



## أهمية الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية

بالشركات صناعة الإسمنت الليبية

دراسة ميدانية الشركة الاهلية للإسمنت

أ. أسماء ميلاد أبو حليقة

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

[amabuhalega@elmergib.edu.ly](mailto:amabuhalega@elmergib.edu.ly)

### ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام شركات صناعة الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في قوائمها المالية، وذلك في ظل السعي لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، كما هدفت إلى التعرف على أبرز المعوقات التي تحد من قيام شركات صناعة الاسمنت الليبية بالإفصاح عن تكاليفها البيئية، وقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصا لهذا الغرض، وتم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في الافراد العاملين في الإدارات والأقسام المالية والمحاسبية بالشركة الاهلية للإسمنت البالغ عددهم (35). وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركة الأهلية للإسمنت محل الدراسة لا تتحمل التكاليف البيئية، كذلك غياب الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للشركة والقصور في ملائمة نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي، وهناك العديد من المعوقات التي تحد شركة الاهلية للإسمنت من الإفصاح محاسبيا لتكاليفها البيئية التي تتحملها، ومن أبرز تلك المعوقات: تنامي الوعي البيئي لدي هذه الشركات، وأيضا لوحظ غياب الضغوط الحكومية والسياسية، وعدم مطالبة الأطراف الخارجية من المنظمات الاقتصادية بالإفصاح عن المسؤولية البيئية وأيضا عدم وضوح مفهوم المسؤولية البيئية للشركات، وعدم وجود الإلزام القانوني بذلك، هذا بالإضافة إلى قلة الكفاءات في هذا المجال.

### المقدمة:

لاقت ظاهرة التلوث البيئي اهتماما متزايدا في الآونة الأخيرة، خاصة في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده العالم المعاصر وتنوع مصادر التلوث ومحاولة الشركات الصناعية التخلص من نفاياتها الضارة بالبيئة والانسان مما كان له تأثير سلبي على الحياة، عن طريق اطلاقها في الهواء أو القائها في البحر أو دفنها في الأرض البيئية.

وخير مثال على الأضرار البيئية وأثرها على المجتمعات والمنظمات الاقتصادية، كارثة شركة برتش بتروليوم النفطية (بي بي)، حيث تسبب انفجار إحدى منصاتهما النفطية البحرية في خليج المكسيك في تسرب أكثر من ثلاثة ملايين برميل من النفط للبحر، وبعد هذا التسرب أسوأ كارثة بيئية، وقد أضر بالنظم البيئية والاقتصادية (www. bbc.com).





وأمام أهمية وضرة تفهم المنشآت المختلفة واعترافها بمسئولياتها تجاه البيئة ترتب عليها العديد من القضايا التي لا بد من النظر إليها بعين الاعتبار ومنها دور مهنة المحاسبة في حل القضايا والمشاكل البيئية (السفا، 1998، ص1).

إن تطبيق محاسبة التكاليف يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بالشركة دون الأخذ في عين الاعتبار تكاليف المحافظة على البيئة من التلوث، مما يؤدي إلى ظهور أرباح غير حقيقية، وهذا يضعف الثقة في المعلومات المحاسبية المقدمة. أي أنها غير كافية لأغراض البيئة، وهنا تبرز الحاجة للمحاسبة البيئية التي تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الشركات للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع.

وتبحث المحاسبة البيئية في كيفية تأثير البيئة من حيث التكاليف والمنافع على نظام المحاسبة المالية، حيث تقوم الكثير من المصانع بإنتاج كمية كبيرة من التلوث، مما قد يكبد الشركة أو الدولة الكثير من الأموال لحماية البيئة من أضرار تلك الشركات، بهدف المحافظة على مقدرات الأجيال القادمة والتي يمكن أن تحقق التنمية المستدامة والرفاهية الاجتماعية، والمتمثلة في الوفاء بالحاجات الاجتماعية والرعاية على المدى الطويل، مع الحفاظ على الموارد البشرية و الاستهلاك العقلاني والرشد للموارد الطبيعية ومحاولة الحد من التدهور البيئي بالدرجة الأولى. ولتحقيق ذلك يجب التوصل إلى توازن بين التنمية الاقتصادية والاجتماعية من جهة، إدارة الموارد وحماية البيئة من جهة أخرى.

مما أضفى بعدا جديدا ومتطورا لمهنة المحاسبة التي كانت تقتصر في الماضي على الجانب المالي والاقتصادي فقط، لهذا أصبح التوجه نحو تبني المحاسبة البيئية أمرا ضروريا لما لها من أهمية في تحديد وقياس التكاليف البيئية، فعلى الشركات أن تهتم بتوصيل معلومات ملائمة وكافية عن أدائها البيئي مثلما تهتم بتوصيل معلومات ملائمة وكافية عن أدائها المالي والاقتصادي، وذلك بالإفصاح عن التكاليف البيئية مما يؤدي إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية وتحقيق ميزة تنافسية للشركة.

#### مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في محاولة التعرف على المدى الذي وصلت إليه الشركات صناعة الاسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي الذي أصبح ضرورة حتمية في ظل تحمل المنشآت الصناعية تكاليف والتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذي يحدث في البيئة.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى التزام الشركات الصناعية الليبية بالإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في قوائمها المالية؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تتحمل شركات صناعة الاسمنت الليبية تكاليف بيئية؟
2. هل تفصح شركات صناعة الاسمنت الليبية عن تكاليفها البيئية التي تتحملها؟
3. هل توجد معوقات تحد من قيام شركات صناعة الاسمنت الليبية بالإفصاح عن تكاليفها البيئية؟



## أهداف الدراسة:

يكمن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في التعرف على مفهوم التكاليف البيئية ومدى التزام شركات صناعة الاسمنت الليبية بالإفصاح عنها في القوائم المالية، كما تهدف الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح طبيعة التكاليف البيئية واسس وأساليب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- التعرف بمدى التزام شركات صناعة الاسمنت الليبية بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.
- اظهار حاجة شركات صناعة الاسمنت الليبية لتطبيق المحاسبة البيئية.

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في انها توضح مدى إدراك الشركات الليبية لأهمية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، وكذلك إدراك هذه الشركات لأهمية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، كما ان الاهتمام بهذا المجال له أهمية كبيرة في الحفاظ على التوازن البيئي.

## فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على الفروض التالية:

1. لا تتحمل الشركة الأهلية للإسمنت تكاليف بيئية.
2. لا تفصح الشركة الأهلية للإسمنت عن تكاليفها البيئية التي تتحملها.
3. لا توجد معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح بتكاليفها البيئية.

## منهجية الدراسة:

**الجانب النظري:** اعتمدت الدراسة على الكتب والمقالات وكل ما متوفر في الأدب المحاسبي ومتعلق بمجال الدراسة، وذلك من أجل الاستفادة منها في صياغة الجانب النظري.

**الجانب العملي:** تم اعداد استبيان لتجميع البيانات، وقد تم توزيعها على المحاسبين العاملين في الإدارات والأقسام المالية والمحاسبية في الشركة الاهلية للإسمنت المساهمة التي تمثل عينة الدراسة.

وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة، لاختبار فرضيات الدراسة باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) للوصول الي النتائج والتوصيات.

## مجتمع وعينة الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة كافة المحاسبين العاملين في الإدارات المالية والأقسام المحاسبية بالشركات الصناعية الوطنية العاملة في قطاع صناعة الإسمنت في ليبيا، نظراً لصعوبة الاتصال بجميع مفردات المجتمع لذلك تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين العاملين في الإدارات والأقسام المالية والمحاسبية بالشركة الاهلية للإسمنت بكافة مصانعها، وقد جاء اختيارها ميدانيا لتطبيق هذه الدراسة، نظراً لأن الشركة إحدى أكبر وأهم الشركات





العاملة في مجال صناعة الإسمنت، حيث تنتج حوالي 50% من مادة الإسمنت، بالإضافة إلى إنتاج مادتي الجير والجبس، إلا أنها تسبب في بعض الآثار السلبية على البيئة المحيطة وأفراد المجتمع والعاملين بها.

