

دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية

د. عباس فرحات

جامعة محمد بوضياف، المسيلة - الجزائر

ferhata75@yahoo.fr

أ. أمينة حفاصة

جامعة محمد بوضياف، المسيلة - الجزائر

amina.hafassa@yahoo.com

The role of accounting measurement and disclosure on environmental costs in enhancing the quality of accounting information

HAFASSA Amina & FARHAT Abasse

University of Msila - Algeria

Received: 2017

Accepted: 2017

Published: 2017

ملخص:

اهتمت هذه الورقة البحثية بتسليط الضوء على دور القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، ومن أجل نزع الغموض حول متغيرات الدراسة تم التطرق للإطار النظري لمحاسبة التكاليف البيئية وعرض مختلف طرق ومدخل قياس التكاليف البيئية وكذا محددات الإفصاح عنها في القوائم المالية. كما تم تحديد معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية والخصائص النوعية الرئيسية منها والثانوية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي كان أبرزها أن الإفصاح عن التكاليف البيئية وتحديدتها بدقة يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح، وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة ومفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة.

الكلمات المفتاحية: التكاليف البيئية، جودة المعلومة المحاسبية، الإفصاح البيئي، القياس المحاسبي.

Abstract :

The purpose of this paper was to highlight the role of accounting measurement and accounting for environmental costs in enhancing the quality of accounting information. In order to demystify the variables of the study, the theoretical framework of environmental cost accounting was presented. It also presented the various methods and means of measuring environmental costs as well as the determinants of disclosure in the financial statements. Define the criteria for measuring the quality of the accounting information and its main and secondary qualitative characteristics.

The results of the study were summarized as follows: The disclosure of environmental costs and their precise identification leads to easy allocation and loading on the product properly, thus obtaining accounting information of quality and useful to its users in making the appropriate decisions.

Key words: environmental costs, quality of accounting information, environmental disclosure, accounting measurement.

مقدمة:

ان الإفصاح المحاسبي المعاصر يتعرض للانتقاد وذلك لعدم اهتمامه الكافي باحتياجات ومصالح أطراف عديدة تتأثر جوهريا بنشاط المؤسسات الاقتصادية نظرا لوجود تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النقاط للمؤسسات المعاصرة، سواء من وجهة نظر العاملين فيها أم من وجهة نظر المجتمع المحلي.

ومن هنا يعد الاهتمام بتحديد وقياس التكاليف البيئية ظاهرة حديثة نسبياً والتي كانت مهمة في القديم، حيث كان الاعتقاد السائد أن المجتمع وحده المسؤول عن سلامة البيئة، لكن مع ظهور القوانين والتشريعات البيئية بدأ الاهتمام يتجه نحو المنشأة التي تمارس أنشطة مضرّة وملوثة للبيئة.

حيث ظهر دور مهنة المحاسبة في المساهمة في حل القضايا والمشاكل البيئية، حيث أن مستخدمي القوائم المالية يجدون في المعلومات المحاسبية أنشطة المنشأة كافة ومن بينها المعلومات البيئية أهمية بالغة في تقييم وضعية المؤسسة ونتائجها وتطلعاتها المستقبلية. حيث أن أغلب المنشآت تواجه مشاكل في القياس المحاسبي التكاليف البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، إذ كانت المحاسبة التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة ولا تظهر في بند مستقل، مما ينتج عنها معلومات محاسبية غير دقيقة ولا تتسم بالجودة وبالتالي غير مفيدة وتعطي قرارات خاطئة.

مما تقدم يمكن صياغة السؤال الرئيسي على النحو التالي:

- ما هو دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي عن التكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟
وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي مختلف طرق ومداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية؟ وفيما تتمثل متطلبات الإفصاح عنها في القوائم المالية؟
- 2- فيما تتمثل معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية؟
- 3- ما هو دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟
للإمام بمختلف جوانب الدراسة يتم تقسيم الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

✓ أولاً: مدخل لمحاسبة التكاليف البيئية؛

✓ ثانياً: إطار المفاهيمي لجودة المعلومات المحاسبية؛

✓ ثالثاً: دور القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

أولاً: مدخل لمحاسبة التكاليف البيئية

1. مفهوم محاسبة التكاليف البيئية:

اختلفت التعاريف الخاصة بمحاسبة التكاليف البيئية حيث نذكر منها ما يلي:

