



أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان)

- أ. د. هلال يوسف صالح (1) ، د. يس عبدالرحيم ادم موسى (2) د.أسامة عبدالقادر عبد المنعم (3)
- ¹قسم المحاسبة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- ²قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة النيل الأزرق ، السودان .
- ³قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة المناقل للعلوم والتكنولوجيا ، السودان .

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس: ما أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية ؟ تستمد الدراسة أهميتها من أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية وأثرها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومن حاجة الشركات إلى التعبير عن حقيقة القوائم المالية والحفاظ على البيئة من خلال قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي والوصفي التحليلي، خلصت الدراسة إلى وجود علاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وجود المعلومات المحاسبية، أوصت الدراسة باهتمام الشركات بقياس التكاليف البيئية وعرضها في التقارير والقوائم المالية وتطوير المعايير المحاسبية التي تلزم الشركات بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها وقوائمها المالية من قبل المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية.

الكلمات المفتاحية :

قياس التكاليف البيئية ، الإفصاح عن التكاليف البيئية ، جودة المعلومات المحاسبية.



ABSTRACT:

The study aimed at explaining the impact of measurement and disclosure of environmental costs on the quality of accounting information. The main question of the study can be summed up in the following question: what is the impact of measurement and disclosure of environmental costs on the quality of accounting information? The importance of the study is stemmed from the importance of measurement and disclosure of environmental costs in enhancing the quality of accounting information, and from need, on the part of companies, to express the truth of financial statements and preserve the environment by measuring and disclosing environmental costs, The study used the deductive, inductive, descriptive and analytical method, The study revealed the existence of a relationship between the measurement and disclosure of environmental costs and the quality of accounting information. The study recommended that companies should pay more attention to measuring environmental costs and reporting them in the financial statements and developing accounting standards, that oblige companies to measure and disclose environmental costs in their reports and financial statements, in accordance with the norms of professional organizations and scientific accounting societies.



المحور الأول : الإطار المنهجي والدراسات السابقة

المقدمة:

نتيجة للتطور الصناعي الذي يشهده هذا العصر ظهر التلوث البيئي الأمر الذي استدعى حماية البيئة والمحافظة عليها من خلال الاتفاقيات والمؤتمرات المحلية والدولية ، ولم يكن علم المحاسبة بعيداً عن قضايا البيئة حيث تطور إطاره الفكري فأصبح يهتم بقضايا البيئة بعد أن كان يهتم بتعظيم أرباح الشركات في إطاره التقليدي ، واهتمام المحاسبة بالبعد البيئي يحتم عليها قياس التكاليف البيئية حيث أن عدم قياسها يجعل نتائج الشركات المتمثلة في القوائم المالية غير حقيقية ويترك فجوة في تقرير المعلومات وينجم عنه معلومات غير صحيحة مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، وعليه جاءت هذه الدراسة لمعرفة أثر قياس التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية .

مشكلة الدراسة:

تناولت عدد من الدراسات التي اطلع عليها الباحثين جوانب من قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية ، إلا أن تلك الدراسات لم توضح الأثر الذي يقوم به قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها على جودة المعلومات المحاسبية بصورة مباشرة ، بالإضافة إلى قلة الدراسات التي تناولت ذلك الأثر في الدول العربية والأجنبية ، علاوة على ذلك ندرة مثل هذه الدراسات في البيئة السودانية وهذا القصور يمثل الفجوة المعرفية التي بنى عليها الباحثين دراستهما، حيث أن عدم قياس التكاليف البيئية يعطي نتائج مضللة ويترك فجوة في تقرير المعلومات وينجم عنه معلومات غير صحيحة ، وعليه تنحصر مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس: ما أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها على جودة المعلومات المحاسبية؟

ويتفرع منه التساؤلات الآتية :

1. هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية ؟
2. هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية ؟



3. هل يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية ؟

4. هل يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية ؟

أهداف الدراسة : تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. بيان العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية .

2. اختبار العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية.

3. دراسة فعالية قياس التكاليف البيئية في توفير المعلومات المحاسبية الجيدة لخدمة كافة الأطراف.

4. التوصل إلى نتائج تسهم في جودة المعلومات المحاسبية من خلال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية .

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في الآتي :

1. الأهمية العلمية:

أ. قلة الدراسات العلمية التي تناولت القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية

باعتبارها من الموضوعات الحديثة ولا سيما في السودان والذي يتطلب المزيد من الدراسات .

ب. اهتمام الدراسات بالبيئة وقياس التكاليف البيئية كوسيلة لتوفير المعلومات المحاسبية التي تتصف بالجودة .

ج. تعتبر هذه الدراسة إضافة للتراكم المعرفي وتساعد في سد الفجوة في الدراسات السابقة كما تعد امتداداً للدراسات التي

تناولت أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية.

د. تستمد الدراسة أهميتها من أهمية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في جودة المعلومات المحاسبية

2. الأهمية العملية ، تتمثل في :

أ.حاجة الشركات إلى التعبير عن حقيقة القوائم المالية والحفاظ على البيئة ويتحقق ذلك بقياس التكاليف البيئية.

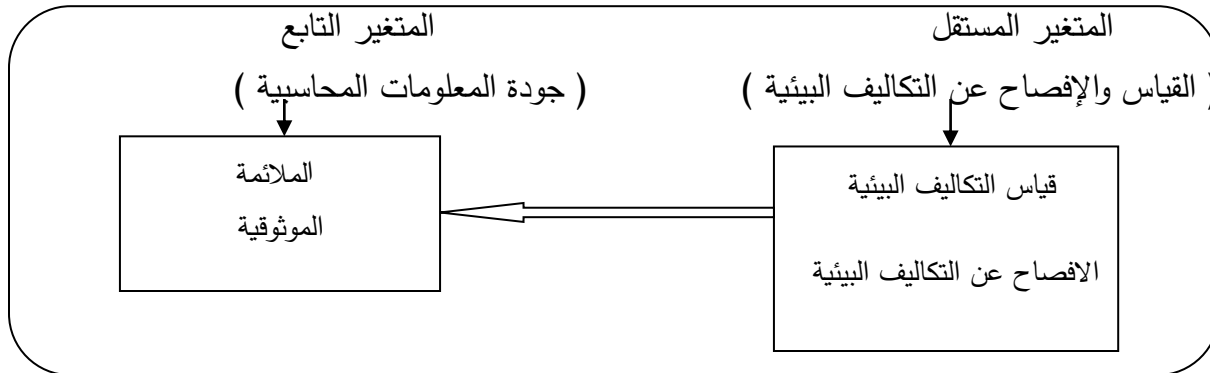


ب. ادراج التكاليف البيئية في القوائم المالية يفيد كل من الشركات والمجتمع ومستخدمي المعلومات المحاسبية .

