



الدور الذي يضطلع به الإفصاح المحاسبي البيئي في تصحيح مسار الوحدات الاقتصادية البيئية  
دراسة تطبيقية في مديرية بلدية ديوانية

محمد رضا مهربان بور<sup>a\*</sup> ، احمد شنان بحر<sup>b</sup>  
جامعة طهران /كلية الادارة والاقتصاد

الملخص

معلومات المقالة

لقد أصبحت الحاجة الى المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي من الاهتمامات التي تركز عليها الدول والإدارات المسؤولة عن الشركة فهي أصبحت واحدة من أهم القضايا بالنسبة للدول والشركات وبدأ الاهتمام منذ العام 1990 م وتفاوتت الأسباب فيعضا يعزى الى داخل الشركة وأخر يعود إلى خارج الشركات وخاصة على المستوى العالمي. يهدف البحث إلى تسليط الضوء على التعرف على انواع التكاليف البيئية والإلية التي تتبع لتكليف النظام المحاسبي الموحد المطبق في البلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية. وتم تطبيق البحث عن طريق إجراء دراسة تحليلية للتقارير المالية في مديرية بلدية ديوانية للسنوات 2014، 2015. وقد توصل البحث إلى مجموعة استنتاجات من أهمها لم تتضمن التقارير المالية الإفصاح عن أية معلومات كمية أو نوعية أو مالية لتكاليف والإيرادات البيئية لبلدية ديوانية وقيامها بتطبيق مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف والإيرادات البيئية والصادرة من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير المحاسبية الدولية. وأوصى البحث بمجموعة من المقترحات من أهمها ضرورة مساهمة الجهات المختصة بتعميق مفهوم المحاسبة البيئية وأهمية إيجاد نظام محاسبي بيئي مع التأكيد على ضرورة إفصاح التقارير المالية بشكل كاف عن المعلومات المحاسبية البيئية.

تاريخ البحث

الاستلام: 2018/9/10

تاريخ التعديل: 2018/10/16

قبول النشر: 2018/10/17

متوفر على الأنترنت: 2020/6/30

الكلمات المفتاحية :

الإفصاح المحاسبي  
الإفصاح المحاسبي البيئي  
الوحدات الاقتصادية البيئية  
التكاليف البيئية  
القوائم المالية

The role of environmental accounting disclosure in correcting the path of environmental economic units: analytical study in Diwaniyah municipality directorate

Muhammed Reda Mehriban Por<sup>a</sup> , Ahmed Shannan Bahr<sup>b</sup>  
Tehran University

Abstract

The need for environmental accounting and environmental disclosure has become a concern for countries and companies who began to pay attention since 1990 and the reasons vary, some due to the inside of the company and others related to the global level. The aim of the research is to highlight the types of environmental and mechanical costs that are used to adapt the unified accounting system applied in municipalities to the disclosure of environmental information in the financial statements. The research was applied by conducting an analytical study of the financial reports in Diwaniyah Municipality Directorate for the years 2015-2014. The research concluded with a set of conclusions, the most important of which was that the financial reports did not disclose any quantitative, qualitative or financial information about the costs and environmental revenues of Diwaniyah Municipality and its application of the principle of recognition, measurement and accounting disclosure of environmental costs and revenues issued by the Intergovernmental Working Group of Experts on International Accounting Standards. The researched recommended some proposals, the most important of which is the need for the competent authorities to contribute to the deepening of the concept of environmental accounting and the importance of creating an accounting system with an emphasis on the need to disclose financial reports adequately on environmental accounting information.

**Keywords:** accounting disclosure, environmental accounting disclosure, environmental economic units, environmental costs.

\*  
Corresponding author : E-mail addresses : sajahameed277@yahoo.com.

## المقدمة

عدم التزام الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي بالإفصاح المحاسبي البيئي وعدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.

### أساليب جمع البيانات والمعلومات

من اجل الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية ولغرض تحقيق اهداف البحث تم اعتماد مختلفة لجمع البيانات والمعلومات ذات العلاقة بجانبى البحث وكما يأتي:

✓ الجانب النظري: -للإيفاء بالجانب النظري تم الاعتماد على العديد من المصادر العربية والأجنبية من كتب ودوريات ومقالات وبحوث محاسبية وبعض الأبحاث السابقة المنشورة وغيرها من الوثائق ذات الصلة بموضوع البحث ، هذا فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (INTERNET)

✓ الجانب التطبيقي: تم من خلال إجراء دراسة تحليلية للتقارير المالية في مديرية بلدية الديوانية للسنوات 2014، 2015.

### دراسات سابقة

#### اولا : الدراسات العربية

✓ دراسة (الحسين، 2011) محاولة دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز ناقشت الدراسة كيف يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لإدخال مؤشرات الأداء البيئي ضمن المؤشرات والإبعاد الأخرى التي تحتويها البطاقة لتصل الى بطاقة أداء متوازن مستدامة، وتوصلت الدراسة الى أن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تسهم في إظهار استدامة الشركات الآن إجراءات صياغتها تجبر الإدارة على تحديد استراتيجيات الاستدامة المهمة وتحديد علاقات السبب والتأثير، كما توصلت الى أن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة اداة لتوفير فرص جديدة لدمج الأهداف والمقاييس البيئية فينظم العمل العادية الموجودة، فضلاً عن أن إدخال أبعاد التنمية المستدامة وأهمها البعد البيئي في بطاقة الأداء المتوازن يساعد الشركات على التعامل مع كثير من المشاكل المعروفة كالتركيز على الأصول غير الملموسة وتحسين العمليات "من الاستراتيجيات الى العمل " أو "الاستراتيجيات الموجهة للسوق.