عرفت وكالة حماية البيئة الأميركية المحاسبة البيئية على أنها: "تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية"⁽¹⁾

كما عرفها بيتر بأنها: "هي النظام المحاسبي الممتد للنظام التقليدي المبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة، لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها المؤسسات الاقتصادية وخاصة الصناعية منها"⁽²⁾ هي عبارة عن جمع تحليل وتقدير بيئي ومالي لأداء المنظمة أو المؤسسة من خلال الحصول على البيانات والمعلومات من النظم الإدارية الموجودة بالمنظمة مثل إدارة البيئة ونظم المحاسبة المالية، وذلك من خلال إتخاذ القرار المناسب من أجل تقليل الآثار والتكاليف البيئية"⁽³⁾

✓ من خلال ما سبق يتضح أن؛ محاسبة التكاليف البيئية هي أداة تعكس الآثار البيئية للمؤسسة على المحيط والمجتمع من خلال القياس والإفصاح عن التكاليف والإيرادات البيئية ضمن التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة والحصول على معلومات مفيدة تساعد في عملية اتخاذ القرارات المناسبة في شتى المجالات والتقييم الفعال للأداء البيئي.

2. تعريف التكاليف البيئية:

حتى تقوم المؤسسة بمعالجة ومنع مختلف الآثار البيئية الناتجة عن الأنشطة اليومية التي تمارسها وجب عليها تحمل تكاليف إضافية والتي تسمى بالتكاليف البيئية، والتي تعتبر أحد فروع المحاسبة البيئية. حيث تعددت وجهات النظر فليس هناك تعريف محدد لهته الأخيرة بسبب استخدام هذا المفهوم في شتى المجالات. عرفت إحدى فرق العمل المتخصصة في التكاليف البيئية هذه الأخيرة على أنها: "تلك التكاليف التي تشتمل على التكاليف الداخلية والخارجية على حد سواء، وتكاليف التخطيط والسيطرة والتي تنشأ عن معالجة التأثيرات البيئية والحد منها"⁽⁴⁾

وهناك من يعرفها على أنها: "هي كافة عناصر التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي تتم بغرض استخدام الموارد أو غنتاج منتجات صديقة للبيئة، أو معالجة آثار الأنشطة الملوثة للبيئة وإزالة الأضرار البيئية، سواءا كان ذلك إختياريا أو إلزاما بالتشريعات والقوانين البيئية"⁽⁵⁾

وفي تعريف آخر لها: "هي جميع التكاليف الصريحة والضمنية التي تتحملها المؤسسة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواءا بالماء أو الهواء أو التربة أو الحيوان أو الإنسان) في الوقت الحاضر والمستقبل نتيجة مزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخاذها، لها آثار سلبية في البيئة"⁽⁶⁾

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج النقاط التالية فيما يخص التكاليف البيئية:

✓ تمثل مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة الآثار السلبية المترتبة عن مزاولتها لنشاطها الصناعي؛

✓ تمثل مجموع التكاليف سواء الصريحة منها أو الضمنية المنفقة من أجل معالجة الأضرار البيئية التي حدثت أو لمنع الإضرار بالبيئة والمحافظة عليها.

3. أنواع التكاليف البيئية:

لكي نتمتع في فهم التكاليف البيئية لابد من التعرف على أنواعها وتبويبها المختلفة التي سيتم عرض

أهمها كالتالي:

❖ التبويب وفقا لخصائصها: حيث يتم تبويبها تحت هذا البند إلى أربعة أصناف هي كالتالي: (7)

أ - تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالمعايير والقوانين البيئية؛ وتتضمن:

- تكاليف الالتزام: وتشمل تكاليف الوقاية والتقييم وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بالالتزام؛
- تكاليف عدم الالتزام: وتشمل التعويضات والغرامات وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بعدم الالتزام.

ب - تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالأنشطة البيئية؛ وتتضمن:

- تكاليف بيئية اختيارية وأخرى إجبارية
- ج - تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بأنشطة أو أقسام المؤسسة؛ وتشتمل:

- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الإنتاج؛
- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات الإنتاجية (الصيانة، القوى الحركية، التخزين)؛
- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات التسويقية (المبيعات، الدعاية، التغليف).

