

معايير التنمية المستدامة وأثرها على المحاسبة البيئية (بالتطبيق على الشركات الصناعية بمدينة السادات)

عادل عبدالهادى عبدالله^١، محمد على وهـدان^٢، عادل جعفر محمد يوسف^٣

^١. معهد الدراسات والبحوث البيئية- جامعة السادات

^٢. كلية التجارة – جامعة المنوفية

^٣. باحث دراسات عليا بقسم التنمية المتواصلة بمعهد الدراسات والبحوث البيئية – جامعة مدينة السادات

الملخص

أجرى البحث بهدف تقييم أثر إصدار معايير الأداء المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية والتي أصدرتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) في يناير ٢٠١٢^(١) وعددها ثمانية معايير على المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية بمدينة السادات من خلال دراسة وتحليل التقارير المالية لبعض الشركات الصناعية بمدينة السادات ولتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة ميدانية باستخدام الاستقصاء والمقابلات الشخصية. وتشير نتائج الدراسة إلى : أن هذه الشركات لم تفصح بشكل كافٍ عن التكاليف البيئية في التقارير المالية ولم يتم الإشارة إلى أي بيانات تتعلق بالتكاليف البيئية ضمن التقارير المالية ، رغم التزام الشركات محل الدراسة بمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية ذات الصلة إلا أنها لا تفصح عن التكاليف البيئية وذلك لعدم وجود معيار محاسبة مصرى بهذا الخصوص أو تشريع آخر ، وتوصى الدراسة بضرورة إصدار معيار محاسبة مصرى يلزم بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها ، وضرورة رفع مستوى الوعي بقضايا البيئة وتشجيع ومنح المنشآت التي تحافظ على البيئة معاملة ضريبية مميزة تشجيعاً لها على حماية البيئة

Abstract :

Has done research in order to assess the impact of the issuance of performance standards on environmental and social sustainability and issued by the International Finance Corporation (IFC) in January 2012 and number eight standards on environmental accounting in industrial companies in Sadat City through the study and analysis of financial reports for some industrial companies in Sadat City To achieve the aim of the research was conducting a field study using survey and personal interviews. The results of the study: that these companies did not disclose adequately the environmental costs in the financial reports did not indicate any data related to environmental costs in the financial reports, despite the commitment of companies in the study of the Egyptian Accounting Standards relevant Egyptian laws, but it does not disclose the environmental costs and that the lack of standard accounting Egyptian in this regard or other legislation, the study recommends the need to pass the standard Egyptian Accounting necessary measure environmental costs and disclosed, and the need to raise the level of awareness of environmental issues and to encourage and give enterprises that preserve the environment distinctive tax treatment to encourage them to protect the environment

مقدمة

منذ صدور قانون حماية البيئة فى رقم ٤ عام ١٩٩٤ م ولائحته التنفيذية عام ١٩٩٥ (٢) أصبح لزاماً على الشركات المصرية حماية البيئة ولا يرخص لاي شركة جديدة بعد صدور هذا القانون إلا إذا قدمت دراسة جدوى تتضمن دراسة بيئية بها تصنيف المنشأة ونشاطها من حيث الإضرار بالبيئة ونوعية الأضرار المحتملة وكيفية معالجتها وعلى الشركة الالتزام بحماية البيئة ، وهو ما يسمى بالتنمية المستدامة وقد سعت الدول الى إصدار قوانين ووضع معايير للإقرار بالتكاليف البيئية ومن ثم الاعتراف بهذه التكاليف لذلك وجب قياس هذه التكاليف فى صورة نقدية تمهيداً للإفصاح عنها ومن هذه المعايير التي ظهرت مؤخراً وبالتحديد فى يناير ٢٠١٢ معايير الأداء المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية ويهدف هذا البحث إلى محاولة إلقاء الضوء على مفهوم التنمية المستدامة وعلاقتها بالمحاسبة البيئية ، وذلك من خلال دراسة مدى وجود علاقة بين التنمية المستدامة

١- معايير الأداء المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية الصادرة من مؤسسة التمويل الدولية – مجموعة البنك الدولي ، يناير ، ٢٠١٢ .

