

## قياس أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية في شركات الأدوية المصرية

دعاء محمود عبد المجيد حرحش<sup>(١)</sup> - طارق عبد العال حماد<sup>(٢)</sup>  
محمود أحمد محمود أمين<sup>(٢)</sup>

(١) طالبة دراسات عليا بكلية الدراسات العليا والبحوث البيئية، جامعة عين شمس (٢) كلية التجارة، جامعة عين شمس

### المستخلص

تناولت الدراسة قياس أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية. حيث هدفت الدراسة إلى أثر قياس التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية وتحسين الأداء البيئي في شركات الأدوية المصرية، دراسة إجراءات تبويب التكاليف البيئية في شركات الأدوية المصرية للمساهمة في تحسين جودة القوائم المالية. وهل يؤثر عدم تضمين القوائم المالية للتكاليف البيئية على جودة القوائم المالية في شركات الأدوية المصرية؟ وكذلك هل هناك أثر لقياس التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية وتحسين الأداء البيئي في شركات الأدوية المصرية؟ وتستمد الدراسة أهميتها من أهمية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. لقد تم اختبار بيانات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر (٢٥٠) استبانة من جملة الاستبانات الموزعة والبالغة (٣٦٥) استبانة. وخلصت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لقياس التكاليف البيئية على جودة التقارير المالية، وكذلك وجود أثر للعلاقة بين قياس التكاليف وجودة التقارير المالية. وعلنه تم قبول فروض الدراسة.

وتوصي الدراسة بالآتي: تطوير المعايير المحاسبية التي تُلزم الشركات بالقياس والافصاح عن التكاليف والمنافع البيئية في تقاريرها وقوائمها المالية من قبل المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية. اهتمام الشركات بقياس التكاليف والمنافع البيئية وعرضها في التقارير والقوائم المالية. توسيع مجال الافصاح البيئي من قبل الشركات ليشمل التقارير المالية، والالتزام بمعايير الافصاح البيئي خدمة لمستخدمي القوائم المالية وحفاظاً على البيئة. ضرورة

قيام الشركات بقياس التكاليف والمنافع البيئية والافصاح عنها لتحسين جودة المعلومات المحاسبية. ضرورة الاهتمام بقياس التكاليف والمنافع البيئية في الشركات على الرغم من صعوبتها، بهدف ايجاد قاعدة جيدة للمعلومات المحاسبية. قيام الشركات بقياس التكاليف والمنافع البيئية بحيث تكون مُسجلة ومبويه بشكل واضح ودقيق وعرضها في التقارير والقوائم المالية.

### المقدمة

يعد الأداء البيئي أحد الاتجاهات الحديثة والمهمة التي نالت على اهتمام كبير في مختلف الدول والمجتمعات، وذلك يرجع للدور العظيم الذي تلعبه البيئة في حياة الانسان واستمرار رفاهيته حيث أنها تعتبر مجالاً حيوياً هاماً لجميع الأنشطة البشرية والأحداث الجارية. (حمد، ٢٠١٤)

تطبيق محاسبة التكاليف يكفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية، وبالتالي يؤدي ذلك إلي ظهور أرباح غير حقيقية، ويترتب على ذلك بأن تكون نتائج أعمال الشركة والتي تتمثل في القوائم المالية بأنها أيضاً غير حقيقية، وهذا يُقلل الثقة في المعلومات المحاسبية المقدمة، وبما أن تحقيق الشركة لأهدافها يتطلب استنفاد جزء من البيئة المحيطة أو ما يُطلق عليه "التلوث البيئي"، فإن تبويب عناصر تكاليف الانتاج الصناعية من مواد خام وعماله وخدمات وغيرها، لم تُعد تُعبر عن حقيقة قيمة عوامل الانتاج المستنفذه فعلاً في الانتاج، وهذا يرجع إلى أن البيئة أصبحت أحد العوامل الداخلة في الانتاج ومن هنا ظهرت الحاجة إلى قياس تكلفة استخدام البيئة في الانتاج، وهذه التكلفة يُطلق عليها التكلفة البيئية. (الدوسري، ٢٠١١)

انطلاقاً مما سبق تتناول هذه الدراسة مدى قدرة النظام المحاسبي في المنشآت الصناعية على قياس كلاً من التكاليف والمنافع البيئية، وبيان أثر ذلك على جودة القوائم المالية وهل

ذلك سيلعب دوراً في رفع كفاءة الأداء البيئي وجعل تلك التقارير المالية أكثر كفاءة وفعالية في اتخاذ القرارات.

### مشكلة البحث

تعتبر المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطور المحاسبي، وهذا التطور نشأ نتيجة للازدياد المنفرد في حجم وقرارات المؤسسات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية وبيئية واسعة المدى، مما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المؤسسات والجمعيات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية، ولما كان الإطار الفكري المحاسبي يعاني من القصور لعدم قدرته على تقديم إجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب مثل القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية، وما يتعلق بها من مشكلات محاسبية (لعبيدي، ٢٠١٤)، وأيضاً في دراسة الباحث (عمر، ٢٠١٧) تمثلت مشكلة البحث في إهمال الشركات الصناعية لقياس التكاليف البيئية، وعدم إدراج التكاليف البيئية بالصورة الصحيحة والدقة المطلوبة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة، مما كان له أثر سلبي على جودة هذه التقارير المالية وعلى جودة القرارات المتخذة بواسطة مستخدمي تلك التقارير وبناءً على ذلك سوف نراعي ذلك القصور في هذه الدراسة ونراعي إدراج كلاً من التكاليف والمنافع البيئية داخل التقارير المالية وبالتالي يؤدي ذلك إلى صحة اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين.

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:

يوجد سؤال جوهري وهو:

"ما أثر القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية على جودة القوائم المالية لشركات الأدوية المصرية؟"

ويتفرع منه عدة أسئلة فرعية وهي:

- ما أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية؟

المجلد الخمسون، العدد الحادي عشر، الجزء الثالث، نوفمبر ٢٠٢١

153

الترقيم الدولي ISSN 1110-0826

الترقيم الدولي الموحد الإلكتروني 2636-3178

- ما أثر القياس والافصاح عن المنافع البيئية على جودة القوائم المالية؟

### أهداف البحث

يتمثل الهدف الجوهري في: "بيان أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية في شركات الأدوية المصرية. والعمل على تخفيض تكاليف أسعار الأدوية، لتحسين الأداء البيئي والحرص على صحة وسلامة أفراد المجتمع".