✓ دراسة (المسعودي والسيد علي، 2016) "استعمال بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لتقويم الأداء الاستراتيجي" هدف البحث الى بيان أهمية تبني الأداء المستدام من لدن الوحدات الاقتصادية العراقية وإمكانية تقييمه باستعمال بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لتحقيق الاستدامة، وتوصل البحث الى أن اهم الفوائد المتحققة من تبني الأداء المستدام وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تحقيق الفهم الواضح لإستراتيجية

ان المعلومات البيئية اليوم أصبحت مطلوبة من الجهات المختلفة والمتنوعة من مستخدمي التقارير المالية، وتتمثل أساسا في حجم التكاليف البيئية التي تكبدتها الشركات ، نتيجة مزاوله الوحدات الاقتصادية لنشاطاتها المؤثرة في البيئة. إضافة إلى مقدار الفوائد التي تعود على أصحاب العلاقة والمجتمع فيه جراء التزامها بدراسة وتطبيق الإجراءات والقوانين المرتبطة بالمحافظة على البيئة، وكل هذا لا يمكن أن يتم إلا عن طريق عملية قياس ما يترتب عن هذه النشاطات من كلف وإيرادات، والإفصاح عنها محاسبياً في التقارير المالية النهائية المنشورة للوحدات الاقتصادية.

### منهجية البحث

#### مشكلة البحث

تتعلق مشكلة البحث في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وفي ضوء ذلك يسعى البحث للإجابة عن بعض الأسئلة وهي كالاتي:

✓ ما مدى تضمن التقارير المالية عن المعلومات البيئية؟

✓ ما مدى التزام (عينة البحث) بتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية على ضوء المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي ؟

#### أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من ضرورة الحد من التلوث البيئي لذا أصبح من الضروري ملائمة النظام المحاسبي المطبق لمعايير البيئة في حماية المجتمع عن طريق ما يوفره من معلومات الأداء في مجال وبلوغ الأهداف الأساسية للحد من التلوث البيئي، وبات الإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد يشغل أهمية كبيرة كونه يتطلب آليات لتكييف هذا النظام للإفصاح البيئي بما يخدم جميع الأطراف المستفيدة منه.

#### هدف البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على التعرف على انواع التكاليف البيئية والإلية التي تتبع لتكييف النظام المحاسبي الموحد المطبق في البلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية.

#### فرضية البحث

لتحقيق هدف البحث تم وضع الفرضية الآتية:

المتوازن المستدامة بالتكامل مع مدخل صنع القرار متعدد المعايير (MCDM) لتقييم أداء الشركات المنتجة للنفط في إيران ، ليعكس العلاقات المترابطة بين العوامل التي تؤثر في المشاكل التي تتعرض لها هذه الشركات وتوصلت الدراسة إلى ان هناك فعالية لأنموذج المقترح ، اذ انه يوفر اطارا لتحليل الشركات لوضع خريطة إستراتيجية كمرجع للتنمية المستقبلية ، كما أظهرت النتائج ان النموذج المقترح له قدرة عالية على تقييم شركات النفط وإعطاء الأولوية للشركات في ترتيب تنازلي ومن المؤمل ان هذا النموذج يمكن ان يساعد الشركات المنتجة للنفط للحفاظ على القدرة التنافسية .

### الإطار النظري

#### اولا : أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

يعرف الإفصاح المحاسبي البيئي (Gray, 1990: 10) بأنه "الإبلاغ التأثيرات الاجتماعية والبيئية للنشاطات الاقتصادية للوحدة الاقتصادية لمجاميع اهتمام معينة ضمن المجتمع، وهذا يتطلب السلامة والحماية البيئية ولتغطية أكبر قدر ممكن من مستلزمات المعلومات المطلوبة من قبل أطراف أخذت تتنوع وتتعدد مع ازدياد حجم التطور الذي انعكس على تلك المستلزمات من المعلومات البيئية ومن الجدير بالذكر ان الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي ينبع انطلاقا من ان المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، اذ ان التقارير المالية يجب ان تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة (الطاهر، 2011: 442).

يمثل الإفصاح المحاسبي "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي، الحاضر والمستقبل ( Craig, 2009: 282).

ومن الأمور الواجب توافرها لإمكانية تطبيق نظام محاسبي بيئي فعال ما يأتي (الصوفي وآخرون، 2012: 226)

أ. استحداث حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليس اقتصادي فحسب ومنها ما يأتي :

1. الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية التي تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر من نفس المنشأة.

2. توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المنشآت المتماثلة، أي ضرورة تماثل إجراءات وأسلوب المحاسبة بين الوحدات

الوحدة الاقتصادية من لدن العاملين وأصحاب المصالح، فضلا عن تحقيق تميز الوحدة الاقتصادية في تقديم خدمات جديدة وإتباع عمليات إنتاجية جديدة ، وخرج البحث بعدة توصيات منها أهمية تبني الأداء المستدام وأهمية اتخاذ إجراءات لتوعية العاملين بأهمية مراعاة العوامل البيئية والاجتماعية عند صياغة استراتيجيات الأداء .

ثانيا : الدراسات الأجنبية

1- (Krstic , et al , 2014) How to Apply the Sustainability Balanced scorecard concept.

كيفية تطبيق مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة حيث هدفت الدراسة الى توضيح الأسس النظرية لمفهوم بطاقة الاداء المتوازن المستدامة ،وتقديم أمثلة للشركات التي طورت SBSC والهادفة الى تطبيقها بنجاح ،وتوصلت الى ان المنظور الخامس(غير الاقتصادي) في بطاقة الاداء المتوازن يمكن أن يكون منظور المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة ،فهو موجه لمتطلبات ومصالح المجتمع بعده من أصحاب المصالح في الشركة ،هذا المنظور ينبغي أن يشمل الجانب البيئي والاجتماعي للتنمية المستدامة ،فهو يؤكد على أن الشركات الحديثة تتطلع لتعظيم المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة ،ولتحسين هذا المفهوم يجب توظيف كفاءة أداء إدارة الشركة نحو عوامل نجاح إدارة الأعمال الاقتصادية وغير الاقتصادية، فالمحددات الاقتصادية للأنشطة تغطيها ضمن منازير بطاقة الاداء المتوازن الأصلية ( المنظور المالي، والزبائن، والعمليات، والتعلم والنمو) أما المحددات غير الاقتصادية للأنشطة ( المسؤولية الاجتماعية للشركات ) ممكن تغطيتها عن طريق الأبعاد البيئية والاجتماعية للتنمية المستدامة وتوصلت الدراسة الى أن مفهوم بطاقة الاداء المتوازن المستدامة يمكن أن يكون أفضل وصف لتحسن أداء المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة والذي يمكن ان يؤثر بشكل كبير في مستوى نجاح الأعمال وتحقيق القدرة التنافسية للشركة الحديثة.