#### الدراسات السابقة:

- دراسة (الكلبي، 2001)، بعنوان: الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في القوائم المالية المنشورة، هدفت الدراسة إلى تقييم موقف الشركات الصناعية للبيئة العاملة في منطقة طرابلس من موضوع الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في قوائمها المالية، حيث توصلت الباحثة إلى عدة نتائج منها عدم وجود فهم كافي لمعلومات ومفهوم المسؤولية الاجتماعية لدى مسؤولي الشركات الصناعية، وأيضاً على الرغم من وجود قوانين لحماية البيئة من المخلفات التي تنتجها الشركات إلا أنه لا يتم تطبيق تلك القوانين بطريقة صارمة وحازمة، وأخيراً لا يتم الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية وبالتالي فإن أهداف التقرير لهذه الشركات ينقصها التقرير عن هدف المعلومات الاجتماعية.
- دراسة (السيد، 2007)، بعنوان: أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، قامت الباحثة بإجراء الدراسة الميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة التي لها تأثير سلبي على البيئة، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه لا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية أو قياس للتكاليف البيئية وأن النظام الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المنشأة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية، وهذا مما يؤثر على النتائج وبيانات التكاليف للنشاط وعلى اتخاذ القرار.
- دراسة (ابوسمرة، 2009)، بعنوان: معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقرير شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقرير شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، كما هدفت إلى دراسة محتوى التقارير المالية الصادرة عن تلك الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: وجود نوات صلبة فاعلة يمكن أن تكون ارفعة لسوق فلسطين للأوراق المالية في هذا المجال، على الرغم من أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية كان متواضعاً وضعيفاً في غالبية التقارير المالية، ويكاد يكون معدوماً في بعض الشركات التي لها أثر مباشر على المجتمع والبيئة.
- دراسة (الطاهر، 2011)، بعنوان: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بلبيبا، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، كما هدفت إلى تعرف إبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بموضوع البحث بالإفصاح عن أدائها البيئي، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أنه لا تقوم الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، وأن هناك معوقات تحد من قيام الشركة بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، أبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات 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.

- دراسة (العبيدي، 2015)، بعنوان: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، هدفت الدراسة الى القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، من بين ما توصل إليه الباحث أنه بالرغم من تأثير القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي الا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك لعدم وجود قوانين صارمة سواء كان على المستوى المحلي أو الدولي تجبر المؤسسات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.
- دراسة (الفرجاني واخرون، 2017)، بعنوان: الإفصاح البيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى الإفصاح البيئي في التقارير المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية، وذلك في ظل السعي لتحقيق متطلبات تنمية الاستدامة، وقد توصلت الدراسة لنتائج تؤكد غياب الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركة والقصور في ملائمة النظام المالي للشركة لمتطلبات الإفصاح البيئي مما يسبب وجود معوقات تحاول دون تطبيق الشركة للإفصاح عن أدائها البيئي، كما توصلت الدراسة إلى غياب دور الجهات الرقابية والمنظمات ذات العلاقة البيئية في متابعة الشركات المسببة للتلوث البيئي، وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة إسهام الجهات المختصة بالشأن البيئي في تعميق مفهوم المسؤولية البيئية، وإصدار تشريعات واضحة وصارمة تلزم الشركات الصناعية بالمسؤولية البيئية والإفصاح عنها، وتطوير العاملين بالشركات وتأهيلهم في مجال المسؤولية البيئية بين كافة إدارات الشركات، وكذلك تشجيع منهج البحث العلمي لموضوع المسؤولية البيئية.

ومن خلال ما تم استعراضه من الدراسات السابقة، يتضح غياب الإفصاح البيئي لدى مختلف الشركات الصناعية ووجود غموض حول دور المحاسبة البيئية في تلك الشركات، وعليه تأتي هذه الدراسة لتكمل وتؤكد تلك النتائج في مجال صناعة الإسمنت والتي لها أثر كبير على البيئة المحيطة، الا أننا في هذه الدراسة سنتناول الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، وهذا من أجل معرفة مدى التزام من الشركات الصناعية بالإفصاح المحاسبي لتكاليفها البيئية، والتأصيل العلمي للتكاليف البيئية، المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي، وكذا التعرف على المعوقات التي تحول دون قيام الشركات بالإفصاح المحاسبي لتكاليفها البيئية، وذلك من خلال التطبيق العملي على شركة الاهلية للإسمنت.

#### الإطار النظري للدراسة:

#### مفهوم التكاليف البيئية:

شهدت السنوات الاخيرة اهتماما متزايدا بالبيئة من قبل المهتمين بشؤونها حفاظا على التوازن البيئي الذي يضمن استمراراً لتنمية على المدى البعيد، هذا ما ألقى على عاتق المؤسسات الالتزام بحاسبة التكاليف البيئية، مما يضيفي بعدا جديدا ومتطور لمهنة المحاسبة التي كانت تقتصر في الماضي على الجانب المالي فقط، إلا أن





التطبيق المحاسبي مازال يقوم على افتراض أن المشروع غير مسؤول بيئيا واجتماعيا، وهذا مما أدى إلى ظهور مفهوم جديد وهو التكاليف البيئية. ويعرّف جربوع (2004، ص272) التكاليف البيئية بأنها "تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة.

كما يعرّف (التكريتي، 2007، ص328) التكاليف البيئية بأنها "إضافة معلومات الكلفة في إجراءات محاسبة التكاليف الموجودة أو جعل تسجيل تكاليف البيئية جزءاً لا يتجزأ منها وتخصيصها على العمليات والمنتجات الملائمة".

ويقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المنشأة "جميع التضحيات التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاوتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة". (الشحادة، 2010، ص283).

أنواع التكاليف البيئية (الحمداني، 2010، ص112):

**أولاً: تكاليف بيئية مباشرة** وتتمثل في تكاليف المعالجات الطبية التي تسببها الشركات الصناعية للعاملين بها ولأفراد المجتمع المحيط بها، التكاليف التخلص من النفايات الصناعية الضارة بالبيئة، وكذلك التكاليف المتعلقة بتقليل المخلفات أو تقليل أضرارها من خلال إدخال معدات متطورة تقلل من تلك الأضرار أو الآثار المترتبة عليها وصديقة للبيئة.

**ثانياً: تكاليف بيئية غير مباشرة** وتتمثل هذه التكاليف في تكاليف المواد الأولية الطبيعية التي يتم تحويلها الى منتجات، تكاليف معالجة المخلفات الغير إنتاجية (الماء، الهواء، الضوضاء)، تكاليف الوقاية من المخلفات والاثار البيئية الضارة من عمليات الإنتاج، تكاليف البحث والتطوير المرتبطة بتقليل نسب التلوث والاضرار الناجمة عن الوحدة الاقتصادية.

**أهمية التكاليف البيئية:**

ترجع أهمية التكاليف البيئية إلى إفصاح الشركات عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة، وتوضح من خلال ما يلي (جرموني، 2015، ص24-25):

- المفاضلة بين الأساليب البديلة، حيث أن توفر القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنات بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة.
- تؤثر هذه التكاليف في دراسة جدوى برامج التحكم في التلوث، حيث يتم مقارنة تكاليف برامج التحكم في التلوث بالمنافع المحققة من هذه البرامج.
- توفير المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المحاسبة الضريبية، حيث يمكن للسلطات الضريبية أن تضع إعفاءات معينة للمؤسسات التي تقوم بدورها في حماية البيئة، فضلا عن السماح لها بالحصول على وفورات ضريبية.





- تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة سواء إن كانت داخل المؤسسة أو خارجها.
- رقابة وتخفيض تكاليف الأداء البيئي مما يخفض من التكاليف الكلية ويساعد الإدارة عند وضع السياسات واتخاذ القرارات وبالتالي يعمل على تحسين سمعتها وقيمتها في السوق.
- المساعدة في القيام بإجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة وسليمة.

