من قبل غالبية الشركات لدورها ومسؤولياتها البيئية تجاه المجتمع.

#### -دراسة (ابوخريص أ، 2020)

هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية القياس المحاسبي لعناصر الأنشطة البيئية، وانعكاس ذلك على عدالة القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للنفط، ومدى إمكانية تطوير المبادئ المحاسبية لتتوافق مع التطورات والاحتياجات المتزايدة لقياس عناصر الأنشطة البيئية.

توصلت الدراسة إلى أن بالرغم من الجهود المبذولة لحماية البيئة من قبل المؤسسة الوطنية للنفط إلا أن هذه الجهود لم يتم قياس أثرها على البيئة، ولم يكن هناك أدنى اهتمام بقياس عناصر الأنشطة البيئية، وكان الاعتماد الكلي في عملية القياس على نظام المحاسبة التقليدية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن أساليب القياس المحاسبي المتبع حسب النظام المحاسبي التقليدي لا تراعي المعالجة السليمة للتكاليف والايرادات البيئية والأصول والالتزامات البيئية، وليس لها أي تصنيف لحسابات (عناصر) الأنشطة البيئية.

وأوصت الدراسة بضرورة تطوير فلسفة مبادئ القياس المحاسبي بما يتلاءم مع الآثار والأنشطة البيئية المطلوب قياسها، حتى تستطيع إمداد كافة المستخدمين بالبيانات البيئية اللازمة والملائمة، التي تُستخدم عند اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

### -دراسة (ابو خريص ب، 2020)

هدفت الدراسة إلى تحليل كفاية معايير المحاسبية الدولية في الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة سواء الحالية (قصيرة الأجل) أو المستقبلية (طويلة الأجل)، وذلك من خلال تناول الأدبيات السابقة والبحوث والتشريعات الدولية والمهنية ذات الصلة، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي واستخدمت برنامج (SPSS) لتحليل البيانات.

توصلت النتائج إلى وجود قصور واضح في معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتوضيح أسس الاعتراف والقياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية أو المستقبلية، مما أدى إلى ضعف الإبلاغ المالي عنها، كما أظهرت الدراسة أن المحاسبة التقليدية لا تولي اهتماما كافيا بقياس هذه الالتزامات أو الإفصاح عنها بحجة صعوبة تقديرها.

وأوصت الدراسة بضرورة إدراج بنود خاصة بالالتزامات البيئية المحتملة ضمن معايير المحاسبة الدولية، وإصدار معايير محاسبية محلية تتسق مع متطلبات المعايير الدولية، بالإضافة إلى ضرورة إلزام الشركات، خصوصا شركات النفط الليبية، بالإفصاح عن التزاماتها البيئية الحالية والمستقبلية في القوائم المالية بشكل مستقل وواضح.

### -دراسة (Nair, Ratheesh, 2020)

تهدف إلى دراسة الآثار المترتبة على تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما يتعلق بالمحاسبة البيئية، وذلك من خلال دراسة الوضع الحالي لهذا المجال، والتحقق من إمكانية إسهام هذه المعايير في مراقبة البيئة وحمايتها. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في الحصول على بياناتها واستخلاص النتائج.

توصلت الدراسة إلى أن معايير التقارير المالية الدولية تعترف بأهمية المحاسبة البيئية، وأن الاستدامة تمثل جوهر استمرار الحياة والأعمال معاً، ولا يمكن تحقيقها إلا من خلال الحفاظ على البيئة وحمايتها بشكل مناسب. كما أشارت الدراسة إلى أن الأنشطة التجارية والصناعية تُعدّ السبب الرئيسي للتدهور البيئي، ومن ثم فإن هذه المعايير تقدم رؤية جديدة لدعم المحافظة على البيئة من خلال المحاسبة البيئية، الأمر الذي يستلزم بذل مزيد من الجهود لتعزيز استغلال هذه المعايير في حماية البيئة، والمحافظة عليها.

## - دراسة (حدوش، وبوزيدة، 2021)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الإفصاح البيئي في ضوء معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، وذلك في ظل الاهتمام العالمي المتزايد بالقضايا البيئية. وقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الجهود المبذولة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ودراسة ما ورد في الأدبيات ذات الصلة.

توصلت الدراسة إلى أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية لديه القدرة على دعم وتحسين ممارسات الإفصاح البيئي، نظرا للدور الذي يقوم به لتوحيد الممارسات المحاسبية، وما يتمتع به من دعم قانوني في العديد من الدول، وذلك من خلال الإطار المفاهيمي له. وأوصت الدراسة بضرورة إدماج القضايا بشكل أوضح في معايير المحاسبة الدولية، وإيجاد معايير موحدة للإفصاح البيئي تعزز من جودة وشفافية التقارير المالية.

## -دراسة (منصور، 2021)

هدفت هذه الدراسة إلى بناء مؤشر إلزامي للإفصاح عن المعلومات البيئية، يتلاءم مع قطاع النفط في ليبيا. واعتمدت الدراسة على الإحصاءات الوصفية من أجل الوصول إلى بنود المعلومات الإلزامية الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية للشركات ذات الحساسية البيئية، واستندت إلى المعايير الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية والقوانين والتشريعات المنظمة لذلك، إضافة إلى استطلاع آراء الخبراء والمحاسبين في ديوان المحاسبة، ومكاتب المراجعة الخاصة، والشركات النفطية، والمصارف التجارية.

توصلت النتائج إلى وجود اهتمام متزايد من أصحاب المصلحة بالمعلومات البيئية بأنواعها (المالية، الكمية، الوصفية) إلا أن مستوى الإفصاح الإلزامي الحالي لا يزال غير كافي، كما تبين أن الإفصاح الوصفي يحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية، يليه الإفصاح الكمي ثم المالي، وأكدت الدراسة أن الشركات النفطية تتحمل مسؤولياتها البيئية رغم غياب معايير ملزمة تنظم الإفصاح البيئي.

وأوصت الدراسة بضرورة تأهيل المحاسبين والمراجعين في مجال المحاسبة البيئية، ورفع مستوى الوعي بأهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية، كما أوصت بوضع مؤشرات بيئية خاصة لعملية الإفصاح (مالي، كمي، وصفي)، من أجل الاسترشاد بها في قياس مستوى الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات النفطية.

#### -دراسة (Dhaif Allah. et. al, 2021)

هدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، وتحديد درجة، وطبيعة الإفصاح المطلوب عنها نظراً لأهميتها في اتخاذ القرارات بشأن وضع الخطط والأهداف ورسم السياسات التي تهدف إلى حماية البيئة وتحقيق الاستدامة، وذلك استناداً إلى المعلومات المُعلن عنها في التقارير السنوية لشركات العينة، والتي تضم شركات صناعية واستخراجية في اليمن. وقد تم اختيارها من أكثر القطاعات حساسية للبيئة وأكثرها تأثيراً عليها، باستخدام مقياس (Wiseman,1982) الذي يتضمن 18 محوراً للإفصاح البيئي ضمن 6 محاور رئيسية تغطي جميع جوانب الأداء البيئي للشركة.

توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح البيئي في شركات العينة لم يحظى بالاهتمام الكافي، نتيجة غياب معايير محاسبية ملزمة تتعلق بالآثار البيئية وقلة وعي متخذي القرار.

أوصت الدراسة بضرورة تعزيز اهتمام إدارات الشركات في القطاع الصناعي بالاعتماد على الأساليب العلمية في المحاسبة البيئية، وتنمية مهارات العاملين من خلال إعداد دورات تدريبية خاصة للكوادر المحاسبية في هذا المجال، والالتزام بتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية بما يتوافق مع التطورات الحديثة، لاسيما تلك المتعلقة المحاسبة البيئية.

#### - دراسة (أبوستالة أ، 2022)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، عن طريق توزيع استبانة محكمة على عينة من مجتمع ممثل في جميع شركات الاسمنت الليبية.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، وعلاقة عكسية معنوية ذات دلالة إحصائية بين معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية، وجودة القوائم المالية.

أوصت الدراسة بضرورة الحرص على توفير نظام محاسبي متكامل فعال في شركات الإسمنت، يفي بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي، وكذلك الحرص على تضمين نصوصي كافية وملزمة للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوانين والتشريعات البيئية البيئية.

#### -دراسة (عبد الجواد، وآخرون، 2023)

تهدف الدراسة إلى اقتراح إطار لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية، وذلك من خلال توضيح العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية وجودة المعلومات البيئية وأثر ذلك على كفاءة التقارير المالية مما يدعم مصداقيتها وقدرتها على تلبية احتياجات مستخدميها، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي للقراءات والادبيات للنشاطات الصناعية والبيئية في الشركات، ومنهج الدراسة الميدانية لبعض الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية.

وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكلا من كفاءة التقارير المالية وجودة المعلومات البيئية. أوصت الدراسة بإلزام الوحدات الاقتصادية بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية للحصول على بيانات بيئية ذات جودة مرتفعة وبالتالي الحصول على تقارير مالية كفاء.

#### -دراسة (Daidai, 2023)

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية، وخصوصًا المعيار رقم (8) IFRS، على ممارسات الإفصاح البيئي للشركات المغربية المدرجة في بورصة الدار البيضاء خلال الفترة 2014-2018. واستخدمت الدراسة عينة مكونة من 38 شركة، وتقييم جودة الإفصاح البيئي من خلال مقياس نقاط SCORE، باستخدام تحليل الانحدار المختلط GLMM.

أظهرت نتائج الدراسة أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يؤثر بشكل إيجابي على مستوى الإفصاح البيئي، حيث زادت الإفصاحات البيئية للشركات وتحسنت، كما لوحظ اختلاف واضح في ممارسات الإفصاح البيئي قبل وبعد اعتماد هذه المعايير.

#### -دراسة (حمودة، 2024)

تهدف الدراسة إلى تقييم مستوى الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية لمجمّع القره بوللي للأعلاف، والتعرف على أبرز المعوقات التي تواجهه في هذا الجانب. اعتمدت الدراسة لتحقيق أهدافها على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات، واستخلاص النتائج من خلال استبانة تم تصميمها وتوزيعها على (34) من العاملين بالأقسام المالية والإدارية والفنية بالمجمّع.

توصلت الدراسة إلى أن هناك أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي البيئي في تحسين الأداء والإنتاجية وتعزيز سمعة الشركة، وأن المجمّع يقوم بالإفصاح عن أدائه البيئي بأسلوبين وصفي وكمّي من خلال تقارير منفصلة، إلا أنه يواجه عدة معوقات أبرزها غياب المعايير والقوانين المنظمة، وصعوبة فصل التكاليف البيئية عن التشغيلية، وضعف الوعي المهني. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير النظام المحاسبي بما يتلاءم ومتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، ووضع معايير وتشريعات وقوانين موحّدة تلزم الشركات الصناعية البيئية بالإفصاح عن أدائها البيئي.

#### -دراسة (Sreseli, Sreseli, 2024)

هدفت الدراسة إلى استقصاء تأثير العوامل البيئية على إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، كما ركّزت على توضيح أهمية تضمين الالتزامات البيئية ضمن القوائم المالية. اعتمد الباحثان على المنهج التحليلي لمعايير IFRS ذات العلاقة مثل: IAS 16، وIAS 37، بالإضافة IFRS 7، بالإضافة إلى استخدام تحليل نوعي للأدبيات والممارسات المحاسبية في الشركات العاملة في بيئات معرضة للمخاطر البيئية.

توصلت الدراسة إلى أن دمج الجوانب البيئية ضمن التقارير المالية يساهم في تحسين الشفافية والمصداقية، ويساعد المستثمرين على فهم المخاطر البيئية المحتملة التي تؤثر على أداء الشركات مستقبلاً، كما أشارت الدراسة إلى الحاجة الملحة لتطوير المعايير المحاسبية الحالية لتصبح أكثر توافقاً مع متطلبات الاستدامة، وضرورة تعزيز وعي المحاسبين بأهمية الإفصاحات البيئية في السياق المالي.

#### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع القياس والإفصاح البيئي من جوانب متعددة وبيئات مختلفة، وقد خلصت معظمها إلى التأكيد على أهمية وضرورة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود معيار محدد يتعلق بالأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية، كما ركزت بعض الدراسات على قصور نظم المعلومات المحاسبية التقليدية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات البيئية، وأوصت بإنشاء نظام معلومات خاص بالمحاسبة البيئية، يُمكن الوحدات الاقتصادية من الإفصاح عن الآثار البيئية المترتبة على أنشطتها الاقتصادية. وقد تناولت دراسات أخرى إمكانية استخدام معايير التقارير المالية الدولية في قياس الآثار البيئية، والإفصاح عنها ضمن القوائم والتقارير المالية، حيث أكدت أن هذه المعايير توفر إطاراً مفاهيمياً وعملياً يُوّجّه الشركات التي تعمل في صناعات ذات حساسية بيئية، كما توصلت بعض الدراسات إلى أن معايير التقارير المالية الدولية تعترف بأهمية المحاسبة البيئية، فيما أشارت أخرى إلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق هذه المعايير ومستوى الإفصاح البيئي، والحد من مخاطر التلوث البيئي.

وتُعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة من حيث تناولها لموضوع القياس والإفصاح البيئي، إلا أن أهم ما يميزها هو اختلاف بيئة الدراسة، حيث تركز على البيئة الليبية، بالإضافة إلى الربط بين القياس والإفصاح البيئي ومتطلبات معايير التقارير المالية الدولية باعتبارها إطاراً قانونياً ملزماً، وهو جانب لم تتناوله معظم الدراسات في البيئة الليبية. كما تسعى الدراسة إلى سد فجوة معرفية تتعلق بمدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمتطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق هذه المعايير، وتحديد المعوقات التي تواجهها في هذا المجال، من خلال دراسة ميدانية أجريت على عينة من الشركات الصناعية الليبية العاملة في المنطقة الغربية.

### 1-3 مشكلة الدراسة:

تُعدّ الوحدات الصناعية من أكثر الوحدات الاقتصادية تأثرًا على البيئة، من خلال ممارستها لأنشطتها المختلفة، سواء من خلال رمي مخلفاتها في المياه، أو من انبعاث الغازات السامة، أو تلوث التربة بالنفايات الضارة، الأمر الذي أثر سلبيًا على الانسان خاصة، والحياة البيئية عامة. وبناء على ذلك، أصبحت حماية البيئة، وحسن استغلال مواردها، والمحافظة عليها، واجبًا يجب أن تتحمل تلك الوحدات تكاليف معالجته والحد من آثاره، بالإضافة إلى الدور الرئيس الذي تلعبه الدولة في هذا المجال، من خلال سن القوانين والتشريعات الكفيلة بالحد من هذا التلوث. كما يجب على الوحدات الصناعية أن توحد الجهود في مجال الاعتراف بالتزاماتها تجاه البيئة بجانب التزاماتها الاقتصادية، حيث يتمثل دورها البيئي في قياس وتحديد مدى التلوث الذي تسببه، والإفصاح عنه في القوائم والتقارير المالية التي تعدّها من خلال النظام المحاسبي المطبق فيها.

وعلى الرغم من إدراك المحاسبين لأهمية حصر وقياس التكاليف والالتزامات البيئية، إلا أنه لا توجد أسس أو قواعد موحدة وملزمة للقياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية؛ مما ترتب عليه قصور في تغطية هذه الأنشطة بصورة محددة ومعلن عنها في القوائم المالية، وبما يتوافق مع الإصدارات الدولية في مجال المسؤولية البيئية (الميهي، 2017). وهذا ما أكدت عليه دراسة (الطاهر 2011؛ وعامر، وآخرين، 2017)، والتي أشارت إلى وجود قصور في النظام المحاسبي المطبق في بعض الوحدات الصناعية فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، مما يؤثر سلبًا على مخرجات النظام المتمثلة في التقارير المالية.

وفي ظل تنامي المسؤولية البيئية، وظهور مفهوم التنمية المستدامة، وتوجّه منظمات حماية البيئة نحو حثّ الوحدات الصناعية على ضرورة الحفاظ على البيئة، وعدم استنزاف مواردها الطبيعية، وقيام اللجان المهنية والمنظمات المحاسبية المختصة ببذل المزيد من الجهد في وضع القواعد وإصدار معايير (IAS/IFRS)، تتناول ضمن إجراءاتها القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية التي تساهم في دقة القياس وسلامة وكفاية الإفصاح، وتوفير معلومات ملائمة لتقييم الأداء البيئي لتلك الوحدات واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها (الميهي، 2017). وعلى الرغم من أن معايير التقارير المالية الدولية وضعت إطارًا عامًا للإفصاح المالي، إلا أنّ مدى التزام

الشركات الصناعية بتطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية لا يزال محل جدل، إذ تشير الدراسات الحديثة (الهاشمي، 2018؛ و Dhaif Allah, 2023) إلى وجود تفاوت في تطبيق هذه المتطلبات، ولاسيما في الدول النامية، مما يؤثر سلبا على جودة وموثوقية التقارير المالية وفعاليتها في عكس الأداء البيئي الحقيقي للشركات. ومن هنا تتبع مشكلة الدراسة من الحاجة إلى دراسة مدى التزام الشركات الصناعية الليبية بتطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفقا لهذه المعايير.

بناء على ما سبق، فإن مشكلة الدراسة تتمثل في مجموعة من التساؤلات، وهي:

### **التساؤل الرئيس الأول:**

ما مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية الليبية وفق معايير التقارير المالية الدولية؟  
ويتفرع منه الأسئلة الفرعية الآتية:

1. هل تطبق الشركات الصناعية الليبية متطلبات القياس المحاسبي البيئي في تقاريرها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية؟
2. هل تطبق الشركات الصناعية الليبية متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي في تقاريرها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية؟

### **التساؤل الرئيس الثاني:**

ما المعوقات تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية؟

### **1-4 أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى: -

- 1- تحديد متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.
- 2- التعرف على مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية لشركات الصناعية الليبية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

3- التعرف على المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية الليبية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

## 1-5 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من أهمية المحاسبة البيئية، من خلال دورها في توفير المعلومات البيئية اللازمة للترشيد في عملية صنع القرار، ومن تزايد الاهتمام الدولي والإقليمي بضرورة القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية، خاصة في ظل توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإبراز هذا الجانب ضمن إطار المعايير المحاسبية، ويمكن تلخيص أهمية الدراسة في: -

### 1-الأهمية العلمية

- زيادة الاهتمام بالآثار المحاسبية المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية محلياً ودولياً.

- توفير معلومات كافية وملاءمة عن التأثيرات البيئية، لاتخاذ القرارات المحاسبية المناسبة.

- المساهمة في توفير إطار نظري يدعم تطوير أساليب القياس والإفصاح البيئي، وربطها بمعايير التقارير المالية الدولية.

- ندرة البحوث والدراسات الأكاديمية على المستوى المحلي التي تناولت متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

### 2-الأهمية العملية

- المساهمة في توسيع نطاق الممارسات المحاسبية لتشمل الأنشطة الاقتصادية والبيئية، مما يعزز من دور المحاسبة في دعم التنمية المستدامة، وتحقيق الشفافية البيئية.

- مساعدة الشركات الصناعية الليبية على تطوير ممارساتها في القياس والإفصاح عن الآثار البيئية لأنشطتها بما يعزز مصداقية وشفافية التقارير المالية.

- دعم جهود الجهات التنظيمية والرقابية في صياغة سياسات محاسبية وإدارية مناسبة للتغلب على التحديات التي تواجه التطبيق العملي لتلك المتطلبات.

## 1-6 فرضيات الدراسة:

استنادًا إلى مشكلة الدراسة وأهدافها، تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

### الفرضية الرئيسية الأولى:

لا تقوم الشركات الصناعية الليبية بتطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيتان الفرعيتان الآتيتان:

1. لا تطبق الشركات الصناعية الليبية متطلبات القياس المحاسبي البيئي في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

2. لا تطبق الشركات الصناعية الليبية متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

### الفرضية الرئيسية الثانية:

لا توجد معوقات تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

## 1-7 منهجية الدراسة:

نظرا لطبيعة هذه الدراسة، ومن أجل الوصول إلى إجابات لتساؤلاتها واختبار صحة الفرضيات، اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، لوصف وتحليل ما ورد في الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والرسائل العلمية، ومواقع الإنترنت التي تعرضت لهذا الموضوع، لدراسة مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية، باستخدام استمارة استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، ومن ثم تحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها، واستخلاص النتائج التي انتهت إليها الدراسة.

## 8-1 حدود الدراسة:

راعت هذه الدراسة مجموعة من الحدود التي حددت نطاقها لضمان التركيز والدقة في النتائج، ويمكن توضيحها على النحو الآتي:

**الحدود الموضوعية:** تركز هذه الدراسة على مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن معلومات البيئة في القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.  
**الحدود المكانية:** اقتصرَت الدراسة الميدانية على الشركات الصناعية الليبية العاملة في المنطقة الغربية.

**الحدود الزمنية:** تشير إلى الفترة الزمنية اللازمة لإجراء الدراسة، بدءًا من جمع البيانات حول موضوع الدراسة وحتى التوصل إلى النتائج.

## 9-1 تقسيمات الدراسة:

استنادًا إلى طبيعة الدراسة وبالنظر إلى مشكلة الدراسة وأهدافها، تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول رئيسية على النحو الآتي:  
**الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.**

يتناول هذا الفصل عرض فكرة عامة عن الدراسة، ويشمل المقدمة، الدراسات السابقة، ومشكلة الدراسة، وأهداف الدراسة، وفرضيات الدراسة، ومنهجية الدراسة، وحدود الدراسة، وتقسيمات الدراسة، ويهدف الفصل إلى توفير إطار شامل لفهم طبيعة الدراسة والسياق الذي تُجرى فيه.

## الفصل الثاني: الإطار الفكري للمحاسبة البيئية.

يتناول هذا الفصل دراسة الإطار الفكري للمحاسبة البيئية، من خلال استعراض ومناقشة أهم المفاهيم المرتبطة بها، مثل: مفهوم المحاسبة البيئية، مراحل تطورها، أهميتها، وأهدافها، كما يركز الفصل على موضوع القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، باعتبارهما ركيزتين أساسيتين تعتمد عليهما المحاسبة البيئية، ولتسهيل الدراسة، تم تقسيم هذا الفصل على مبحثين:

**المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية.**

**المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.**

**الفصل الثالث: القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق معايير التقارير المالية الدولية.**  
يركز هذا الفصل على استعراض معايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة، مع التركيز على متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، ويهدف الفصل إلى توضيح كيفية دمج البعد البيئي ضمن القوائم والتقارير المالية وفقاً لهذه المعايير. ولتحقيق هذا الهدف، تم تقسيم هذا الفصل على مبحثين:

**المبحث الأول: معايير التقارير المالية الدولية.**

**المبحث الثاني: متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق معايير التقارير المالية الدولية.**

**الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.**

يتناول هذا الفصل عرض منهجية الدراسة الميدانية، وتحليل بياناتها، واستخلاص النتائج، وقد تم تقسيم هذا الفصل على مبحثين:

**المبحث الأول: الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، ونموذج الاستبانة.**

**المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات استناداً إلى نتائج الاستبانة. النتائج والتوصيات.**

## **الفصل الثاني :**

# **الإطار الفكري للمحاسبة البيئية**

2-1. المقدمة:

2-2 المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية

2-3 المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

## 2-1. مقدمة:

يُعد موضوع البيئة من أبرز القضايا الحديثة التي حظيت بقبول واسع واهتمام متزايد من قبل الباحثين، كما ازداد في السنوات الأخيرة الاهتمام به ضمن الفكر المحاسبي، بالإضافة للوحدات الاقتصادية التي أصبحت ملزمة بموجب القوانين والتشريعات بالاهتمام بحماية البيئة والمحافظة عليها، الأمر الذي جعل تبني المحاسبة البيئية ضرورة حتمية، فدور هذه الوحدات لم يعد مقتصرًا على خدمة مصالحها الذاتية وتحقيق الأرباح فحسب، بل أصبح لزامًا عليها، إلى جانب ذلك، أن تسهم في تحقيق مصالح المجتمع الذي تعمل به.

فالمحاسبة البيئية تهدف إلى توفير المعلومات، وإعداد القوائم والتقارير المالية، التي تعكس مدى التزام الوحدات الاقتصادية بمسئولياتها البيئية. وقد أدى ذلك إلى تزايد اهتمام الفكر المحاسبي بالمحاسبة عن الأداء البيئي، باعتبارها تمثل التوسع المحاسبي المطلوب لقياس هذا الأداء، وإعداد القوائم والتقارير البيئية والإفصاح عنها، بما يُظهر مدى وفاء الوحدات بالتزاماتها البيئية، وهي بصدد اتخاذ القرارات، مما يحقق التوافق بين مصلحتها ومصلحة الأطراف أصحاب العلاقة.

وعلى ذلك، تم تقسيم هذا الفصل على النحو الآتي:

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية

المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

## 2-2 المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية.

ترتبط قضايا البيئة والتنمية ببعضها البعض بعلاقات من التكامل والاعتماد المتبادل، فأصبحت قضية العناية بالبيئة، وما ينشأ عنها من تكاليف ومنافع، تحتل مكانة بارزة وأهمية متزايدة نظراً لعلاقتها بالتنمية من جهة، وصلتها المباشرة برفاهية الإنسان ومستوى معيشتة وتقدمه من جهة أخرى، وفي ظل التزام الوحدات الاقتصادية بتحمل مسؤولياتها تجاه البيئة، وما يترتب على ذلك من تكاليف ومنافع، تبرز الحاجة إلى توفير المعلومات اللازمة للأطراف ذات العلاقة، عن هذه التكاليف والمنافع، وذلك من خلال المحاسبة البيئية قصد معالجة المشكلات البيئية والمحافظة على البيئة، ومن خلال هذا المبحث، سوف يتم التطرق إلى أهم عناصر المحاسبة البيئية.

### 2-2-1. ماهية المحاسبة البيئية.

تعد المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطور المحاسبي، الناتجة عن التطورات الحديثة في المفاهيم المحاسبية والبيئية، والذي انعكس عنه مزيد من الارتباط بين المحاسبة والبيئة التي تعمل بها وذلك في ظل متغيرات بيئية، لها أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية المختلفة، وكنيجة لعدم قدرة نظام المحاسبة التقليدية على استيعاب المعلومات البيئية ضمن مخرجاتها.

### 2-2-1-1. مفهوم المحاسبة البيئية.

برزت المحاسبة البيئية بداية السبعينيات، وهي مصطلح واسع يطلق على الدراسات التي تناولت العلاقة المتبادلة بين المحاسبة والبيئة بصفة عامة، وقد ظهرت مسميات عدة في مجال المحاسبة، تشير إلى هذا الجانب منها: المحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة، وكذلك المحاسبة البيئية والاقتصاد، وأياً كانت التسمية، فإنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع.

فيما يأتي بعض التعريفات الخاصة بالمحاسبة البيئية.

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية المحاسبة البيئية من ثلاثة أوجه (ناصر، الخفاف،

2012، ص69)، وهي:

**المحاسبة البيئية من الوجهة المالية:** وخلال هذه المرحلة يتم إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات للأثار البيئية، لمساعدة جميع الأطراف المستفيدة من هذه القوائم، كالمستثمرين، والدائنين، وحملة الأسهم في اتخاذ قراراتهم.

**المحاسبة البيئية من الوجهة الادارية:** وخلال هذه المرحلة، يتم تحديد البيانات والمعلومات البيئية وتحليلها، لأجل مساعدة الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كقرارات تسعير المنتجات، والاستمرار في إنتاج منتج معين من عدمه، متطلبات الجودة، وغيرها من القرارات.

**المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية:** وفي خلال هذه المرحلة، يتم قياس كمية وقيمة مدخلات عناصر الإنتاج وتحليلها، وغالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.

وعرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المحاسبية بأنها: "نظام لتوفير المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية بهدف قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية" (الحميري، 2017، ص46).

وعُرفت بأنها: "عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية، التي تسببها شركة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة عمليات التشغيل والتصنيع التي تمارسها، أو نتيجة لقيامها بإنتاج سلعة تضر بالبيئة عند استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار، والإبلاغ عنها في القوائم والتقارير المالية" (ابوزر، 2007، ص427).

كما عرفها (عبد الصمد، 2015، ص51) بأنها: "فرع من فروع المحاسبة يشمل على أساليب القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأنشطة وإجراءات الوحدة الاقتصادية ذات التأثير البيئي في التقارير المالية أو تقارير مستقلة، وأن القياس والإفصاح في إطارها يشمل التكاليف البيئية بالإضافة إلى عناصر أخرى متعلقة بالأنشطة البيئية كالأصول والمنافع والالتزامات البيئية، وتهدف إلى تزويد الأطراف الداخلية وفئات المحيط الخارجي للوحدة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ومراقبة الأداء البيئي للوحدة وتقييمه.

ومما سبق، يمكن تعريف المحاسبة البيئية بأنها نظام محاسبي تحكمه معايير محاسبية مناسبة، يتم من خلاله القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للوحدة

الاقتصادية سواء في التقارير المالية، أو ضمن الإيضاحات المتممة لها، وتوصيل تلك المعلومات للأطراف المستفيدة داخليا أو خارجيا، لبيان مدى التزام الوحدة بمسؤولياتها تجاه حماية البيئة والمحافظة عليها.

## 2-2-1-2. مراحل تطور المحاسبة البيئية.

برزت ملامح المحاسبة البيئية في بداية السبعينيات مع ظهور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، حيث كانت الأنشطة البيئية سواء من ناحية قياس ومعالجة تكاليفها ومنافعها، أو من ناحية التقرير عنها تعد مجالا من مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ولكن مع زيادة الاهتمام بقضايا البيئة من قبل العديد من الأطراف في المجتمع، أصبح من الضروري على الوحدات الاقتصادية أن تتحمل مسؤولياتها البيئية كاملة، لذا زاد اهتمام الفكر المحاسبي بالأداء البيئي، وذلك بهدف توفير معلومات واضحة تعكس مدى التزام الوحدات بتلك المسؤوليات. بناء على ذلك، ظهرت المحاسبة البيئية، وأصبحت فرعا من فروع علم المحاسبة (الكشر، 2017).

مرت المحاسبة البيئية بعدة مراحل يمكن إجازها في النقاط الآتية: (موح، 2019).

**1- المرحلة الأولى:** فترة السبعينيات، وفيها كانت عبارة عن دراسات وصفية باستخدام

النماذج المعيارية.

**2- المرحلة الثانية:** فترة الثمانينات، والتي شهدت مناقشات حول دور المحاسبة في

الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية.

**3- المرحلة الثالثة:** فترة ما بين سنة 1990 وسنة 1995، وقد كانت قفزة نوعية في

مجال المحاسبة البيئية، حيث بدأت الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، وانطلقت بعملية المراجعة البيئية.

**4- المرحلة الرابعة:** وهي ما بعد منتصف التسعينيات وفيها أصبح ينظر للمحاسبة

البيئية باعتبارها مقياساً للأداء البيئي وفق المعايير التنظيمية.

## 2-2-1-3. أهمية المحاسبة البيئية.

لقد أكد فريق الخبراء الحكومي الدولي المعني بمعايير المحاسبة الدولية عن مدى الحاجة

إلى المحاسبة البيئية، حيث جاء في تقريره: "لقد أصبحت القضايا المرتبطة بمحاسبة البيئة، ذات

صلة أكبر بالمؤسسات، (سواء أكانت مؤسسات تجارية أم منظمات غير هادفة للربح أم مؤسسات

حكومية مثل البلديات ومؤسسات الدولة)، لأن قضايا التلوث البيئي باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية واضحة في جميع أنحاء العالم، لذا تطلب الأمر اتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث، ومنعها للحد منها. ونتيجة لذلك، هناك ميل الآن لدى المؤسسات للكشف عن المعلومات المرتبطة بسياساتها وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف، والفوائد المتصلة بتنفيذ هذه السياسات، والأهداف، والبرامج، وعن المخاطر البيئية واتخاذ إجراءات ردها لكل أطراف المجتمع" (جرموني، 2015).

وتتمثل أهمية المحاسبة البيئية فيما يأتي (الدوسري، 2011؛ هنوده، وخليف، 2020):

- 1- توسيع نطاق عملية التقييم، وتحليل الاستثمار كي تشمل الآثار البيئية المحتملة.
- 2- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- 3- كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها.
- 4- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.
- 5- الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية بهدف مراعاة المخاطر البيئية، والتأكيد على المسؤولية البيئية للوحدات الاقتصادية وخاصة منها الصناعية.
- 6- ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية وخاصة الصناعية، بإحداث توافق بيئي والاستجابة لرغبات العملاء خلال توفر منتجات صديقة للبيئة، مما يساهم في تحسين سمعة الوحدة ودعم قدرتها التنافسية في مجال الجودة بصفة عامة وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة.
- 7- حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين والتشريعات البيئية الدولية والمحلية، التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي.

## 2-2-1-4. أهداف المحاسبة البيئية.

إن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفاً في حد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من

الأهداف، وهي: (الذهبي، و بن الدين، 2021).

1. إعداد البيانات عن الإيرادات والتكاليف الإجمالية المرتبطة بالحفاظ على البيئة وحمايتها.

2. إعداد التقارير عن النفقات البيئية، لتوضيح مدى التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بحماية البيئة.

3. إبراز المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات لضمان استمراريتها.

4. إظهار المنافع البيئية لتطبيق نظام الإدارة البيئية داخل الشركات، كزيادة المحصلة في المساحات الخضراء، ونسبة التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي.

مما سبق، يتمثل الهدف الأساسي من تطبيق المحاسبة البيئية في توفير البيانات والمعلومات التي تعكس مدى التزام الوحدات الاقتصادية، تجاه البيئة، والمجتمع، والأطراف المختلفة المستفيدة من المعلومات المحاسبية. كما أن تحقيق هذه الأهداف يسهم في تعزيز الثقة بالمعلومات التي تعكس الأداء البيئي للوحدة وتقاريرها المالية.