2- (Rabban, et al , 2014)"Proposing a new integrated model based on sustainability balanced scorecard (SBSC) and (MCDM) approaches by using linguistic variables for the performance evaluation of oil producing company.

اقترح نموذج جديد لربط بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) ومدخل صنع القرار متعدد المعايير (MCDM) باستخدام المتغيرات اللغوية لتقييم أداء الشركات المنتجة للنفط " هدفت الدراسة الى تقديم نموذج جديد يقوم على بطاقة الاداء

الخاصة بالشركة والطبيعة الصناعة التي يصعب حصرها،  
(Salzmann et al., 2005 ; Mahomay et al., 2008; )  
(weshah et al., 2012)

### ثانيا : مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه البيئة

تشير دراسة (DAVID AND GLEN، 2000) ان علم المحاسبة يمكن ان يسهم بشكل فعال في مجال حماية البيئة من خلال التقارير الاجتماعية والبيئية التي تحتوي على بيانات موثوق بها وصادقة تقدمها المؤسسات للمجتمع وللأطراف المستفيدة فيه من هذه المعلومات المحاسبية المعدلة بيئياً، وليبان واقع العلاقة التي تربط المؤسسات بالمجتمع ومن ثم الوصول الى اهم العناصر التي تدعم هدين الجانبين من جوانب علم المحاسبة مستقبلاً، من اجل التطور والتأصيل لحل المشاكل المحاسبية المعاصرة لقد أصبح موضوع تلوث البيئة Environmentai Poiution احد الاتجاهات الهامة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول؛ ويعود السبب لتزايد الدور الكبير الذي تلعبه البيئة في حياتنا ، لتداخل العديد من العوامل المؤثرة على البيئة ،من خلال الاستغلال الجاز ، وعدم الالتزام بتطبيق معايير الحفاظ على البيئة من قبل الوحدات الصناعية والخدمية ، كل ذلك يؤدي ال تلوث والذي يؤثر على الشركات والمجتمعات على حد سواء ،مما يربط على الوحدات الالتزام بدفع تعويضات لقاء هذا التلوث الذي حصل ، وإتباع سياسات منع التلوث ، وتتمثل مسؤولية الوحدة تجاه البيئة ،وفي الأنشطة التي تقوم بها الوحدة وتحافظ من خلالها على البيئة ،مثل: (المخادمة والعيسى 2010: 337)

- 1- الالتزام بنصوص القانون فيما يتعلق بمسببات تلوث الهواء او المياه او الضوضاء
- 2- التخلص من Waste بطريقة تكفل تقليل تلوث الأرض الى اقل حد ممكن وتصميم عمليات التشغيل والمنتجات بطريقة تؤدي إلى تقليل كمية المخلفات.

✓ الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة والموارد الطبيعية، والعمل على إيجاد مصادر بديلة جديدة.

✓ استحداث قسم خاص او وحدة خاصة بالبيئة، يكون دورها الحد من التلوث البيئي.

✓ الوفاء بمتطلبات شهادة الايزو 14000 الخاصة بالأمان البيئي

### ثالثا : أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

ان الأهداف الكامنة وراء الإفصاح المحاسبي البيئي يمكن تحديدها كما يلي: (UNEP, 1992: 34)

المتشابهة التي تتفق في طبيعة النشاط، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنة بينهما.

3. قابلية التقارير المالية للتدقيق الخارجي حيث تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمات المعبرة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة بصورة مقبولة عملياً؛ لإجراء التدقيق الخارجي.

ب. استحداث المعايير الملائمة في التقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي، حيث يتوجب استحداث معايير تلائم إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية وخاصة في حالة انفصالها عن التقارير المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها التقارير الاجتماعية والبيئية ويساهم في إظهار التقارير المالية بشكل ملائم حتى تكون مقبولة ومفهومة بجانب مستخدميها.

وبالرغم من ان وضع معيار دولي للإبلاغ المتكامل ما زال طور الاستحداث، قامت مع ذلك الجهات المختصة في بعض الدول بالانتقال نحو هذا النموذج للإفصاح، فضلا عن تقرير فريق الأمم المتحدة والرفيع المستوى المعني بخطة التنمية لما بعد سنة 2015 قد أشار الى ان العديد تسلم بالحاجة الى اعتماد إبلاغ متكامل عن التأثيرات الاجتماعية والبيئية لأنشطتها وكذلك عن أدائها المالي وتدعو هذه الشركات الى اقامت شراكة عالمية جديدة على اتباع هذه الممارسة. (United Nation,2013:11)

ويمكن القول بان هناك حاجة ملحة للإفصاح المحاسبي البيئي للمنشآت لما لذلك من أهمية للإدارة والمستثمرين، الأطراف الخارجية والداخلية للمنشأة، وذلك لتوفير المعلومات البيئية اللازمة لدعم الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، فضلا عن الفوائد التي تعود على المنشآت من هذا الإفصاح على المدى القصير او على المدى الطويل، الامر الذي ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها أو مركزها المالي، حيث توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوي للمساهمين ومنها: (أبو زيد، 2007 : 192)

أ. إن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة 1990.

ب. احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.

