

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

ط/د بشرة تجاني د. الأزهر عزه

جامعة الوادي

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية وما أسفرت عنه الأدبيات المحاسبية في هذا الجانب، متناولاً مفهوم المحاسبة البيئية ومبررات الاهتمام بها وأهدافها، واستعراض كيفية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، وصولاً إلى تحديد أهم الصعوبات التي تواجه القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.

Abstract:

This research aims to determine the methods of measurement and disclosure of accounting for environmental costs and the resulting accounting literature in this aspect, Addressing the concept of environmental accounting, the reasons for its interest and objectives, and review how to measure and disclose environmental costs, leading to identify the most important difficulties in the measurement and accounting disclosure of environmental costs.

مقدمة:

يعتبر موضوع البيئة من أهم المواضيع المتداولة في العصر الحالي نظراً للدور الهام الذي تؤديه البيئة في حياة الفرد، إذ ظهرت منظمات تنادي بفرض بعض المتطلبات البيئية وكذا تم فرض تشريعات ولوائح قانونية فيما يخص حماية البيئة إذ توجب على المنشآت أن تساهم في الحد من الآثار السلبية الخارجية لنشاطها من خلال تحمل العديد من التكاليف المتعلقة بالآثار البيئية التي يتأثر بها المجتمع، وهذا ما يتمثل في تحمل مسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع، ويعتبر هذا التطور في المنشآت والمحاسبة خاصة ظهور شكل محاسبي متطور يطلق عليه المحاسبة البيئية يعمل على قياس الأنشطة البيئية وفق نماذج قياس محددة والإفصاح عن هذه المعلومات للأطراف المختلفة وذلك لتلبية احتياجاتهم.

ومن هنا يتم طرح التساؤل الرئيسي الآتي: ما هي الأساليب المحاسبية في قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها؟ وللإجابة عن هذا السؤال سيتم التطرق إلى النقاط الآتية:

أولاً: المداخل المفاهيمية للمحاسبة البيئية؛

ثانياً: قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها؛

ثالثاً: الصعوبات التي تواجه القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

أولاً: المداخل المفاهيمية للمحاسبة البيئية

1- تعريف المحاسبة البيئية:

يعد مفهوم البيئة من المفاهيم الواسعة والشاملة، ولهذا ظهر هذا المفهوم في الأدبيات ذات العلاقة ينظر إليها من عدة زوايا، والمحاسبة كغيرها من العلوم اهتمت بالجانب البيئي فقد ذهب الباحثون والمهتمون بها محاولة منهم لتضمين أثر البيئة في الأحداث الاقتصادية التي يقيسونها ويفصحون عنها، إذ وضع فريق الخبراء الحكومي الدولي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية مفهوماً للبيئة بأنها: تضم محيطنا المادي الطبيعي وتشمل الماء، الهواء، الأرض، النباتات والحيوانات وغيرها من الموارد المتجددة مثل الوقود الأحفوري والمعادن¹.

فالمحاسبة البيئية هي مصطلح يقابلها العديد من المرادفات مثل محاسبة دورة الحياة أو محاسبة التكلفة الإجمالية أو المحاسبة الخضراء أو محاسبة التكلفة التامة، ويكمن مضمونها في أنها نشاط خدمي لتعزيز المبادرات والسياسات البيئية من ضمنها

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

التكاليف والمنافع البيئية التي تسفر عن ممارسة المنشآت لأنشطتها². وعرفت على أنها: شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة، التي تمارسها المنشآت للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع³.

كما عرفت بأنها: نظام يعمل على تشخيص (تحديد) التكاليف والمنافع في أنشطة الحماية البيئية، وتوفير أفضل الوسائل الممكنة للقياس الكمي⁴.

رغم أن هناك تعدد التعريفات في الأدبيات المحاسبية للمحاسبة البيئية إلا أنه يمكن تعريفها بأنها نظام يعمل على توفير معلومات كمية للتكاليف البيئية للمنشأة وذلك لإعطاء صورة كاملة عن أداء المنشأة، وذلك بعد قياسها والإفصاح عنها للمساعدة في اتخاذ القرارات وتخفيف آثار الأضرار البيئية.