## 2-2-1-5. مكونات المحاسبة البيئية.

تتضمن المحاسبة البيئية كل ما يتعلق بالمحاسبة عن البيئة، سواء من الناحية المالية، والتدقيق، وإعداد التقارير المالية، والمحاسبة الإدارية، الأصول والمنتجات والمواد الأولية، وعناصر أخرى، فيما يأتي نتناول تعريف البعض منها (بوجمعة، وجودي، 2020).

1- **المحاسبة المالية البيئية:** وهي أحد أساليب المحاسبة التي تهدف إلى الإفصاح عن البعد البيئي في القوائم والتقارير المالية المنشورة نهاية الفترة المالية. وهذه القوائم والتقارير يجب أن تعد وفقاً للمعايير المحاسبية، حتى تكون قابلة للمقارنة، وموضوعية وعادلة، وغيرها من الخصائص المعلومات المحاسبية.

2- **المحاسبة الإدارية البيئية:** وهي أحد أساليب المحاسبة الإدارية، حيث عرفت بأنها نظام معلومات مالي، وإداري في آن واحد، تقوم بتحديد المعلومات المتعلقة بالبيئة وجمعها، وتقديرها، وتحليلها، بهدف اتخاذ القرارات داخل الشركة، وتحسين الأداء البيئي والمالي للشركة.

3- **محاسبة التكاليف:** يتم التركيز في هذا الأسلوب من أساليب المحاسبة على التكاليف التي تنشأ نتيجة قياس ورقابة وتصحيح آثار الأنشطة الناتجة عن اتخاذ قرارات لها آثار سلبية على البيئة.

4- **المحاسبة البيئية المحلية:** يستخدم هذا المصطلح للإشارة إلى عملية إعداد الحسابات على أساس البيانات المادية فقط، ويعبر بذلك عن نوع من أنواع المحاسبة البيئية، التي تخص

محاسبة الموارد الطبيعية على مستوى الإدارة المحلية، بهدف تقييم دورة حياة الموجودات المادية.

5- **محاسبة الموارد الطبيعية:** عرف هذا المصطلح في المحاسبة بعد دمج البعد البيئي في نظام الحسابات القومية، إذ يتم التركيز فيه على الموجودات الطبيعية، وذلك بهدف الحصول على مؤشرات اقتصادية معدلة بالمعلومات البيئية.

6- **المراجعة البيئية:** تعرف المراجعة البيئية بأنها مجموعة من الإجراءات، يقوم بها المراجع للتأكد من مدى التزام الشركة بالبعد البيئي في نشاطها، وإن النشاط الذي تقوم به الشركة ليس له آثار سلبية على بيئتها.

7- **الإفصاح البيئي:** وهو الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات اعلام المجتمع بأطرافه المتعددة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم أو التقارير الملحقه أداة مناسبة لتحقيق ذلك.

## 2-2-2. متطلبات ومستويات ومعوقات تطبيق المحاسبة البيئية

### 2-2-2-1. مستويات تطبيق المحاسبة البيئية.

يتم تطبيق المحاسبة البيئية من خلال ثلاثة مستويات تكمل بعضها البعض، تتمثل هذه المستويات في: (الدوسري، 2011).

1- **المحاسبة البيئية على المستوى الوطني:** في هذا المستوى يتم التركيز على قياس التنمية المستدامة، إذ إن ازدياد المشاكل البيئية أدى إلى وجود حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية، ومعدلات النمو، والتقدم الاقتصادي، مثل المفهوم المتعلق بقياس التنمية البشرية، والحفاظ على مصادر رأس المال البشري والمادي والطبيعي.

2- **المحاسبة البيئية والمستوى القطاعي:** وفي هذا المستوى يتم التركيز على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة، بناء على مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب والاعتبارات البيئية، وخاصة تلك القطاعات التي تعمل على استنزاف الموارد البيئية، كقطاعات الصناعة النفطية، التي تعد قطاعات تهدر رأس المال الطبيعي، مما يهدد استمرارية القطاع ومساهمته في التنمية.

3- المحاسبة البيئية ومستوى الشركة: أما في هذا المستوى فيتم التركيز على الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس أداء الشركة ، حيث لم يعد الربح مؤشرا على جودة الأداء ، بل أصبح لزاما على الشركات تطوير الأنظمة المحاسبية المعمول بها، لتصبح قادرة على التعامل مع القضايا البيئية، وذلك من خلال السير في اتجاهين الأول هو اتجاه المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والتكاليف ، أما الاتجاه الآخر فيتم من خلال معالجة المعلومات المرتبطة بالبيئة، من خلال نظام المحاسبة البيئية، الذي يطبق داخليا وخارجيا وعلى كافة المستويات .

#### 2-2-2-2. متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية.

هناك العديد من المتطلبات التي ينبغي توافرها لتطبيق نظام محاسبي يتلاءم مع خصوصية المعلومات البيئية، وتتلخص هذه المتطلبات في الآتي: (ناصر، 2022).

1-استحداث حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي، الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليس اقتصادية فحسب، ومنها ما يأتي: -

- الملاءمة للغرض الاجتماعي والبيئي.

- الإفصاح عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية كافة، والتي تختلف من شركة إلى أخرى

ومن وقت إلى آخر في نفس الشركة.

- توحيد الممارسات البيئية والاجتماعية في الشركات المماثلة.

- قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.

2- استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي، هنالك العديد من

وجهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية، أهمها:

- يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية.

- ان يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل، وذلك كي لا يتم الاكتفاء بالملاحظات

والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

إن المتطلع لمتطلبات تطبيق المحاسبة البيئية توجب ضرورة تكييف المحاسبة التقليدية

بما يتلاءم مع متغيرات العصر ، لاسيما في ظل الاهتمام المتزايد بالقضايا البيئية، فمن الملاحظ

أن الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس تماما التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة الشركة

لأنشطتها المختلفة في إطار مسؤولياتها البيئية، والتي تُعد أساسًا يُستند عليه في اتخاذ القرارات

ووضع الاستراتيجيات الهادفة إلى حماية البيئة واستدامتها، بذلك تبقى المحاسبة التقليدية قاصرة في ذلك من خلال تركيزها على العمليات المالية فقط (بودرجه، ولخشين، 2022).

### 2-2-3. معوقات تطبيق المحاسبة البيئية.

على الرغم من التقدم الذي حدث في مجال وضع إطار متكامل للمحاسبة البيئية خلال السنوات الأخيرة، إلا أنه لا يزال هناك بعض المعوقات التي تعترض تطبيق المحاسبة البيئية، وأهمها ما يأتي (ابورز، 2007):

#### 1- قلة الوعي البيئي.

2- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين تلزم مؤسسات بتحمل مسؤوليتها البيئية وتطبيق المحاسبة البيئية.

3- مشكلة القياس المحاسبي للأحداث البيئية، والمتمثلة في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، وذلك لتحقيق متطلبات الاعتراف، والقياس، والتسجيل، والإفصاح في المحاسبة.

4- مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المرئية، والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي، وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار التي يمكن أن تسببها، كالأضرار الصحية من استخدام تكنولوجيا الاتصالات المحمولة.

5 - مشكلة حصر الأضرار البيئية، ففي بعض الصناعات لا يمكن حصر الأضرار البيئية الناتجة عن ممارسة أنشطتها، فيمكن أن تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لا مجرد أضرار محدودة، كإنتاج بعض المنتجات التي تسبب في مشاكل صحية مزمنة للإنسان، أو تسبب في انقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات، مما يوجد صعوبة في قياس تلك الأضرار بوحدات نقدية.

6- مشكلة التكاليف البيئية، حيث إن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عدة، وذلك لعلاقة تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية للمؤسسة.

7- مشكلة الموضوعية، حيث إن إعداد المعلومات البيئية من قبل العنصر البشري غالبا ما يحكمها عامل التقدير الشخصي.

ومما سبق، يمكننا تلخيص أهم معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في عدم وجود التشريعات القانونية التي تلزم الشركات الصناعية بتطبيق المحاسبة البيئية، والمعايير المقبولة التي تكفل القيام بإجراءات المحاسبة البيئية على أكمل وجه.

#### 2-2-2-4. التشريعات المحلية في مجال حماية البيئة:

في إطار حماية البيئة والمحافظة عليها، أولت الدولة الليبية اهتمامًا كبيرًا بشؤون البيئة، وذلك للتقليل من الأضرار البيئية والمساهمة في تحسينها. فقد اهتم المشرع الليبي بالجوانب البيئية، وانعكس ذلك في صدور العديد من القوانين التي تهدف إلى المحافظة على البيئة وحمايتها، وهي:

-القانون رقم (8) لسنة 1973 م بشأن منع تلوث البحر بالزيت، ويهدف هذا القانون إلى حماية الصحة العامة وإدخال أسس حماية البيئة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتشجيع التنمية المستدامة للمصادر الحيوية للدولة، بما يراعي حق الأجيال القادمة، والحفاظ على التنوع البيولوجي، وحماية المياه الإقليمية الليبية من التلوث بزيت السفن، وتحسين المناطق التي تضررت من الناحية البيئية.

ونص القانون في مادته الثامنة على أنه: يسري حظر إلقاء الزيت والمزيج الزيتي في المياه الإقليمية الليبية على جميع المنشآت الموجودة على الأراضي الليبية أو مياهها.

-القانون رقم (13) لسنة 1984م بشأن الأحكام الخاصة بالنظافة العامة، حيث ينص في مادته الثالثة على حظر إلقاء النفايات والفضلات والقمامة من قبل الأفراد، والهيئات، والمؤسسات، والمصالح العامة والخاصة الوطنية والأجنبية، أو التخلص منها في غير الأماكن المخصصة لهذا الغرض.

كما أشار القانون إلى ضرورة تولي الوحدات الصناعية وغيرها من الوحدات الاقتصادية التي تنتج عن نشاطاتها مخلفات ضارة بالبيئة أو بالصحة العامة، بنقل مخلفاتها والتخلص منها بالوسائل الفنية، التي توافق عليها اللجنة الشعبية للمرافق (سابقا) في البلدية المختصة.

وحددت اللائحة التنفيذية للقانون الطرق والضوابط الخاصة بتجميع القمامة والمخلفات من المواد الأخرى المعدومة، وكذلك حددت الجهات المختصة التي سوف تتولى أداء هذه المهام والشروط الفنية والصحية المناسبة للتخلص من تلك النفايات والملوثات البيئية، وهي على النحو الآتي (القانون 13 لسنة 1984):

1- أن يكون الموقع بعيدا عن أي منطقة سكنية مكتظة بالسكان بمسافة لا تقل عن خمسة كيلو مترات.

2- أن يحاط الموقع بسياج لحماية الموقع من تأثيرات بيئية على المنطقة، وأن يكون له مداخل لدخول الآليات وخروجها.

3- أن يعمل على تزويد الموقع بمصادر مياه ووسائل إطفاء للحرائق، التي من المتوقع حدوثها.

4- أن يزود الموقع بالأجهزة وأدوات الرش، والمبيدات اللازمة لحماية البيئة.

-القانون رقم (15) لسنة 2003 م بشأن حماية وتحسين البيئة، ويهدف هذا القانون إلى

الرقابة على البيئة، وذلك من أجل حمايتها من التلوث وتحسينها، باعتبارها المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية، بما في ذلك التربة والمياه والغذاء، مع إيجاد الطرق المناسبة لقياس التلوث، والعمل على صيانة التوازن البيئي للوسط الطبيعي، والوقاية من التلوث والأضرار المختلفة الناتجة عنها، والتقليل منها وتحسين إطار الحياة وظروفها.

ونص القانون في المادة السادسة منه على القيام بالمهام الآتية (القانون 15 لسنة

2003).

1- اقتراح الخطط والبرامج الخاصة بالبيئة في ليبيا، والإشراف على تطبيقها ومتابعة تنفيذها.

2- الإشراف على إصاح البيئة ومواكبة التطور العلمي والتقني في مجال حماية البيئة، كما لها

الحق في التعاون مع الجهات الدولية لإزالة أسباب التلوث، وحماية مصادر المياه ومراقبتها.

3- القيام بحملات التوعية بمختلف الوسائل المتاحة للتعريف بالبيئة، وقواعد وأسس المحافظة

عليها، وحمايتها من التلوث، وإزالة أسبابه في حالة وجوده.

4- إعطاء الاذونات اللازمة لممارسة الأنشطة التي قد ينتج عنها التلوث، على أن يتضمن الإذن

القواعد والشروط اللازمة للمحافظة على البيئة وحمايتها، مع الالتزام بالتقيد بالشروط الواردة

به.

5- اعتماد تراخيص مزاولة الأنشطة المعنية بحماية البيئة ومتابعتها وتقييمها.

6- دعم المؤسسات والجمعيات التي يندرج نشاطها ضمن المحافظة على البيئة وحمايتها.

7- تحديد الاشتراطات التي يجب مراعاتها عند تنفيذ أي مشروع بعد مراجعة دراسة الأثر البيئي،

وتتولى الجهات التنفيذية التقيد بكل الشروط عند تنفيذه.

8- متابعة الاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال المحافظة على البيئة، وحمايتها، والاستفادة منها.

9- إعداد الخطط الوطنية لمواجهة الحالات الطارئة والكوارث البيئية بالتعاون مع الجهات المختصة ذات العلاقة.

كما نص القانون في مادته الثامنة على أن للجهة المختصة حق التفتيش على الجهات المنصوص عليها، والإشراف عليها في مجال حماية البيئة.

ونص في مادته التاسعة على أن للجهة المختصة جهازاً يسمى الشرطة البيئية، يتولى القيام بمهام التفتيش البيئي، ويكون لأعضائه صفة مأمور الضبط القضائي في اثناء ممارسة مهامهم وفقاً لقانون الإجراءات الجنائية، وذلك للجرائم التي ترتكب بحق البيئة، ومخالفته لأحكام القانون رقم (15) بشأن المحافظة على البيئة وحمايتها.

كما نص القانون في مادته الحادية عشرة على أن كل وحدة اقتصادية، أو مصنع، أو معمل، ينبعث منه ملوثات ضارة بالبيئة الاحتفاظ بتسجيل نوعية وكمية هذه الملوثات المطرودة وتقديمها للجهة المختصة.

ونص في مادته الثانية عشرة على أن للجهة المختصة إصدار التعليمات اللازمة لأي وحدة، أو مصنع أو معمل، بإصدار تغييرات على المبنى الخارجي بها، أو طريقة التشغيل، أو طريقة التخلص من ملوثات الهواء، أو تغيير نوع الوقود أو إغلاقه للمدة التي تراها اللجنة، وذلك إذا أثبت لها أن كمية الملوثات الهوائية المنبعثة تتجاوز القواعد والمعايير الصادرة.

وفي المادة الثالثة عشرة نص القانون على أن كل وحدة صناعية من المتوقع أن يقع بها حادث أو طارئ خلال عمليات التشغيل، يؤدي إلى انبعاث كمية من ملوثات الهواء، العمل على اتخاذ الإجراءات الفورية في حال وقوع الحادث أو الطارئ، وذلك لإعادة الوحدة إلى حالتها العادية قبل وقوع الحادث أو الطارئ.

كما نص القانون في مادته الرابعة عشرة على منع إشعال النيران في المواد المطاطية، والنفطية، والقمامة، بالإضافة إلى حظر التخلص من المواد العضوية الأخرى في المناطق المكتظة بالسكان أو المناطق القريبة المجاورة لها.

وينص في مادته الثالثة والثلاثين على منع إلقاء أي نفايات، أو فضلات أو مواد سامة، أو مخلفات على الشواطئ أو المياه اليبية.

إن اهتمام القوانين والتشريعات بموضوع المحاسبة البيئية، لا بد أن يرافقه اهتمام متزايد من قبل الشركات بإعداد المعلومات المحاسبية ذات البعد البيئي، وذلك من خلال تطبيق معايير محاسبية تساعد على قياس نتائج الأنشطة البيئية وتوضيح أثرها على المجتمع. إلا أن قصور معايير المحاسبة المحلية في التعامل مع التأثيرات البيئية دفع العديد من الشركات إلى اتباع أساليب ومناهج مختلفة، لقياس هذه الآثار ومعالجتها والإفصاح عنها (منصور، 2021)، في حين امتنعت بعض الشركات عن ذلك بحجة غياب معايير متخصصة بالأنشطة البيئية.

ومن الجدير بالذكر أن كثيرًا من المعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية ذات طابع كمي ومالي، وتوثر جوهريًا على أصول الشركة، ونفقاتها، والتزاماتها. وهذا ما تؤكد عليه بعض معايير التقارير المالية الدولية، مثل المعيار الدولي رقم (16) الممتلكات، الآلات والمعدات، والمعيار الدولي رقم (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة، وغيرها من المعايير ذات الصلة. ومن ثم، فإن إغفال المحاسب الإفصاح عن آثار أنشطة الشركة البيئية يُعد إخلالًا بمبدأ العرض العادل، ويؤثر سلبيًا في موثوقية القوائم وتقارير المالية، ومن ثم على قرارات الأطراف المهتمة.

## 2-3 المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي:

يُتَّوَجَّب على الوحدات الاقتصادية أن تتحمل مسؤولياتها البيئية والاجتماعية كاملة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، ومن أهم الأمور المتعلقة بالمسؤولية البيئية هي القياس، والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية، ويتضح أهمية القياس والإفصاح في زيادة درجة ثقة الجمهور، وفي اكتساب سمعة طيبة للوحدة الاقتصادية.

### 2-3-1. القياس المحاسبي البيئي:

يُعدّ القياس وظيفة من وظائف المحاسبة الأساسية، وتُعدّ عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة، وبشكل يكون أكثر فعالية في اتخاذ القرارات، وهذا يتطلب أن يشمل القياس المحاسبي لعمليات الوحدة الاقتصادية في البيئة، أي النشاط البيئي للوحدة، بما يتضمنه من معلومات وصفية، وبيئية تختلف عن بيانات النشاط الاقتصادي، وهذا ما سنوضحه من خلال النقاط الآتية:

### 2-3-1-1. مفهوم القياس المحاسبي البيئي:

قبل التطرق إلى مفهوم القياس المحاسبي البيئي، لا بد من التطرق إلى تعريف القياس المحاسبي أولاً، وفي هذا المجال، قدم الباحثون العديد من التعاريف التي تناولت القياس المحاسبي، وهي وأن اختلفت في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون، نورد منها ما يأتي:

يُعرّف القياس المحاسبي بموجب لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية" (البدوي، وآخرون، 2021، 449).

وعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي بأنه: "قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية، والجارية، والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية، وبموجب قواعد محددة" (الحيالي، بدون سنة، ص35).

إذا كان جوهر المحاسبة هو عملية القياس، فجوهر المحاسبة البيئية هو قياس الأداء البيئي كوسيلة لتحقيق هدف توفير المعلومات التي تحتاجها الأطراف المختلفة المرتبطة بالشركة، بغرض اتخاذ القرارات المناسبة.

حيث يعرف القياس المحاسبي البيئي بأنه: "ترجمة لنشاط الشركة في البيئة بشكل كمي أو مالي، يمكن بواسطتها الحصول على معلومات بيئية، تفسر للمستخدمين القوائم المالية للشركة" (مهاوات، 2015، ص66).

وعرفه بدوي ( 2000، ص28) بأنه: " تحليل الأحداث المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركات، وتسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات نقدية، تماشياً مع فرض وحدة القياس.

كما عرفه جلاي وآخرون (2020، ص29) بأنه: " إثبات الأصول البيئية الثابتة بقائمة المركز المالي، من خلال تحديد قيمتها الحقيقية، وقياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات والمصروفات لأن العمليات البيئية يترتب عنها تكاليف بيئية، تؤثر على قيم القوائم المالية، وتحديد قيمة الأحداث بوحدات نقدية.

لذا يمثل القياس المحاسبي البيئي عملية جوهرية، لأنه يترجم الأنشطة البيئية للشركة إلى أرقام تعكس أثر هذه الأنشطة على نتائج أعمال الشركة، ومركزها المالي، وتدفعاتها النقدية. ومما سبق، يعتمد القياس المحاسبي البيئي على تحديد القيم المتعلقة بكل عناصر المحاسبة البيئية، التي تشغلها القوائم المالية للشركة، ثم التقرير عنها، تقريبا تتم عملية القياس مثلما يتم قياس العناصر المحاسبية وفق المحاسبة المالية.

## 2-1-3-2. العناصر المحاسبية البيئية: -

يقوم المحاسب من خلال نظام المحاسبة البيئية بتسجيل العمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، والمرتبطة بأدائها البيئي، معتمداً في ذلك عناصر محاسبية بيئية خاصة بالإيرادات، أو التكاليف، أو الأصول، أو الالتزامات، ثم التقرير عنها. تعرف العناصر المحاسبية البيئية بـ(بوجمعة، وجودي، 2020):

**1-التكاليف البيئية:** تعد التكاليف البيئية من أهم عناصر المحاسبة البيئية على مستوى الوحدة الاقتصادية، لارتباط باقي العناصر بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة، كما تقوم الوحدات بإنفاق مبالغ مالية كبيرة في سبيل تحقيق بعدها البيئي، وهذا ما يفسر تركيز أغلب الدراسات المتعلقة

بهذا المجال على التكاليف البيئية فقط، من دون التركيز على العناصر المحاسبية البيئية الأخرى.

تعرف التكاليف البيئية بأنها: "جميع التضحيات الصريحة والضمنية التي تتحملها الشركة، لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاوتها لنشاطاتها المختلفة، والأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة عن تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية على البيئة" (الشحادة، 2010، ص283).

والمصروفات البيئية إجمالاً هي تكاليف مستفزة تنجم عن التأثيرات البيئية من خلال عمليات الإنتاج أو البيع للتعويض مع الحصول على منافع بيئية جارية جراء ذلك، وبذلك أصبح من المقبول من الناحية المحاسبية اعتبار هذه النفقات مصاريف جارية. من هذا المنطلق، تناول الباحثون في المحاسبة البيئية مفهوم المصاريف البيئية "بأنها المصاريف التي تتحملها الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر والناجمة عن التزامها بالبعد البيئي يتم قياس هذه المصاريف بالتكلفة الفعلية، ويتم تحميلها للفترة المحاسبية ذات الصلة المباشرة بها (الهاشمي، وآخرون، 2017).

**2- الإيرادات البيئية:** تعرف الإيرادات البيئية بأنها: "كل ما يمكن أن تحققه الشركات من عوائد أو مكاسب مباشرة أو غير مباشرة، نتيجة قيامها بمجموعة من الأنشطة البيئية المختلفة في الوقت الحالي لتجنب الالتزامات المستقبلية، بالإضافة إلى زيادة قيمة تلك الشركات في الأجل الطويل نتيجة اكتسابها شهرة بيئية باعتبارها من الشركات الصديقة للبيئة" (بوقشيش، 2021، ص60).

وتتمثل هذه الإيرادات في الآتي (بوجمعة، وجودي، 2020):

- قيمة الزيادة في كمية المبيعات مقومة بسعر السوق، والتي ترجع إلى زيادة الطلب على منتجات الشركة، والناجمة عن الالتزام بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.
- قيمة التخفيض في تكاليف المواد الخام الناتجة عن استخدام مواد أقل ضرراً بالبيئة، وكذلك التخفيض في تكاليف الطاقة نتيجة استخدام مصادر طاقة أقل تلوثاً بيئياً.
- قيمة التخفيض في علاج العاملين نتيجة الالتزام بأنشطة التوافق البيئي.
- قيمة التخفيض في تكاليف التعويضات التي تتحملها الشركة نتيجة الحد من الانبعاث، بالإضافة إلى قيمة المزايا النقدية التي تحصل عليها الشركة من طرف الجمعيات، أو من طرف الدولة نتيجة التزامها بالبعد البيئي.

**3-الأصول البيئية:** ويقصد بالأصول البيئية هي تلك الأصول التي يتحقق منها عائد لأكثر من فترة محاسبية في مجال منع وتخفيض الأضرار البيئية، أو الحفاظ على عناصر التنوع البيولوجي، فضلا عن إزالة الأضرار البيئية عن الفترة الماضية، والتي تسببت فيها الوحدة (جواد، 2014)، كأمثلة على ذلك الآلات والمعدات البيئية، ونظم معالجة عناصر التلوث، ووحدات معالجة وإعادة تدوير المخلفات الصلبة.

وعملية قياس الأصول البيئية لا تختلف عن عملية قياس الأصول الثابتة، والتي تشمل نوعين من الأصول هما (الياسري، 2007؛ بوجمعة، وجودي، 2020):

-أصل يعتبر صالحا للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية للشركة، ولذلك فإن تكلفته هي عبارة عن سعر شرائه وفقا لفاتورة الشراء مضافا إليها تكاليف النقل والتأمين والإعداد وغيرها.

-أصل عند شرائه ونقله إلى المكان المخصص له، فإنه يحتاج إلى النفقات الضرورية واللازمة لعملية التشغيل، وعليه فإن تكلفة هذا الأصل تكون شاملة لسعر الشراء مضافا إليها كافة النفقات اللازمة والضرورية لعملية التشغيل التي تعالج على أنها جزء من تكلفة الأصل مثل مصاريف النقل، ومصاريف التجريب، ومصاريف التجميع، والتركيب والفحص وغيرها.

وإذا اعتبرنا الأصل البيئي كإضافة تحسينية لأصل ثابت آخر فهنا يعتبر جزءا من تكلفة الأصل الأخير ولا يعالج بمفرده كأصل مستقل بعد اعتبار الأصل البيئي أصل ثابت يضاف إلى أصول الشركة ويتم تكوين قسط استهلاك له ويعتبر قسط الاستهلاك من تكاليف الفترة.

أما بالنسبة للمخزونات التالف أو التقادم بيئيا، حيث قد يحدث تلف في المخزون نتيجة انتشار الانبعاثات البيئية داخل الشركة مما قد يؤثر على تغيير المكونات الرئيسية البيئية الفنية لوحدات المخزون، ما قد يجعلها غير صالحة للاستخدام أو قد تصبح متقادمة. ويتم قياس ذلك المخزون ومعالجته محاسبيا على اعتبار أنه خسائر بيئية تظهر في قائمة الدخل، ويتم تخفيض قيمة المخزون الظاهر بقائمة المركز المالي بتلك الخسائر البيئية.

**4-الالتزامات البيئية:** وتعرف الالتزامات البيئية (لطفي، 2005، ص 55) بأنها: "قيمة ما تتعهد وتلتزم الشركة بسداده في المستقبل، مقابل إصلاح ومعالجة الأضرار البيئية، التي تنتسب في حدوثها، والناشئة عن عملياتها الصناعية والإنتاجية".

ويمكن التمييز بين نوعين من الالتزامات، الالتزام البيئي الحالي، والالتزام البيئي المحتمل، بالنسبة للالتزام البيئي الحالي فيقيم بقيمة تكاليف العناصر التي تقابله، أما الثاني فهو التزام قانوني محتمل مستقبلاً بالنسبة للالتزامات المستقبلية فيتم قياسها بالقيمة العادلة (بوجمعة، وجودي، 2020).

### 2-3-1-3: أهمية القياس المحاسبي البيئي.

- تتمثل أهمية القياس المحاسبي البيئي للشركة فيما يأتي (نافي، وبن عميرة، 2020):
- 1- يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة الشركة وأصحاب المصالح في الشركة.
  - 2- إن وجود القياس البيئي بالشركة يساعد في إجراءات المقارنة بين الشركات وبين القطاع العام والخاص ومن ثم العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم.
  - 3- يوفر بيانات ومعلومات بيئية تساعد في إجراء دراسات الجدوى، لمعرفة مدى تحقيق الشركة من عائد في المجتمع.
  - 4- إن عدم قياس الأنشطة البيئية للشركة يؤدي إلى عدم معرفة الآثار المختلفة لممارسة هذه الأنشطة في البيئة ومن التأثير على القرارات اللازمة لحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها.
  - 5- إن أمانة عرض البيانات المحاسبية، تتطلب أخذ جميع العمليات التي تقول بها الشركة ومن ثم توفير معلومات عن نشاطها البيئي، يمكن من التقرير عنها محاسبياً.

### 2-3-1-4: مداخل القياس المحاسبي البيئي

تتعدد طرق القياس المحاسبي البيئي حسب مداخل قياسها من أهمها ما يأتي (يوريد، 2019):

- 1- **مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد:** يقوم مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد على قياس الأشياء والظواهر كمياً بمعيار موحد، يعكس خاصية مشتركة بينها، بحيث يمكن أن تتوفر للمعلومات الناتجة عن القياس خاصية التجميع الرياضي، ويتم التفريق بين اتجاهين بخصوص المعيار الموحد الذي يستخدم في قياس العمليات البيئية، هما:  
- **القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية:** في هذا الصدد، يمكن التمييز بين نوعين من القيمة للشيء، قيمة المبادلة وقيمة الاستعمال، ويقصد "بقيمة المبادلة" قدرة شيء ما،

له صفات معينة، على أن يتبادل بشيء آخر له صفات مختلفة، أما "قيمة الاستعمال"، وهي قدرة الشيء لمن يستعمله أو يتأثر به، ولكن على الرغم مما تستند إليه فكرة وحدة المنفعة البيئية من منطق يدور حول ما ينبغي أن يكون، يختلف عما هو كائن، وصعوبة قياس المنفعة عملياً يُعد سبباً كافياً لعدم استخدامها كأساس يعتمد عليه في مجال القياس البيئي.

**-القياس باستخدام وحدة النقد:** يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل، أمّا فيما يخص المحاسبة البيئية، غالباً ما تكون هذه الأسعار غير متاحة، أو تعد مؤشراً غير صحيح للقيمة، عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة، وللتغلب على هذه الصعوبة يتم الاستناد إلى بعض طرق التقدير غير المباشرة، ومنها:

1-طريقة التقييم البديل: طبقاً لهذه الطريقة يتم الاعتماد على قيمة الظواهر البديلة التي لها نفس المنافع أو التضحيات للظواهر محل القياس.

2-طريقة الاستقصاء: وتعتمد على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالأداء البيئي موضوع القياس، على، أن تكون تلك الفئات على دراية بالتأثيرات التي تقع عليها، وأن تكون قادرة على التعبير عن هذه التأثيرات في صورة نقدية.

3-طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب: وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الأضرار البيئية على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر أو اقتناء الأجهزة والمعدات الضرورية لتجنبه، مثل تكلفة إصلاح الضرر، وكذلك المبالغ التي تتحملها الشركة لتطهير المجاري المائية التي تستخدمها للتخلص من مخلفات عملياتها، مثل تكلفة تجنّب ضرر المبالغ التي تتحملها الشركة لمعالجة وتنقية هذه المخلفات قبل إلقائها في المجاري المائية، وإن كان القياس النقدي يمكن تطبيقه في مجال قياس التكاليف البيئية، ولا يمكن الاعتماد عليه في تقدير قيم المنافع.

**2-مدخل القياس متعدد الأبعاد:** يعتمد هذا المدخل على قياس الأشياء والظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة، وذلك لصعوبة قياس بعض عناصرها نقدياً، مما يوفر معلومات لمتخذ القرار، تعكس تباين وتعدد أبعاد خصائص هذه الظواهر، ذلك أن معظم العمليات البيئية ذات طبيعة مميزة بتعدد جوانبها وتباين تأثيراتها ويتبع هذا المدخل أسلوبين، هما:

-أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد: ويشمل كل وسائل القياس الكمي، وتتمثل صعوبة تطبيقه باختيار وحدة القياس المناسبة، حيث يوجد إلى جانب العد الأصلي . انظمة القياس الآتية (بدوي، 2000).

1-نظام القياس الترتيبي: يقوم على ترتيب الأشياء والأحداث, وإعطائها رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس، أو يتم الترتيب طبقا لدوال تفضيل تتعلق بخصائص معينة حسب أفضلية كل عنصر من العناصر موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى، ويمكن الاعتماد على هذا النظام في مجال القياس البيئي في توفير بعض المعلومات التي لها دلالة بيئية.

2-نظام القياس الفتري: ويقوم على تحديد القدر الذي تتصف به الأشياء أو الأحداث من الخاصية محل القياس تحديداً كمياً، حيث إنه لا يكفي بتحديد دالة التفضيل بين الأشياء والأحداث، وإنما يحدد أيضا مقدار الفروق التي تحتويها من الخاصية محل القياس، ويستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية.

3-نظام القياس النسبي: يقوم هذا النظام على أساس قياس العلاقات النسبية بين الأشياء، ويتصف بصفات النظام الفتري, من حيث تحديد الفروق في الخاصية محل القياس، ويستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي في حالات معينة.

تتوقف شمولية القياس على توافر مقاييس كمية لكافة التأثيرات البيئية، لكن قد يصعب هذا في بعض الحالات, أما بسبب عدم وجود مقاييس كمية لبعض العمليات البيئية, او بسبب أن تكلفة الحصول عليها تفوق ما يمكن أن تتحمله الشركة, أو ما تحققه من منافع, ومثل هذه الحالات يستخدم القياس الوصفي (الطاقمة، 2019).

- أسلوب القياس الوصفي: يعتبر هذا الأسلوب من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي, وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف العمليات البيئية التي تقوم بها الشركة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة, إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومة موضوعية عن الأداء البيئي للشركة، لذلك ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي ، ففي هذه الحالات تعد المعلومات الوصفية عن الأداء البيئي للشركة أفضل من عدم وجود معلومة.

يمكن الاعتماد على طرق القياس الكمي والنقدي والوصفي معاً في نفس الشركة نظراً لما توفره من معلومات تفيد في التعرف على الأبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي للشركة، وتدرج طبيعة هذه المعلومات إلى تلبية ثلاث مستويات:

-المستوى الأول: معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

-المستوى الثاني: معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيرها بمقياس نقدي، ويتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

-المستوى الثالث: معلومات وصفية تعبر عن تأثير العمليات البيئية التي يمكن قياسها بمقاييس كمية.