ج. الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية او عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبين الا في السنوات الأخيرة.

وتشير الدراسات بان العلاقة بين الأداء المالي والأداء الاجتماعي والبيئي علاقة معقدة ومشروطة بالعديد من العوامل



يؤكد (عمر وآخرون، 2014: 254) على إن عدم وجود أثر للإفصاح عن الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية على الأداء المالي يمكن تفسيره في ان أصحاب المصالح يميلون الى الاهتمام بإنتاج منتجات خاضعة إلى معايير معينة حسب متطلبات ومواصفات معينة دون الاهتمام بالجانب البيئي لهذه المنتجات كما ان الاستثمار المتوقع بالأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية قد يحقق عوائد منخفضة لان الإنفاق في هذا المجال يزيد من التكاليف التشغيلية التي لا يكون لديها أثر او قد تؤثر سلباً في الأداء المالي. من ناحية أخرى قد يكون المستثمرين اقل ميلاً الى الاستثمار في مجال البيئة لعدم اقتناعهم بالعائد المالي المتوقع من هذا الاستثمار، وتدعم هذه النتائج ما ذهبت اليه نظرية التكاليف الخاصة، التي توضح ان الاستثمار في الأنشطة البيئية تنشئ تكاليف فقط دون تحقيق أرباح.

ويرى (Hamid and Salah, 2015: 17) ان مديري الشركات يستخدمون الموارد المالية للشركة في الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية كأداة للدعاية والإعلان وتعزيز هيبية وسمعة الشركة البيئي وإضفاء الشرعية لأنشطتها من اجل التأثير على أصحاب المصلحة.

وتتمثل أهم مشكلات الإفصاح عن الأنشطة البيئية كما يلي:  
(عمارة، 2011: 275)

1. مشكلة القياس النقدي للمنافع البيئية.
2. مشكلة القياس الكمي لمباشر لبعض التكاليف البيئية وصعوبة ترجمتها الى قيم نقدية.
3. عدم وجود حصر لأنشطة التكاليف البيئية.
4. استبعاد بعض الأنشطة البيئية الإجبارية وقصرها على الأنشطة الاختيارية.

#### سادسا : القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية

تشير دراسة (Muttanachai and Patricia, 2012: 9) التي هدفت التعرف على الإفصاح البيئية على المواقع الالكترونية من قبل الشركات في بورصة تايلاند (SET)، حيث تم اختبار العلاقة المحتملة بين كمية الإفصاح ومجموعة متنوعة من العوامل وقد إشارة النتائج إن 88 في المائة من الشركات عينة البحث والمدرجة في البورصة التايلندية تفصح عن المعلومات البيئية على مواقعها على شبكة الانترنت، وهناك علاقة بين كمية الإفصاح وكل من: نوع الصناعة، وضع الملكية، وشركة التدقيق. كما ان إيجاد طريقة سليمة لقياس التكاليف البيئية ومعالجتها محاسبياً والإفصاح عنها في التقارير المالية يعتمد بشكل كبير على تحديد فئات التكاليف المرتبطة بالبيئة وتصنيفها في الشركة حسب طبيعتها ومن ثم إيجاد الطرق الكفيلة لمعالجتها

حجم النشاط، فقيام الوحدة حماية البيئة من الآثار الخطرة للتلوث وفي الوقت نفسه قيامها باستعمال مواردها بأكبر كفاءة ممكنة يساعدها على زيادة الخدمة المقدمة للمجتمع.

ب. الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتكون الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع عملها ومركزها المالي.

ج. دعم ثقة واحترام المجتمع والافراد في الوحدات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس في الأخير على نتيجة ممارسة عملها ومركزها المالي.

د. إن الإفصاح عن المصروفات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها، ومن ثم ترشيد قراراتهم الخاصة بتصميم الأنشطة الإنتاجية من اجل التوافق مع القوانين البيئية والتنظيمات.

هـ. توفر المعلومات عن الكلف البيئية يساعد إدارة الوحدات في المفاضلة بين البدائل المختلفة الواجبة لرقابة درجة التلوث.

#### خامسا : معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي

تشير دراسة (المشهداني وحسن، 2016: 189-190) الى ان النموذج الارشادي المحاسبي في العراق (النظام المحاسبي الموحد) يعاني من قصور كبير على صعيد الأهداف والمفاهيم الأساسية والتي انعكست في طرق القياس والافصاح عن الاحداث والصفات التي تنجز بسبب عدم استيعابه للتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، وبالتالي اثر سلباً على نوعية وفائدة المعلومات المقدمة، فضلاً عن ان هناك تخوفاً من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي لدى العديد من الشركات، ويعزى ذلك الى عدم التأكد من أهمية التطبيق والمنافع المترتبة عليه، وايضاً الى عدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي (صالح 2015: 6) وعلى الرغم من أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي إلا إن هناك العديد من المعوقات التي تحد من القيام بالإفصاح المحاسبي البيئي، وبرزت تلك المعوقات: (الطاهر، 2011: 457).

1. عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.
2. عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.
3. عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن المحاسبي البيئي.
4. صعوبة قياس التكاليف البيئية.

1. الإفصاح الوصفي: وذلك بالإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالبيئة بشكل وصفي.

2. الإفصاح الكمي: وذلك بالإفصاح عن أنشطة الرقابة على التلوث البيئي ببيانات مالية وكمية مثل نسب التلوث.