2- مبررات الاهتمام بالمحاسبة البيئية: إن القصور في عمل الوظيفة المحاسبية تجاه توفير معلومات متعلقة بالنواحي البيئية أدى إلى اهتمام الكثير في المجال البيئي من منظمات وهيئات دولية إلى ادخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي وذلك استنادا إلى ما يلي:

- التحول نحو الاتجاه الذي يدعو إلى اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها من تكلفة الإنتاج، مما يؤدي إلى دخول التكاليف الاجتماعية في دائرة الوظيفة المحاسبية؛

- قبول المحاسبة تفويض المجتمع لها بحماية موارده يحتم عليها تطوير أساليبها لتوفير المعلومات البيئية لتؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرارات استغلال هذه الموارد وتقييم هذا الاستغلال؛

- الدعوة المستمرة إلى أن يكون التقرير عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءاً من المبادئ المحاسبية ومستوى من مستويات المراجعة⁵.

3- أهداف المحاسبة البيئية: تهدف المحاسبة البيئية لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها⁶:

- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المنشأة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة؛

- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المنشأة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية؛

- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمنشأة لضمان الاستمرارية؛

- إظهار المنافع والوفورات البيئية التي حصصتها المنشأة في كل فترة مالية.

ويمكن القول بأن المحاسبة البيئية هدفها توفير معلومات عن الأنشطة البيئية للمنشأة للأطراف الداخلية والخارجية وهذا ما لا يتعارض مع هدف المحاسبة عموماً.

ثانياً: قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها

1- التكاليف البيئية، مفهومها، وأنواعها

تمارس المنشأة الاقتصادية أنشطة ذات أثر مالي وبيئي... وذلك وفقاً للأداء العام لها، بحيث تضحي بموارد مالية وهذا ما يطلق محاسبياً بالتكلفة، ومن هذا المنطلق ظهرت في الأدبيات المحاسبية العديد من وجهات النظر حول تعريف التكلفة البيئية: "وهي جميع التضحيات التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاوتها لأنشطتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها لها آثار سلبية في البيئة"⁷.

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

ويعرفها بدوي والبلتاجي على أنها: هي تلك التكاليف التي تنشأ نتيجة سعي المنشأة لتجنب الآثار البيئية الضارة والتي تنشأ من مزاولتها لأنشطتها وكذلك التكاليف التي تتحملها هي أو يتحملها المجتمع نتيجة فشلها في تجنب تلك الآثار⁸.

ويرى آخرون بأن التكاليف البيئية بأنها قيمة عوامل الإنتاج والجهود اللازم استنفادها لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل بعد إلحاق أضرار مادية وبشرية نتيجة قيام تلك المنشآت بمزاولة أنشطتها المختلفة⁹.

لقد تعددت الاختلافات في تحديد أنواع التكاليف البيئية وفيما يلي عرض لأهم التصنيفات:

قدمت المنظمة البيئية لليابان لعام 2000 تقريراً لتطوير نظام المحاسبة البيئية والذي تضمن أن التكاليف البيئية تنقسم إلى أربعة أنواع وهي¹⁰:

✚ حجم الاستثمارات الخاصة بالبيئة والنفقات البيئية: ويقصد بها كمية الأموال التي يتم استثمارها، لتحسين أنواع المنتجات لتتوافق مع المتطلبات البيئية العالمية، وكذلك النفقات التي تصرف على أمور متعلقة بالبيئة.

✚ تكاليف البحث والتطوير: وتشمل التكاليف الخاصة ببحوث تحسين المنتجات لتتلاءم مع المتطلبات البيئية.

✚ التكاليف الاجتماعية: وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة السمكية الناتجة عن التخلص من المواد الملوثة التي تنتجها أنشطة المنشآت المختلفة.