❖ التبويب وفقا لنموذج تكلفة الجودة: (8)

أ - تكاليف منع التلوث البيئي: وهي تكاليف الأنشطة التي تنفيذها لمنع حدوث نفايات أو فاقد يمكن أن

يؤدي إلى آثار بيئية عكسية، من هذه الأنشطة نجد:

- إجراء البحوث البيئية؛
- تقييم واختيار معدات رقابة وحماية البيئة من التلوث؛
- إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد خام ضارة أو سامة؛
- دراسة إحلال مواد غير ضارة بالبيئة بدلا من الضارة.

ب - تكاليف اكتشاف التلوث البيئي: وهي تكلفة الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات

والعمليات والأنشطة الأخرى داخل المؤسسة تتطابق مع المعايير البيئية الملائمة، مما يتطلب قياس ومتابعة

المصادر المحتمل احداثها للأضرار البيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يلي:

- متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة من داخل المصنع وخارجه؛

- فحص المنتجات والعمليات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية؛
 - إجراء اختبارات على مستوى النفايات للتأكد من التزام الموردين بالمواصفات والشروط البيئية
 - أنشطة المراجعة البيئية.
- ج - تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي: تهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة التي حدثت فعلا مثل:
- تشغيل معدات نقل ومنع التلوث؛
 - معالجة المواد السامة والتخلص منها؛
 - تكاليف التعويض المدفوعة للمتضررين؛
 - تكاليف العمالة المفقودة بسبب الملوثات؛
 - تكاليف الأدوية وعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث.
- إلى غير ذلك من تبويبات وتصنيفات أخرى تختلف بين الكتاب كل حسب وجهة نظره.

4. القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

نتيجة القوانين المفروضة على المؤسسات والأضرار الصحية المتفاقمة والناتجة عن آثار التلوث، وجدت المؤسسات نفسها مجبرة على تبني وقياس التكاليف البيئية والالتزام بمبدأ "من يلوث يدفع". حيث يعد هذا الأخير من الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة عن طريق المحاسبة البيئية وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي.

1.4 تعريف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية: يمكن تعريف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية كالتالي: "هو تحليل قيم جميع عناصر التكاليف المتولدة عن إلتزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواءاً كان ذلك الإلتزام بمحض إرادتها أو قصراً بموجب القانون".⁽⁹⁾

"هو تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المؤسسة البيئية، وتسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها على مصالح الأطراف على شكل وحدات نقدية تماشياً مع فرض وحدة القياس".⁽¹⁰⁾

من خلال ما سبق يمكن القول أن؛ القياس المحاسبي عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية هي أسلوب عصري تلجأ إليه المؤسسات إما إختيارياً أو يفرض عليها بقوة القانون حسب نوع الشركة أو حسب تشريع البلد الذي تنشط فيه بهدف الحفاظ على بيئتها وتحمل عقبات نشاطها. حيث يعتمد على مجموعة من الطرق والمناهج والإجراءات المحاسبية لتحليل الأحداث البيئية وتسجيلها.

2.4 طرق ومدخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

في ظل ظهور القوانين والتشريعات البيئية بدأ اهتمام المؤسسات التي تمارس أنشطة ملوثة بالبيئة يتجه نحو انتهاج أساليب لحماية البيئة ومحاولة قياس تكاليف الحفاظ عليها خاصة مع ظهور المواصفة الجديدة في مجال البيئة وأنظمة الإدارة البيئية ISO 14000 والتي تتطلب أن تمارس المؤسسة أنشطة صديقة للبيئة في مختلف المراحل الإنتاجية والتسويقية، وهذه المدخل هي كالتالي:

▪ مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد:

يقوم هذا المدخل على قياس الأشياء والظواهر البيئية كمياً بمقيار موحد يعكس خاصية مشتركة بينها،

حيث يفرق هذا المدخل بين إتجاهين بخصوص المقيار الواحد الذي يستخدم في القياس البيئي، وهما: (11)

أ - القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية: يستند هذا القياس على التمييز بين نوعين من القيمة للشيء هما قيمة المبادلة وقيمة الاستعمال، حيث يقصد بالأولى مبادلة شيء له خصائص معينة بآخر له خصائص مختلفة، أما الثانية فيقصد بها قدرة الشيء، أما الثانية فيقصد بها قدرة الشيء على إشباع حاجة إنسانية مباشرة عند إستعماله، لذا فالمنفعة خاصة عامة ومشتركة لكل الأشياء حتى التي ليس لها قيمة مبادلة. لكن نظراً لتعذر قياسها عملياً أصبح لا يعتمد عليها في مجال القياس المحاسبي البيئي.