ج. تقديم توصيات تفيد في جودة المعلومات المحاسبية من خلال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

نموذج الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة قام الباحثين بتصميم نموذج للدراسة لتوضيح علاقة المتغيرات المستقلة بالتابعة كما يلي:



المصدر : اعداد الباحثين 2017 م

فرضيات الدراسة : تختبر الدراسة الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين قياس التكاليف البيئية وملائمة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثانية : توجد علاقة بين قياس التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية .

الفرضية الثالثة : توجد علاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وملائمة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الرابعة : توجد علاقة بين الإفصاح عن التكاليف وموثوقية المعلومات المحاسبية .

حدود الدراسة :تتخصر حدود الدراسة في :

الحدود المكانية : عينة من الشركات الصناعية العاملة بالسودان (بعض شركات البترول ومصانع السكر والأسمنت

والكيماويات والبتروكيماويات والصناعات الحديدية).

الحدود الزمانية : تتمثل الحدود الزمانية في العام 2017 م .



الدراسات السابقة

دراسة : (طه ، هيثم ، 2011م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تعبير نتائج الأعمال بصورة صادقة بسبب عدم قياس التكاليف البيئية. هدفت الدراسة إلى بيان مدى قيام الشركات بقياس التكاليف البيئية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى تأثير قياس التكاليف البيئية في تحديد التكلفة النهائية لمنتجات الشركات. أوصت الدراسة بمعالجة بيانات التكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية حتى تكون نتائج القياس دقيقة وسليمة .

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة انتهجت المنهج الوصفي التحليلي، وتم إجراء هذه الدراسة في البيئة العراقية وعلى الشركات الصناعية بالموصل ، تختلف هذه الدراسة عنها من حيث المنهجية وبيئة الدراسة حيث تستخدم المنهج الاستنباطي الاستقرائي الوصفي التحليلي الاحصائي، وبيئة هذه الدراسة هي الشركات السودانية.

دراسة (Nasreldeen , 2014)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام التطبيق الحالي لمحاسبة التكاليف بالتكاليف البيئية مما يؤدي إلى عدم صحة نتائج الأعمال . هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج للإفصاح وقياس التكاليف البيئية تظهر نتائجها على القوائم المالية. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التاريخي الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية لعدم وجود مقاييس محاسبية مناسبة لقياسها . أوصت الدراسة بقياس التكاليف البيئية وإدراجها في البيانات المالية لتحسين وتطوير الأداء البيئي .

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة هدفت إلى اقتراح نموذج للإفصاح وقياس التكاليف البيئية ، تختلف الدراسة الحالية عنها في أنها تهدف إلى توضيح أثر القياس والإفصاح البيئي على جودة المعلومات المحاسبية .



دراسة (Moses , 2014) (3)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : هل لجودة المعلومات المحاسبية تأثير على الأداء المالي في القطاع العام ؟ هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والأداء المالي. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين جودة المعلومات المحاسبية والأداء المالي . أوصت الدراسة بتوجيه الجهود لانتاج المعلومات المحاسبية الجيدة في القطاع العام لتحسين الأداء المالي .

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة هدفت إلى تحديد العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والأداء المالي , تختلف هذه الدراسة عنها في أنها توضح العلاقة بين القياس والإفصاح البيئي وجودة المعلومات المحاسبية .

دراسة : (موسى ، 2015)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي : هل للوعي البيئي دور في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وما أثره على قرارات المستثمرين ؟ هدفت الدراسة إلى بيان مستوى الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي . استمدت الدراسة أهميتها من الإفصاح عن المعلومات البيئية ومدى تأثيره على اتخاذ القرارات . توصلت الدراسة إلى أن المنشآت التي تفصح عن البيانات البيئية تتمتع بالمزايا التنافسية. أوصت الدراسة باهتمام الجهات المختصة بالشأن البيئي وإصدار التشريعات البيئية .

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة تناولت دور الوعي البيئي في تطبيق الإفصاح البيئي وأثره على قرارات الاستثمار. تختلف هذه الدراسة عنها في تناولها لأثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية .

دراسة (علاء ، جليلة ، 2016 م) (4)

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس مدى مساهمة الشركات في الحد من التلوث البيئي .هدفت الدراسة إلى تحديد كيفية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في شكل تقارير يسهل فهمها . تتجلى أهمية الدراسة من خلال المساهمة في



بلورة إطار نظري ومعرفي عن القياس والإفصاح البيئي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن الطريقة السليمة لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها تعتمد على تصنيف وتحديد التكاليف البيئية. أوصت الدراسة بقياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الأخرى.

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة تناولت القياس البيئي والإفصاح عنه في الوحدات الاقتصادية. تختلف الدراسة الحالية عنها في أنها تتناول أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية.

دراسة (Florence, et al, 2016) (5)

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهية تأثير تحديد التكاليف البيئية على جودة الإفصاح. هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تحديد التكاليف البيئية على جودة الإفصاح. خلصت الدراسة إلى وجود تأثير لتحديد التكاليف البيئية على جودة الإفصاح. أوصت الدراسة بتضمين التكاليف البيئية عند تقدير النفقات أو التكاليف المتعلقة بالشركة.

يتضح للباحثين أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على تحديد التكاليف البيئية على جودة الإفصاح، تختلف الدراسة الحالية عنها في أنها تهدف إلى توضيح أثر القياس والإفصاح البيئي على جودة المعلومات المحاسبية.

دراسة: (محمد ، 2016) (6)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة المحاسبة القومية التقليدية على تغطية الأنشطة البيئية وتركيزها على الأداء الاقتصادي فقط. هدفت الدراسة إلى توضيح أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على الحسابات القومية. اهتمت الدراسة بتوفير إطار لمتطلبات القياس والإفصاح البيئي ضمن الحسابات القومية. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي والتاريخي. توصلت الدراسة إلى أن القياس والإفصاح البيئي يؤثران على الدخل القومي. أوصت الدراسة بإيجاد دليل محاسبي للقياس والإفصاح البيئي.



يتضح للباحثين أن هذه الدراسة اهتمت بتوفير إطار لمتطلبات القياس والإفصاح البيئي ضمن الحسابات القومية. تختلف

هذه الدراسة عنها في أنها توضح أثر الإفصاح المحاسبي البيئي في جودة المعلومات المحاسبية.