✚ تكاليف متعلقة بحماية البيئة: ويطلق عليها أيضاً (تكاليف الوقاية البيئية)، والمقصود بها تكاليف التحكم أو منع الحوادث الخاصة بالآثار البيئية التي لها تأثير على البيئة وبشكل واسع، نتيجة أنشطة المنشأة والنشاطات الإنسانية الأخرى التي تعد ضارة، وذلك للحفاظ على وضع أفضل للبيئة، وإزالة الآثار، وتصحيح الدمار الذي حدث.

وقامت وكالة الحماية البيئية الأمريكية بتصنيف التكاليف البيئية إلى أربعة أنواع وهي¹¹:

• تكاليف الإدارة البيئية: تتضمن جميع النفقات التي المرتبطة مباشرة بوظيفة الإدارة البيئية تمهيدا للوفاء بالمتطلبات التشريعية ذات العلاقة بالبيئة؛

• تكاليف الفرصة: وهي تمثل تكاليف المواد المفقودة نتيجة للاستخدام غير المثالي للمواد الخام والتي تأتي نتيجة اتخاذ حلول وتدابير علاجية في الوصول إلى الأمثلة في استخدام المواد الخام؛

• تكاليف الصورة أو العلاقات: وهي تكاليف قليلة اللمس تتحملها المنشأة الاقتصادية لتؤثر في الانطباعات الشخصية المختلفة لدى جمهور المنشأة الموظفين العملاء...؛

• التكاليف الخفية: وهي التكاليف البيئية التي لا يعترف بها المديرين إما بسبب طبيعتها غير المتكررة (العرضية) أو أنها مخفية في حسابات التكاليف الإضافية.

ويمكن تصنيف أنواع التكاليف البيئية مع تحديد وحدات التكلفة الخاصة بها ضمن الجدول الآتي¹²:

الجدول 1 : أنواع التكاليف البيئية

بند التكلفة	وحدة التكلفة
1- تكاليف بيئية ترتبط بالحد من التلوث	
* الهواء	طن/عنصر تلوث الهواء
* الضوضاء	ديسيل/الضوضاء
2- تكاليف بيئية ترتبط بالعملاء	
* ت.البحوث التسويقية	البحث-الدراسة
* ت.صيانة وإصلاح المنتج	وحدة المنتج

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

وحدة المنتج-وحدة الخدمة	*ت. اختبار جودة المنتج أو الخدمة
ساعة تدريب الفرد	3- تكاليف بيئية ترتبط بالعاملين
وجبة غذائية لكل عامل	* ت. تدريب العاملین
خدمة نقل للعامل	* ت. تغذية العاملین
	* تكلفة نقل العاملین

المصدر : رزاق مخور الغراوي، المحاسبة البيئية ودورها في تخفيض التكلفة، مقال متوفر على الموقع الإلكتروني:

<http://www.kitabat.info/print.php?id=56993>، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/08/19.

2- قياس التكاليف البيئية:

يعد تبويب التكاليف البيئية وحصرها من أهم القضايا في القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي، إذ يقصد بالقياس المحاسبي البيئي "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المنشأة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قسراً بموجب القانون"¹³.

إن قياس التكاليف البيئية بصورة صحيحة ودقيقة وكاملة يكون نتاجه الدعاية التي عليها تتخذ القرارات البيئية في المنشأة، وما إذا كانت هناك مقاييس دولية لتكاليف الأنشطة البيئية وللآثار الاقتصادية المترتبة عليها، فهذا سيعد تطورا للمحاسبة البيئية ويزيد من القدرة على تخفيض التكاليف البيئية وتحقيق العديد من المنافع البيئية من خلال التعاون البيئي بين العديد من المنشآت¹⁴.

2-1- مداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

تواجه المحاسبة البيئية صعوبة في تطوير مدخل قياس عملي يلقي قبولا عاما كما هو معمول به في المحاسبة المالية، ومن غير المنطقي أيضا أن توجد وحدة قياس واحدة "القياس النقدي" لاستعمالها في كل الحالات لعدم قدرتها عن التعبير عن كل الأنشطة البيئية، ويمكن التمييز بين مدخلين للقياس، وهما¹⁵:

2-1-1- مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد:

يقوم هذا المدخل على قياس الأشياء والأحداث كميًا بمعيار موحد يعكس خاصية مشتركة بينها، بحيث يمكن أن تتوفر للمعلومات الناتجة عن قياس هذه الأشياء والأحداث خاصية التجميع الرياضي على مستوى جميع العناصر المكونة لها. وفي هذا المدخل يفرق بين اتجاهين فالأول يقوم على استخدام مقياس كمي يعبر عنه بوحدة منفعة اجتماعية، والاتجاه الثاني يقوم على استخدام وحدة النقد.

