

الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية

دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المتواجدة في حضرموت

صالح عوض سالم كريس

كلية العلوم التطبيقية - جامعة سيئون

DOI: <https://doi.org/10.56807/buj.v3i2.148>

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية، وأيضاً مدى اهتمام تلك الشركات بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي، فضلاً عن التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها الشركات الصناعية عند الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج التاريخي لاختبار فرضيات الدراسة من خلال جمع البيانات الميدانية عبر أداة الاستبيان. وتوصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها: أن الشركات الصناعية لا تقوم بالإفصاح محاسبياً عن أدائها الاجتماعي البيئي في القوائم المالية، ولا في إيضاحات (متممات) للقوائم المالية، كما أن هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام هذه الشركات بالإفصاح محاسبياً عن أدائها الاجتماعي البيئي، أبرزها تدني وعي المحاسبين بمتطلبات الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي، وعدم وجود رغبة للإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها.

المقدمة:

في الوحدة الاقتصادية وتعظيم عوائدهم من جراء اتخاذ القرارات المناسبة.

لذا، تأتي هذه الدراسة لتوضيح الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات والمنشآت الصناعية اليمنية، حيث شغل الاهتمام بالبيئة مساحة متزايدة في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة وتاريخها، لم يكن لدى الشركات أي قلق عن التلوث الذي تحدثه، فلم تكن هذه الشركات مهتمة بما يصدر من المداخل الذي يقلل من جودة الهواء، وضياح المياه غير المعالجة التي يتم التخلص منها في الأنهار والتي تدمر البيئة، وبالتالي تهدد البقاء للكائنات الحية دون تمييز، وإن العجز التاريخي وتأخر الاهتمام بالبيئة وما يصدر عنها كان دائماً سبب الإهمال وعدم تحسب الضرر مسبقاً.

يرى المهتمون بدراسة مفهوم قياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية أنه بنهاية الثمانينيات من القرن السابق تحول التركيز إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية، سواء من خلال التقارير المالية السنوية أو من خلال وسائل إفصاح أخرى.

ولذلك يمكن القول إنه إذا نجحت المحاسبة في توصيل معلومات عن مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية في الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية خاصة في مجال مكافحة تلوث البيئة مثلما نجحت من قبل في توصيل معلومات ملائمة وكافية عن مدى كفاءة الأداء المالي أو الاقتصادي، فسوف تسهم بلا شك في التأثير الهادف في سلوك متخذي القرارات وأصحاب المصلحة

عديدة، منها التقارير والتقارير المالية، وقد ظهر في الآونة الأخيرة في كل من الفكر المحاسبي والفكر الإداري أهمية إضافة مسؤوليات جديدة للوحدات الاقتصادية، بجانب مسؤولياتها الأصلية تجاه مساهميتها، وقد أطلق عليها المسؤولية الاجتماعية لسعي تلك الوحدات لتحقيق نوع من التقدم الاجتماعي لأفراد المجتمع، بجانب أهدافها الاقتصادية المتمثلة في تحقيق الأرباح المناسبة لمساهمتها.

لهذا تظل هناك حاجة ماسة لدراسة مدى كفاءة الإفصاح الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية، وذلك للمساعدة في ترشيد قرارات الاستثمار في الشركات الصناعية اليمنية، وإذا كان كثير من الدراسات السابقة تتفق على أهمية الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات، فقد تبادر إلى ذهن الباحث مجموعة من الأسئلة تمثل جوهر المشكلة لديه، وهي:

- 1- ما مفهوم المحاسبة الاجتماعية والبيئية؟ وما مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي ومشكلاته؟
- 2- هل تفصح الشركات الصناعية اليمنية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في التقارير المالية ومرفقاتها بشكل كاف؟
- 3- إلى أي مدى تُعَدُّ المعلومات التي يوفرها الإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية اليمنية مهمة، لأغراض اتخاذ القرارات اللازمة؟
- 4- هل تقوم الشركات الصناعية بنشر تقارير مالية شاملة لمتطلبات المستفيدين من التقارير المالية؟
- 5- معرفة أثر كل محدد من محددات الإفصاح (حجم الشركة، أدائها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) على القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمنية؟

لذلك لا يقتصر وفاء الوحدة الاقتصادية بمسؤوليتها نحو المجتمع الذي تعمل فيه على المساهمة الاقتصادية في رفاهية هذا المجتمع فحسب، وإنما يشمل أيضًا على عدم إلحاق أذى ضرر به، من خلال سوء استخدامها للموارد وتلويث الماء والأرض والهواء أو تلويث البيئة بشكل عام، ويتعين عليها أن تبذل الجهود الكافية للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية البيئية، بما يضمن الحد من هذا التلوث ومكافحة أي تلوث يصيب البيئة بسبب مدخلاتها وعملياتها ومنتجاتها، وأن تفصح عن مدى كفاءة أدائها في هذا المجال لأصحاب المصلحة فيها وبخاصة المساهمون والمستثمرون.

واعتمد الباحث في دراسته النظرية على المنهج الاستقرائي، حيث يقوم الباحث بدراسة ما أتيح له من مصادر بحثية من كتب ودوريات وأبحاث وبيانات ثانوية منشورة حول موضوع البحث، كما اعتمد في دراسته التطبيقية على أسلوب المنهج الاستنباطي.

وعليه تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة مباحث، الأول يشمل الإطار العام للدراسة، والمبحث الثاني يتناول مفهوم المحاسبة الاجتماعية والبيئية وتعريفها، ويتناول الثالث مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي ومشكلاته، أما المبحث الرابع فقد خصص للدراسة الميدانية، وتختتم الدراسة بسرد الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً- مشكلة الدراسة:

يرى المحاسبون أن المحاسبة يجب أن يكون لها بعد اجتماعي من خلال مساهمتها الإيجابية في رفاهية المجتمع، عن طريق القياس والإفصاح عن أداء التنظيمات، خاصة الاقتصادية منها للوفاء بمسؤوليتها نحو المجتمع، كما أن المستثمر يحتاج إلى بيانات ومعلومات تساعده على اتخاذ قراره الاستثماري، ويحصل على هذه البيانات والمعلومات من مصادر

ثانيًا - أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من اهتمام الدول الصناعية والدول النامية بضرورة المحافظة على البيئة، وصيانة مواردها الطبيعية للأجيال القادمة عن طريق التخلص من نفايات الشركات الصناعية المسببة للتلوث بطريقة علمية لا تهدد الحياة، كما تتبع أهمية البحث من أهمية المجتمع والبيئة بالنسبة للإنسان، في العديد من الجوانب، ومنها اهتمام الحكومات وأفراد المجتمعات التي تتواجد بها الشركات والمصانع التي تحدث تلوثًا ودمارًا للبيئة، ومطالبتهم بضرورة المحافظة عليها، والوصول إلى جودة معينة من الهواء والماء وجميع الموارد الطبيعية في هذه البيئة، ومن ثم إصدار قوانين لحمايتها بما يتلاءم مع كل مجتمع وظروف، وإدراك هذه المشكلة الناتجة عن تلوثها وتدميرها، وعليه لابد من إضفاء المصادقية على المعلومات المتعلقة بالمجتمع والبيئة التي تفصح عنها المنشآت الاقتصادية.

ولهذا حظي الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي باهتمام الكثير من الدراسات، بخاصة الميدانية منها، بغية بلورة أهدافه وأهميته ومحدداته مطلبًا حيويًا لأصحاب المصلحة في الوحدة، بخاصة المستثمرون منهم وأفراد المجتمع.

ثالثًا - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية من خلال:

- 1- التعرف على مفهوم المحاسبة الاجتماعية والبيئية، ومعرفة مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي ومشكلاته.
- 2- التعرف على الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية.
- 3- التعرف على أهمية المعلومات التي يوفرها الإفصاح الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية.

4- معرفة مدى تغطية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية اليمنية لمتطلبات الجهات المستفيدة.

5- معرفة كل محدد من محددات الإفصاح (حجم الشركة، أدائها الاقتصادي، طبيعة نشاط الشركة) في أداء الشركات الصناعية اليمنية.

رابعًا - فرضيات الدراسة:

بغرض تحقيق أهداف الدراسة تم وضع الفرضيات الرئيسية التالية:

الفرضية الأولى: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية يعتبر إفصاحًا كافيًا.

الفرضية الثانية: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية يقدم معلومات ذات أهمية لمتخذي القرارات اللازمة.

الفرضية الثالثة: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.

الفرضية الرابعة: أن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة، أدائها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات.

خامسًا - الدراسات السابقة:

1- دراسة (عبد الله حنان 2020) الموسومة ب: دور المحاسبة الخضراء في دعم الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مؤسسة الأسمنت بني صاف.

هدفت الدراسة إلى دراسة دور المحاسبة الخضراء في دعم الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتعرف على تأثير المؤسسات الصناعية على البيئة والأنشطة التي تقوم بها.

وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي، واتبعت في الجانب التطبيقي دراسة الحالة لمؤسسة من

- المؤسسات الصناعية التي لها تأثير واضح على البيئة المحيطة.
- وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الخضراء أداة محاسبية إدارية تستخدم في التحكم بكل ما هو متعلق بالبيئة وتحديد سعر المنتج الدقيق، كما أن الإفصاح عن المعلومات البيئية هو عرض وتقديم مختلف البيانات والمعلومات المتعلقة بالبيئة بشفافية ووضوح.
- 2- دراسة (ربيع نجم الدين الجفري 2019) الموسومة بـ: أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية
- هدفت الدراسة إلى معرفة أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى معرفة مدى تطبيق الشركات النفطية الليبية للمحاسبة البيئية، وتقديم اقتراحات وتوصيات لأصحاب القرار وذوي العلاقة موضوع الدراسة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي.
- وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثراً طردياً موجباً لمستوى الإفصاح عن التكاليف البيئية على مستوى جودة المعلومات المحاسبية، كما أن الشركات الصناعية تواجه صعوبات في قياس وتحليل التكاليف البيئية والإفصاح عنها.
- 3- دراسة (أمنة حفصا، عباس فرحات 2018) الموسومة بـ: دور القياس والإفصاح المحاسبي الاجتماعي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية.
- هدفت الدراسة إلى معرفة الغاية والأهمية التي يمكن رصدها جراء تطوير المعايير في الفكر المحاسبي، ليشمل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أداة الاستبيان في جمع البيانات.
- وقد توصلت الدراسة إلى الإفصاح بوصفه أداة للمحاسبة في توصيل المعلومات لمستخدميها فهو يعني احتواء القوائم المالية على جميع المعلومات المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة.
- 4- دراسة (مهاوات لعبيدي، 2015) الموسومة بـ: القياس المحاسبي لتكاليف البيئة والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.
- هدفت هذه الدراسة إلى القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، استخدم الباحث المنهج الوصفي.
- وتوصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من تأثير القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي إلا أن معظم الشركات ترفض تطبيقه؛ وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر الشركات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.
- 5- دراسة (الطاهر، 2011) الموسومة بـ: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمنت المساهمة بليبيا.
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للأسمنت المساهمة بالإفصاح عن الأداء البيئي، والتعرف إلى أبرز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة موضوع الدراسة بالإفصاح عن أدائها البيئي.
- وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: أن الشركة (محل الدراسة) لا تقوم بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي وأن هناك معوقات تحد من قيام الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، وأبرز هذه المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف لمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة عن الأداء البيئي، وعدم وجود رغبة بالإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها.
- 6- دراسة (عبد الرزاق قاسم الشحادة، 2010) الموسومة بـ: القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة.

7- دراسة (أبو زيد، 2007) الموسومة ب: إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية.

