

منفعة الأفضاح المحاسبى الإلكتروني فى إدارة مخاطر التلوث البيئى

مصطفى عبد الفتاح مصطفى¹ و محمد عبد الفتاح العشماوى²

لمعهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات - المنوفية - مصر.

كلية التجارة - جامعة المنوفية - المنوفية - مصر.

المخلص

تسعى المحاسبة كمهنة على إنتاج المعلومات المحاسبية الكمية والمالية اللازمة لترشيد القرارات الإدارية التى يقع على رأسها القرارات البيئية والتي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها فى توفير المعلومات الملائمة لدعم عملية القرارات اللازمة للحكم على الإستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة ودرء مختلف المخاطر المصاحبة لأنشطتها خاصة مخاطر التلوث البيئى. لقد إهتم معظم الباحثين وعلى مختلف اختصاصهم الطبية والهندسية والبيولوجية والقانونية كل حسب اختصاصه ووجهة نظره بالتلوث البيئى وكيفية معالجته محاسبياً خاصة وأن المحاسبة لم تكن بمنأى عن هذه المشكلة طالما أن من وظائفها تحليل البيانات وتقديم المعلومات ووضع نظم تقارير الأداء البيئى وخطط عمل للوحدات المؤسسية المختلفة ومتابعة مدى الإلتزام بمخاطر التلوث البيئى.

وعليه فإن أخذ المعلومات البيئية بنظر الإعتبار لاسيما معلومات التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة تصبح قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات الإدارية، والانتاجية على وجه الخصوص ، حيث تكمن المشكلة فى نقص تلك المعلومات مما نجم عنه تبنى قرارات غير سليمة ساهمت فى تدهور حالة البيئة بدلا من معالجتها. وعلى هذا النحو فإن مهنة ادارة النظم البيئية بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص يجب أن تقوم بدور فعال فى هذا المجال ومحاولة تحديد وتصنيف واضع لكافة المخاطر التى تنتج عن أنشطة الوحدة الاقتصادية وإتخاذ القرارات الكفيلة للحد وخفض التلوث معالجته والعمل على تبنى إجراءات بيئية نظيفة وسليمة عن الطريق الإدراك الشامل والمنظم لأنشطة الوحدة وبما ينسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة والمجتمع.

المقدمة

تسعى المحاسبة كمهنة إلى الإرتقاء أنشطة التشغيل والاستثمار بمختلف الوحدات الاقتصادية وإنتاج المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة التى توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها فى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التى تكون حصيلتها الإستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة ودرء الخطر عنها .

إن الاهتمام الحالى بالمحافظة على البيئة وتجنب مسببات التلوث وإعادة صيانة وترميم البيئة أصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع حيث أصبح التوجه نحو حماية البيئة ومحاولة منع التدهور البيئى الناجم عن التلوث مركز إهتمام الانسان الذى بدأ يقلق على مستقبل حياته ، لذا بدء يتجه نحو الاهتمام بالبيئة وبيدال الجهود فى محاولة تقابل آثاره والحد من أخطاره وإزالة أسبابه وذلك عن طريق نشر الوعى البيئى بين كافة شرائح المجتمع حيث أصبحت مسئولية اجتماعية وجزء من أخلاقيات العمال وفى مصر أصليحت البيئة وما تحمله من كوارث من أكبر الأخطار التى يواجهها المجتمع والتي أصبحت فيها الرقابة على هذا الميدان منعدا وهذا مما إنعكس على كثرة الأوبئة والأمراض والتلوث التى يعانى فيها أفراد المجتمع إضافة الى الأضرار الواضحة على الطبيعة وما تخلفه من دمار وكوارث ، كل هذا ناجم عن مخلفات الحروب وأثارها السلبية فى مختلف الميادين هذا إلى جانب مسببات التلوث الأخرى نتيجة النشاط الإنسانى المتزايد ومنها استخدام المبيدات الضارة وبشكل مفرط مما يقضى على الكائنات الحية الدقيقة وبيئاتها ويدمر التنوع البيولوجى ويخفض الانتاجية نتيجة تزايد النشاط الإنسانى.