أ- القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية: تشترك جميع العمليات والأنشطة البيئية والاجتماعية أن لها تأثير على نوعية الحياة لكونها تدور حول إشباع أو عدم إشباع الحاجات الإنسانية المادية وغير المادية، فإن قياسها ينبغي أن يعكس درجة ما تؤدي إليه من إشباع بصرف النظر عن ما تحتويه من قيمة مبادلة خصوصاً وأن كثيراً منها لا توجد له قيمة. وتماشياً مع ما يتفق عليه الاقتصاديون ينبغي قياس درجة ما تؤدي إليه هذه العمليات من إشباع اعتماداً على مقياس نمطي يعكس مقدار ما تحققه من منفعة.

ب- القياس باستخدام وحدة النقد: يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل، ولكن نجد أن هذه الأسعار غير متاحة في المحاسبة البيئية، إضافة إلى أن الأسعار قد لا تكون مؤشراً صحيحاً للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة. اعتمد Abt في قياس الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة على مفهوم فائض المستهلك*، على أساس أن هذا الفائض يعكس الجهود الفنية والتنظيمية التي لها تأثيراتها على نوعية الحياة.

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

هذا وللتغلب على صعوبة قياس العمليات البيئية والاجتماعية في صورة نقدية اقترح "Estes" تقدير قيمة هذه العمليات استنادا إلى بعض طرق التقدير غير المباشرة ومنها:

- طريقة التقييم البديل: وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتماد على قيمة الأشياء والأحداث البديلة التي يتوقع أن تكون لها نفس المنافع أو التضحيات للأشياء والأحداث محل القياس، وتواجه هذه الطريقة مشكلة مدى توافر البدائل الملائمة لإمكانية اختيار القيمة البديلة الملائمة لها.
- طريقة الاستقصاء: تعتمد هذه الطريقة في تقدير قيمة الأنشطة البيئية والاجتماعية على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بما بحيث يتم سؤالهم عن قيمة التأثيرات المترتبة عليها من وجهة نظرهم.
- طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب: تعتمد هذه الطريقة في قياس العمليات البيئية والاجتماعية على تقدير الأضرار البيئية على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر أو المبالغ اللازمة للمعدات والأجهزة الضرورية لتجنبه. وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة عكسية بين الأضرار التي يتحملها المجتمع والعمليات البيئية والاجتماعية التي تقوم بها المنشأة لتصحيح أو تجنب هذه الأضرار، وكمثال على ذلك التكاليف التي تتحملها المنشأة في تطهير المجاري المائية التي تستخدمها للتخلص من مخلفات عملياتها.

مما سبق نستخلص بأن عدم ملائمة مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد لقياس التكاليف البيئية، فالإتجاه الأول المنفعة الاجتماعية يتعذر قياسه عمليا بالرغم من توفر شمولية القياس لكافة العمليات البيئية الاجتماعية، أما الإتجاه الثاني النقدي لا يستطيع تقدير كافة العمليات البيئية والاجتماعية بقيم نقدية مما يؤدي استخدامه لعدم الشمول، وهذا ما يتعارض مع الهدف من القياس الذي يتمثل في توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرار.