يستمد منه عدة أهداف فرعية:

- دراسة تأثير جودة القوائم المالية من خلال تضمنها للتكاليف البيئية على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية في شركات الأدوية المصرية.
- تحليل المعوقات التي تحد من تأثير كلاً من التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية.
- دراسة إجراءات تبويب كلاً من التكاليف البيئية في شركات الأدوية المصرية للمساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.
- استنتاج أثر قياس التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية وتحسين الأداء البيئي في شركات الأدوية المصرية.

### أهمية البحث

ظهرت أهمية محاسبة التكاليف البيئية من خلال الأبحاث والدراسات التطبيقية في الدول المتقدمة، كوسيلة لمساعدة الشركات في توفير قدر كبير من المعلومات عن التكاليف البيئية من الناحية الإيجابية التي تحققها الشركة أو المؤسسة لكي تساعد في عمليات التخطيط والرقابة على أنشطة تلك الشركات لتحسين الأداء البيئي، وتسهم في جعل قراراتهم تستند على أسس صحيحة.

- حيث أن معظم الشركات تتحمل أعباء مالية إضافية لحماية البيئة لتحسين صورة المؤسسة أو الشركة أمام المجتمع وبالرغم من أهمية نظام محاسبة التكاليف البيئية والاهتمام بالبيئة عالمياً، إلا أن الدراسات التطبيقية في هذا المجال محدودة. كما يستمد هذا البحث أهميته من خلال النقاط التالية:
- يكتسب هذا البحث أهميته في كونه سيعالج - علمياً - موضوعاً يتعلق بمحاسبة التكاليف البيئية وأهميتها في تحسين جودة القوائم المالية.
  - الرغبة في معرفة مدي تأثير التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية.
  - أنه سيتناول قياس وتحليل التكاليف البيئية لكي تساعد شركات الأدوية على التحسين والتطوير المستمر وتقييم الأداء.
  - تحسين الظروف البيئية المحيطة بقطاع شركات الأدوية.
  - وضع حدود آمنة لقطاع الأدوية في البيئة المحيطة لتقليل الآثار السلبية التي قد تؤدي إلي الإضرار بهذا القطاع.
  - الوصول إلي نتائج وتوصيات ومقترحات تساعد متخذ القرار للاستفادة منها والعمل بها.

### فروض البحث

- الفرض الرئيسي الأول:** لا توجد علاقة معنوية بين قياس أثر التكاليف البيئية و جودة القوائم المالية.
- الفرض الرئيسي الثاني:** لا توجد علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية وكفاءة الأداء في شركات الأدوية.

### مصطلحات البحث

**التكاليف البيئية:** جميع النفقات التي تتحملها المنشأة بهدف تقليل أو منع الأضرار البيئية في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة، وبغرض تصحيح الأخطاء التي تترتب على قرارات قد اتخذتها والتي كان لها تأثير سلبي على البيئة وعلى المجتمع ككل. (طيوب، ٢٠١٥)

**القوائم المالية:** مجموعة كاملة من الحسابات تشمل على الميزانية، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة حساب النتيجة، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية. (ضياء الدين، ٢٠١٧).

### الدراسات السابقة

دراسة طه عليوي ناصر وهيثم هاشم الخفاف (٢٠١٢): بعنوان: أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات - دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل.

**أهداف الدراسة:** توضيح مدى أهمية قياس وتحليل التكاليف البيئية، وتوصيل تلك النتائج إلي الجهات المعنية، بيان أثر قياس التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية.

**أهم النتائج:** التعرف على الطرق المستخدمة في قياس التكاليف البيئية، التعرف على تأثير قياس وتحليل التكاليف البيئية على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية داخل المنشآت الصناعية، المعوقات التي تواجه المنشآت الصناعية في قياس وتحليل التكاليف البيئية، بيان أهمية قياس وتحليل التكاليف البيئية داخل المنشآت الصناعية.

دراسة مهاوات لعبيدي (٢٠١٤): بعنوان: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر.

**أهداف الدراسة:** الافصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية لتحسين الأداء البيئي، وكيفية قياسها، التعرف على التكاليف البيئية، وأنواعها، التعرف على طرق القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، والمعوقات التي تعترض تطبيقها في المؤسسات الصناعية، التعرف على طرق ومؤشرات تحسين وتقييم الأداء البيئي.

**أهم النتائج:** الافصاح البيئي يُعتبر أحد مكونات الافصاح الشامل حيث يُلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تُمكنهم من تقييم الأداء البيئي للمؤسسة، المعلومات المالية والمحاسبية التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية بالجزائر لم تُشير لأي من الآثار المالية نتيجة لأدائها (عمليات أو أنشطة بيئية)، ولو في شكل تقارير مفصلة.

دراسة (Nasreldeen Gidam Elnagy, 2014): بعنوان: القياس والافصاح عن جودة التكاليف البيئية وأثرها على القوائم المالية المنشورة.

**أهداف الدراسة:** بيان دور القياس والافصاح البيئي في جودة المعلومات المحاسبية، اقتراح نموذج للافصاح وقياس وتحليل تكاليف الجودة البيئية تظهر نتائجها على القوائم المالية.

**أهم النتائج:** عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية، وذلك بسبب عدم وجود مقاييس محاسبية مناسبة لقياس تكاليف الجودة البيئية على الأنشطة الصناعية.

دراسة (Florence, et al., 2016): بعنوان: أثر تعريف التكاليف البيئية على جودة الافصاح.

**أهداف الدراسة:** بيان أثر القياس والافصاح البيئي على جودة المعلومات المحاسبية، ووجود تأثير لتحديد التكاليف البيئية على جودة الافصاح.

**أهم النتائج:** وجود تأثير لتحديد التكاليف البيئية على جودة الافصاح، تضمين التكاليف البيئية عند تقدير النفقات أو التكاليف المتعلقة بالشركة.

**دراسة يحيى جمال اللولو (٢٠١٦):** بعنوان: مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية تحليلية.

**أهداف الدراسة:** التعرف على محاسبة التكاليف البيئية، والدور الذي تقوم به في تقليل المشكلات البيئية، توضيح مستوى الوعي البيئي لدى الادارة العليا، ومدى التزامها تجاه البيئة، التعرف على التشريعات والقوانين البيئية التي تُجبر الشركات الصناعية على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

**أهم النتائج:** انخفاض مستوى الوعي البيئي الادارة العليا داخل الشركات الصناعية بمعرفة المزايا والفوائد التي تتحقق من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، عدم توفر الوعي البيئي اللازم لدى الادارة العليا داخل الشركات الصناعية لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية، مستوى التزام الادارة العليا داخل الشركات الصناعية تجاه البيئة غير كافي لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

**دراسة عادل حسين على (٢٠١٧):** بعنوان: التكاليف البيئية، ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المُقدمة لاتخاذ القرارات - دراسة ميدانية في الشركات الصناعية - الانبار.