3. طريقة الكلفة - المنفعة: وذلك بالإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية مع ضرورة المقارنة بين كلفة كل جانب والعائد منه

### الاطار العملي

#### أولاً: القياس المحاسبي للتكاليف الجارية

وتم الاعتماد على أسلوب قياس التحكم المباشر وغير المباشر في إتمام عمليات القياس المحاسبي عن طريق الاطلاع على السجلات عينة البحث ودراساتها لعناصر التكاليف أمكن تحديد عناصر التكاليف المرتبطة بأنشطتها البيئية وكما مبين في الجدول رقم (1) وقد استوفت شروط الاعتراف بها تكاليف بيئية جارية يتم تحميلها خلال الفترة ويفضل قيام المديرية بفتح أستاذ فرعي لتسجيلها فيه، وستقوم الباحثة في هذه الفقرة تحديد التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية لعينة البحث وكالاتي -

1- الرواتب والأجور البيئية: - ويشمل هذا الحساب 31 تكاليف ما تدفعه بلدية الديوانية إلى الموظفين لديها من الرواتب والأجور التي تخص الأداء البيئي والجدول رقم (1) يظهر الرواتب والأجور البيئية المدفوعة في عينة البحث.

محاسبياً لقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين فئات التكاليف المرتبطة بالبيئة بما يلي: (IFAC,1998:20)

1. تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج وتشمل شراء المواد الطبيعية مثل المواد الأولية التي يتم تحويلها الى المنتجات

2. تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج وتشمل شراء ومعالجة الطاقة والمياه والمواد الاخرى التي تصبح مخرجات إنتاج وليست منتج مثل المخلفات والانبعاث

3. تكاليف التحكم المخلفات والانبعاث وتشمل تكاليف تناول والمعالجة والتخلص من المخلفات

والانبعاث والتكاليف الاستصلاح والتعويض المرتبط بالأضرار البيئية واي التكاليف أخرى تشمل التقيد بتشريعات ضبط التلوث.

4. تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الإدارة البيئية تشمل أنشطه الإدارة البيئية الوقائية مثل مشاريع وخطط إنتاج أنظف وكذلك تشمل تكاليف الأنشطة الإدارية والبيئية الأخرى مثل التخصص البيئي وأنظمة القياس البيئي والاتصال البيئي.

5. تكاليف البحث وتطوير: وتشمل تكاليف المشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية

6. التكاليف غير الملموسة: وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالبيئة الغير ملموسة مثل تحمل المسؤولية القانونية وتشريعات المستقبلية وصورة الشركة امام الجميع.

اما أهم الأساليب المعتمدة للإفصاح عن التكاليف البيئية (أبو زر 2007: 10)

الجدول (1) الرواتب والأجور البيئية بالدينار المدفوعة

| رقم الدليل المحاسبي | اسم الحساب               | 2014       | 2015       |
|---------------------|--------------------------|------------|------------|
| 3111                | الراتب                   | 3783212401 | 3884349752 |
| 3112                | مخصصات الشهادة           | 1021822417 | 1048594800 |
| 3113                | مخصصات المنصب            | 11190965   | 14882274   |
| 3114                | مخصصات زوجية وأطفال      | 8251220000 | 825800000  |
| 3115                | مخصصات الخطورة           | 580020533  | 901411015  |
| 3116                | مخصصات أجور أعمال إضافية | 691088000  | 481466000  |
| 3118                | مكافئات تشجيعية          | 399700000  | 171715000  |

|            |            |                                |      |
|------------|------------|--------------------------------|------|
| 399390657  | 599238977  | مخصصات أخرى                    | 3119 |
| 7726609498 | 7911393293 | مجموع الرواتب النقدية للموظفين | 311  |

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

2- المستلزمات السلعية البيئية: يشمل هذا الحساب 32 تكاليف المواد المستعملة لأغراض الأداء البيئي.

الجدول (2) المستلزمات السلعية البيئية بالدينار

| رقم الدليل المحاسبي | اسم الحساب                       | 2014       | 2015       |
|---------------------|----------------------------------|------------|------------|
| 321                 | مواد نفطية                       | 148306800  | 124900000  |
| 322                 | الوقود والزيوت                   | 280087100  | 159777450  |
| 323                 | الأدوات الاحتياطية               | 280352385  | 514726525  |
| 3251                | اللوازم والمهمات                 | 330567710  | 299589285  |
| 3271                | المياه                           | 12506400   | 12092450   |
| 32721               | الكهرباء                         | 56161749   | 61454474   |
|                     | مجموع المستلزمات السلعية البيئية | 2701657077 | 2788450374 |

المصدر التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

3- المستلزمات الخدمية البيئية: ونشاطها المرتبط بالأداء البيئي. ويظهر الجدول رقم (3) الآتي المستلزمات الخدمية البيئية عينة البحث. ويشمل هذا الحساب 33 ما تحمله عينة البحث مقابل الحصول على خدمة مباشرة من الغير تساعد على ممارسة

الجدول (3) المستلزمات الخدمية البيئية بالدينار المدفوعة

| رقم الدليل المحاسبي | اسم الحساب              | 2014      | 2015      |
|---------------------|-------------------------|-----------|-----------|
| 331                 | خدمات الصيانة           |           |           |
| 33111               | صيانة حدائق             | 256494620 | 504502700 |
| 33112               | صيانة متنزهات           | 190475380 | 168340500 |
| 33113               | صيانة مشاتل             | 155006125 | 90022950  |
| 3312                | صيانة مباني ترفيهية     | 34294000  | 6000000   |
| 3313                | صيانة آلات ومعدات       | 569020485 | 865201210 |
| 3314                | صيانة وسائل نقل وانتقال | 265376250 | 247868000 |
| 3316                | صيانة أثاث وأجهزة مكاتب | 115287000 | 148757170 |



|            |            |                                  |
|------------|------------|----------------------------------|
| 2030792530 | 1586053860 | مجموع المستلزمات الخدمية البيئية |
|------------|------------|----------------------------------|

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

ويمكن تلخيص القياس المحاسبي للتكاليف الجارية البيئية كما في الجدول (4):

الجدول رقم (4) الكلف الجارية للأنشطة البيئية

| رقم الدليل الحساب | اسم الحساب         | 2014        | 2015        |
|-------------------|--------------------|-------------|-------------|
| 31                | الرواتب والأجور    | 7911393293  | 7726609498  |
| 32                | المستلزمات السلعية | 2701657077  | 2788450374  |
| 33                | المستلزمات الخدمية | 1586053860  | 2030792530  |
|                   | الإجمالي           | 12199104230 | 12545852402 |

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

وأيضاً يتمثل بالنقد المستلم كإيراد والجدول رقم (5) يظهر إيرادات البيئة نتيجة لأدائها أنشطة بيئية تستهدف استدامة البيئة وحمايتها، وتتنوعت هذه الإيرادات بين إيرادات تحققت نتيجة للنشاط الجاري البيئي وإيرادات أخرى تحققت بصورة أخرى تمثلت بالإيرادات العرضية المتحققة عن عمليات التخلص من مخلفات النشاطات او العمليات الإنتاجية الضارة بالبيئة والجدول يظهر إيرادات النشاط الجاري البيئية في عينة البحث.