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية، وما تفصح عنه تلك القوائم عن حقائق العمليات التي قام المشروع بتنفيذها في نهاية مدة معينة، ودراسة ما يوجد من معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي، وتعرف الأمور البيئية من خلال التقارير المالية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم كفاية الأسس والقواعد الخاصة بقياس وعرض التكاليف الاجتماعية الكلية للأضرار البيئية الناشئة عن عمليات المنشأة. كما أن هناك صعوبة إيجاد ووضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية، إلا أنه على الرغم من ذلك يمكن استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار.

8- دراسة (القطاطي 2007) الموسومة ب: منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني.

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض طبيعة التكاليف البيئية ومنافع الإفصاح عن تلك التكاليف، استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال، واستخدمت المنهج الكيفي.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة وأهمية تحقيق متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية بالنظر إلى أهمية المنافع الناتجة عنها لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني.

9- دراسة (الكشر، 2006) الموسومة ب: إمكانية قياس الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية الليبية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الأسس والأساليب المحاسبية المستخدمة للقياس والتقرير عن التكاليف والالتزامات البيئية، وقياس التكاليف والالتزامات البيئية، والتقرير عنها، والتعرف على عناصر ومكونات التكاليف والالتزامات البيئية ووضع

هدفت هذه الدراسة إلى بيان قدرة النظام المحاسبي المطبق في الشركة السورية للأسمدة على إنتاج معلومات نافعة، يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي لأنشطتها وتحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي والرقابة عليها، وأثر ذلك في القدرة التنافسية والحصة السوقية للشركة.

ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، من بينها: وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة لالتزامها بإنفاقها مبالغ ضخمة وتحمل أعباء كبيرة للمحافظة والحد من الآثار السلبية لنشاطات المؤسسة، كما أن للشركة تأثيرات سلبية على العاملين فيها والبيئة المحيطة بها بكل عناصرها، ورغم ذلك يتم الإبقاء على نشاطات الشركة رغم ارتفاع تكاليف النشاط لديها، وعدم التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب الحاجة إليها لعدم توافر الإمكانيات الاستثمارية البديلة.

6- دراسة (بامزاحم، 2008) الموسومة ب: القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط.

استهدفت هذه الدراسة تعريف أهمية الاعتراف بالمصروفات البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان كيفية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي التي تصيب العاملين في قطاع تكرير النفط.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، كان من أبرزها: إمكانية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي للعاملين، وذلك عن طريق قياس تكلفة العلاج والرعاية الصحية، وتكلفة الأجور المدفوعة خلال مدة العلاج والتماثل للشفاء، وقياس قيمة النقص في الطاقة الإنتاجية بسبب غياب العاملين، وقياس قيمة النقص في القيمة الرأسمالية للموارد البشرية، وإمكانية قياس الوفاة المبكرة للعاملين من جراء إصابتهم بأمراض التلوث البيئي في الشركة.

مؤشر أو أكثر لتوضيح مدى تأثيرها على أرباح الشركة ومركزها المالي.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة، منها: أن المسؤولية البيئية في الشركات محل الدراسة تنحصر أساساً في مكاتب ولجان السلامة العامة، وذلك من خلال ما تقوم به من إجراءات لحماية البيئة والإنتاج داخل المصانع، لا يوجد نظام قياس وإدارة التكاليف والالتزامات البيئية، مما أدى إلى غياب بعض المعلومات المهمة التي تغيد كثيرًا إدارة الشركة ومستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات، وتجنب المخاطر، وتقييم الأداء البيئي للشركة، توجد صعوبة في تتبع وتحديد معظم عناصر التكاليف البيئية في الشركة، بسبب تداخل الجهود والموارد اللازمة للقيام ببعض الأنشطة البيئية مع الأنشطة الأخرى المختلفة، مما يؤثر سلبًا على مستوى الإفصاح البيئي للشركة.

10- دراسة (الخيال ومفتي، 2003) الموسومة بـ: أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وجهات نظر ثلاث فئات، وهم الأكاديميون والمستثمرون والمحاسبون القانونيون تجاه إفصاح المنشآت في المملكة العربية السعودية. استخدمت المنهج الاستكشافي.

وتوصلت الدراسة إلى أن تعزيز سمعة المنشآت في المجتمع من أهم دوافع قبول هذه الفئات للمسؤولية البيئية والاجتماعية، وأن عدم وجود متطلبات قانونية يعد من أهم أسباب عدم الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات، وأن المكان المناسب للإفصاح عن هذه المعلومات -من وجهة نظر المشاركين في الدراسة - هو تقرير مجلس الإدارة.

11- دراسة (جامبل وآخرين، 1995) الموسومة بـ: الإفصاح البيئي في التقارير السنوية.

هدفت هذه الدراسة إلى بحث واختبار ماذا كان الإفصاح البيئي للشركات ذات التأثير السلبي المفترض في البيئة، ومقيد بالبورصة الأمريكية، كافيًا

وملائمًا لخدمة أغراض المستثمرين في الأوراق المالية لهذه الشركات، وتم فحص وتحليل الإفصاح البيئي لعينة من الشركات التي بلغت اثنتي عشرة صناعة عن الفترة من سنة 1986 وحتى سنة 1991م.

وخلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تعمل في صناعات معينة، مثل: تكرير البترول والصلب، والمتعجرات، والمخلفات، أفصحت بدرجة كبيرة عن أدائها في مجال مكافحة تلوث البيئة، خاصة في السنوات الثلاث الأخيرة، وأن الإفصاح كان أكثر جودة في حالة كون الشركة مقيدة ببورصة نيويورك. ومن أهم نتائج الدراسة أيضًا أن متخذ قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية يعتمد على المعلومات المفصّل عنها بشأن الأداء البيئي للشركات في مجال مكافحة ورقابة تلوث البيئة، وأنه لا يمكن وجود ردود فعل مختلفة من جانب سوق الأوراق المالية نحو هذا الإفصاح.

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات والبحوث السابقة بالآتي:

1- إن الاختبار الهادف للإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية ينبغي أن يركز على عدة محاور، أهمها الوقوف على مدى إفصاح الشركات الصناعية اليمنية التي يفترض أن نشاطها يضر بالبيئة، وتخضع لرقابة القانون رقم (26) لعام 1995 بشأن حماية البيئة (قانون حماية البيئة، 1995).

ومن هنا تأتي هذه الدراسة للوقوف على رأي عينة من الشركات الصناعية اليمنية بشأن مدى أهمية المعلومات التي يوفرها أو يجب أن يوفرها الإفصاح لهم من ناحية، وما هي أهم محددات إفصاح الشركات عن هذه المعلومات من ناحية أخرى.

2- هناك نقص في عدد البحوث والدراسات التي تهدف إلى التعرف عن مدى التزام الشركات الصناعية والتي لها آثار سلبية على البيئة بمعايير الإفصاح الاجتماعي البيئي عن التكاليف البيئية.

3- تُعد هذه الدراسة الأولى في وادي حضرموت التي تبحث في الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية.

المبحث الثاني

مفهوم المحاسبة الاجتماعية والبيئية وتعريفها

ينقسم هذا المبحث إلى أربعة فروع، الأول يتناول مفهوم المحاسبة الاجتماعية والبيئية، والفرع الثاني يتناول المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكلفة الاجتماعية للتلوث البيئي، والعوامل الاجتماعية التي تحد من تطبيق مفاهيم المحاسبة الاجتماعية والبيئية في فرعه الثالث، أما الفرع الرابع فيشمل معايير اختيار المعلومات الاجتماعية والبيئية.

أولاً- مفهوم المحاسبة الاجتماعية والبيئية:

المحاسبة كأي مهنة منظمة يقع عليها مسؤولية المحافظة على الوحدة الاقتصادية، وتقدم معلومات تظهر دور المنشأة ومساهمتها في المجتمع، ويجب أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد وحماية البيئة والتوزيع العادل لربح المشروعات، ويمكن أن يكون للمحاسبة دور فعال في الرقابة على التلوث بتضمين منع التلوث بتكلفة الإنتاج حيث إنه بقدر الإمكان يجب أن تتضمن أسعار السلع كافة والتكاليف التي تحافظ على البيئة (الفيومي، 1992: 217).

فالمسؤولية الاجتماعية البيئية للمنشأة تعني أداء أنشطة إلزامية واختيارية تستهدف الحد من النتائج السلبية لنشاطها، والمساهمة في حل مشاكل المجتمع البيئية، مع إدراك أن بعض الأنشطة الاجتماعية البيئية التي تقي ببعض حاجات المجتمع قد لا تعود بفائدة اقتصادية مباشرة على المنشأة وإنما هي إدراك وتجاوب من الإدارة مع هموم المجتمع (شهير، 1998: 43).

وتعرف المحاسبة البيئية بأنها: نظام وعلم اجتماعي يقود إلى فهم وإدارة أفضل الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف، وتعمل على تحديد وقياس

نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها مؤسسة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة للأنشطة التي تمارسها أو نتيجة إنتاجها سلعة تضر بالبيئة عند استهلاكها أو بعده، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية سواء للتكاليف الملموسة وغير الملموسة، وقد يشمل التوسع بعمل تقرير بيئي والتدقيق على ذلك (أبو زر، 2007: 430).

وفي تعريف آخر "هي مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي البيئي لوحدة محاسبية معينة، وتوصيل المعلومات اللازمة للفئات والطوائف المختصة؛ وذلك بغرض مساعدتهم في عملية تقييم واتخاذ القرارات" (الشيرازي، 1990: 350).

ومن خلال ما سبق لأهم التعاريف للمحاسبة البيئية نجدها قد توصلت إلى ما يأتي:

1- أن الأداء البيئي للمنشأة مرتبط بالأداء الاجتماعي وامتداد له، وأن توفير معلومات عنها يحقق مزيداً من الرفاهية الاجتماعية.

2- ضرورة تغيير الأساليب التقليدية للمحاسبة في التقرير عن نتائج النشاط، وذلك بتحديد وقياس علاقة المنشأة بالمجتمع، والبيئة المحيطة، وأثار تلك العلاقة، والتقرير عنها.

3- أن الأداء الاجتماعي البيئي أصبح جزءاً من مسؤوليات المحاسب وواجباً عليه تجاه الأطراف المهتمة بذلك الأداء.

بالمقابل نجد إن التطبيق المحاسبي مازال يقوم على افتراض مهم وضمني في الوقت نفسه، وهو أن المشروع غير مسؤول بيئياً واجتماعياً حتى لو كان مملوكاً للدولة.

وقد أدى هذا القصور إلى الدعوة لمزيد من البحث الذي استهدف اهتمام المحاسبين بالدور الذي يمكن أن تؤديه الوظيفة المحاسبية من حيث توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية للوحدة

للمنشآت المختلفة، وتتضمن هذه البيانات ملاحظات نمطية عن طبيعة الصناعة وتحديد المشاكل الرئيسية للتحكم في التلوث والأهداف التي تضعها للحد منه، ومستويات التحكم المفروضة، ومواعيد الالتزام بهذه المستويات، وكذلك الإفصاح عن مدى التزام المنشآت بمستويات التحكم التي تلتزم بها الشركات، و أهداف منع التلوث وبرامجه التي ارتبطت بها هذه المنشآت .

أما فيما يتعلق بالمعلومات الكمية فيطلب الإفصاح عن مصاريف التحكم بالتلوث في (قائمة الدخل)، ونفقات منع التلوث في (قائمة تدفق الأموال) والأصول المملوكة للتحكم في التلوث في (قائمة المركز المالي)، وهذه المعلومات تقدم لقارئ التقارير المالية أساساً لتحديد كيفية مقارنة برامج التحكم في التلوث كما تظهر بالتقارير المالية للمنشآت المختلفة.