**أهداف الدراسة:** توضيح مدى أهمية التكاليف البيئية، وبيان الدور الذي تقوم به المحاسبة في تحليل وقياس التكاليف البيئية، ومدى تأثيرها على قرارات مستخدمي المعلومات المقدمة من النظام المحاسبي.



**أهم النتائج:** صعوبة قياس وفصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاجمالية، لا يوجد تطبيق للتكاليف البيئية، وذلك نظرا لعدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة للاهتمام بتلك التكاليف. دراسة ضياء الدين (٢٠١٧): بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة لعينة من محافظي الحسابات وبعض المؤسسات بولاية ورقلة.

**أهداف الدراسة:** تحديد الاطار النظري للمراجعة الخارجية مع بيان الأطراف التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة، بيان الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية تتميز بالجودة للجهات التي تحتاجها، محاولة تشخيص مدي تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية.

**أهم النتائج:** المراجعة الخارجية تُعتبر وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مُستقل عن المؤسسة، وهدفة الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدي صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية، من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، وضعف اهتمام الإدارة بتقارير المراجع وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي.

دراسة ياسين عبد الرحيم موسى (٢٠١٨): بعنوان: دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات العاملة في السودان.

**أهداف الدراسة:** بيان أثر قياس التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية، التعرف على العلاقة بين قياس التكاليف البيئية وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم والمقارنة، اختبار العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها وجودة المعلومات المحاسبية.

**أهم النتائج:** قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها يسهم في إتاحة القوائم والتقارير المالية للمعلومات الكافية لاتخاذ القرارات، ووجود ارتباط بين قياس التكاليف البيئية وعدالة القوائم المالية، قياس التكاليف البيئية بالشركات يسهم في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية. **دراسة هاجر مبروك على (٢٠١٨):** بعنوان: أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الافصاح.

**أهداف الدراسة:** التعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية وطريقة تحسينها، توضيح الدور الذي يؤديه التدقيق الخارجي في تحقيق جودة القوائم المالية، تقديم نموذج يقيس تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل وجود الافصاح. **أهم النتائج:** الافصاح يُساعد في تقديم وبيان المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، والافصاح يُقدم صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة كما يقوم بإزالة الغموض عن المعلومات المحاسبية، وأن جودة التدقيق الخارجي تُساعد في تحليل القوائم المالية بشكل جيد، وبالتالي اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.

**دراسة نسرين، (٢٠١٨):** بعنوان: نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية - عينة من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، مدققين داخليين ومحاسبين العاملين في أم البواقي.

**أهداف الدراسة:** تحديد أثر النظام المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وضمان صحتها وجودتها ومدى موضوعية هذه القوائم التي تدققها لجان التدقيق، وضع نموذج بنائي يقيم حجم أثر مختلف العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.

**أهم النتائج:** الافصاح عبارة عن عملية تقديم معلومات وإظهارها في الوقت المناسب لإعطاء صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة، وزيادة الثقة في القوائم المالية، يهدف إلي إزالة

الغموض في عرض المعلومات، إدارة الأرباح تُعتبر سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية، كما تهدف في خلق انطباع مختلف عن الحقيقة، التدقيق الداخلي يعتبر من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسة وهو نشاط تقويمي لكافة الأنشطة والعمليات لمساعدة الإدارة في تقييم وتحسين الفعالية وتهدف لجان التدقيق للتأكد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.

### الإطار النظري

**ماهية التكاليف البيئية:** تعددت تعريفات التكاليف البيئية على النحو التالي:

التكاليف التي تتعلق بنقص الموارد والتدهور البيئي (ملاح، ٢٠١٦) كما عرفها بأنها "التكاليف التي يصعب قياسها كمياً بسبب طبيعتها الغير ملموسة، ويتم تحميلها في حسابات النفقات العامة والإدارية وهي تعود إلي المنتجات أو العمليات أو الأنشطة المسؤولة عن إنشائها" (موسي، ٢٠١٨، ص ٢٥).

كما عرفت بأنها عبارة عن مقياس لازالة الضرر الذي يصيب المجتمع نتيجة ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها مثل الضوضاء والتلوث (الحمداني، ٢٠١١).

والتكاليف البيئية تتضمن تكاليف الاجراءات التي يتم اتخاذها لادارة الآثار البيئية التي تترتب على أنشطة الوحدة الانتاجية بطريقة مسؤولة بيئياً، بالإضافة إلي التكاليف الأخرى للمتطلبات البيئية للوحدة الانتاجية. (اللولو، ٢٠١٦).

وُعرفت على أنها "جميع النفقات التي تتحملها المنشأة بهدف تقليل أو منع الأضرار البيئية في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة، وبغرض تصحيح الأخطاء التي تترتب على قرارات قد اتخذتها والتي كان لها تأثير سلبي على البيئة وعلى المجتمع ككل". (طيوب، ٢٠١٥).

### خصائص التكاليف البيئية (حنان، ٢٠١٣):

١. العمل على توفير المعلومات المادية التي تُعبر عن قيمة التلوث البيئي، ومدى تأثيره على البيئة.
٢. بعضها غير قابل للقياس، وذلك نظراً لعدم تداولها في الأسواق.
٣. المؤسسات هي التي تتجنب عبء تكاليف تقليل الأضرار البيئية، وذلك لصعوبة تقديرها.
٤. تُحدد موقع المؤسسات الصناعية، والعمل على ترشيد القرارات المتعلقة باقتناء الآلات والمعدات التشغيلية.
٥. تُمكن المؤسسات الصناعية من تحديد الأنشطة والعمليات التي ينتج عنها تكاليف، مما يُساعد على تطبيق استراتيجيات الأعمال البيئية، والتي تؤدي إلى استغلال الفرص المتاحة لمنع تلوث البيئة، والعمل على تحسين جودتها (اللولو، ٢٠١٦).