ولقد اهتم الباحث بعرض وجه نظره من الناحية المحاسبية طالما أن المحاسبة من واجبها تحليل البيانات وعرض وتقديم المعلومات ووضع نظم للتقارير وخطط عمل للوحدات المختلفة ومتابعة مستوى الإلتزام بها. مما سبق يمكن القول أن على مهنة الإدارة بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص القبول بتسليم دور فعال فى هذا المجال ومحاولة تحديد وتصنيف واضع لكافة المخاطر التى تنتج عن أنشطة الوحدة الاقتصادية وإتخاذ القرارات الكفيلة للحد منها ومعالجتها والعمل على تبنى إجراءات بيئية نظيفة وسليمة .

مشكلة البحث

يعتبر تلوث البيئة من أهم المشاكل التى تواجه العالم العربى نظرا لأثره الصحى على العاملين وأدائهم من ناحية وعلى المجتمع من ناحية ثانية وعلى المحيط الحيوى من ناحية ثالثة حتى أولئك الذين يقصرون أهداف الوحدة الاقتصادية على تضخم الأرباح فى المد القصير يدركون أن صورة الشركة لدى المجتمع لها تأثير على أرباحها وقدرتها على تحقيق الإيرادات. وعليه فإن أخذ الحسابات البيئية بنظر الإعتبار لاسيما التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير

معلومات أكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات الادارية والانتاجية على وجه الخصوص حيث تكمن المشكلة في نقص تلك المعلومات مما نجم عنه تبني قرارات غير سليمة ساهمت في تدهور حالة البيئة بدلا من معالجتها .

تساؤلات البحث :

تم ترجمة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية :

1. هل للوحدة الاقتصادية قدرة في التأثير على حماية البيئة من خلال الإفصاح المحاسبي البيئي عن مخاطر التلوث البيئي؟
2. هل يدرك مديري الشركات المساهمة بموضوع إدارة مخاطر التلوث البيئي وأهم مداخل معالجته لحماية البيئة ودعم المسؤولية المجتمعية؟
3. هل يمكن استخدام أنسب الأساليب المحاسبية البيئية في إدارة مخاطر التلوث البيئي بكافة أشكاله مع تحديد مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحملها لمسئولياتها البيئية تجاه المجتمع.

أهمية البحث :

تتضح أهمية البحث من خلال المساهمات التالية :

- 1- تفعيل دور الشركة فيما يختص مع المبدأ القانوني " على الملوث أن يدفع الثمن".
- 2- تحسين كثافة الإفصاح المحاسبي الالكتروني عن المعلومات البيئية يمثل حاجة ملحة للمجتمع بشكل عام والأطراف الراصدة والمشاركة مع الشركة بوجه خاص .
- 3- تحقيق الإفصاح الكاف عن دور الشركة في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث.
- 4- المساهمة في إنتاج المعلومات المحاسبية الضرورية لصناع القرارات من خلال تبني المحاسبة البيئية.

أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق ما يلي :

1. إنتاج المعلومات المحاسبية التي تعبر عن المسؤولية البيئية.
2. بيان دور الوحدة الاقتصادية في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث البيئية بمختلف أنواعه بالنسبة للعاملين وأفراد المجتمع والبيئة المحيطة.
3. توظيف المعلومات البيئية وخاصة المحاسبية منها في صنع القرارات التي تعمل على خفض المخاطر أو معالجتها من خلال تقديم المعلومات الاقتصادية والمحاسبية اللازمة لذلك.

خطة البحث :

والاجابة عن تساؤلاته يقترح الباحث أن تضم خطة البحث مايلي :

أولاً : الأطار النظري للبحث ويضم : مفهوم المحاسبة البيئية وإدارة المخاطر ، دور المحاسبة في مجال حماية البيئة في ضوء التشريعات والقوانين الدولية، إدارة المخاطر وثقافة الوحدة الاقتصادية.