٢- القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ م ولائحته التنفيذية ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، الجريدة الرسمية ، فبراير ١٩٩٥ .

والمحاسبة البيئية، وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA المحاسبة البيئية (1) بأنها "عملية التعرف على التكاليف البيئية وقياسها وتوزيعها ودمج تلك التكاليف مع القرارات الاقتصادية وكذلك إيصال تلك المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية للشركة" كما عرفت بأنها " نظام وعلم اجتماعي لإدارة الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف من خلال تحديد وقياس نقدي للأضرار البيئية التي تسببها الشركات للبيئة المحيطة بها نتيجة لأنشطتها والإبلاغ عنها بالقوائم المالية بعد معالجتها محاسبياً .

مشكلة البحث :

إن الحفاظ على الموارد الطبيعية والحفاظ على حقوق الأجيال القادمة وهو ما يسمى بالتنمية المستدامة وفي عام ٢٠١٢ قامت مؤسسة التمويل الدولية بإصدار مجموعة من المعايير معنية بالاستدامة البيئية ، ولذلك تكمن المشكلة في دراسة مدى تأثير إصدار تلك المعايير على الأداء المحاسبى وبصفة خاصة المحاسبة البيئية وكيفية إعداد حسابات التكاليف البيئية وكيفية احتسابها نقدياً وفقاً لأدراك تام بتلك المعايير، وقد عرف التكاليف البيئية بأنها " تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة، والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو وقف انبعاث المواد الضارة، والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين والمؤسسة ككل(٢)"

، ومدى تحقيق معايير التنمية المستدامة لأهدافها التي صدرت من أجل تحقيقها ، ولذلك قام الباحث بدراسة مدى تحقق تلك الأهداف وأيضاً مدى توفر معيار محاسبى مصرى يفي بهذا الغرض .

تساؤلات البحث :

- هل توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول إدراكهم لوجود معايير الإفصاح عن التكاليف البيئية .
١. هل توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول إدراكهم لأهداف معايير التنمية المستدامة .
 ٢. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التنمية المستدامة والمحاسبة البيئية بالشركات محل الدراسة ، وما هى الدلالة الإحصائية لهذه العلاقة .

أهداف البحث

يهدف البحث الى :

- دراسة وتحليل الفروق الجوهرية بين آراء المستقصى منهم حول إدراكهم لمدى توافر معايير أو قوانين ملزمة بالإفصاح عن التكاليف البيئية .
- دراسة آراء المستقصى منهم حول إدراكهم لأهداف معايير التنمية المستدامة .
- دراسة مدى وجود علاقة بين معايير التنمية المستدامة والمحاسبة البيئية بالشركات محل الدراسة .

أهمية البحث :

ترجع أهمية البحث الى أهمية موضوع التكاليف البيئية فى الشركات الصناعية حيث أن:

١. الأداء الإقتصادى لأى شركة صناعية لا بد وان يصحبه وجود بعض الملوثات للبيئة المحيطة للشركة .
٢. المحاسبة عن التكاليف البيئية تتطلب تقديم المعلومات التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الأمثل للموارد وحماية البيئة وتحميل الوحدة بتكاليف ذلك .
٣. وجود ندرة فى الدراسات التى تناولت هذا الموضوع فى مصر وخاصة فى الشركات الصناعية
٤. هذا البحث يوفر دليل عملي على العلاقة بين المحاسبة عن التكاليف البيئية والتنمية المستدامة.
٥. هذا البحث يساعد الشركات الصناعية بتوفير معلومات عن مكونات التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها.

الدراسات السابقة :

١- عمرو ، حسين عبد البر ، المعايير المحاسبية فى الإفصاح البيئي بين النظرية المجلة العربية للمحاسبة ، العدد الاول ٢٠٠١ ص ٣٠

2 - Christioer, H. Stinson, "Environmental Accounting for Environment, Health and Safety Costs", University of Texas, Austin, Jan, 1997, p18.