### مزايا التكاليف البيئية (حنان، ٢٠١٣):

١. التكاليف البيئية تُساعد على رفع كفاءة النظام المُطبق لمحاسبة التكاليف، وترشيد القرارات التشغيلية.
٢. تعمل التكاليف البيئية على رفع كفاءة أداء المؤسسات الصناعية، وتحسين جودة البيئة.
٣. تسعي المؤسسات على تصحيح جوانب القصور فيها والعمل على تطويرها وذلك نظراً لاهتمام التكاليف البيئية بأساليب الإدارة البيئية.
٤. توفير فرص لتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات الصناعية، وذلك لتطبيق نظام التكاليف البيئية.
٥. تطبيق أساليب التكاليف البيئية داخل المؤسسات الصناعية تُساعد على زيادة الأرباح والاستخدام الأمثل للموارد وزيادة الاهتمام بالبيئة وحمايتها واتخاذ القرارات المُثلي في مجال الأداء البيئي.

٦. تعتبر التكاليف البيئية حافزاً لتوجيه المؤسسات نحو الالتزام البيئي وأخذ البيئة بعين الاعتبار في تقييم المشاريع.

**أهمية التكاليف البيئية (الحمداني، ٢٠١١):**

أ. تُعتبر المقابلة التي تتم بين التكاليف والإيرادات غير سليمة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية لأن الوعاء الخاضع للضريبة والأرباح لم تتحدد بشكل سليم، ولكي يتم معالجة ذلك لابد من معالجة السياسة المالية وخلق نظام محاسبي يأخذ التكاليف البيئية بعين الاعتبار عند إجراء تلك المقابلة.

ب. تتضمن القوائم المالية معلومات عن التكاليف البيئية سوف تُساهم في تطوير وتحسين النتائج ويجعلها أكثر تعبيراً عن الواقع العملي من الناحية الاجتماعية، وذلك لأن الكفاءة الاقتصادية لم تُعد المعيار الوحيد للحكم على كفاءة أداء الوحدة حيث يجب أخذ الأنشطة البيئية بعين الاعتبار.

**ماهية القوائم المالية:** وأنها عبارة عن "مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تهدف إلي إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة وسيولة الخزينة في نهاية السنة، فالقوائم المالية يجب أن تُقدم موقفاً صادقاً وعادلاً على الوضعية المالية للمؤسسة وأداءه وتعكس أي تغيير في مركزه المالي نتيجة المعاملة والآثار المترتبة عنها، كما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية يجب أن تُقدم بالعملة الوطنية وتسمح بإجراء مقارنة بينها وبين لمعلومات الخاصة بالنسبة للسنة المالية الماضية". (أصيلة وآخرون، ٢٠١٩)

عُرفت القوائم المالية بأنها مجموعة كاملة من الحسابات تشتمل على الميزانية، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة حساب النتيجة، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية. (ضياء الدين، ٢٠١٧)

عُرفت على أنها وسائل رئيسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية، بالرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مُصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (منانته، ٢٠١٤).

**مستخدمي القوائم المالية:** (ضياء الدين، ٢٠١٧) هناك عدة أطراف مهتمة بتحليل القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخدامها لتلك المعلومات وذلك وفقاً لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة، والأطراف المستفيدة من معلومات القوائم المالية هي:

١. العاملون: يهتم العاملون بالمعلومات التي تتعلق بربحية واستقرار المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على توفير الكافآت، دفع التعويضات، وتوفير فرص العمل.
٢. الدائنين: يهتم الدائنين بالمعلومات التي تتعلق بالقدرة على السداد وأجال الاستحقاق.
٣. المساهمين والمستثمرين: يهتم المساهمين سواء كانوا محتملون أو حاليين بالعوائد التي تتعلق بالأسهم، ويحتاج المساهمين والمستثمرين إلى معلومات تُعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو البيع، فهُم بحاجة إلى معلومات تُساعدهم على اتخاذ القرار.
٤. العملاء والموردون: يهتم العملاء والموردون بالحصول على معلومات تمكنهم من اتخاذ القرار، وبالتالي فهم يستخدمون التقارير المالية في دراسة قدرة المؤسسة، ويركزون على تلك المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل.
٥. الهيئات الحكومية: تُعد الجهات الحكومية والرقابية صاحبة مصلحة في المؤسسة، ونجاح معدلات أدائها الاقتصادي المرتفع، وبالتالي تضمن الجهات قدرة على سداد الضرائب بانتظام.

**أهمية القوائم المالية:** (هدى، ٢٠١٤) تكمن أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط، ويمكن تلخيصها كالتالي:

- وسيلة تُساعد في اتخاذ القرارات، أداة اتصال، ووسيلة في تقييم الأداء .
- تُعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات، حيث تُساعد الادارة والأطراف الأخرى التي تتعامل مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة كالقرارات التي تتعلق بكيفية صرف الموارد في المستقبل، ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل العملاء، والموردين والبنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.
- تعتبر القوائم المالية همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها، ووسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، وأيضاً وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والعملاء والموردين، والبنوك. وأيضاً تُعتبر وسيلة لتقييم أداء الادارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعه تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة، ومدي التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة، وأيضاً كيفية استخدام موارد المؤسسة.

### إجراءات البحث

**وصف مجتمع وعينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الشركات القابضة للصناعات الدوائية وهي عبارة عن ٧ شركات هي (شركة ممفيس للأدوية والصناعات الكيماوية - شركة القاهرة للأدوية والصناعات الكيماوية - الشركة العربية للأدوية - شركة تنمية الصناعات الكيماوية"سيد"- شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية - شركة هولدي فارما للتسويق والتصدير - الشركة المتحدة للكيماويات والمستلزمات الطبية) ونظراً لصعوبة توزيع قوائم الاستقصاء على تلك الشركات الكبرى فتم أيضاً توزيع تلك الاستبانة على مجموعة من الأكاديميين المتخصصين. حيث تم توزيع ٣٦٥ قائمة استقصاء الصالح منهم ٢٥٠ قائمة وتم عمل التحليل الاحصائي لهم.

لقد تم توزيع استمارات الإستقصاء على عينة عشوائية من موظفي الشركات القابضة للصناعات الدوائية تم اختيارها وفقاً لمعيار إمكانية الوصول إلي البيانات والتواصل مع مفردات العينة، فتم توزيع عدد من الاستبانات على المحاسبين والمحللين الماليين بشركة ممفيس للأدوية بالأميرية وأيضاً وُزِع عدد آخر بشركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية بالسواح - الزيتون، كما تم توزيع عدد آخر على الأكاديمين المتخصصين عدد من أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بجامعة طنطا، والسادات.