المحور الثاني : الإطار النظري للدراسة

مفهوم القياس المحاسبي البيئي

عرف القياس المحاسبي البيئي بأنه العملية التي توفر مجموعة النتائج البيئية التي تعكس التزام الشركات بحماية البيئة

(7) . وأنه تسجيل وتحليل الأحداث البيئية للشركات في تاريخ حدوثها ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها

على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات نقدية . وهو عملية توفير المعلومات البيئية من خلال القياس الكمي

للتأثيرات البيئية للشركات (8) عرف بأنه التعبير عن الأضرار التي تلحقها الشركات على البيئة والمجتمع بقيم نقدية وكمية

(9) . وهو القياس المحاسبي لآثار الأنشطة الاقتصادية على البيئة الطبيعية بشكل نقدي (10) .

يستنتج الباحثين من تعريفات القياس المحاسبي البيئي بأنه:

1. تسجيل وتحليل أنشطة الشركات وتحديد آثارها في شكل وحدات نقدية.

2. التعبير عن أضرار الشركات على البيئة بقيم كمية .

أهمية القياس المحاسبي البيئي : تتمثل أهمية القياس المحاسبي البيئي في الآتي (11) :

1. يساهم في توضيح أثر نشاط الشركات على البيئة وتوفير المعلومات البيئية اللازمة للإفصاح عنها.

2. يوفر المعلومات البيئية التي تساعد في إجراء دراسات الجدوى والمقارنة بين الشركات لمعرفة الأداء البيئي.

3. إغفال القياس المحاسبي للأنشطة البيئية يؤثر على القرارات اللازمة لحماية البيئة من الآثار السلبية .

4. أمانة عرض البيانات المحاسبية يتطلب توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن التقرير عنها محاسبياً .

وهناك أهمية أخرى تتمثل في الآتي :



1. يسهم في تقديم المعلومات اللازمة لتخطيط الأنشطة بالمنشأة على أسس واقعية ويحد من التلوث البيئي.
2. عدم قياس التكاليف المتعلقة بتلوث البيئة يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .
يستطيع الباحثين إضافة الأهمية على النحو الآتي :

 1. عدم قياس الشركات للتكاليف البيئية ينجم عنها قوائم مالية غير حقيقية ومضللة.
 2. قياس التكاليف البيئية يعزز التفاعل مع مشكلة التلوث البيئي والحفاظ على الموارد .
مداخل وطرق قياس التكاليف البيئية : تتمثل مداخل وطرق قياس التكاليف البيئية في الآتي :

أولاً : مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد : يقوم على قياس الأشياء والظواهر كميًا بمعيار موحد ويتم التفريق بين اتجاهين بخصوص المعيار الموحد الذي يستخدم في قياس العمليات البيئية وهما :

 - أ . القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية : يدور حول ما ينبغي أن يكون عليه القياس الاجتماعي .
 - ب.القياس باستخدام وحدة النقد : لصعوبة قياسها نقدياً يتم اللجوء إلى طرق أخرى ومنها (12) :

 1. طريقة التقييم البديل : فيها يتم الاعتماد على قيمة الظواهر البديلة التي يتوقع أن تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات للظواهر محل القياس .
 2. طريقة الاستقصاء : تعتمد على قدرة الباحثين في التعبير عن التأثيرات البيئية عليهم في صورة نقدية.
 3. طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب: يتم فيها تقدير الأضرار على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر.

ثانياً : مدخل القياس متعدد الأبعاد : يستند على قياس الأشياء والظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة توفر معلومات تعكس تباين وتعدد أبعاد خصائص الأشياء والظواهر ويشمل الأساليب الآتية (13) :

 - أ . أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد : يشمل أنظمة القياس التالية :

 1. نظام القياس الترتيبي : يقوم على ترتيب الأشياء او الاحداث .



2. نظام القياس الفاصلي : يستخدم لتحديد الإنحراف عن المعايير المحددة قانوناً لتأثير العمليات البيئية .
3. نظام القياس النسبي: يستخدم لقياس نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات.
- ب. أسلوب القياس الوصفي : يقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين .
- يتضح للباحثين أن مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد يستند على قياس الأشياء والظواهر كمياً بمعيار موحد ، أو قياسها باستخدام وحدة النقد ولمشكلة قياسها نقدياً تقاس بطرق غير مباشرة كما تقاس التكاليف البيئية من خلال مدخل القياس الوصفي والقياس متعدد الأبعاد .
- ثالثاً : الطرق والمداخل التي تعتمد على أسعار السوق :
- تتمثل الطرق التي تعتمد على أسعار السوق لقياس التكاليف البيئية في الآتي (14) :
1. طريقة الجرعة والتأثير : تقوم على التقدير غير المباشر للتكاليف والمنافع البيئية .
 2. طريقة تغير الإنتاجية: تقوم على رصد تغير كمية الإنتاج المرتبطة بمتغير التلوث البيئي.
 3. طريقة تغير تكاليف الإحلال: عن طريق حساب تكاليف إحلال الأصل المتأثر بيئياً.
 4. طريقة الأسواق الافتراضية : تقوم على تقدير قيمة الموارد من خلال توجيه أسئلة مباشرة للمجتمع عبر الاستبيان.
- يتبين للباحثين أن هذه المداخل تعتمد في تقييمها وحسابها للتكاليف البيئية على أسعار السوق المتوفرة.
- مشكلات القياس المحاسبي البيئي:** تتمثل مشكلات القياس المحاسبي البيئي في الآتي (15):
1. عدم وضوح السياسات البيئية الحكومية.
 2. عدم تطوير الأنظمة المحاسبية بما يلائم قياس التغيرات في الموارد الطبيعية والبيئية.
 3. تعذر تحديد الأثر البيئي المتوقع حدوثه في تنفيذ بعض المشروعات.
 4. اتسام المهذبات البيئية بالتداخل والتعقد.



5. صعوبة تحديد القيمة الاقتصادية والخسائر للآثار البيئية التي تتحملها الدولة .
 6. التعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركات .
 7. تركيز الجهود للحد من الإسراف في استخدام الموارد بدرجة أكبر من الجهود لقياس قيمته محاسبياً .
- وهناك مشكلات أخرى تتمثل في الآتي :

1. عدم وجود اتصالات بين الإدارات البيئية والتقنية التي توفر المعلومات .
 2. عدم ظهور المعلومات البيئية في السجلات المحاسبية في حسابات النفقات العامة.
- يستطيع الباحثين إضافة المشكلات التالية :
1. عدم القدرة على قياس التكاليف البيئية ولاسيما أن التلوث البيئي تنتشر آثاره على المستوى العالمي .
 2. عدم ارتباط قياس التكاليف البيئية بالواقع بسبب الفجوة بين مقاييس التكاليف البيئية ومشاكل التلوث البيئي.