ثانياً : الإفصاح المحاسبي الالكتروني عن المعلومات البيئية ويضم : الإفصاح المحاسبي الالكتروني عن المعلومات البيئية. العوامل التي تؤثر على الإفصاح. اتجاهات الإفصاح عن البيانات المترتبة عن المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي. مشكلات الإفصاح عن البيانات المترتبة عن المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي.

ثالثاً : دلالات وتوصيات البحث، ويضم : الدلالات البحثية. التوصيات البحثية.

المبحث الأول : الأطار النظري للدراسة:

أ - مفهوم المحاسبة البيئية وإدارة المخاطر:

بدأ إهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة وبدر له الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة إستغلال الإنسان للبيئة أو ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها: المحاسبة الخضراء ، المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية والاقتصادية . وأياً كانت التسمية فإنها تعنى شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع ، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها" تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية وإستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الادارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للنشطة والنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (الملوث يدفع الثمن).

ولم يتفق الباحثون على تحديد تعريف موحد للمخاطر ، أما إدارة المخاطر فيعني العمليات التي تعنى بتعريف المخاطر وتحديدها وتحليلها وإقتراح النشاطات الكفيلة بتخفيضها والحد منها والهدف الأساسي لإدارة المخاطر هو منع حدوث الخطر

بشكل أو بآخر ، ويتطلب ذلك كافة الأعمال المطلوبة لتجنب المخاطر والحماية وتوفير البدائل ووضع تعليمات الحماية والأمن والتأمين.

وفي المحاسبة وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر (مبدأ التحفظ) مما لا يجعل المحاسب لا يعترف بالايرادات حتى لحظة وقوعها أما الايرادات المتوقعة فلا تؤخذ بنظر الاعتبار ، أما من حيث الالتزامات فإنها تؤخذ بنظر الاعتبار ولهذا يعمل الاحتياطات والمخصصات وبالتالي طالما أن الخطر هو حدث غير مفضل ومتوقع الحدوث ويجب الاحتساب له فيما يتعلق بالبيئة فطالما أن الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ملوثة للبيئة، فبحكم القانون رقم 4 لسنة 1994 والمعدل بالقانون رقم 9 لسنة 2009 يلزم الوحدة الاقتصادية المسببة للتلوث بتحمل تكاليف إضافية مستقبلاً إما لازالة آثار التلوث نتيجة النشاط أو الحد منها ، وهذا ما يزيد من الاعباء المالية للوحدة الاقتصادية.

ب - دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء التشريعات والقوانين الدولية :

المحاسبة كمهنة يقع على عاتقها تطوير المعلومات التي تظهر دور الوحدة ومساهمتها في المجتمع ممثلة في الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة والتوزيع العادل للربح ، إن المشكلات الناجمة عن استبعاد المحاسبة عند دراسة البيئة لم تعد من المشاكل الجديدة فقد كتب العديد من المحاسبين حول العلاقة كما نظم الاتحاد القومي للمحاسبين وجمعية المحاسبين الأمريكية العديد من اللقاءات بهدف إجراء البحوث في مجال المحاسبة البيئية بين الأعوام 2000 – 2004 ، إن الاهتمام الحالي بالمحاسبة عن البيئة وإعادة ترميم البيئة قد ولد حالة جديدة لمهنة المحاسبة للقبول بتسليم دور فاعل فيما يتعلق بتكلفة التلوث ، إن جوهر تطبيق المحاسبة التقليدية على تكلفة الإنتاج يستند إلى الفرض القائل بان تكلفة تخفيض الضرر الملحق بالبيئة ماهي إلا تكلفة إنتاج . وهذا يعني أن التكلفة والتي لها علاقة بفعاليات الإنتاج يجب أن تحمل على الأنشطة الانتاجية في المستقبل ، وأن التكاليف المرتبطة بعملية إصلاح الضرر البيئي الناشيء عن الأنشطة التي حدثت تعتبر خاصة بالفترة ويصحح بها ايرادات الفترة نفسها.