من خلال عرضنا لمداخل وطرق القياس البيئي، نستخلص أن مدخل القياس متعدد الأبعاد هو الأسلوب الأكثر ملاءمة لما يوفره من معلومات نقدية، وكمية، ووصفية، شاملة، حيث تتصف العمليات ذات التأثير البيئي السلبي بتعدد أبعادها وجوانبها، ولأن الهدف من القياس المحاسبي هو توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة والملاءمة.

## 2-3-1-5. مشاكل القياس والتقييم المحاسبي البيئي:

يُعد القياس المحاسبي للأنشطة البيئية من صميم عمل المحاسب، وذلك لأن أغلب المعلومات البيئية ذات طابع كمي ومالي، إلا أن عملية القياس قد تعترضها بعض المشاكل، والتي من أهمها ما يأتي (لطفي، 2005):

1-صعوبة قياس الأحداث والعمليات البيئية، نتيجة غياب الأسعار التي بناء عليها يتم تقييم تكلفة أو تحديد سعر سوق المتغيرات البيئية لأنشطة الشركات، حيث يصعب تسعير الوحدات الناتجة عن تلوث الهواء أو ثقب الأوزون، وقيمة التنوع البيولوجي، كما أن غياب عمليات التبادل الفعلية من جانب، والامتداد المكاني والزمني للآثار البيئية من جانب آخر، وتنوع واختلاف الفئات المتضررة من جانب ثالث، يؤدي إلى صعوبة تحديد نقطة وحيدة، يتم على أساسها الاعتراف بالسلبيات ومستوياتها، وهي تمثل إحدى صعوبات القياس البيئي.

2-عدم توفير بيانات لقيمة الإهدار، والفاقد، والخسائر، والأضرار الناتجة عن الأحداث

البيئية، مما قد يترتب عنه تعاضم الإهدار في عناصر الموارد الطبيعية والبيئية.

3- صعوبة تطبيق مقابلة الإيرادات بالمصروفات, لأن قياس المصروفات الرأسمالية البيئية والاستثمارية البيئية لا يتحقق عنه تدفق نقدي داخل, كما أن الإنفاق على حماية البيئة لا يترتب عنه أي إيراد نقدي ملموس, إنما قد يترتب عنها عوائد ضمنية غير ملموسة.

4 -عدم وجود معيار محاسبي يمكن بموجبه إجراء معالجة محاسبية مستقلة للمصروفات الجارية البيئية, وخاصة تلك التي لا يترتب عليها عائد نقدي, وقد يتم الإفصاح عن تلك النفقات الجارية ضمن قوائم الدخل العادية, وقد يتم الإفصاح عنها في تقارير مالية بيئية منفصلة.

5 -صعوبات تواجه القياس المحاسبي عن الآثار البيئية للعمليات البيئية المؤثرة على أصول الشركة أو التزاماتها, في شكل أرقام محاسبية يمكن التحقق من موضوعيتها, ويرتبط قياسها بالحكم الشخصي عند تقرير قيمة تلك الآثار البيئية.

6-صعوبات التقويم المحاسبي للأصول البيئية, ووحدات المعالجة التكنولوجية لعناصر التلوث البيئي, التي يتم إضافتها في نهاية خط الإنتاج, حيث ليس هنالك فصل بين وحدة المعالجة التكنولوجية عن الخط الإنتاجي المتكامل.

## 2-3-2. الإفصاح المحاسبي البيئي.

أصبح الإفصاح المحاسبي بشكله التقليدي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية البيئية للشركة تجاه حماية البيئة, من ثم كانت هناك ضرورة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي, ليشمل الإفصاح عن المعلومات البيئية, الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات, بما يضمن شفافية القوائم المالية, مما يساعد متخذي القرار في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية.

## 2-3-2-1. مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي.

يمثل الإفصاح أحد الأركان الرئيسية المهمة التي يركز عليها الفكر المحاسبي, كما أنه يعبر عن الوظيفة الثانية للمحاسبة, وهي وظيفة الاتصال أو الإعلام. ويشير مفهوم الإفصاح عموماً إلى إظهار الشيء, بحيث يكون واضحاً ومعلوماً.

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة, لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية" (جلالي وآخرون، 2020، ص 36).

يعرف أيضًا بأنه: " عملية إظهار المعلومات المالية، سواء أكانت كمية أم وصفية في القوائم المالية، أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر وسجلات الشركة" (بن تومي، 2013، ص 45).

أما الإفصاح المحاسبي البيئي، فقد عرفه الحيالي (بدون سنة، ص 47) بأنه: " الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية اعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن انشطتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك".

كما عرفه فريق الخبراء الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ بأنه: " معلومات الزامية أو اختيارية، مالية أو غير مالية، كمية أو غير كمية، مدققة أو غير مدققة، يتم إتاحتها للجمهور من طرف الشركة، من خلال أي وسيلة إعلامية، وهي تتعلق بتفاعل الشركة مع بيئتها الطبيعية" (شرشافة، 2018، ص 9).

ويمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه: عرض وتوصيل المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير المالية، والايضاحات المرفقة بها، مما يسهل مهمة المستخدمين للتقارير المالية في اتخاذ قراراتهم، وتقييم الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية.

مما سبق، نلاحظ أن مفهوم الإفصاح هو واحد، سواء أكان محاسبيا أم بيئيا، إلا أن الإفصاح المحاسبي التقليدي يقتصر على عرض نتائج الأعمال والوضع المالي للوحدة الاقتصادية فقط، وبهذا فهو قد لا يعكس تماما ما ينتج عن ممارسة الوحدات لأنشطتها المختلفة من آثار بيئية سلبية، مما يؤدي إلى نقص في عرض المعلومات، وخاصة تلك المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية، وهذا بدوره يشكل أحد التحديات التي واجهت المحاسبة في السنوات الأخيرة التي زاد فيها نشاط الوحدات واتسع، لتشمل آثاره السلبية الناجمة عن التلوث الذي تسببه هذه الوحدات.

## 2-2-3-2. أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي.

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في كونه أحد مكونات الإفصاح الشامل، الذي يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية، التي تساعد في تقييم كفاءة الشركات فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية، ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها تجاه حماية البيئة والمحافظة عليها.

تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي فيما يأتي (هنوده، وخليف، 2020).

- 1- تطوير معيار العرض والإفصاح العام عن طريق التوسيع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، من حيث الشكل والمضمون، لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للشركة.
- 2 - تلبية الاحتياجات المتنامية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للشركة، في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين احتياجاتهم.
- 3- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء الشركة بمسؤولياتها تجاه المحافظة على البيئة.

4 - دعم وزيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤولياتها البيئية، وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسيع في استثماراتها، وفي المقابل زيادة الضغط على الشركات التي لا تفي بهذه المسؤولية، تحجيم أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناتجة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.

يتضح مما سبق أن أهمية الإفصاح تكمن في تحقيقها لمنافع مزدوجة لكل من الشركة والجهات المختلفة المستخدمة للمعلومات البيئية، فالشركة ستكسب ثقة أصحاب المصالح والمجتمع بصورة عامة، وفي نفس الوقت فإن الجهات المستخدمة للمعلومات، ومن خلال حصولها على المعلومات البيئية ستتمكن من ترشيد قراراتهم، وحماية مصالحهم المختلفة (فرج، 2017).

## 2-3-2-3. أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي.

تتمثل أنواع الإفصاح عن المعلومات البيئية في الآتي (ابوستاله أ، 2022):

### 1- الإفصاح الاختياري:

يعبر عن الإفصاح عن المعلومات البيئية التي تزيد على ما يطلبه القانون، والمعايير المحاسبية، وبورصة الأوراق المالية، فهو يأتي مكملاً للإفصاح الإلزامي، الذي يعبر عن

المعلومات يتم الإفصاح عنها وفقاً للمتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية، ويحدث الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري كنتيجة لموقف الشركة تجاه القضايا البيئية، ورؤيتها الاستراتيجية للتعامل معها، وبذلك يعد الإفصاح الاختياري محاولة من الشركات لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية، وبهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، ومن أهم محددات الإفصاح المحاسبي البيئي، التي تعرض بالقوائم والتقارير المالية الإفصاح عن النفقات الرأسمالية الحالية والمستقبلية المتوقعة، لغرض منع التلوث البيئي، أو الحد منه، وكذلك التكاليف التشغيلية الحالية والمستقبلية المتوقعة لغرض معالجة التلوث البيئي الحاصل.

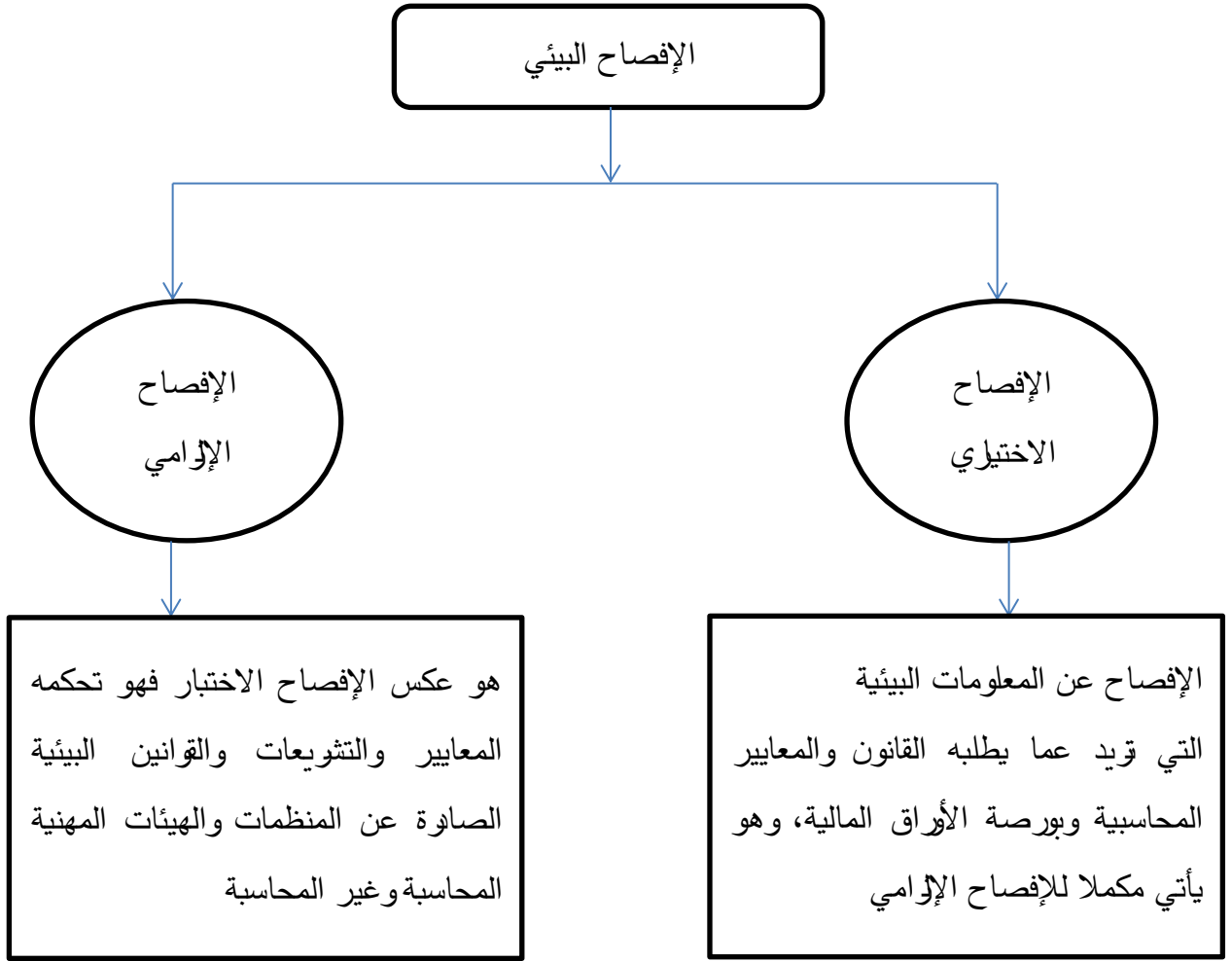
إن المعلومات البيئية التي تفصح عنها الشركات اختياريًا، تجنب الشركة التقييم غير الصحيح من قبل مستخدمي المعلومات، كما تساعد في تحسين أدائها البيئي، والذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للشركة، وسمعتها وقيمتها التنافسية، كما أن هناك اعترافاً بقيمة المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا، فقد تبين أن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المعلومات مهمة لاتخاذ قراراتهم، وأنهم يبحثون عنها في التقارير والقوائم السنوية للشركات، ولكن يضعون المعلومات البيئية بعد المعلومات التقليدية من حيث ترتيب أهميتها لقراراتهم، وعلى الرغم من أن الإفصاح البيئي مازال اختياريًا في أغلب الأحوال، فإن العديد من الشركات في الدول المتقدمة طبقت القوانين والمعايير المحاسبية ذات العلاقة بالإفصاح البيئي، وطورت نظاماً للإدارة البيئية ضمن تقاريرها السنوية.

## 2- الإفصاح الإلزامي:

يعد الإفصاح الإلزامي عكس الإفصاح الاختياري، تتحدد المسؤولية البيئية للشركة استناداً إلى القوانين واللوائح والقرارات السارية ذات العلاقة بنشاط الشركة، وطبقاً لنظرية المشروعية، تفرض تلك التشريعات واللوائح قيوداً وحدوداً لأنشطة الشركة البيئية، حيث تعمل ضمن إطار تلك التشريعات، ولا يجب أن تتجاوزها أو تنتهكها، لما يترتب عن ذلك من إجراءات عقابية على الشركة، وتتزايد أهمية الإفصاح في حالة الشركات ذات الحساسية البيئية، ويجب أن يوفر الحد الأدنى من الإفصاح أو ما يعرف بالإفصاح العادل، يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، كما يعمل على تقليل التكاليف

الاجتماعية التي يتحملها المستثمرون للبحث والحصول عن المعلومات، كما أن الإفصاح الإلزامي عن المعلومات البيئية، يعكس مدى وفاء الشركات بمسؤولياتها البيئية من عدمه. ومن الجدير بالذكر، أن الإفصاح البيئي الإلزامي من شأنه أن يحفز الشركات للارتقاء بمستويات أدائها، حيث تم التوصل إلى وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح الإلزامي ومستوى الأداء البيئي (حدوش، بوزيدة، 2021).

ويمكن توضيح أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي في الشكل (1) التوضيحي الآتي:



شكل (1) يوضح أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي

المصدر: أبوستالة أ، 2022، ص150.

مما سبق، يتضح أن الإفصاح البيئي الإلزامي تحكمه المعايير والتشريعات والقوانين البيئية، الصادرة عن المنظمات المهنية المحاسبية، وغير المحاسبية، سواء أكانت محلية أم دولية، بعكس الإفصاح الاختياري، فهو عرض لمعلومات إضافية بشكل طوعي، قد لا تنص عليه

التشريعات والقوانين البيئية، يعكس مدى وعي وإدراك الوحدات الاقتصادية بمسؤولياتها البيئية في مجال المحافظة على البيئة وحمايتها.

## 2-3-2-4. المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها

تختلف المعلومات البيئية وتتنوع بحسب مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات، ولاختلاف رغبات المستخدمين فيما يتوجب الإفصاح عنه من معلومات بيئية، يمكن تحديد المعلومات البيئية بالمنهج العلمي، حيث يمكن معرفة المعلومات عن طريق متخذي القرارات مباشرة عن احتياجاتهم، المنهج النظري، حيث يتم استنباط احتياجات متخذي القرار للمعلومات، وأيا كان المنهج فهناك حد أدنى من المعلومات البيئية يجب توفيرها لمستخدمي التقارير المالية، لاتخاذ قرارات سليمة، لذا يمكن تقسيم المعلومات البيئية على النحو الآتي: (ابوستالة أ، 2022).

### 1-المعلومات البيئية القانونية: وهي المعلومات المرتبطة بموقف الشركة من النظم

والقوانين البيئية، وتوضح مدى الالتزام، ومن هذه المعلومات:

- القوانين والتنظيمات البيئية التي تخضع لها الشركة.
- الرسوم والتعويضات المقدرة عن الأضرار البيئية.
- المؤشرات والمعايير البيئية المحددة للرقابة على التلوث، ومدى توافق الشركة معها.
- نتائج الفحوص الطبية التي أجريت على الشركة مؤخرا من جانب الأجهزة الرقابية البيئية.
- الإجراءات القضائية أو القضايا المرفوعة ضد الشركة وأسبابها.

### 2 - المعلومات البيئية عن النشاط الاستثماري: وهي المعلومات التي تتعلق بالأنشطة

الاستثمارية المزمع الاستثمار فيها، ومن هذه المعلومات:

- نوعية نشاط الشركة وآثارها السلبية على البيئة.
- مدى وجود مخاطر بيئية من نشاط الشركة.
- طرق التخلص من النفايات والمخلفات.
- المخاطر البيئية وكيفية تغطيتها من خلال التأمين ضد هذه المخاطر.
- الأخطار الناتجة عن استخدام المنتج أو الخدمة الناتجة عن نشاط الشركة.
- كيفية مواجهة الشكاوى والقضايا المرفوعة ضد الشركة بشأن الأضرار البيئية الناتجة عن ممارسة أنشطتها.

- 3- **المعلومات المالية:** وهي المعلومات التي تساعد على تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية، وتقييم المركز المالي للشركة، ومن هذه المعلومات:
- تكاليف اقتناء الأصول البيئية المملوكة للشركة، والالزمة لإزالة الأضرار البيئية.
  - الأعباء المالية الحالية الفعلية، والمتوقعة، الناتجة عن مخالفة قوانين ونظم حماية البيئة.
  - النفقات البيئية الفعلية لتدوير أو حفظ أو التخلص من المخلفات الضارة.
  - وصف التأمين الذي يغطي الموضوعات البيئية التي يفصح عنها.
  - الرسوم والتعويضات المقررة عن التلوث البيئي.
  - الحوافز الاستثمارية والضريبية المقررة نتيجة الالتزام البيئي.
- 4- **بيانات كمية وفنية:** وهي المعلومات الخاصة بالسياسات البيئية للشركة.
- خطط واستراتيجيات تخفيض ومنع الأضرار البيئية الناتجة عن أنشطة الشركة الاقتصادية
- 5- **بيانات** عن الدعم والتمويل المادي المطلوب لمواجهة الأضرار البيئية.
- 6- **بيانات** عن المنح المادية المتحصلة من الجمعيات والهيئات الدولية والمحلية أنصار حماية البيئة.

- 7- **بيانات** عن الزيادة في الأرباح الناتجة عن تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب المنح والدعم المادي وكذلك زيادة المبيعات نتيجة لإقبال المستهلكين والعملاء على شراء المنتجات الصديقة للبيئة.

## 2-3-2-5. العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي البيئي.

تؤثر بعض العوامل والاعتبارات على درجة الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية، من بينها ما يأتي: (أبكر، 2021).

1- **عوامل بيئية:** تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية سياسية، وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغييرات البيئية، وأثر المؤسسات الاقتصادية عليها، بهدف المقارنة بين هذه المؤسسات الاقتصادية مع بعضها، وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

2- **عوامل تتعلق بالمعلومات:** تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات وخاصة من ناحية مدى توافر الملاءمة والثقة في هذه المعلومات، علاوة عن القابلية للتحقق والمقارنة، مقارنة التكلفة بالعاقد (اقتصادية المعلومات)، وتحدد تكلفة المعلومات مستوى الإفصاح المتوفر في القوائم

والتقارير المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصول عليها، وإعدادها، وعرضها في القوائم والتقارير المالية.

### 3-عوامل متعلقة بالوحدة الاقتصادية: وهذه العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية، مثل

حجم المؤسسة، وطبيعة النشاط الذي تمارسه، ومستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، وأنواع المنتجات التي تنتجها، وعدد المساهمين إلى ذلك من المعلومات.

#### 2-3-2-6. معايير اختيار المعلومات البيئية المفصح عنها.

هنالك معايير متعددة يمكن الاسترشاد بها عند اختيار المعلومات اللازمة لإعداد التقرير البيئي بالشكل الذي يضمن إخراجها بصورة مناسبة لمن يود التعرف على الأداء البيئي للشركة، ولضمان فعالية محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي في الكشف عن الجوانب المهمة للأداء البيئي، وتتمثل هذه المعايير في (محمادي، 2022).

**1-معيار الملاءمة:** وهو المعيار الذي يعكس بصورة واضحة التأثيرات البيئية للشركات، وأن يكون قادراً على إشباع حاجة مستخدميه، وتُعد أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات البيئية التي تدرج في التقرير البيئي.

**2- معيار البعد عن التحيز:** يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المفصح عنها حيادية، بحيث تعكس الحقائق بموضوعية من دون تحريف وأن تعكس المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي كلا من التأثيرات الإيجابية، والسلبية للعمليات البيئية، المتعلقة بمسؤولية المشروع عن نتائج هذه العمليات، وألا تراعي مصلحة فئة معينة على حساب الفئات الأخرى. فمبالغة الشركات في اظهار التأثيرات الموجبة، بقصد تجنب انطباع سيئ لدى المستفيدين من التقرير البيئي، يؤدي إلى عدم الوثوق في المعلومات التي يحتويها هذا التقرير، والانحياز في إعداد التقرير البيئي لخدمة فئة معينة، يؤدي إلى تضليل الفئات الأخرى.

**3-معيار القابلية للفهم:** يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تكون المعلومات التي يراد التقرير عنها على درجة من الوضوح والبساطة، ومتوافقة مع قدرات استيعاب مستخدميها، وذلك لما تتصف به العمليات البيئية من خصائص تؤدي إلى غموض وتعقد المعلومات المعبرة عنها، ولما كانت اللغة هي أداة التعبير ووسيلة التفاهم، فإن قابلية التقرير البيئي للفهم، تتطلب التعبير عن عناصر التأثيرات البيئية باللغة التي يرغبها مستخدمو هذه التقارير، وأن يراعي في ذلك الإيجاز في اختيار المعلومات المهمة، والتي يؤدي إهمال أي منها إلى تضليل المستخدمين، أي الموازنة بين

التفصيل الزائد والتركيز الزائد. فالأول يؤدي إلى الخوض في أدق التفاصيل التي هي عديمة القيمة، والثاني يؤدي إلى إخفاء معلومات قد تكون مهمة وذات قيمة، ويترتب عن كليهما ارتباك وسوء فهم من جانب المستفيدين.

**4- معيار المرونة:** يقضى هذا المعيار بضرورة استمرار قدرة التقرير البيئي على خدمة احتياجات المستفيدين في الظروف المتغيرة، وتعدّ من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال، خاصة بالنسبة للتقرير البيئي، الذي تتصف عناصره بالتغير وعدم الثبات، فضلا عن ذلك فإن التقرير البيئي لازال في مرحلة التكوين التي تترتب عنها احتمالات التعديل والتغيير، فإن عملية اختيار المعلومات التي ينطوي عليها هذا التقرير، ينبغي أن تتصف بالمرونة، بحيث تتجاوب وتتأقلم مع هذه الطبيعة المتحركة.

## 2-3-2-7. أساليب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية:

يوجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات البيئية، وبيان أثر الأحداث البيئية في القوائم والتقارير المالية، أو في الملاحق، وهي أساليب مكملة لبعضها البعض، ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية بالأسلوب الذي يمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من فهم هذه المعلومات، حيث يتوقف استخدام هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات، ومنها الآتي (ابوستالة أ، 2022).

**1- الإفصاح في صورة تقارير بيئية مستقلة:** وذلك بأن تتم عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم والتقارير المالية، بغض النظر عن شكل التقرير، من حيث كونه وصفيا، أو كميا أو ماليا وسواء أكان الإفصاح شاملا أم جزئيا، وقد يكون بعضها مخصصا لعرض التكاليف البيئية، فيما يخص بعضها الآخر لعرض المنافع، وعادة ما يبنى هذا التقرير على محاور رئيسية هي:

- **معلومات بيئة عامة:** وتتعلق بالشركة كمنشأتها، طبيعة القطاع الذي تنشط فيه، والآثار البيئية لنشاطها، وأي معلومات أخرى ذات صلة بالبيئة.

- **التقرير عن الإدارة البيئية:** ويتعلق بالسياسة البيئية، والغايات والاهداف البيئية، والبرامج البيئية والتأمين البيئي، ونظام الإدارة البيئية، وأنشطة التدريب والشهادات البيئية.

- **معلومات عن السياسات المحاسبية البيئية:** وتشمل على المفاهيم والمصطلحات، ومبادئ قياس الأداء البيئي المالي، والقواعد القانونية التي تحكم القياس المحاسبي للأداء البيئي.

-بيانات بيئية مالية عن الأداء: وتشمل على التكاليف والمنافع البيئية، والالتزامات البيئية، والاستثمارات البيئية، وتقديرها للمخاطر البيئية المتوقعة مستقبلاً.

-معلومات عن الأداء الفيزيائي: وتشمل على المدخلات البيئية للشركة، مخرجاتها، والمخاطر والإجراءات الوقائية والعلاجية.

-معلومات عن الأداء القانوني: وتشمل على التشريعات البيئية، ومدى التزام الشركة بها.

## 2- الإفصاح البيئي داخل القوائم والتقارير المالية: يعتمد هذا الأسلوب عن الإفصاح

عن المعلومات المالية، والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية، التي يمكن التعبير عنها في شكل نقدي داخل القوائم والتقارير المالية، المنشورة في بند مستقل خاص بالتكاليف والالتزامات البيئية، وتصنيف وترتيب مكوناتها وفقاً للأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لكي يسهل قراءتها وفهمها، وإمكانية مقارنتها وتحليلها من قبل مستخدميها، لتساعدهم على اتخاذ قراراتهم الرشيدة.

## 3- الإفصاح البيئي خارج القوائم والتقارير المالية: وفيه يتم الإفصاح عن المعلومات

البيئية بشكل مستقل في قوائم وتقارير منفصلة، خاصة بالأداء البيئي، سواء في جانب التكاليف أو في جانب الإيرادات أو المنافع المحققة نتيجة القيام بهذا الإنفاق، حيث يتم الإفصاح على النحو الآتي:

-التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية: تُعدّ وسيلة لتحسين أداء التقارير

المالية، حيث تقدم من خلالها الإفصاحات الكاملة عن الأحداث الاقتصادية والبيئية للوحدات الاقتصادية مع الإفصاح عن الخسائر الطارئة والأحداث البيئية غير المؤكدة، والمتعلقة بالتقديرات البيئية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم والتقارير المالية.

-الجداول والملاحق الإضافية: تظهر بنود القوائم المالية بصوره إجمالية، ويكون من

الضروري تفصيل بعض البنود الموجودة في القوائم المالية، والتي لا تستوعبها التفسيرات والإيضاحات المتممة، وتحليلها عن طريق الجداول والملاحق الإضافية، كالأصول البيئية، وطرق الاستهلاك، وقائمة المركز المالي على أساس التغيير في المستوى العام للأسعار.

- تقرير مجلس الإدارة: يتضمن المعلومات المحاسبية التي تقدمها إدارة الوحدة

الاقتصادية إلى مجلس الإدارة، وتصح فيه عن الأداء الحالي للوحدة، والجهود التي بذلتها في مجال المحافظة على سلامة البيئة وحمايتها من التلوث، وخططها المستقبلية للحفاظ على البيئة.

-**تقرير المراجع:** لا يُعدّ تقرير المراجع وسيلة أساسية للإفصاح عن المعلومات المالية، إلا أنه يمكن أن تستخدم لتأكيد الإفصاح عن معلومات معينه، أو للتأكيد على عدالة القوائم والتقارير المالية.

## 2-3-2-8. مشاكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة

تواجه الشركات مشاكل ومعوقات عدة تعترض عملية الإفصاح عن المعلومات البيئية، التي تؤثر بشكل أو بآخر على سلوك متخذي القرار، ويمكن تقسيم تلك المشاكل إلى الآتي: (الخطيب، 2008؛ عبدالصمد، 2015):

### 1-المشاكل المتعلقة بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها:

تمثل التقارير والقوائم المالية الأداة الرئيسية لإبلاغ المستفيدين بالمعلومات التي توفرها المحاسبة لتقييم الأداء، وحتى يمكن تلبية احتياجات هذه الأطراف للمعلومات، يتطلب الأمر أن تكون المعلومات ملائمة ومفهومة من قبل المستفيدين، ونظرا للتباين في أهداف واحتياجات الأطراف الداخلية والخارجية، فإنه من الطبيعي أن تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم، ولكي تقي هذه المعلومات باحتياجات الجهات المتخلفة، يتطلب أن تكون هذه البيانات مفهومة ودقيقة وشاملة لأنشطة الشركة وأن تغطي الأنشطة الخاصة بالمواد البشرية والطبيعية، والمساهمات البيئية، وأنشطة المنتج، والمجتمع.

### 2- المعوقات المرتبطة بالدافعية للإفصاح البيئي:

تتعلق بمدى قناعة الوحدات الاقتصادية بالحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات البيئية، واختلاف مستويات إدراك أصحاب المصالح لأهمية تلك المعلومات، الأمر الذي سينعكس بشكل كبير على درجة الدافعية للإفصاح، بالإضافة الي غياب الفرض القانوني إذ إن أغلب الإفصاحات البيئية المطلوبة في الدول اختيارية.

### 3- المعوقات المرتبطة بالتكوين:

إن الجوانب الجديدة للمحاسبة، والإفصاح المطلوب توفيره، تتطلب من المحاسبين مهارات وخبرات متخصصة جدا، ما زالت محدودة لدى البعض، إذا ما زال الكثير من المحاسبين لا يستطيعون توفير متطلبات، سواء من حيث القياس، أو من حيث العرض والإفصاح.

#### 4- المشاكل المتعلقة بمعايير الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية:

لا يوجد اتفاق على المعايير المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها عند إجراء الإفصاح المحاسبي للتأثيرات البيئية للشركة، وأن معظم المحاولات جاءت بهدف تقديم أساس سليم لتوفير المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.

مما سبق، يمكن القول إن غياب معايير واضحة ومتفق عليها للإفصاح البيئي يُعدّ من أبرز معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية. غير أن هذا النقص لا يشكل مبررًا لعدم الإفصاح، بل يتعين على المحاسب الاستفادة من المعايير المتاحة - إذا كانت مناسبة لمعالجة القضايا البيئية - بما يساهم في تطور المحاسبة البيئية في ظل الإلزام القانوني.

## خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل، يتضح أن المحاسبة البيئية تُعد أحدث مراحل التطور المحاسبي، وهي فرع من فروع المحاسبة الاجتماعية، التي تُعنى بتحديد وقياس التأثيرات البيئية الناتجة عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها المختلفة، وتوصيل المعلومات المحاسبية عن تلك التأثيرات إلى المستفيدين من هذه المعلومات، حتى تمكنهم من معرفة مدى التزام الوحدة الاقتصادية تجاه البيئة التي تعمل بها، بهدف اتخاذ القرارات المناسبة، حيث أدت التأثيرات البيئية إلى انعكاسات خطيرة على البيئة والمجتمع، والمحاسبة بوصفها نظاما للمعلومات لا تتأثر بالبيئة فقط، إنما تؤثر بها أيضا، من خلال دورها في اتخاذ وتنفيذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية، والقانونية، والإدارية في المجتمع.

ويستند نظام المحاسبة البيئية في جوهره إلى ركيزتين أساسيتين، هما: القياس والإفصاح. وعلى الرغم من المزايا التي يُحققها هذا النظام، إلا أن تطبيقه ما يزال يواجه العديد من العقبات والمشكلات، خصوصا في مجال القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، نظراً لما يتطلبه ذلك من إعداد قوائم وتقارير وفق مبادئ المحاسبية معترف بها، بالإضافة إلى الإفصاحات المرافقة بها، وفي هذا المجال، حظيت قضايا القياس والإفصاح البيئي باهتمام واسع من قبل المنظمات الدولية، وفي مقدمتها مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي أصدر عددا من المعايير ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بالقضايا البيئية، والتي يمكن الاسترشاد بها لتعزيز عملية التقرير عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية.

وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل القادم.

# **الفصل الثالث:**

## **القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق معايير التقارير المالية الدولية**

1-3 المقدمة:

2-3 المبحث الأول: معايير التقارير المالية الدولية

3-3 المبحث الثاني: متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير

المالية الدولية

### 3-1. مقدمة:

لم يكن تطور المحاسبة نتيجة لنظرية علمية واحدة، ولكن نتيجة تغيرات وتفاعلات مستمرة، بين الممارسات التطبيقية والنظرية، إلى جانب العديد من التأثيرات الأخرى. وقد أدى ذلك إلى تكوين مرجعية محاسبية يعتمد عليها في مواجهة مختلف المتطلبات، فضلاً عن توفير حلول مناسبة للمشاكل المحاسبية. تتمثل هذه المرجعية في المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلسها، والتي تحولت فيما بعد إلى معايير التقارير المالية الدولية، لتصبح مرشداً رئيسياً وأساسياً في مجال القياس والإفصاح، بهدف الوصول إلى إطار متكامل من المبادئ والأهداف والمفاهيم.

يعد موضوع المحاسبة البيئية من المواضيع التي حظيت باهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال وضع قواعد وإصدار معايير تتناول في داخلها القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية، وتساهم هذه المعايير في دقة وسلامة وكفاية الإفصاح عن هذه الأنشطة، وتوفير معلومات ملائمة لتقييم الأداء البيئي للشركات واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها. وعلى الرغم من عدم وجود معيار خاص بالمحاسبة البيئية والإفصاحات المرتبطة بها ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإن بعض المعايير المحاسبية تناولت إشارات مباشرة وغير مباشرة، تتعلق بالمحاسبة البيئية (Goyal, 2013). كما أوصت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنه إذا كانت القضايا البيئية تقع ضمن نطاق مبادئ محاسبية معينة، فيجب التعامل مع هذه القضايا وفق المعيار ذي الصلة (الفقره 13 من المعيار الدولي رقم 8) (Udo, 2019, p2). ويعود اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمحاسبة البيئية إلى عدة أسباب منها، تغيير الاتجاه السائد نحو ضرورة تحمل الوحدة بتكاليف المحافظة على البيئة، وضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية، مما يؤدي يعزز الثقة في البيانات المحاسبية، وتلبية حاجات المجتمع من المعلومات البيئية، والمساهمة في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي، بما يساعد في متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة وإجراء الدراسات اللازمة بشأنه (محمادي، 2012).