عن طريق الاطلاع على سجلات عينة البحث أمكن تحديد عناصر التكاليف التي استوفت شروط الاعتراف بها كموجودات ثابتة يتم إدراجها في سجلات خاصة تكيف لهذا الهدف او في سجلات مديرية البلدية الخاصة بموجوداتها ويتم إظهارها في الميزانية العامة، وقد تجسدت التكاليف البيئية غير المستنفذة التي تحملتها عينة البحث للنهوض بالأنشطة البيئية من الموجودات البيئية التي أمكن حصرها بالاعتماد على سجلات بلدية الديوانية

4- الإيرادات البيئية

الجدول رقم (5) الإيرادات البيئية بالدينار

| رقم الدليل المحاسبي | اسم الحساب                    | 2014       | 2015       |
|---------------------|-------------------------------|------------|------------|
| 4371                | إيرادات خدمات التنظيف         | 476547100  | 418797000  |
| 4372                | إيرادات خدمات التبليط         | 257596830  | 95142219   |
|                     | مجموع إيرادات النشاط الخدمي   | 734143930  | 513939219  |
| 4393                | رسوم منح وتجديد إجازات البناء | 1626288    | 893050     |
| 4394                | رسوم مجازر                    | 28238000   | 30294000   |
|                     | مجموع إيرادات الرسوم          | 29864288   | 31187050   |
|                     | مجموع إيرادات النشاط الجاري   | 1528016436 | 1090252538 |

النظام المحاسبي الموحد للبلديات، عليه فان النتيجة النهائية للكشف التي تعبر فائض (عجز) العمليات الجارية، وان تضمنين البعد البيئي ضمن كشف العمليات الجارية بقصد او يعني بالمقابل اعداد كشف يحتوي كلاً من التكاليف الجارية البيئية التي تتحملها مديرية البلدية في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث، إضافة الى التكاليف الجارية التشغيلية التي تتحملها عينة البحث نتيجة لممارستها لنشاطها الاقتصادي، وتشمل التكاليف البيئية الرواتب والأجور المدفوعة للموظفين في مجال البيئة وتكاليف المستلزمات السلعية والخدمية وصولاً إلى النتيجة النهائية للكشف تمثل فائض (عجز) العمليات البيئية، وكما موضح في الكشف رقم(1).

## ثانياً: الإفصاح عن الإيرادات والتكاليف ذات العلاقة بالمعلومات البيئية

بعد انجاز الخطوات (أولاً ثانياً) واستكمالاً لمستلزمات الإفصاح يتم تنظيم كسفي العمليات الجارية المقترحة لعينة البحث بطريقة تسمح باستعراض أنشطة مديرية البلدية الاقتصادية أولاً ومن ثم أنشطتها البيئية . وبعد تثبيت كافة التكاليف البيئية وتحديد مجموع الأموال المنفقة لحماية البيئة من أنواع التلوث موبوءة إلى تكاليف جارية بيئية وأخرى تكاليف رأسمالية بيئية، وسيتم باستعراض بيانات ومعلومات الأنشطة لعينة البحث الاقتصادية والبيئية من خلال اعداد كشف مستقل بالعمليات الجارية البيئية اذ يضمن هذا الكشف ضمن الحسابات الختامية الرئيسية بموجب

### كشف (1) العمليات الجارية بالدينار

| رقم الدليل الحسابي | البيان                             | سنة 2014      | سنة 2015     |
|--------------------|------------------------------------|---------------|--------------|
| 4371               | إيرادات خدمات التنظيف              | 476547100     | 418797000    |
| 4372               | إيرادات خدمات التبليط              | 257596830     | 95142219     |
| 4394               | رسوم مجازر                         | 28238000      | 30294000     |
|                    | مجموع إيرادات النشاط البيئي الجاري | 762381930     | 544233219    |
|                    | تنزل المصروفات الجارية             |               |              |
| 31                 | الرواتب والأجور#####               | 7911393293    | 7726609498   |
| 32                 | المستلزمات السلعية                 | 2701657077    | 2788450374   |
| 33                 | المستلزمات الخدمية                 | 1586053860    | 2030792530   |
|                    | مجموع المصروفات الجارية            | 12199104230   | 12545852402  |
|                    | الفائض أو (عجز) القابل للتوزيع     | ( 3525329007) | (4275009685) |

المصدر: التقارير المالية الصادرة عن بلدية الديوانية

في العمل البيئي بين ما يمكن إن تنفقه الدولة وما يجب إن تتحصل عليه من المواطن لدعم أنشطة المديرية في حماية البيئة، علماً إن المديرية تغطي هذا العجز الحاصل بين إيراداتها ومصروفاتها من خلال صافي مبيعات أراضي وبضائع بغرض البيع إذ بلغت في عام 2014 حوالي 5690604984 دينار وفي عام 2015 حوالي 1436610864 دينار بالإضافة إلى ما تتحصل عليه من منح الخزينة العامة إذ بلغت في عام 2014 حوالي 7776021873 دينار وفي عام 2015 حوالي 7312031108 دينار وهذا بحد ذاته يشكل خطراً ملازماً يهدد