ثالثاً: العوامل الاجتماعية التي تحد من تطبيق مفاهيم المحاسبة الاجتماعية والبيئية:

يمكن سرد أهم هذه العوامل على النحو الآتي (حماد، 1995: 1009):

1- وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد المشروعات، لالتزامها بإنفاق مبالغ وتحمل أعباء كبيرة للمحافظة والحد من الآثار السلبية.

2- وضوح الحاجة إلى إصدار قوانين أكثر شدة وصرامة للحماية، وصعوبة موافقة السلطة التشريعية على إصدارها وكذلك ما ينتج من آثار اقتصادية واجتماعية من إصدار هذه القوانين.

3- الإبقاء على المشروعات رغم انخفاض كفاءتها وعدم التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب شدة الحاجة إليها لعدم توفر التقنية الحديثة أو في مجال الحد من البطالة وآثارها الاجتماعية.

4- تركيز الجهود على الحد من الإسراف في استخدام الموارد بدرجة أكبر من الجهود في قياس قيمتها والمحاسبة عنها.

الاقتصادية، واستندت هذه الدعوة إلى المبررات الآتية (شحاتة، 2001: 440):

- التحول نحو الاتجاه الذي يدعو إلى اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها من تكلفة الإنتاج، مما يؤدي إلى دخول التكاليف البيئية والاجتماعية في دائرة الوظيفة المحاسبية.
- قبول المحاسبة تفويض المجتمع لها بحماية موارده، يحتم عليها تطوير أساليبها لتوفير المعلومات كي تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرارات، استغلال هذه الموارد وتقييم هذا الاستغلال ومتابعته.
- الدعوة المستمرة إلى أن يكون التقرير عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءاً من المبادئ المحاسبية.

ثانياً- المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكلفة الاجتماعية للتلوث البيئي:

تتمحور المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكلفة الاجتماعية للتلوث البيئي على النحو الآتي (إسماعيل، 1997: 137):

- 1- تضمين السجلات والدفاتر المحاسبية للحسابات المتعلقة بالإنفاق على حماية البيئة.
- 2- تضمين التكاليف المعيارية معايير تكاليف حماية البيئة وفق دراسات وتوصيات اللجان الفنية المختصة.
- 3- تضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإنفاق لحماية البيئة بنوعها (جارية، رأسمالية).
- 4- تضمين قوائم الحسابات الختامية قائمة بالتكاليف الاجتماعية؛ حتى تساعد المراجع على القيام بعمليات المراجعة والتصديق على أعمال الوحدة فيما يتعلق بحماية البيئة، إضافة لتحقيق الإفصاح عن البعد الاجتماعي.

لذلك لا بد أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات وصفية وكمية عن مسؤولية الشركات في الحد من التلوث، فيما يتعلق بالمعلومات الوصفية لا بد من توضيح موقف المنشأة من التلوث وأن تمكن البيانات الوصفية من المقارنة بين التقارير المالية

5- عدم توفر المعلومات اللازمة لقياس بعض العناصر، مثل إهلاك الموارد الطبيعية، مخرجات التلوث، وتقييمها المالي، وتسجيلها دفترًا طبقاً لنظام القيد المزدوج، وقياس النتائج، واستخراج مؤشرات تقييم الأداء.

لذا فإن أي نظام لمحاسبة البيئة ينبغي أن يركز بدرجة أكبر على إعداد حسابات، وعرض قوائم وتقارير توضح تكاليف البيئة والمنافع المحققة من استغلال الموارد البيئية، والأصول البيئية، وتكاليف حماية البيئة، وبتطور القياس لهذه الموارد والاهتمام به سواء بشكل مباشر من جانب المشروعات أو من جانب الدولة كما في حالات فرض ضرائب مرتفعة على السلع التي تلوث البيئة، وفي محاولة بعض التطبيقات المحاسبية، مثل قياس تكلفة إهلاك أو إفناء الموارد الحيوية كخام البترول مثلاً، ومن ناحية أخرى فإن المحافظة على البيئة دعت الشركات خاصة الكبيرة منها والمتعددة الجنسية لإنفاق مبالغ كبيرة للمحافظة على بيئة نظيفة، وذلك لتجنب ردود الأفعال من الدول التي تمارس فيها نشاطها.

رابعاً- معايير اختيار المعلومات الاجتماعية والبيئية: يواجه التقرير عن المسؤولية الاجتماعية البيئية مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها في صورة مناسبة لمن يهمه أمر التعرف على التقرير الاجتماعي البيئي للمشروع، ولضمان فعالية محتوى التقرير الاجتماعي البيئي في الكشف عن الجوانب الهامة لهذا الأداء، ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات.

لذا، يمكن عرض أهم المعايير التي تتماشى مع التطور للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية البيئية على النحو الآتي:

1- الملاءمة: يعبر هذا المعيار عن أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات التي تدرج بالتقرير الاجتماعي البيئي، وتنصب هذه الخاصية على علاقة المعلومات

بالهدف الذي تعد من أجله، فالمعلومات التي يحتويها هذا التقرير ينبغي أن تكون قادرة على إشباع حاجة مستخدميها، ولما كانت هذه الحاجة تتمثل في التعرف على الأداء الاجتماعي البيئي فإن المعلومات الملائمة هي تلك التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات الاجتماعية البيئية للمشروع في المجالات التي تهم الفئات الاجتماعية التي تقع عليهم هذه التأثيرات، والافتراض الضمني هنا هو معرفة هذه التأثيرات وتتبع نتائجها على من تقع عليهم.

هذا وإن كانت الملاءمة تقضي بأن يدرج التقرير الاجتماعي البيئي من معلومات هي تلك التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات الاجتماعية البيئية للمشروع، فإن المقصود هو إدراج المعلومات عن التأثيرات المهمة والجوهرية، وغالباً ما تتحدد المعلومات عن التأثيرات المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية البيئية الإجبارية وفقاً لما تقرره القوانين والتعليمات في شأن هذه المسؤولية، أما المعلومات عن التأثيرات المرتبطة بصورة اختيارية فإن تحديد ما إذا كانت تأثيرات مهمة أو جوهرية يتطلب الكثير من الحكم الشخصي، لكن يمكن ترشيد هذا بأن يتم اختيار المعلومات عن التأثيرات على أساس اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بها، أو على أساس جسامه وحجم هذه التأثيرات، أو على أساس ما يظهر المشروع بمظهر الريادة في شأن المساهمات الاجتماعية والبيئية التي تترتب عنها هذه التأثيرات (بدوي، 2005: 202).

2- البعد عن التحيز: يقضي هذا المعيار بأن تكون هذه المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف، وينطوي ذلك على أن المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي البيئي ينبغي أن تعكس التأثيرات الموجبة والسالبة للعمليات الاجتماعية البيئية المتعلقة بمسؤولية المشروع عن نتائج هذه العمليات، وألاً تراعي مصلحة فئة اجتماعية على حساب الفئات الأخرى، وهذا التحيز يؤدي إلى عدم الوثوق في العمليات التي يحتويها هذا التقرير.

المستفيدين منه في الظروف المتغيرة، وتعد المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال، خصوصاً بالنسبة للتقرير الاجتماعي البيئي التي تتصف عناصره بالحركة، فالعمليات الاجتماعية والبيئية التي تفرضها المسؤولية الاجتماعية والبيئية قد تتغير من سنة لأخرى نتيجة تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمشروع، فقد تكون العمليات الاجتماعية والبيئية الخاصة بالماضي غير ملائمة للوقت الحاضر، كما أن العمليات الاجتماعية والبيئية الخاصة بالوقت الحاضر قد تكون غير مناسبة للمستقبل، ولهذا فإن عملية اختيار المعلومات التي ينطوي عليها هذا التقرير ينبغي أن تتصف بالمرونة بحيث تتجاوب وتتأقلم مع هذه الطبيعة المتحركة (بدوي، 2005: 206).

المبحث الثالث

الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي ومشكلاته

يحتوي هذا المبحث على سبعة فروع متتابعة، الأول يتناول مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي، والثاني دور المنظمات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية للإفصاح الاجتماعي البيئي، ويشمل الفرع الثالث والرابع طبيعة الإفصاحات المطلوبة وتجارب الشركات، وأهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي وعلاقته بالشركات، ويحتوي الفرع الخامس محددات الشركات للإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي، أما مجالات الإفصاح ومشكلات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في فرعه السادس والسابع على التوالي.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي:

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة والتي تستخدم لأغراض عدة، ويعرف الإفصاح بأنه: توفير المعلومات الملائمة والكافية سوى المحاسبية أو التاريخية، التي حدثت والمتوقع حدوثها، وتصرح عنها الإدارة ضمن التقارير التي تصدرها بهدف استخدامها من المستفيدين لتلبية حاجاتهم

وتتبدى أهمية الالتزام بهذا المعيار بالنسبة للمعلومات عن الأداء الاجتماعي البيئي إذ كثيراً ما يتعرض التقرير عنه لعدم الصدق لاحتمال المبالغة أو الحذف، هذا إلى جانب أن الكثير من المعلومات تختص بعمليات بيئية اجتماعية يعتمد في قياس تأثيرات بعضها على التقدير والتنبؤ، مما قد يؤدي إلى احتمال تحيزها، خصوصاً إذا ما ارتكز التقدير أو التنبؤ على وجهات نظر شخصية لا تقوم على الأسانيد العلمية العملية الملائمة (بدوي، 2005: 203).

3- القابلية للفهم: يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي البيئي مع القدرات الاستيعابية لمستخدميها؛ ويُعد هذا المعيار مطلباً أساسياً ينبغي الالتزام به عند إعداد التقرير الاجتماعي البيئي، ذلك لما تتصف به التأثيرات البيئية من خصائص تؤدي إلى احتمال غموض وتعدد المعلومات المعبرة عنها، خصوصاً وأن التعامل مع بعض هذه المعلومات يعد أمراً حديثاً لكل من المعد والمستفيد.

ولما كانت اللغة هي أداة التعبير ووسيلة التفاهم، فإن قابلية التقرير الاجتماعي البيئي لفهم يتطلب التعبير عن عناصر وتأثيرات المساهمات الاجتماعية والبيئية باللغة التي تسمح بمقابلة الاحتياجات التي يرغب فيها مستخدمو هذه التقارير، بالإضافة إلى الإيجاز في التقرير الذي يعني اختيار المعلومات التي تصور الحقيقة من الزاوية التي تبرز الخصائص المهمة التي يؤدي إهمال أي منها إلى تشويه الصورة؛ لذلك فإنه عند اختيار المعلومات تتم الموازنة بين التفصيل الزائد والتركيز الزائد، فالأول يؤدي إلى الخوض في أدق التفاصيل التي تكون عديمة القيمة، والثاني يؤدي إلى إخفاء معلومات قد تكون هامة وذات قيمة، ويترتب على كليهما ارتباك وسوء فهم من جانب المستفيدين (بدوي، 2005: 204).

4- المرونة: يقضي هذا المعيار بضرورة استمرار قدرة التقرير الاجتماعي البيئي على خدمة احتياجات

الخاصة لاتخاذ القرارات الاستثمارية (مصيص، 1994: 14).

أما مجلس المبادئ المحاسبية (APB) فيرى أن الإفصاح المحاسبي هو أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد التحكم عليها من جهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم وتهتم الدولة لغرض الضرائب والدائنين لبيان مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد الالتزامات، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء وأي معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة (عابد، 2006: 97)، وكذلك عرف بأنه: عملية إظهار المعلومات المالية سواء أكانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش أو الملاحظات المكملة في الوقت المناسب مما يجعل المعلومات المالية ملائمة وغير مضللة لمستخدمي الإبلاغ المالي من الأطراف الخارجية (الشعباني والناصر، 2012: 395)، وأيضاً يعد الإفصاح من أدوات الاتصال الذي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، والقاعدة العامة أن يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لمستخدميها فهو الإظهار الكامل والواضح للحقائق أو الأحوال المختلفة في قائمة المركز المالي والتقارير المالية الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال:

1- المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المنشأة.