وفي ظل تنامي المسؤولية البيئية وظهور مفهوم التنمية المستدامة، والضغط على الشركات لتحمل هذه المسؤولية، أدى ذلك إلى زيادة الجهود المبذولة لتبني سياسات واضحة

للقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية, وهو ما انعكس في ما تتضمنه معايير التقارير المالية الدولية (الميهي، 2017).

بناء على ما تقدم, تم تقسيم هذا الفصل على النحو الآتي:

المبحث الأول: معايير التقارير المالية الدولية.

المبحث الثاني: متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

### 3-2 المبحث الأول: معايير التقارير المالية الدولية:

حققت معايير التقارير المالية الدولية انتشارًا وقبولًا عالميًا، حيث اتجهت العديد من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء في السنوات الأخيرة إلى الالتزام بها، وذلك اقتناعًا منها بأن ما ينتج عنها من تقارير، وما تحتويه من معلومات محاسبية يساهم في توفير بيانات تتميز بالجودة، والملاءمة والشفافية، بالإضافة إلى تقارير مالية قابلة للمقارنة (الميهي، 2017).

#### 3-2-1. ماهية معايير التقارير المالية الدولية.

##### 3-2-1-1. مفهوم معايير التقارير المالية الدولية

إن الحديث عن معايير التقارير المالية الدولية يجعلنا نقف عند مفهوم كل من المعايير المحاسبية الدولية، وقبل ذلك مفهوم المعيار. أ- مفهوم معايير المحاسبة الدولية: -

إن كلمة المعيار جاءت ترجمة لكلمة (Standard) الإنجليزية، وهي تعني القاعدة المحاسبية، ويقصد به في اللغة النموذج المعد مسبقًا ليقاس على ضوءه وزن، أو طول شيء معين، أو درجة جودته، أما في المحاسبة، فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف، التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى مستخدميها (بوقره، عريوه، 2014).

يعرف المعيار المحاسبي (لطفي، 2006، ص366) بأنه "وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا، يهدف إلى تقليل درجة الاختلاف والتباين في الممارسة أو التعبير عن الظروف المتشابهة، ويعتمد كإطار لتقييم نوعية وقدرة العمل الفني".

ويعرف المعيار المحاسبي (حسوبة، وآخرون، 2023، ص6) بأنه " هو إطار عام أو نموذج أساسي يهدف إلى تحديد الطريقة السليمة لقياس وعرض والإفصاح عن العمليات والأحداث والظروف، التي تؤثر على عناصر القوائم المالية، بما ينعكس على المركز المالي للوحدة ونتائج أعمالها، بما يحقق أهداف المستخدمين".

أما المعايير المحاسبية الدولية فقد عرفت (الدباغ، 2006، ص47) بأنها " مجموعة من الأسس والضوابط والتوجيهات، تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة، وذلك طبقًا للمبادئ والأعراف المحاسبية المتفق عليها والمقبولة قبولًا عامًا".

## ب- مفهوم معايير التقارير المالية الدولية: -

إن مصطلح معايير التقارير المالية والدولية يمكن أن يؤخذ بمفهومه الضيق وبمفهومه الواسع، وكمفهوم ضيق تعدّ معايير التقارير المالية الدولية ترقياً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، أما بالمفهوم الواسع والشامل، فإنها تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة، وتفسيراتها الصادرة، والمصادقة عليها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (تخونوي، 2019).

عرفت معايير التقارير المالية الدولية بأنها معايير صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، تهدف إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي ذات جودة عالية، وقابلة للفهم (السالم، عمرو، 2020، ص335)، وهي قواعد عامة من نتائج لجنة متخصصة، تحدد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية، بهدف توفير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية والقابلية للمقارنة.

ويقصد بمعايير التقارير المالية الدولية (براهمة، بوراس؛ نقلا عن ويلي، 2021).

-المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، والتي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

- معايير المحاسبة الدولية (IAS) International Accounting Standard التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IASC) Committee.

- التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي (IFRIC) International Financial Reporting Interpretation Committee أو عن اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (SIC) Standing Interpretation Committee.

ويمكن تعريف معايير التقارير المالية الدولية بأنها مجموعة من القواعد والأسس التي يتوجب على الشركات إتباعها لقياس العمليات، والأحداث، والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين منها.

وبصفة عامة، فإن معايير التقارير المالية الدولية هي مجموعة من القواعد والأسس التي تضبط الممارسات والإجراءات المحاسبية، وتوفّر دليلاً لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، وكذلك

تُبين الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، إلا أنها غير ملزمة، وتمتاز بمرونتها وقابليتها للتغيير، استنادًا إلى التغيير في الظروف الاقتصادية (قسم، 2016).

### 3-2-1-2. أسباب نشوء معايير التقارير المالية الدولية:

يعود نشوء معايير التقارير المالية الدولية إلى احتياجات عصر العولمة، عولمة الاقتصاد، وخصوصاً عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة، فالمحاسبة أساساً هي لغة الأعمال ولغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية (الاسعد، 2013).

يمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دولياً:

#### 1- الحاجة إلى إيجاد آليه لتطوير علم المحاسبة نفسه:

- الحاجة الملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية إلى استبعاد التناقضات القائمة على علم المحاسبة في الدول المختلفة. فلقد تعددت المعالجات لنفس الظاهرة لشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات)، وكذلك تناقضت الحلول للمشكلات المحاسبية بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة).  
- وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة، أظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، أي افتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنياً ودولياً، مثلاً اختلافات في تحديد مفهوم الأصول أو المصروفات أو الخسائر الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات، غير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات، وهذا يعني أن البيانات تلك القوائم مضللة وتؤدي إلى قرارات خاطئة.

#### 2- انفتاح البورصات وأسواق المال عالمياً:

تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي، واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية، فقد ألحَّ المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة، وإصدار معايير جديدة تنمى أداء ومستوى التبادل في الأسواق.

### 3-2-1-3. أهمية معايير التقارير المالية الدولية:

نال موضوع المعايير المحاسبية اهتماماً كبيراً من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، ذلك لأنها تعد أداة أساسية للتنظيم المحاسبي،

وقد أبرز رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية أهمية معايير التقارير المالية الدولية في إزالة العقبات المحاسبية، والتي تتمثل في غياب معايير المحاسبة المحلية في العديد من الدول، ومشكلات إعداد التقارير المالية (عبد الباقي، 2018).

كما يحقق التزام الشركات بإعداد تقاريرها المالية في إطار معايير التقارير المالية الدولية المنافع الآتية: (كريمة، ص 2021).

1 - تعد المعايير الدولية بمثابة نظام لقواعد القياس والإفصاح الخاصة بكافة المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية.

2 - يؤدي إلى تحسين نوعية البيانات المالية، وتحقيق الاتصال المحاسبي، وزيادة الثقة، والاستفادة من هذه البيانات.

3 - تعمل المعايير على تحسين وتنسيق الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية.

4 - يؤدي وجود معايير لإعداد التقارير إلى توحيد أسس القياس والإفصاح، مما يحقق إمكانية إجراء المقارنات بين القوائم المالية، وكل ذلك يؤدي إلى المزيد من الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، المنبثقة من التقارير المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية، لإعداد التقارير. في حين يؤدي غياب معايير التقارير المالية الدولية إلى ما يأتي (المطيري، 2011).

1- استخدام طرق محاسبية في قياس الأحداث المالية قد تكون غير مناسبة وغير سليمة.  
2- اختلاف الأسس المحددة لمعالجة الأحداث والعمليات ضمن الشركة الواحدة أو الشركات المختلفة.

3- إعداد قوائم مالية بحسب رغبة القائمين بعملية قياس الأحداث المالية.  
4- الصعوبة في اتخاذ القرارات الداخلية أو الخارجية من جانب المستفيدين من المعلومات.

### 3-2-1-4. أهداف معايير التقارير المالية الدولية:

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار معايير التقارير المالية الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يأتي: (بن خليفة، 2018).

1- إعداد ونشر المعايير المحاسبية، التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم والبيانات المالية، بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.

2- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

كما تهدف معايير التقارير المالية الدولية إلى (عبد السلام، 2018، 48):

- 1- الإفصاح التام عن المعلومات المالية الملائمة، من خلال عرض قوائم مالية أكثر اكتمالاً، وزيادة في استخدام الهوامش للإيضاحات.
- 2- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات عن المركز المالي، وأداء وسلوك الشركة بطريقة واضحة، ومنسقة، وموثوق بها، وقابلة للمقارنة.
- 3- القضاء على التباين في الطرق والممارسات المطبقة في مهنة المحاسبة.
- 4- تحسين عملية المقارنات بين القوائم المالية، وزيادة درجة الشفافية والجودة للقوائم المالية.
- 5- تزويد المحاسبين القانونيين بالقواعد الإرشادية، التي تمكنهم من بذل العناية المهنية والاستقلالية عند تدقيق تقارير الشركات، وتقديم شهادتهم بصدق في هذه التقارير.
- 6- تزويد الحكومة بقواعد البيانات بشأن مختلف المتغيرات، التي تُعد جوهرية لإدارة الضرائب، وتنظيم المشروعات لتعزيز الكفاءة الاقتصادية، وتحقيق أهداف اجتماعية أخرى.
- 7- توفير مرجع محاسبي للدول النامية، التي تفتقر إلى وجود معايير محاسبية خاصة بها، حيث يصعب على تلك الدول تطوير معايير محاسبية خاصة بها نظراً لمحدودية إمكانياتها.

### 3-2-1-5. خصائص معايير التقارير المالية الدولية:

تتمثل الخصائص الأساسية الواجب توافرها في معايير التقارير المالية الدولية حتى تحقق الفائدة من وجودها فيما يأتي: (بن خليفة، 2018).

- 1- **الاتساق المنطقي:** فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً مع عناصر البناء الفكري من أهداف، ومفاهيم، وفروض، ومبادئ.
- 2- **الملاءمة:** باعتبار أن المعايير تعد أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي، وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.
- 3- **المرونة:** بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر، ومن مكان لآخر، فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة، وقابلة للتجديد والإضافة والتحديث.

**4- الواقعية:** يجب أن تكون معايير التقارير المالية الدولية نابعة من الواقع، وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها، كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

**5- المفهومية:** يجب أن تكون معايير التقارير المالية الدولية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

**6- الحيادية:** يجب أن لا يتم التحيز تجاه نتائج معينة، مقدمة لمصلحة طرف معين، بقدر الإمكان عند إعدادها.

**7- الانسجام مع الأهداف المالية:** يجب أن يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية، من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

مما سبق، يمكن القول إن أهم ما تتميز به معايير التقارير المالية الدولية هو مرونتها، حيث إنها صالحة للتطبيق في كل الدول باختلاف مكوناتها السياسية والاجتماعية والثقافية، واختلاف أنشطتها الاقتصادية، كما أنها تتيح للدول إمكانية وضع معاييرها الخاصة، انطلاقاً من معايير التقارير المالية الدولية بما يتماشى مع أوضاعها الاقتصادية وظروفها المحيطة. (التجاني، 2019).

### 3-2-1-6. الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التقارير المالية الدولية:

ظهرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية الدولية والإقليمية، لتنظيم مهنة المحاسبة وتوحيد معاييرها، وتتمثل أهم هذه الهيئات في (براهمة، بوراس، 2021):

#### 1- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

وهي منظمة مستقلة، تهدف إلى وضع معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات في إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. وقد تأسست لجنة معايير المحاسبة سنة 1973 بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلو الجهات المحاسبية في عشر دول: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، إيرلندا، والولايات الأمريكية، وبريطانيا مقراً لها، وفي عام 2001، أصبح أعضاؤها أكثر من 100 دولة، وتولت اللجنة وضع المعايير، حيث أصدرت 41 معياراً لغاية سنة 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى، وإلغاء البعض منها، فانخفض عددها إلى 30 معياراً.

وتهدف اللجنة إلى (الحسن، 2021):

1- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام، الواجب التقيد بها عند عرض القوائم المالية، وتعزيز قبولها والتقييد بها في جميع أنحاء العالم.

2- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية، والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

3- تطوير المعايير المحاسبية لمقابلة احتياجات أسواق المال.

4- تطوير وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في الدول النامية.

5- إزالة الخلافات والعوائق بين متطلبات المحاسبة الدولية والمحلية.

ويتبع هذه اللجنة، لجنة تفسير المعايير المحاسبية الدولية SIC، والتي تعمل على وضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها، ويطلق على كل تفسير بـ SIC، حيث أصدرت 34 تفسيراً منذ تأسيسها سنة 1977 إلى غاية سنة 2000.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB. لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وذلك في سنة 2001، ومنها أصبح مجلس معايير المحاسبة المسؤول عن إصدار المعايير المحاسبية، حيث تبنى جميع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عنها، على أنها معايير خاصة به، ويستمر العمل بها، وتعرف المعايير الجديدة الصادرة عن هذا المجلس بالمعايير الدولية لإعداد التقارير IFRS، وهذا المصطلح يشمل في مجمله معايير المحاسبة الدولية، معايير التقارير المالية الدولية. كما قام المجلس سنة 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات SIC، لتصبح لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC والتي تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية، إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول IASs، IFRSs.

سعى المجلس إلى تحقيق العديد من الأهداف الآتية (الحسن، 2021):

1- وضع ما يصب في تحقيق المصلحة العامة، من خلال إعداد مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية، وبصورة قابلة للفهم والتنفيذ بكل يسر وسهولة، بغرض مساعدة كافة الأطراف والشركات العامة في الأسواق المالية.

2- تشجيع استخدام تلك المعايير وتطبيقها بشكل صارم.

3- العمل بفعالية مع الأطراف الأخرى المهتمة بوضع المعايير المحلية بالدول، لتحقيق التقارب والتوافق بين المعايير المحلية والدولية، لإعداد التقارير المالية، لزيادة الجودة في التقارير المالية.

### 3-2-1-7. تبويب معايير التقارير المالية الدولية وعرضها:

بعد إصدار معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة، IASC ومعايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن مجلس IAS تم تبويب هذه المعايير حسب الغرض من إصدارها، أو المشكلة التي يعالجها هذا المعيار، وتم تصنيف هذه المعايير إلى مجموعتين: معايير المحاسبة الدولية IAS، ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS.

#### 1-تبويب معايير التقارير المالية الدولية

يمكن تبويب معايير التقارير المالية الدولية من خلال ثلاث زوايا كما يلي (ابوشماله، 2008)

#### - تبويب المعايير طبقاً للأساس النوعي:

بحسب هذا الأساس تبويب المعايير بحسب إصدارها، فنجد المعيار الأول خاص بعرض القوائم المالية، ثم المعيار الثاني المخزون وهكذا الي المعيار الواحد والأربعين الزراعة.

#### - تبويب المعايير طبقاً لنوع القوائم المالية:

وفقاً لهذا التبويب، فإنه يمكن إعادة تبويب المعايير المحاسبية طبقاً لنوع القائمة المرتبطة بها، وفي هذا الصدد فإن المعايير يمكن تقسيمها طبقاً للمجموعات الآتية:

#### 1- قائمة المركز المالي

ويرتبط بهذه القائمة المعايير المحاسبية الآتية:

(02) المخزون، (16) الممتلكات الآلات والمعدات، (28) الاستثمارات في المنشآت  
الزميلة، (32) الأدوات المالية (العرض والإفصاح)، (36) انخفاض في قيمة الأصول، (37)  
المخصصات والالتزامات المحتملة، (38) الأصول غير الملموسة، (40) العقارات الاستثمارية.

## 2- قائمة الدخل

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير التالية:

(08) السياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات المحاسبية والأخطاء الجوهرية، (12) ضرائب الدخل، (21) اثار التغيير في أسعار صرف العملات الأجنبية، (23) تكاليف الاقتراض.

## 3- قائمة التدفقات النقدية

ويرتبط بهذه القائمة معيار محاسبي دولي رقم (7) بعنوان قائمة التدفقات النقدية.

### - تبويب المعايير طبقاً للوظيفة المحاسبية:

للمحاسبة ثلاث وظائف أساسية تتمثل في القياس والعرض والإفصاح وعلى أساس هذه الوظائف يمكن تبويب معايير المحاسبة الدولية إلى ما يلي:

#### 1- المعايير المرتبطة بوظيفة القياس: يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة القياس

إلى ما يلي:

(2) المخزون، (12) ضرائب الدخل، (16) الممتلكات الآلات والمعدات، (19) منافع الموظفين، (20) المنح الحكومية، (21) التغيير في أسعار صرف العملات الأجنبية، (23) تكلفة الاقتراض، (26) المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد، (28) الاستثمارات في المؤسسات الزميلة، (36) انخفاض في قيمة الأصل، (37) المخصصات والالتزامات المحتملة، (38) الأصول غير الملموسة، (40) العقارات الاستثمارية، (41) الزراعة، (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المستمرة.

#### 2- المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة العرض: بهدف عرض المعلومات المالية في

القوائم المالية سيستعين بمجموعة من المعايير المحاسبية والتي تعرف بمعايير العرض والتمثلة فيما يلي:

(01) عرض القوائم المالية، (08) السياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات المحاسبية

والأخطاء الجوهرية، (32) الأدوات المالية العرض والإفصاح.

#### 3- المعايير المرتبطة بوظيفة الإفصاح: يشترط في عملية الإفصاح أن تكون طبقاً

لمتطلبات معايير معينة هي:

(07) قائمة التدفقات النقدية، (10) الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، (24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة، (27) القوائم المالية الموحدة، (29) التقرير المالي في اقتصاديات ذات التضخم المرتفع، (34) التقرير المالي الاولي، (03) اندماج الاعمال، (07) الأدوات المالية والافصاحات، (08) القطاعات التشغيلية.

مما سبق يُعد التويب وفق للوظيفة المحاسبية الأكثر أهمية، وبناء عليه يستطيع المحاسب الاعتماد على مجموعة معايير القياس المحاسبي خلال الفترة المالية، وعليه عندما يتطلب منه اعداد القوائم المالية السنوية أو المرحلية فإنه يستعين بمجموعة معايير المحاسبة الأخرى المرتبطة بوظيفتي الإفصاح والعرض، سنحاول في المبحث القادم دراسة تلك المعايير من خلال الاستفادة منها في القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية كوظيفتين أساسيتين لكل فروع المحاسبة.

## 2- عرض ملخص معايير التقارير المالية الدولية:

### الجدول رقم (1) معايير التقارير المالية الدولية IFRS / IAS

اسم المعيار	رقم المعيار
عرض البيانات المالية	معيار المحاسبة الدولي رقم (01)
المخزون	معيار المحاسبة الدولي رقم (02)
قائمة التدفقات النقدية	معيار المحاسبة الدولي رقم (07)
السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	معيار المحاسبة الدولي رقم (08)
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	معيار المحاسبة الدولي رقم (10)
ضرائب الدخل	معيار المحاسبة الدولي رقم (12)
الممتلكات، الآلات والمعدات	معيار المحاسبة الدولي رقم (16)
منافع الموظفين	معيار المحاسبة الدولي رقم (19)
المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	معيار المحاسبة الدولي رقم (20)
آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الاجنبية	معيار المحاسبة الدولي رقم (21)
تكاليف الاقتراض	معيار المحاسبة الدولي رقم (23)
الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	معيار المحاسبة الدولي رقم (24)
المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	معيار المحاسبة الدولي رقم (26)
القوائم المالية المنفصلة	معيار المحاسبة الدولي رقم (27)
الاستثمارات في المنشآت الزميلة	معيار المحاسبة الدولي رقم (28)
التقرير المالي في اقتصاديات ذات التضخم المرتفع	معيار المحاسبة الدولي رقم (29)

الأدوات المالية: العرض	معيار المحاسبة الدولي رقم (32)
التقرير المالي الاولي	معيار المحاسبة الدولي رقم(34)
انخفاض في قيمة الاصل	معيار المحاسبة الدولي رقم (36)
المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة	معيار المحاسبة الدولي رقم(37)
الأصول غير الملموسة	معيار المحاسبة الدولي رقم(38)
العقارات الاستثمارية	معيار المحاسبة الدولي رقم (40)
الزراعة	معيار المحاسبة الدولي رقم (41)
تطبيق المعايير الدولية للتقرير لأول مرة	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم (01)
الدفع على أساس السهم	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(02)
اندماج الاعمال	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(03)
عقود التأمين	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(04)
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ، والعمليات غير المستمرة	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(05)
استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(06)
الأدوات المالية	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(07)
القطاعات التشغيلية	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(08)
الأدوات المالية	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(09)
القوائم المالية الموحدة	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(10)
الترتيبات التعاقدية	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(11)
الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(12)
قياس القيمة العادلة	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(13)
تنظيم الحسابات المؤجلة	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(14)
إيرادات عقود العملاء	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(15)
عقود الايجار	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(16)
عقود التأمين	المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم(17)

المصدر: <https://www.iasplus> نقلا عن (بلعيد، 2020)

### 3-2-2. مجالات، متطلبات ومحددات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية

#### 3-2-2-1. مجالات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية: -

إن مجالات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يكون فما يلي: (المطيري، 2011).

#### 1- الشركات المساهمة: تلزم القوانين والتشريعات جميع الشركات المساهمة العامة التي

يتم تداول أسهمها في هيئات أسواق المال بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

**2-الشركات غير المساهمة:** تنصح شركات القطاع الخاص غير المساهمة أن تطبق معايير التقارير المالية الدولية، لما ستحققه من منافع على المستوى الإداري الداخلي، وفي تعاملها مع الشركات المالية المحلية والدولية.

**3- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:** فقد أصدر مجلس معايير التقارير المالية معياراً خاصاً بالشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهي معايير مبسطة، تركز على احتياجات تلك الشركات.

إن تطبيق هذه المعايير يكون في الغالب اختياري، باعتبارها تمثل معايير إرشادية غير ملزمة دولياً، ومن ثم تكون الأولوية في التطبيق عند إعداد القوائم المالية في الدول للمعايير والنظم القانونية المحلية، وذلك عندما تختلف عن معايير التقارير المالية الدولية.

### **3-2-2-2. متطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية:**

تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يتطلب العديد من الترتيبات والإجراءات التي تمس العديد من الجوانب، وذلك حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض العسوبات والعوائق، التي يمكن أن تصعب تطبيق هذه المعايير على أطراف المعنية بالمحاسبة، وتتمثل هذه المتطلبات في الآتي: (فار، 2021).

**1- التأهيل العلمي والعملي:** المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علمياً وعملياً ليكون قادراً على تطبيق المعايير بشكل صحيح.

**2- الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير التقارير المالية الدولية:** يحتاج تطبيق معايير التقارير المالية، الدولية إلى أسس قانونية، تستند إليها المؤسسات التي ستطبقها، وتتلخص أهم الأسس فيما يأتي:

-التشريعات الضريبية.

-القانون التجاري.

-القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي.

-القانون المنظم لسوق الأوراق المالية.

**3- دور المؤسسات والضرائب:** سيتم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في المؤسسات، ومن ثم يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية، ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

**4- دور الإعلام:** للإعلام الدور المهم في توضيح حقيقة معايير التقارير المالية، وتتنشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم المعايير، والمقصود منها عدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى.

### **3-2-2-3. محددات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية:**

هناك بعض المحددات التي تقيد عملية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على المستوى الدولي، وحتى المحلي، تتمثل هذه المحددات في (ياسين، 2017):

1- عدم إمكانية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير.

2- الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي، أو بدائل أخرى، خاصة تلك البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة.

3- إن معايير التقارير المالية الدولية دائمة التغيير، وذلك بسبب التفسيرات التي تصدرها لجنة التفسيرات، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية.

4- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير.

5- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس المعايير المحاسبية عند وضع معايير التقارير المالية الدولية وتعديلها.

6- تعدد التعاريف لذات المفهوم في معايير التقارير المالية الدولية، ومثال ذلك القيمة العادلة، حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار.

7- كما قد تشكل المعايير أحياناً عبئاً ثقيلاً، حيث يفترض بالوحدات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية والسياسية، والاقتصادية، ومن الصعب الالتزام بمتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيداً وتكلفة.

وعلى الرغم من العراقيل التي تواجه تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، فإن هذه المعايير قدمت العديد من الحلول والبدائل التي ساعدت في توجيه بعض السياسات والطرق المحاسبية، لاسيما تلك التي تشكل صعوبات في عملية القياس والإفصاح المحاسبي، ويشمل ذلك القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية، إذ تُعد المحاسبة البيئية من أبرز القضايا المعاصرة التي حظيت باهتمام متزايد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، في إطار الجهود الرامية إلى تطوير وتوسيع آفاق مهنة المحاسبة.

### 3-3 المبحث الثاني: متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية

عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على وضع قواعد محاسبية، تحكم عملية القياس والإفصاح المتعلقة بالأنشطة البيئية، وذلك من خلال إصدار معايير وإرشادات خاصة، يمكن الاسترشاد بها للتقرير عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة وجودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية عن الأداء البيئي، مما يساعد متخذي القرار في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية.

#### 3-3-1. المعايير المتعلقة بالقياس المحاسبي البيئي:

تعتمد المحاسبة البيئية على مجموعة من المعايير والطرق التي تسمح لها بقياس أثر الأنشطة البيئية، من أجل تحديد قيمة التكاليف والعوائد البيئية. فهناك العديد من المعايير الدولية للمحاسبة، والتقارير المالية التي تضمن بعض المتطلبات ذات صلة مباشرة وغير مباشرة بالقضايا البيئية، يمكن الاعتماد عليها في قياس عناصر الأنشطة البيئية خلال الفترة المالية، وتتمثل أهم هذه المعايير فيما يأتي.

#### 3-3-1-1. المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون:

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن تعترف بها، كأصل تحت مسمى المخزون، والذي سيظهر ضمن الأصول في الميزانية العمومية، ويعترف بالمخزون كمصروف في قائمة الدخل عندما يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة ببيعه، وذلك عند بيع ذلك المخزون.

تناول المعيار تعريف المخزون بأنه مجموع السلع والمواد التي تشتريها الوحدة الاقتصادية بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي، وعادة ما يتكون المخزون في الشركات التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة للبيع. أما المخزون في الشركات الصناعية، فيتكون من العناصر الثلاثة الآتية:

- مخزون المواد الخام التي تستعمل في عملية التصنيع.
- مخزون المنتجات قيد الإنجاز.
- مخزون المنتجات التامة الصنع.

على مستوى كل شركة توجد العديد من المخزونات الموجهة للحد من الآثار البيئية، التي تعرف بنفس تعاريف المخزونات الأخرى، ومن ثم تعالج بنفس المعالجة المحاسبية للمخزونات الأخرى. كما تناول هذا المعيار الصناعات شديدة التلوث، والتي تعترف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية (Eddine, Ayachi, 2020,p508)، حيث يتم المحاسبة عنها بشكل مشابه للمحاسبة عن السلع التجارية، أو السلع المحتفظ بها بغرض البيع في أقرب وقت من الحصول عليها، ومن ثم تقع تحت المعيار الدولي رقم (2)، وفقا للفقرة (3)، حيث يتم المحاسبة عنها من خلال القياس بالقيمة العادلة، مطروحا منها تكاليف البيع، مع الاعتراف بأي تغيرات في القيمة في الأرباح والخسائر (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية).

وفي حال قيام الشركة بإعادة تدوير نفاياتها، يتم احتساب جميع التكاليف المرتبطة بإعادة تدوير النفايات، سواء أكانت تكاليف مباشرة أم تكاليف غير مباشرة، واعتبارها تكلفة مبيعات عند بيع المنتجات يتم تسجيل المبيعات كإيراد.

### 3-3-1-2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) "الممتلكات والآلات والمعدات":

يقدم هذا المعيار بعض الإرشادات حول معالجة النفقات البيئية المتعلقة بالممتلكات والآلات والمعدات، فقد جاء في الفقرة 11 منه، يمكن امتلاك الممتلكات والآلات والمعدات لأغراض وقائية أو بيئية، وقد لا يؤدي ذلك إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل موجود بشكل مباشر، إلا أن ذلك يكون ضروريا في سبيل الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى. وفي هذه الحال فإن امتلاك الممتلكات والآلات والمعدات للاعتراف بها كأصول، تمنح الشركة القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصول مرتبطة بها تزيد على ما كان بالإمكان تحقيقه، لو لم يتم امتلاك تلك الأصول. لذلك يمكن أن نفترض أن هذه الأصول تنتج عنها فائدة اقتصادية إضافية ومن ثم يمكن معاملتها كأصل وفقا لأحكام هذا المعيار، ويتم الاعتراف بهذه الأصول فقط إلى الحد الذي لا تتجاوز فيه القيمة الدفترية الناتجة إجمالي المبلغ القابل للاسترداد من تلك الأصول والموجودات ذات الصلة بها (Moiescu, Mihai, 2006, p82).

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) أنه إذا انخفض المبلغ القابل للاسترداد لبند من الممتلكات والآلات والمعدات عن القيمة الدفترية، بسبب انخفاض القيمة، فيجب تخفيض القيمة الدفترية، والاعتراف بالتخفيض كمصروف، يتم مراجعة الناتج من القيمة الدفترية لهذه

الأصول وما يتصل بها من انخفاض، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36)، انخفاض قيمة الأصول.

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

ويتم الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات كأصل حينما:

- يحتمل أن تتدفق إلى الشركة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل.

- يمكن قياس تكلفة الأصل على الشركة بشكل موثوق.

أما القيمة القابلة للاستهلاك، فيتم تحديدها بعد طرح القيمة (الأنقاض) للأصل.

عند مبادلة بند من الممتلكات والآلات والمعدات بأصل مشابه، تكون تكلفة الأصل الذي تم حيازته مساوية للقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه، ولا يعتد بأي مكاسب أو خسائر تنتج عن ذلك، أما عند شطبها من الخدمة الفعلية، فيتم إدراجها بالقيمة المسجلة في تاريخ إيقاف الأصل عن الخدمة الفعلية. وبذلك عند اختيار طريقة الاستهلاك، وتقدير العمر الإنتاجي من الأمور التي تحتاج الي اجتهاد، ومن ثم فن الإفصاح عن الطريقة المطبقة، والعمر الإنتاجي المقدر، ومعدلات الاستهلاك، يمد مستخدمي البيانات بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات التي يتم اختيارها من قبل الإدارة، وتجعلهم قادرين على إجراء المقارنات مع شركات أخرى (الهاشمي، 2017).

### 3-3-1-2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) المحاسبة عن المنح الحكومية:

تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة إلى تشجيع ودعم الوحدات الاقتصادية، وخاصة التي تعمل في ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب فيها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين، كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للوحدات الاقتصادية

لتشجيعها على القيام بأنشطة قد لا تمارسها من دون وجود تلك المنح، مثل حماية البيئة في حال عدم وجود تشريعات بيئية تضبطها. ويتخذ تشجيع ودعم الدولة عدة أشكال، منها تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة، أو غيرها من أشكال الدعم المختلفة (أبونصار، محمد، 2016).

ينص المعيار على أن المنح حكومية، بما فيها المنح غير النقدية، والمقيمة بالقيمة العادلة، لا يتم الاعتراف بها إلا بعد تحقق شرطين: (أ) وجود تأكيد معقول بأن الشركة ستفي بالشروط المرتبطة بالمنحة. (ب) سيتم استلام المنحة.

وبناءً عليه، إذ حصلت الشركة على أصل بيئي من دون مقابل (منحة) في هذه الحالة يتم تقييمه على أساس القيمة العادلة لهذا الأصل (خليفة، 2022).

كما أنه وفقاً لهذا المعيار، يجب معاملة حقوق الانبعاثات التي يتم الحصول عليها مجاناً من الحكومة على أنها منحة من الحكومة، وتسجل بقائمة المركز المالي كأصول تحت بند "منحة حكومية" على أنها إيرادات مؤجلة. ويشير المعيار ضمناً إلى التوزيع الأولي لهذه الحقوق وطرق الاعتراف بها في البيانات المالية.

### 3-1-3-3. المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول": -

يهدف هذا المعيار أساساً إلى بيان الإجراءات التي تطبقها الشركات لضمان تسجيل أصولها، بما لا يزيد على مبلغها القابل للاسترداد (حميدان، 2010).