**أداة الدراسة :** قائمة الاستقصاء حيث أنها الأداة الملائمة لطبيعة الدراسة.

**محتويات أداة الدراسة:** تتكون القائمة من ثلاث محاور رئيسية وهي:

**المحور الأول:** أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة ويتضمن الأسئلة التالية:

- ١- يشير ارتفاع التكاليف البيئية إلي إهتمام المنشأة بالحفاظ على البيئة.
- ٢- يؤدي ارتفاع الوعي البيئي في المنشآت إلي زيادة التكاليف البيئية.
- ٣- زيادة التكاليف البيئية يسهم في زيادة جودة القوائم المالية.
- ٤- يؤدي الإفصاح الاضافي عن التكاليف البيئية والاجتماعية إلي زيادة جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة.
- ٥- يسهم قيام المنشآت بمسئولياتها البيئية والاجتماعية في التنمية المستدامة للمنشأة.
- ٦- تؤدي صعوبات قياس التكاليف البيئية إلي التأثير على جودة القوائم المالية.
- ٧- تزيد قوة أثر قيام المنشأة بالتزاماتها البيئية عندما يرتفع الوعي البيئي لدي المستثمرين في سوق الأوراق المالية.
- ٨- تطبيق نظام التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية يتطلب تكلفة عالية لإعداد الاداريين والعمال والتعاملات مع الأطراف الأخرى.



٩- القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في المؤسسات الصناعية يتطلب وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم محاسبة التكاليف البيئية وإصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها.

١٠- عملية القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع صناعة الأدوية تؤدي إلي تلبية احتياجات المستهلكين للمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية المناسبة.

١١- الافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يُسبب الإساءة لسمعة المؤسسات الصناعية.

١٢- الافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يُسبب الضغط الاعلامي على المؤسسات الصناعية بسبب الأضرار البيئية.

١٣- الافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلي زيادة أعباء المؤسسات الصناعية في الحصول على استثمارات مالية إضافية لحماية البيئة.

١٤- يُعتبر الافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية بمثابة إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية الناتجة عن المؤسسات الصناعية.

١٥- تعمل إدارة المؤسسات الصناعية على تطوير أنظمة المعلومات الحالية للتكيف ومجاراة المتطلبات التقنية والفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية.

١٦- إن نظام التكاليف الحالي المُطبق في المؤسسات الصناعية لا يعمل على حل كافة المشاكل التي تواجه القياس والافصاح عن التكاليف البيئية.

**المحور الثاني:** أثر المنافع البيئية على جودة القوائم المالية ويتضمن الأسئلة التالية:

١- هناك صعوبات في قياس المنافع البيئية خاصة المنافع غير الملموسة، وهذا يؤثر على جودة القوائم المالية.

٢- هناك علاقة قوية بين قياس المنافع البيئية، وجودة القوائم المالية.

- ٣- يتطلب قياس المنافع البيئية تحديد الأنشطة البيئية بدقة، ومردودها الايجابي.
- ٤- يرتبط قياس المنافع البيئية ودورها في جودة القوائم المالية زيادة الوعي البيئي لدي المستثمرين.
- ٥- يرتبط القياس المحاسبي للمنافع البيئية بتطوير سجلات محاسبية تُساعد في ذلك.
- ٦- يرتبط الافصاح عن التكاليف والمنافع البيئية بوجود مجموعة من المبادئ والسياسات المحاسبية المرتبطة بطبيعة الشركات الملوثة للبيئة.
- ٧- يُعتبر الافصاح عن المنافع البيئية الملموسة وغير الملموسة بمثابة تحسين لسُعة المنشأة، ودورها في التنمية المستدامة.
- المحور الثالث: العلاقة بين قياس التكاليف والمنافع وكفاءة الأداء ويتضمن الأسئلة التالية:**
- ١- هناك ارتباط هام بين قياس التكاليف والمنافع البيئية، وأداء الشركة.
- ٢- تزداد أهمية تقييم أداء الشركات في مجال البيئة إذا كانت تعمل في قطاعات ملوثة للبيئة مثل قطاع الأدوية.
- ٣- يجب إلزام شركات الأدوية بالقيام بمسئولياتها البيئية والاجتماعية.
- ٤- يرتبط تقييم أداء شركات الأدوية في مجال البيئة بوجود مؤشرات ونسب مالية واضحة لقياس الأداء البيئي.
- ٥- يزيد قياس الأداء البيئي في شركات الأدوية من قدرة المستثمرين على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للشركة.
- ٦- ترتبط اتجاهات الربحية والتنمية المستدامة في شركات الأدوية بمدى التزام الشركة بالجانب البيئي.
- ٧- يُفضل إعداد تقارير مالية مستقلة للأداء البيئي (المنافع والتكاليف).

٨- يُفضل إعداد تقارير مالية متكاملة تشمل الأداء المالي والاقتصادي من ناحية والأداء البيئي والاجتماعي من ناحية أخرى.

مقاييس أداة الدراسة: حيث يُرمز لكل عبارة برقم يدل على إجابة الشخص

غير موافق بشدة	١
غير موافق	٢
محايد	٣
موافق	٤
موافق بشدة	٥

**طريقة العرض:** تم توزيع الاستبيان إلكترونياً لأنه الوسيلة الأسرع في الوقت والجهد حيث تم عمل اختبارات الصدق والثبات لأبعاد الاستبيان وأخيراً سوف نجد نتائج التحليل الوصفي. أولاً: قياس الاعتمادية (الثبات والصدق لأداة الدراسة):

**ثبات الاستبيان:** للتحقق من ثبات أدوات الدراسة لإمكانية الاعتماد على نتائجها استخدمت الباحثة معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة.

**جدول (١):** ثبات العبارات لأبعاد الاستبيان

أبعاد الاستبيان	عدد العبارات	قيمة ألفا
أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة	١٦	٠,٥٨٦
العلاقة بين قياس التكاليف وكفاءة الأداء	٨	٠,٥٩٢
إجمالي الاستبيان	٢٤	٠,٦٥٩

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الثبات قيم مرتفعة حيث بلغت قيم معامل الثبات (٠,٥٨٦، ٠,٥٩٢، ٠,٦٥٩)، لكل من (أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة، العلاقة بين قياس التكاليف وكفاءة الأداء، إجمالي الاستبيان) على التوالي وهي قيمة

مقبولة، تشير هذه القيم من معاملات الثبات إلى صلاحية العبارات وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

الإحصاء الوصفي: بعد إفراغ الاستبيانات في برنامج ال SPSS، واستخراج النتائج الوصفية للعبارات في المحور الأول والتي كانت إجابات الأشخاص عنها بموافق بشدة، أو موافق، أو محايد، أو غير موافق، أو غير موافق بشدة.