2- الصدق المحاسبي في بيانات القوائم والتقارير المالية والاجتماعية.

3- تقديم بيانات غير متحيزة عن حقائق النشاط الاقتصادي والاجتماعي (شهير، 1998: 92).

إن نطاق الاهتمام الإعلامي بالإفصاح المحاسبي لم يعد قاصراً على فئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح، وإنما يجب أن يمتد ليأخذ في الحساب أثر المعلومات المحاسبية ومدى فائدتها في توجيه سلوك

كافة القطاعات، ويعد ذلك تجسيدا للاتجاه الحديث في الإعلام المحاسبي، الذي ينقل المعلومات صوب أهداف أكثر اتساعاً بحيث تتضمن خدمة المجتمع بأكمله والعمل على زيادة رفايته، وقد أعدت لجنة المعايير المحاسبية "نشرة تسمى تقرير الشركة أوضحت فيه أثر التغير الاجتماعي على إعداد التقارير المالية، وافترضت إعداد قوائم إضافية بالإضافة للتقارير التقليدية لإظهار أثر الأداء الاجتماعي على المنشآت والإفصاح عنها للأطراف المهتمة به (العراقي، 1986: 176).

ثانياً- دور المنظمات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية للإفصاح الاجتماعي البيئي:

إن للمنظمات المهنية المحاسبية والجهات الحكومية دوراً مؤثراً وفعالاً في الاهتمام بالبيئة وحمايتها بشكل ضروري، سواء كان ذلك اختياريًا من الشركات التي تشارك في التلوث والتدمير للبيئة أم بشكل إجباري من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، فيلاحظ أن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB أصدرت في 1975 تصريحاً يختص بالمحاسبة عن الطوارئ، وذلك لمساعدة المحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفياً في المستقبل، مثل معالجة سلامة البيئة، فالحسائر الطارئة ينبغي تضمينها في التقارير المالية، أما إذا كانت في أحداث مستقبلية فلا بد من تقدير هذا الالتزام بشكل مقبول، ولقد كان تفسير وتطبيق الصناعة لتصريح لجنة معايير المحاسبة المالية FASB متنوعاً وبشكل كبير، لذا لم تتبع أية شركة الإرشادات التي جاءت في هذا التصريح، فقد كانت معظم الشركات مترددة، ولكن دعت الحاجة الضرورية في إعداد التقارير إلى دليل إرشادي، فقد صدر عام 1976 تفسيراً عما جاء به تصريح 1975 من حيث التقدير المقبول للمبلغ المقدر للخسارة، وأوضحت لجنة معايير المحاسبة المالية FASB أن ما جاء مبكراً في تصريح 1975 لا يعطي

1- مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للموضوعات المتعلقة بالبيئة، ومعالجتها في التقارير المالية.

2- التعرف على الأمور البيئية التي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسئولة وإمكانية تقييمه.

3- إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمتعلقة بالأمور البيئية. وتوصلت هذه اللجنة إلى توصيتين:

الأولى: أن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها.

الثانية: أن معدي ومستخدمي التقارير المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية الخاصة بالمعالجات البيئية، ومفاهيم الالتزامات المشتركة والمتعدد.

عندما تم إصدار المعيار الدولي للمحاسبة رقم 37 (المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة)، الذي اعتمد في 1998 أصبح ساري المفعول على البيانات المحاسبية الختامية للفقرات التي تبدأ عام 1999، فقد حل هذا المعيار محل المعيار رقم 10، الذي يعالج الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة للبيانات المحاسبية الختامية، والذي يوفر الأوصاف العامة التي تطبق على الإقرار والإفصاح عن الخسائر المحتملة، ومن ضمنها الخسائر الناتجة عن عواقب الأمور البيئية.

وتنص الفقرة (19) على أن الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية للمنشأة هي فقط التي يهتم بوصفها مخصصات، والأمثلة على هذه الالتزامات هي العقوبات، أو تكاليف تنظيف التلف البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صادر للمواد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بوصفها تسوية بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة (الفضل وآخرون، 2002: 256).

مبرراً لتأجيل تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نفاثة البيئة (Billing, 1995: 62).

والملاحظ أن الإرشادات المحاسبية الخاصة بالالتزامات الطارئة البيئية هي المرجع الأول للإصدار للمعيار رقم (5)، ويساعد في تفسير القاعدة المالية رقم (14)، من حيث تحديد الاستحقاقات عندما تكون ممكنة ومتوقعة، ومن ثم لا بد من تسجيلها وبحد أدنى وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنها.

وفي عام 1993 أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطاني CICA عددًا من الإرشادات عن الموضوعات البيئية، وذلك ضمن تقرير بحثي عن إعداد التقارير البيئية، وعن تكاليف الأداء البيئي، والالتزامات البيئية، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية للشؤون المالية (Richard Aldridge, 1997: 32).

وفي عام 1994 أصدرت اللجنة التنفيذية عن المعايير المحاسبية ACSEC المعيار رقم SOP 94-6 واختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد، بحيث يكون المعيار موضع التنفيذ للسنوات المالية المنتهية بعد 15 ديسمبر 1995.

وفي عام 1996 أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA معيارًا (SOP 961-1) لمعالجة الالتزامات البيئية، بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة لم تكن موجودة من قبل للمحاسبين، وتختص بالمحاسبة البيئية (Hochman, 1998: 20). أما عن المنظمات المهنية والجهات الفيدرالية الحكومية بأمريكا فقد تعاملت بشكل جماعي في موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية، إذ اجتمع في 1993 أكثر من 30 شخصًا تحت رعاية معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ويمثلون ممارسين عموميين وأعضاء من AICPA، وأعضاء كل من SEC وFASB، وناقشوا خلال اجتماعهم ما يأتي (Jane Kennedy, 1998: 260):

هؤلاء المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها، فإن التقارير السنوية ينبغي أن تفصح عن كل ما يخص البيئة، والموضوعات الملائمة التي لها تأثير على قرارات المستثمرين.

فالسؤال المهم: هل تفصح معظم الشركات عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية؟ وللإجابة على هذا السؤال ينبغي متابعة تجارب الشركات في هذا المجال.

وفي الدراسة التي قام بها (Kreuze and Newell 1994)، وفي تحليل التقرير السنوي لـ 645 شركة من الشركات التي تعرض تقاريرها السنوية في مجلة (FORBES 500) الأمريكية، لكي يتحدد المدى الخاص بالإفصاحات البيئية؛ كان من نتائج الدراسة أن معظم التقارير السنوية لا تعطي معلومات خاصة عن الفلسفة البيئية للشركات أو سياستها البيئية، ولوحظ أن 73% من جملة عدد الشركات محل الدراسة لا تناقش أي موضوعات بيئية سواء في خطاب حمل الأسهم أو في أي مكان آخر في التقرير السنوي، وأن 27% منها تقوم بالإفصاح عن المعلومات البيئية ومناقشة كل ما يخص البيئة في خطاب حملة الأسهم في التقارير السنوية، ولوحظ أن 17% من نسبة 27% من تلك الشركات تفصح عن معلومات بيئية في التقرير السنوي، وأن طبيعة نشاط الشركات التي تفصح عن معلومات بيئية تتمثل في شركات الطاقة وصناعة الحديد والكيماويات وصناعة الورق، وهي تعادل 129 شركة من 645 شركة قامت عليها الدراسة. وفي دراسة أخرى أظهرت هذه الدراسة طبيعة موضوعات الإفصاح في الشركات الأمريكية والمستفيدين من هذه الإفصاحات، وأبرزت أن بعض الشركات تفصح عن المعلومات البيئية في الهوامش الخاصة بالتقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يؤكد أهمية الإفصاحات لجميع أصحاب المصالح المختلفة والمتباعدة في طلباتها لمعرفة المزيد من المعلومات البيئية، مع التركيز على المستثمر بوصفه أحد أصحاب المصالح في هذا

لذا، ومن خلال العرض السابق لتجارب الدول المتقدمة في إعداد المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح نجدها لم تبدأ من فراغ، بل سبق ذلك إصدار التشريعات البيئية، لذلك يلاحظ أن التشريعات البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية كانت في أواخر 1950، عندما أخذ المشرعون الفيدراليون على عاتقهم إصدار أول القوانين التي استهدفت خفض تلوث الهواء والمياه، ثم صدر في 1970 القانون الخاص بالحفاظ على الهواء وكان ذلك بمثابة إنشاء وإصدار المعايير ضد ملوثي البيئة، وفي السنة نفسها صدر من الكونجرس الأمريكي قرار تشكيل وكالة حماية البيئة، وذلك لإجبار المشروع الفيدرالي على إصدار لوائح حماية الهواء، والماء، و التخلص من النفايات الصلبة، والمواد الضارة بالصحة والإشعاعات، ثم أصدر بعد عشر سنوات القانون الشامل والخاص بالرد على التعويضات والالتزامات.

وإذا ما تم استعراض ما حدث في الجمهورية اليمنية، فيلاحظ أنه صدرت أولى التشريعات البيئية في عام 1995 (قانون حماية البيئة رقم 26)، وبوصفها بداية لمقارنة مع التجارب سابقة الذكر في الدول المتقدمة فإن ما يحدث في اليمن يعد بداية جيدة للبدء بأحد أمرين، هما:

- إما تبني المعايير المحاسبية التي صدرت في دول أخرى مع إجراء التعديلات الملائمة بحيث تتلاءم والمجتمع اليمني.
- أو أن تتولى الجهات المهنية المختصة في اليمن إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، وبالتالي تعد المعايير في هذه الحالة الأخيرة معايير يمنية من حيث جهة الإعداد والإصدار.

ثالثاً- طبيعة الإفصاحات المطلوبة وتجارب الشركات: يتطلب المعيار المحاسبي رقم (5) الصادر من (FASB) أن تفصح التقارير المالية للشركات عن جميع المعلومات التي قد تؤثر في مستخدمي القرارات بشكل فعال، لذا فإن السياسات والممارسات البيئية تعد موضع اهتمام للمستثمرين، ومن ثمَّ لكي يتم تزويد

المجال، ولم تبرز الدراسة طبيعة المعايير المحاسبية الخاصة بالبيئة. ولكن تمت الإشارة فيها إلى إفصاحات لم تكن مطلوبة وفقاً للمبادئ المحاسبية، وهذا يعني أن هذه الإفصاحات تطالب بها معايير معينة أو إرشادات داخل الصناعة التي لها تأثير في بيئة المجتمع الذي تعمل فيه. أما دراسة (Llinitch 1998) فقد استهدفت الاهتمام بالأداء البيئي والجهات المهتمة بهذا الأداء إلا أنها لم تتعرض لأي إرشادات أو معيار يختص بالإفصاح البيئي، وقد أضافت الدراسة مجالاً جديداً للقياس في جوانب الأداء البيئي وهذا المجال خصب، ولكن في غياب واضح للإرشادات العامة المتعارف عليها عما يشكله الأداء البيئي الجيد أو غير الجيد، فضلاً عن أن خدمة حملة الأسهم لا تأتي بالإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية (الفضل وآخرون، 2002: 254).