ب - القياس باستخدام وحدة النقد: يعتمد هذا القياس على أسعار التبادل، وفيما يخص المحاسبة البيئية فإن هذه الأسعار غير متاحة، إلا أن النقود هي لا تزال لغة المحاسبة المعتمدة، وللتغلب على صعوبة القياس الكمي النقدي للتكاليف البيئية يتم الإستناد إلى بعض الأساليب كطريقة التقييم البديل وطريقة الإستقصاء وطريقة تكلفة التصحيح أو التجنب. (12)

▪ مدخل القياس متعدد الأبعاد: يقوم هذا المدخل على استعمال وحدات قياس مختلفة لقياس العمليات والآثار البيئية للمؤسسة تبعاً للطبيعة المختلفة لكل نوع من تلك العمليات والآثار البيئية دون التقيد بأسلوب أو وحدة محددة، لذا يتسع هذا المدخل ليشمل أسلوبين للقياس هما: (13)

أ - أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد: في هذا الأسلوب يتم تحديد أبعاد للعملية أو الأشياء محل القياس، وتختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف نظام القياس المستخدم، حيث توجد إلى جانب نظام العد الأصلي أنظمة قياس أخرى؛ كنظام القياس الترتيبي، نظام القياس الفصلي ونظام القياس النسبي.

ب - أسلوب القياس الوصفي: يقوم هذا الأسلوب على الوصف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين بحيث يمكن لقارئ هذا الوصف تخيل هذا الحدث على الطبيعة، ويعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف العمليات البيئية التي تقوم بها المؤسسة

بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، وبالرغم من سهولة هذا الأسلوب وانخفاض تكلفته إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي. ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية من المعلومات التي قامت بها المؤسسة للوفاء بالتزاماتها البيئية أفضل من عدم وجود معلومات. حيث تندرج طبيعة وجود هذه المعلومات في ظل هذا المدخل إلى ثلاث مستويات وهي: (14)

- **المستوى الأول:** معلومات مالية لنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيرها بمقياس نقدي.
- **المستوى الثاني:** معلومات كمية لنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيرها بمقياس نقدي، ويتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.
- **المستوى الثالث:** معلومات وصفية تعبر بصورة غير إنشائية عن تأثيرات العمليات البيئية لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

5. الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

على الرغم من أن الإفصاح؛ واحد سواء كان محاسبيا أو بيئيا، إلا أن الإفصاح المحاسبي يعد تقليديا لأنه يقتصر على عرض نتائج الأعمال في ضوء السياسات والمفاهيم المحاسبية من غير أن يبين ما ينتج من قبل الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسات وما لها من آثار على البيئة، مما يؤدي إلى نقص في عرض المعلومات المرتبطة بنشاط الشركات في مجال البيئة. وهو الأمر الذي يتوفر في الإفصاح البيئي.

1.5 مفهوم الإفصاح عن التكاليف البيئية:

عرفت مجموعة خبراء المحاسبة والتقارير الدولية ISAC الإفصاح عن التكاليف البيئية على أنها: "هي الشروحات والإيضاحات الإضافية الخاصة ببنود التكاليف والالتزامات البيئية والتي تتضمنها الميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر، على أن تكون هذه الإيضاحات مقابل كل بند أو ملحق خاص ويجب أن يتم تحديد أهمية البنود وطبيعة البند". (15)

كما عرف الإفصاح البيئي على أنه "الإفصاح الاختياري عن المعلومات سواء كانت نوعية أو كمية من طرف المؤسسات لإعلام، أو التأثير على مجموعات واسعة من الجمهور، وأن المعلومات الكمية يمكن أن تكون ذات طليعة مالية أو غير مالية". (16)

عرف الإفصاح البيئي أيضا: "هو عملية توصيل للتأثيرات البيئية الناتجة عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، لجماعات مصالح بعينها داخل المجتمع وللمجتمع ككل". (17)

مما سبق يمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه: "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها، مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد إتخاذ القرارات المتعلقة بها".