في عام ٢٠١٠ قام نوفان (١) بدراسة تهدف الى اختبار ووضع اطار مقترح لقياس التكاليف الاجتماعية ، وبيان أهمية قياس هذه التكاليف لتحسين جودة المعلومات المنشورة في القوائم المالية ، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية :

- لا يوجد تطبيق فعلى لقياس وإفصاح للمحاسبة الاجتماعية في شركة مصفاة البترول الأردنية
- أن النظام المحاسبي الموجود يكتفى بحصر عناصر التكاليف الاجتماعية مما يؤثر في النتائج وبيانات التكاليف للنشاط الاقتصادي

وفي عام ٢٠١١ قام الطاهر (٢) بدراسة هدفت الى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للأسمت بالإفصاح عن أدائها البيئي ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون قيام الشركة موضوع البحث بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي وأيضاً تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن يستفيد منها المسؤولين في الشركة الأهلية للأسمت فيما يتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية :

- لا تقوم الشركة الأهلية للأسمت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي.
- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للأسمت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، وأبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي،
- وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.
- وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وعدم وجود رغبة للإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها.

وفي عام ٢٠١١ قام الدوسرى (٣) بدراسة هدفت الى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مع الأخذ في الاعتبار الآثار البيئية والالتزامات والتكاليف المترتبة عليها وإلقاء الضوء على مفهوم المحاسبة عن التكاليف البيئية وأهميتها ، ودوافع اهتمام المنشآت بدراسة هذا النوع من التكاليف وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية :

- إن دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الشركات على الاستجابة للقوانين الحالية والخاصة بحماية البيئة ، وفي التقليل من التعويضات والغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة
- إن دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الإدارة العليا على المفاضلة بين بدائل الاستثمار المختلفة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية
- يوجد اقتناع بضرورة وجود معايير عن محاسبة التكاليف البيئية ، وتوفير الدعم المادي والمعنوي من أجل الالتزام بالقوانين العامة والخاصة بحماية البيئة

وفي عام ٢٠١١ قام تهاى (٤) بدراسة هدفت إلى محاولة وضع إطار علمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية يقوم على أساس تحقيق الربط بين كل من نظام الإدارة البيئية ونظم معلومات المحاسبة الإدارية المتطورة من خلال بيان المفاهيم العلمية البيئية ذات الصلة بنظم محاسبة الإدارة البيئية وكذلك أهم التحديات والفرص المتاحة أمام نظم محاسبة الإدارة البيئية وتوصلت الدراسة إلى

- تعهد الإدارة بالقضايا البيئية يمكن من دعم هذه القضايا من خلال أخذ البعد البيئي في الاعتبار داخل إستراتيجية المؤسسة
- ضرورة قيام الأجهزة الحكومية بتشجيع وتحفيز المؤسسات بكافة صور التحفيز من ضرائب وغيرها على تطبيق نظام الإدارة البيئية بكافة أركانه
- الالتزام بالإفصاح عن أدائها البيئي، وتوفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة البيئية على المستوى القومي
- القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وهذا من أجل تحفيز الجهات المسؤولة في الدولة من أجل إلزام المؤسسات الصناعية بمختلف أنواعها بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية السنوية بغرض خدمة أصحاب المصالح، وتمكين المؤسسة من تقييم أدائها البيئي ومن ثم تعمل على تحسينه

٥ - نوفان ، حامد محمد ، سنة ، ٢٠١٠ ، رسالة دكتوراة " القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق

٦ - الطاهر ، عادل البهلول حميدان ، ٢٠١١ بعنوان : الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمت بليبيا" دراسة استطلاعية"

٧ - الدوسرى ، عبد الهادي منصور ، ٢٠١١ بعنوان : أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

٨ - تهاى ، عز الدين فكري ، 2011 بعنوان الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية

وفي عام ٢٠١٤ قام سعيدى^(١) بدراسة تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية، بالاعتماد على مؤسسة الإسمتت حامة بوزيان قسنطينة كدراسة حالة. وقد توصلت الدراسة إلى:

- التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية ، وأن نيل هذا الأثر البيئي الأهمية الكافية من الدراسة يؤدي بالنتيجة إلى احتواء تأثيرات الجوانب الأخرى.
- المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية ومالية، مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا في المركز المالي للمؤسسة وفي نتيجة نشاطها.
- المؤسسة محل الدراسة لا تلتزم بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، وذلك راجع لعدة معوقات تحد من قيامها بذلك ، معوقات تنظيمية وتشريعية، معوقات علمية ومهنية، وأخرى ذات الصلة بالجانب الإداري والمالي

التعليق على الدراسات السابقة :

ويتضح من الدراسات السابقة أنه تم التركيز على دراسة وتحليل التكاليف البيئية من حيث التويب والبعض ركز على دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في تحسين جودة التقارير المالية وقد ناقشت بعض الدراسات التكاليف البيئية وهي في واقع الأمر تكلفة المسؤولية المجتمعية ، لكن كل الدراسات أوضحت انه توجد معوقات كثيرة أمام عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وقد تميزت هذه الدراسة في أنها تدرس العلاقة بين معايير التنمية المستدامة والمحاسبة البيئية ، ومدى تأثير إصدار معايير التنمية المستدامة على إجراءات الشركات الصناعية في التعامل مع التكاليف البيئية.

مصادر جمع البيانات :

يعتبر المصدر الرئيس لجمع البيانات هو تحليل بنود وفقرات معايير المحاسبة المصرية وكذا القوائم المالية لعدد من الشركات الصناعية بمدينة السادات وتم إجراء المقابلات الشخصية وتجميع الاستقصاء من السادة المديرين الماليين للشركات والمحاسبين القانونيون لتلك الشركات.

الدراسة والعينة :

يتمثل مجتمع الدراسة في عدد من الشركات الصناعية بمدينة السادات وتم الحصول على القوائم المالية لهذه الشركات لعام ٢٠١٤ وتنصب الدراسة على تحليل هذه القوائم بالإضافة الى تجميع البيانات باستخدام الاستقصاء والمقابلات شخصية مع المديرين الماليين ومراقبي حسابات هذه الشركات.

المنهجية :

يتم استخدام المنهج التحليلي الوصفي حيث يتم تحليل القوائم المالية للشركات ودراسة وصفية لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتم اختبار الفروض من خلال التحليل الإحصائي لبيانات المستقصى منهم.

متغيرات وفروض البحث

أ - المتغيرات :

تقوم هذه الدراسة على بحث مدى تأثير معايير التنمية المستدامة (متغير مستقل) في المحاسبة البيئية (متغير تابع)

ب الفروض :

- لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول إدراكهم حول شمول معايير المحاسبة المصرية على معايير الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية .
- لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول إدراكهم لأهداف معايير التنمية المستدامة
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التنمية المستدامة وحسابات التكاليف البيئية بالشركات الصناعية محل الدراسة.

٩- سعيدي ، حنان سيف ،، ٢٠١٤ القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة قسنطينة

الدراسة التطبيقية :

أولاً : فحص القوائم المالية

تم دراسة وتحليل القوائم المالية التي حصل عليها الباحث لشركات صناعة حيد التسليح في مدينة السادات وعددها ستة شركات وشملت القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها لعام ٢٠١٤ وبعض التقارير لمجلس الإدارة ، وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها من الدراسة تتمثل في:

- لم تقم تلك الشركات بتوضيح أي معلومات نقدية في قوائمها المالية، ولا توجد إيضاحات خاصة بالتكاليف البيئية. رغم احتساب العديد من بنود التكاليف البيئية ضمن التكاليف الاقتصادية .
- كما تضمن تقارير بعض الشركات معلومات وصفية عن البيئة ويظهر ذلك في وجود بعض العبارات في التقرير مثل " حصول الشركة على شهادة الأيزو ١٤٠٠١ للبيئة ، شهادة إدارة السلامة والصحة المهنية ١٨٠٠١ وتجنب مسببات التلوث والالتزام بالقوانين .