2-1-2 مدخل القياس متعدد الأبعاد:

- يستند هذا المدخل إلى الطبيعة المميزة للعمليات البيئية والاجتماعية محل القياس، حيث تتصف هذه العمليات بتعدد جوانبها وتباين أبعاد تأثيراتها وتوفر معلومات تعكس هذه الطبيعة المميزة، وتضفي دلالة أكثر وضوحا لتأثير العمليات البيئية والاجتماعية عما تضفيه المعلومات ذات الطبيعة المالية، يتضمن هذا المدخل أسلوبين هما:
- أ- أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد: يعرف "Steven" القياس الكمي بأنه: تعيين أعداد للأشياء أو الأحداث طبقا لقواعد محددة، وتختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف نظام القياس المستخدم واختلاف وحدة القياس المستخدمة، فإلى جانب وحدة القياس النقدي يستخدم الأسلوب وحدات قياس كمية أخرى، فالتعددية التي يتسم بها هذا المدخل تلائم طبيعة ما تتميز به العمليات البيئية والاجتماعية، فالمشكلة التي تواجه هذا المدخل هي الاختيار المناسب لنظام القياس ووحدات القياس بما يؤدي إلى الربط بين طبيعة العمليات البيئية والاجتماعية والهدف من قياسها.
- ب- أسلوب القياس الوصفي: يعتبر هذا الأسلوب من أسهل أساليب القياس التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف العمليات البيئية التي تقوم بها المنشأة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، إذ لا يتم الاعتماد عليه بصفة مطلقة فيقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي.
- مما سبق يتضح بأن مدخل القياس متعدد الأبعاد يمكن تطبيقه عمليا لما يوفر من معلومات نقدية وكمية ووصفية شاملة للأنشطة البيئية والاجتماعية عن المنشأة وهذا ما يوفر معلومات تفيد في التعرف عن أبعاد الأداء البيئي للمنشأة.

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

3- الإفصاح المحاسبي البيئي:

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ التي تلعب دورا هاما في تقديم المعلومة وتحسينها والتي تتضمنها القوائم المالية. حيث يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل¹⁶.

ويمكن تعريف الإفصاح البيئي: 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 ذلك¹⁷.

إن إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها:

➤ الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماما بتشجيع المنشآت على حماية البيئة؛

➤ دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال 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 الشركة، فقيام الشركة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح؛

➤ إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها الشركة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالشركة.¹⁸

3-1- اتجاهات الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية: هناك ثلاثة اتجاهات للإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للمنشأة وهي كالآتي¹⁹:

أ- الاتجاه الأول: الفصل بين التقارير المالية* والتقارير البيئية "طريقة الفصل": يقوم هذا الاتجاه على الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية على أساس أن كل منهما يحقق أهدافا مختلفة، ويمكن تبويب التقارير التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاثة مجموعات:

- التقارير الوصفية: يعد هذا النوع من التقارير من أبسطها وأسهلها إعدادا حيث يتضمن سردا وصفيا للأنشطة التي قامت بها المنشأة، غير أنه يوجد صعوبة في استخدامه لإجراء المقارنات بين المنشآت المختلفة.
- التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع: يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد هذه التقارير بشكل دوري وينسجم مع القوائم المالية التي تعدها المنشأة مما يوفر معلومات متكاملة ولكافة الأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل المنشأة لمسؤوليتها تجاه البيئة والمجتمع، وبالتالي تتميز هذه المجموعة بإمكانية تحديد إجمالي تكلفة الأثر البيئي وإجراء مقارنات بين المنشآت التي تعمل في نفس النشاط ولنفس الفترة.
- التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط: تعتبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلا للأنشطة البيئية والمتضمنة التكاليف البيئية فقط، إذ توفر هذه المجموعة صورة كاملة عن الأنشطة البيئية، مع إمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة والمنافع التي حققتها الوحدة للمجتمع نتيجة أنشطة الوحدة.

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

ب-الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد "طريقة الدمج": يتميز هذا النوع من التقارير بـ:

-إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء المنشأة بشكل سليم؛

-يساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية على اعتبار أن الأنشطة البيئية للمنشأة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية.

ج-الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط: يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على المنشأة الاقتصادية مما يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى وهذا مما قد لا يساهم في تنمية موارد المنشأة.