لقد حظى هذا الموضوع بعد تراكم الأعباء الملقاة على عاتق المجتمع بإهتمام الهيئات الدولية والمنظمات الانسانية والجمعيات العالمية وجماعات الضغط المهتمة بحماية البيئة ، ففي مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية عام 1993 أقرت الفقرة (64) من الأجندة الاتي:-

- 1- ضرورة إظهار الحسابات القومية لكل بلد النشاطات الاقتصادية والحسابات البيئية بما فيها كافة التدفقات النقدية والمادية
- 2- ضرورة تحمل الوحدة الاقتصادية بتكاليف المحافظة على البيئة ومعالجة محاسيبا.
- 3- ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية مما يؤدي على إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع للمعلومات البيئية.
- 4- المساهمة في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي وإجراء الدراسات اللازمة بخصوصها.
- 5- زيادة الوعي البيئي لدى الأفراد يمثل الدور الأكبر لإدارة المخاطر الناجمة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية.

ج - إدارة المخاطر وثقافة الوحدة الاقتصادية :

تعتبر إدارة المخاطر جزء أساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي وحدة اقتصادية وهي الاجراءات التي تتبعها تلك الوحدات وبشكل منظم لمواجهة الاخطار المصاحبة لأنشطتها بهدف تحقيق الربح والمزايا من كل نشاط ، ان التركيز الأساسي لإدارة المخاطر هو التعرف على هذه المخاطر وعلى إيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها بهدف اضافة أقصى قيمة مضافة لكل أنشطة الوحدة ، إن إدارة المخاطر تساعد على فهم الجوانب الايجابية والسلبية المحتملة لكل العوامل التي قد تؤثر على الوحدة فهي تزيد من احتمال النجاح وتخفف في احتمال الفشل وعد التاكيد من تحقيق الأهداف العامة للوحدة وبذلك يجب أن تكون أنشطة إدارة المخاطر مستمرة ودائمة التطوير وترتبط بإستراتيجية الوحدة ويجب أن تتعامل بطريقة منهجية مع جميع الاخطار التي تحيط بأنشطة الوحدة في كل الأوقات والظروف ، هذا بالإضافة إلى أنه يجب دمج إدارة المخاطر مع ثقافة الوحدة الاقتصادية عن طريق سياسة فعالة وبرنامج يتم ادارته من قبل الادارة العليا بعد أن يتم تحديد المسؤوليات داخل الوحدة الاقتصادية بهدف تحديد المسؤولية وتقييم الأداء ومنح المكافآت مما يعزز فاعلية العمل بين جميع المستويات الادارية.

الأدب المحاسبي للظاهرة البحثية:

مع نهاية القرن العشرين بدأ إهتمام المحاسبين والاداريين بدراسة الجوانب السلبية لأنشطة الوحدات الاقتصادية ومحاولة الافصاح عنها أو وصف آثارها في تقارير مستقلة الكترونيا لاعلام المجتمع بأنها تتمتع بالمواطنة الصالحة. وقد تناولت مجموعة من الدراسات علاقة المتغيرات البيئية بالمحاسبة ومن أهم تلك الدراسات:

- 1- دراسة، " Scovill عبدالسلام، 1999" تناولت هذه الدراسة الافصاح المحاسبي عن تكاليف الاداء البيئي لبعض الشركات بالإضافة الى مشاكل تقييم الالتزامات البيئية
- 2- دراسة، " Linowes، 1973 " تعتمد هذه الدراسة على توفير المعلومات المترتبة عن تأثير أنشطة الوحدة على المجتمع ولكافة الأطراف التي تحتاجها ويتكون هذا النموذج من ثلاثة أقسام كل قسم يرتبط باحدى مجالات التكلفة ذات التأثير وهي : مجال العاملين ، مجال البيئة ، مجال المنتج.
- 3- دراسة، " Estes، 1976 "

إعتمدت هذه الدراسة وجهة نظر المجتمع كأساس لاعداد النموذج الذي اقترحه وهو ما تفتقده المعلومات التي توفرها المحاسبة التقليدية من حيث إعدادها من وجهة النظر الاقتصادية، وان التكاليف الناتجة عن التأثيرات السلبية لنشاط الوحدة وفق وجهة نظر Estes تعبر عن التضحية والضرر التي تسببها الوحدة للمجتمع.

المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي الإلكتروني عن المعلومات البيئية

أ - الإفصاح المحاسبي الإلكتروني عن المعلومات البيئية:

يمثل الإفصاح المحاسبي أحد الأركان الرئيسية والهامة التي يركز عليها الفكر المحاسبي ويشير مفهوم الإفصاح عموماً إلى إظهار البيان والمعلومة بحيث يكون واضحاً ومعلوماً. إن الهدف الرئيسي للإفصاح هو توفر المعلومات التي تفيد مختلف الطوائف في الوقت المناسب عند اتخاذ القرارات ولكي تواكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة يجب أن لا تقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي لوحدة بل يمتد ليشمل الآثار المترتبة على نشاط الوحدة على المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها، لقد دلت معظم الأبحاث على ضرورة تضمين التقارير المنشورة إلكترونياً المعلومات المترتبة على أنشطة الوحدة تجاه المجتمع واعطاء صورة واضحة عنها بحيث يمكن معه تقييم الآثار للوحدة تجاه المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها.

ولقد دلت معظم الأبحاث على ضرورة تضمين التقارير المنشورة المعلومات المترتبة على أنشطة الوحدة تجاه المجتمع باعتبار المعلومات تدخل ضمن اخلاقيات الأعمال للوحدة الاقتصادية ، إن الاهتمام المتزايد في الاعلام العالمي بالبيئة والمحافظة عليها وعقد المؤتمرات الدولية الخاصة بذلك أدى إلى وجود مجال مهم صاحبه اهتمام رئيسي في جانب مديري الوحدات الاقتصادية بانشطة الوحدة وأثرها على المجتمع.

ولقد دلت الأبحاث على ازدياد الإفصاح عن بيانات التكلفة الناشئة عن الأنشطة البيئية والمؤثرة على المجتمع والتي تقوم بها الوحدات الاقتصادية في السنوات الأخيرة وكان الهدف الرئيسي لمعظم هذه الأبحاث هو الوقوف على مدى التزام هذه الوحدات بمسئولياتها تجاه المجتمع ، ثم توالى بعد ذلك الدراسات والأبحاث حول مسؤولية الوحدات الاقتصادية تجاه المجتمع تبين فيما بعد أن معظم هذه الدراسات تؤكد على أن هناك حاجة ملحة الى هذا التطور وينبغي تشجيع الوحدات لتضمين البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية في تقاريرها السنوية المنشورة على موقعها الإلكتروني ، وذلك لفوائدها العديدة سواء للمحللين أو المجتمع أو الإدارة أو المستثمرين ، ومما سبق يتضح أهم الأسباب وراء الاهتمام بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني عن المعلومات البيئية للشركة وهي:-

- 1- معظم البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية ذات طبيعة كمية ومالية فهي بذلك تؤثر على أصول الوحدة الاقتصادية ونفقاتها والتزاماتها ، ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الإفصاح عنها بالموقع الإلكتروني للشركة.
 - 2- المحاسبة كهيئة منظمة يقع على عاتقها مسؤولية الحفاظ على وجهة النظر الداخلية للوحدة الاقتصادية وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع ويجب أن تؤدي الى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفء للموارد وحماية البيئة وتحميل الوحدة بتكاليف ذلك.
 - 3- المحاسبة هي احدى العلوم الاجتماعية ولكي تتطور يتطلب منها تلبية احتياجات المجتمع الجديدة من المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية المترتبة على أنشطتها تجاه المجتمع.
 - 4- نتيجة للاهتمام الواسع بالبيئة وأثر أنشطة الوحدات على البيئة يتطلب من المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الآثار وسبل معالجتها.
 - 5- مطالبية الجمعيات والهيئات العلمية للوحدات الاقتصادية بضرورة الإفصاح إلكترونياً على موقعها عن البيانات الخاصة بالانشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع والاحتياجات الجديدة له
- ومما سبق فإنه بالرغم من ازدياد عدد الوحدات الاقتصادية التي تفسح عن المعلومات المترتبة عن أنشطتها البيئية في الدول المتقدمة ، إلا أن هناك وعياً أقل بكثير في الدول العربية بهذا الشأن مما يقلل عن الإفصاح عن مثل هذه التكاليف في التقارير المنشورة إلكترونياً في مثل هذه الدول ، وذلك لعدم شعور هذه الوحدات باهمية الحاجة إلى مثل هذا الإفصاح من ناحية ولعدم وجود قوانين ملزمة وصارمة تلزم الوحدات الاقتصادية بذلك بالرغم من كونهم يعترفون بالآثار السلبية للوحدات الاقتصادية على المجتمع.