### نتائج البحث

جدول (٢): الإحصاء الوصفي لعبارات أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة

العبارات	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك
١) يشير ارتفاع التكاليف البيئية إلى إهتمام المنشأة بالحفاظ على البيئة.	٨٣	٣٣,٢	١٥٥	٦٢	٤	١,٦	٤	١,٦	٤	١,٦
٢) يؤدي ارتفاع الوعى البيئى فى المنشآت إلى زيادة التكاليف البيئية.	٣١	١٢,٤	٧١	٢٨,٤	٩٧	٣٨,٨	٠	٠	٥١	٢٠,٤
٣) زيادة التكاليف البيئية يسهم فى زيادة جودة القوائم المالية.	٢٦	١٠,٤	١٧	٦,٨	١٧٣	٦٩,٢	٢١	٨,٤	١٣	٥,٢
٤) يؤدي الإفصاح الاضافى عن التكاليف البيئية والاجتماعية إلى زيادة جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة.	٧٠	٢٨	١٥٢	٦٠,٨	٢٤	٩,٦	٠	٠	٤	١,٦
٥) يسهم قيام المنشآت بمسئولياتها البيئية والاجتماعية فى التنمية المستدامة للمنشأة.	١٠١	٤٠,٤	١٤٩	٥٩,٦	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٦) تؤدي صعوبات قياس التكاليف البيئية إلى التأثير على جودة القوائم المالية	٧٠	٢٨	١٤٣	٥٧,٢	٣٢	١٢,٨	٥	٢	٠	٠

مجلة العلوم البيئية  
كلية الدراسات العلنا والبحوث البيئية - جامعة عين شمس  
دعاء محمود حرحش وآخرون

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبارات
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
٠	٠	٠	٠	٤٦,٨	١١٧	٣٨,٤	٩٦	١٤,٨	٣٧	٧) تزيد قوة أثر قيام المنشأة بالتزاماتها البيئية عندما يرتفع الوعي البيئي لدى المستثمرين في سوق الأوراق المالية.
٠	٠	١٢	٣٠	٦٨,٨	١٧٢	١٤	٣٥	٥,٢	١٣	٨) تطبيق نظام التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية يتطلب تكلفة عالية لإعداد الإداريين والعمال والتعاملات مع الأطراف الأخرى.
٠	٠	٦,٨	١٧	١٣,٢	٣٣	٧٤,٤	١٨٦	٥,٦	١٤	٩) القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في المؤسسات الصناعية يتطلب وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم محاسبية التكاليف البيئية وإصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها.
٠	٠	٠	٠	١٩,٢	٤٨	٦٦,٨	١٦٧	١٤	٣٥	١٠) عملية القياس والافصاح المحاسبى للتكاليف البيئية في قطاع صناعة الأدوية تؤدي إلى تلبية احتياجات المستهلكين للمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية المناسبة.
٠	٠	١٦,٨	٤٢	٧٠,٤	١٧٦	٨,٨	٢٢	٤	١٠	١١) الافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يُسبب الإساءة لسُمة المؤسسات الصناعية.
٤,٨	١٢	٢١,٦	٥٤	٥٥,٦	١٣٩	١٠,٤	٢٦	٧,٦	١٩	١٢) الافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يُسبب الضغط الاعلامى على المؤسسات الصناعية بسبب الأضرار البيئية.
١,٦	٤	٣٨	٩٥	٣١,٢	٧٨	١٧,٢	٤٣	١٢	٣٠	١٣) الافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى زيادة أعباء المؤسسات الصناعية في الحصول على استثمارات مالية إضافية لحماية البيئة.

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبارات
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
٧,٢	١٨	٤,٨	١٢	١٢,٨	٣٢	٥٨,٤	١٤٦	١٦,٨	٤٢	١٤) يُعتبر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية بمثابة إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية الناتجة عن المؤسسات الصناعية.
١,٦	٤	٦,٨	١٧	١,٦	٤	٧٠	١٧٥	٢٠	٥٠	١٥) تعمل إدارة المؤسسات الصناعية على تطوير أنظمة المعلومات الحالية للتكيف ومجاراة المتطلبات التقنية والفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية.
٠	٠	٠	٠	١٠	٢٥	٢٩,٦	٧٤	٦٠,٤	١٥١	١٦) إن نظام التكاليف الحالي المطبق في المؤسسات الصناعية لا يعمل على حل كافة المشاكل التي تواجه القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

يتضح من جدول (٢) أن ٩٥,٢% من الأشخاص موافقون على أنه يرجع ارتفاع التكاليف البيئية إلي اهتمام المنشأة بالحفاظ على البيئة، وأن ٤٠,٤% من الأشخاص موافقون على أن زيادة التكاليف البيئية يرجع إلي ارتفاع الوعي البيئي في المنشآت، وأن ٦٩,٢% من الأشخاص محايدون على أن ارتفاع التكاليف البيئية يسهم في زيادة جودة القوائم المالية، وأن ٨٨,٨% من الأشخاص موافقون على أن زيادة جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة ناتج عن الإفصاح الإضافي عن التكاليف البيئية والاجتماعية، وأن جميع الأشخاص موافقون على أن قيام المنشآت بمسئولياتها البيئية والاجتماعية يسهم في التنمية المستدامة للمنشأة، وأن ٨٥,٢% من الأشخاص موافقون على أن صعوبة قياس التكاليف البيئية قد يؤدي إلي التأثير على جودة القوائم المالية، وأن ٥٣,٢% موافقون على أن قوة أثر قيام المنشأة بالتزاماتها البيئية تزيد عندما يرتفع الوعي البيئي لدي المستثمرين في سوق الأوراق المالية، وأن ٦٨,٨% من الأشخاص محايدون بالنسبة لتطبيق نظام التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية قد يتطلب