(####) تم استثناء الرواتب والأجور على أساس المنح التي تستلمها المديرية من خزينة الدولة)

### ثالثاً : السبل الكفيلة بإدامة وحماية الأنشطة البيئية

ويظهر كشف العمليات الجارية البيئية رقم (1) إن المديرية تتكبد خسائر سنوية تصل إلى أكثر 4275009685 مليار دينار في سنة 2014 وأكثر من 3525329007 مليار دينار في سنة 2015 وهذا يشكل خلافاً في السياسة المتبعة من قبل المديرية ويتطلب التدخل السريع وإيجاد حلول صحيحة للإيجاد التوازن

الرأسمالية اللازمة للحماية من التلوث، ويبين الكشف رقم (2) كشف الميزانية العامة الاقتصادية البيئية لعينة البحث وذلك بعد ان تم فصلها بالشكل الذي يساعدها للإفصاح عن المعلومات البيئية، فضلا عن اخذ الإضافات الرأسمالية بنظر الاعتبار والتي تنوي مديرية البلدية استحداثها المطلوبات البيئية طويلة الأجل تشمل على تخصيصات مؤكدة تم خصمها من إيرادات السنة المالية تمثلت بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها البيئي، اما المطلوبات البيئية قصيرة الأجل تمثلت بالالتزامات قصيرة الاجل البيئية بتكوين مخصص لمصروفات الشراء لمواد تخص الأنشطة البيئية والتزامات قصيرة الأجل لصالح مجهزون عن متطلبات بيئية والتزامات ترتبت بذمة مديرية البلدية. وقد تعذر علينا الحصول على المعلومات من مديرية بلدية الديوانية لادعائهم انها معلومات سرية وهذا ما يزيد من تخلف البلد ويجعل اقتصاده يسير نحو الهاوية وتتفاقم حالات الفساد به إلى درجة جعلتنا اول دولة في العالم من ناحية الفساد المالي والإداري ،لذلك سوف نعرض تفاصيل الميزانية بما تيسر من معلومات

عمل المديرية بالمستقبل مما يتطلب وضع استراتيجيات عمل طويلة الأمد للاستثمار البيئي من خلال إيجاد طرق فعالة لاستثمار عمليات تدوير النفايات في توليد الطاقة الكهربائية على سبيل المثال بالتنسيق مع وزارة الكهرباء وكذلك إقامة قرى سياحية تستقبل السياح أسوة بما نراها في البلدان المجاورة وفسح المجال أمام الطاقات العلمية لاستثمار الأراضي التابعة للوزارة قبل نفاذها من خلال عمليات البيع لتعويض العجز الحاصل في ميزانية المديرية .

اما كشف الميزانية العامة الاقتصادية البيئية: يتم إعداد هذه القائمة بالاستناد الى الفصل في الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة التي تستعملها عينة البحث في عملياتها الإنتاجية عن تلك التي تستعملها من اجل حماية البيئة من التلوث وذلك بعد الأخذ بالمعلومات البيئية للإفصاح والكشف رقم (2) يأخذ بنظر الاعتبار اخذ الإفصاح عن المعلومات البيئية والواردة في الكشف وخاصة فيما يرتبط بشراء الموجودات الثابتة وكذلك الإضافات

الكشف رقم (2) الميزانية العامة المقترحة الاقتصادية – البيئية بالدينار كما في 31 /12 /2014، 2015

| رقم الدليل الحسابي | البيان   | سنة 2014     | 2015           |
|--------------------|--|--------------|----------------|
| 1                  | الموجودات  |              |                |
| 11                 | مجموع الموجودات الثابتة البيئية بالقيمة الدفترية | 28704771367  | 34856495033    |
| 118                | المباني ومنشآت وطرق البيئية                      | 5410050613   | 5158917551     |
| 114                | وسائط نقل وانتقال البيئية                        | 4085879499   | 5448929516     |
| 116                | أثاث وأجهزة مكتب البيئية                         | 11615048033  | 1766540873     |
|                    |  | 49815749512  | 47230882973    |
| 13                 | مجموع الموجودات الثابتة                          | 222926233    | 702762065      |
| 16                 |  | 2769973389   | 2935732989     |
| 18                 | المخزون بالكلفة                                  | 8273619507   | 362814187      |
|                    | المدينون   | 11266519129  | 7331309241     |
|                    | النقود   | 61082268641  | 54562192214    |
| 21                 | مجموع الموجودات المتداولة                        | 58657129229  | 58657129229    |
| 22                 | مجموع الموجودات البيئية وغير البيئية             | 750000       | 750000         |
| 225                | رأس المال التشغيلي البيئي                        | (4275009685) | ( 10846133776) |

|             |             |   |    |
|-------------|-------------|---|----|
| 5315921328  | 5372339547  | احتياطي   | 26 |
| 54562192214 | 61082268641 | (ينزل العجز المتراكم)<br>الدائون<br>مجموع مصادر التمويل |    |

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

بالبيئة، وتقديم الدعم الحكومي للوحدات الاقتصادية التي تلتزم بالإفصاح المحاسبي البيئي، وذلك لتميزها عن الوحدات غير الملتزمة بيئياً ولتعزيز مكانتها، ومن الضروري تدوير النفايات التي يمكن إعادة استعمالها وعدم التخلص منها في الطمر الصحي.

4. الحصول على الإيرادات بشكل سليم من خلال توفير المنشآت التي يمكن استثمارها في جلب التدفقات النقدية للبلدية كاستغلال عمليات تدوير النفايات لتوليد الطاقة أو استغلال المساحات التي تملكها البلدية لإقامة قرى عصرية ومدن ترفيهية أسوة بما نجده في الدول المجاورة كالإمارات وإيران على سبيل المثال لا الحصر.

5. تفعيل دور الإعلام بكافة وسائله في التوعية بالرسالة البيئية وإبراز أهمية تحمل المواطن الفرد ومجموع الأسر التي تشكل المجتمع فب المحافظة على البيئة من خلال نهج السبل الصحيحة في الحفاظ على البيئة.