2.5 متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية:

لكي يمكن الإفصاح عن التكاليف البيئية لابد من: (18)

أ - العمل على زيادة الوعي البيئي لدى المؤسسات المختلفة وذلك عن طريق وسائل التوعية المختلفة المرئية والمسموعة والمقروءة؛

ب - العمل على زيادة معيار محاسبي دولي يتعلق بكيفية قياس وتحديد التكاليف البيئية وكذلك يتناول كيفية الإفصاح عن تلك التكاليف في القوائم المالية؛

ت - تدخل الهيئات والمنظمات المهتمة بشؤون البيئة من أجل عمل دراسات وأبحاث حول الآثار البيئية الضارة المتوقعة من كل نوع من الأنواع الصناعية الملوثة للبيئة، ثم الاستعانة بأحد الخبراء في هذا المجال لتقدير حجم وقيمة هذه الأضرار لكل مجال حتى يسهل الإفصاح عنها في القوائم المالية؛

ث - إذا تم إلزام جميع المؤسسات بقياس التكلفة البيئية وتحميلها على تكلفة المنتج فإن ذلك سيؤدي إلى تساوي هذه التكلفة بين المؤسسات المختلفة مع وجود جهة رقابية تشرف على ذلك؛

ج - يمكن التخفيف من مشكلة الموضوعية عن طريق استناد الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي إلى أبحاث ودراسات علمية موضوعية على أسس علمية، ثم اختبارها على أكثر من كيان، وبذلك تقلل من التقدير الشخصي للعنصر البشري.

ثانياً: الإطار المفاهيمي لجودة المعلومات المحاسبية

تهدف المؤسسة الاقتصادية إلى نشر القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المحاسبية المفيدة لاتخاذ مختلف القرارات من أطراف مختلفة سواء داخلية أو خارجية، شريطة أن تمتاز تلك المعلومات المحاسبية بالجودة وأن تتصف بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية لكي تكون معبرة عن الأحداث الاقتصادية ذات الصلة بالمنشأة بصورة أكثر واقعية.

ان الخصائص النوعية هي الصفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية، (19) والإطار المفاهيمي الذي نشر في عام 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، قد قدم الخصائص الأربع النوعية الرئيسية التالية: (20)

- القابلية للفهم (Intelligibilité)؛

- الملائمة (Pertinence)؛

- الموثوقية (Fiabilité)؛

- القابلية للمقارنة (Comparabilité).

وقدم أيضا عدد من الخصائص النوعية المشتقة هي: الأهمية النسبية (المشتقة من الملائمة)، الصورة الصادقة أو العادلة، تغليب الجوهر على الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الاكتمال (المشتقة من الموثوقية أو المصدقية)؛ كما تجدر الإشارة إلى أن الإطار الجديد المعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ظل سياسة التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد فضل الإبقاء على مفهوم العدالة (Fidélité) بدلاً من الموثوقية أو المصدقية (Fiabilité)، ففي ضوء طبيعة ونطاق المشاكل المطروحة منذ أمد طويل بالخاصية النوعية للموثوقية، والمحاولات السابقة لحلها، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية قد وصلا للتشكيك في نفس المصطلح، كما أنهم قاموا بتفتيش لمصطلح الذي سيكون أكثر وضوح ويعكس المعنى المقصود (العدالة)، هذا يعني الوصف العادل للظواهر الاقتصادية في التقارير المالية، أمر أساسي لفائدة صانعي القرار من المعلومات.(21)

ولإعطاء صورة عادلة عن الظواهر الاقتصادية، فإن ممثلي المحاسبة ينبغي أن يقدموا قوائم مالية تتضمن معلومات تكون كاملة أو شاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء الجوهرية، وجاءت نصائح مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية المقدمة بأن العدالة تشمل جميع الخصائص للأطر السابقة كما وصفت من جانب الموثوقية. إن هذه الخصائص النوعية التي تحدد مدى فائدة المعلومات الواردة في القوائم المالية، يمكن تصنيفها إلى قسمين فرعيين:(22)

■ الخصائص النوعية الأساسية؛

■ الخصائص النوعية الفرعية؛

ومن الجدير بالذكر أيضا أن تتم تغطية عددا من المفاهيم والمبادئ التي عالجهها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) وهي: الصورة الصادقة أو العادلة (الفقرة: 13)، واستمرارية الاستغلال (الفقرة: 23)، وطريقة محاسبة الاستحقاق (الفقرة: 25)، ومواصلة العرض (الفقرة: 27)، الأهمية النسبية وإمكانيات تجميع (الفقرة: 29) والمقاصة وعدم المقاصة (الفقرة: 32).