تكلفة عالية لإعداد الإداريين والعمال والتعاملات مع الأطراف الأخرى، وأن ٨٠% من الأشخاص موافقون على أن عملية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية داخل المؤسسات الصناعية تتطلب وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم محاسبة التكاليف البيئية وإصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها، وأن ٨٠,٨% من الأشخاص موافقون على أن عملية القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع صناعة الأدوية قد تؤدي إلى تلبية احتياجات المستهلكين للمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية المناسبة، وأن ٧٠,٤% من الأشخاص محايدون على أن الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية قد يسبب الإساءة لسُمة المؤسسات الصناعية، كما يتضح أن ٥٥,٦% من الأشخاص محايدون على أن الإفصاح عن التكاليف البيئية داخل القوائم المالية قد يسبب الضغط الاعلامي على المؤسسات الصناعية بسبب الأضرار البيئية، وأن ٣١,٢% من الأشخاص محايدون على أن الإفصاح عن التكاليف البيئية داخل القوائم المالية قد يؤدي إلى زيادة أعباء المؤسسات الصناعية في الحصول على استثمارات مالية إضافية لحماية البيئة، وأن ٧٥,٢% من الأشخاص موافقون على أن الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يُعتبر بمثابة إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية الناتجة عن المؤسسات الصناعية، وأن ٩٠% من الأشخاص موافقون على أن إدارة المؤسسات الصناعية تعمل على تطوير أنظمة المعلومات الحالية للتكيف ومجاراة المتطلبات التقنية والفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية، وأن ٩٠% من الأشخاص موافقون على أن نظام التكاليف الحالي المُطبق لا يعمل على حل كافة المشاكل التي تواجه القياس والافصاح عن التكاليف البيئية.

الجدول السابق يوضح إجابات عينة الدراسة لعبارات أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة كانت معظم إجابات عينة الدراسة بالموافقة على جميع العبارات من خلال الإجابة (موافق) وهي النسبة الأكبر والإجابة (محايد)، ثم الإجابتين (موافق بشدة)

(غير موافق) بنسب أقل، مما يشير لموافقة عينة الدراسة على عبارات أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة.

الإحصاء الوصفي لفروض الدراسة:

**الفرض الأول:** لتحليل العلاقة بين قياس أثر التكاليف البيئية وجودة القوائم المالية سوف نثبت صحة الفرض الأول من خلال الجدول التالي.

**جدول (٣):** نتائج التحليل الإحصائي لعبارات أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة

المعنوية	ت	الترتيب	الوزن النسبي المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٠,٠٠١	٢٧,٥٧	٣	٨٤,٨	٠,٧١	٤,٢٤	(١) يشير ارتفاع التكاليف البيئية إلى إهتمام المنشأة بالحفاظ على البيئة
٠,٠٠١	٥,٥٣	١١	٦٦,٦	٠,٩٤	٣,٣٣	(٢) يؤدي ارتفاع الوعي البيئي في المنشآت إلى زيادة التكاليف
٠,١	١,٥٨	١٣	٦١,٨	٠,٨٨	٣,٠٩	(٣) زيادة التكاليف البيئية يسهم في زيادة جودة القوائم المالية
٠,٠٠١	٢٨,١٥	٤	٨٣	٠,٦٥	٤,١٥	(٤) يؤدي الإفصاح الإضافي عن التكاليف البيئية والاجتماعية إلى زيادة جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة
٠,٠٠١	٤٥,١٥	٢	٨٨	٠,٤٩	٤,٤٠	(٥) يسهم قيام المنشآت بمسئولياتها البيئية والاجتماعية في التنمية المستدامة للمنشأة
٠,٠٠١	٢٥,٤٥	٥	٨٢,٢	٠,٦٩	٤,١١	(٦) تؤدي صعوبات قياس التكاليف البيئية إلى التأثير على جودة القوائم المالية
٠,٠٠١	١٤,٩٧	١٠	٧٣,٦	٠,٧٢	٣,٦٨	(٧) تزيد قوة أثر قيام المنشأة بالتزاماتها البيئية عندما يرتفع الوعي البيئي لدى المستثمرين في سوق الأوراق المالية



المعنوية	ت	الترتيب	الوزن النسبي المئوي	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٠,٠٠١	٢,٩١	١٢	٦٢,٤	٠,٦٧	٣,١٢	٨) تطبيق نظام التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية يتطلب تكلفة عالية لإعداد الإداريين والعمال والتعاملات مع الأطراف
٠,٠٠١	١٩,٣٠	٨	٧٥,٨	٠,٦٥	٣,٧٩	٩) القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في المؤسسات الصناعية يتطلب وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم محاسبة التكاليف البيئية وإصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها
٠,٠٠١	٢٦,٠٧	٧	٧٩	٠,٥٧	٣,٩٥	١٠) عملية القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع صناعة الأدوية تؤدي إلى تلبية احتياجات المستهلكين للمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية المناسبة
٠,٠٠١	٢٤,٤٦٥	١٦	٤٠	٠,٦٥	٢,٠٠	١١) الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يُسبب الإساءة لسمعة المؤسسات الصناعية
٠,٣	٠,٩٨٠	١٥	٥٨,٨	٠,٩٠	٢,٩٤	١٢) الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يُسبب الضغط الاعلامي على المؤسسات الصناعية بسبب الأضرار
١,٠٠	٠,٠٠	١٤	٦٠	١,٠٥	٣,٠٠	١٣) الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى زيادة أعباء المؤسسات الصناعية في الحصول على استثمارات مالية إضافية لحماية البيئة

المعنوية	ت	الترتيب	الوزن النسبي المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٠,٠٠١	١١,١٥	٩	٧٤,٦	١,٠٣	٣,٧٣	١٤) يُعتبر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية بمثابة إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية الناتجة عن المؤسسات الصناعية
٠,٠٠١	١٩,٨٥	٦	٨٠	٠,٨٠	٤,٠٠	١٥) تعمل إدارة المؤسسات الصناعية على تطوير أنظمة المعلومات الحالية للتكيف ومجاراة المتطلبات التقنية والفنية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية
٠,٠٠١	٣٥,٣٨	١	٩٠	٠,٦٧	٤,٥٠	١٦) إن نظام التكاليف الحالي المطبق في المؤسسات الصناعية لا يعمل على حل كافة المشاكل التي تواجه القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية
٠,٠٠١	٤٣,١٦	الثالث	٧٢,٦	٠,٢٣	٣,٦٣	أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة

يتبين من الجدول السابق لوصف عبارات أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة أن المتوسط العام لإجمالي البعد قد بلغ (٣,٦٣) بإنحراف معياري (٠,٢٣) ووزن نسبي (٧٢,٦%)، وتراوحت متوسطات العبارات بين (٢-٤,٥) بوزن نسبي (٩٠%-٤٠%) تشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على أن التكاليف البيئية تؤثر على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة، ومن خلال قيم (ت) كانت جميع القيم دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥) لجميع عبارات بعد أثر التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية وقيمة المنشأة وكان ترتيب البعد الثالث من بين أبعاد الاستبيان بالنسبة لدرجة الموافقة.

