



أثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان- دراسة تطبيقية في الشركات الغذائية

أُعدت من قِبَل
علي بلاسم رشيد القرشي

أشرف عليها
الأستاذ الدكتور عبد الحكيم مصطفى جودة

قُدِّمَتْ هذه الرسالة
إلى كلية الأعمال كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير
في المحاسبة

كانون الثاني - 2021

نموذج التفويض

أنا علي بلاسم رشيد القرشي، أفوض جامعة الإسراء بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات،
أو المنظمات، أو الهيئات، أو الأشخاص عند طلبها.


التوقيع:

2021/2/2 التاريخ:

I, Ali Balasim Alquraishi Authorize Israa university to supply
copies of my thesis/Dissertation to libraries or establishments or
inviduals on request.

Signature:

Date:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة أثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في بورصة عمان-دراسة تطبيقية في الشركات الغذائية.

وقد أجازت بتاريخ: 2021 / 1 / 18

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

أ.د عبد الحكيم مصطفى جودة، مشرفاً ورئيساً
أستاذ دكتور، محاسبة

أ.د عبد الخالق مطلق الراوي، مناقشاً داخلياً
أستاذ دكتور / محاسبة

د. مظهر إبراهيم حمد الله، مناقشاً خارجياً
دكتور مشارك، محاسبة (جامعة الزيتونة)



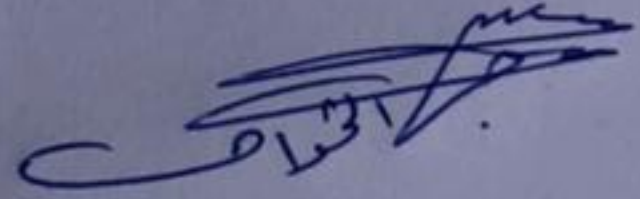
نموذج إقرار السلامة اللغوية

لقد قمت بمراجعة رسالة الطالب علي بلاسم رشيد القرشي بعنوان " أثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان - دراسة تطبيقية في الشركات الغذائية.

وأصبحت سليمة من الناحية اللغوية.

الاسم: جهاد عوض عبد القادر الخواجا

التاريخ: 2021 / 1 / 30

التوقيع: 

الإهداء

إلى الوالدين..... لولاهما لما وُجِدْتُ في هذه الحياة، منهما تعلّمت الصمود، مهما كانت الصعوبات.

إلى أساتذتي الكرام.....، منهم استقيتُ الحروف، وتعلّمت كيف أنطق الكلمات، وأصوغ العبارات، وأحتكم إلى القواعد في كل مجال.....

إلى الزملاء والزميلات، الذين لم يدّخروا جهدًا في مدّي بالمعلومات والبيانات.

أهدي إليكم رسالة الماجستير.

الشكر والتقدير

قال تعالى: بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ﴿ قَالَ الَّذِي عِنْدَهُ عِلْمٌ مِنَ الْكِتَابِ أَنَا آتِيكَ بِهِ قَبْلَ أَنْ يَرْتَدَّ إِلَيْكَ طَرْفُكَ فَلَمَّا رَآهُ مُسْتَقَرًّا عِنْدَهُ قَالَ هَذَا مِنْ فَضْلِ رَبِّي لِيَبْلُوَنِي أَأَشْكُرُ أَمْ أَكْفُرُ وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ رَبِّي غَنِيٌّ كَرِيمٌ ﴾ صدق الله العظيم [النمل: 40].

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على رسول الله خاتم الأنبياء والمرسلين، وبعد،

الحمد لله تعالى الذي بفضله ومنته مكنني من إتمام هذه الرسالة.

ومن واجب الوفاء والعرفان بالجميل أتقدم بالشكر الجزيل إلى من تعلمت من صبره وحلمه قبل علمه، إلى أستاذي الفاضل (الأستاذ الدكتور عبد الحكيم جودة)، الذي كان لملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة الأثر الأكبر في إتمام هذا البحث فجزاه الله عني خيراً وله جزيل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لأعضاء اللجنة الكرام على تفضلهم بقبول مناقشة الرسالة، وكما أتقدم بخالص الشكر والامتنان لأساتذتي الأفاضل في كلية الأعمال وخاصة قسم المحاسبة على ما أحاطوني به من علم ومعرفة طيلة فترة مسيرتي الدراسية.

وأيضاً أتقدم بالشكر والعرفان إلى الزملاء في جامعة الإسراء على تعاونهم معي وإمدادي بالمراجع والمصادر الخاصة بموضوع الرسالة.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	نموذج التفويض.....
ت	قرار لجنة المناقشة.....
ث	نموذج إقرار السلامة اللغوية.....
ج	الإهداء
ح	الشكر والتقدير.....
خ	فهرس المحتويات
ذ	قائمة الجداول
ر	قائمة الاشكال
ز	الملخص باللغة العربية.....
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	فرضيات الدراسة
5	متغيرات الدراسة
6	أنموذج الدراسة
7	حدود الدراسة
8	الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة
9	ماهية الإفصاح البيئي
9	نشأة وتطور الإفصاح البيئي
12	مفهوم الإفصاح البيئي
16	تصنيفات الإفصاح البيئي
17	اتجاهات الإفصاح البيئي ومجالاته
19	متطلبات الإفصاح البيئي
20	منافع الإفصاح البيئي
24	أهمية الإفصاح البيئي
27	أهداف الإفصاح البيئي
28	محددات الإفصاح البيئي
33	قانون حماية البيئة الأردني
35	الدراسات السابقة.....
35	أولاً: الدراسات باللغة العربية.....
43	ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية.....
49	ثالثاً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.....
50	الفصل الثالث: منهجية الدراسة
51	الأساليب الإحصائية المستخدمة.....