ثانياً: الدراسة المكتبية :

أولاً : بعد مراجعة جميع معايير المحاسبة المصرية وعددها ٣٥ معيار وتحليل جميع البنود والفقرات وجد أن بها أكثر من ٣٠٠ فقرة تخص الإفصاح بأشكال مختلفة ، ومنها الإفصاح عن التغيير في سعر العملات وعقود التأجير والشركات التابعة والشركات الشقيقة والتأجير التمويلي والأطراف ذات العلاقات والشركات الشقيقة وعقود التأمين والأصول غير الملموسة.... الخ ورغم كل ذلك لا يوجد معيار واحد يختص بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ولا حتى فقرة داخل معيار .

ثانياً : تهدف معايير التنمية المستدامة فيما يخص الشركات الصناعية : تحقيق التوازن بين البيئة والتنمية. وحث الشركات على الالتزام بمعايير البيئة المحلية والدولية، بركز المعيار رقم ٣ من معايير التنمية المستدامة على النشاط الاقتصادي والتوسع العمراني وارتفاع مستويات تلوث الهواء والمياه والأراضي واستهلاك الموارد غير المتجددة بطريقة قد تشكل تهديداً للإنسان والبيئة على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي ، مما يهدد الصحة العامة والرفاهية للأجيال الحالية والقادمة

ثالثاً: الدراسة الميدانية:

تم تجميع المعلومات عن هذه الشركات من خلال قاعدة بيانات مركز معلومات جهاز تنمية مدينة السادات عام ٢٠١٢ ، وتحديد عناوين تلك المنشآت والاتصال بالمسؤولين بها وعمل مقابلات شخصية ومن ثم ملئ الاستبيان وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها من الدراسة تتمثل في :

- أظهرت الدراسة أنه لا توجد فروق جوهرية حول إدراك المستقصى منهم حول إدراكهم حول شمول معايير المحاسبة المصرية على معايير الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ، حيث عدم وجود معيار دولي أو محلي للمحاسبة البيئية ، عدم وجود قانون أو إلزام قانوني بالإفصاح ، صعوبة قياس التكاليف البيئية .
- كما أظهرت الدراسة بعد تحليل التباين في اتجاه واحد بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أهداف **معايير التنمية المستدامة وإنها تشمل :**
 - تخفيض كميات الإهدار في المواد والخامات والطاقة
 - تشجيع المصانع على إعادة تدوير المخلفات الصلبة
 - تحسين بيئة العمل الحد من التلوث البيئي الناتج عن المشروعات الجديدة
 - إتاحة الحصول على المعلومات والالتزام الشركات بتحقيق الشفافية والحكومة الرشيدة
 - التزام الشركات بالإفصاح المؤسسي بالأنشطة الاستثمارية وتجنب المخاطر والآثار البيئية .
- كما أظهرت الدراسة بعد تحليل معامل الارتباط أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التنمية المستدامة والمحاسبة البيئية بالشركات الصناعية محل الدراسة.

التوصيات :

١. ضرورة إصدار معيار محاسبي يضم الى معايير المحاسبة المصرية يمكن من تحديد طرق القياس والإفصاح المناسبين عن التكاليف البيئية
٢. ضرورة إصدار تشريع يفرض على الشركات إن تشمل التقارير والقوائم المالية المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية .
٣. رفع مستوى الوعي بقضايا البيئة وتشجيع الجهود لحماية البيئة من خلال ورش عمل ودورات تدريبية للمحاسبين بالشركات.
٤. ومنح المنشآت التي تحافظ على البيئة معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وذلك تشجيعاً لها على حماية البيئة..