#### الأسباب التي تدعو للاهتمام بالتكاليف البيئية (ملاح، 2017، ص10-12):

تؤثر المنشآت على اختلافها على البيئة، خاصة المنشآت الصناعية، حيث إن عمليات التشغيل والإنتاج تنتج مخلفات تحتاج إلى اتخاذ إجراءات أهمها: عمليات التخلص من هذه المخلفات، وكيفية تصريفها، إما برميها أو حرقها أو طمرها أو إغراقها في البيئة المحيطة دون تحمل أي مقابل مادي لذلك، مما يؤدي إلى إحداث إضرار يمكن أن تتراكم وتصبح بالغة في آخر المطاف، لذلك برزت الحاجة لإعادة النظر في قضايا البيئة وآثار التلوث البيئي، مما داعى للمطالبة من قبل المجتمعات بتحميل المنشآت الملوثة للبيئة التكاليف المسؤولة عنها تجاه البيئة.

وتتباين الضغوط البيئية بشكل واسع من دولة إلى أخرى وبين قطاعات الأعمال المختلفة، ويمكن القول بأن الضغوط البيئية تجر كثير من المنشآت للبحث عن طرق جديدة ومبدعة ومقللة للتكاليف للتعامل مع التأثيرات البيئية، مثل الشركات التي تشترط على الموردين أن يتقيدوا بنظام إدارة البيئة (EMS) التابع لمنظمة المقاييس الدولية (ISO).

ولتتمكن المنشآت من إدارة الضغوط البيئية والتكاليف المرتبطة بها بفاعلية تحتاج إلى الخبرات المختلفة بما فيها الخبرات البيئية والفنية والمحاسبة المالية والإدارية... الخ.

إضافة إلى ما سبق، هناك عدة أسباب أخرى للاهتمام بالتكاليف البيئية منها الآتي:

- تعتبر التكاليف البيئية تكاليف ذات قيمة مرتفعة، إضافة إلى نموها السريع والمرتفع، وفي العادة تكاليف غامضة ومن الصعب حسابها.
- تتم إضافة التكاليف البيئية المسببة للتلوث إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة، لذا يتوجب على المحاسبين توزيع هذه التكاليف بشكل أكثر عدالة على الأنشطة المسببة للتلوث.
- زيادة الوعي الذي أدى إلى المطالبات الاجتماعية والقانونية لبيان وحساب التكاليف البيئية والإفصاح عنها.
- أهمية التقارير المحاسبية كتغذية راجعة، تزود الإدارة بالمعلومات التي تساعد على تحديد المدخلات والعمليات والمخرجات، وتحديد نظام التسعير.





- رقابة وتخفيض تكاليف الأداء البيئي، مما يخفض من التكاليف الكلية للمؤسسات، ويساعد في ترشيد الإدارة عند وضع السياسات واتخاذ القرارات، وبالتالي تحسين سمعة المؤسسات وقيمتها في السوق.
- زيادة كفاءة استخدام عناصر مدخلات النشاط واختيار مدخلات التشغيل، التي تحسن مستوى الأداء البيئي.

### مفهوم الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي:

يعتبر الإفصاح المحاسبي امر في غاية الأهمية، لأن المحاسب يستطيع من خلاله توفير المعلومات المحاسبية للمستفيدين، وعرضها بصورة ملائمة، عند إعداد القوائم المالية وذلك لمساعدة مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة. برغم أن هناك قصور في النظام المحاسبي المالي في التعامل مع العمليات ذات الطابع البيئي والاجتماعي، وأن المحاسبة المالية لم تحسم بعد قضية الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة. وتعد الأنشطة البيئية عنصرا من العناصر الأساسية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية حيث أكدت العديد من الدراسات على أهمية المعلومات البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية، ويعرف الإفصاح البيئي بأنه "كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها والإفصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدة منها" (جيجان، 2012، ص108).

كما يعتبر الإفصاح البيئي بأنه "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (الطاهر، 2011، ص447).

كما يعرف (عزيز، 2018، ص160) الإفصاح البيئي بأنه "مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمنشأة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل". ويمكن تعريف الإفصاح المحاسبي بشكل عام بأنه "إظهار المعلومات المالية سواء الكمية والوصفية في القوائم المالية وفي الهوامش والجداول والملاحظات المكملة، مما يقود تلك القوائم إلى مساعدة مستخدميها وعدم تضليلهم عند اتخاذ القرارات المناسبة. (الناقلي، 2011، ص13)

### أهمية الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي:

فرضت حاجة المستثمرين والمنظمات المهنية والتشريعية في العديد من الدول الحاجة إلى مزيد من الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية، للمؤسسات المختلفة لمواجهة القصور في الإفصاح التقليدي عن تلبية احتياجات مستخدمي تلك المعلومات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول: إن الإفصاح المحاسبي بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تجاه حماية البيئة، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل ملاحق بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم الأصول المالية و الأداء الاقتصادي مع الأخذ في الحسبان المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمؤسسة، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أوائل الدول اهتماما بتشجيع المؤسسات على حماية





البيئة، فقد اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة، وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد (ابوزيد، 2007، ص91).  
تتم أهمية الإفصاح المحاسبي للمؤسسات عن مسؤوليتها البيئية في عدة منافع أهمها (بامزاحم، 2008، ص92):

- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث اعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها.
- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الاقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.
- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة.
- الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة من الآثار الضارة ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.

كما سبق يمكن القول بأنه يجب أن تقوم المؤسسات التي تؤثر على البيئة بالإفصاح المحاسبي لتكاليفها البيئية التي تتحملها، وهذا من أجل إضفاء الشفافية والموثوقية على قوائمها المالية.  
نظراً إلى أهمية البيئة فقد أعطتها الدولة الليبية عناية خاصة حيث قامت باتخاذ العديد من الإجراءات وإصدار العديد من التشريعات لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بقضايا البيئة من مختلف الجوانب، فقد تناولت تلك التشريعات بالشرح والإيضاح الجوانب القانونية المتعلقة بمعالجة الآثار والسلبات والأخطار المترتبة على التلوث البيئي ووضع العقوبات للمخالفين لتلك الأحكام، ومن أهم القوانين التي أصدرتها ليبيا في مجال حماية البيئة، القانون رقم (7) لسنة 1982، وقد تم إنشاء الهيئة العامة للبيئة بموجب قرار رقم (363) لسنة 1983، ولعل من أبرز الاختصاصات التي أوكلت إلى الهيئة وفقاً لأحكام المادة الثالثة من قرار إنشائها بأنها تهدف إلى حماية المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية، بما في ذلك الماء والتربة والهواء والغذاء من التلوث (التقرير الوطني الأول للبيئة، 1999).

#### آليات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم الأسس التي تركز عليها نظرية المحاسبة ويمثل الوظيفة الثانية بعد القياس، وتقوم المؤسسات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية المؤدية استناداً إلى فاعلية وكفاءة المبالغ المصروفة على تلك الأنشطة في تحقيق هدف المحافظة على البيئة، إلا أن هناك صعوبة في تحديد وتكميم التكلفة والمنفعة لإعطاء نظام قياس كفاء.

وهناك نوعين من الإفصاح المحاسبي البيئي:

**الإفصاح الاختياري:** أظهرت الأزمة المالية العالمية الأخيرة قصوراً بالإفصاح المحاسبي، بسبب أن القوائم المالية تتسم بالغموض وعدم تلبية احتياجات مستخدمي هذه القوائم لان المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية تمثل الحد الأدنى من المعلومات التي لا تواكب التطور الحاصل ولا تلبية الاحتياجات المتزايدة لأصحاب المصالح. وأي إفصاح يزيد عن تلك المعلومات من حيث الكمية والمحتوى، مقررًا بواسطة إدارة المؤسسة فهو إفصاح اختياري (اصميدة، 2013). وعلى المؤسسة أن تفصح طوعاً عما لديها من معلومات لأن إذا اعتقد





المستثمرين أن المؤسسة تحجب معلومات لا تعكس المركز الحقيقي للمؤسسة فإن المستثمرون سيقللون من قيمة المؤسسة، لذا يجب تشجيع المؤسسات على الإفصاح الطوعي عن كل المعلومات (القطاطي، 2007، ص 59-60).