ب - العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح:

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات البيئية المترتبة على الانشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه العوامل في الآتي:

1- عوامل تتعلق بالبيئة:

تختلف التقارير المنشورة من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين على مزيد من المعلومات الاضافية عن التغيرات البيئية وأثر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية عليها المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية البيئية عن أنشطتها.

2- عوامل تتعلق بالمعلومات :

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها منها ان تكون المعلومات ملائمة لقرارات المستثمرين، وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات بالإضافة الى قابليتها للتحقق والمقارنة ، كما اشارت لجنة معايير المحاسبة الامريكية الى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

3- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية :

هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم الوحدة ، طبيعة النشاط الذي تمارسه ، مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة ، أنواع المنتجات التي تنتجها ، عدد المساهمين ، إلى غير ذلك من العوامل. وبالتالي يتضح أن الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية قد ازداد في الآونة الأخيرة بالرغم من عدم استقرار مفاهيمها والمقاومة التي تواجهها من قبل أصحاب الشركات ، مع ضرورة وضع صيغ محددة لها.

ج- اتجاهات الإفصاح عن البيانات المترتبة عن المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي:

إن هناك ثلاثة اتجاهات للإفصاح عن البيانات المترتبة عن المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي لأنشطة الوحدة الاقتصادية.

الاتجاه الأول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل":

يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية باعتبار أن كل منهما يحقق أهدافاً مختلفة وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات هي التقارير الوصفية ، التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع، التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط وسوف يتم عرضها كما يلي:

1- التقارير الوصفية:

يعد هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها إعداداً حيث يتضمن التقرير سرداً وصفيّاً للأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية ولكن يؤخذ على هذا النوع من التقارير مايلي:-
- أن هذا النوع من التقارير يكون محدود الفائدة.
- صعوبة تتبع الأداء الداخلي للوحدة.
- لايمكن استخدامه لاجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة.

2- التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع:

تقوم هذه المجموعة بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير مثل نموذج (Estes) ، ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية مما يوفر معلومات متكاملة وكفاية الأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل الوحدة لمسئولياتها تجاه البيئة والمجتمع.
وتتميز هذه المجموعة من التقارير بإمكانية تحديد إجمالي تكلفة الأثر البيئي، وإمكانية إجراء مقارنات بين الوحدات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولفس الفترة.

3- التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط:

تعتبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلاً من سابقتها للنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية فقط وتتميز هذه المجموعة من التقارير بتوفير صورة كاملة عن الأنشطة البيئية ، وإمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة والمنافع التي حققتها الوحدة للمجتمع نتيجة أنشطة الوحدة.

الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات البيئية في تقرير واحد " طريقة الدمج"

يعتمد هذا الاتجاه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات التأثير البيئي جزءاً من المعلومات المالية ويمثل النموذج المسمى بحساب الأرباح والخسائر المالي والاجتماعي وقائمة المركز المالي والاجتماعي احد النماذج في هذا الاتجاه ويتميز هذا النوع من التقارير بإمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والبيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء الوحدة بشكل سليم، وتحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن النشطة البيئية للوحدة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية.

الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط :

يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح الإلكتروني عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على الوحدة الاقتصادية مما يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى ، وهذا مما قد لايساهم في تنمية موارد الوحدة الاقتصادية ، ومن

عيوب هذا الاتجاه إن فرص تعظيم الربح لم تعد الهدف السمي الذي تسعى اليه الوحدة الاقتصادية على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والضرار التي تتركها على البيئة أو على العاملين بشكل عام. ويسهم الإفصاح عن المعلومات البيئية المختلفة وبيئ صورة كانت تقيد في تحسين عمليات الإنتاج، والتفاوض وحل النزاعات مع المؤسسات، والتأثير على صانعو القرارات، وإعادة تقييم استراتيجية المحاسبة وممارسات الإدارة.

د - مشكلات الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة:

يصاحب عملية الإفصاح بعض المشكلات التي تؤثر بصورة أو باخرى على سلوك متخذى القرار ويمكن تقسيم المشكلات إلى الآتى:

1- المشكلات المتعلقة بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها:

تتمثل التقارير والقوائم المالية الأداة الرئيسية لنقل وإبلاغ المستفيدين بالمعلومات التي توفرها المحاسبة لتقييم الأداء واتخاذ القرارات والوقوف على قدرة الوحدة لتحقيق أهدافها وحتى يمكن تلبية احتياجات هذه الأطراف للمعلومات يجب أن تكون تلك المعلومات ملائمة، وأن تكون مفهومة من قبل المستفيدين. ونظرا للتباين في اهداف واحتياجات كل طرف من الأطراف إلا إنه من الطبيعي ان تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم وقد قسم البعض هذه الأطراف إلى الآتى:

- أطراف داخلية : وتتمثل هذه الأطراف فى الآتى: الإدارة، العاملون.
 - أطراف خارجية وتتمثل فى الآتى: حملة الأسهم، العملاء، المستثمرون، نقابات العمال، جهات حكومية، المجتمع.
- مما سبق يتضح حاجة جميع الأطراف الى المعلومات ولكى تقي هذه المعلومات باحتياجات الجهات المختلفة يتطلب أن تكون هذه البيانات مفهومة ودقيقة وشاملة لأنشطة الوحدة ويجب أن تغطي الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية، والأنشطة الخاصة بالموارد الطبيعية والمساهمات البيئية ، والأنشطة الخاصة بالمنتج والمجتمع.

2- المشكلات المتعلقة بمعايير الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية:

لايوجد إتفاق بين الكتاب على المعايير المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها عند إجراء الإفصاح المحاسبى للتأثيرات المترتبة على الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وان معظم المحاولات جاءت بهدف تقديم أساس سليم لتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية فترى جمعية المحاسبين الأمريكية أن هذه المعايير تتمثل فى معايير أساسية وتتمثل فى الملائمة ، البعد عن التحيز ، القابلية للفهم ، ومعايير ثانوية وتتمثل فى التوقيت السليم ، القابلية للتحقق ، الصبر المستقل ، الكمال ، القابلية للمقارنة ، الأيجاز ، وإعتبرات إضافية تتمثل فى الحيطة والحذر ، القبول ، حق الاعتراض ، الثبات ، القياس الكمي ، القياس النقدي، الفحص الدائم ، القابلية للتقويم ، المركزية ، صحة البيانات.

المبحث الثالث: الدلالات البحثية والتوصيات

أ - الدلالات البحثية:

- 1- إن المساهمات الفكرية والعملية فى مجال المحاسبة البيئية وإدارة المخاطر لازالت قليلة مقارنة بحجم التحدى والآثار المرتبطة بموضوع التلوث البيئى.
- 2- يعد سلوك تعامل متخذ القرار مع الأخطار التي تصيب العاملين والوحدة الاقتصادية والمجتمع من أحد العوامل المهمة لنجاح الوحدة الاقتصادية ودورها فى حماية البيئة.
- 3- ان ارتفاع عدد المصابين من العاملين فى الوحدات الاقتصادية بمجموعة من الأمراض دالة على ارتفاع مستويات التلوث.
- 4- ضعف مشاركة الوحدات الاقتصادية فى حماية البيئة قياسا بقدراتها المالية وخبراتها الادارية التي تمتلكها هذه الوحدات وهذا ناجم عن ضعف الرقابة من ناحية وعدم وجود قوانين رادعة ولوائح تنظم عمل الوحدات بيئيا من ناحية ثانية.
- 5- ان الفصل بين الأنشطة الاقتصادية للوحدة والأنشطة البيئية والإفصاح عنها يؤدي الى تحسين القرارات المتخذة من قبل الإدارة .
- 6- وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية للوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الضعف عن الاداء البيئى.