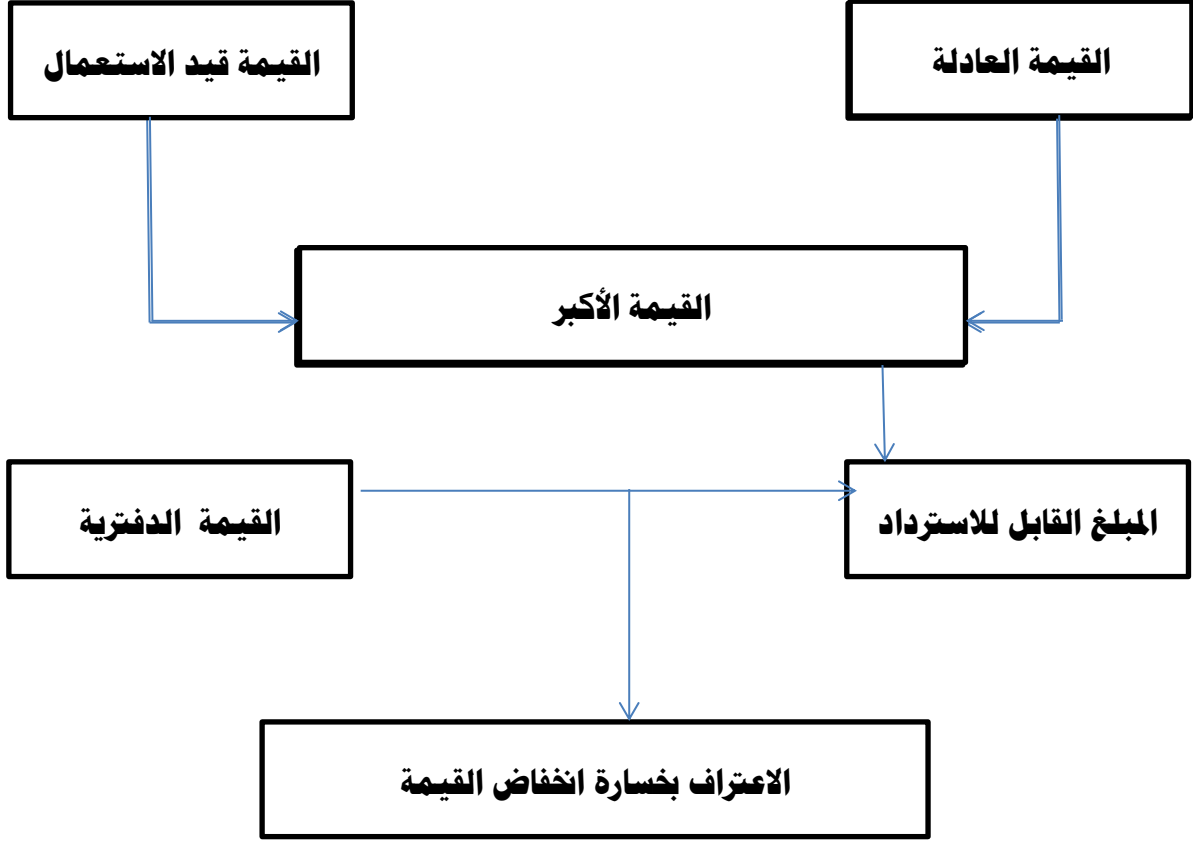
يتعامل معيار المحاسبة الدولي (36) مع انخفاض قيمة الأصول، ويعرف الانخفاض في القيمة بأنه (Goyal, 2013, P53) "حدث يتسبب في انخفاض قيمة الأصول، قد يكون هذا بسبب حادث بيئي للتغيرات في التشريعات البيئية".

وفقاً للمعيار يوصف الأصل بانخفاض قيمته، إذا كان المبلغ المسجل يزيد على المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، ويتطلب ذلك من الوحدة الاقتصادية الاعتراف بخسارة الانخفاض، وقد ورد بالمعيار العديد من الدلائل على انخفاض قيمة الأصل منها:

- توفر أدلة على حدوث تلف بالأصل.
- حدوث تغييرات مهمة ذات أثر عكسي على الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو مستقبلاً في البيئة التقنية، أو السوقية، أو الاقتصادية، أو القانونية التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية أو السوق الذي ينتمي إليه الأصل.

- انخفاض القيمة السوقية للأصل، بشكل كبير أكثر من المتوقع.

يتعين على الشركة في نهاية كل فترة تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجد أي مؤشر على إمكانية انخفاض الأصل، تقوم الشركة بتقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل، ويجب تسجيل هذا الأصل على الفور ليعكس الموقف البيئي، والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في حساب الأرباح والخسائر.



الشكل (2) يوضح إجراءات اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (36) انخفاض قيمة الأصول.

المصدر (Kulikova, 2020, p453)

ولذلك فإن ما تسببه العوامل البيئية من تلوث وإتلاف للأصول، وما يترتب عنه من زيادة تكاليف إصلاح الأصل، تكاليف منع التلوث المستقبلية، غرامات وجزاءات، يجعلها أحد أسباب انخفاض قيمة هذه الأصول، مثال ذلك، تلوث الأراضي يعد مؤشرا على انخفاض قيمتها، وغالبا ما يحمل هذا الانخفاض حالة من عدم التأكد من تقدير القيمة الإستردادية والجدول الزمني لها، وفي حالة عدم القدرة على قياس أثر العوامل البيئية على انخفاض قيمة الأصول بشكل موثوق

فيه، فإنه يتعين على الشركة الإفصاح عن ذلك بشكل كاف، من خلال الإفصاح عن الأحداث أو الظروف التي أدت إلى الاعتراف بخساره الانخفاض، ومبلغ خسارة الانخفاض المعترف بها (أبوستاله أ، 2022).

### 3-3-1-4. المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة: -

يُعدّ معيار المحاسبة الدولي رقم (37) من أكثر المعايير التي تشير إلى حماية البيئة، حيث يتعامل المعيار مع أهم عنصر من عناصر المحاسبة البيئية، وهو الالتزامات البيئية. وفقاً لهذا المعيار، يمكن اعتبار هذه الالتزامات البيئية بمثابة مخصصات أو التزامات محتملة، تستوفي الشروط المنصوص عليها في المعيار.

تنص الفقرة (14) من المعيار على أنه يجب الاعتراف بمخصص عندما:

1- يكون لدى الشركة التزام حالي (قانوني أو ضمني) نتيجة لحدث سابق يمكن تقديره بشكل موثوق

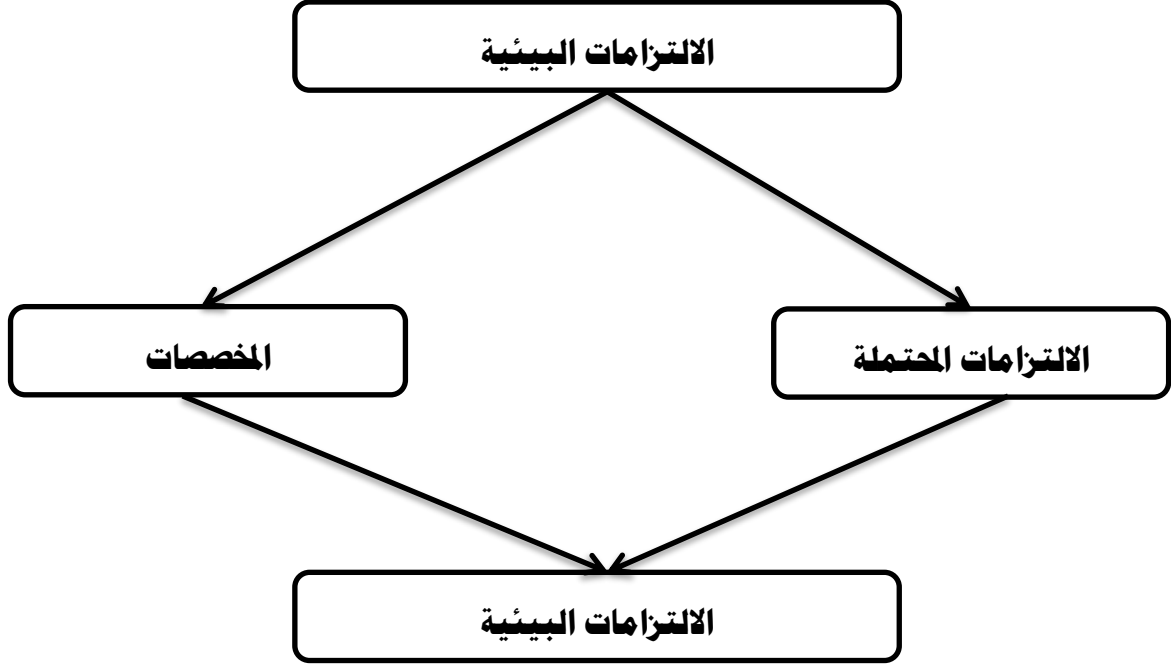
2- من المحتمل أن تتطلب تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزامات.

3- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.

وإذا لم يتم تلبية هذه الشروط يجب عدم الاعتراف بالمخصص.

أما الفقرة (22) من نفس المعيار، فتتضمن عندما يكون القانون قيد التشريع فلا ينشأ التزام إلا عندما يكون تشريع هذا القانون أو إصداره كمسودة يحمل درجة معقولة من التأكيد يعالج كالتزام قانوني.

يوضح الشكل (3) أنه في معايير التقارير المالية، الدولية في الفقرة رقم (1) من معيار المحاسبة الدولي (37)، انه يمكن تمثيل الالتزامات البيئية في المحاسبة كمخصصات أو التزامات محتملة، وذلك بناءً على طبيعة الالتزام، سواء كان مؤكداً أو محتملاً.



الشكل (3) يوضح تمثيل الالتزامات البيئية في المحاسبة كمخصصات او التزامات محتملة

المصدر: (Martinez, 2023, p4)

والأمثلة على هذه الالتزامات هي العقوبات أو تكاليف التنظيف للتلوث البيئي غير القانوني اذ ستؤدي كلاهما إلى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية، كتسوية بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للشركة. وفي نفس السياق، تعترف الشركة بمخصص لتكاليف إزالة تجهيزات نفطية، أو محطة طاقة نووية، إلى الحد الذي تجبر فيه الشركة على إصلاح التلوث الذي حدث. فضلا عن ذلك، فإن الضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية، قد تجبر الشركة على القيام بالإففاق للعمل بطريقة معينة في المستقبل، مثال ذلك (من خلال تركيب فلترات دخان في نوع معين من المصانع). عندما يضع الحدث التزاما على الشركة بإزالة الأضرار البيئية في الوقت الحالي قد ينشأ ذلك في وقت لاحق بسبب تغييرات في القانون او بسبب سلوك الشركة، على سبيل المثال (التزام الشركة اتجاه المجتمع والرأي العام)، والذي قد يخلق التزاماً مستقبلاً، مثال ذلك عندما يحدث ضرراً بيئياً قد لا يكون هناك التزام بإصلاح ذلك الضرر، ومع ذلك، فإن حدوث الضرر سوف يصبح التزاماً حتى عندما يتطلب القانون الجديد

معالجة او اصلاح الأضرار الموجودة، أو عندما تقبل الشركة المسؤولية عن إصلاح الضرر الذي تسبب فيه نتيجة نشاطها.

كما يقدم المعيار بعض الأمثلة لتوضيح تطبيق المعيار في ظروف مختلفة، ومنها الآتي:  
الأرض الملوثة- التشريع المؤكد صدوره بالفعل: تسبب شركة في حدوث تلوث، وتقوم بالتنظيف، فقط عندما يطلب منها ذلك بموجب القوانين الخاصة في البلد الذي تعمل فيه، وأحد البلدان الذي تعمل فيه الشركة، لم يكن لديه تشريعات تتطلب التنظيف وإزالة الأضرار التي تسببها، وفي كانون الأول من (ديسمبر) 2000 من ذلك العام، كان هناك مسودة قانون سيتم إصدارها في وقت قصير من نهاية العام، تلزم الشركات بتنظيف الأراضي التي تم تلوثها في السابق.

كما يقدم المعيار مثالا آخر لمعالجة الأراضي الملوثة والالتزامات المتعلقة بها، في حالة تسبب شركة تعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث، وهي تعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية، على أن الشركة تتبع سياسة معلنة بشكل واسع، تتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي تحدثه، ويبين سجل هذه الشركة أنها تقوم بالوفاء بسياستها المعلنة، وعليه يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (انظر الفقرة 10 "تعريف الالتزام الضمني"، الفقرة 14، والفقرة 17).

ويقدم المعيار مثالا آخر حول الالتزامات البيئية المستقبلية، تتعلق بالأنشطة الخاصة في الحقول النفطية البحرية، فقد تقوم شركة بشغيل حقل نفطي في عرض البحر، حيث تتطلب اتفاقية الترخيص منها أن تقوم بإزالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج، وإصلاح قاع البحر، وتتعلق تسعون بالمئة من التكاليف النهائية بإزالة جهاز الحفر، وإصلاح التلف الناجم عن تركيبه، وينشأ عشرة بالمئة من خلال استخراج النفط، وفي تاريخ الميزانية العمومية، كان الجهاز قد تم تركيبه ولكن لم يتم استخراج النفط. وعليه، يخلق تركيب جهاز الحفر التزاما قانونيا بموجب أحكام رخصة إزالة الجهاز، واستعادة قاع البحر، وهكذا فهو حدث ملزم، على أنه في تاريخ الميزانية العمومية، لا يوجد التزام لإصلاح التلف، الذي سينتج عنه استخراج النفط. وعليه يتم الاعتراف بمخصص الأفضل تقدير لتسعين بالمئة من التكاليف النهائية المتعلقة بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلف الناجم عن تركيبه (أنظر الفقرة 14)، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز

الحفر كجزء منها، ويتم الاعتراف بال عشرة بالمئة الناجمة عن استخراج النفط، على أنها مطلوب عندما يتم استخراج النفط.

### 3-3-1-5. المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة: -

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في أكتوبر 1998، المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة. ووفقاً لهذا المعيار، يُعرّف الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي، تحتفظ به الشركة لاستخدامه في إنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات، أو لغرض التأجير للغير من أجل أغراض إدارية. ويتم الاعتراف بالأصل على أنه أصل غير ملموس في حال إذا كان من المحتمل أن تتدفق منه المنافع الاقتصادية المستقبلية للشركة، ولها تكلفة يمكن قياسها بشكل موثوق.

يرتبط هذا المعيار بالقياس والاعتراف بالأصول البيئية غير الملموسة، مثل نفقات التطوير، أو حقوق الانبعاثات التي يتم الحصول عليها في صورة دعم، أو الحصول عليها من السوق، باعتبار أنها تفي بمعايير الاعتراف كأصول غير ملموسة؛ حيث من المحتمل أن تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية للشركة، ولها تكلفة يمكن قياسها بشكل موثوق (Moiescu, Mihai, 2006, p84).

### 3-3-1-6. المعيار الدولي رقم (41) الزراعة:

هو معيار مختص دون ذكر العناصر البيئية، ولكن يستهدف قطاعات ذات بعد بيئي شديد الحساسية، حيث يتناول المعيار الأصول البيولوجية (النباتات والحيوانات) ومن ثم فهي معلومات إضافية مقدمة عن البيئة.

يعرض هذا المعيار محاسبة القيمة العادلة لجميع الأصول البيولوجية، قد تتضمن قياسات القيمة العادلة تحويل المساهمة البيئية للأصول البيولوجية إلى نقود. على سبيل المثال فإن تطور الأسواق في اعتمادات كربون الغابات تؤثر في تقييم هذه الأصول وبالتالي الإبلاغ المالي (الميهي، 2017).

### 3-3-1-7. المعيار المحاسبي الدولي رقم 6 استكشاف وتقييم الموارد المعدنية:

يهتم المعيار المحاسبي الدولي رقم (6) بأنشطة الاستكشاف والتقييم الخاصة بالموارد المعدنية، مثل الاستخراج والتنقيب والتعدين، وهي أكثر الصناعات التي تترك آثاراً بيئية واضحة.

لذلك شدد المعيار على ضرورة إدخال التكاليف البيئية ضمن تكاليف الاستكشاف والتقييم (محمادي ، 2012). ويوفر المعيار إرشادات لكيفية الاعتراف بنفقات الاستكشاف، بما في ذلك الاعتراف بالموارد التعدينية كأصول، وكذلك الاعتراف بالالتزامات المرتبطة بعمليات التفكير والنقل الناتجة عن أعمال الاستكشاف (الميهي، 2017).

وينص المعيار على أن تعترف الشركات بأي التزامات متعلقة بعمليات الإزالة أو الترميم التي تتحملها خلال فترة محددة نتيجة لعمليات الاستكشاف والتقييم. ويمنح المعيار حرية للشركات في معالجة هذه النفقات، سواء اعتبرت نفقات إيرادية أو رأسمالية، لكن بشرط الالتزام بالاستمرارية في نفس المعالجة من فترة إلى أخرى أو من بند إلى آخر (Goyal, 2013, p54). كذلك يلزم المعيار الشركات بتصنيف موجوداتها في مرحلة الاستكشاف والتقييم إلى نوعين هما: موجودات ملموسة وموجودات غير ملموسة، حسب طبيعة الأصل. كما يفرض إجراء اختبار لانخفاض هذه الأصول إذا ظهرت مؤشرات تدل على أن قيمتها الدفترية للأصول قد يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد.

### 3-3-2. المعايير المتعلقة بالإفصاح البيئي:

تركز المفاهيم والمبادئ المحاسبية الحديثة على أهمية قيام الوحدات الاقتصادية بالتقرير والإفصاح عن نتائج أنشطتها المالية وغير المالية، بما في ذلك مسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع والأطراف ذات العلاقة، وذلك بغرض تحقيق الشفافية والموضوعية، وتمكين المجتمع من الاطلاع على أداء الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي قد يشكل بدوره حافزاً يدفعها إلى تحسين أدائها الاقتصادي والاجتماعي.

ورغم أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تتضمن نصوصاً صريحة خاصة بالجانب البيئي، إلا أنها تحتوي على العديد من المفاهيم والتقنيات التي يمكن توظيفها لعرض العناصر البيئية والإفصاح عنها. ومع ذلك، فإن غياب الإلزام الواضح بهذا الجانب قد يدفع العديد من الوحدات الاقتصادية إلى العزوف عن تضمين أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية، ومن هذه المعايير ما يأتي.

### 3-3-2-1. المعيار الدولي رقم (1) عرض البيانات المالية:

وفقاً لهذا المعيار ينبغي أن تقدم البيانات المالية عرضاً عادلاً وإرشاداً عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلبات العرض العادل، من خلال الفقرة رقم (10)، التي تنص على أن المجموعة الكاملة من البيانات المالية تشمل الأجزاء الآتية: الميزانية العمومية، قائمة الدخل، بيان يظهر كافة التغيرات في حقوق المساهمين، بيان التدفقات النقدية، الملاحظات والسياسات المحاسبية الجوهرية، والإيضاحات التفسيرية (أبو ستالة، 2022).

ويضع المعيار المتطلبات العامة لعرض البيانات المالية، والمبادئ التوجيهية لهيكلها، والحد الأدنى لمحتواها، كما يؤكد على ضرورة الإفصاح عن جميع المعلومات المالية، والمعلومات البيئية ليست استثناء من ذلك، ويجب التعامل معها بنفس الأسلوب المتبع مع الإيرادات، والتكاليف، والأصول، والالتزامات الأخرى، وقد نصت الفقرة رقم (14) من المعيار على أن العديد من الوحدات الاقتصادية تقدم خارج القوائم المالية بيانات إضافية، مثل التقارير البيئية، والقيمة المضافة، وخاصة في الصناعات التي تعد فيها العوامل البيئية ذات أهمية. ويشجع المعيار على تقديم هذه البيانات الإضافية متى رأت الإدارة تعتقد أن من شأنها مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

ويرى بعض الباحثين أهمية أن يتضمن المعيار الدولي رقم (1) عرضاً منفصلاً للتكاليف والالتزامات البيئية داخل القوائم المالية، مع تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة لها وفقاً لمبدأ الأهمية النسبية؛ حيث يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا كان حذفه أو تحريفه قد يؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. كذلك المطالبة بالإفصاح عن السياسات والأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية، إضافة إلى المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها، وذلك لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية بشكل أفضل ( federation des experts comptables, 1999 ).

### 3-3-2-2. المعيار الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:

يركز المعيار الدولي رقم (8) الخاص بالسياسات المحاسبية، والتغير في التقديرات، الأخطاء على كيفية معالجة التغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات، إضافة إلى الأخطاء الجوهرية. ورغم أن المعيار لا يتضمن إشارات مباشرة للقضايا البيئية، إلا أن له تطبيقات غير

مباشرة في هذا المجال، خصوصاً عند قيام الشركات بتغيير تقديراتها المتعلقة بالمخصصات البيئية أو عند تصحيح أخطاء سابقة في احتساب التكاليف والالتزامات البيئية (الميهي، 2017). ووفقاً للمعيار، يمكن معالجة بعض المصروفات البيئية باعتبارها تخص فترات محاسبية سابقة، متى ارتبطت هذه المصروفات بالمنافع تعود على الشركة خلال تلك الفترات. ومن أمثلة على ذلك المصروفات التي تتحملها الشركة بموجب القوانين البيئية لإزالة تلوث في موقع تشغيل معين، أو تكاليف التخلص من مخلفات تبين لاحقاً أنها تنطوي على مخاطر لم تكن معروفة للإدارة في تلك الفترة، وفي هذه الحالات، يمكن اعتبار هذه النفقات بمثابة تصحيح لخطأ في القوائم المالية للفترات السابقة (سياف، 2014).

### 3-3-2-3. المعيار الدولي رقم (8) القطاعات التشغيلية:

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8) من الشركة الإفصاح عن المعلومات المالية والوصفية حول القطاعات التي يجب الإفصاح عنها. القطاعات التي يجب الإفصاح عنها هي قطاعات تشغيل تقي بمعايير محددة، وفقاً لهذا المعيار يجب على الشركة الإفصاح عن منتجاتها وخدماتها، والمناطق الجغرافية التي تعمل بها، كما يتطلب المعيار رقم (8) من الشركة الإفصاح عن قطاع التشغيل الذي يكسب 10% من الإيرادات المجمعة. هذه الأحكام من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 8 لها آثار على الشركات التي بها قطاعات تشغيل مرتبطة بالخدمات البيئية وحماية البيئة، مثل الطاقة النظيفة، وخدمات إزالة التلوث، وإعادة التدوير، والتكنولوجيا الخضراء.

### 3-3-2-3. المعيار الدولي رقم (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية:

يقدم المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (10) إرشادات واضحة بشأن المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والتي تُعرف "بأنها تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد الميزانية، وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية". وقد صنف المعيار هذه الأحداث إلى نوعين رئيسيين، هما:

- أحداث تؤدي إلى تعديلات.
- أحداث لا تؤدي إلى تعديلات.

تشير أحداث التعديل إلى الأحداث التي تقدم دليلاً على الظروف القائمة في تاريخ إعداد الميزانية، في حين أن الأحداث غير المعدلة تدل على الظروف الناشئة بعد إعداد الميزانية. ويقتضي المعيار أن تقوم الشركة بإجراء التعديلات أو تقديم الإفصاحات المناسبة سواء أكانت هذه الأحداث ذات أثر إيجابي أو سلبي، وتبرز أهمية هذه الأحكام في القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة (الميهي، 2017)، إذ أن أي التزام مستقبلي بدفع مبالغ لإزالة التلوث أو إصلاح الأضرار البيئية الناجمة عن أنشطة سابقة يُعد التزاماً حقيقياً يجب الاعتراف به في القوائم المالية إذا كان من المتوقع حدوثه، وعلى شرط أن يكون تقدير قيمته بصورة معقولة وبموضوعية. على سبيل المثال، إذا صدر بعد تاريخ إعداد الميزانية حكم قضائي بشأن قضية متعلقة بالتلوث البيئي، فإن هذا الحكم يُعد دليلاً إضافياً على وجود التزام قائم في نهاية فترة التقرير، مما يستلزم تعديل المخصصات السابقة أو الاعتراف بمخصص جديد وفقاً للمعيار الدولي (37) الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وبهذا يشكل المعياران (10) و(37) إطاراً متكاملًا لضمان الإفصاح الملائم عن الالتزامات البيئية وآثارها على المركز المالي والتدفقات النقدية المستقبلية.

### 3-3-2-4. المعيار الدولي رقم (3) اندماج الأعمال:

يهدف المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات الاندماج، وذلك من خلال اعتماد طريقة الشراء، أو ما يسمى بطريقة "القيم العادلة"، والتي على أساسها تقوم الشركة المشتريّة (الدامجة) بالاعتراف بصافي الأصول القابلة للتحديد، وأية التزامات محتملة تتعلق بالشركة المشترية (المدمجة) بقيمتها العادلة في تاريخ الشراء.

يقدم المعيار إرشادات بشأن الالتزامات المحتملة، بما في ذلك الالتزامات المتعلقة بالبيئة الموجودة تاريخ الاندماج، ومن ثم يجب قياس الالتزامات البيئية المحتملة في دمج الأعمال (مثل الالتزامات البيئية المرتبطة بالتخلص من الأصول الملموسة المعمرة) بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء، وتعرف القيمة العادلة للأصل أو الالتزام: بأنها المبلغ الموجود في السوق لنفس الأصل أو الالتزام، ويمكن تحديد هذه القيمة من خلال الأخذ في الاعتبار المبلغ الذي سيدفعه الطرف الثالث المحايد لنفس الأصل أو الالتزام في تاريخ الشراء، يتطلب تحديد القيمة العادلة للمخصص المطلوب لمواجهة الآثار البيئية المتعلقة بالامتلاكات المقتناة، تحديد الأمور البيئية، وتقدير التكاليف اللازمة لعلاج تلك الآثار (Goyal, 2013, p54).

### 3-2-3-5. المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) الأدوات المالية: الإفصاحات:

يتطلب المعيار أن تقوم الشركة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها الشركة خلال الفترة المالية (Anderson, 2019)، ورغم أن المعيار لا يشير صراحة إلى المخاطر البيئية، إلا أن نطاقه يشملها متى كان لها ارتباط مباشر بالأدوات المالية. فالشركات التي تملك أصولاً أو استثمارات مالية في قطاعات شديدة الحساسية للتغير المناخي - مثل الوقود الأحفوري - مطالبة بالإفصاح عن نوع هذه المخاطر وحجمها لما لذلك من أهمية في توضيح أثرها المحتمل على الموقف المالي للشركة وعلى استدامة تدفقاتها النقدية المستقبلية، ويساعد هذا النوع من الإفصاح في تعزيز الشفافية، وتمكين المستثمرين من تقييم المخاطر المرتبطة بالبيئة على نحو أفضل (Sreseli, Sreseli, 2024).

تلاحظ الباحثة أنه لا يوجد حتى الآن معيار محاسبي دولي مخصص بشكل مباشر للأنشطة البيئية. ومع ذلك، يمكن الاستفادة من بعض المعايير القائمة في حال انطبقت شروطها على المعلومات البيئية، سواء من حيث القياس أو الإفصاح. وبالاعتماد على هذه المعايير في السياق المناسب، يمكن إنتاج معلومات محاسبية أكثر شفافية وقابلة للمقارنة، الأمر الذي يتيح للمستثمرين اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة وآمنة من الناحية البيئية.

### 3-3-3. دور معايير التقارير المالية الدولية في تحسين مستوى الإفصاح البيئي

تلعب معايير التقارير المالية الدولية دوراً مهماً في تحسين مستوى الإفصاح البيئي، وذلك من خلال الآتي (الميهي، 2017):

1- إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية، تتضمن الإفصاح عن المعلومات البيئية، تنعكس في الخصائص النوعية التي تتمتع بها، وأهمها الموثوقية والملاءمة وقابلية المقارنة، وغيرها من الخصائص الثانوية.

2- زيادة مستوى الإفصاح الإلزامي، بحيث يشمل ثلاثة أنواع من الإفصاح، والتي اتفقت مع توصيات مبادرة التقارير العالمية GRI، والتي تتمثل في استراتيجية الملامح، منهجية الإدارة، مؤشرات الأداء.

3- الاعتراف بالتكاليف البيئية الضمنية، وجزء من الظاهرة في التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، إذ إن طبيعة هذه التكاليف تتوافق مع الخسائر والمطلوبات المحتملة، التي من

الممكن أن تتعرض لها الوحدة (المعيار الدولي رقم 37)، الأمر الذي يجعل مستخدمي هذه التقارير أكثر وعياً بما تمثله تلك التكاليف، ومن ثم إعطاء صورة واضحة وغير مضللة لمستخدمي القوائم المالية، تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة.

4- ارتفاع مستوى الشفافية في التقارير المالية، وذلك من خلال دمج جميع التكاليف والالتزامات البيئية للشركات التي تتبنى معايير التقارير المالية الدولية، الأمر الذي يساهم في زيادة القدرة على تقييم أداء هذه الشركات.

5- دقة وثبات التقديرات التي تجريها الإدارة عن الأداء البيئي، حيث عملت معايير التقارير المالية الدولية على تدنية المعالجات والطرق المحاسبية، واكتفت في معظم الحالات بمعالجة محاسبية واحدة.

6- تسعى معايير التقارير المالية الدولية إلى تفعيل البعد البيئي في برامج المنظمات، ودعم خططها المستقبلية، بما يساعدها في تحقيق كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة، ودعم موقفها التنافسي بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية قادرة على تحقيق التنمية المستدامة.

7- فعالية نظم الرقابة الداخلية بالشركة المتعلقة بالمسؤولية البيئية، وفحصها بصفة دورية طالما تم القياس المحاسبي للأنشطة البيئية، حيث من المعلوم أنه ما لا يمكن قياسه لا يمكن مراقبته.

### 3-3-4. معوقات تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية

على الرغم من أن معايير التقارير المالية الدولية (ISA/IFRS) قد تضمنت بعض المتطلبات ذات الصلة بقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، إلا أن تطبيقها العملي يواجه عددًا من المعوقات والتحديات (الدراجي، الفضلي، 2018؛ خليفة، 2020)، يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

1- غياب معيار دولي متخصص يعالج بصورة مباشرة موضوع القياس والإفصاح البيئي ضمن إطار معايير التقارير المالية الدولية، إضافة إلى غموض بعض الأحكام والمعالجات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية.

2- اختلاف التفسيرات والتطبيقات بين الشركات والمحاسبين نتيجة نقص الإرشادات التطبيقية التفصيلية حول كيفية الاعتراف بالعناصر البيئية وقياسها والإفصاح عنها.

- 3-ضعف التشريعات والقوانين المحلية، وغياب المعايير المحلية الخاصة بالقياس والإفصاح البيئي، مما يجعل الإفصاح في الغالب طوعياً وليس إلزامياً.
- 4-نقص الكوادر المحاسبية المؤهلة علمياً وعملياً في مجال المحاسبة البيئية، مما يحدّ من القدرة على تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي بشكل فعال.
- 5-ضعف برامج التدريب والتطوير في مجال المحاسبة البيئية ومعايير التقارير المالية الدولية.
- 6-غياب نظم محاسبية داخلية متخصصة لجمع وتحليل البيانات البيئية بما يتوافق مع متطلبات القياس والإفصاح البيئي.
- 7-غياب الحوافز الكافية التي تشجع الشركات الصناعية على تبني سياسات محاسبية تراعي البعد البيئي، مما يقلل من الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح البيئي.
- 8-محدودية الموارد المالية وارتفاع تكلفة تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية البيئية المتوافقة مع المعايير الدولية.
- 9-تأثير الظروف الاقتصادية على قدرة الشركات على تخصيص الموارد اللازمة للالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح البيئي.

## خلاصة الفصل الثالث

أسفرت التطورات والجهود التي شهدتها العالم في تطوير معايير المحاسبة الدولية خلال العقد الأخير من القرن الماضي عن نتائج مهمة، مما أدى إلى تشكيل لجنة المعايير التي تعمل على وضع معايير تلقى القبول العام على النطاق العالمي، تمثلت في معايير التقارير المالية الدولية، والتي أصبحت أساسًا ومرجعًا لا غنى عنه، يسترشد به مستخدمو القوائم المالية، ولاسيما في دول العالم الثالث التي تفتقر إلى معايير محلية تنظم الممارسات المهنية.

إن استمرار وتطور مهنة المحاسبة مرتبط بتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات البيئية، والتي أصبحت مطلبًا ضروريًا وملحًا بجانب المعلومات المالية، حيث إن الاتجاه السائد في الوقت الحالي هو تحميل الوحدات الاقتصادية بنفقات المحافظة على البيئة، بدلا من تحميل عبئها على المجتمع، الأمر الذي يترتب عنه معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية وفق إطار محاسبي موحد وعالي الجودة يستند إلى معايير التقارير المالية الدولية، إن اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية بالقضايا البيئية من شأنه أن يسهم في معالجة العديد من الإشكاليات التي تواجه الوحدات الاقتصادية عند الإفصاح عن المعلومات البيئية، من خلال تنسيق أنظمة المحاسبة المحلية، وتقديم إرشادات أكثر وضوحًا بشأن عرض الجوانب البيئية، وفرض حد أدنى من متطلبات الإفصاح عن الأنشطة ذات الأثر البيئي.

وتأسيسا على ما تقدم، سوف تقوم الباحثة في الفصل القادم بدراسة ميدانية،

للتعرف على مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق

معايير التقارير المالية الدولية في الشركات الصناعية الليبية محل الدراسة.

# الفصل الرابع

## الدراسة الميدانية

1-4 مقدمة.

2-4 المبحث الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة.

3-4 المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض باستخدام الإحصاء الوصفي التحليلي.

#### 4-1 مقدمة.

بعد الانتهاء من الجانب النظري الذي تم تناوله من خلال الفصلين السابقين، حيث يتحدث الأول عن الإطار الفكري للمحاسبة البيئية، والثاني عن متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية وفق معايير التقارير المالية الدولية، سيتم الانتقال إلى الجانب العملي من الموضوع لدراسة تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، وفق معايير التقارير المالية الدولية، من خلال دراسة ميدانية أجرتها الباحثة للتعرف على مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية في البيئة الليبية، وبالتحديد في الشركات الصناعية العاملة بالمنطقة الغربية.

ونظرا لأهمية هذا الجانب، فقد تم تخصيص هذا الفصل لعرض منهجية الدراسة، وإجراءاتها، والأداة المستخدمة في هذه الدراسة لجمع البيانات، وإجراءات التأكد من صدقها وثباتها، وأساليب المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها في تحليل البيانات، واختبار الفرضيات، ولقد تم تقسيم هذا الفصل على النحو الآتي:

-منهجية الدراسة.

- تحليل البيانات واختبار الفروض.