مما سبق يتضح أن المعلومات البيئية التي تفصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريًا يساعد في تحسين أدائها البيئي، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، سمعتها، وقيمتها التنافسية في رأس المال.

الإفصاح الإلزامي: عكس الإفصاح الاختياري، فإن واضعي السياسات المحاسبية والقائمين على سوق المال وإعداد القواعد المحاسبية ومعايير التقرير المالي فإن الإفصاح الإلزامي يكون وفقًا لحاجة الأطراف المهتمة، ويجب أن يوفر الحد الأدنى من الإفصاح المفقود في الإفصاح الاختياري. كما أنه يجب الكشف عن أنواع البنود التي تعتبرها المؤسسة تكاليف بيئية مع بيانها في قائمة الدخل وتلك المرسلة خلال الفترة، وهو ما يتطلب الإفصاح على: تكاليف التخلص من النفايات، تكاليف إجراءات البحوث البيئية، الغرامات الناتجة عن مخالفة القوانين التي تحافظ على البيئة (شاهين، 2011، ص 287).

مما سبق يمكن القول إن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزاميًا بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تضر البيئة، كما أن نجاح مهمة الإفصاح البيئي يتطلب توفر المعلومات والبيانات المالية والكمية اللازمة لتطبيقه بالشكل الذي يلائم احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وضرورة حصر التكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية، وفصلها عن تلك المتعلقة بالأنشطة التشغيلية. يجب أن تقوم المؤسسات التي تؤثر على البيئة بالإفصاح المحاسبي لتكاليفها البيئية التي تتحملها، وهذا من أجل إضفاء الشفافية والموثوقية على قوائمها المالية.

#### العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي:

هناك عوامل متعددة تقف دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي واهمها (ملاح، ص 52-53):

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة، وعقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية، وبالتالي عدم إلزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي.
- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، وصعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية.
- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية، وقلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.





## الإطار العملي للدراسة:

التحليل الإحصائي للاستبيان:

لقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين كالتالي:

❖ **القسم الأول:** اشتمل على البيانات الشخصية لعينة الدراسة (العمر-المؤهل العلمي -المركز الوظيفي- سنوات الخبرة).

❖ **القسم الثاني:** اشتمل على ثلاثة محاور وتمثلت هي:

▪ **المحور الأول:** التكاليف البيئية.

▪ **المحور الثاني:** الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية لدى الشركة الأهلية للإسمنت.

▪ **المحور الثالث:** معوقات الإفصاح بالتكاليف البيئية.

ولقد تم صياغة القسم الثاني من الاستبيان بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، والجدول رقم (1) يوضح الرأي والدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية، درجة (التحمل-الإفصاح-التواجد).

## جدول رقم (1)

الدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية ودرجة (التحمل-الإفصاح-التواجد).

| خيارات المقياس | الدرجة | المتوسط المرجح | الوزن النسبي % | درجة (التحمل-الإفصاح-التواجد) |
|----------------|--------|----------------|----------------|-------------------------------|
| غير موافق بشدة | 1      | (1.79 - 1)     | (35.8 - 20)    | مطلقاً                        |
| غير موافق      | 2      | (2.59 - 1.8)   | (51.8 - 36)    | نادراً                        |
| محايد          | 3      | (3.39 - 2.6)   | (67.8 - 52)    | أحياناً                       |
| موافق          | 4      | (4.19 - 3.4)   | (83.8 - 68)    | غالباً                        |
| موافق بشدة     | 5      | (5 - 4.20)     | (100 - 84)     | دائماً                        |

والجدول رقم (2) يوضح عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة.

## جدول رقم (2)

عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة

| عدد الاستبيانات الموزعة | عدد الاستبيانات المفقودة | عدد الاستبيانات المستلمة | عدد الاستبيانات غير الصالحة | عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل | العدد          |
|-------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------------|----------------|
| 35                      | 2                        | 33                       | 2                           | 31                              |                |
| 100%                    | 5.7%                     | 94.3%                    | 5.7%                        | 88.6%                           | النسبة المئوية |

من الجدول رقم (2) يتضح أن نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل هي 88.6% من عدد الاستبيانات الموزعة، وهي نسبة مقبولة.





### أساليب التحليل الإحصائي:

لتحقيق أهداف الدراسة ولإختبار فرضياتها تم استخدام برنامج SPSS لتطبيق الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- حساب التكرارات والنسب المئوية للخصائص الشخصية لعينة الدراسة.
- 2- الرسم البياني لتوضيح النسب المئوية للخصائص الشخصية لعينة الدراسة.
- 3- حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لحساب معاملي الثبات والصدق الداخليين.
- 4- حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري والوزن النسبي، ودرجة (التحمل-الإفصاح-التواجد)، لكل عبارة من عبارات الاستبيان، ولكل محور من محاور الاستبيان؛ للتعرف على اتجاهات عينة الدراسة.
- 5- لإختبار فرضيات للدراسة تم تطبيق اختبار Independent Samples Test (T – Test) تحليل استجابات عينة الدراسة

بالاعتماد على أهداف الدراسة وفرضيتها تم تحليل البيانات والتوصل إلى ما يلي:

### أولاً: اختباري الثبات والصدق Reliability and Validity

تم إجراء اختبار الثبات لبيانات الاستبيان؛ بحساب معامل ألفا كرونباخ، للتأكد من صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

كما تم إجراء اختبار الصدق للتأكد من أن أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان تقيس ما أعدت من أجله، وتم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكانت جميعها قيم مقبولة، وبالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان لقياس ما أعد من أجله.

الجدول جدول رقم (3) يوضح معامل الثبات والصدق لبيانات الاستبيان.

### جدول رقم (3)

معاملات الثبات والصدق لبيانات الاستبيان

| معامل الصدق | معامل الثبات الداخلي<br>Cronbach's Alpha | الاستبيان  |
|-------------|--|--|
| 0.938       | 0.881                                    | التكاليف البيئية   |
| 0.961       | 0.925                                    | الإفصاح الحاسبي بالتكاليف البيئية لدى الشركة الأهلية للإسمنت |
| 0.883       | 0.779                                    | معوقات الإفصاح بالتكاليف البيئية                             |
| 0.957       | 0.916                                    | الاستبيان ككل  |





من الجدول (3) يتضح أن أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تتمتع بما يلي:

1. بصفة الثبات الداخلي حيث بلغ معامل الثبات (0.881، 0.925، 0.779، 0.916) وهذا يعني أن نتائجه ثابتة إن أعيد استخدامه مرات أخرى على نفس العينة وفي نفس الظروف.
  2. بصفة الصدق الداخلي حيث بلغ معامل الصدق (0.938، 0.961، 0.883، 0.957) فهو بذلك صالح لقياس ما صمم لقياسه.
- ثانياً: البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

للتعرف على خصائص البيانات الشخصية لعينة الدراسة، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