مما سبق يشير الشحادة في بحثه: أنه يقع على عاتق القائمين على مهنة المحاسبة ضرورة وضع وصياغة قواعد محاسبية توضح وتضبط وتحدد متطلبات القياس والعرض والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية بحيث تفصح -وبعدالة- عن المركز المالي للمنشأة، والنتائج الحقيقية لأعمالها متضمنة التكاليف البيئية التي تحملتها المنشأة²⁰.

ثالثاً: الصعوبات التي تواجه القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

أعدت الأمم المتحدة في عام 1992 مبادرة اعتماداً على ما قامت به إحدى مجموعات العمل المهتمة بالمعايير الدولية للمحاسبة تضمنت توصيات بالمعلومات التي يمكن للمشروع أن يفصح عنها في تقريره السنوي من بينها: السياسة البيئية ومدى تنفيذ القوانين البيئية، والتكاليف البيئية التي يتم رسمتها خلال الفترة، والمصروفات البيئية الجارية، والسياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والالتزامات والمخصصات والاحتياطات، والالتزامات المحتملة، بالإضافة إلى الأنشطة البيئية المنفذة خلال الفترة. والإفصاح كحد أدنى عن: مستويات الانبعاثات المسببة للتلوث، والمخلفات الخطرة، ومستويات الضوضاء، وأنشطة إعادة تصنيع المخلفات²¹، إلا أن المنشآت تواجه بعض الصعوبات في تبني المحاسبة البيئية والإفصاح عن تكاليفها في الكشوفات المالية والتقارير منها:

- "عدم وجود تعريف واضح ومحدد للتكاليف البيئية، إذ تشعر المنشآت أنه من الصعوبة فصل التكاليف البيئية عن غيرها، إضافة لتعدد مناهج قياسها لاختلاف خصائص وتواجد الملوثات؛
- على الرغم من إن بعض أنواع الضرر البيئي قد يكون سهل التقدير باعتماد تكاليف التنظيف أو المعالجة أو المنع، إلا إن هناك أنواع أخرى يصعب تقديرها مالياً؛
- الاعتقاد الواسع بأن التكاليف البيئية مسألة خسارة ملازمة للمنشأة²².
- اختلاف اللغة بين الثقافات المحاسبية والمهنة الأخرى، إذ أن موظفو البيئة والفنيين الذين يمتلكون الخبرة في مجال تدفق الطاقة والماء والمواد الأخرى للمنشأة، لا يكونون على دراية ومعرفة كافية على قيد هذه الأمور في السجلات المحاسبية، وكذا المحاسبية الذين تكون لديهم معرفة محدودة عن البيئة تجاه المنشأة، إذ لا يتمكن الطرفين من تقديم لآخر معلومات تنفعه؛
- اختفاء المعلومات المتعلقة بتكاليف البيئة ضمن حسابات التكاليف غير المباشرة، إذ أن هناك تكاليف بيئية ذات أهمية بالغة إلا أنها تختفي بصورة أو بأخرى في السجلات المحاسبية ضمن التكاليف غير المباشرة، فتصبح من الصعب إيجادها عند الحاجة عن معلومات عنها²³.

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

النتائج:

من خلال هذه الورقة توصلنا إلى النتائج الآتية:

✓ تعاني المحاسبة البيئية قصورا في جانب مشكلة تقييم الأداء البيئي للمنشآت وكذا صعوبة وجود مقاييس محددة لبعض الأنشطة البيئية؛

✓ إن التعدد في الأنشطة البيئية للمنشأة يجب أن تقابله مرونة في استخدام أساليب القياس وذلك لتلبية الاحتياجات المختلفة لجميع الأطراف ذات العلاقة؛

✓ عدم توفير المنشأة لمعلومات تخص التكاليف البيئية وتبويبها وفقا لأداء المنشأة سيؤدي إلى عدم الاستقرار المالي للمنشأة وذلك بسبب تحمل التبعات القانونية والاجتماعية تجاه البيئة والمجتمع؛

✓ تحتاج المنشأة إلى الاستناد إلى قواعد ومعايير في مجال المحاسبة البيئية كما هو موجود في المحاسبة المالية، هذا من شأنه يعطي طريقة واضحة وثابتة في تقدير وإعداد تقارير عن الأداء البيئي للمنشآت؛

✓ نقص الوعي البيئي لدى أفراد المجتمع.