رابعاً- أهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي وعلاقته بالشركات:

لم تختلف وجهات نظر المحاسبين تقريباً بشأن أهمية الإفصاح المحاسبي والبيئي في الوحدة الاقتصادية في زيادة عرض المعلومات المحاسبية عن الكفاءة المجمعة للوحدة لخدمة أصحاب المصلحة فيها لتعظيم عائد قرار الاستثمار، ولذلك فقد ركز الباحثون على بلورة محددات وجود جودة هذا الإفصاح بوصفه قراراً إدارياً في المقام الأول، وفي هذا الشأن قام (Belkaoui and Karpik, 1989: 36) بصياغة واختيار نموذج لقرار الإدارة بشأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي للوحدة، وتم تعريفه بأنه: مدى تحقيق الوحدة لاحتياجات وتوقعات طلب طرف ثالث، بخلاف الأطراف المرتبطة مباشرة بمنتجات وأسواق الوحدة الاقتصادية، ووفقاً لهذا النموذج فإن الإفصاح دالة في : الأداء الاجتماعي البيئي، عائد السهم، الخطر المنظم لسوق الأوراق المالية، درجة الرفع المالي، نسبة توزيع الأسهم إلى الأرباح المحتجزة، معدل العائد المحاسبي على الأصول،

ومدى كثافة رأس المال، وأوضح اختبار النموذج في عينة من الشركات الأمريكية التي تفصح اجتماعياً عن أن هذا الإفصاح يرتبط إيجابياً بكل من الأداء الاقتصادي مقاساً بمؤشرات الربحية، والأداء الاجتماعي ويرتبط عكسياً بمستوى خطر أسهم الشركة. ومن ناحية أخرى يمكن التنبؤ بمدى استعداد الإدارة للإفصاح عن وفائها بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة وفقاً لمدى قوة أصحاب المصلحة فيها، الذين يفترض أنهم يؤثرون ويتأثرون بمدى تحقيق الشركة لأهدافها، ومنهم حملة الأسهم والدائنون والعمال والعملاء والموردون والمنظمات الحكومية والأهلية.

حيث افترض (Roberts, 1992: 595) أن الإفصاح الاجتماعي البيئي دالة في قوة أصحاب المصلحة في الوحدة وأدائها الاقتصادي والاجتماعي، وتم اختبار هذه العلاقة في عينة من الشركات الصناعية الأمريكية في صناعات: السيارات، والأغذية، الصحة، الطيران، البترول، الفنادق، والمنظمات، خلال الفترة من سنة 1984 إلى 1986 ومن أهم نتائج هذه الدراسة؛ أن نظرية أصحاب المصلحة في الوحدة تعد إطاراً ملائماً للاختبار حتى تفصح الوحدة اجتماعياً، وأن هناك متغيرات أخرى بخلاف الأداء الاقتصادي للوحدة تحدد متى يوجد إفصاح اجتماعي وبيئي، مثل قوة أصحاب المصلحة في الوحدة، وتوجه الإدارة الاستراتيجي نحو أنشطة الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية و البيئية وأن الشركات التي تواجه انخفاضاً في أسعار تداول أسهمها في البورصة لا تميل نحو الإفصاح الاجتماعي البيئي. وبالتطرق إلى أهمية الدور الحكومي في مجال التشريع والمتابعة لمدى التزام الإدارة بالإفصاح عن مدى وفائها بمسؤوليتها الاجتماعية البيئية، خاصة في صناعات معينة، لا يمكن تجاهله عن بحث محددات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي.

وفي هذا الصدد قام (Maheshwari, 1992: 32) بتحليل التقارير المالية لعينة من الشركات الصناعية في الهند، تنتمي لعشر صناعات، لاختبار أثر كل من

ومديري التسويق الاستثماري والمسؤولين عن بحوث البيئة في شركات الاستثمار في هذا الشأن، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن المستثمرين يخشون الاستثمار في الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف، ويفضلون الاستثمار في الشركات التي تهتم بالأنشطة البيئية وتتبع سياسات عادلة في توظيف العمالة وتخدم منتجاتها أهدافًا اجتماعيًا، وأن من أهم مصادر المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ قرار الاستثمار الأخلاقي؛ التقارير المالية، وتقارير السماسة، وتقارير وكالات الأنباء، والزيارات الميدانية للشركات، كما توصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة، وهي أن المعلومات التي تقيمها التقارير المالية بوضعها الراهن هي معلومات غير كافية لأغراض اتخاذ قرار الاستثمار الأخلاقي، لذا يجب أن تتضمن أو يلحق بها قوائم وتقارير تفصح عن المعلومات ذات السمعة الاجتماعية، خاصة بشأن مدى كفاءة الوحدة في تخطيط وتنفيذ أنشطة اجتماعية بيئية.

ويقاس الإفصاح المحاسبي البيئي بكمية ومحتوى المعلومات الخاصة بنفقات وتكاليف ومؤشرات أداء الأنشطة اللازمة لمكافحة تلوث البيئة، والمفصح عنها في صورة قوائم وتقارير مالية ملحق، أو مرفقات بالتقارير المالية السنوية للشركة، ويمكن أن يشمل هذا الإفصاح قوائم مالية منفصلة لأنشطة مكافحة التلوث، وموازنات تقديرية رأسمالية وتشغيلية لنفقات ومصاريف تشغيل أنشطة مكافحة التلوث، وبيانات بأنواع مخلفات الإنتاج الضارة والمعدلات القصوى للتلوث، وبيانات بالقضايا المرفوعة على الشركة من جانب المتضررين من التلوث، وبيانات بالالتزامات البيئية المتوقعة نتيجة لتلوث البيئة والتكاليف المقدرة لمواجهتها، وبيانات بنسبة الإنفاق على أنشطة مكافحة التلوث إلى إجمالي النفقات الرأسمالية للشركة، وبيانات بنسبة مصاريف تشغيل أنشطة مكافحة التلوث إلى صافي دخل الشركة، وتقاس أهمية المعلومات التي يوفرها الإفصاح البيئي من وجهة نظر متخذي قرار الاستثمار وأثر هذه المعلومات على القرار نفسه، من خلال الصورة التالية:

حجم الشركة ونوع الصناعة، ووجود لجنة للمسؤولية الاجتماعية بالشركة، وربحية الشركة، في مدى الإفصاح الاجتماعي فيما يتعلق بكل من: البيئة، الطاقة، عدالة ممارسات الأعمال، الموارد البشرية، الاهتمام بالمجتمع، أمان المنتج، وغيرها من أوجه الإفصاح الاجتماعي، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أنه كلما زاد حجم الشركة، خاصة إذا كانت تعمل في صناعة الكيماويات والأسمدة، زاد احتمال أن تفصح اجتماعيًا وبيئيًا، ولقد أثمرت الضغوط الحكومية من أجل الإفصاح الاجتماعي البيئي للوحدات الاقتصادية في إنجلترا - مثلاً - منذ بداية التسعينيات أعلنت عن تزايد نسبة الشركات التي تفصح عن أدائها الاجتماعي والبيئي لدرجة أن 90% تقريبًا من 500 شركة من الشركات الكبرى أصبحت تقاريرها السنوية تشمل على معلومات عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي للوفاء بالمسؤولية من قبل الشركات خاصة في (الشيرازي، 1990: 348):

- المحافظة على جودة البيئة.
- تحقيق أمان المنتجات.
- المحافظة على أمان وصحة العاملين وعلى الموارد الطبيعية.

وأخيرًا فإن رغبة الإدارة في تشجيع الاستثمار في أصولها يحدد لدرجة كبيرة سلوكها في الإفصاح الاجتماعي البيئي لخدمة أصحاب المصلحة في التنظيم، ولأسيما المستثمرين المحتملين، وفي هذا الأمر ركز (Harte, 1991: 227) على مفهوم الاستثمار الأخلاقي في إنجلترا (الاستثمار المسؤول اجتماعيًا وبيئيًا)، وقامت هذه الدراسة باختبار ما إذا كان المستثمرون يعتمدون على المعلومات الاجتماعية في اتخاذ قرار الاستثمار، واستكشف مصادر هذه المعلومات بافتراض أن تحديد حاجة متخذ قرار الاستثمار الأخلاقي من المعلومات يعد إحدى الخطوات الأساسية في تطوير المحاسبة الاجتماعية، وتم ذلك بإجراء استقصاء رأي عينة على مديري شركات الاستثمار ومحلي الاستثمار ومحاسبتهم

الأداء الاجتماعي البيئي، وبالتالي يزداد إدراك متخذي قرار الاستثمار فيها لأهمية ما يوفره هذا الإفصاح لهم من معلومات.

3- طبيعة النشاط: وتقاس بنوع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، ومنها صناعات ذات تأثير سلبي متوقع في البيئة، مثل: صناعة الورق والكيماويات والأسمدة، والمنظفات والبتترول، وغيرها، وهذا يعني أن طبيعة النشاط الذي تنتمي إليه الشركة تفرض على الإدارة ضرورة الإفصاح عن أدائها الاجتماعي البيئي (علي، 2007: 63).

سادساً- مجالات الإفصاح:

هي الأنشطة التي تتعلق بالموارد البشرية والأنشطة الخاصة بحماية البيئة، وخدمة المستهلك والأنشطة الخاصة بالمساهمة في خدمة المجتمع بشكل عام، والتفاعل مع المجتمع المحلي (لطي، 2007)، وتتمحور كالتالي:

1- نطاق الإفصاح: يتحدد نطاق أو مدى الإفصاح بثلاثة اتجاهات:

أ- وصف الأداء الاجتماعي البيئي للمنشأة بصورة إنشائية، وأحياناً قد يستعان ببعض المؤشرات الكمية كالأرقام، والنسب، والإحصائيات، ولا يتضمن الإفصاح في مثل هذه الحالة قيمة التكاليف أو المنافع البيئية والاجتماعية.

ب- الإفصاح عن التكاليف الاجتماعية والبيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية والاجتماعية بدعوى الصعوبات التي تواجه قياس المنافع.

ت- أن يتضمن التقرير الاجتماعي التكاليف والمنافع الاجتماعية والبيئية.

2- شكل الإفصاح: يمكن تقسيم شكل وطريقة الإفصاح إلى ثلاثة طرق أساسية، هي:

أ- التقارير الوصفية البحتة وهي لا تحمل أي نوع من التعبير الكمي فهي غير مدعومة بالأرقام أو الإحصائيات.

الاستثمار في أسهم الشركات ذات الكفاءة في مكافحة التلوث، عكس الشركات المتقاعسة في هذا الشأن، والاستثمار في أسهم الشركات التي لديها موازنات رأسمالية وتشغيلية لأنشطة مكافحة التلوث عكس الشركات التي ليس لديها خطط وموازنات مماثلة، تغيير الانطباع السيء عن الشركات بشأن تلويثها للبيئة، وإعادة النظر في تقدير مستوى الخطر، وعائد الاستثمار في أسهم الشركة نتيجة لمدى كفاءة أدائها الاجتماعي البيئي (علي، 2007: 62).

وأياً كانت وسيلة الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي فإن التحدي الأكبر أمام المحاسبة البيئية أن تنتج معلومات تساعد أصحاب المصلحة في الوحدة بصفتهم المسئول على الرقابة الاجتماعية البيئية على إدارة الوحدة ذاتها كوكيل، وعلى الرغم من أن التزام الوحدات الإفصاح الاجتماعي عامة والبيئي خاصة سيجعل إدارتها مسئولة اجتماعياً بدرجة أكبر، إلا أن النقد الموجه للمعايير المحاسبية سيظل يدور حول قصورها عن ضبط وتنظيم القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية بنفس كفاءة دورها في ضبط وتوجيه القياس والإفصاح الاقتصادي المالي.

خامساً- محددات الشركات للإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي:

تشمل محددات اتجاه الشركات للإفصاح الاجتماعي البيئي كلا من:

1- الأداء الاقتصادي: ويعني أن زيادة نمو الأداء الاقتصادي للوحدة المحاسبية يؤدي إلى زيادة حجم الأداء الاجتماعي البيئي ومدى الإفصاح عن هذا الأداء.

2- حجم الشركة: يقاس حجم الشركة بإجمالي الأصول وحجم قيمة المبيعات، وبالتالي من المتوقع زيادة الأداء الاجتماعي البيئي والإفصاح عن هذا الأداء مع زيادة حجم المنشأة أو الشركة، وبمعنى آخر يمكن القول: إنه كلما زاد حجم الشركة مقاساً بكمية وقيمة مبيعاتها وإجمالي أصولها، زاد استعداد إدارتها للإفصاح عن

المراجع على حد سواء عند التحقق من صدق وعدالة التقارير المالية (السقاء، 1999: 321).