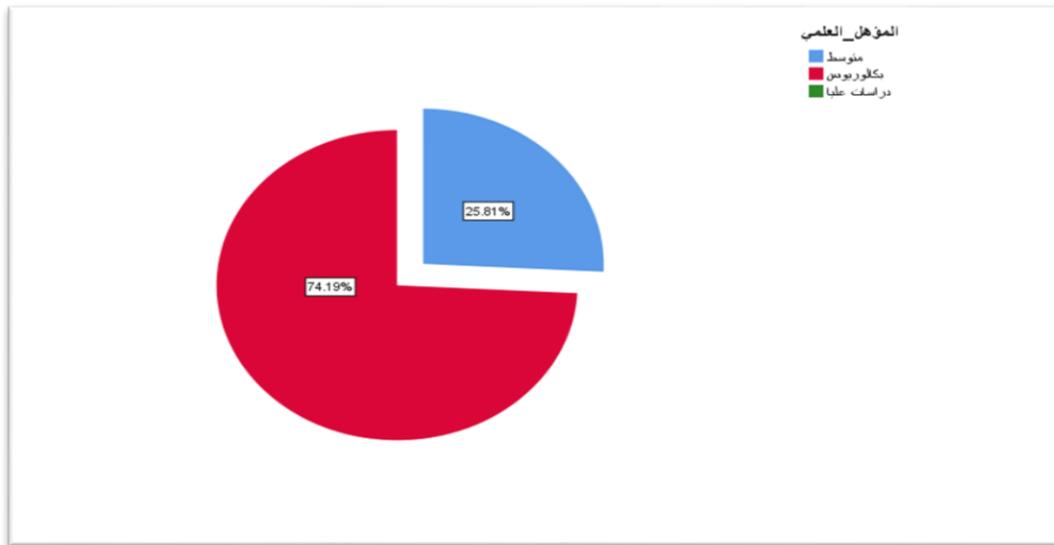
#### 1. المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول رقم (4) والتمثيل البياني (1) أن ذوي مؤهل بكالوريوس هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة فقد بلغت نسبتهم (74.19%) ويليهم ذوي مؤهل متوسط حيث بلغت نسبتهم (25.81%)، أما ذوي مؤهل الدراسات العليا لم يكونوا من ضمن عينة الدراسة، أي أن (74.19%) من عينة الدراسة هم من ذوي مؤهل بكالوريوس مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على مؤهلاتهم العلمية.

#### جدول رقم (4)

التكرارات والنسب المئوية للمؤهلات العلمية لعينة الدراسة

| النسبة المئوية | التكرارات | المؤهل العلمي |
|----------------|-----------|---------------|
| 25.81          | 8         | متوسط         |
| 74.19          | 23        | بكالوريوس     |
| 0              | 0         | دراسات عليا   |
| 100.0          | 31        | المجموع       |



#### التمثيل البياني (1)

النسب المئوية للمؤهلات العلمية لعينة الدراسة

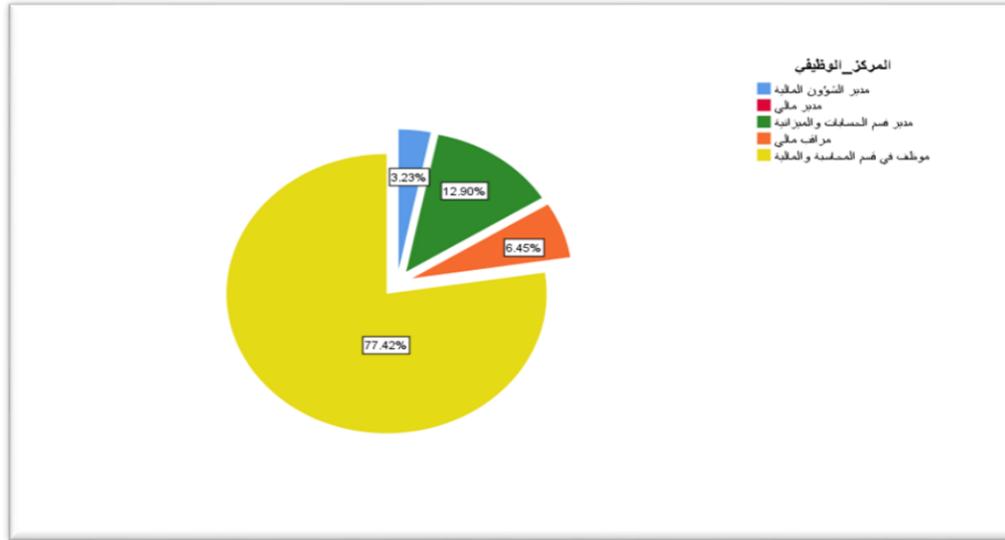
## 2. المركز الوظيفي

يتضح من الجدول (5) والتمثيل البياني (2) أن ذوي المركز الوظيفي (موظف في قسم الحسابات والمالية) هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم (77.42%)، ويليهم ذوي المركز الوظيفي (مدير قسم الحسابات والمالية) حيث بلغت نسبتهم (12.90%)، ويليهم ذوي المركز الوظيفي (مراقب مالية) حيث بلغت نسبتهم (6.45%)، ويليهم ذوي المركز الوظيفي (مدير الشؤون المالية) حيث بلغت نسبتهم (3.23%)، أي أن (100%) من عينة الدراسة هم من ذوي المراكز الوظيفية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على مراكزهم الوظيفية.

### جدول رقم (5)

التكرارات والنسب المئوية للتخصصات الوظيفية لعينة الدراسة

| النسبة المئوية | التكرارات | التخصص الوظيفي                |
|----------------|-----------|-------------------------------|
| 3.23           | 1         | مدير الشؤون المالية           |
| 12.90          | 4         | مدير قسم الحسابات والميزانية  |
| 6.45           | 2         | مراقب مالي                    |
| 77.42          | 24        | موظف في قسم الحسابات والمالية |
| 100.0          | 31        | المجموع                       |



### التمثيل البياني (2)

النسب المئوية للمراكز الوظيفية لعينة الدراسة



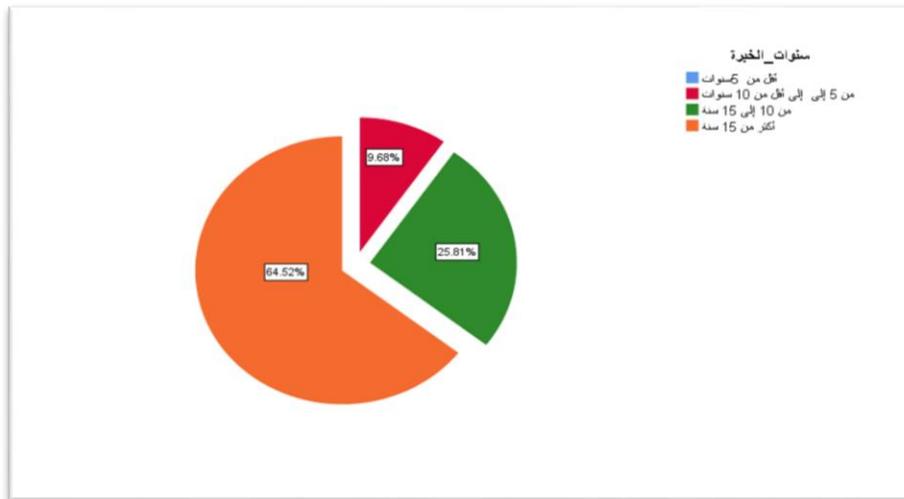
## 3. سنوات الخبرة:

يتضح من الجدول رقم (6) والتمثيل البياني (3) أن ذوي الخبرة (أكثر من 15 سنة) هم الأعلى نسبة من عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم (64.52%) ويليهم ذوي الخبرة (من 10 سنوات إلى 15 سنة) حيث بلغت نسبتهم (25.81%)، ويليهم ذوي الخبرة (من 5 إلى أقل من 10 سنوات)، حيث بلغت نسبتهم (9.67%)، أم ذوي الخبرة (أقل من 5 سنوات) لم تشملهم عينة الدراسة، أي أن ما نسبته (100%) من عينة الدراسة هم من ذوي خبرة (من 5 سنوات فأكثر). مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة على إبداء رأيهم بالاستناد على عدد سنوات الخبرة.