ومما سبق نقترح ما يلي:

✓ العمل على دمج التكاليف البيئية ضمن تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير القوائم المالية والإفصاح عن التأثيرات البيئية؛

✓ ضرورة قيام الهيئات الوطنية والدولية بإصدار معايير يتم الاسترشاد بها في القياس والإفصاح المحاسبي عن المحاسبة البيئية، وذلك لتطوير هذا الجانب وجعله أكثر قبولا لدى المحاسبين والمنشآت والدول؛

✓ على الدول والحكومات القيام بسن قوانين وتشريعات فيما يخص حماية البيئة والالتزام بها، والإفصاح عن الآثار البيئية؛

✓ تشجيع المنشآت التي تحافظ على البيئة بمنحها معاملة ضريبية مميزة من خلال الاعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها؛

✓ ضرورة نشر الوعي البيئي لدى أفراد المجتمع وذلك من خلال:

- القيام بدورات تدريبية وعقد ندوات وورش العمل للعاملين لمعرفة الآثار البيئية الضارة؛

- مساهمة الجامعات بالأبحاث العلمية ومناقشة المشكلات التي تخص القياس والإفصاح عن المحاسبة البيئية، ومحاولة إيجاد الحلول المقترحة لها.

الهوامش والإحالات:

¹ علي ناجي الذهبي وموفق عبد الحسين محمد، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 08، جامعة بغداد، ص63.

² Jan Emblemsvag & Bras Bert, Activity-Based cost & Environmental Management/A Different Approach to ISO 14000 Compliance, Springer Science+ Business Media, New York, 2001, p 36.

³ عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص15.

⁴ علي ناجي الذهبي وموفق عبد الحسين محمد، مرجع سابق، ص 65.

⁵ يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، 2014، ص 199.

⁶ جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، مداخلة مقدمة في المنتدى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و 21 نوفمبر 2012، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 08.

أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية

- ⁷ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، سوريا، 2010، ص 283.
- ⁸ محمد عباس بدوي ويسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2013، ص 167.
- ⁹ خليل ابراهيم الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 05.
- ¹⁰ فارس جميل الصوفي وآخرون، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الادارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، العراق، ص 221-222.
- ¹¹ US , Applying Environmental accounting to Electroplating Operations : An In – Depth Analysis, Environmental Protection Agency, Washington DC, 1997, pp 07-08.
- ¹² رزاق مخور الغراوي، المحاسبة البيئية ودورها في تخفيض التكلفة، مقال متوفر على الموقع الالكتروني: <http://www.kitabat.info/print.php?id=56993>، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/08/19.
- ¹³ عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سابق، ص 283.
- ¹⁴ محمد عباس بدوي ويسرى محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص 174.
- ¹⁵ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012، ص 146-156.
- * فائض المستهلك هو قيمة الزيادة في المبلغ الذي كان المستهلك مستعدا لدفعه للحصول على السلعة أو الخدمة وبين المبلغ الذي دفعه فيها فعلا عندما حصل عليها.
- ¹⁶ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص 577.
- ¹⁷ عادل البهلول الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27 العدد 01، سوريا، 2011، ص 447.
- ¹⁸ صالح الشعباني وخالص الناصر، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 93، العراق، 2012، ص 05.
- ¹⁹ إسماعيل محمود عبد الرحمان، محاسبة التلوث البيئي، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014، ص 262-265.
- * التقارير المالية تشتمل على القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة وتوقعات وتنبؤات الإدارة بخصوص نشاط الشركة الحالي والمستقبلي.
- ²⁰ عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سابق، ص 286.
- ²¹ فارس جميل الصوفي وآخرون، مرجع سابق، ص 227.
- ²² أحسان ذياب عبد، تحليل التكاليف البيئية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، العراق، 2008، ص 30.
- ²³ بالرقمي تيجاني وغربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، مداخلة مقدمة في المؤتمر الدولي للتنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، يومي 07 و 08 أبريل 2008، جامعة فرحات عباس سطيف، ص 18.