الإفصاح المحاسبي البيئي

عرف الإفصاح البيئي بأنه توفير المعلومات العامة والخاصة، المالية وغير المالية، الكمية وغير الكمية المتعلقة بإدارة القضايا البيئية بالشركات. عرف بأنه تضمين البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية في تقاريرها السنوية المنشورة. يعني إعداد التقارير عن أثر أنشطة الشركات على البيئة الطبيعي. عرف بأنه تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للشركات في القوائم المالية.

يستنتج الباحثين من تعريفات الإفصاح المحاسبي البيئي بانه :

1. إعلام المجتمع بالتقارير المتعلقة بالأنشطة البيئية من خلال دمج الأنشطة البيئية في القوائم المالية .
2. إظهار أثر أنشطة الشركات على البيئة في التقارير والقوائم المالية .



أهمية الإفصاح المحاسبي: تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في الآتي

1. تطوير العرض والإفصاح عن طريق التوسع في البيانات التي يتم الإفصاح عنها لتشمل الأداء البيئي .
 2. تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم من المعلومات البيئية في ظل تعددهم وتباين احتياجاتهم .
 3. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء الشركات بمسؤولياتها البيئية
 4. يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة .
 5. دعم زيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤولياتها البيئية وتشجيعها على تطوير أنشطتها.
- يستنتج الباحثين ان الإفصاح عن المعلومات البيئية يعكس الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية.

اتجاهات الإفصاح عن بيانات الأنشطة البيئية :

توجد ثلاث اتجاهات للإفصاح عن بيانات الأنشطة البيئية للشركات وهي::

1. الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية: يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والبيئية لاختلاف الأهداف بينهما ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات هي:
 - أ. التقارير الوصفية : هي أبسط أنواع التقارير ويتضمن سرداً وصفاً للأنشطة التي قامت بها الشركات .
 - ب. التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع : يوضح مسؤولية الشركة تجاه البيئة والمجتمع.
 - ج. التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط: تعتبر الأكثر تحليلاً للأنشطة البيئية.
2. الإفصاح عن المعلومات المالية والأنشطة البيئية في تقرير واحد: يعتمد على الإفصاح عن المعلومات المالية والبيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءاً من المعلومات المالية.
3. الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط : يفصح عن معلومات المسؤولية البيئية في قوائم خاصة توجه إلى الجهات التي تطلبها فقط .



يتضح للباحثين وجود ثلاثة اتجاهات للإفصاح البيئي وهي الفصل بين التقارير المالية والبيئية، الإفصاح عن المعلومات المالية والبيئية في تقرير واحد، الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط.

مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

يرتبط مفهوم جودة المعلومات بكيفية مساعدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات⁽¹⁶⁾. عرفت جودة المعلومات المحاسبية بأنها حصول مستخدمي المعلومات على المعلومات الموضوعية اللازمة بسرعة عند الحاجة إليها. عرفت بأنها ناتج المعلومات التي تتصف بالخصائص والصفات التي تجعل المعلومات أكثر قيمة وفائدة. وأنها المعلومات التي تتسم بخصائص الجودة المطلوبة من قبل مستخدميها.

يستطيع الباحثين تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها مخرجات نظم المعلومات ذات الخصائص الجيدة والتي تجعل القرارات ذات قيمة وفائدة.

خصائص جودة المعلومات المحاسبية :

تنقسم خصائص جودة المعلومات المحاسبية إلى خصائص أساسية وثنائية كما يلي :

أولاً : الخصائص الأساسية :

أ. ملائمة المعلومات المحاسبية : تتحقق الملائمة عندما تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار

المزمع اتخاذه وتكون المعلومات ملائمة بتوفر الآتي:⁽¹⁷⁾ :

1. القدرة التنبؤية : أن تتميز المعلومات بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها .
2. التوقيت المناسب: أن تقدم المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب للاستفادة منها في اتخاذ القرار.
3. القيمة الاستراتيجية : قدرة المعلومات على التحقق من صحة التوقعات الماضية والتنبؤ بتوقعات المستقبل.



يتضح للباحثين أن المعلومات تكون ملائمة اذا تم تقديمها عند الحاجة اليها حتى إذا لم تكن دقيقة وإذا كانت تعطي

مؤشرات قوية عن المستقبل وإذا كانت لها قيمة استرجاعية تسهم في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة.

ب. موثوقية المعلومات المحاسبية : مدى صحة المعلومات ومصداقيتها وخلوها من التحيز⁽¹⁸⁾ . ولكي يمكن الوثوق

بالمعلومات فلا بد من توافر الصفات التالية: ⁽¹⁹⁾ :

1. صدق التمثيل : وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها .

2. القابلية للتحقق : أن تكون البيانات في شكل يسمح للأشخاص الذين يعملون بصفة مستقلة عن بعضهم الوصول إلى

نفس المقاييس والنتائج من فحص تلك البيانات .

3. الحياد : خلو المعلومات من التحيز وتكون القوائم غير محايدة إذا أثرت على اتخاذ القرار .

يستنتج الباحثين أن المعلومات المحاسبية يمكن الوثوق بها إذا عبر عنها بصدق وكانت محايدة وقابلة للتحقق.

ج. قابلية المعلومات للفهم : إن تصنيف وتوصيف وتقديم المعلومات بشكل واضح يجعل المعلومات قابلة للفهم

⁽²⁰⁾. وتعتمد القابلية للفهم على مؤشرين مهمين هما درجة الوضوح والبساطة ومستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي

المعلومات .

يتضح للباحثين أن خاصية القابلية للفهم يساعد في اتخاذ القرارات الصائبة وتجنب اتخاذ القرارات الخاطئة .

د. قابلية المعلومات للمقارنة : تمتلك المعلومات الخاصة بشركة معينة منفعة أكبر في حالة إمكانية مقارنة المعلومات

الخاصة بها مع المعلومات المماثلة عن الشركات الأخرى أو معلوماتها السابقة. يتضح أن هذه الخاصية تعكس مقارنة

القوائم المالية للشركة نفسها عبر الزمن أو مع الشركات المماثلة .



ثانياً : الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية :

تتمثل الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية في الآتي :

أ.الثبات : هو استمرار الشركة في تطبيق نفس الطرق المحاسبية إلا إذا وجد سبب يستدعي التغيير ويستلزم الإفصاح عنه وعن آثاره (21) . يستنتج الباحثين من الثبات بأنه تطبيق الطرق المحاسبية لعدة سنوات وهي تساعد في مقارنة القوائم المالية .