ما يجب الإشارة إليه فيما يتعلق بدراسة الخصائص النوعية نجد أن هنالك قيوداً يحد من محتوى المعلومات المالية، ألا وهي تكلفتها، وللحصول على معلومات مالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتمثل بصورة عادلة ما

يزعم أنها تمثله، وما يعزز من فائدة المعلومات المالية هي إذا ما كانت قابلة للمقارنة، ويمكن التحقق منها (قابلية التحقق)، سريعة الاستجابة، وقابلية الفهم.⁽²³⁾

وتعتبر خاصية الملائمة الخاصة الأكثر أهمية في القياس أو في تحديد الاختيار بين ما هو جزء من المعلومات التي يتم نشرها، وما لا يشكل جزءاً منها، أما بالنسبة لصورة العادلة أو الحقيقية تأتي في المرتبة الثانية لأن مناقشة صورة صادقة عن المعلومات الغير ملائمة لن يكون لها معنى، وفي الأخير تعتبر القابلية للمقارنة والقابلية للفهم هما في المرتبة الثالثة في التسلسل الهرمي للقياس أو من حيث تحسينها للمعلومات المقدمة، وبالتالي يمكننا القول في الأخير بأن انعدام الملائمة والصورة العادلة للمعلومات المنشورة فإنها ستكون بكل بساطة غير مفيدة.⁽²⁴⁾

ثالثاً: دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية:

نتيجة لتطور بيئة عمل المؤسسات، وتعدد أنواع الاستثمارات المالية، واتجاه العديد من الدول نحو تنمية وإثراء المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات، أصبح من الضروري تطوير محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية من جهة، وتدعم ثقة مستخدمي تلك التقارير من جهة أخرى، ولقد أدت التطورات السابقة إلى زيادة الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه المؤسسات، وبالرغم من أن هذه التطورات دعت إلى إثراء التقارير والقوائم المالية، فما زالت هذه التقارير تفتقر إلى معلومات عن مخاطر المؤسسات، فهي لا تظهر دور إدارة المؤسسة في مواجهة هذه المخاطر.⁽²⁵⁾

ومع رغبة المؤسسات في الانضمام إلى أسواق المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً أصبح القياس والإفصاح عن مخاطر المؤسسات يمثل أحد أهم الممارسات المحاسبية الواجب تطبيقها، وبات من الضروري تقديم معلومات مالية وغير مالية عن أنواع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات.

ومن هنا يتبين لنا أن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها هدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحسين الإفصاح عن المعلومات الموجودة بالتقارير المالية، يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي.

وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي نص عليها في

التوصية رقم (2) من توصيات مفاهيم المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي والتي تمثل إطاراً لجودة التقارير المالية.

وبالتالي تساهم محاسبة التكاليف البيئية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية المتواجدة بالقوائم المالية من خلال ما يلي:

- ✧ القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يعبر عن العمليات والأحداث البيئية التي تقوم بها المنشأة بالشكل الذي يمكن للمستخدم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي يراها مناسبة (تحقق الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها)؛
- ✧ قياس وتحليل التكاليف البيئية في تحديد التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة يساهم في زيادة فعالية المعلومات المحاسبية (تحقق الفعالية)؛
- ✧ الإفصاح عن التكاليف البيئية يساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء البيئي المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل تلك المؤسسات (تحقق الملاءمة والقيمة التنبؤية)؛
- ✧ توحيد طرق وسياسات قياس التكاليف البيئية ينتج عنه توحيد في النتائج، وبالتالي فالقوائم المالية في هذه الحالة تتسم بالثبات وقابلية المقارنة؛
- ✧ قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية يعطي معلومات محاسبية صحيحة وسهلة لمستخدميها لاتخاذ القرارات (توفر مقياس المنفعة)؛
- ✧ القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية الماضية، الحاضرة والمستقبلية يؤدي إلى زيادة المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية، وبالتالي توفير معلومات محاسبية تتسم بالدقة الأمر الذي يؤدي بالحصول على معلومات محاسبية ذات جودة.