## جدول رقم (6)

التكرارات والنسب المئوية لسنوات الخبرة لعينة الدراسة

| سنوات الخبرة             | التكرارات | النسبة المئوية |
|--------------------------|-----------|----------------|
| أقل من 5 سنوات           | 0         | 0.0            |
| من 5 إلى أقل من 10 سنوات | 3         | 9.67           |
| من 10 إلى أقل من 15 سنة  | 8         | 25.81          |
| أكثر من 15 سنة           | 20        | 64.52          |
| المجموع                  | 31        | 100            |



## التمثيل البياني (3)

النسب المئوية لسنوات الخبرة لعينة الدراسة





ثالثاً اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

$H_{01}$ : لا تتحمل الشركة الأهلية للإسمنت تكاليف البيئية.

$$H_{01} : U \leq 3.39$$

$H_{a1}$ : تتحمل الشركة الأهلية للإسمنت تكاليف البيئية.

$$H_{a1} : U > 3.39$$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة.

لاختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات (One-Sample Test)، الجدول (7) يبين المتوسط والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.

الجدول (7) نتائج اختبار (T – Test) Independent Samples Test

| القرار الإحصائي         | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الانحراف المعياري | المتوسط | درجة الحرية | قيمة (t) |
|-------------------------|-----------------------------|-------------------|---------|-------------|----------|
| لا ترفض الفرضية الصفرية | 0.566                       | 0.832             | 3.303   | 31          | -0.580-  |

الجدول (7) يبين أن متوسط استجابات عينة الدراسة هو (3.303) وهو أصغر من المتوسط

الافتراضي لمجتمع الدراسة (3.39)، مما يشير إلى عدم رفض الفرضية الصفرية الأولى التي نصها:

$H_{01}$ : لا تتحمل الشركة الأهلية للإسمنت تكاليف البيئية.

$$H_{01} : U \leq 3.39$$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن الشركة الأهلية للإسمنت لا تتحمل التكاليف البيئية. وللتعرف تفاصيل ذلك، استلزم ذلك حساب بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:





الجدول (8) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول درجة تحمل الشركة الأهلية للإسمنت تكاليف البيئية

| م | العبارات   | المقياس  | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | درجة التحمل |
|---|--|----------|----------------|-----------|-------|-------|------------|----------------|-------------------|----------------|-------------|
| 1 | تقوم الشركة باستخدام الآلات لأقل تسبباً في تلوث البيئة حتى وإن كانت تكاليفها مرتفعة.                         | التكرار  | -              | 10        | 5     | 13    | 3          | 3.29           | 1.039             | 65.8           | أحياناً     |
|   |  | النسبة % | -              | 32.3      | 16.1  | 41.9  | 9.7        |                |                   |                |             |
| 2 | تختار الشركة الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة.                       | التكرار  | 3              | 4         | 7     | 14    | 3          | 3.32           | 1.137             | 66.4           | أحياناً     |
|   |  | النسبة % | 9.7            | 12.9      | 22.6  | 45.2  | 9.7        |                |                   |                |             |
| 3 | تستخدم الشركة الآلات التي تسبب ضوضاء.  | التكرار  | 2              | 5         | 16    | 6     | 2          | 3.03           | 0.948             | 60.6           | أحياناً     |
|   |  | النسبة % | 6.5            | 16.1      | 51.6  | 19.4  | 6.5        |                |                   |                |             |
| 4 | تخصص الشركة حاويات تخزين فيها الزيوت والشحوم الملوثة الناتجة عن نشاطها لتقوم برميها في المفرغات الخاصة لذلك. | التكرار  | -              | 5         | 11    | 12    | 3          | 3.42           | 0.886             | 68.4           | غالباً      |
|   |  | النسبة % | -              | 16.1      | 35.5  | 38.7  | 9.7        |                |                   |                |             |
| 5 | تشارك الشركة في البرامج حول المحافظة على البيئة  | التكرار  | 2              | 4         | 5     | 18    | 2          | 3.45           | 1.028             | 69             | غالباً      |
|   |  | النسبة % | 6.5            | 12.9      | 16.1  | 58.1  | 6.5        |                |                   |                |             |
|   | تتحمل الشركة الأهلية للإسمنت تكاليف بيئية  |          |                |           |       |       |            |                |                   |                |             |

من الجدول (8) يتبين أنه أحياناً تتحمل الشركة الأهلية للإسمنت التكاليف البيئية، فقد بلغ المتوسط المرجح لاستجابات عينة الدراسة على المحور الأول ككل (التكاليف البيئية) المقدار (3.303) كما أن عبارات المحور الأول حصلت على متوسطات تقع بين (3.03-3.45)، وجميعها تقع والذي يقع ضمن درجة أحياناً.  
الفرضية الثانية:

$H_{02}$ : لا تفصح الشركة الأهلية للإسمنت عن تكاليفها البيئية التي تتحملها.

$$H_{02} : U \leq 3.39$$

$H_{a2}$ : تفصح الشركة الأهلية للإسمنت عن تكاليفها البيئية التي تتحملها.

$$H_{a2} : U > 3.39$$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. لاختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات (One-Sample Test)، الجدول (9) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.





الجدول (9) نتائج اختبار (T – Test) Independent Samples Test

| القرار الإحصائي         | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الانحراف المعياري | المتوسط | درجة الحرية | قيمة (t) |
|-------------------------|-----------------------------|-------------------|---------|-------------|----------|
| لا ترفض الفرضية الصفرية | 0.028                       | 0.604             | 3.138   | 30          | -2.315-  |

الجدول (9) يبين أن متوسط استجابات عينة الدراسة هو (3.138) وهو أقل من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة (3.39)، مما يشير مما يشير إلى عدم رفض الفرضية الصفرية الثانية التي نصها:

$H_0$ : لا تفصح الشركة الأهلية للإسمنت عن تكاليفها البيئية التي تتحملها.

$$H_0 : U \leq 3.39$$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن الشركة الأهلية للإسمنت لا تفصح الشركة الأهلية للإسمنت عن تكاليفها البيئية التي تتحملها. وللتعرف على تفاصيل ذلك، استلزم ذلك حساب بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:

الجدول (10) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول درجة إفصاح الشركة الأهلية للإسمنت عن تكاليفها البيئية التي تتحملها.

| الدرجة الإفصاح | الوزن النسبي % | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | موافق بشدة   | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المقياس  | العبارات   | م | البعد   |   |
|----------------|----------------|-------------------|----------------|--|-------|-------|-----------|----------------|----------|--|---|---|---|
| أحياناً        | 62             | 0.908             | 3.10           | -  | 12    | 12    | 5         | 2              | التكرار  | يؤدي إدراج التكاليف البيئية في نظام التكاليف إلى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة.   | 1 | قصور في نظام التكاليف في الشركة تجاه التكاليف البيئية |   |
|                |                |                   |                | -  | 38.7  | 38.7  | 16.1      | 6.5            | النسبة % |  |   |   |   |
| غالباً         | 69             | 0.768             | 3.45           | -  | 18    | 10    | 2         | 1              | التكرار  | يتطلب الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في الشركة إلى وجود جهات تشريعية تعمل على تنظيم محاسبة التكاليف البيئية. | 2 |   |   |
|                |                |                   |                | -  | 58.1  | 32.3  | 6.5       | 3.2            | النسبة % |  |   |   |   |
| أحياناً        | 65.2           | 0.815             | 3.26           | 1  | 11    | 15    | 3         | 1              | التكرار  | تعمل الشركة على تطوير نظام تكاليفها لكي يصبح شاملاً للتكاليف البيئية   | 3 |   |   |
|                |                |                   |                | 3.2  | 35.5  | 48.4  | 9.7       | 3.2            | النسبة % |  |   |   |   |
| أحياناً        | 62.6           | 0.885             | 3.13           | 1  | 10    | 13    | 6         | 1              | التكرار  | لا يفي نظام التكاليف الحالي المطبق في الشركة بكامل احتياجات قياس التكاليف البيئية للوحدة المنتجة.                            | 4 |   |   |
|                |                |                   |                | 3.2  | 32.3  | 41.9  | 18.4      | 3.2            | النسبة % |  |   |   |   |
| أحياناً        | 64.7           | 0.573             | 3.233          | يوجد قصور في نظام التكاليف في الشركة تجاه التكاليف البيئية |       |       |           |                |          |  |   |   |   |
| أحياناً        | 58.8           | 1.031             | 2.94           | 1  | 9     | 11    | 7         | 3              | التكرار  | يفصل المحاسبين التكاليف البيئية عن باقي التكاليف التي تتحملها الشركة   | 5 |   | المسؤولين بالتكاليف البيئية<br>وعلى المحاسبين |
|                |                |                   |                | 3.2  | 29    | 35.5  | 22.6      | 9.7            | النسبة % |  |   |   |   |
| أحياناً        | 62             | 0.831             | 3.10           | -  | 11    | 13    | 6         | 1              | التكرار  | يفصح المحاسبون عن  | 6 |   |   |