ب.الأهمية النسبية: حجم الحذف أو العرض الخاطئ للمعلومات المحاسبية مما يؤثر على متخذ القرار. يستنتج الباحثين من خاصية الأهمية النسبية بأنها ترتبط بالإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية.

المحور الثالث : الدراسة الميدانية

منهجية الدراسة : اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي ، الاستنباطي والإستقرائي لاختبار دور قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال استمارة الاستبانة كما اعتمدت على المنهج التحليلي الاستدلالي لاختبار صحة الفرضيات باستخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة .

مصادر بيانات الدراسة

قام الباحثين بالاستناد إلى مصدرين لجمع البيانات كما يلي :

1- بيانات أولية : تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع المعلومات من المبحوثين .

2- بيانات ثانوية : الكتب ، الرسائل الجامعية ، الدوريات ، المؤتمرات العلمية والندوات.

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين والمدراء الماليين وبعض التخصصات الأخرى ومن لهم علاقة بموضوع الدراسة من العاملين في بعض شركات البترول ومصانع السكر والأسمنت والكيماويات والبتروكيماويات



والصناعات الحديدية والسبب وراء اختيار هذه الشركات لتمثل مجتمع الدراسة لتأثيرها السلبي والمباشر على البيئة ، أما عينة الدراسة ولكبر حجم المجتمع فقد تم اختيارها من مجتمع الدراسة بطريقة العينة القصدية لملائمتها لأغراض الدراسة حيث قام الباحثين بتوزيع 204 استمارة استبيان وتم استرداد 184 استمارة صحيحة بنسبة 90% وتعتبر هذه النسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج مقبولة .

أداة الدراسة : استخدمت الاستبانة كأداة لجمع المعلومات عن الظاهرة والتي اشتملت على قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة كالتخصص العلمي والمؤهل المهني.

القسم الثاني : احتوى على (30) عبارة موزعة على خمسة محاور لوصف متغيرات الدراسة وفقاً لمقياس ليكرت

الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمسة مستويات لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان ويمكن توضيح ذلك

في الجدول رقم (1) :

جدول رقم(1) : درجات مقياس ليكرت

الاستجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحثين 2017 م

ثبات وصدق أداة الدراسة:

أ.الثبات والصدق الظاهري : تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص للتأكد من أن

فقراتها ذات علاقة بمتغيرات الدراسة وتحقق الهدف الذي صممت من أجله وفي ضوء ملاحظاتهم تم إعادة صياغة

بعض العبارات وتعديل بعضها وتبين من خلال ذلك تحقق الصدق الظاهري .



ب. الثبات والصدق الإحصائي : تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتأكد من صدق بيانات الاستبانة والذي يقيس قوة الارتباط بين فقرات الاستبانة ويكون هذا المقياس مقبولاً إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ مساوية أو أكبر من 60% وقد بلغت نتائج اختبار الثبات الإحصائي الكلي (0.897) والصدق الإحصائي الكلي (0.947) مما يدل على صدق وثبات عبارات الاستبانة على مستوى الدراسة ككل كما هو موضح في الجدول رقم (3) :

جدول رقم (2) : معاملات ثبات ألفا كرونباخ للمحاور والثبات والصدق الكلي

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
قياس التكاليف البيئية	10	0.772	0.879
الإفصاح عن التكاليف البيئية	10	0.828	0.909
ملئمة المعلومات المحاسبية	6	0.754	0.868
موثوقية المعلومات المحاسبية	6	0.794	0.891
جميع عبارات الاستبيان	32	0.898	0.948

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

اعتمد الباحثين على عدة أساليب إحصائية وباستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها منها التكرارات والنسب المئوية ، الوسط الحسابي والوسط الموزون ، الإنحراف المعياري ، اختبار درجات الصدق والثبات، اختبار T لعينة الواحدة واختبار مربع كاي .



تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

أولاً: تحليل البيانات المتعلقة بعبارات الدراسة

المحور الأول : قياس التكاليف البيئية

جدول رقم (3) : تحليل عبارات المحور الأول : قياس التكاليف البيئية :

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبرة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
أوافق	0.986	3.83	47	85	29	20	3	توجد رغبة لدى الشركة لقياس التكاليف البيئية
			%25.5	%46.2	%15.8	%10.9	% 1.6	
أوافق	0.739	4.11	54	102	23	4	1	قياس التكاليف البيئية يتطلب تحديد الأنشطة البيئية بالشركة
			%29.3	%55.4	%12.5	%2.2	%0.5	
أوافق	0.862	3.98	53	87	31	13	0	قياس التكاليف البيئية يتطلب تسجيلها في حسابات منفصلة
			%28.8	%47.3	%16.8	%7.1	%0	
أوافق	0.790	4.06	57	87	34	6	0	يسهم قياس التكاليف البيئية في تقليل آثار الشركات على البيئة
			%31	%47.3	%18.5	%3.3	%0	



أوافق	1.044	3.61	38	71	47	22	6	يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي قادر على قياس التكاليف البيئية
			%20.7	%38.6	%25.5	%12	%3.3	
أوافق	0.893	4.03	59	86	28	8	3	وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية يساعد على تطبيقها
			%32.1	%46.7	%15.2	%4.3	%1.6	
أوافق	0.940	3.65	33	78	52	18	3	تقاس التكاليف البيئية بالشركة باستخدام مداخل ومناهج للقياس
			%17.9	%42.4	%28.3	%9.8	%1.6	
أوافق	0.908	3.74	37	83	45	18	1	يصعب تتبع وقياس التكاليف البيئية لاشتراكها مع التكاليف الأخرى
			%20.1	%45.1	%24.5	%9.8	%0.5	
أوافق	0.992	3.52	27	76	51	25	5	يعبر عن الأضرار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم نقدية
			%14.7	%41.3	%27.7	%13.6	%2.7	
أوافق	0.951	3.55	26	80	50	25	3	يتم عرض الآثار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم كمية
			%14.1	%43.5	27.2%	%13.6	%1.6	
3.808								متوسط جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م



يتضح من خلال الجدول رقم (3) أن متوسط جميع عبارات المحور قد بلغ (3.808) وبمقارنة المتوسط الحسابي

بالمتوسط الافتراضي وهو (3) نجد أن أغلب أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور.