1- رسملة أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية:

قد تتحمل المنشأة مبالغ كبيرة عند تحليل المشاكل البيئية تربط باستئجار خدمات الخبراء للمساعدة في إزالة النفايات السامة، وفي القضاء على آثارها ومنع التلوث مستقبلاً، وفي مواجهة مثل هذه القضايا توصل مجلس المحاسبة الدولية فيما يتعلق برسملة أو غير رسملة مثل هذه التكاليف إلى أنه بشكل عام ينبغي تحميل تكاليف معالجة التلوث البيئي على النفقات.

2- الالتزامات الشرطية: تتمثل الالتزامات الشرطية في الالتزامات التي يرتبط وجودها أو تحديد قيمتها أو تاريخ الوفاء بها بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث معينة مستقبلاً، ويعد مفهوم الخسائر المحتملة أكثر شمولاً من مفهوم الالتزامات المحتملة بوصفها تشمل - بالإضافة للالتزامات المحتملة أو الشرطية - أي خسارة يحتمل حدوثها بسبب تلف يحتمل حدوثه في الأصول.

ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الشروط التالية للاعتراف بالخسائر المحتملة وما يتبعها من الالتزامات (السقاء، 1999: 322).

- أن يكون احتمال حدوث أو وقوع الخسارة في المستقبل كبيراً.

- إمكانية تقدير مبلغ الخسارة بطريقة معقولة.

3- الإفصاح عن الالتزامات البيئية: مهنة المحاسبة ينقصها الوضوح والتحديد بشأن التقرير عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة، ويظهر ذلك في اختلاف متطلبات كل من مجلس معايير المحاسبة المالية، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بشأن الإفصاح البيئي على النحو الآتي (السقاء، 1999: 323):

- وفقاً للمعيار رقم (5) لمجلس المحاسبة المالية، إنه إذا كانت الخسارة غير محتملة بدرجة كبيرة، ولا يمكن تقديرها بشكل معقول فإنه يتم الإفصاح بملاحظة فقط

ب- التقارير الكمية وهي المدعمة بالأرقام، والإحصائيات، والنسب، والمعدلات، أي يتم استخدام التعبير الكمي سواء النقدي أو غير النقدي، وهذا الشكل من التقارير هو أكثر التقارير الاجتماعية البيئية شيوعاً.

ت- التقارير المعبرة عن جميع عناصرها بوحدة نقدية.

3- مكان الإفصاح: يتم تحديد مكان الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي بثلاثة أساليب، هي:

أ- أن يتم الإفصاح في تقارير منفصلة عن التقارير المالية وملحقاتها وبغض النظر عن شكل التقرير من حيث كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا، وسواء كان الإفصاح شاملاً أم جزئياً.

ب- يفضل أن يكون الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي ضمن التقارير المالية التقليدية، أي في صلب التقارير المالية بوصف أن المعلومات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية متكاملة، وتشكل مع بعضها التعبير الكامل والشامل عن أداء المنشأة.

ت- يقتصر الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في التقرير السنوي للمنشأة، أو في تقرير مجلس الإدارة، ويتم ذلك في جزء مستقل من التقارير السابقة معنوناً بعنوان يفيد مضمونه، كالتقرير الاجتماعي البيئي، أو تقرير المسؤولية الاجتماعية والبيئية. وقد يأتي الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في التقارير السابقة مختلطاً مع موضوعات أخرى، وقد يتم الإفصاح بتقرير منفصل عن التقارير الأخرى، إذ قد يأخذ شكل كتيب أو ما شبه ذلك.

سابعاً- مشكلات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي:

تتشكل النظم المحاسبية الحالية في الأخذ بعين النظر التكاليف البيئية، ويتم تجميع الكثير منها ضمن التكاليف الإضافية، ويؤدي ذلك إلى اختيار المزج الخاطئ للمنتجات، والتسعير غير الدقيق للمنتجات، والقبول أو الرفض غير الملائم لبدائل الحد من التلوث البيئي، ونعرض فيما يلي أهم مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي للمنشأة، التي تواجه المحاسب عند إعداد التقارير المالية، أو تواجه

كبيرة، بينما تبنت الهيئة احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكنًا بدرجة معقولة.

المبحث الرابع- التحليل الوصفي واختبار الفرضيات:

يتضمن هذا المبحث أربعة فروع، يوضح الأول إجراءات الدراسة، ثم وصف وتشخيص خصائص عينة الدراسة في فرعها الثاني، ويأتي الفرع الثالث بوصف وتشخيص آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، أما الرابع فقد خصص لاختبارات فرضيات الدراسة.

أولاً- إجراءات الدراسة:

1- تحديد حجم عينة الدراسة: تم اختيار عشر شركات صناعية من الشركات المتواجدة في حضرموت كعينة لإجراء الدراسة الميداني؛ لغرض التوصل إلى إثبات الفرضيات، ولذلك فقد تم توزيع (112) استبيانًا على الأفراد القائمين بإعداد وتحليل التقارير المالية والعاملين في هذه الشركات المالية، وكما يوضح ذلك الجدول التالي:

جدول (1) يوضح حجم عينة الدراسة على الشركات بحسب طبيعة النشاط			
م	الشركة	حجم العينة	النسبة من الإجمالي
1	الصناعات الكيماوية	7	6.25
2	صناعة المنظفات	3	2.68
3	صناعة تحويلية	21	18.75
4	صناعة الأسمنت	5	4.46
5	صناعة الأغذية والأدوية	19	16.96
6	تكرير البترول	12	10.71
7	المقاولات وتشديد المباني	35	31.25
8	أخرى	10	8.93
	الإجمالي	112	100%

21 فردًا، ونسبتهم 18.75%، والأفراد الذين يعملون في شركات صناعة الأغذية والأدوية عددهم 19 فردًا ونسبتهم 16.96%، والأفراد الذين يعملون في شركات تكرير البترول عددهم 12 فردًا ونسبتهم 10.71%، والأفراد الذين يعملون في شركات أخرى عددهم 10

ضمن الإيضاحات المرفقة بالتقارير المالية، وعلى الجانب المقابل يتم الإفصاح في سياق الالتزامات الشرطية الناتجة عن التلوث البيئي، وغالبًا ما تكون هذه الالتزامات نتائج الخروج عن القوانين المنظمة للبيئة، فيما يتعلق بتلوث الهواء، والماء، أو التربة، والنفايات الخطرة.

- جاءت متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في نشرتها متضمنة عدم الحاجة إلى الإفصاح إذا قررت الإدارة احتمال عدم وقوع الالتزام، أما إذا كانت الإدارة لا تستطيع ذلك فيكون الإفصاح مطلوبًا، ويجب على الإدارة تقييم آثار ذلك بشكل موضوعي بافتراض وقوع حدث أو التزام غير مؤكد

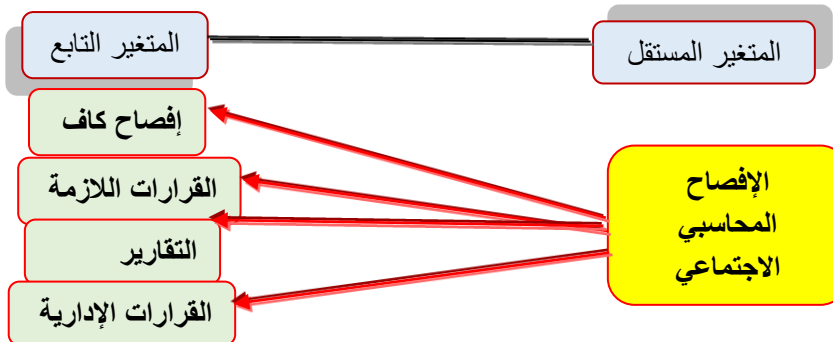
يتبين مما سبق أن اختلاف متطلبات الإفصاح البيئي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية؛ يرجع إلى المستوى الاحتمالي لوقوع الخسارة، وقد تبنى مجلس المحاسبة المالية احتمال أن يكون وقوع الحدث ممكنًا بدرجة

ويبين الجدول رقم (11) طبيعة النشاط الذي تعمل عينة الدراسة فيه، حيث نجد أن أفراد العينة عددهم 112 فردًا، منهم 35 فردًا يعملون في شركات المقاولات وتشديد المباني، ونسبتهم 31.25%، والأفراد الذين يعملون في شركات الصناعات التحويلية عددهم

ونسبتهم 2.68%، وبالتالي فإن أغلب أفراد عينة الدراسة يعملون في الشركات الصناعية التي لها تأثير في البيئة ودل ذلك على قدرتهم على تفهم ما تدل عليه عبارات الاستبانة.

أفراد ونسبتهم 8.93%، والأفراد الذين يعملون في شركات الصناعات الكيماوية عددهم 7 أفراد ونسبتهم 6.25%، والأفراد الذين يعملون في شركات صناعة الأسمت عددهم 5 ونسبتهم 4.46%، والأفراد الذين يعملون في شركات صناعة المنظفات عددهم 3

2- نموذج متغيرات الدراسة: بناءً على متغيرات الدراسة والتي تم دراستها تم وضع النموذج التالي:



بلغ معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبانة أكبر من (0.75)، وهي قيمة مرتفعة في البحوث الإدارية والمحاسبية ومناسبة لأغراض هذه الدراسة. أما صدق المقياس فيحسب من خلال المعادلة (الصدق = الثبات/√)، وعليه فإن صدق المقياس أيضًا مرتفع (0.873) للمتغيرين، وهي قيمة عالية تدل على صدق المقياس.

من خلال نموذج الدراسة السابق تم التحقق من صحة فرضيات الدراسة، والتي تم صياغتها بالتفصيل في الإطار العام للدراسة في المبحث الأول، حيث يقوم هذا النموذج بدراسة أهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية، وتم اختبار فروض الدراسة في الجانب العملي من هذه الدراسة.

3- صدق وثبات أداة القياس: لغرض التحقق من ثبات الاستبانة تم الاعتماد على اختبار ألفا كرونباخ، حيث

جدول (2) يوضح مستوى معامل الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة لأبعاد الدراسة				
م	متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	ثبات المقياس	صدق المقياس
1	الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يعد كافيًا في التقارير المالية للشركات الصناعية.	15	0.816	0.903
2	الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يوفر معلومات لمستخدمي التقارير المالية.	10	0.788	0.887
3	الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.	9	0.778	0.882
4	تؤثر محددات الإفصاح الاجتماعي البيئي في القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمنية.	10	0.735	0.857
	الإجمالي	44	0.763	0.873

المصدر: من إعداد الباحث استنادًا على مخرجات spss

ثانيًا - وصف وتشخيص خصائص عينة البحث:

تخصص التسويق، وهذا يدل على أن معظم عينة الدراسة من ذوي الاختصاص، وبلغ عدد الموظفين الذين يحملون شهادة البكالوريوس (80) موظفًا ما يمثل نسبة (71.43%) من إجمالي حجم العينة، وتمثل أكبر نسبة، بينما توزعت بقية الفئات كالآتي: (17.86%) دبلوم و (5.36%) لمن يحملون مؤهل الدراسات العليا (ماجستير، دكتوراه)، وهذا يدل على أن معظم الموظفين عينة الدراسة لديهم تحصيل علمي مناسب، وبالتالي فإن لديهم القدرة على فهم وتعبئة الاستبانة.