|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      |          |   |    |  |  |
|---------|------|-------|-------|--|------|------|------|------|------|----------|---|----|--|--|
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | النسبة % | التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة في القوائم المالية   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | وعي وإدراك المحاسبين بمفهوم المحاسبة البيئية  | 7  |  |  |
| غالباً  | 69   | 0.810 | 3.45  | 2  | 13   | 14   | 1    | 1    | 3.2  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | 6.5  | 41.9 | 45.2 | 3.2  | 3.2  |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بتنظيم دورات لتوعية وتدريب العمال ليتمتعوا بمهارات بيئية متعددة                                     | 8  |  |  |
| أحياناً | 67.8 | 0.989 | 3.39  | 3  | 12   | 12   | 2    | 2    | 6.5  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | 9.7  | 38.7 | 38.7 | 6.5  | 6.5  |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | هاك توعية للمسؤولين للحصول على المعلومات البيئية من أجل الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية          | 9  |  |  |
| أحياناً | 60   | 1.000 | 3.00  | -  | 11   | 13   | 3    | 4    | 12.9 | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 35.5 | 41.9 | 9.7  | 12.9 |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | علم المسؤولين للمنافسة الحاصلة بين الشركات الصناعية المرتكزة على أساس الجوانب البيئية.                          | 10 |  |  |
| أحياناً | 62   | 0.908 | 3.10  | -  | 12   | 12   | 5    | 2    | 6.5  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 38.7 | 38.7 | 16.1 | 6.5  |      |          |   |    |  |  |
| أحياناً | 63.2 | 0.715 | 3.161 | يوجد وعي لدى المحاسبين والمسؤولين بالتكاليف البيئية            |      |      |      |      |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية بأسلوب كمي وذلك ضمن التقارير المالية السنوية                  | 11 |  |  |
| أحياناً | 60.6 | 0.836 | 3.03  | -  | 10   | 13   | 7    | 1    | 3.2  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 32.3 | 41.9 | 22.6 | 3.2  |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن القوائم المالية السنوية  | 12 |  |  |
| أحياناً | 62.6 | 0.718 | 3.13  | -  | 10   | 15   | 6    | -    | -    | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 32.3 | 48.4 | 19.4 | -    |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بإعداد قائمة الدخل متضمنة بيانات عن التكاليف البيئية  | 13 |  |  |
| أحياناً | 60.6 | 0.912 | 3.03  | -  | 11   | 12   | 6    | 2    | 6.5  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 35.5 | 38.7 | 19.4 | 6.5  |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بإعداد قائمة المركز المالي متضمنة بيانات عن التكاليف البيئية  | 14 |  |  |
| أحياناً | 65.8 | 0.864 | 3.29  | -  | 16   | 9    | 5    | 1    | 3.2  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 51.6 | 29   | 16.1 | 3.2  |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن كافة المعلومات الضرورية عن التكاليف البيئية للشركة                             | 15 |  |  |
| أحياناً | 58.8 | 0.998 | 2.94  | -  | 11   | 10   | 7    | 3    | 9.7  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 35.5 | 32.3 | 22.6 | 9.7  |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي فقط عن بعض المعلومات الضرورية عن التكاليف البيئية للشركة والتي لا تتعارض وأهدافها | 16 |  |  |
| أحياناً | 60.6 | 1.016 | 3.03  | -  | 12   | 12   | 3    | 4    | 12.9 | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 38.7 | 38.7 | 9.7  | 12.9 |      |          |   |    |  |  |
|         |      |       |       |  |      |      |      |      |      | التكرار  | تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية إلكترونياً عبر شبكات الإنترنت                                 | 17 |  |  |
| أحياناً | 60   | 0.894 | 3.00  | -  | 9    | 16   | 3    | 3    | 9.7  | النسبة % |   |    |  |  |
|         |      |       |       | -  | 29   | 51.6 | 9.7  | 9.7  |      |          |   |    |  |  |
| أحياناً | 61.3 | 0.697 | 3.064 | تتبع الشركة الاساليب الصحيحة للإفصاح عن التكاليف البيئية       |      |      |      |      |      |          |   |    |  |  |
| أحياناً | 62.8 | 0.604 | 3.138 | يوجد إفصاح محاسبي بالتكاليف البيئية لدى الشركة الأهلية للإسمنت |      |      |      |      |      |          |   |    |  |  |

أسلوب الإفصاح عن التكاليف البيئية من قبل الشركة





من الجدول (10) يتبين أنه أحياناً يوجد إفصاح محاسبي بالتكاليف البيئية لدى الشركة الأهلية للإسمنت فقد بلغ المتوسط المرجح لاستجابات عينة الدراسة عن المحور الثاني ككل (الإفصاح محاسبي بالتكاليف البيئية) المقدار (3.138)، حيث بلغ المتوسط المرجح للبعد الأول (قصور في نظام التكاليف في الشركة تجاه التكاليف البيئية) المقدار (3.233) وهذا يعني أنه أحياناً يوجد قصور في نظام التكاليف في الشركة تجاه التكاليف البيئية، وبلغ المتوسط المرجح للبعد الثاني (وعي المحاسبين والمسؤولين بالتكاليف البيئية) المقدار (3.161) وهذا يعني أنه أحياناً يوجد وعي لدى المحاسبين والمسؤولين بالتكاليف البيئية، وبلغ المتوسط المرجح للبعد الثالث (اسلوب الإفصاح عن التكاليف البيئية من قبل الشركة) المقدار (3.064) وهذا يعني أنه أحياناً تتبع الشركة الاساليب الصحيحة للإفصاح عن التكاليف البيئية وعبارات المحور الثاني (قصور في نظام التكاليف في الشركة تجاه التكاليف البيئية) حصلت على متوسطات تقع بين (2.94 - 3.39)، عدا عبارة رأت عين الدراسة أن درجة وجودها هي غالباً وهي:

- يتطلب الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في الشركة إلى وجود جهات تشريعية تعمل على تنظيم محاسبة التكاليف البيئية.

#### الفرضية الثالثة:

$H_{03}$ : لا توجد معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن تكاليفها البيئية.

$$H_{03} : U \leq 3.39$$

$H_{a3}$ : توجد معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن تكاليفها البيئية.

$$H_{a3} : U > 3.39$$

حيث أن (U) هي متوسط رأي عينة الدراسة، والمقدار (3.39) هو المتوسط الافتراضي لرأي مجتمع الدراسة. لاختبار الفرضية الصفرية تم تطبيق اختبار الدلالة الإحصائية للفرق بين المتوسطات (One-Sample Test)، الجدول (11) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومستوى الدلالة الإحصائية، والقرار الإحصائي.