ب - التوصيات البحثية:

يوصى الباحث بضرورة:

- 1- حماية وتطوير أصول الوحدة الاقتصادية وبما ينسجم مع متطلبات الحفاظ على البيئة والعاملين والمجتمع.
- 2- تطوير اساليب إتخاذ القرار والتخطيط وتحديد الأولويات عن طريق الإدراك الشامل والمنظم لأنشطة الوحدة.
- 3- إصدار القوانين والنظمة والتعليمات التي توجب الوحدات الاقتصادية بالالتزام بالمعايير الدولية ذات العلاقة بحماية البيئة والمجتمع من التلوث.
- 4- سعى الإدارة إلى درء المخاطر الناجمة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية والقيام بالإجراءات الكفيلة للحد منه لكي تنسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة والمجتمع.

5- تدريس مادة إدارة المخاطر وبتجاهاتها الحديثة ضمن المناهج الدراسية للدراسات العليا في أقسام المحاسبة وإدارة الأعمال.

مراجع البحث:

- 1- الغبارى، أيمن فتحى، "أهمية الإفصاح البيئى فى اضعاف الشرعية على الانشطة الرئيسية للشركات"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، يناير 2002.
- 2- العشماوى، محمد عبد الفتاح، "دراسات فى المحاسبة المتقدمة"، دار الخولى للطباعة والنشر، طنطا، 2010.
- 3- الفيصل، بسمان، خليل، عطاالله وراى، والعشماوى، محمد عبد الفتاح، "الحوكمة المؤسسية، المدخل لمكافحة الفساد فى المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
- 4- بدوى، محمد عباس، "المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)"، المؤسسة العربية للعلوم، القاهرة، 2007.
- 5- محمد، احمد فرغلى، "الاسس العلمية والعملية للمحاسبة والمراجعة المالية البيئية"، مؤتمر البيئة والتنمية المستدامة، الاطار المعرفى والتقييم المحاسبى، الجهاز المركزى للمحاسبات، القاهرة، 2004.
- 6- نوزاد، الهيتى عبدالرحمن، "البيئة والتنمية فى دول مجلس التعاون، الانجازات والتحديات، مجلة افاق اقتصادية، اتحاد غرف التجارة والصناعة بدول الخليج، 2011.
- 7- كارين أهورشر، "أساسيات ادارة المخاطر المالية" تعريف العشماوى، محمد عبد الفتاح، خليل، عطاالله، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
- 8- هندريسكون، الدون، "نظرية المحاسبة"، ترجمة كمال خليفه ابوزيد، بدون نشر، الاسكندرية، 1999.
- 9- عبد الناصر، نور "نموذج تقييم كفاءة الاداء الاجتماعى لمنشأة صناعية"، المجلة الدولية للعلوم الادارية، المجلد السادس، العدد الثالث، الاردن، 2001.
- 10- عطيه، عنايات حامد، "القياس المحاسبى لنتائج اعادة تدوير المخلفات"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، العدد الثالث، 2007.
- 11- تقارير مختلفة لوزارة البيئة المصرية لتقييم الاثر البيئى لصناعة الاسمنت متاحة على موقع وزارة البيئة.

12- Pritsker, A.A.B. and C.E. Sigal (2001). Management Decision Making. New Jersey: Prentice, Hall.

13- Moorhead, G. and R. Griffin (1995). Organizational Behavior. Boston: Houghten Mifflin.

14- Nieuwlands, H. (2003). Social responsibility model. The internal auditor, 60: 4.

- www.almomez.com

- www.oecd.org

- www.iso/sr.org

- www.unstarts.un.org