الموضوع	الصفحة
تمهيد	51
منهجية الدراسة	52
مجتمع وعينة الدراسة	52
مصادر جمع البيانات	53
اختبار الثبات لبيانات الإفصاح البيئي	53
اختبار التوزيع الطبيعي	54
المعالجة الإحصائية	54
ملائمة نموذج الدراسة للأساليب الإحصائية المستخدمة	55
الفصل الرابع: نتائج واختبار الفرضيات	57
نتائج التحليل الوصفي للمتغير المستقل (حجم الشركات الغذائية)	58
نتائج التحليل الوصفي للمتغير التابع	60
اختبار فرضيات الدراسة	62
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	68
نتائج الدراسة	69
توصيات الدراسة	70
المراجع والمصادر	71
الملخص باللغة الانجليزية	83

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
52	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات بالاعتماد على اختبار (Shapiro-Wilk)	1
53	تحديد درجة الإفصاح البيئي بناءً على المتوسط الحسابي	2
54	نتائج اختبار قوة الارتباط المتعدد	3
54	مصفوفة معاملات ارتباط (Pearson)	4
57	الإحصاء الوصفي لحجم رأس المال للفترة (2019-2015)	5
57	الإحصاء الوصفي لحجم الربح للفترة (2019-2015)	6
58	الإحصاء الوصفي لحجم المبيعات للفترة (2019-2015)	7
59	الإفصاح البيئي للشركات الغذائية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للفترة الممتدة من (2019-2015)	8
62	نتائج نموذج الانحدار الخطي المتعدد لأثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي	9
64	نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر حجم رأس المال على الإفصاح البيئي	10
65	نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر حجم المبيعات على الإفصاح البيئي	11
66	نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر حجم الربح على الإفصاح البيئي	12

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	أنموذج الدراسة	1
51	أسماء الشركات الغذائية الأردنية المدرجة في بورصة عمان	2
55	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	3
61	فرضيات الدراسة واختباراتها وقواعد القرار	4

أثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في بورصة (عمان دراسة تطبيقية في الشركات الغذائية)

أُعدت من قبل الباحث

علي بلاسم القرشي

أشرف عليها

الأستاذ الدكتور: عبد الحكيم مصطفى جودة

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية، المدرجة في بورصة عمان، والتعرف على عناصر الإفصاح البيئي في التقارير السنوية للشركات الغذائية.

تم تطبيق هذه الدراسة على الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في بورصة عمان، والمكونة من (8) شركات، خلال الفترة الممتدة من (2015-2019)، ولاختبار فرضيات الدراسة و تحقيق أهدافها، تم جمع البيانات من خلال أداة القياس وهي تحليل المحتوى كأداة دراسة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة للقطاع الغذائي، وتم التأكد من مدى ثبات درجات الإفصاح البيئي من خلال احتساب قيمة معامل كودر- ريتشاردسون (Kuder-Richardson (KR-20))، وتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي اختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للبيانات التي تم جمعها، وذلك للتأكد إذا ما كانت البيانات تقع تحت التوزيع الطبيعي أم لا.

أظهرت نتائج الدراسة أنَّ معظم الشركات الغذائية تركز في إفصاحها البيئي في تقرير مجلس الإدارة، ومن ثم في الإيضاحات ورسالة الشركة، أن عدد الأسطر المخصصة للإفصاح البيئي في التقارير السنوية جاءت بدرجة متوسطة، حصلت عناصر الإفصاح البيئي على درجات متفاوتة من الإفصاح، تقوم الشركات الغذائية الأردنية بالإفصاح البيئي الوصفي في تقاريرها المالية السنوية بدرجة متوسطة، لا تقوم الشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح المالي والكمي في تقاريرها السنوية، ويوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركات (رأس المال