#### الجدول (11) نتائج اختبار (T – Test) Independent Samples Test

| قيمة (t) | درجة الحرية | المتوسط | الانحراف المعياري | مستوى الدلالة الإحصائية Sig | الحكم                   |
|----------|-------------|---------|-------------------|-----------------------------|-------------------------|
| -1.192-  | 30          | 3.238   | 0.706             | 0.243                       | لا ترفض الفرضية الصفرية |

الجدول (11) يبين أن المتوسط استجابات عينة الدراسة هو (3.238) وهو أصغر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة (3.39) مما يشير إلى عدم وجود معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح بتكاليفها البيئية، بناء على ذلك لا ترفض الفرضية الصفرية الثالثة، التي نصها:

$H_{03}$ : لا توجد معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن تكاليفها البيئية.

$$H_{03} : U \leq 3.39$$

وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى عدم وجود معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن تكاليفها البيئية. وللتعرف على تفاصيل ذلك، استلزم ذلك حساب بعض الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة، يلخصها الجدول التالي:



الجدول (12) الإحصاءات الوصفية لاستجابات عينة الدراسة حول وجود معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن تكاليفها البيئية

| م | العبارات  | المقياس  | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | درجة التواجد |  |
|---|---|----------|----------------|-----------|-------|-------|------------|---------|-------------------|----------------|--------------|--|
| 1 | ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية   | التكرار  | 2              | 5         | 10    | 13    | 1          | 3.19    | 0.980             | 63.8           | أحياناً      |  |
|   |   | النسبة % | 6.5            | 16.1      | 32.3  | 41.9  | 3.2        |         |                   |                |              |  |
| 2 | عدم وجود معوقات قانونية تفرض على الشركات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية | التكرار  | 1              | 8         | 8     | 13    | 1          | 3.16    | 0.969             | 63.2           | أحياناً      |  |
|   |   | النسبة % | 3.2            | 25.8      | 25.8  | 41.9  | 3.2        |         |                   |                |              |  |
| 3 | عدم وجود حوافز حكومية كافية للشركات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية                     | التكرار  | 1              | 5         | 7     | 17    | 1          | 3.39    | 0.919             | 67.8           | أحياناً      |  |
|   |   | النسبة % | 3.2            | 16.1      | 22.6  | 54.8  | 3.2        |         |                   |                |              |  |
| 4 | عدم وجود نظام تكاليف فعال للإفصاح بالتكاليف البيئية   | التكرار  | 2              | 4         | 11    | 14    | -          | 3.19    | 0.910             | 63.8           | أحياناً      |  |
|   |   | النسبة % | 6.5            | 12.9      | 35.5  | 45.2  | -          |         |                   |                |              |  |
| 5 | صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الاجمالية للنشاط.                              | التكرار  | 4              | 1         | 10    | 15    | 1          | 3.26    | 1.064             | 65.2           | أحياناً      |  |
|   |   | النسبة % | 12.9           | 3.2       | 32.3  | 48.4  | 3.2        |         |                   |                |              |  |
|   | وجود معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح بتكاليفها البيئية                     |          |                |           |       |       |            |         |                   |                |              |  |
|   |   |          |                |           |       |       |            | 3.238   | 0.706             | 64.8           | أحياناً      |  |

من الجدول (12) يتبين أنه أحياناً توجد معوقات تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن تكاليفها البيئية حيث بلغ المتوسط المرجح لاستجابات عينة الدراسة على المحور الثالث ككل (3.238)، وعبارات المحور الثالث (معوقات الإفصاح بالتكاليف البيئية) حصلت على متوسطات مرجحة تقع بين (3.16-3.39)، وجميعها تقع والذي يقع ضمن درجة أحياناً.

#### النتائج والتوصيات:

#### أولاً: النتائج:

استناداً إلى نتائج تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. أن الشركة الأهلية للإسمنت محل الدراسة لا تتحمل التكاليف البيئية.
2. لا تفصح الشركة محل الدراسة بتكاليفها البيئية وذلك بسبب صعوبة فصل التكاليف البيئية عن باقي التكاليف، مما يثبت صحة الفرضية الثانية للدراسة.
3. هناك العديد من المعوقات التي تحد شركة الاهلية للإسمنت من الإفصاح محاسيباً لتكاليفها البيئية التي تتحملها، مما يثبت عدم صحة الفرضية الثالثة للدراسة، ومن أبرز تلك المعوقات:
  - عدم وجود قوانين تلزم الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسيباً عن تكاليفها البيئية.
  - عدم توفر نظام محاسبي للشركة يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي.
  - نقص الوعي البيئي لدى موظفي الشركة.





- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على الشركات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية.
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة الشركات الصناعية.
- 4. غياب الضغوط الحكومية والسياسية، وعدم مطالبة الأطراف الخارجية من المنظمات الاقتصادية بالإفصاح عن المسؤولية البيئية وأيضاً عدم وضوح مفهوم المسؤولية البيئية للشركات، وعدم وجود الإلزام القانوني بذلك، هذا بالإضافة إلى قلة الكفاءات في هذا المجال.

#### ثانياً: التوصيات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها نوصي بما يلي:

1. تنمية الوعي البيئي لأفراد المجتمع والمؤسسات من خلال عقد المؤتمرات والندوات العلمية الخاصة للتعريف بأساليب الحماية والمحافظة على البيئة.
2. زيادة الوعي البيئي بين أفراد المجتمع من أجل الضغط على الشركات والمؤسسات الصناعية المؤثرة سلباً على البيئة مستقبلاً.
3. ضرورة سن التشريعات والقوانين التي تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي، واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من ظاهرة التلوث الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها وتحل مسؤوليتها تجاه البيئة.
4. العمل على إصدار قوانين لحماية البيئة تحدد معايير ومستويات للتلوث تتطابق مع تلك المعايير الموجودة في الدول المتقدمة.
5. ضرورة تطوير أسلوب عرض القوائم المالية لكي تشتمل على بيانات تفصيلية وأساسية عن الأداء البيئي للشركة.
6. تأهيل وتطوير المحاسبين بالشركات الصناعية من خلال إقامة دورات تدريبية في مجال المسؤولية البيئية.

#### قائمة المراجع:

1. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة\_ قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
2. السيد احمد السقا، مراجعة الأداء البيئي، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الاول، سنة 1998.
3. أسماء جرموني، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، رسالة دكتوراه في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015.





4. أمال ملاح، الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية، دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM ،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2016\_2017.
5. التقرير الوطني الأول للبيئة، أمانة المؤتمر الشعبي العام، الهيئة العامة للبيئة، طرابلس، ليبيا، يناير 1999.
6. الفرجاني واخرون، الإفصاح البيئي في شركات صناعة الإسمنت الليبية، دراسة حالة الشركة الأهلية للإسمنت، المؤتمر الاقتصادي الأول للاستثمار والتنمية، الخمس، ليبيا، 25-27 ديسمبر 2017.
7. حذام فالح جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات، دراسة استطلاعية لأراء عينه من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد واحد وتسعون، 2012.
8. حامد أحمد صالح أبوسمرة، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقرير شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
9. خليل إبراهيم رجب الحمداني، تحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية نموذج مقترح، مداخلة في الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2010،
10. خالد أبو راوي ميلاد اصميدة، دور الإفصاح الاختياري في ترشيد قرارات المستثمرين في السوق المالية دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية، 2013.
11. دعاء النابلسي، أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية علي جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية في مدينة العقبة، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية العقبة الجامعية، بدون ناشر، 2011،
12. رانيا عمر محمد الباز السيد، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2007.
13. سعاد العربي الككلي، 2001م، الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية قوائم المالية المنشورة، دراسة ميدانية الشركات الصناعية الليبية بالمنطقة الغربية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2001.





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

15. عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول، 2010.

16. عزيز محمد عزيز، دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة واقتصاد، جامعة المثنى، المجلد الثامن، العدد الرابع، 2018.

17. عبدالله شاهين، النظرية المحاسبية - إطار تحليلي وتطبيقي، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر و التوزيع، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.

18. فائز محمد شيخ بامزاحم، القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط، دراسة تطبيقية في الشركات مصافي عدن، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008.

19. مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه في العلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

20. محمد السيد ابو زيد، إطار مقترح للإفصاح عن الاداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية، بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم اقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2007.

21. منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني-رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.

22. يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

23. شبكة المعلومات الدولية، الموقع الإلكتروني [www.bbc.com](http://www.bbc.com).