يتضح من خلال (جدول 3) التالي: أن عدد الموظفين الذكور بلغ (96) موظفًا ما يمثل نسبة (85.7%) من حجم العينة، و بلغ عدد الإناث (16) موظفة ما يمثل نسبة (14.3%) من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد الموظفين الذين يحملون تخصص المحاسبة (61) موظفًا ما يمثل نسبة (63%) من إجمالي حجم العينة، وتمثل أكبر نسبة، بينما توزعت بقية الفئات كالآتي (16%) إدارة أعمال و (9.8%) تخصص علوم مالية ومصرفية، و (6.25%)، اقتصاد، وحلت أخيرًا بنسبة (4.46%) لمن يحملون

جدول (3) يوضح التحليل الوصفي لخصائص عينة البحث			
الخصائص العينة	التصنيف	التكرارات	النسبة
الجنس	ذكر	96	85.7%
	أنثى	16	14.3%
التخصص	محاسبة	71	63%
	إدارة أعمال	18	16.07%
	مالية ومصرفية	11	9.82%
	اقتصاد	5	4.46%
	تسويق	7	6.25%
	دبلوم	20	17.86%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	80	71.43%
	ماجستير	6	5.36%
	دكتوراه	6	5.36%
	مدير عام	13	11.61%
المستوى الوظيفي	محاسب	68	60.71%
	مدير مالي	9	8.04%
	مراجع داخلي	22	19.64%
سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	28	25%
	من 3 إلى 6 سنوات	33	29%
	من 7 - 10 سنوات	30	26.79%
	أكثر من 10 سنة	21	18.75%
المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات spss			

توزيع عينة الدراسة بحسب متغير سنوات الخبرة كانت متقاربة، فنجد أن من لديهم خبرة في العمل من 3 إلى 6 سنوات حلت في المرتبة الأولى بنسبة بلغت (29%) من إجمالي أفراد العينة، وحلت ثانياً من لديهم خبرة في العمل من 7 إلى 10 سنوات بنسبة بلغت (26.79%) أما نسبة من لديهم خبرة في العمل أقل من 3 سنوات بلغت (25%) من إجمالي أفراد العينة، أما نسبة (25%) فكانت من نصيب الأفراد الذين لديهم خبرة في العمل (أكثر من 10 سنوات) من

ويظهر من الجدول ذاته توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي، فقد بلغت نسبة الأفراد الذين يعملون في وظيفة محاسب (86) بنسبة (60.71%) وهي تمثل أكبر نسبة من حجم العينة، بينما بلغ عدد الأفراد الذين يعملون في وظيفة مراجع داخلي (22) بنسبة بلغت (19.64%)، وكان عدد الأفراد الذين يعملون في المنصب الإداري مدير عام (13) بنسبة بلغت (11.61%) ونسبة (8%) لمن يشغلون وظيفة مدير مالي من إجمالي حجم العينة. وكذلك نلاحظ

إجمالي حجم العينة، وهذا يدل على أن أفراد العينة يساهمون في إعطاء وصف دقيق لإجاباتهم، لما لديهم من خبرة جيدة في مجال العمل بجانب التحصيل العلمي. ثالثاً- وصف وتشخيص آراء عينة البحث حول متغيرات البحث: 1- مقياس الدراسة: تم استخدام مقياس (Likert Scale) لأنه يعد من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء لسهولة فهمه وتوازن درجاته، إذ يشير أفراد العينة الخاضعة للاستبيان إلى مدى توافقهم مع كل عبارة من العبارات التي يتكون منها مقياس الاتجاه المقترح، حيث توزعت مستويات إجابات أفراد العينة كالتالي:

جدول (4) مقياس ليكرت					
الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

تم تصنيف نتائج إجابات المبحوثين بحسب وسطها الحسابي إلى (مرتفعة جداً، مرتفعة، متوسطة، منخفضة، منخفضة جداً) حيث تم توزيع مدى الدرجات 5=1-4 على خمسة خيارات، حيث يبلغ طول كل مستوى (5/4) = 0.80 فيصبح كل مستوى كما يوضحه (جدول 5)

جدول (5) مستويات درجة الموافقة			
المستوى	المدى حسب المتوسط	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
المستوى الأول	من (1) إلى (1.80)	من 20 % إلى 36 %	منخفضة جداً
المستوى الثاني	من (1.81) إلى (2.60)	أكبر من 36 % إلى 52 %	منخفضة
المستوى الثالث	من (2.61) إلى (3.40)	أكبر من 52 % إلى 68 %	متوسطة
المستوى الرابع	من (3.41) إلى (4.20)	أكبر من 68 % إلى 84 %	مرتفعة
المستوى الخامس	من (4.21) إلى (5)	أكبر من 84 % إلى 100 %	مرتفعة جداً

المصدر: إعداد الباحث استناداً إلى: فيصل سيف المخلافي (2009) " طرق البحث العلمي وتطبيقها في البحوث الإدارية والاقتصادية " (دار جامعة دمار للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، دمار، اليمن) ص 256.

سيقوم الباحث باستعراض نتائج إجابات أفراد العينة على متغيرات الدراسة وتحليلها ومناقشتها بناءً على الجدول (5) أعلاه والذي يبين مستويات درجة الموافقة (المحك المعتمد في الحكم على درجة الأداء) على كل فقرات الاستبيان، وأيضاً على إجمالي فقرات كل بعد (متغير) على حدة في الآتي:

2- وصف وتشخيص متغيرات الدراسة:

جدول رقم (6): يوضح التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة					
المتغيرات	ترتيب المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يعد كافياً في التقارير المالية للشركات الصناعية.	4	2.38	1.199	47.6 %	منخفضة
الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يوفر معلومات لمستخدمي التقارير المالية.	1	3.94	0.726	78.8 %	مرتفعة
الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.	3	2.69	0.942	53.8 %	متوسطة
تؤثر محدودات الإفصاح الاجتماعي البيئي في القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمنية.	2	3.73	0.747	74.6 %	مرتفعة
حجم الشركة.	3-2	2.80	0.870	56 %	متوسطة
أدائها الاقتصادي.	2-2	4.11	0.776	82.2 %	مرتفعة
طبيعة النشاط الذي تزاوله	1-2	4.28	0.664	85.6 %	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث استناداً على مخرجات spss

يوضح الجدول أعلاه نتائج آراء العاملين (عينة الدراسة: المدراء، المدراء الماليين، المحاسبين) في الشركات الصناعية اليمنية (المتواجدة في حضرموت) حول متغيرات الدراسة، حيث أجاب أفراد عينة الدراسة وفق الترتيب التالي: جاء متغير (الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يوفر معلومات

موافقة منخفضة. وهذا يدل على أن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية يعد إفصاحاً غير كافٍ من وجهة نظر عينة الدراسة.

رابعاً-اختبار فرضيات البحث:

يتناول هذا المبحث المنهجية التي تم استخدامها للتحقق من صحة فرضيات الدراسة، حيث يقوم نموذج الدراسة على أساس أهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية، وفقاً لأكثر الأساليب الإحصائية المناسبة والملائمة من الناحية العلمية لمثل هذا النموذج، فقد تم استخدام اختبار (T)، بحيث تكون قاعدة القرار بقبول الفرضية عدم إذا كانت مستوى دلالة هذا الاختبار (Sig) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبمستوى ثقة (95 %)، أما إذا كانت (Sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05) يتم قبول فرض الدراسة.

قبول فرض العدم: $H_0: \mu_1 = \mu_2$

قبول الفرض البديل: $H_1: \mu_1 \neq \mu_2$

كما تم استخدام الوسط الحسابي لمعرفة اتجاهات الآراء لكل متغيرات الدراسة، وتم استخدام الانحراف المعياري أيضاً لقياس درجة تشتت المطلق لقيم الإجابات عن المتوسط الحساب، وكانت نتائج اختبارات الفرضيات على النحو الآتي:

لمستخدمي التقارير المالية) في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي بلغ (3.94)، وانحراف معياري (0.726) ودرجة موافقة مرتفعة، وهذا يعني أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية يعد غاية في الأهمية. وجاء في المرتبة الثانية متغير (تؤثر محددات الإفصاح الاجتماعي البيئي في القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمنية) من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (3.73)، وانحراف معياري (0.747)، ودرجة موافقة مرتفعة، وهذا يدل أن هذه المحددات (حجم الشركة، أدائها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) تؤثر في زيادة الإفصاح البيئي، وبالتالي فإنها تؤثر في القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات. بينما احتل المرتبة الثالثة متغير (الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية)، حيث بلغ متوسطه الحسابي (2.69)، وانحراف معياري (0.942)، ودرجة موافقة متوسطة، وهذا يعني أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية غير شامل لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية. واحتل المرتبة الرابعة متغير (الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي يعد كافياً في التقارير المالية للشركات الصناعية) بمتوسط حسابي بلغ (2.38)، وانحراف معياري (1.199)، ودرجة

جدول رقم (7): يوضح نتائج اختبارات فرضيات الدراسة				
الفرضيات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	* T	Sig
الفرضية الأولى: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية يعتبر إفصاحاً كافياً.	2.38	1.199	0.99	0.919
الفرضية الثانية: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية يقدم معلومات ذات أهمية لمتخذي القرارات اللازمة.	3.94	0.726	3.23	0.000
الفرضية الثالثة: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.	2.69	0.942	1.33	0.786
الفرضية الرابعة: أن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة، أدائها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات.	3.73	0.747	2.52	0.001
المصدر: من إعداد الباحث استناداً على مخرجات spss				
(*) قيمة تي الجدولية (1.96)				

وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقاس من قبل الباحث والمحدد بـ(3)، وبانحراف معياري (0.726)، وهذا يعني أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية يعد غاية في الأهمية، بالمقابل بلغت قيمة اختبار تي المحسوبة (T=3.229)، وهي أكبر من قيمة تي الجدولية، وبمستوى معنوية (Sig=0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل أيضًا على معنوية هذا الاختبار.

لذا، بناءً على ما سبق من تحليل لا نستطيع قبول الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية في حضرموت يقدم معلومات ذات أهمية لمتخذي القرارات اللازمة في هذه الشركات.

3- نتائج الفرضية الثالثة التي تنص: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.

أظهرت نتائج اختبارات هذه الفرضية الموضحة في الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية بلغ (2.69)، وأن المتوسط النسبي 53.8 %، وهو أقل من المتوسط الحسابي المقاس من قبل الباحث، والمحدد بـ(3)، وبانحراف معياري (0.942)، وهذا يدل على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية غير شامل لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.

أما نتائج اختبار تي المحسوبة فقد بلغت (T=1.33)، وهي أقل من قيمة تي الجدولية، وبمستوى معنوية (Sig=0.786)، وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل أيضًا على عدم معنوية هذا الاختبار.

لذا، بناءً على ما سبق من تحليل لا نستطيع قبول الفرضية البديلة (الثالثة الموضحة في جدول 7) ونقبل الفرضية العدمية التي تنص: أن الإفصاح

ومما تقدم في الجدول (7) يمكن التوصل إلى الآتي:

1- نتائج الفرضية الأولى التي تنص: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية يعتبر إفصاحًا كافيًا.

أظهرت نتائج تحليل البيانات لفقرات هذه الفرضية أن التقارير المالية للشركات الصناعية اليمنية لا تتضمن إفصاحًا عن الأداء الاجتماعي البيئي حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية (2.38)، وأن المتوسط النسبي 47.6 % وهو أقل من المتوسط الحسابي المقاس من قبل الباحث والمحدد بـ(3)، وبانحراف معياري (1.199)، وهذا يدل على أن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي للشركات الصناعية اليمنية يعد إفصاحًا غير كافٍ من وجهة نظر عينة الدراسة، بالمقابل بلغت قيمة اختبار تي المحسوبة (T=0.986)، وهي أقل من قيمة تي الجدولية، وبمستوى معنوية (Sig=0.919)، وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل أيضًا على عدم معنوية هذا الاختبار. ويؤكد لنا ما تم تحليله في التقارير المالية ومرفقاتها للشركات عينة الدراسة التي قام الباحث بقرائها وتحليلها.