خلاصة الدراسة:

من خلال دراسة موضوع "عرض لأهم نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية كأحد متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" وبهدف رفع الإبهام والغموض حوله، تم التعريف بمحاسبة التكاليف البيئية وتوضيح مختلف طرق ومداخل القياس المحاسبي لهذا النوع من التكاليف ومتطلبات الإفصاح عنها في القوائم المالية. حيث تم تسليط الضوء على دور القياس الدقيق والإفصاح الشفاف عن التكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عن طريق تحقق الخصائص النوعية الأساسية والثانوية وكذا تحقق معايير قياس الجودة فيها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها في الآتي:

كـ أغلب المؤسسات الاقتصادية وخاصة الصناعية منها؛ أصبحت على درجة من الوعي البيئي ومدركة لأهمية المحافظة على البيئة، إلا أنها لا تطبق محاسبة التكاليف البيئية وتقوم بإهمالها وبعدم الإفصاح عنها في قوائمها المالية، الأمر الذي ينتج عنه معلومات محاسبية غير دقيقة؛

كـ المعلومات التي توفرها المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي، من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد بدقتها مما يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح والحصول بذلك على معلومات محاسبية ذات جودة ومفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة؛

كـ القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يزيد من حجم المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية الأمر الذي يؤدي بالحصول على معلومات محاسبية دقيقة ومفيدة لمختلف الأطراف في ترشيد قراراتهم؛

كـ عدم قياس عناصر التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية يؤدي إلى تحمل المؤسسة التبعات القانونية والاجتماعية وتؤدي إلى الزيادة في أعبائها؛

كـ تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يؤدي إلى إدخال تغيرات معينة في تصميم المنتجات أو طرق الإنتاج؛

كـ تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة لإبراز الآثار البيئية للأنشطة التي تمارسها المنشأة مما يساعد في تجنب أو الحد من هذه الآثار.

الهوامش والإحالات:

- (1)- E P A.E , « an introduction to environmental Accounting As a business Management tool: Key concepts and terms »,Accounting Journal,Vol.35, 1995, P : 432-433.
- (2)- Peter. L; Roger. K .d ; « environmental cost accounting and auditing », Managerial Auditing Journal, Vol.15, issue.8 , P: 425..
- (3)- Howard, Pearce and Ward, faith "The United Nations Expertise Working Group Environmental Management Accounting",Bristol, UK.(2002).
- (4)- Expert Working Group, « Environmental Management Accounting Procedure and Principles »,United Nations Division for Sustainable Development, United Nations, NEW YORK, 2001, P11.
- (5)- سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2014، ص 30.
- (6)- عبد الدنعم فليح عبد الله، قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمارات في نظم الإدارة البيئية، الدراسات المالية والتجارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 11، 2002، ص 428.
- (7)- Boden, R., and Froud, J, "Obeying the Rules: Accounting for Regulatory Compliance Costs in The United Kingdom", Accounting, Organizations and Society, vol. 21, No. 6, 1996, p. 529.□
- (8)- حسين محمد أحمد محمد درويش، إطار محاسبي مقترح لتقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج، رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، القاهرة، 2010، ص 75-76.
- (9)- عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية للأسمدة وتأثيره في قدراتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة حلب، المجلد 26، العدد 01، 2010، ص 283.
- (10)- لزمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية " بين النظرية والتطبيق"، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الإسكندرية، 2007، ص 28.
- (11)- لزمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، المرجع نفسه، ص 148 - 146.
- (12)- مهاوات لعبدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم التسيير، جامعة لزمد خيضر، بسكرة، 2015.
- (13)- لزمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سابق، ص 150 - 146.

- (14)- لزمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، مرجع سابق، ص15 .
- (15)- منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية، ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2007، ص 57.
- (16)- Rob Gray,Dave owen,keith maunders, **accounting and accountability changes and challenges in corporate social and environmental reporting**, prentice hall, USA, 1996, P28. □
- (17)-Rob Gray,Dave owen,keith maunders, **accounting and accountability changes and challenges in corporate social and environmental reporting**, prentice hall, USA, 1996, P28 .
- (18)- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص100.
- (19) - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 5.
- (20)- Robert Obert, **Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB**, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011, P 28. (Téléchargé le : 20/02/2013, [http : //www. Focusifrs.com](http://www.Focusifrs.com)). □
- (21)- Robert Obert, **Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB**, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011, P 28. (Téléchargé le : 20/02/2013, [http : //www. Focusifrs.com](http://www.Focusifrs.com)). □
- (22)- **IBID**, P 28. □
- (23)- **IBID**, P 28. □
- (24)- Laurent Lévesque, **La Normalisation comptable internationale : Un Cadre conceptuel à repenser**, Dossier, Novembre 2006, SIC N°247, P 17. (Téléchargé le : 01/03/2013, [http : //www. Focusifrs.com](http://www.Focusifrs.com)). □
- (25)- مصطفى محمد كمال محمد حسن، القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات – دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع والأربعون، 2007، ص: 245.