#### 4-2 منهجية الدراسة:

تهدف المنهجية إلى توضيح الخطوات التي اتبعتها الباحثة لتحقيق أهداف الدراسة، واختبار فرضياتها، ولقد تم تحديد هذه الخطوات في الآتي:

#### 4-2-1 منهج الدراسة:

منهج الدراسة: هو الطريق أو المسلك الذي يسير فيه الباحث للوصول إلى المعرفة، وذلك عن طريق اتباع مجموعة من القواعد والعمليات التي يتبعها العقل والحس للوصول إلى غاية أو نتيجة محددة، وفي ضوء طبيعة هذه الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في الكشف عن مدى تطبيق متطلبات القياس، والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية، وفق معايير التقارير المالية الدولية، من خلال التساؤلات التي تسعى هذه الدراسة للإجابة عنها، فقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي في الواقع، ويهتم بوصفها وصفا دقيقا، حيث يتلاءم الأسلوب الوصفي مع

الهدف النظري لهذه الدراسة، والمتمثل في التعرف على المفاهيم الخاصة بهذه الدراسة، في حين يتلاءم الأسلوب التحليلي مع الهدف العملي لها، والمتمثل في مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية، ولا يتوقف هذا المنهج على جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالظواهر أو الواقع كما هو، بل يتعداه إلى الوصول إلى استنتاجات تسهم في فهم الواقع وتطويره (عبيدات وآخرون، 2001م، ص188).

#### 4-2-2 مجتمع وعينة الدراسة:

-مجتمع الدراسة: يتكوّن مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الليبية العاملة في المنطقة الغربية، وقد تم حصره في 22 شركة صناعية تمثل نشاطات متعددة في القطاعات الصناعية. وجاء اختيار هذا المجتمع نظرًا لما تمثله هذه الشركات من الأهمية الاقتصادية والبيئية، إضافة إلى إمكانية الوصول إليها ميدانيًا مقارنة بالمناطق الأخرى.

ونظرًا لعدم توافر إحصاءات دقيقة تحدد الحجم الفعلي للشركات الصناعية العاملة في المنطقة الغربية، سواء من وزارة الاقتصاد والصناعة أو الجهات الإحصائية الرسمية، اعتمدت الباحثة على الحصر الميداني المباشر لتحديد الشركات محل الدراسة، من خلال التواصل المباشر مع بعض الجهات وزيارة الشركات المتاحة. وذلك بغرض إعداد قائمة محددة تمثل مجتمع الدراسة، كما هو موضح في الجدول رقم (2).

-عينة الدراسة: تم اختيار عينة الدراسة باستخدام الأسلوب القسدي، نظرًا لطبيعة الموضوع الذي يتطلب آراء من ذوي الخبرة والمعرفة المباشرة بمجال القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. اقتصرت العينة على المحاسبين، والمدراء الماليين، والمراجعين العاملين في الشركات الصناعية محل الدراسة، لضمان الحصول على بيانات دقيقة وموثوقة.

وقد تم توزيع (3) استبانات في كل شركة لتشمل آراء أكثر من مختص، باستثناء شركتين فقط تم توزيع (2) استبانتين فيهما نظرًا لقلة عدد الموظفين المؤهلين في المجال المالي والمحاسبي. وبلغ إجمالي عدد الاستبانات الموزعة (64) استبانة، تم استرداد (62) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، ما يمثل نسبة استجابة بلغت (96.88%)، وهي نسبة مرتفعة تعكس التزام المشاركين وجدية تعاونهم في إنجاح الدراسة.

#### 4-2-3 أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد في الدراسة على أسلوب الاستبيان في جمع البيانات من أفراد العينة، والتي تساعد على اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة.

#### -تصميم استمارة الاستبيان:

لقد قامت الباحثة بإعداد الصورة المبدئية لفقرات الاستبانة بعد الاطلاع على عدد من المراجع العلمية، والدراسات السابقة ذات الصلة، ومن خلال ما تم استخلاصه من الجانب النظري لهذه الدراسة. وقد تم تقسيم الاستمارة إلى أجزاء عدة بما يضمن شموليتها لمحاور الدراسة، مع مراعاة وضوح العبارات وسهولة الإجابة عنها، حيث طلب من المستجيب وضع علامة (✓) أمام الإجابة التي يراها مناسبة.

#### -اختبارات الصدق "الصلاحية"

للتأكد من صدق وصلاحية استمارة الاستبيان، قامت الباحثة بالاختبارات الآتية:

#### 1-صدق المحتوى أو (صدق المضمون) Content validity

روعي جانب صدق المحتوى في استمارة الاستبيان، من خلال التأكد من أن جميع العبارات التي تحتويها استمارة الاستبيان تغطي جميع أبعاد المشكلة قيد الدراسة، كما تغطي جميع جوانب وأبعاد الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية المنتقاة من الإطار النظري للدراسة.

#### 2-الصدق الظاهري: Face validity

للتأكد من أن أسئلة الاستبانة تحقق الغرض الذي أعدت من أجله وهو هدف الدراسة، تم عرض الاستبانة على الأستاذ المشرف، وبعد مناقشة الأستاذ المشرف تم إجراء بعض التعديلات عليها، والتوصل إلى الصورة الأولية للاستبانة، وبعد ذلك قامت الباحثة بعرضها مرفقة بخطة البحث على عدد من الأساتذة الفضلاء المختصين، لغرض تحكيمها، وذلك للتأكد من مدى ملاءمة عباراتها لمجتمع الدراسة، وأن العبارات تقيس ما وضعت لقياسه، وتجب عن أسئلة المحاور، بالإضافة إلى مدى ملاءمة معيار الإجابات المستخدمة للأسئلة الواردة في الاستبانة، وقد أشار الأساتذة المحكمون إلى عديد الملاحظات والاقتراحات التي تم أخذها بعين الاعتبار، ومن ثم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبانة الموضحة في الملحق (1)، وهي تضم أربع مجموعات رئيسية من الأسئلة، وهي كالاتي :

**المجموعة الأولى:** وتضم 5 أسئلة شخصية، وتشمل المؤهل العلمي، عدد سنوات

الخبرة، التخصص، والمسمى الوظيفي، والمتابعة للمعايير المحاسبية الدولية.

المجموعة الثانية: وتشمل 14 عبارة حول مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

المجموعة الثالثة: وتشمل 13 عبارة حول مدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

المجموعة الرابعة: وتشمل 7 عبارات حول المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

وبعد عملية تحكيم الاستبيان، قامت الباحثة بتوزيع عدد (64) نسخة من استمارة الاستبيان على الشركات الصناعية الليبية في المنطقة الغربية، وبعد فترة زمنية تم الحصول على عدد (62) استمارة استبيان من الاستثمارات الموزعة. والجدول رقم (2) يبين عدد نسخ استمارة الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها.

جدول رقم (2) عدد نسخ استمارة الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها بحسب الشركات الصناعية الليبية في المنطقة الغربية.

م	اسم الشركة	مكان الشركة	الموزع	المسترجع	نسبة النسخ المسترجعة %
1	الشركة الليبية للحديد والصلب	مصراته	3	3	100.00
2	شركة المدينة للطلاء	مصراته	3	3	100.00
3	شركة مصراته لصناعة أنابيب البلاستيك	مصراته	2	1	50.00
4	شركة بلادي الخير للصناعات الغذائية	مصراته	3	3	100.00
5	شركة مغاز للصناعات البتروكيمياوية	مصراته	2	1	50.00
6	شركة المجمع الاستثماري لصناعة مواد البناء	مصراته	3	3	100.00
7	مصنع كرزاز للصناعات البلاستيكية	مصراته	3	3	100.00
8	الشركة الأهلية للإسمنت - زليتن	زليتن	3	3	100.00
9	الشركة الأهلية للإسمنت - المرقب	الخمس	3	3	100.0
10	الشركة الأهلية للإسمنت - لبد	الخمس	3	3	100.00
11	شركة الاتحاد العربي للإسمنت	زليتن	3	3	100.00
12	شركة مليته للنفط والغاز	زواره	3	3	100.00
13	شركة الهروج النفطية	طرابلس	3	3	100.00
14	شركة الواحة للعمليات النفطية	طرابلس	3	3	100.00
15	شركة الشاحنات والحافلات	تاجوراء	3	3	100.00
16	الشركة الليبية للجرارات والمستلزمات الزراعية	تاجوراء	3	3	100.00
17	شركة الأمان للإطارات	تاجوراء	3	3	100.00
18	شركة الزيوت النباتية المساهمة	طرابلس	3	3	100.00
19	الشركة الليبية لصناعة الألمونيوم المساهمة	طرابلس	3	3	100.00
20	المطاحن والأعلاف - الدقيق	صرمان	3	3	100.00
21	المطاحن والأعلاف - الأعلاف	صرمان	3	3	100.00
22	شركة الزاوية لتكرير النفط	الزاوية	3	3	100.00
	المجموع		64	62	96.88

من خلال الجدول رقم (2)، نلاحظ أن نسبة المسترجع الكلية 96.88% من جميع

استمارات الاستبيان الموزعة، وهي نسبة كبيرة.

#### 4-2-3 أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

##### 1- اختبار كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) للصدق والثبات

يُعدّ اختبار كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) أحد الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات استمارة الاستبيان، حيث يجري هذا الاختبار قبل القيام بعمل تحليل للبيانات الإحصائية، لتحديد ما إذا كانت هناك ارتفاع في درجة، ثبات إجابات مفردات عينة الدراسة على كل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور، حيث كلما كانت قيم معامل كرونباخ ألفا كبيرة أكبر من (0.60)، فيدل يدل ذلك على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة. ومما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها. (البياتي: 2005 ، 49)

##### 2- التوزيع النسبي

يستخدم أسلوب التوزيع النسبي لوصف طبيعة إجابات مفردات العينة عن عبارة معينة، فإذا كان المقياس المستخدم هو مقياس خماسي، يتم الوصف كالاتي: (رزق الله، 2002 ، 158)

أ- إذا كانت أعلى نسبة لإجابات مفردات العينة على العبارة عند (غير موافق بشدة) يشير إلى أن درجة الموافقة على هذه العبارة منخفضة جدا.

ب- إذا كانت أعلى نسبة لإجابات مفردات العينة على العبارة عند (غير موافق)، يشير إلى أن درجة الموافقة على هذه العبارة منخفضة.

ت- إذا كانت أعلى نسبة لإجابات مفردات العينة على سؤال معين عند (موافق إلى حد ما)، يشير إلى أن درجة الموافقة على هذه العبارة متوسطة.

ث- إذا كانت أعلى نسبة لإجابات مفردات العينة على العبارة عند (موافق)، يشير إلى أن درجة الموافقة على هذه العبارة عالية.

ج- إذا كانت أعلى نسبة لإجابات مفردات العينة على العبارة عند (موافق بشدة)، يشير إلى أن درجة الموافقة على هذه العبارة عالية جدا.

لذلك يستخدم هذا الأسلوب لوصف إجابات مفردات عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات استمارة الاستبيان.

### 3- اختبار ولكوكسون حول المتوسط (Wilcoxon - test)

يستخدم اختبار ولكوكسون لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع ( $\mu$ )، إذا كانت بيانات عينة الدراسة وصفية قابلة للترتيب، وكذلك إذا كانت بيانات عينة الدراسة كمية وحجم العينة صغير، والمجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي. لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من عبارات الاستبيان. (عاشور وأبو الفتوح: 1995، 29)

### 4- اختبار Z حول المتوسط

يستخدم اختبار Z حول متوسط المجتمع ( $\mu$ ) إذا كانت بيانات العينة كمية، وحجم العينة كبير. لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة والفرضية الرئيسية لها. (البلداوي: 1997، 332)

### 4-3 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

#### 1: - ترميز البيانات

بعد تجميع استمارات الاستبيان استخدمت الباحثة الطريقة الرقمية في ترميز البيانات، حيث تم ترميز الإجابات كما بالجدول الآتي رقم (3)

جدول رقم (3) توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

من خلال الجدول رقم (3)، يكون متوسط درجة الموافقة (3)، فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يزيد معنوياً على (3) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة. أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يقل معنوياً عن (3)، فيدل على انخفاض درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة لا تختلف معنوياً عن (3)، فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، ومن ثم سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة الموافقة تختلف معنوياً عن (3) أم لا. وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال البيانات الأولية باستخدام حزمة

البرمجيات الجاهزة (SPSS) (Statistical Package for Social Science) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات الأولية كما يأتي:

## 2: - اختبار الثبات والصدق: Reliability and Validate

للتأكد من ثبات وصدق " أداة الدراسة " قامت الباحثة بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha), ومعامل الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha), لكل محور من محاور استمارة الاستبيان, ولجميع المحاور. فكانت النتائج كما بالجدول رقم (4).

جدول رقم (4) نتائج اختبار الثبات والصدق

م	المحور	عدد العبارات	معامل ألفا الثبات	معامل الصدق
1	مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	14	0.887	0.942
2	مدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	13	0.898	0.978
3	مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.	27	0.930	0.964
4	المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	7	0.812	0.901
5	جميع العبارات	34	0.894	0.946

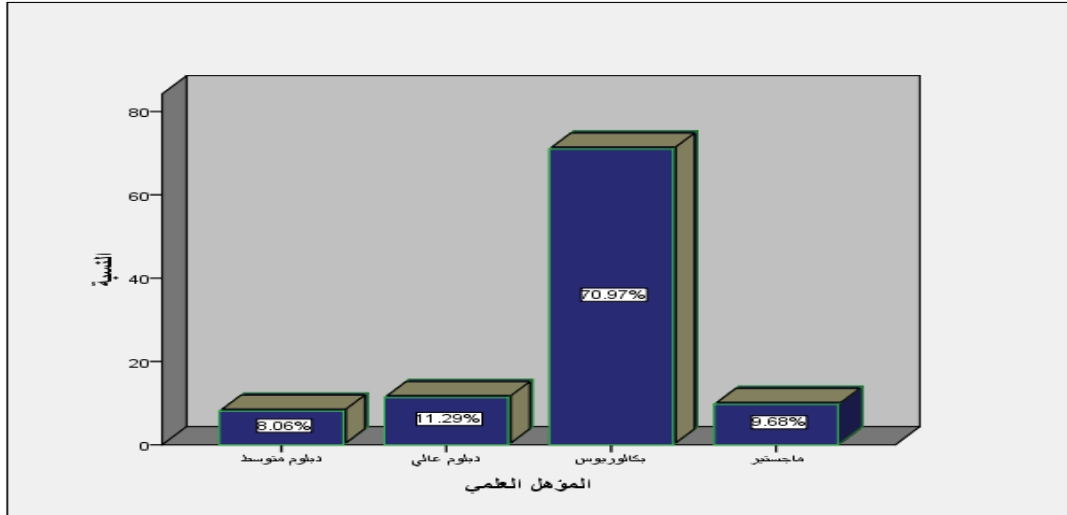
من خلال الجدول رقم (4), يلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان تتراوح بين (0.812 إلى 0.930), ولجميع المحاور (0.894), وهي قيم كبيرة أكبر من 0.60, وهذا يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات. وكذلك فإن معاملات الصدق تتراوح بين (0.901 إلى 0.964), ولجميع المحاور (0.946) وهي قيم كبيرة, وهذا يدل على توفر درجة عالية من الصدق, مما يمكننا من الاعتماد على إجابات مفردات العينة في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

#### 4-3-1: - خصائص مفردات عينة الدراسة

#### 1- توزيع مفردات عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دبلوم متوسط	5	8.1
دبلوم عالي	7	11.3
بكالوريوس	44	71.0
ماجستير	6	9.7
المجموع	62	100.0



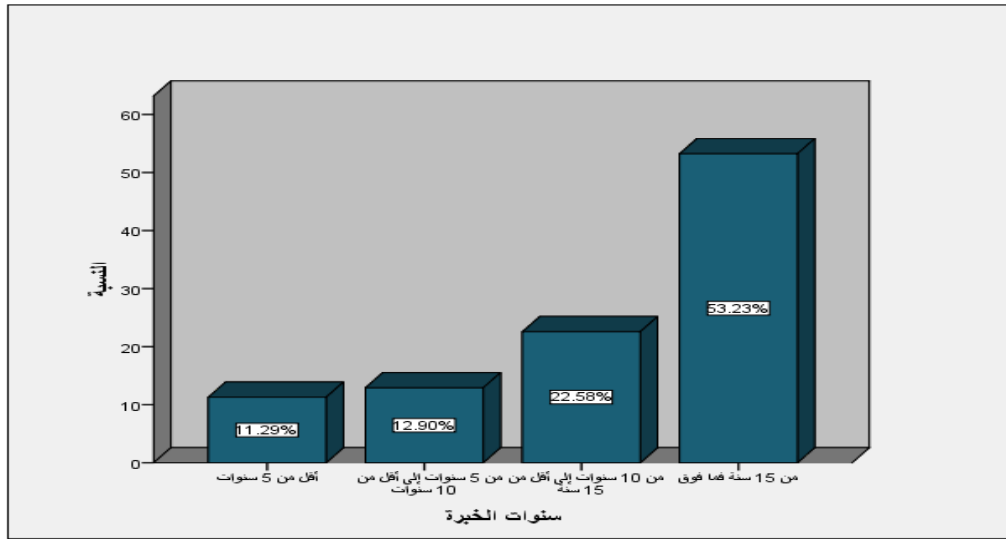
شكل (4) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي.

من خلال الجدول (5) والشكل (4)، يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس، ويمثلون نسبة (71 %) من جميع مفردات عينة الدراسة، يليهم ممن مؤهلاتهم العلمية دبلوم عالي، ويمثلون نسبة (11.3%) من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم ممن مؤهلاتهم العلمية ماجستير، ويمثلون نسبة (9.7%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن مؤهلاتهم العلمية دبلوم متوسط، ويمثلون نسبة (8.1 %) من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة، نلاحظ أن معظم مفردات العينة مؤهلاتهم العلمية جامعي فما فوق مما يدل على أن مفردات العينة مؤهلة بشكل كافٍ للتفاعل مع موضوع الدراسة مما يجعل آراءهم قابلة للاعتماد عليها لكونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج من مؤهلاتهم العلمية.

## 2- توزيع مفردات عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة

جدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
أقل من 5 سنوات	7	11.3
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	8	12.9
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	14	22.6
من 15 سنة فأكثر	33	53.2
المجموع	62	100.0



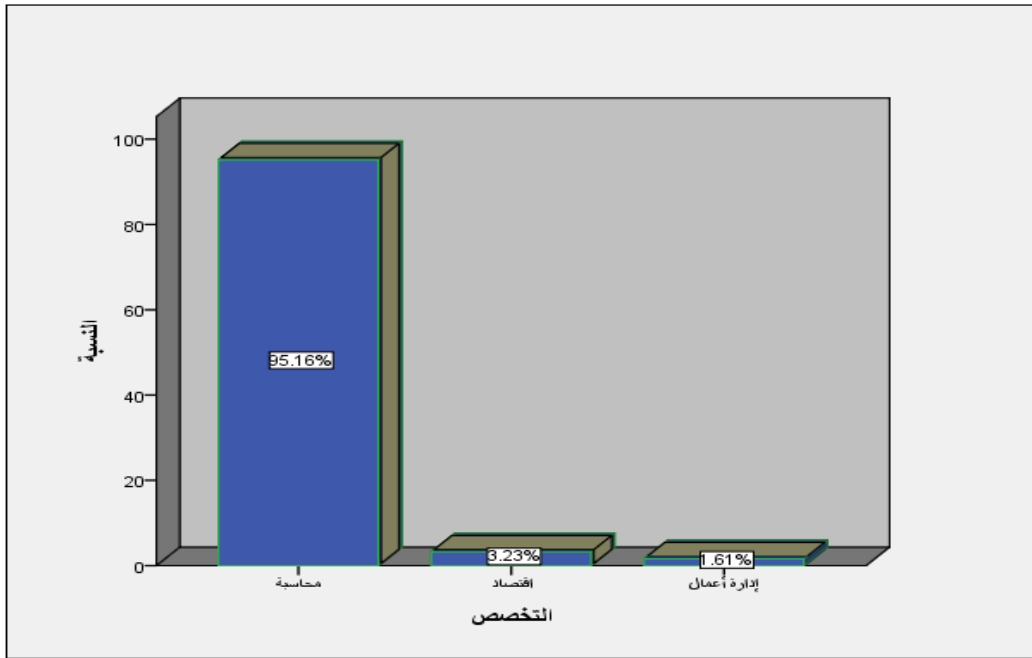
شكل (5) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة

من خلال الجدول رقم (6) والشكل (5) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة سنوات خبرتهم من 15 سنة فأكثر، ويمثلون نسبة (53.2%) من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن سنوات خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، ويمثلون نسبة (22.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن سنوات خبرتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، ويمثلون نسبة (12.9%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، ويمثلون نسبة (11.3%) من جميع مفردات عينة الدراسة، وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة لهم خبرة كبيرة، مما يجعلهم يدركون استمارة الاستبيان بشكل صحيح، والإسهام بشكل فعال في الإجابة عن أسئلة الاستبيان.

### 3- توزيع مفردات عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي

جدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص	العدد	النسبة %
محاسبة	59	95.2
اقتصاد	2	3.2
إدارة أعمال	1	1.6
المجموع	62	100.0



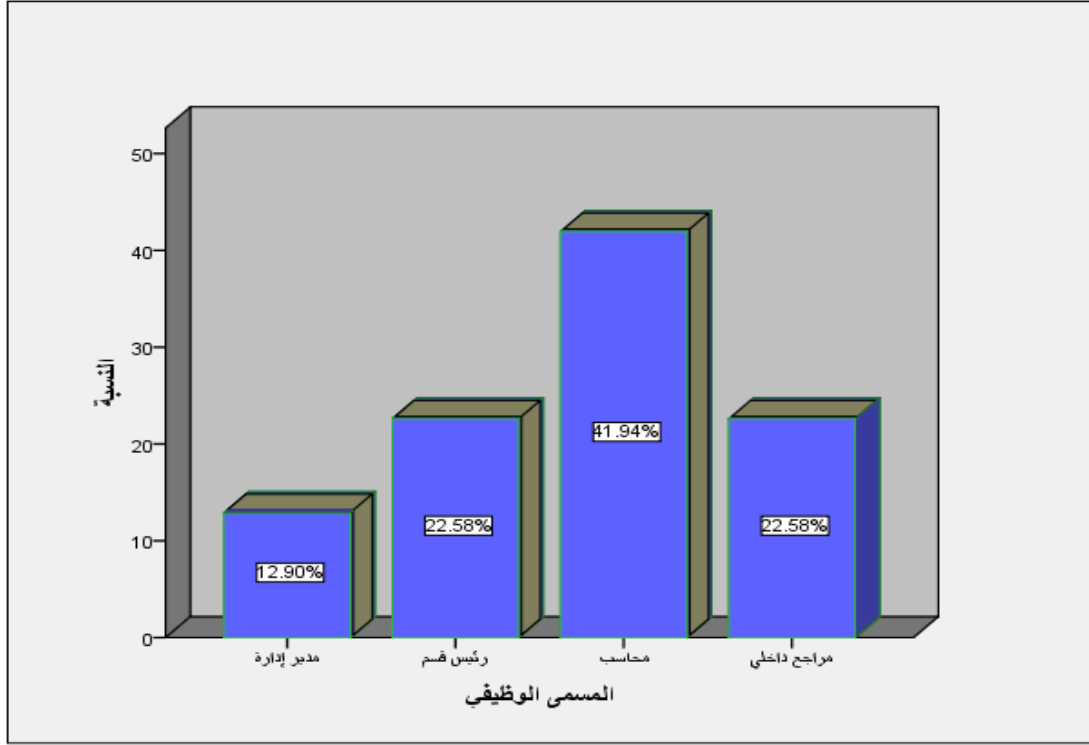
شكل (6) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي

من خلال الجدول رقم (7) والشكل (6)، يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، ويمثلون نسبة ( 95.2%) من جميع مفردات عينة الدراسة ، ثم يليه ممن تخصصهم العلمي اقتصاد، ويمثلون نسبة ( 3.2 %) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي ممن تخصصهم العلمي إدارة أعمال، ويمثلون نسبة ( 1.6 %) من جميع مفردات عينة الدراسة، وتشير النتائج إلى أن معظم أفراد العينة لديهم خلفية علمية مباشرة في المحاسبة، مما يجعلهم مؤهلين للإجابة عن أسئلة الدراسة بشكل جيد.

#### 4- توزيع مفردات عينة الدراسة بحسب المسمى الوظيفي

جدول رقم (8) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المسمى الوظيفي

النسبة %	العدد	المسمى الوظيفي
12.9	8	مدير مالي
22.6	14	رئيس قسم المحاسبة
41.9	26	محاسب
22.6	14	مراجع داخلي
100.0	62	المجموع



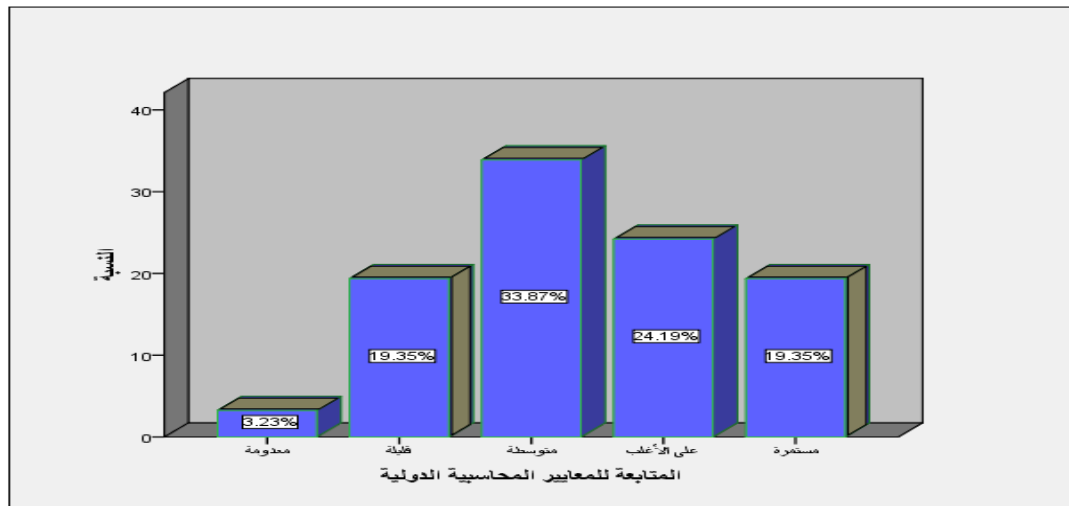
شكل (7) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب مساهم الوظيفي من خلال الجدول رقم (8) والشكل (7)، يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة مساهم الوظيفي محاسب، ويمثلون نسبة ( 41.9%) من جميع مفردات عينة الدراسة ، ثم يليه ممن مساهم الوظيفي مراجع داخلي أو رئيس قسم، ويمثلون نسبة ( 22.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي مساهم الوظيفي مدير إدارة، ويمثلون نسبة ( 12.9%) من

جميع مفردات العينة، مما يدل على مقدرة أفراد العينة على فهم و استيعاب أسئلة متغيرات الدراسة، ومن ثمة الإجابة عليها بشكل صحيح.

## 5- توزيع مفردات عينة الدراسة بحسب المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية

جدول رقم (9) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية

المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية	العدد	النسبة %
معدومة	2	3.2
قليلة	12	19.4
متوسطة	21	33.9
على الأغلب	15	24.2
مستمرة	12	19.4
المجموع	62	100.0



شكل (8) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة بحسب المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية

من خلال الجدول رقم (9) والشكل (8)، يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة متابعتهم للمعايير المحاسبية الدولية متوسطة، ويمثلون نسبة ( 33.9%) من جميع مفردات عينة الدراسة ، ثم يليهم ممن متابعتهم للمعايير المحاسبية الدولية على الأغلب، ويمثلون نسبة

( 24.2% ) من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليهم ممن متابعتهم للمعايير المحاسبية الدولية مستمرة أو قليلة، ويمثلون نسبة ( 19.4% ) لكل حالة من الحالتين من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن متابعتهم للمعايير المحاسبية الدولية معدومة، ويمثلون نسبة ( 3.2% ) من جميع مفردات عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة لديهم إطلاع متوسط بالتغيرات الحاصلة في هذا المجال.

#### 4-3-2: - اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الاولى: مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

لاختبار الفرضية، ثم صياغة الفرضيتان الفرعيتان الآتيتان:

#### 1- مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

جدول رقم (10) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى

تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، ودرجات

الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقاً للمعيار (2) المخزون .	6	12	19	22	3
		9.7%	19.4%	30.6%	35.5%	4.8
2	تقيم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.	2	11	19	25	5
		3.2%	17.7%	30.6%	40.3%	8.1
3	تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.	4	15	23	18	2
		6.5%	24.2%	37.1%	29.0%	3.2
4	تقيم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئياً وفق قيمتها التاريخية طبقاً للمعيار	4	9	22	23	4
		6.5%	14.5%	35.5%	37.1%	6.5

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	(16) الممتلكات والآلات والمعدات.					
5	يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.	4	14	26	16	2
		النسبة %	6.5	22.6	41.9	25.8
6	تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.	3	17	27	13	2
		النسبة %	4.8	27.4	43.5	21.0
7	تقوم الشركة برسمة نفقات التحسينات اللاحقة لاقتناء أصل ثابت وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.	2	7	25	21	7
		النسبة %	3.2	11.3	40.3	33.9
8	يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة .	00	5	11	25	21
		النسبة %	0.0	8.1	17.7	40.3
9	تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة وفقا للمعيار (20) المنح الحكومية .	5	21	19	15	2
		النسبة %	8.1	33.9	30.6	24.2
10	تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل وفقا للمعيار (36) انخفاض قيمة الأصول .	4	15	21	18	4
		النسبة %	6.5	24.2	33.9	29.0
11	تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني ، ضمني) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقا للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.	00	5	33	21	3
		النسبة %	0.0	8.1	53.2	33.9
12	تقوم الشركة برسمة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات والاعتراف	5	21	19	14	3
		النسبة %	8.1	33.9	30.6	22.6

م	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	بها كأصول غير ملموسة وفقا للمعيار (38) الأصول غير الملموسة .					
13	تقوم الشركة برسمة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.	6	16	21	17	2
		9.7	25.8	33.9	27.4	3.2
14	تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة .	7	20	17	14	4
		11.3	32.3	27.4	22.6	6.5

من خلال الجدول رقم (10)، يلاحظ أن :

#### أ- درجات الموافقة عالية على العبارات الآتية:

1. تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقا للمعيار (2) المخزون.
2. تقيم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية، أيهما أقل.
3. تقيم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئيا وفق قيمتها التاريخية طبقا للمعيار (16) الممتلكات والآلات والمعدات.
4. يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة.

#### ب- درجات الموافقة متوسطة على العبارات الآتية:

1. تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.
2. يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حال استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.
3. تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حال استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.
4. تقوم الشركة برسمة نفقات التحسينات اللاحقة لاقتناء أصل ثابت، وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.

5. تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية، فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل وفقا للمعيار (36) انخفاض قيمة الأصول.
6. تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني، ضمني) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقا للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.
7. تقوم الشركة برسمة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات، والاعتراف بها كأصول غير ملموسة وفقا للمعيار (38) الأصول غير الملموسة.
8. تقوم الشركة برسمة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية، والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.

#### ت-درجات الموافقة منخفضة على العبارات الآتية:

**1.** تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية، كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة وفقا للمعيار (20) المنح الحكومية.

**2.** تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (10)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو الآتي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (11) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقا للمعيار (2) المخزون.	3.06	1.069	-.374	.709
2	تقيم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.	3.32	.971	-2.471	.013

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
3	تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.	2.98	.967	-.166	.868
4	تقيم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئياً وفق قيمتها التاريخية طبقاً للمعيار (16) الممتلكات والآلات والمعدات.	3.23	.999	-1.660	.097
5	يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حال استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.	2.97	.940	-.305	.760
6	تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.	2.90	.900	-.845	.398
7	تقوم الشركة برسمة نفقات التحسينات اللاحقة لاقتناء أصل ثابت، وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.	3.39	.947	-2.938	.003
8	يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة .	3.00	.923	-.082	.935
9	تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة وفقاً للمعيار (20) المنح الحكومية .	2.81	1.006	-1.506	.132
10	تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل وفقاً للمعيار (36) انخفاض قيمة الأصول .	3.05	1.031	-.354	.724
11	تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني ، ضمني) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقاً للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.	3.35	.704	-3.563	.000

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
12	تقوم الشركة برسملة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات، والاعتراف بها كأصول غير ملموسة وفقا للمعيار(38) الأصول غير الملموسة .	2.82	1.033	-1.328	.184
13	تقوم الشركة برسملة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.	2.89	1.026	-.922	.356
14	تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئة على أساس القيمة العادلة .	2.81	1.114	-1.344	.179

من خلال الجدول رقم (11)، يلاحظ أن:

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ومتوسطات إجابات مفردات عينة

الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) للعبارات التالية: -

1. تقييم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.
2. تقوم الشركة برسملة نفقات التحسينات اللاحقة لاقتناء أصل ثابت، وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.

3. تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني، ضمني) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقا للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.

لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها، وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3)،

وهذا يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات

ب- الدلالات المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (0.05) للعبارات الآتية:

1. تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقا للمعيار (2) المخزون.
2. تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.

3. تقييم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئياً وفق قيمتها التاريخية طبقاً للمعيار (16) الممتلكات والألات والمعدات.
  4. يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حال استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.
  5. تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حال استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.
  6. يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة.
  7. تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة، وفقاً للمعيار (20) المنح الحكومية.
  8. تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية فيما إذا تدنت قيمتها، والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل، وفقاً للمعيار (36) انخفاض قيمة الأصول.
  9. تقوم الشركة برسمة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات، والاعتراف بها كأصول غير ملموسة، وفقاً للمعيار (38) الأصول غير الملموسة.
  10. تقوم الشركة برسمة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية، والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.
  11. تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة. لذلك لا نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات، وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.
- ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي، وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار ( Z ) حول متوسط المقياس (3)، فكانت النتائج كما بالجدول رقم (11) ، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو الآتي :**
- الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).**

الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (12)، نتائج اختبار (Z) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	3.0415	.62237	.525	.602

- من خلال الجدول رقم (12)، يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (0.525) بدلالة محسوبة (0.602)، وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية، وهذا يشير إلى وجود تدنٍ في مستوى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). حيث أنه يوجد تدنٍ في تطبيق المعايير الآتية:
1. تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقاً للمعيار (2) المخزون.
  2. تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول، ينبغي رسمتها واستهلاكها في قائمة الدخل.
  3. تقييم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئياً وفق قيمتها التاريخية، طبقاً للمعيار (16) الممتلكات والألات والمعدات.
  4. يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حال استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.
  5. تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.
  6. يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة.
  7. تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة، وفقاً للمعيار (20) المنح الحكومية.

8. تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية، فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل، وفقا للمعيار (36) انخفاض قيمة الأصول.
9. تقوم الشركة برسمة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات، والاعتراف بها كأصول غير ملموسة، وفقا للمعيار (38) الأصول غير الملموسة.
10. تقوم الشركة برسمة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية، والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.
11. تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة.

## 2- مدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

جدول رقم (13) التوزيع التكراري والنسبي المنوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات البيئية وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي وفقا للمعيار (1) عرض البيانات المالية.	2	4	28	27	1
	النسبة %	3.2	6.5	45.2	43.5	1.6
2	تفصح الشركة عن العناصر البيئية ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية .	2	7	30	22	1
	النسبة %	3.2	11.3	48.4	35.5	1.6
3	تعد الشركة قائمة المركز المالي متضمنة المعلومات البيئية .	1	9	29	21	2
	النسبة %	1.6	14.5	46.8	33.9	3.2
4	تعد الشركة قائمة الدخل متضمنة المعلومات البيئية.	2	8	29	22	1
	النسبة %	3.2	12.9	46.8	35.5	1.6
5	تفصح الشركة عن معلوماتها البيئية في	00	2	5	28	27

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	شكل تقارير بيئية منفصلة .	0.0	3.2	8.1	45.2	43.5 عالية
6	تفصح الشركة عن المعلومات البيئية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.	1	9	24	27	1
		النسبة%	1.6	14.5	38.7	43.5
7	تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.	1	7	31	20	3
		النسبة%	1.6	11.3	50.0	32.3
8	تفصح الشركة عن الأصول البيئية وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.	1	4	28	24	5
		النسبة%	1.6	6.5	45.2	38.7
9	تفصح الشركة عن التزامات البيئية المحتملة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.	3	6	22	29	2
		النسبة%	4.8	9.7	35.5	46.8
10	تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغيير سياساتها وتقديراتها أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية وفقا للمعيار (8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء .	3	17	28	11	3
		النسبة%	4.8	27.4	45.2	17.7
11	تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الناشئة عن القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة طبقا للمعيار (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	1	18	28	13	2
		النسبة%	1.6	29.0	45.2	21.0
12	تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي وفقا للمعيار (7) الأدوات المالية : الإفصاحات.	2	16	21	19	4
		النسبة%	3.2	25.8	33.9	30.6
13	تفصح الشركة عن معلومات تمكن	6	15	18	21	2

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، وآثارها المالية طبقاً للمعيار (8) القطاعات التشغيلية.	9.7	24.2	29.0	33.9	3.2
	النسبة %					عالية

من خلال الجدول رقم (13)، يلاحظ أن:

### ث- درجات الموافقة عالية على العبارات الآتية:

1. تفصح الشركة عن معلوماتها البيئية في شكل تقارير بيئية منفصلة.
2. تفصح الشركة عن المعلومات البيئية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
3. تفصح الشركة عن التزام البيئية المحتملة، من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.
4. تفصح الشركة عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، وآثارها المالية طبقاً للمعيار (8) القطاعات التشغيلية.

### ج- درجات الموافقة متوسطة على العبارات الآتية:

1. تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات البيئية وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي وفقاً للمعيار (1) عرض البيانات المالية.
2. تفصح الشركة عن العناصر البيئية ذات الأهمية النسبية، العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية.
3. تعد الشركة قائمة المركز المالي، متضمنة المعلومات البيئية.
4. تعد الشركة قائمة الدخل، متضمنة المعلومات البيئية.
5. تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة، فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.
6. تفصح الشركة عن الأصول البيئية، وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.
7. تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغيير سياساتها وتقديراتها، أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية، وفقاً للمعيار (8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء.

8. تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، الناشئة عن القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة، طبقاً للمعيار (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية

9. تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي وفقاً للمعيار (7) الأدوات المالية : الإفصاحات.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (13)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها لكل عبارة على النحو الآتي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (14) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات البيئية، وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي، وفقاً للمعيار (1) عرض البيانات المالية.	3.34	.767	-3.165	.002
2	تفصح الشركة عن العناصر البيئية ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية .	3.21	.792	-2.000	.045
3	تعد الشركة قائمة المركز المالي، متضمنة المعلومات البيئية .	3.23	.798	-2.150	.032
4	تعد الشركة قائمة الدخل، متضمنة المعلومات البيئية.	3.19	.807	-1.825	.068
5	تفصح الشركة عن معلوماتها البيئية في شكل	3.29	.755	-2.828	.005

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
	تقارير بيئية منفصلة .				
6	تفصح الشركة عن المعلومات البيئية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.	3.29	.797	-2.707	.007
7	تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة، فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.	3.27	.793	-2.573	.010
8	تفصح الشركة عن الأصول البيئية وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.	3.45	.803	-3.823	.000
9	تفصح الشركة عن التزام البيئية المحتملة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.	3.34	.886	-2.760	.006
10	تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغير سياساتها وتقديراتها، أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية، وفقا للمعيار (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء .	2.90	.918	-.800	.424
11	تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الناشئة عن القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة، طبقا للمعيار (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية .	2.95	.838	-.444	.657
12	تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي، وفقا للمعيار (7) الأدوات المالية : الإفصاحات.	3.11	.977	-.921	.357
13	تفصح الشركة عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، وأثارها المالية طبقا للمعيار (8) القطاعات التشغيلية.	2.97	1.055	-.320	.749

من خلال الجدول رقم (14)، يلاحظ أن :

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية ( 0.05 )، ومتوسطات إجابات مفردات عينة

الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) للعبارات الآتية :

1. تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول, أو الالتزامات البيئية وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي, وفقا للمعيار (1) عرض البيانات المالية.
  2. تفصح الشركة عن العناصر البيئية ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية .
  3. تعد الشركة قائمة المركز المالي, متضمنة المعلومات البيئية .
  4. تفصح الشركة عن معلوماتها البيئية في شكل تقارير بيئية منفصلة .
  5. تفصح الشركة عن المعلومات البيئية ضمن الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية.
  6. تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.
  7. تفصح الشركة عن الأصول البيئية, وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.
  8. تفصح الشركة عن التزام البيئية المحتملة, من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.
- لذلك نرفض الفرضيات الصفيرية لهذه العبارات, ونقبل الفرضيات البديلة لها, وحيث إن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3) ، وهذا يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات
- ب- الدلالات المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية ( 0.05 ) للعبارات الآتية :**
1. تعد الشركة قائمة الدخل متضمنة المعلومات البيئية.
  2. تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغير سياساتها وتقديراتها, أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية, وفقا للمعيار (8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء .
  3. تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الناشئة عن القضايا البيئية, المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة طبقا للمعيار (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.
  4. تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي, وفقا للمعيار (7) الأدوات المالية : الإفصاحات.
  5. تفصح الشركة عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، وأثارها المالية طبقا للمعيار (8) القطاعات التشغيلية.

لذلك لا نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات, وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار ( Z ) حول متوسط المقياس (3), فكانت النتائج كما بالجدول رقم (14) ، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها على النحو الآتي :

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). لا, يختلف معنويا عن متوسط المقياس ( 3 ).

الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). يختلف معنويا عن متوسط المقياس ( 3 ).

الجدول رقم (15), نتائج اختبار ( Z ) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
مدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	3.1960	.57017	2.707	.009

من خلال الجدول رقم (15), يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار ( 2.707 ) بدلالة محسوبة ( 0.000 ), وهي أقل من مستوى المعنوية ( 0.05 ), لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة ( 3.1960 ) وهو يزيد على متوسط المقياس (3) ، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). حيث إن:

1. تفصح معظم الشركات عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات البيئية، وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي وفقا للمعيار (1) عرض البيانات المالية.
2. تفصح معظم الشركات عن العناصر البيئية، ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية .
3. تعد معظم الشركات قائمة المركز المالي، متضمنة المعلومات البيئية .
4. تفصح معظم الشركات عن معلوماتها البيئية في شكل تقارير بيئية منفصلة .
5. تفصح معظم الشركات عن المعلومات البيئية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
6. تفصح معظم الشركات عن سياساتها المحاسبية المتبعة فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.
7. تفصح معظم الشركات عن الأصول البيئية، وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.
8. تفصح معظم الشركات عن التزام البيئية المحتملة، من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.

#### اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

لاختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية، تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، والمتمثلة في (مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، ومدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).)، واستخدام اختبار ( Z ) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (16)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو الآتي:

**الفرضية الصفرية:** متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس ( 3).

**الفرضية البديلة:** متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية يختلف معنويا عن متوسط المقياس ( 3).

الجدول رقم (16)، نتائج اختبار ( Z ) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بمدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
مستوى مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.	3.1159	.54802	1.665	.101

من خلال الجدول رقم (16)، يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار ( 1.665 ) بدلالة محسوبة ( 0.101 )، وهي أكبر من مستوى المعنوية ( 0.05 )، لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية، وهذا يشير إلى وجود تدنٍ في مستوى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية، حيث إن:

في الترتيب الأول يوجد ارتفاع نسبي في مستوى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، بمتوسط ( 3.1960 )، وانحراف معياري ( 0.57017 ) .

في الترتيب الثاني يوجد تدنٍ في مستوى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، بمتوسط ( 3.0415 )، وانحراف معياري ( 0.62237 ) .

الفرضية الرئيسية الثانية: ما هي المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) .

جدول رقم (17)، التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، ودرجات الموافقة عليها بحسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليبية.	00	10	19	29	4
		النسبة %	0.0	16.1	30.6	46.8
2	عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن	3	16	22	15	6
		النسبة %	4.8	25.8	35.5	24.2

م	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	المعلومات البيئية.					
3	عدم وجود كوادرات محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسباً.	التكرار	5	17	20	4
		النسبة%	8.1	27.4	32.3	25.8
4	صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.	التكرار	4	12	28	5
		النسبة%	6.5	19.4	45.2	21.0
5	عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية .	التكرار	4	14	24	3
		النسبة%	6.5	22.6	38.7	27.4
6	عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.	التكرار	2	12	18	5
		النسبة%	3.2	19.4	29.0	40.3
7	الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة من التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.	التكرار	3	13	17	7
		النسبة%	4.8	21.0	27.4	35.5

من خلال الجدول رقم (17)، يلاحظ أن : درجات الموافقة عالية على جميع العبارات

#### المتعلقة

#### أ- درجات الموافقة عالية على العبارات الآتية:

1. عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليبية.
2. عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.
3. الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة من التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

#### ب- درجات الموافقة متوسطة على العبارات الآتية:

1. عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.

2. عدم وجود كوادرات محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسباً.
3. صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي، وفق معايير التقارير المالية الدولية.
4. عدم كفاية أو قلة الموارد المالية، التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية .

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس ( 3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (18) ، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو الآتي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس ( 3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن متوسط المقياس ( 3).

جدول رقم (18) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليلية.	3.44	.842	-3.641	.000
2	عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.	3.08	1.045	-.657	.511
3	عدم وجود كوادرات محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسباً.	2.95	1.062	-.366	.714
4	صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.	3.05	.999	-.387	.699
5	عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية .	3.02	.983	-.101	.919

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
6	عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.	3.31	.985	-2.334	.020
7	الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة من التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية	3.27	1.074	-1.945	.052

من خلال الجدول رقم (18)، يلاحظ أن :

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية ( 0.05 ) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) للعبارات الآتية :

1. عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليبية.
  2. عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.
- لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات، ونقبل الفرضيات البديلة لها، وحيث إن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3) ، وهذا يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب- الدلالات المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية ( 0.05 ) للعبارات الآتية :

1. عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.
2. عدم وجود كوادر محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسباً.
3. صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.
4. عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية.
5. الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة في التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

لذلك لا نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات، وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.

ولاختبار الفرضية الرئيسية الثانية المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام

اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3)، فكانت النتائج كما بالجدول رقم (19) ، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو الآتي :

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس ( 3).

الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). يختلف معنويا عن متوسط المقياس ( 3 ).

الجدول رقم (19) نتائج اختبار ( Z ) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	3.1590	.68590	1.825	61	.073

من خلال الجدول رقم (19)، يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (1.825) بدلالة محسوبة (0.073)، وهي أكبر من مستوى المعنوية ( 0.05 ) لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية ، وهذا يشير إلى وجود بعض المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، وتتمثل هذه المعوقات فيما يأتي:

1. عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليبية.
2. عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.
3. وجود نقص في بعض القوانين والتشريعات التي تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.
4. وجود نقص في بعض كوادرات محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسباً.
5. وجود بعض الصعوبة في فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.

6. قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية.

7. الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن بعض الشركات في التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

## النتائج والتوصيات

### 1- النتائج:

بعد تجميع البيانات اللازمة للدراسة، من خلال الاطلاع على الأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتجميع البيانات الميدانية اللازمة لها، وإجراء التحليل الإحصائي لبياناتها، يمكننا عرض النتائج العامة للدراسة في المحاور الآتية:

#### نتائج الدراسة النظرية:

من خلال مراجعة الأدبيات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، توصلت الباحثة إلى عدة نتائج نظرية نوجز أهمها في الآتي:

1- المحاسبة البيئية هي نظام محاسبي تحكمه معايير مناسبة، يتم من خلاله القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركة، سواء عبر القوائم والتقارير المالية أو من خلال الإيضاحات المتممة لها، وتوصيل تلك المعلومات للأطراف المستفيدة داخليا او خارجيا، بما يعكس مدى التزام الشركات بمسؤولياتها في حماية البيئة.

2- يُعد القياس المحاسبي البيئي عملية جوهرية، إذ يسهم في ترجمة الأنشطة البيئية إلى بيانات رقمية تعكس أثر هذه الأنشطة على نتائج الأعمال، والمركز المالي، والتدفقات النقدية للشركة.

3- يسهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية ببيانات تساعد في تقييم كفاءة الشركة في الوفاء بالتزاماتها البيئية، وذلك استنادًا إلى طبيعة وحجم المعلومات المفصح عنها.

4- لا توجد معايير محاسبية محددة تنظم عمليات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، وهو ما أدى إلى تعدد المداخل والأساليب المتبعة في هذا المجال، وغياب طرق موحدة وموضوعية قابلة للتطبيق بشكل متكامل من قبل الشركات التي ترغب في تحمل مسؤولياتها البيئية، وإظهار جهودها المبذولة.

5- أدى الاهتمام المتزايد بالمسؤولية البيئية، وظهور مفهوم التنمية المستدامة، والضغط على الشركات لتحمل هذه المسؤولية، في زيادة الجهود الرامية إلى تبني سياسة واضحة للقياس والإفصاح عن الأداء البيئي، وهو ما انعكس في بعض متطلبات معايير التقارير المالية الدولية.

6- أسهمت معايير التقارير المالية في توفير أساس نظري لتحديد متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، من خلال ما تضمنه من أحكام صريحة وضمنية تتعلق بالاعتراف بالأصول والالتزامات البيئية وقياسها، وكذلك الإفصاح الكمي والنوعي عنها ضمن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها.

7- في ظل غياب معيار محاسبي محدد للأنشطة البيئية، يسهم تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة بالقياس والإفصاح البيئي في توفير معلومات كمية ووصفية حول أشكال التلوث، والمخاطر البيئية التي تواجهها الشركات، فضلاً عن تمكينها من مراقبة وتقييم ممارسات إدارة المخاطر البيئية.

النتائج المتعلقة بفروض الدراسة:

- يوجد تدنٍ في مستوى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، في

التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية حيث أن:

1- يوجد تدنٍ في مستوى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، بمتوسط (3.0415)، وانحراف معياري (0.62237). وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (ابوخريص أ، 2020) حيث توصلت إلى أن شركات النفط لا تطبق القياس البيئي بشكل فعلي، ولم يكن هناك أدنى اهتمام بقياس عناصر الأنشطة البيئية وكان الاعتماد الكلي في عملية القياس على نظام المحاسبة التقليدية والمبادئ المتعارف عليها.

2- يوجد ارتفاع نسبي في مستوى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي، وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، بمتوسط (3.1960)، وانحراف معياري (0.57017). وتتفق هذه النتيجة مع ما ورد في دراسة (حمودة، 2024) التي كشفت عن إفصاح فعلي للمجمع الصناعي عن بعض عناصر الأداء البيئي، كما تتفق مع ما بيّنته دراسة (الطرابلسي، 2024) التي أوضحت أن مستوى الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية اللببية ظل متوسطاً واقتصر معظمه على الأطراف القريبة من المؤسسة مثل المساهمين، دون أن يمتد إلى العموم نتيجة غياب التشريعات الملزمة، كما تدعم هذه النتيجة ما خلصت إليه دراسة (Dhaif.et.at, 2021) التي بيّنت أن الإفصاح البيئي قائم لكنه يظل محدوداً ومقيداً بما تقرضه النظم، حيث تراوحت مؤشرات الإفصاح بنسب متدنية (6%-11%) باختلاف القطاعات. أما

دراسة (منصور، 2021) فقد أظهرت إجماع ذوي الخبرة وأصحاب المصلحة على أهمية الإفصاح البيئي، مع تفضيل أن يكون الإفصاح في الغالب وصفيًا يليه الكمي ثم المالي، وهو ما يعزز وصف هذه الدراسة بأن الإفصاح قائم نسبيًا لكنه غير مكتمل.

- توجد بعض المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، وتتمثل هذه المعوقات فيما يأتي:

- عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية، لأنشطة الشركات الصناعية اليبية.

- عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.

- وجود نقص في بعض القوانين والتشريعات التي تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح، عن المعلومات البيئية.

- وجود نقص في بعض كوادر محاسبية مؤهله تأهيلا علميا مناسباً.

- وجود بعض الصعوبة في فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.

- قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية.

- الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن بعض الشركات في التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

وتتفق هذه المعوقات مع ما تناولته بعض الدراسات السابقة، مثل دراسة (الدرجي وآخرون، 2018)، ودراسة (البوسفي واللافي، 2021)، ودراسة (أبو ستالة، 2022)، ودراسة (حمودة، 2024)، والتي ركزت بصورة عامة على معوقات تطبيق المحاسبة البيئية، حيث أوضحت هذه الدراسات أن عدم الدراية بالمعايير والإصدارات الدولية التي تنظم المحاسبة البيئية، وغياب معايير محلية خاصة بالمحاسبة عن الأنشطة البيئية، وعدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات بالإفصاح الأنشطة البيئية، إلى جانب غياب الحوافز الحكومية سواء مادية أو معنوية للشركات الصناعية لتبني سياسات الإفصاح عن الأداء البيئي، وقلة البرامج التعليمية والمهنية التي تفي بمتطلبات الإفصاح عن المعلومات البيئية، تعد أهم معوقات تطبيق المحاسبة البيئية. كما أشارت دراسة (الشريف، 2024) إلى معوقات مماثلة في المنشآت

الصناعية السعودية، تمثلت في معوقات تنظيمه (إدارية)، ومحاسبية وخارجية بدرجة كبيرة، غير أن هذه الدراسة أضافت أن تجاوز هذه المعوقات ممكن من خلال تبني معايير التقارير المالية الدولية.

## 2- التوصيات:

استنادًا إلى المراجعة النظرية للدراسة، وبناء على تحليل الاستبيان، فقد تمت التوصية بما يأتي:

1- تدريب المحاسبين ومعدّي التقارير المالية على المعايير والإصدارات المحاسبية الدولية، وخاصة تلك المتعلقة بالقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية، بما يشمل معايير التقارير المالية الدولية، لتعزيز كفاءتهم في إعداد تقارير مالية تعكس الأثر البيئي بشكل دقيق وموثوق.

2- إصدار معايير محاسبية بيئية محلية تتماشى مع متطلبات المعايير الدولية، بما يساهم في تعزيز وفهم الكوادر لأسس القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية.

3- حثّ الشركات الصناعية الليبية على تطبيق متطلبات الإفصاح عن المعلومات البيئية، والتقييد بما ورد في معايير التقارير المالية الدولية.

4- توجيه الشركات إلى تنويع أساليب الإفصاح البيئي بحيث يشمل الإفصاح الوصفي والكمي والمالي، وتوسيع دائرة الإفصاح لتشمل مختلف أصحاب المصالح.

5- إصدار تشريعات قانونية تتفق مع معايير التقارير المالية الدولية، تبين للشركات كيفية الإفصاح عن المعلومات البيئية بقوائمها المالية.

6- يجب تطبيق العقوبات القانونية على الشركات الصناعية الليبية، التي تمتنع عن القياس والإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالأنشطة البيئية.

7- يجب تقوية الرقابة الداخلية داخل الشركات الصناعية الليبية، لمراقبة مدى التزامها بالقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية.

8- إدراج موضوعات المحاسبة البيئية ضمن مناهج الجامعات والبرامج المهنية لتأهيل كوادر قادرة على التعامل مع قضايا القياس والإفصاح البيئي.

## آفاق الدراسة (النظرة المستقبلية):

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإلمام بجوانب الموضوع النظرية والتطبيقية قدر الإمكان، ومن أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع، تقترح الباحثة بعض المواضيع كآفاق مستقبلية للدراسة:

- دور معايير التقارير المالية الدولية في تعزيز الإفصاح المحاسبي البيئي.
- المعوقات التنظيمية والمهنية التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية.
- دور الحوكمة المؤسسية في تحسين الإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:-

- الاسعد، الاء مصطفى. (2013). المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الاعمال المعاصرة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، ص ص 260-281.
- أبكر، حسن آدم الشريف، (2021)، أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية على استدامة التنمية وترشيد القرارات الاستراتيجية - دراسة ميدانية على شركة السكر السودانية المحدودة، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- بدوي، محمد عباس. (2000). المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع بين النظرية والتطبيق،
- البدوي، هاني شاكر، وموسى، سماسم كامل، وعبدالعال، محمود حامد. (2021). نموذج تطبيقي لدراسة إطار مقترح للقياس والإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية للحد من الاضرار البيئية في مصر - دراسة حالة، مجلة العلوم البيئية، جامعة عين شمس، المجلد (50)، العدد (10)، ص ص 443-475.
- براهيمة، كنزة، وبوراس، احمد. (2021). أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS على جودة المعلومات المالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة أم البواقي، المجلد (8)، العدد (02)، ص ص 1010-1026.
- البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد. (1997). الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية، الطبعة الأولى، دار الشروق، عمان، الأردن.
- البياني، محمود المهدي. (2005). تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي spss، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن.
- بوقره، رابح، وعريوه، محاد. (2014). أثر المعايير المحاسبية (IAS/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية
- بلعيد، وردة. (2020). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية بالجزائر،

- رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر .
- التجاني، محمد أبكر آدم. (2019). أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تحسين الأداء المحاسبي - دراسة حالة شركات الكهرباء السودانية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان.
- تخنوني، آمال. (2019). الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي scf المتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRA، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بايته1، الجزائر .
- بن تومي، بدره. (2013). آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، الجزائر .
- جرموني، أسماء. (2015). دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسطيف خلال الفترة 2003 - 2013، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر .
- جلاي، بريرة، ودقاشي، سمية، وفايزة، صفاء، وقني، وردة. (2020). القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الجزائر .
- بوجمعة، سارة، وجودي، محمد رمزي. (2020). مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد (14)، العدد (11)، ص ص 201- 220.
- جواد، صلاح مهدوي. (2014). معيار مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية - دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد (98)، ص ص 179 - 206.

- حدوش، زهرة، ز بوزيد، حميد. (2021) الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، المجلد (04)، العدد (02)، ص ص 136 - 150.
- حسوبه، كريم منصور، عوض محمد حمدي، فرنوي، مصطفى السيد، إسماعيل، محمود إسماعيل (2023). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جامعة القاهرة، مصر، الطبعة الأولى.
- حمد، منى عبد الله. (2014). أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا.
- حمودة، المهدي عبد العظيم المهدي. (2024) الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية، المجلة العلمية لكلية الاقتصاد والتجارة القره بوللي، جامعة المرقب، العدد (10)، ص ص 265-283.
- الحميري، حنان عبد الأمير عمران. (2017). تكييف النظام المحاسبي الموحد للبلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية - دراسة تطبيقية في مدينة كربلاء، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
- الحياي، وليد ناجي. (بدون سنة) المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك.
- ابوخريص أ، فاطمة محمد. (2020). القياس المحاسبي للأنشطة البيئية وانعكاسه على عدالة القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للنفط، مجلة العلوم والتقنية أولاد علي - ترهونة، المجلد (1)، العدد (2)، ص ص 103-129.
- ابوخريص ب، فاطمة محمد عبد السلام. (2020). الإبلاغ المالي للالتزامات البيئية المحتملة، مجلة الجامعي، المجلد (01)، العدد (32)، ص ص 281-304.
- الخطيب، خالد. (2008). دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، مجلة الاقتصاد المجتمع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة البتراء، العدد (5)، ص ص 149 - 164.

- خليفة، أحمد محمد عبد العزيز. (2022). تفعيل المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ، *المجلة العلمية - للدراسات المحاسبية*، جامعة قناة السويس، المجلد (04)، العدد (01)، ص ص 554-595.
- بن خليفة، حمزة، (2018). إمكانية استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، *مجلة العلوم الإدارية والمالية*، جامعة ابن خلدون تيارت، المجلد (02)، العدد (02)، ص ص 60-70.
- خليفة، رمضان مسعود. (2020). الشركات الصناعية الليبية ومدى التزامها بتطبيق القوانين والمعايير الدولية في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بقوائمها المالية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في المنطقة الغربية- مجلة القرطاس، العدد(9) ص ص 396-415.
- خليفة، نورس قاسم، والموسوي، عباس نوار كحيط. (2018). نموذج مقترح للتوافق بين التكاليف البيئية ومتطلبات الاعتراف والمحاسبة عنها على وفق المعايير المحاسبية الدولية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، بحث مستل من رسالة ماجستير.
- الدباغ، لقمان محمد أيوب. (2006). تقويم مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، *مجلة بحوث مستقبلية*، العدد (15)، ص ص 41-56.
- الدراجي، حسين احمد، والفضلي، خالد زيدان، والمسماري، إيهاب حمزة. (2018) معوقات تطبيق الحاسبة البيئية- دراسة استكشافية على الشركات التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط، *مجلة دراسات محاسبية*، العدد (1)، ص ص 175-190.
- بوردجة، رمزي، ولخشين، عبير. (2022) تطبيق المحاسبة الخضراء آلية استراتيجية لتحقيق التنمية المستدامة- دراسة ميدانية، *مجلة اقتصاد المال والأعمال*، المجلد (6)، العدد (2)، ص ص 247-265.
- الدوسري، عبد الهادي منصور. (2011). أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.

- الذهبي، آمال، وبن الدين، أحمد. (2021). المحاسبة البيئية في الشركات النفطية بالجزائر كمدخل استراتيجي لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (24)، العدد (02)، ص ص 287- 305.
- الربيعي، رباب، وباصي، زينب. (2018). العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي للمعلومات البيئية في القوائم المالية- تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية، مجلة دنانير، الجامعة العراقية كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (01)، العدد (13)، ص ص 536-557.
- رزق الله، عايدة نخلة. (2002). دليل الباحثين في التحليل الإحصائي، الطبعة الأولى، دار الكتاب، القاهرة.
- أبوزر، عفاف إسحق. (2007). المحاسبة البيئية: الإطار الفكري ومقومات التطبيق، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد (31)، العدد (01)، ص ص 421-443.
- السالم، مناضل عبد الجبار، وعمرو لوكدوز محمد دلير. (2020). تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) وأثرها على جودة التقارير المالية- دراسة استطلاعية على مجموعة من الشركات في محافظة السلمانية، المجلة العلمية لجامعة جيهان - السلمانية، المجلد (04)، العدد (02)، ص ص 331-356.
- أبو ستالة، أبو القاسم محمود أ. (2022). الصعوبات التي تواجه شركات الاسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وأثرها على جودة القوائم المالية، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد (25)، العدد (9)، ص ص 351-387.
- أبو ستالة، أبو القاسم محمود ب، (2022)، الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- سعدي، حنان سيف. (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان - قسنطينة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.

- البوسيفي، بشير على، واللافي، عادل محمد. (2017). المحاسبة البيئية في شركات النفط الليبية الإفصاح والمعوقات، مجلة الجامعي، العدد (26)، ص ص 222-239.
- الشحادة، عبد الرزاق قاسم. (2010). القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (26)، العدد (01)، ص ص 273-304.
- شرشافة، إلياس. (2018). أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات - دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر.
- الشريف، جعفر عثمان. (2024). معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية السعودية والنظرة المستقبلية لتجاوزها: وجهة نظر المحاسبين والمراجعين الداخليين، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، 50(192)، ص ص 175-191.
- أبوشمالة، أحمد محمد. (2008). معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- صالح، موسى محمد عبدالله. (2015). الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمرين في سوق عمان المالي، رسالة دكتوراه، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان.
- الطاهر، عادل البهلول حميدان. (2011). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا - دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (01)، سوريا.
- الطرابلسي، سهيلة، والبشير، واصف، والشطي، خالد رمضان. (2024). واقع القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الصناعية البيئية، مجلة الأصالة، المجلد (2)، العدد (10)، ص ص 133-148.
- الطقاطقة، هلين محمود محمد. (2019). مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي - دراسة ميدانية لجنوب الضفة الغربية، رسالة ماجستير، جامعة القدس، القدس، فلسطين.

- عاشور، سمير كامل، وأبو الفتوح، ساميه. (1995). الاختبارات اللامعلمية، الطبعة الأولى، معهد الإحصاء.
- عامر، شكري أحمد، وعويطيل، أبو بكر جمعة، ومهلل، سمير مفتاح. (2017). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت، المؤتمر الاقتصادي الأول للاستثمار والتنمية، 25-27 ديسمبر، جامعة المرقب، الخمس، ليبيا.
- عبد الباقي، حسن سيد الحسن. (2018). دراسة العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستثمار الأجنبي المباشر في البيئة المصرية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (22)، العدد (08)، ص ص 1137-1165.
- عبد البر، عمرو حسين. (2001). المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد (04)، العدد (1).
- عبد الجواد، دورية سعد محمد، وحمام، طارق عبدالعال، وعبد الفتاح، ولاء عثمان. (2023). إطار مقترح لقياس أثر جودة المعلومات البيئية كمدخل لرفع كفاءة التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية- دراسة ميدانية، مجلة العلوم البيئية، جامعة عين شمس، المجلد (52)، العدد (01)، ص ص 59-71.
- عبدالصمد، نجوى. (2015). المحاسبة عن الأداء البيئي -دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة 1، الجزائر.
- علي، أحمد بله أحمد. (2018). المحاسبة البيئية ودورها في زيادة شفافية التقارير المالية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- فار، إيناس. (2021). محاسبة التثبيات المعنوية والعينية وفق النظام المحاسبي المالي scf ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية - دراسة حالة ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الصديق بن يحيى - جيجل، الجزائر.

- فرج، هاني خليل. (2017). العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي وقيمة الشركة- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، مجلد (5)، العدد (1)، ص ص 107- 148.
- فقير، نادية، وبن عمر، أسامة. (2023). إشكالية الأداء البيئي في بيئة المحاسبة الدولية، المؤتمر الدولي العلمي بعنوان مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الاعمال الحديثة عرض تجارب دولية رائدة، 6-7 - ماي، المركز الديمقراطي العربي المانيا- برلين.
- قسوم، حنان. (2016). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية- دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف 01، الجزائر.
- بوقشيش، عبد المنعم. (2021). الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ودوره في تحسين الأداء البيئي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.
- كرميش، ياسين. بلال، سليم. (2017) النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقواعد الجبائية - دراسة حالة مكتب محافظة الحسابات - سطيف، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسلية، الجزائر.
- كريمة، دينا عبد العليم. (2021). أثر استخدام الحوسبة السحابية على جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على تطوير معايير التقارير المالية الدولية. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد (25)، العدد (01)، ص ص 360- 408.
- الكشر، التهامي عثمان. (2017). دور نظم المعلومات المحاسبية تجاه المسؤولية البيئية للمنظمات، مجلة دراسات الاقتصادية والأعمال، المجلد (5)، العدد خاص، ص ص 18-

- لخضر، محمد. (2022) دور المحاسبة كآلية لإثبات التوجه البيئي للمؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين توتة، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد (09)، العدد (03)، ص ص 1132-1152.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2005). نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مؤسسة التنمية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر.
- لطفي، أمين السيد أحمد، (2005). المراجعة البيئية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- محمادي، وليد. (2012) آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل التنمية المستدامة- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر.
- محمادي، وليد. (2022). دور المحاسبة البيئية في تحقيق أداء بيئي متوازن ومستدام في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بولاية سطيف SCAEK، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف- 1، الجزائر.
- المطيري، بدر سعد. (2011). الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- منصور، داليا على محمد. (2021). نحو مؤشر إلزامي للإفصاح المحاسبي البيئي - دراسة ميدانية على قطاع النفط، مجلة الجامعي، العدد (33)، ص ص 245- 275.
- الميهي، رمضان عبد الحميد. (2017). إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية والمجتمعية في ظل معايير (IAS/IFRS) في الشركات المصرية، دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا كلية التجارة، المجلد (4)، العدد (1)، ص ص 249-336.
- مهاوات، العبيدي. (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي- دراسة حالة مجموعة المؤسسات الصناعية في الجزائر،

رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة خيضر بسكرة، الجزائر.