المحور الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية:

جدول رقم (4): تحليل عبارات المحور الأول: الإفصاح عن التكاليف البيئية:

العبارة	لا أوافق بشدة		المتوسط	أوافق بشدة		الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	النسبة		التكرار	النسبة		
	التكرار	النسبة		التكرار	النسبة		
تصح الشركة عن المعلومات البيئية في التقارير والقوائم المالية.	4	%2.2	3.57	38	%20.7	1.069	أوافق
	32	%17.4		68	%37		
تحرص الشركة على الإفصاح البيئي بأسلوب وصفي.	2	%1.1	3.68	32	%17.4	0.928	أوافق
	21	%11.4		87	%47.3		
تحرص الشركة على الإفصاح البيئي بأسلوب كمي.	3	%1.6	3.61	36	%19.6	0.991	أوافق
	23	%12.5		69	%37.5		
الإفصاح البيئي يتطلب تطبيق المبادئ المحاسبية	2	%1.1	3.90	44	%23.9	0.844	أوافق
	7	%3.8		89	%48.4		



								لقياس البيئي.
			42	90	45	5	2	تتسبب صعوبة قياس
أوافق	0.820	3.90	%22.8	%48.9	%24.5	%2.7	%1.1	التكاليف البيئية في عملية الإفصاح البيئي.
			31	78	50	23	2	يتم الإفصاح عن الأداء
أوافق	0.946	3.61	%16.8	%42.4	%27.2	%12.5	%1.1	البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية.
			25	66	54	30	9	يوجد نظام محاسبي يتعلق
أوافق	1.063	3.37	%13.6	%35.9	%29.3	%16.3	%4.9	بالإفصاح البيئي بالشركة.
			32	81	40	22	9	يتم وصف الأنشطة البيئية
أوافق	1.064	3.57	%17.4	%44	%21.7	%12	%4.9	التي تؤثر علي القوائم المالية بالشركة.
			39	68	40	32	5	تقدم المعلومات المحاسبية
أوافق	1.089	3.57	%21.2	%37	%21.7	%17.4	%2.7	التي تعبر عن الأداء البيئي إلي جميع الأطراف.
			33	76	43	25	7	تفصح الشركة عن
أوافق	1.054	3.56	%17.9	%41.3	%23.4	%13.6	%3.8	المعلومات البيئية بشكل نقدي داخل القوائم المالية.
3.634								متوسط جميع العبارات



المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017م.
يتضح من خلال الجدول رقم (4) أن متوسط جميع عبارات المحور قد بلغ (3.634) وبمقارنة المتوسط الحسابي بالمتوسط الافتراضي وهو (3) نجد أن أغلب أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور .

المحور الثالث : ملئمة المعلومات المحاسبية:

جدول رقم (5) :تحليل عبارات المحور الثالث: ملئمة المعلومات المحاسبية :

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبرة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
أوافق	0.853	4.15	69	84	22	7	2	يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة في الوقت المناسب.
			%37.5	%45.7	%12	%3.8	%1.1	
أوافق بشدة	0.768	4.24	79	74	28	3	0	تساعد المعلومات المحاسبية بالشركة في القدرة علي التنبؤ المستقبلي.
			%42.9	%40.2	%15.2	%1.6	%0	
أوافق	0.890	4.01	56	97	25	6	0	يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة إليها.
			%30.4	%52.7	%13.6	%3.3	%0	
أوافق	0.820	4.01	67	85	23	8	1	تسهم التغذية العكسية بالشركة



			%36.4	%46.2	%12.5	%4.3	%0.5	في تحسين فائدة المعلومات الحاسوبية.
أوافق	0.849	4.11	47	96	31	8	2	المعلومات الحاسوبية التي تقدمها الشركة ذات صلة بالقرارات المتخذة.
			%25.5	%52.2	%16.8	%4.3	%1.1	
أوافق	0.875	4.10	57	85	30	10	2	المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالشركة تلي احتياجات مستخدميها.
			%31	%46.2	%16.3	%5.4	%1.1	
4.103								متوسط جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م.

يتضح من الجدول رقم (5) أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة علي العبارات بلغ (4.103) وهذه القيمة تدل علي

أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي عبارات المحور لأن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي .

المحور الرابع : موثوقية المعلومات الحاسوبية:

جدول رقم (6) :تحليل عبارات المحور الرابع: موثوقية المعلومات الحاسوبية :

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
أوافق	0.747	4.10	50	92	31	7	4	تتصف المعلومات



			%27.2	%50	%16.8	%3.8	%2.2	المحاسبية المقدمة بالشركة بالموضوعية.
أوافق	0.902	3.97	50	96	28	9	1	يتم عرض المعلومات المحاسبية بالشركة بطريقة قابلة للتحقق.
			%27.2	%52.2	%15.2	%4.9	%0.5	
أوافق	0.890	3.99	65	85	24	9	1	تتسم المعلومات المحاسبية بالشركة بالأمانة وصدق التمثيل.
			%35.3	%46.2	%13	%4.9	%0.5	
أوافق	0.895	4.05	71	82	20	10	1	تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة بالقوائم المالية في الشركة بالدقة.
			%38.6	%44.6	%10.9	%5.4	%0.5	
أوافق	0.686	4.12	66	81	29	5	3	يتم إعداد وعرض القوائم بالشركة لخدمة جميع الأطراف.
			%35.9	%44	%15.8	%2.7	%1.6	
أوافق	0.907	3.95	55	97	28	3	1	تظهر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة حقيقية.
			%29.9	%52.7	%15.2	%1.6	%0.5	
4.03								متوسط جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م



يتضح من الجدول رقم (6) أن الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور قد بلغ (4.03) مما يشير إلى أن غالبية الباحثين موافقون على عبارات المحور حسب مقياس ليكرت الخماسي.

ثانياً : اختبار الفرضيات :

للإجابة على تساؤلات الدراسة وللتحقق من فرضياتها يتناول الباحثين في هذا الجزء تحليل عبارات الاستبيان عبر محاوره المختلفة من خلال اختبار T للعينات الواحدة واختبار مربع كاي لاختبار الفرضيات .

اختبار عبارات الاستبيان باستخدام اختبار T للعينات الواحدة (One Sample T-Test):

1. تحليل عبارات المحور الأول : (قياس التكاليف البيئية) :

جدول رقم (7) : اختبار t لتحليل عبارات المحور الأول : قياس التكاليف البيئية :

العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
توجد رغبة لدى الشركة لقياس التكاليف البيئية .	3.83	.986	11.444	183	.000
قياس التكاليف البيئية يتطلب تحديد الأنشطة البيئية بالشركة .	4.11	.739	20.362	183	.000
قياس التكاليف البيئية يتطلب تسجيلها في حسابات منفصلة .	3.98	.862	15.398	183	.000
يسهم قياس التكاليف البيئية في تقليل آثار الشركات على البيئة .	4.06	.790	18.186	183	.000
يتوفر لدى الشركة نظام محاسبي قادر	3.61	1.044	7.976	183	.000



					علي قياس التكاليف البيئية .
.000	183	15.692	.893	4.03	وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية يساعد علي تطبيقها .
.000	183	9.410	.940	3.65	تقاس التكاليف البيئية بالشركة باستخدام مداخل ومناهج للقياس .
.000	183	11.119	.908	3.74	يصعب تتبع وقياس التكاليف البيئية لإشتراكها مع التكاليف الأخرى.
.000	183	7.063	.992	3.52	يعبر عن الأضرار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم نقدية.
.000	183	7.828	.951	3.55	يتم عرض الآثار البيئية الناجمة عن عمل الشركة بقيم كمية.
.808					المتوسط لجميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول بلغ (3.808) ومستوى الدلالة

لكل محور بلغ (0.000) وهي أقل من 0.05 وبمقارنة المتوسط الحسابي بالمتوسط الافتراضي (3) نجد أن أغلب أفراد

عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور .



2. تحليل عبارات المحور الثاني: (الإفصاح عن التكاليف البيئية):

جدول رقم (8) :اختبار t لتحليل عبارات المحور الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية :

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
تفصح الشركة عن المعلومات البيئية في التقارير والقوائم المالية .	3.57	1.069	45.229	183	.000
تحرص الشركة على الإفصاح البيئي بأسلوب وصفي	3.68	.928	53.840	183	.000
تحرص الشركة على الإفصاح البيئي بأسلوب كمي .	3.61	.991	49.381	183	.000
الإفصاح البيئي يتطلب تطبيق المبادئ المحاسبية للقياس البيئي.	3.90	.844	62.744	183	.000
تتسبب صعوبة قياس التكاليف البيئية في عملية الإفصاح البيئي	3.90	.820	64.464	183	.000
يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية.	3.61	.946	51.849	183	.000
يوجد نظام محاسبي يتعلق بالإفصاح البيئي بالشركة.	3.37	1.063	42.989	183	.000
يتم وصف الأنشطة البيئية التي تؤثر علي القوائم المالية بالشركة	3.57	1.064	45.531	183	.000



3.57	1.089	44.389	183	.000	تقدم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن الأداء البيئي الي جميع الاطراف.
3.56	1.054	45.808	183	.000	تصحح الشركة عن المعلومات البيئية بشكل نقدي داخل القوائم المالية.
3.634					المتوسط لجميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من خلال الجدول رقم (8) أن متوسط جميع عبارات المحور الأول بلغ (3.634) ومستوى الدلالة لكل محور

بلغ (0.000) وهو أقل من 0.05 وبمقارنة المتوسط الحسابي بالمتوسط الافتراضي (3) نجد أن أغلب أفراد عينة

الدراسة موافقون على عبارات المحور .

3. تحليل عبارات المحور الثالث : (ملائمة المعلومات المحاسبية) :

جدول رقم (9) : اختبار t لتحليل عبارات المحور الثاني : ملائمة المعلومات المحاسبية :

مستوى المعنوية	درجة الحرية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
.000	183	65.971	.853	4.15	يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة في الوقت المناسب .
.000	183	74.949	.768	4.24	تساعد المعلومات المحاسبية بالشركة في القدرة علي التنبؤ المستقبلي .
.000	183	61.039	.890	4.01	يتم تقديم المعلومات المحاسبية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة إليها



.000	183	66.274	.820	4.01	تسهم التغذية العكسية بالشركة في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية.
.000	183	65.666	.849	4.11	المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة ذات صلة بالقرارات المتخذة.
.000	183	63.497	.875	4.10	المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالشركة تلبى احتياجات مستخدميها.
4.103					المتوسط لجميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثاني بلغ (4.103) ومستوى الدلالة

(0.000) مما يشير الى أن أغلب أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحور .

4. تحليل عبارات المحور الرابع : (موثوقية المعلومات المحاسبية) :

جدول رقم (10) :اختبار t لتحليل عبارات المحور الثالث : موثوقية المعلومات المحاسبية :

العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	درجة الحرية	مستوى المعنوية
تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة من الشركة بالموضوعية .	4.10	.747	74.367	183	.000
يتم عرض المعلومات المحاسبية بالشركة بطريقة قابلة للتحقق .	3.97	.902	59.750	183	.000
تتسم المعلومات المحاسبية بالشركة بالأمانة وصدق التمثيل .	3.99	.890	60.873	183	.000



4.05	.895	61.371	183	.000	تتسم المعلومات المحاسبية المقدمة بالقوائم المالية في الشركة بالدقة .
4.12	.686	81.563	183	.000	يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة جميع الاطراف .
3.95	.907	59.088	183	.000	تظهر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة حقيقية .
4.03					المتوسط لجميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول رقم (10) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثالث بلغ (4.03) ومستوى الدلالة

لكل محور بلغ (0.000) وهي أقل من 0.05 مما يشير إلى موافقة أفراد العينة على عبارات المحور .

نتائج اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة باختبار كاي تربيع **Chi-Square Test** :

الفرضية الأولى : توجد علاقة بين قياس التكاليف البيئية وملائمة المعلومات المحاسبية

جدول رقم (11) : اختبار كاي تربيع **Chi-Square Test** للفرضية الأولى :

القيمة المحسوبة	درجة الحرية	دلالة الاختبار Sig	النتيجة
1.100	50	0.000	توجد علاقة

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول رقم (11) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (1.100) عند درجات حرية (50) في حين

بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية

وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية ، وتؤيد هذه النتيجة



ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (ابراهيم ، 2013 ، مهاوات ، 2015 ، فارس جميل ، 2012) والتي توصلت إلى أن قياس التكاليف البيئية يسهم في ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات .

الفرضية الثانية : توجد علاقة بين قياس التكاليف البيئية وموثوقية المعلومات المحاسبية
جدول رقم (12) : اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثانية :

النتيجة	دلالة الاختبار Sig	درجة الحرية	القيمة المحسوبة
توجد علاقة	0.000	60	1.320

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من خلال الجدول رقم (12) أن قيمة دلالة الاختبار بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن قياس التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية ، وجاءت نتائج هذه الدراسة مطابقة لما جاءت به النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (محمد ، 2010 ، منير ، 2012، حذام، 2012) والتي توصلت إلى أن قياس التكاليف البيئية يعكس عدالة عرض القوائم المالية ويحقق الثقة والشفافية وزيادة منفعة المعلومات المحاسبية .

الفرضية الثالثة : الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية .
جدول رقم (13) : اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الثالثة :

النتيجة	دلالة الاختبار Sig	درجة الحرية	القيمة المحسوبة
توجد علاقة	0.000	60	1.320

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من خلال الجدول رقم (13) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (1.320) عند درجات حرية (60) في حين بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية



وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية، وتؤيد هذه النتيجة ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (Muller , 2011 ، مهاوات ، 2015 ، فارس جميل ، 2012) والتي توصلت إلى أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يحسن الأداء البيئي ويسهم في ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات .

الفرضية الرابعة : الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية
جدول رقم (14): اختبار كاي تربيع Chi-Square Test للفرضية الرابعة :

القيمة المحسوبة	درجة الحرية	دلالة الاختبار Sig	النتيجة
61.417	30	0.001	توجد علاقة

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من خلال الجدول رقم (14) أن قيمة مربع كاي المحسوبة بلغت (61.417) عند درجات حرية (30) كما بلغت قيمة دلالة الاختبار (0.001) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفيد أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية ، وجاءت نتائج هذه الدراسة مطابقة لما جاءت به النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (حدام ، 2012 ، ناظم وآخرون ، 2009 ، منير، 2012) والتي توصلت إلى أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يضيف الثقة والشفافية في المعلومات المحاسبية ويؤدي الى زيادة منفعة المعلومات لمستخدميها.



النتائج: من خلال العرض النظري وتحليل البيانات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. وجود علاقة ايجابية بين قياس التكاليف البيئية وملائمة المعلومات المحاسبية .
2. أظهرت النتائج وجود تأثير لقياس التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية .
3. بينت النتائج وجود ارتباط قوي بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وملائمة المعلومات المحاسبية .
4. وضحت نتائج الدراسة أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يسهم في زيادة درجة الموثوقية في المعلومات المحاسبية.
5. أشارت النتائج الى أن قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها يعكس صحة وعدالة القوائم المالية بالشركات.
6. وجود رغبة لدى الشركات لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية.

التوصيات: بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحثين بالآتي :

1. تطوير نظام محاسبي واضح وسهل التطبيق لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية.
2. قياس التكاليف البيئية بالشركات بهدف ايجاد قاعدة جيدة للمعلومات المحاسبية .
3. إعداد المعلومات المحاسبية عن التكاليف البيئية بالشركات لمقابلة احتياجات كافة الاطراف .
4. قيام الشركات بقياس التكاليف البيئية بحيث تكون مسجلة بشكل واضح وعرضها في التقارير والقوائم المالية.
5. مراعاة الشركات للاعتبارات البيئية والاجتماعية عند ممارستها لأنشطتها الاقتصادية بهدف تعظيم الأرباح.
6. حث الجهات الاكاديمية لإجراء المزيد من الدراسات في مجال قياس التكاليف البيئية ورفع الوعي البيئي.



المصادر والمراجع :

- ¹ - طه عليوي ناصر ، هيثم هاشم الخفاف ، 2012م ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، بغداد ، جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة الخامسة والثلاثون ، جودة العدد الثاني والتسعون ، ص: 67-97 .
- ² -Nasreldeen Gidam Elnagy, **Measurment and Disclosure About Costs Environmental Quality and Its Impact on the Financial Statement**, Published International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 4, Issue 12, December.
- ³ - Moses Bukenya , **Quality of Accounting Information and Financial Performance of Uganda's Public Sector**, American Journal of Research Communication, Vol .2 (5) , 22.
- ⁴ - علاء جاسم سلمان ، جلييلة عيدان الذهبي، 2016، القياس المحاسبي لتكاليف التلوث البيئي والإفصاح عنها في الوحدات الاقتصادية ، بغداد ، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية ، المجلد 23 ، عدد 45.
- ⁵ - Florence et al, 2016, **The Effect of Identification of Environmental Cost on Quality of Disclosure** , European Journal of Business ,Economics and Accountancy , Vol.4, No.2, P.37- 47.
- ⁶ - محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، 2016م ، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي واثرها على الحسابات القومية ، الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- ⁷⁷ - Global Environmental Management Initiative, 1998, **Measuring Environmental Performance: A Primer and Survey of Metrics in use**, Washington D.C, USA, P. 8.
- 20.Magnaz Lestira et al , Influence of 2016 ,
- ⁸ - François Henri, Marc Journeault, 2008, **Environmental Performance Indicators: An Empirical Study of Canadian Manufacturing Firms**, Journal of Environmental Management, Vol.87, P. 165.
- ⁹ - ازهري يوسف الشكري ، 2012م ، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية ، ، بغداد : جامعة الكوفة ، الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، السنة الثامنة ، عدد 22 ، ص: 238 .
- ¹⁰ - نجوى عبد الصمد ، زكية مقري ، 2016م ، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الاسمنت العمومية ، الجزائر : جامعة قاصدي مرياح ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، عدد 4 ، ص: 58 .
- ¹¹ - خميس عبد السلام شليدة ، 2010م ، استخدام معلومات المحاسبة البيئية في تقويم الأداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات ، الخرطوم ، جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، ص: 121- 122 .



- ¹² - محمد مصطفى حسن، 2010م، القياس والإفصاح عن العوامل البيئية والاجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية السودانية، الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، ص: 69 - 70.
- ¹³ - محمد مصطفى حسن، 2010م، القياس والإفصاح عن العوامل البيئية والاجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية السودانية، الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، ص: 69 - 70.
- ¹⁴ - نوال بن عمارة، 2011م، المحاسبة عن الأداء البيئي الافاق والمعوقات، الجزائر، جامعة ورقلة، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، في الفترة، 22، 23، نوفمبر، ص: 273 - 274.
- ¹⁵ - محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، 2016م، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي واثرها على الحسابات القومية، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- ¹⁶ - Ruhul Fitrios , 2016 , **Factors that Influence Accounting Information System Implementation and Accounting Information Quality**, International Journal of Scientific & Technology Research , Vol.5 , Issue 4 , P.193 .
- ¹⁷ - كمال الدين مصطفى، عبد الله عبد العظيم، 2014م، المحاسبة كنظام للمعلومات، القاهرة، دار التعليم الجامعي، ص: 22.
- ¹⁸ - Shirlee-ann Knight and Janice Burn, 2005, **Developing a Framework for Assessing Information Quality on the World Wide Web**, Information Science Journal, Vol.8, P. 162.
- ¹⁹ - قورين حاج قويدر، 2012م، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، الجزائر، جامعة قاصدي مرياح، مجلة الباحث، عدد 10، ص: 218 .
- ²⁰ - Andra M. Achim , Anca O. Chis, 2014 , **Financial Accounting Quality and its Defining Characteristics** , SEA- Practical Application Of Science , Vol.2 , Issue 3, P. 96.
- ²¹ - كمال الدين مصطفى، عبد الله عبد العظيم، 2014م، المحاسبة كنظام للمعلومات، القاهرة، دار التعليم الجامعي، ص: 22.