ويمكن توضيح بعض العبارات الغير معنوية وهي أن زيادة التكاليف البيئية يسهم في زيادة جودة القوائم المالية بمستوي معنوية ٠,١ والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم

المالية يُسبب الضغط الاعلامي على المؤسسات الصناعية بسبب الأضرار البيئية بمستوي معنوية ٣,٠، والافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلي زيادة أعباء المؤسسات الصناعية في الحصول على استثمارات مالية إضافية لحماية البيئة بمستوي معنوية ١.

### نتائج البحث

١. القوائم المالية تتأثر تأثير جوهري بعدم افصاح الشركات عن التكاليف البيئية، وذلك بسبب صعوبة قياسها.
٢. بيان أهمية المعلومات البيئية المفصح عنها داخل القوائم أو التقارير المالية.
٣. قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها يسهم في اتاحة التقارير والقوائم المالية للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.
٤. وجود نماذج محاسبية لقياس التكاليف البيئية في الشركات يُساعد على تطبيقها.
٥. قياس التكاليف البيئية يسهم في زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية.
٦. بيان أثر الافصاح عن التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية.
٧. تتأثر المعلومات المحاسبية بسبب عدم قياس التكاليف البيئية.

### توصيات البحث

١. تطوير المعايير المحاسبية التي تُلزم الشركات بالقياس والافصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها وقوائمها المالية من قِبل المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية.
٢. اهتمام الشركات بقياس التكاليف البيئية وعرضها في التقارير والقوائم المالية.
٣. توسيع مجال الافصاح البيئي من قِبل الشركات ليشمل التقارير المالية، والالتزام بمعايير الافصاح البيئي خدمة لمستخدمي القوائم المالية وحفاظاً على البيئة.

٤. ضرورة قيام الشركات بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.
٥. ضرورة الاهتمام بقياس التكاليف البيئية في الشركات على الرغم من صعوبتها، بهدف ايجاد قاعدة جيدة للمعلومات المحاسبية.
٦. قيام الشركات بقياس التكاليف البيئية بحيث تكون مُسجلة ومبويه بشكل واضح ودقيق وعرضها في التقارير والقوائم المالية.

### المراجع

- الحمداي، خليل ابراهيم رجب (٢٠١١): التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية. المعهد التقني الموصل، العراق، الطبعة الثانية.
- اللولو، يحيي جمال (٢٠١٦): مدي توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية تحليلية. كلية التجارة - الجامعة الاسلامية - غزة.
- بو عزة، مروة (٢٠١٤): مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة"، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة.
- حنان، سعدي سيف (٢٠١٣): القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الأسمن حامة بوزيان - SCHB - قسنطينة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة قسنطينة.
- ضياء الدين، الله - براء (٢٠١٧): دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة لعينة من محافظي الحسابات وبعض المؤسسات بولاية ورقلة. قسم العلوم التجارية - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة قاصدي مرياح.

طيوب، على (٢٠١٥): مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية - دراسة استطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ص ٣٥.

على، عادل حسين: التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات - دراسة ميدانية في الشركات الصناعية. كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الانبار، مجلة دنانير، العدد الثامن، ٢٠١٧.

على، هاجر مبروك (٢٠١٨): أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الافصاح. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي.

عمر، عمر عبد الله أحمد (٢٠١٧): محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بالخرطوم بحري. كلية الدراسات التجارية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

لعبيدي، مهاوات (٢٠١٤): القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

ملاح، أمال (٢٠١٦): الافصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية - دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

موسي، ياسين عبد الرحيم (٢٠١٨): دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات العاملة في السودان. كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

ناصر، طه علوي والخفاف، هيثم هاشم (٢٠١٢): أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات - دراسة استطلاعية لأراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل.

Florence *et al.*: The Effect Of Identification Of Environmental Cost On Quality Of Disclosure. European Journal Of Business, Economics and Accountancy, Volume 4, Issue 2, 2016 PP:37 - 47.

Nasreldeen Gidam Elnagy: Measurment and Disclosure About Costs Environmental Quality and Its Impact On The Financial Statement Published. International Journal Of Scientific and Research Publications, Volume 4, Issue 12, December 2014, PP: 1-5.

## **MEASURE THE EFFECTS OF ENVIRONMENTAL COSTS AND BENEFITS ON THE QUALITY OF FINANCIAL STATEMENTS IN EGYPTIAN PHARMACEUTICAL COMPANIES**

**Doaa M. Harhash<sup>(1)</sup>; Tarek A. Hammad<sup>(2)</sup>  
and Mahmoud A. Amin<sup>(2)</sup>**

1) Post graduate student at Faculty of Graduate Studies and Environmental Research, Ain Shams University 2) Faculty of Commerce, Ain Shams University

### **ABSTRACT**

The study dealt with measuring the impact of environmental costs and benefits on the quality of the financial statements. Where the study aimed at the effect of measuring environmental costs and benefits in improving the quality of financial statements and improving the

180

المجلد الخمسون، العدد الحادي عشر، الجزء الثالث، نوفمبر ٢٠٢١

الترقيم الدولي ISSN 1110-0826

الترقيم الدولي الموحد الإلكتروني 2636-3178

environmental performance in Egyptian pharmaceutical companies, studying the procedures for classifying both environmental costs and benefits in Egyptian pharmaceutical companies to contribute to improving the quality Financial Statements. Does the failure of the financial statements to include environmental costs and benefits affect the quality of the financial statements in Egyptian pharmaceutical companies? Also, is there an impact of measuring environmental costs and benefits in improving the quality of financial statements and improving environmental performance in Egyptian pharmaceutical companies? The study derives its importance from the importance of measuring and disclosing environmental costs and benefits in improving the quality of accounting information. The data of the study were tested from the reality of the field study data, which were collected through (250) questionnaires from a total of (365) questionnaires distributed.

The study concluded that there is a statistically significant effect of measuring environmental costs on the quality of financial reports, as well as an effect of the relationship between measurement Benefits, costs and quality of financial reports. Accordingly, the study hypotheses were accepted.