- موح، مريم صغير. (2019). أثر التكاليف البيئية على قرار التسعير في المؤسسات الإنتاجية الجزائرية - دراسة حالة ، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

- موسى، ياسين عبد الرحيم آدم. (2018). دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العاملة في سوق السودان، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

- ميرة، عبدالحفيظ فرج. (2015). واقع القياس المحاسبي للأداء البيئي لشركة الزاوية لتكرير النفط دراسة حالة، مجلة كلية الاقتصاد والبحوث العلمية، جامعة الزاوية، مجلد (1)، العدد (2).

- ناصر، طه عليوي، والخفاف، هيثم هاشم. (2012). أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات - دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، ص ص 65-103.

- نصري، إيمان. (2022). الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس، الجزائر.

- نافي، دينا، وبن عميرة، رزيقة. (2020). أثر المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة - دراسة تطبيقية على عينة من المستخدمين، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بو الصوف ميلة، الجزائر.

- الهاشمي، أسماء، والحسناوي، عقيل حمزة، وباصي، زينب عزيز. (2017). متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد (14)، العدد (31)، ص ص 1154 - 1178.

- هنوده، أمال، خليف، أمال. (2020). القياس المحاسبي البيئي كمدخل لاستدامة المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مناجم الفوسفات somiphos- تبسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، الجزائر.

-الياسري، محمد فاضل. (2007). المحاسبة البيئية ودورها في الحفاظ على البيئة، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد (5)، العدد (4)، ص ص 479-487.

- يوريد، فدوى. (2019). دور المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة- دراسة حالة في المؤسسة INERGA - فرع عين مليلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر.

- القوانين والتشريعات:

- القانون رقم (08) لسنة 1973، بشأن منع تلوث مياه البحر بالزيت.

- القانون رقم (13) لسنة 1984، بشأن حماية البيئة، الهيئة العامة للبيئة.

- القانون رقم (15) لسنة 2003. (2003). بشأن حماية البيئة، الهيئة العامة للبيئة.

- المراجع باللغة الأجنبية:-

- Barbu, Elena M, et, al. (2012). Mandatory Environmental Disclosures by Complying with IAS/IFRS: The Case of France, Germany and the UK. **The International Journal of Accounting**. pp 1- 28.
- Daidai, Fouad. (2023). Effects of the Adoption of IFRS on Environmental Financial Disclosure practices of Morocco Listed companies, **Scientific Research Journal of Economics and Business Management**, vol.3, issue.1, pp 88- 97.
- Dhaif Allah, Ali Abdo. Bourekkadi, S. Babounia,A.,& Elhakmi, S.(2021).Extent of Measurement and Disclosure of Environmental Information in Financial Reports Under (IFRS&IAS) for Yemeni. **E3S Web of Conferences**, vol.319, p. 01079.
- Eddine, Mendli Salah. Ayachi, Fela. (2020). Approche Theorique de Lapplication de la Comptabilite Environnementale Financiere. **Revue Algerienne d Economie et Gestion**, vol (14), N (01), pp 497-514.
- FEE, Federation des Experts Comptables Europeens. (1999) Review on International Accounting Standards for Environmental Issues.

- Firoz, Mohammad. Ansari, A. Aziz. (2010). Environmental Accounting and IFRS, **International Journal of Business and Management**, Vol.5, No.10, pp105-112.
- Goyal, Neeraj. (2013). Integrating Corporate Environmental Reporting and IFRS/ IAS: Need of The Hour. **International Journal of Management and Social Science Research (IJMSSR)**, Volume.2, No.3, pp50-55.
- Kulikova, Lidiya I. Abdullova, Guzel R. Lyzhova, Anna V. (2020). Comparison of Environmental Management Principles for Intangible Assets in Russia and the UK with International Financial Reporting Standards. **International Conference on Agriculture, Environment and Allied Sciences (AEAS)**, Volum.7, No.3, pp445- 455.
- Martinez, Saulo Sinforoso. (2023) Accounting Recognition of the Environmental Commitment of the Sustainable Companies of the Mexican Stock Exchange. **Revista de Gestao Social e Ambiental (RGSA)**. Volume.17, No.1, pp1- 51
- Moiescu, Florentina. Mihai, Oana.(2006). Environmental Financial Accounting, University of Galati, **Economics and Applied Informatics**, fascicle1, years xll.
- Nair, G.M.S. Ratheesh, R. (2020). IFRS Implications on Environment at Accounting. **Mukt Shabd Journal**, 9(4).
- Negash, M. (2012). IFRS and Environmental Accounting. **Management Research Review**, Vol.35, No.7, pp 577-601.
- Sreseli, N. Sreseli, R. (2024). Effect of Environmental Factors on IFRS Reporting. **Tecnologia y Ciencias del Agua**, pp 1-11. ISSN 2007 2242.
- Udo, Ekubiat John. (2019). Environmental Accounting Disclosure Practices in Annual Reports of Listed Oil and Gas Companies in Nigeria. **International Journal of Accounting and Finance (IJAF)**. Vol,8. No,1.

الملاحق

الملحق رقم (1):  
قائمة بأسماء المحكمين

الجامعة	الاسم	ت
صبراتة	د. مصطفى ساسي فتوحه	1
الزاوية	د. عبدالمجيد الطيب شعبان	2
صبراتة	د. عيسى عبدالله الغنودي	3
الزاوية	د. انتصار الكوني البشتي	4
الزاوية	د. طارق المهدي مامي	5

ملحق رقم (2):  
استمارة الاستبيان



جامعة الزاوية  
إدارة الدراسات العليا والتدريب  
كلية الاقتصاد / مكتب الدراسات العليا بالكلية  
قسم المحاسبة

الإخوة شركة / .....

تحية طيبة وبعد....

الموضوع/ استمارة استبانة

تقوم الباحثة بإعداد دراسة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان:  
"مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البنائية في التقارير المالية وفق  
معايير التقارير المالية الدولية"، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الليبية، واستكمالا  
للجانب العملي للدراسة، ثم إعداد هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول الموضوع،  
وفي سبيل ذلك تأمل الباحثة في أن تحظى الدراسة بقدر كبير من تعاونكم وأن تنتج الإجابات  
بخلاصة خبراتكم العلمية والعملية في هذا المجال، علما بأن البيانات التي ستدلون بها سوف  
تعامل بسرية تامة، ولأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة: منية حسين الهادي مرتاح

## التعريف ببعض المصطلحات المستخدمة في البحث:

**1-القياس المحاسبي Accounting Measurement:**يمثل التعبير الكمي والنقدي عن الأنشطة والعمليات التي يمكن قياسها بمقاييس كمية نقدية, وتحديد أثرها على القوائم المالية بالاستناد إلى معلومات تاريخية وفق المبادئ المحاسبية, والتشريعات القانونية, والأعراف السائدة.

**2-الإفصاح المحاسبي Accounting Disclosure:** -هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة من إعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

**3-المعلومات البيئية Environmental Information:** -هي معلومات تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الأثار البيئية، التي ترتب على نشاط الوحدة الاقتصادية بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للوحدة.

**4-المعايير الدولية للتقارير المالية International Financial reporting Standards:** هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد وتقليل درجة الاختلاف في الممارسات, وتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية.

**5- المنح الحكومية Government Grants:** تعرف بأنها كل إجراء حكومي, يهدف إلى منح منفعة اقتصادية معينة في صورة موارد اقتصادية (نقدية، عينية) مقابل التزام الوحدة المعنية بتنفيذ شروط معينة تتعلق بنشاطها التشغيلي, بشرط إمكانية تحديد قيمتها بموضوعية.

## القسم الأول: معلومات عامة

الرجاء التكرم بوضع اشارة (✓) أمام ما يناسبك.

### 1-المؤهل العلمي:

- دبلوم متوسط  دبلوم عالي  بكالوريوس  
 ماجستير  دكتوراه

### 2- سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنوات  
 من 10 إلى أقل من 15 سنة  من 15 سنة فأكثر

### 3-التخصص:

- محاسبة  اقتصاد  إدارة أعمال  
 تمويل ومصارف  أخرى تذكر.....

### 4- المسمى الوظيفي:

- مدير مالي  رئيس قسم المحاسبة  محاسب  
 مراجع داخلي

### 5- المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية:

- معدومة  قليلة  متوسطة  
 على الأغلب  مستمرة

القسم الثاني:

- مدى تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام مستوى الموافقة المناسب لكل عبارة:

المحور الأول: مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

ر	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة
1	تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقاً للمعيار (2) المخزون .				
2	تقيم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.				
3	تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.				
4	تقيم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئياً وفق قيمتها التاريخية طبقاً للمعيار (16) الممتلكات والألات والمعدات.				
5	يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.				
6	تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.				
7	تقوم الشركة برسمة نفقات التحسينات اللاحقة لاقتناء أصل ثابت وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.				
8	يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة .				
9	تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة وفقاً للمعيار (20) المنح الحكومية .				
10	تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل وفقاً للمعيار (36) انخفاض قيمة الأصول .				
11	تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني ، ضمني) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقاً للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.				
12	تقوم الشركة برسمة تكاليف الحصول على تصاريح				

					التلوث وحقوق الانبعاثات والاعتراف بها كأصول غير ملموسة وفقا للمعيار(38) الأصول غير الملموسة .
				13	تقوم الشركة برسمة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.
				14	تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة .

المحور الثاني: مدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

ر	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة
1	تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات البيئية وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي وفقا للمعيار(1) عرض البيانات المالية.				
2	تفصح الشركة عن العناصر البيئية ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية .				
3	تعد الشركة قائمة المركز المالي متضمنة المعلومات البيئية .				
4	تعد الشركة قائمة الدخل متضمنة المعلومات البيئية.				
5	تفصح الشركة عن معلوماتها البيئية في شكل تقارير بيئية منفصلة .				
6	تفصح الشركة عن المعلومات البيئية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.				
7	تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.				
8	تفصح الشركة عن الأصول البيئية وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.				
9	تفصح الشركة عن التزامات البيئية المحتملة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.				
10	تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغير سياساتها وتقديراتها أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية وفقا للمعيار(8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء .				
11	تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الناشئة عن القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة طبقا للمعيار (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية .				

					12	تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي وفقا للمعيار(7) الأدوات المالية : الإفصاحات.
					13	تفصح الشركة عن معلومات تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، وأثارها المالية طبقا للمعيار(8) القطاعات التشغيلية.

- ما المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS). الرجاء وضع إشارة (✓) أمام مستوى الموافقة المناسب لكل عبارة:

ر	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة
1	عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الأثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية اللببية.				
2	عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.				
3	عدم وجود كوادر محاسبية مؤهله تأهيلا علميا مناسباً.				
4	صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.				
5	عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية.				
6	عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.				
7	الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة في التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.				

أي تعليقات وملاحظات إضافية ترون انها تفيد الباحثة في دراستها:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

شكرا جزيلاً لاهتمامكم.  
الباحثة

ملحق (3)  
نتائج الحاسب الآلي

**Reliability**

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.887	14

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.898	13

**Reliability**

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.930	27

**Reliability**

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.812	7

**Reliability**

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.894	34

### Frequency Table

#### a1المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دبلوم متوسط	5	8.1	8.1	8.1
	دبلوم عالي	7	11.3	11.3	19.4
	بكالوريوس	44	71.0	71.0	90.3
	ماجستير	6	9.7	9.7	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

#### a2سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	7	11.3	11.3	11.3
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	8	12.9	12.9	24.2
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	14	22.6	22.6	46.8
	من 15 سنة فما فوق	33	53.2	53.2	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

#### a3التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	59	95.2	95.2	95.2
	اقتصاد	2	3.2	3.2	98.4
	إدارة أعمال	1	1.6	1.6	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

#### a4المسمى الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير مالي	8	12.9	12.9	12.9
	رئيس قسم المحاسبة	14	22.6	22.6	35.5
	محاسب	26	41.9	41.9	77.4
	مراجع داخلي	14	22.6	22.6	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

5a المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معدومة	2	3.2	3.2	3.2
قليلة	12	19.4	19.4	22.6
متوسطة	21	33.9	33.9	56.5
على الأغلب	15	24.2	24.2	80.6
مستمرة	12	19.4	19.4	100.0
Total	62	100.0	100.0	

Frequency Table

1.1 تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقا للمعيار (2) المخزون.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الي حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	6	12	19	22	3	62
Percent	9.7	19.4	30.6	35.5	4.8	100.0
Valid Percent	9.7	19.4	30.6	35.5	4.8	100.0
Cumulative Percent	9.7	29.0	59.7	95.2	100.0	

1.2 تقييم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الي حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	2	11	19	25	5	62
Percent	3.2	17.7	30.6	40.3	8.1	100.0
Valid Percent	3.2	17.7	30.6	40.3	8.1	100.0
Cumulative Percent	3.2	21.0	51.6	91.9	100.0	

1.3 تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الي حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	15	23	18	2	62
Percent	6.5	24.2	37.1	29.0	3.2	100.0
Valid Percent	6.5	24.2	37.1	29.0	3.2	100.0

**q1.3** تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الي حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	15	23	18	2	62
Percent	6.5	24.2	37.1	29.0	3.2	100.0
Valid Percent	6.5	24.2	37.1	29.0	3.2	100.0
Cumulative Percent	6.5	30.6	67.7	96.8	100.0	

**q1.4** تقيم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئياً وفق قيمتها التاريخية طبقاً للمعيار (16) الممتلكات والألات والمعدات.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	9	22	23	4	62
Percent	6.5	14.5	35.5	37.1	6.5	100.0
Valid Percent	6.5	14.5	35.5	37.1	6.5	100.0
Cumulative Percent	6.5	21.0	56.5	93.5	100.0	

**q1.5** يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	14	26	16	2	62
Percent	6.5	22.6	41.9	25.8	3.2	100.0
Valid Percent	6.5	22.6	41.9	25.8	3.2	100.0
Cumulative Percent	6.5	29.0	71.0	96.8	100.0	

**q1.6** تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	3	17	27	13	2	62
Percent	4.8	27.4	43.5	21.0	3.2	100.0
Valid Percent	4.8	27.4	43.5	21.0	3.2	100.0
Cumulative Percent	4.8	32.3	75.8	96.8	100.0	

q1.7 تقوم الشركة برسمة نفقات التحسينات اللاحقة لافتناء أصل ثابت وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	2	7	25	21	7	62
Percent	3.2	11.3	40.3	33.9	11.3	100.0
Valid Percent	3.2	11.3	40.3	33.9	11.3	100.0
Cumulative Percent	3.2	14.5	54.8	88.7	100.0	

q1.8 يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البنينة وفق طريقة القيمة العادلة.

	Valid				Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	
Frequency	5	11	25	21	62
Percent	8.1	17.7	40.3	33.9	100.0
Valid Percent	8.1	17.7	40.3	33.9	100.0
Cumulative Percent	8.1	25.8	66.1	100.0	

q1.9 تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البنينة كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة وفقا للمعيار (20) المنح الحكومية.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	5	21	19	15	2	62
Percent	8.1	33.9	30.6	24.2	3.2	100.0
Valid Percent	8.1	33.9	30.6	24.2	3.2	100.0
Cumulative Percent	8.1	41.9	72.6	96.8	100.0	

q1.10 تقوم الشركة بتقييم الأصول البنينة فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل وفقا للمعيار (36) إنخفاض قيمة الأصول.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	15	21	18	4	62
Percent	6.5	24.2	33.9	29.0	6.5	100.0
Valid Percent	6.5	24.2	33.9	29.0	6.5	100.0
Cumulative Percent	6.5	30.6	64.5	93.5	100.0	

**q1.11** تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني ، ضمني) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقا للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.

	Valid				Total
	غير موافق	موافق الي حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	5	33	21	3	62
Percent	8.1	53.2	33.9	4.8	100.0
Valid Percent	8.1	53.2	33.9	4.8	100.0
Cumulative Percent	8.1	61.3	95.2	100.0	

**q1.12** تقوم الشركة برسملة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات والاعتراف بها كأصول غير ملموسة وفقا للمعيار (38) الأصول غير الملموسة.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الي حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	5	21	19	14	3	62
Percent	8.1	33.9	30.6	22.6	4.8	100.0
Valid Percent	8.1	33.9	30.6	22.6	4.8	100.0
Cumulative Percent	8.1	41.9	72.6	95.2	100.0	

**q1.13** تقوم الشركة برسملة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الي حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	6	16	21	17	2	62
Percent	9.7	25.8	33.9	27.4	3.2	100.0
Valid Percent	9.7	25.8	33.9	27.4	3.2	100.0
Cumulative Percent	9.7	35.5	69.4	96.8	100.0	

**q1.14** تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	7	20	17	14	4	62
Percent	11.3	32.3	27.4	22.6	6.5	100.0
Valid Percent	11.3	32.3	27.4	22.6	6.5	100.0
Cumulative Percent	11.3	43.5	71.0	93.5	100.0	

**Wilcoxon Signed Ranks Test**  
**Descriptive Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقا للمعيار (2) المخزون.	62	3.06	1.069	1	5
تقيم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.	62	3.32	.971	1	5
تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.	62	2.98	.967	1	5
تقيم الشركة الأصول الثابتة البيئية مبدئيا وفق قيمتها التاريخية طبقا للمعيار (16) الممتلكات والألات والمعدات.	62	3.23	.999	1	5
يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.	62	2.97	.940	1	5
تقيس الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل اخر غير مشابه بالقيمة العادلة.	62	2.90	.900	1	5
تقوم الشركة برسمة نفقات التحسينات اللاحقة لاقتناء أصل ثابت وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.	62	3.39	.947	1	5
يكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة.	62	3.00	.923	1	4
تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة وفقا للمعيار (20) المنح الحكومية.	62	2.81	1.006	1	5
تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية فيما اذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل وفقا للمعيار (36) إنخفاض قيمة الأصول.	62	3.05	1.031	1	5
تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني ، ضمنى) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقا للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.	62	3.35	.704	2	5

تقوم الشركة برسمة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات والاعتراف بها كأصول غير ملموسة وفقا للمعيار (38) الأصول غير الملموسة	62	2.82	1.033	1	5
تقوم الشركة برسمة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.	62	2.89	1.026	1	5
تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة.	62	2.81	1.114	1	5
Mmm	62	3.0000	.00000	3.00	3.00

### Test Statistics<sup>c</sup>

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
mmm - تقوم الشركة بالاعتراف بنفاياتها كأصول ذات قيمة متبقية طبقا للمعيار (2) المخزون.	-.374 <sup>a</sup>	.709
mmm - تقويم الشركة مخزونها البيئي بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.	-2.471 <sup>a</sup>	.013
mmm - تعترف الشركة بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها، وإذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واستهلاكها في قائمة الدخل.	-.166 <sup>b</sup>	.868
mmm - تقويم الشركة الأصول الثابتة البيئية ميدنيا وفق قيمتها التاريخية طبقا للمعيار (16) الممتلكات والألات والمعدات.	-1.660 <sup>a</sup>	.097
mmm - يتم قياس تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر مشابه بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.	-.305 <sup>b</sup>	.760
mmm - تقويم الشركة تكلفة الأصل البيئي المقتنى في حالة استبداله بأصل آخر غير مشابه بالقيمة العادلة.	-.845 <sup>b</sup>	.398
mmm - تقوم الشركة برسمة نفقات التحسينات اللاحقة لاقتناء أصل ثابت وإضافتها إلى القيمة الدفترية لهذا الأصل.	-2.938 <sup>a</sup>	.003

- المكون التقييم اللاحق للأصول الثابتة البيئية وفق طريقة القيمة العادلة.	-0.082 <sup>b</sup>	.935
- تعترف الشركة بالمنح الحكومية المخصصة للمجالات البيئية كدخل بتوزيعها على الفترات اللازمة للوفاء بشروط المنحة وفقا للمعيار (20) المنح الحكومية.	-1.506 <sup>b</sup>	.132
- تقوم الشركة بتقييم الأصول البيئية فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل وفقا للمعيار (36) انخفاض قيمة الأصول.	-0.354 <sup>a</sup>	.724
- تعترف الشركة بالتزاماتها البيئية متى كان هناك التزام (قانوني ، ضمني) على الشركة بتحمل تكلفة بيئية طبقا للمعيار (37) المخصصات، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة.	-3.563 <sup>a</sup>	.000
- تقوم الشركة برسمة تكاليف الحصول على تصاريح التلوث وحقوق الانبعاثات والاعتراف بها كأصول غير ملموسة وفقا للمعيار (38) الأصول غير الملموسة.	-1.328 <sup>b</sup>	.184
- تقوم الشركة برسمة نفقات التطوير الخاصة بالبيئية والاعتراف بها كأصول غير ملموسة بيئية.	-0.922 <sup>b</sup>	.356
- تقيس الشركة الأصول غير الملموسة البيئية على أساس القيمة العادلة	-1.344 <sup>b</sup>	.179

a. Based on positive ranks.

b. Based on negative ranks.

c. Wilcoxon Signed Ranks Test

#### T-Test

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	62	3.0415	.62237	.07904

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى تطبيق متطلبات القياس المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)	.525	61	.602	.04147	-.1166	.1995

### Frequency Table

2.1 تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات البنينة وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي وفقاً للمعيار (1) عرض البيانات المالية.

	Valid					
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	Total
Frequency	2	4	28	27	1	62
Percent	3.2	6.5	45.2	43.5	1.6	100.0
Valid Percent	3.2	6.5	45.2	43.5	1.6	100.0
Cumulative Percent	3.2	9.7	54.8	98.4	100.0	

2.2 تفصح الشركة عن العناصر البنينة ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية.

	Valid					
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	Total
Frequency	2	7	30	22	1	62
Percent	3.2	11.3	48.4	35.5	1.6	100.0
Valid Percent	3.2	11.3	48.4	35.5	1.6	100.0
Cumulative Percent	3.2	14.5	62.9	98.4	100.0	

2.3 تعد الشركة قائمة المركز المالي متضمنة المعلومات البنينة.

	Valid					
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	Total
Frequency	1	9	29	21	2	62
Percent	1.6	14.5	46.8	33.9	3.2	100.0
Valid Percent	1.6	14.5	46.8	33.9	3.2	100.0
Cumulative Percent	1.6	16.1	62.9	96.8	100.0	

q2.4 تعد الشركة قائمة الدخل متضمنة المعلومات البنينة.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	2	8	29	22	1	62
Percent	3.2	12.9	46.8	35.5	1.6	100.0
Valid Percent	3.2	12.9	46.8	35.5	1.6	100.0
Cumulative Percent	3.2	16.1	62.9	98.4	100.0	

q2.5 تفصح الشركة عن معلوماتها البنينة في شكل تقارير بنينة منفصلة.

	Valid				Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	
Frequency	2	5	28	27	62
Percent	3.2	8.1	45.2	43.5	100.0
Valid Percent	3.2	8.1	45.2	43.5	100.0
Cumulative Percent	3.2	11.3	56.5	100.0	

q2.6 تفصح الشركة عن المعلومات البنينة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	1	9	24	27	1	62
Percent	1.6	14.5	38.7	43.5	1.6	100.0
Valid Percent	1.6	14.5	38.7	43.5	1.6	100.0
Cumulative Percent	1.6	16.1	54.8	98.4	100.0	

q2.7 تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البنينة للشركة.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	1	7	31	20	3	62
Percent	1.6	11.3	50.0	32.3	4.8	100.0
Valid Percent	1.6	11.3	50.0	32.3	4.8	100.0
Cumulative Percent	1.6	12.9	62.9	95.2	100.0	

**q2.8 تفصح الشركة عن الأصول البيئية وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	1	4	28	24	5	62
Percent	1.6	6.5	45.2	38.7	8.1	100.0
Valid Percent	1.6	6.5	45.2	38.7	8.1	100.0
Cumulative Percent	1.6	8.1	53.2	91.9	100.0	

**q2.9 تفصح الشركة عن التزامات البيئية المحتملة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	3	6	22	29	2	62
Percent	4.8	9.7	35.5	46.8	3.2	100.0
Valid Percent	4.8	9.7	35.5	46.8	3.2	100.0
Cumulative Percent	4.8	14.5	50.0	96.8	100.0	

**q2.10 تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغير سياساتها وتقديراتها أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية وفقا للمعيار (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والاختفاء.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	3	17	28	11	3	62
Percent	4.8	27.4	45.2	17.7	4.8	100.0
Valid Percent	4.8	27.4	45.2	17.7	4.8	100.0
Cumulative Percent	4.8	32.3	77.4	95.2	100.0	

**q2.11 تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الناشئة عن القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة طبقا للمعيار (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	1	18	28	13	2	62
Percent	1.6	29.0	45.2	21.0	3.2	100.0
Valid Percent	1.6	29.0	45.2	21.0	3.2	100.0
Cumulative Percent	1.6	30.6	75.8	96.8	100.0	

q2.12 تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي وفقا للمعيار (7) الأدوات المالية : الإفصاحات.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	2	16	21	19	4	62
Percent	3.2	25.8	33.9	30.6	6.5	100.0
Valid Percent	3.2	25.8	33.9	30.6	6.5	100.0
Cumulative Percent	3.2	29.0	62.9	93.5	100.0	

q2.13 تفصح الشركة عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، واثارها المالية طبقا للمعيار (8) القطاعات التشغيلية.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	6	15	18	21	2	62
Percent	9.7	24.2	29.0	33.9	3.2	100.0
Valid Percent	9.7	24.2	29.0	33.9	3.2	100.0
Cumulative Percent	9.7	33.9	62.9	96.8	100.0	

#### Wilcoxon Signed Ranks Test

##### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأسول أو الالتزامات البيئية وأي معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي وفقا للمعيار (1) عرض البيانات المالية.	62	3.34	.767	1	5
تفصح الشركة عن العناصر البيئية ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية.	62	3.21	.792	1	5
تعد الشركة قائمة المركز المالي متضمنة المعلومات البيئية.	62	3.23	.798	1	5
تعد الشركة قائمة الدخل متضمنة المعلومات البيئية.	62	3.19	.807	1	5
تفصح الشركة عن معلوماتها البيئية في شكل تقارير بيئية منفصلة.	62	3.29	.755	1	4
تفصح الشركة عن المعلومات البيئية ضمن الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية.	62	3.29	.797	1	5

تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.	62	3.27	.793	1	5
تفصح الشركة عن الأصول البيئية وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.	62	3.45	.803	1	5
تفصح الشركة عن التزامات البيئية المحتملة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.	62	3.34	.886	1	5
تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغيير سياساتها وتقديراتها أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية وفقا للمعيار (8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء.	62	2.90	.918	1	5
تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الناشئة عن القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة طبقا للمعيار (10) الاحداث التالية لتاريخ الميزانية.	62	2.95	.838	1	5
تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي وفقا للمعيار (7) الأدوات المالية : الإفصاحات.	62	3.11	.977	1	5
تفصح الشركة عن معلومات تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، وأثارها المالية طبقا للمعيار (8) القطاعات التشغيلية.	62	2.97	1.055	1	5
mmm	62	3.0000	.00000	3.00	3.00

#### Test Statistics<sup>c</sup>

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
mmm - تفصح الشركة عن كافة المعلومات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات البيئية وأية معلومات إضافية تتعلق بالجانب البيئي وفقا للمعيار (1) عرض البيانات المالية.	-3.165 <sup>a</sup>	.002

- mmm تفصح الشركة عن العناصر البيئية ذات الأهمية النسبية العالية في بنود منفصلة في القوائم المالية.	-2.000 <sup>a</sup>	.045
- mmm تعد الشركة قائمة المركز المالي متضمنة المعلومات البيئية.	-2.150 <sup>a</sup>	.032
- mmm تعد الشركة قائمة الدخل متضمنة المعلومات البيئية.	-1.825 <sup>a</sup>	.068
- mmm تفصح الشركة عن معلوماتها البيئية في شكل تقارير بيئية منفصلة.	-2.828 <sup>a</sup>	.005
- mmm تفصح الشركة عن المعلومات البيئية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.	-2.707 <sup>a</sup>	.007
- mmm تفصح الشركة عن سياساتها المحاسبية المتبعة فيما يخص معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة.	-2.573 <sup>a</sup>	.010
- mmm تفصح الشركة عن الأصول البيئية وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات.	-3.823 <sup>a</sup>	.000
- mmm تفصح الشركة عن التزامات البيئية المحتملة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية.	-2.760 <sup>a</sup>	.006
- mmm تفصح الشركة عن كل ما يتعلق بتغير سياساتها وتقديراتها أو بتصحيح أخطائها الجوهرية في حساب التكاليف والالتزامات البيئية وفقا للمعيار (8) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء.	-0.800 <sup>b</sup>	.424
- mmm تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الناشئة عن القضايا البيئية المرتبطة بطبيعة نشاط الشركة طبقا للمعيار (10) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.	-0.444 <sup>b</sup>	.657
- mmm تفصح الشركة عن المخاطر البيئية التي تتعرض لها بشكل وصفي وكمي وفقا للمعيار (7) الأدوات المالية : الإفصاحات.	-0.921 <sup>a</sup>	.357

<p>تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال البيئية التي تقوم بها، وأثارها المالية طبقا للمعيار (8) القطاعات التشغيلية.</p>	-0.320 <sup>b</sup>	.749
--	---------------------	------

- a. Based on positive ranks.  
b. Based on negative ranks.  
c. Wilcoxon Signed Ranks Test

### T-Test

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	62	3.1960	.57017	.07241

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).	2.707	61	.009	.19603	.0512	.3408

### T-Test

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية	62	3.1159	.54802	.06960

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تطبيق متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية	1.665	61	.101	.11589	-.0233	.2551

### Frequency Table

q3.1 عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليبية.

	Valid				Total
	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	10	19	29	4	62
Percent	16.1	30.6	46.8	6.5	100.0
Valid Percent	16.1	30.6	46.8	6.5	100.0
Cumulative Percent	16.1	46.8	93.5	100.0	

q3.2 عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	3	16	22	15	6	62
Percent	4.8	25.8	35.5	24.2	9.7	100.0
Valid Percent	4.8	25.8	35.5	24.2	9.7	100.0
Cumulative Percent	4.8	30.6	66.1	90.3	100.0	

q3.3 عدم وجود كوادرات محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسباً.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	5	17	20	16	4	62
Percent	8.1	27.4	32.3	25.8	6.5	100.0
Valid Percent	8.1	27.4	32.3	25.8	6.5	100.0
Cumulative Percent	8.1	35.5	67.7	93.5	100.0	

q3.4 صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	12	28	13	5	62
Percent	6.5	19.4	45.2	21.0	8.1	100.0
Valid Percent	6.5	19.4	45.2	21.0	8.1	100.0

**q3.4 صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	12	28	13	5	62
Percent	6.5	19.4	45.2	21.0	8.1	100.0
Valid Percent	6.5	19.4	45.2	21.0	8.1	100.0
Cumulative Percent	6.5	25.8	71.0	91.9	100.0	

**q3.5 عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغيرات في المعايير الدولية.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	4	14	24	17	3	62
Percent	6.5	22.6	38.7	27.4	4.8	100.0
Valid Percent	6.5	22.6	38.7	27.4	4.8	100.0
Cumulative Percent	6.5	29.0	67.7	95.2	100.0	

**q3.6 عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	2	12	18	25	5	62
Percent	3.2	19.4	29.0	40.3	8.1	100.0
Valid Percent	3.2	19.4	29.0	40.3	8.1	100.0
Cumulative Percent	3.2	22.6	51.6	91.9	100.0	

**q3.7 الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة في التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.**

	Valid					Total
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
Frequency	3	13	17	22	7	62
Percent	4.8	21.0	27.4	35.5	11.3	100.0
Valid Percent	4.8	21.0	27.4	35.5	11.3	100.0
Cumulative Percent	4.8	25.8	53.2	88.7	100.0	

**Wilcoxon Signed Ranks Test**

**Descriptive Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الأثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليبية.	62	3.44	.842	2	5
عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.	62	3.08	1.045	1	5
عدم وجود كوادر محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسبيا.	62	2.95	1.062	1	5
صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.	62	3.05	.999	1	5
عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغييرات في المعايير الدولية.	62	3.02	.983	1	5
عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.	62	3.31	.985	1	5
الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة في التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.	62	3.27	1.074	1	5
mmm	62	3.0000	.00000	3.00	3.00

#### Test Statistics<sup>c</sup>

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الأثار البيئية لأنشطة الشركات الصناعية الليبية.	-3.641 <sup>a</sup>	.000
عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية.	-.657 <sup>a</sup>	.511
عدم وجود كوادر محاسبية مؤهلة تأهيلا علميا مناسبيا.	-.366 <sup>b</sup>	.714
صعوبة فهم وتفسير متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية.	-.387 <sup>a</sup>	.699
عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها على التغييرات في المعايير الدولية.	-.101 <sup>a</sup>	.919

mmm - عدم وجود حوافز كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات بيئية رئيسية.	-2.334 <sup>a</sup>	.020
mmm - الظروف الاقتصادية السائدة لا تمكن الشركة في التحقق من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.	-1.945 <sup>a</sup>	.052

a. Based on positive ranks.

b. Based on negative ranks.

c. Wilcoxon Signed Ranks Test

### T-Test

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)	62	3.1590	.68590	.08711

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعوقات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس والإفصاح البيئي وفق معايير التقارير المالية الدولية. (IAS/IFRS)	1.825	61	.073	.15899	-.0152	.3332