لذا، بناءً على ما سبق من تحليل لا نستطيع قبول الفرضية البديلة (الأولى الموضحة في جدول 7)، ونقبل الفرضية العدمية التي تنص: أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية في حضرموت لا يعد كافيًا في قوائمها المالية.

2- نتائج الفرضية الثانية التي تنص: أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن الأداء الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية يقدم معلومات ذات أهمية لمتخذي القرارات اللازمة.

من الجدول ذاته نجد المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية بلغ (3.94)، وأن المتوسط النسبي 78.8 %،

المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية غير شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية.

4- نتائج الفرضية الرابعة التي تنص: أن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة، أداءها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في هذه الشركات.

نلاحظ من النتائج المعروضة في جدول (7) أن قيمة المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية بلغ (3.73)، وأن المتوسط النسبي 74.6%، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقاس من قبل الباحث، والمحدد ب(3)، وبانحراف معياري (0.747)، يدل ذلك على أن هذه المحددات (حجم الشركة، أداءها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) تؤثر في زيادة الإفصاح البيئي، وبالتالي فإنها تؤثر في القرارات الإدارية اللازمة.

بالمقابل بلغت قيمة اختبار تي المحسوبة ($T=2.522$)، وهي أكبر من قيمة تي الجدولية، وبمستوى معنوية ($Sig=0.001$)، وهي أقل من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل أيضًا على معنوية هذا الاختبار.

لذا، بناءً على ما سبق من تحليل لا نستطيع قبول الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص أن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة، أداءها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمنية في حضرموت.

خامساً - الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1- نستنتج من خلال الدور الاجتماعي للمحاسبة في الإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي في الشركات أن القياس والتقارير المحاسبي عن أداء الوحدات الاقتصادية في مجال الإفصاح عن أدائها الاجتماعي

البيئي من شأنه أن يدعم إمكانية مرتقبة، ومساءلة أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية عن الكفاءة الكلية والنوعية والاقتصادية.

2- نجد أن الممارسات المحاسبية قد أثبتت نجاحًا في بعض الدول فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي عن مدى وفاء الوحدة بمسؤوليتها الاجتماعية البيئية، ومع ذلك فما زال تطوير المعايير المحاسبية لتدعيم هذا الإفصاح واجبًا مهنيًا مطلوبًا حتى وقتنا هذا.

3- نستنتج من مدى كفاءة الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي في الشركات الصناعية اليمنية في حضرموت أن التقارير المالية، وتقارير مجلس الإدارة لهذه الشركات لم تتضمن إفصاحًا مرضيًا عن مدى كفاءة أدائها الاجتماعي البيئي، وأن ما يتم الإفصاح عنه في هذا الشأن لا يزيد عن كونه إفصاحًا نوعيًا وصفيًا في المقام الأول، وما زال يحتاج إلى تطوير كبير لكي يكون إفصاحًا ماليًا كميًا. أي أن هذا الإفصاح بوضعه الراهن يعد إفصاحًا غير كافٍ، وبذلك تم رفض فرضية الدراسة الأولى.

4- يتفق معظم مستخدمي التقارير المالية للشركات عينة الدراسة بأن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي البيئي في هذه الشركات يعد غاية في الأهمية؛ لأنه سوف يوفر لهم معلومات تساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، وبلورة اتجاه مستخدمي التقارير المالية نحو سمعة الشركة في المجتمع، وبذلك تم قبول فرضية الدراسة الثانية.

5- نستنتج من اختبار فرضية الدراسة الثالثة أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تنشرها الشركات الصناعية اليمنية في حضرموت غير شاملة لاحتياجات المستخدمين للتقارير المالية، وبذلك تم رفض فرضية الدراسة الثالثة.

6- نجد إن محددات إفصاح الشركات (حجم الشركة، أداءها الاقتصادي، طبيعة النشاط الذي تزاوله) عن أدائها الاجتماعي البيئي تؤثر على القرارات الإدارية اللازمة في الشركات الصناعية اليمنية في حضرموت، وبذلك تم قبول فرضية الدراسة الرابعة، ومن اختباراتنا نجد أيضًا:

- أنه كلما زاد حجم الشركة زاد اتجاه إدارتها نحو الإفصاح 4- توصي الدراسة الجهات القانونية في الدولة إلزام محاسبياً عن الأداء الاجتماعي البيئي، فضلاً عن ذلك أن أهمية إفصاح هذه الشركات سوف يزداد كلما زاد حجم الشركة مقاساً بكمية المبيعات وقيمتها.
- نجد أن مؤشرات الأداء الاقتصادي (في الشركات عينة الدراسة) المرتبط بعائد السهم وصافي التدفقات النقدية تحدد اتجاه الإدارة بدرجة كبيرة نحو الإفصاح المحاسبي الاجتماعي البيئي؛ لتدعيم أو تحسين صورة الشركات في الأسواق أمام المستثمرين والمساهمين والشركاء وغيرهم.
- نستنتج أن طبيعة النشاط الذي تنتمي إليه الشركة يحدد لدرجة كبيرة حتمية أن تفصح عن أدائها الاجتماعي البيئي، وتأتي الصناعات الكيماوية، والصناعات التحويلية، وصناعة الأسمدة، وصناعة الأغذية، والأدوية، وصناعة تكرير البترول على قائمة الأنشطة التي يتوجب عليها عمل مثل هذا الإفصاح.

التوصيات:

- 1- لابد من وجود خطط لأداء الوحدات الاقتصادية عن نشاطها الذي يؤثر سلباً في البيئة والتعاون مع الجهات المختصة ولجان حماية البيئة، وتضمن التقرير المالي للوحدة الاقتصادية بتقرير عن الأداء البيئي، كما يجب أن تأخذ المحاسبة البيئية دورها لما لها من أهمية بالغة في حماية البيئة.
- 2- يجب على الشركات الصناعية اليمنية التي تزاوّل نشاطاً من طبيعته أن يضر بالبيئة، أن تفصح عن مدى حفاظها على البيئة من عدمه، ومدى كفاءة أدائها في تخطيط وتنفيذ الأنشطة اللازمة لمكافحة تلوث البيئة، بحيث يشمل كلاً من الإفصاح المالي والاقتصادي والإفصاح الاجتماعي البيئي.
- 3- ينبغي على الشركات الصناعية اليمنية والتي يفترض أن نشاطها يؤثر سلباً في البيئة، أن تفصح عن معدلات التلوث التي لا يجوز تجاوزها، وتحديد مدى ملائمة وكفاية المعلومات التي يوفرها إفصاح هذه الشركات الملزم عن مدى كفاءتها في الحفاظ على البيئة، ومحاربة أي تجاوز لمعدلات التلوث المسموح بها.
- 6- توصي الدراسة المنظمات المهنية المحاسبية وبمساعدة أقسام المحاسبة في الجامعات اليمنية أن تقوم بدور هادف في مجال وضع معايير المحاسبة الاجتماعية، والمساهمة في تدريب العاملين والكوادر المحاسبية في هذه الشركات وتنقيتها بما يساعد في تنمية وتطوير وتحسين وتوجيه الممارسات المحاسبية من ناحية، وترشيد استفادة مستخدمي التقارير المالية من محتوى الإفصاح المحاسبي المالي والاجتماعي البيئي من ناحية أخرى.

قائمة المراجع

أولاً- الكتب

- 1- أحمد شحاتة، (2001) المحاسبة المالية المتقدمة (الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية).
- 2- أمين السيد أحمد لطفي (2007) دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد (الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية).
- 3- عباس مهدي شيرازي (1990) نظرية المحاسبة (دار ذات السلاسل، الطبعة الأولى، الكويت)
- 4- فيصل سيف المخلافي (2009) طرق البحث العلمي وتطبيقها في البحوث الإدارية والاقتصادية (دار جامعة ذمار للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، اليمن)

- 5- محمد الفيومي محمد (2002) قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة (دار النشر مركز الكتب الأردني، الطبعة الأولى، الأردن).
- 6- محمد عباس بدوي (2005) المحاسبة المالية المتقدمة (الدار الجامعية للنشر، الطبعة الثانية، الإسكندرية).
- 7- مؤيد الفضل وعبد الناصر نور وعلي الدوجي، (2002) المشاكل المحاسبية المعاصرة (دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن)
- ثانيًا - المجلات العلمية والدوريات**
- 8- إبراهيم حماد محمد (1995) تأثر العوامل البيئية في المشروعات محاسبيًا-ضريبيًا (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة).
- 9- أحمد شهير (1998) إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية (المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 25، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر).
- 10- إسماعيل محمود إسماعيل (1997) التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة بين الفكر وإجراءات القياس المحاسبي (مجلة بحوث جامعة حلب، العدد 13، سوريا).
- 11- أسكندر روجي مصيص (1994) التقارير المالية والقرار الاستثماري (مجلة المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العرب، العدد 82، عمان، الأردن).
- 12- آمنة حفاصة، عباس فرحات (2018) دور القياس والإفصاح المحاسبي الاجتماعي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الثامن، السنة الثامنة، الجزائر.
- 13- توفيق عبد المحسن عبد الله الخيال وآخرون (2003) أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية (مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 7 العدد 2، مصر).
- 14- ربيع نجم الدين الجفري (2019) أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية التربية، العدد 14، المجلد 4، ليبيا.
- 15- السيد أحمد السقا (1999) مراجعة الأداء البيئي؛ إطار مقترح (مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد التاسع والثلاثون، الرياض، السعودية).
- 16- الشعباني، صالح إبراهيم يونس، والناصر، خالص حسن (2012) دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة (مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العدد 93، بغداد، العراق).
- 17- الطاهر، عادل البهلول (2011) الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمت المساهمة بليبيا، دراسة تطبيقية على الشركة الأهلية للأسمت بليبيا (مجلة جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول).
- 18- عبد الرزاق قاسم الشحادة (2010) القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، سوريا).
- 19- عراقي العراقي (1986) الإفصاح المحاسبي عن المعلومات العمالية دراسة اختيارية (المجلة العلمية كلية التجارة، العدد التاسع، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر).
- ثالثًا - الأطاريح والرسائل العلمية:**
- 20- أبو زيد، (2007) إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية (رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر).
- 21- عابد محمد نواف حمدان (2006) دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض

- Magazine, Vol. 128, No2, March1995
- 30- Jane Kennedy, Terence Mitchell, and Stephan E. "Disclosure of Contingent Environmental Liabilities: Some Unintended Consequences", Journal of Accounting Research, Vol.36, No.2, 1998.
- 31- Roberts, Robin W, "Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stockholder Theory", Accounting, Organizations and Society, (Vol.17, No.6,1992).
- 32- Harte, George al, "Ethical Investment and The Corporate Reporting Function", Critical Perspectives on Accounting, September 1991.
- قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية (رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر).
- 22- عبد الله حنان (2020) دور المحاسبة الخضراء في دعم الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مؤسسة الأسمت بني صاف، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 23- عفاف إسحق أبو زر (2007) المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق (مؤتمر جامعة فيلاديفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن).
- 24- علي عبد المجيد عبد الحميد (2007) الإفصاح عن الأداء الاجتماعي لوحدات القطاع العام الصناعي في تقارير تقييم الأداء المنشورة-دراسة ميدانية مجلة البحوث التجارية المعاصرة (كلية التجارة بسوهاج، جامعة أسيوط، مصر)
- 25- فائز محمد شيخ بامزاحم، (2008) القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق).
- 26- مهاوات لعبيدي (2015) القياس المحاسبي لتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي (أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر).
- 27- منير جمعة القطاطي (2007) منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني (رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، فلسطين).
- 28- الكشر، التهامي عثمان (2006) إمكانية قياس الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية في الشركات الصناعية الليبية (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا).
- المراجع باللغة الإنجليزية
- 29- Randy Billing, and Barb Scott, "Renewable Reporting", CA