### المصادر

#### اولاً : المصادر العربية

##### أ. الوثائق والتقارير الرسمية

التقارير والقوائم المالية لمديرية بلدية الديوانية للسنوات 2014، 2015

##### ب. الكتب

ابو زيد، محمد المبروك. (2005). المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. الرياض : دار المريخ.

##### ج. الدوريات والنشرات والمجلات

المشهداني، بشرى عبد نجم الله، حسن، حكمت حمد. (2016). إمكانية اعتماد منهج الثورات العلمية في تفسير التقدم العلمي في المحاسبة . مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8 ، العدد 5.

الشعبياني، صالح إبراهيم بونس. (2007). الحاجة إلى توظيف معلومات الكلف البيئية في صنع القرارات الاستثمارية مؤتمراً فيلادلفيا، الاردن.

لم تتضمن التقارير المالية الإفصاح عن أية معلومات كمية أو نوعية أو مالية لتكاليف والإيرادات البيئية لبلدية الديوانية وقيامها بتطبيق مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف والإيرادات البيئية والصادرة من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير المحاسبية الدولية.

1. إن أحد أهم الأسباب التي أدت إلى عزوف بلدية الديوانية عن توفير معلومات عن تكاليف والإيرادات البيئية ضمن القوائم المالية هو غياب التشريع القانوني حيث لا يتضمن النظام المطبق أي معلومات تخص المحاسبة البيئية.

2. إن مسؤولية جميع الوحدات الاقتصادية حماية البيئة وأن تلتزم بجميع المعايير وأن يتم معاقبة كل من يخالف ذلك. وتدوير النفايات التي يمكن الاستفادة منها.

3. اظهر نتائج الإفصاح عن الإيرادات والتكاليف بيئية ان مديرية بلدية الديوانية تعاني من عجز كبير جدا في السنتين 2014 و2015 نتيجة عدم وجود توازن بين انفاقها وعملية الحصول على الإيرادات بشكل سليم بسبب عدم توفر المنشآت التي يمكن استثمارها في جلب التدفقات النقدية للبلدية

4. غياب دور الإعلام بكافة وسائله في التوعية بالرسالة البيئية.

### التوصيات

1. ضرورة مساهمة الجهات المختصة بتعميق مفهوم المحاسبة البيئية وأهمية إيجاد نظام محاسبي بيئي مع التأكيد على ضرورة إفصاح التقارير المالية بشكل كاف عن المعلومات المحاسبية البيئية.

2. التأكيد على دور التشريعات البيئية وتفعيلها بالشكل المطلوب للقيام بالدور المنوط بها خير قيام، والحد من تدهور الوضع البيئي.

3. إلزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي البيئي، والتأكيد على أهمية المعايير المحاسبية في إصدار معايير تتعلق

المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، طرابلس، لبنان، جامعة الجنان، كلية: إدارة الأعمال، الدراسات، العليا، قسم المحاسبة .

لعمليات، نوفان حامد محمد، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية - حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة . رسالة دكتوراه في المحاسبة كلية الاقتصاد

#### ثانيا : المصادر الأجنبية

Gray R. (1990)."The greening of accountancy the Profession at ton Preasnce.certified

David Owen And Glen Lehman, "Social And Environmental Accounting: Trends And Directions For the Future ", Accounting Forum, Vol. 24 No. 1, March 2000.

Gray R.II.(1990)."The greening of accountancy" the Profession at ten Preasnce.certified record report no. London.

IFAC, International Federation of Accountants, Environmental Management Accounting, 1998.

Mahoney, L. La Gore, W. and Scazzero, J.A.(2008).Corporate social performance, financial

Performance for firms that restate earnings", Issues in Social and Environmental Accounting (2:1).

uttanachai Suttipun , Patricia Stanton "A study of Environmental Disclosures by Thai listed Companies On Websites, 2<sup>nd</sup> Annual International Conference on Accounting and Finance (A F 2012) 9-15. Brunel University, west London, September 2010.

Salzmann, O., Ionescos-Somers, I. and Steger, U.(2005). The business case for corporate Sustainability: Literature review and research options", European Management Journal, (23:1).

UNEP, workshop on Environmental and natural Resource Accounting, Environmental Economics seriespaper No.3, February 1992.

الصوفي، فارس جميل حسين وآخرون .(2012).أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (29).

الشعباني، صالح ابراهيم يونس، الناصر، خالد حسن يوسف، (2012). دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة. مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (93).

الطاهر، عادل البهلول حميدان .(2011).الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد (27)، العدد (1).

المخادمة، أحمد عبد الرحمن، والعيسي، ياسين احمد .(2010). مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف التلوث البيئي : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية . مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (76)، السنة (49).

عمارة، نوال .(2011). المحاسبة عن الأداء البيئي الأفق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح-ورقة يومي 22 و 23 نوفمبر.

عمر، بلال فايز، والشعار، اسحق محمود، وزلوم، نضال عمر .(2014). أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الاداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسات، العلوم الإدارية، المجلد (41)، العدد (2).

عبد الحسين، أمل .(2014). واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية : دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق . مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن العدد (31)، الكلية التقنية الإدارية – كوفة.

#### د. الأطروحات الجامعية

ابو زيد، محمد السيد محمد .(2007). إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع أسمدة بجمهورية مصر العربية . رسالة ماجستير في العلوم البيئية ، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس.

حنان، سعدي سياف .(2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان\_ SCHB- قسنطينة ، جامعة قسنطينة، رسالة ماجستير.

صالح، موسى محمد عبد الله .(2015).الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية

Weshah, S. R., Dahiyat, A. A., Abu Awwad, M. R. and Hajj at, E.S.(2012). The impact of adopting corporate social responsibility on corporate financial performance: Evidence from Jordanian banks",Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, (4: September).