والمبيعات والربح) على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

وأوصت الدراسة إلى تشجيع إدارات الشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح البيئي المالي والكمي في تقاريرها السنوية، وعدم الاعتماد فقط على الإفصاح الوصفي، وزيادة الاهتمام بالإفصاح البيئي وعناصر الإفصاح البيئي في التقارير السنوية، كذلك تطوير النصوص القانونية والتشريعية الخاصة بالإفصاح البيئي ومعالجة القصور فيها، ويُفضل أن يكون هنالك محفزات ودعم معنوي أو مادي عن طريق خصومات على الضريبة للشركات التي تقوم بالإفصاح البيئي، كما يُفضل أن يكون هنالك عقوبات قانونية وغرامات مالية على الشركات التي لا تلتزم بتعليمات الإفصاح البيئي، وإجراء دراسات وبحوث تخص الإفصاح البيئي بشكل أكبر في القطاعات الصناعية الأخرى من أجل إيجاد حلول أكثر للمشاكل البيئية التي تسببها الشركات الصناعية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- 1-1 المقدمة
- 2-1 مشكلة الدراسة
- 3-1 أهمية الدراسة
- 4-1 أهداف الدراسة
- 5-1 فرضيات الدراسة
- 6-1 متغيرات الدراسة
- 7-1 أنموذج الدراسة
- 8-1 حدود الدراسة

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة :

تقف البيئة في الوقت الحاضر في مقدمة اهتمامات الدول، فقد أنشأت الدول المختلفة وزارات وأجهزة عليا للمحافظة على البيئة، كما تشكلت هيئات وجمعيات ومنظمات باسم السلام الأخضر أو أصدقاء البيئة أو الأرض، وقيامها بنشاطات وفعاليات مهمة لتسليط الضوء على هذا الموضوع المهم.

وأصبح الاهتمام بالبيئة مطلباً ضرورياً في أغلب البلدان وتوجهاً عالمياً نتج عنه ظهور المحاسبة البيئية لما لها من أهمية في توفير معلومات عن التكاليف البيئية لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على أداء الشركات في القطاع الصناعي، كما واهتمت العديد من المنظمات الحكومية وغير الحكومية بإظهار الآثار البيئية للشركات في تقاريرها المالية، وأصدرت العديد من البيانات والمعايير الخاصة بالمحاسبة البيئية، فعلى سبيل المثال ألزم البنك الدولي حكومات الدول بإدخال معلومات المحاسبة البيئية ضمن الحسابات القومية لتلك الدول (Abdul Hussain, 2014).

إنّ الإفصاح البيئي ظاهرة حديثة نسبياً، زاد الاهتمام بها في سبعينيات وثمانينيات القرن المنصرم، نتيجة لضغوط مارسها جهات متعددة حكومية وغير حكومية، وقد تجسدت هذه الضغوط في تشريعات وقوانين، تقوم الدولة بتشريعاتها ومعايير محاسبية تتم للاسترشاد بها تارة، أو تلبية لحاجة المستثمرين والمستهلكين والعاملين والمجتمع تارة أخرى، ومهما كان الدافع للإفصاح فإن الشركات قد وجدت نفسها أمام التزامات لا يمكن التغاضي عنها بشأن إصدار التقارير البيئية عن نشاطاتها بحيث تتضمن هذه التقارير معلومات عن النفقات الرأسمالية والتشغيلية في مجال البيئة، الأضرار والإصابات للأفراد والممتلكات، العقوبات نتيجة عدم الالتزام بالقوانين (Abu Al Azm, 2005).

إنّ الإفصاح البيئي يوضح ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها وتحقيقها للمزايا التنافسية من جهة، ويمثل لمستخدمي التقارير المالية مقياساً للوقوف على الأحداث البيئية وجهود تلك الشركات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى، وتأثير الإفصاح البيئي في ترشيد القرارات وتعظيم الاستفادة من التقارير المالية للوحدات الصناعية، هذا إلى جانب اهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية بإصدار بعض المعايير والنشرات

الخاصة بالأمور البيئية، والتي أضفت المصادقية على المعلومات البيئية التي يجب أن تفصح عنها الوحدات الاقتصادية، إنَّ توفير معلومات كافية لأصحاب المصالح والمساهمين تساعد في اتخاذ قراراتهم من جهة أخرى، ولضمان توفير تلك المعلومات، لا بُدَّ من التوسع في قاعدة الإفصاح وعدم تحديدها فقط بالمتطلبات القانونية، بل يجب تبني الإفصاح الطوعي عن المعلومات الملزمة للاحتياجات المتعددة للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، إذ يُعد الإفصاح البيئي من أهم الأهداف التي تسعى إليها (Al-Musawi et al., 2016).

إنَّ الإفصاح البيئي يُسهم في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة الأداء البيئي للشركات، وذلك فيما يتعلق باستخدام الموارد المتاحة ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها. وإنَّ الإفصاح البيئي يعمل على دعم وزيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤولياتها البيئية، وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها، وفي المقابل زيادة الضغط على الشركات التي لا تفي بهذه المسؤولية تحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.

إنَّ الإفصاح البيئي في التقارير السنوية يجعل التقارير السنوية للشركات أكثر غنى بالمعلومات، وذلك عن طريق توفير المعلومات البيئية، وتكمن أهمية التقارير في أنها تساعد في زيادة الشفافية البيئية، وتساعد في فحص مفهوم البيئة، وتحديد علاقة الشركة مع المجتمع والشركات المنتجة للمنتجات الصديقة للبيئة والتي قد تحقق ميزة تسويقية تنافسية (Belal, 1997).

2-1 مشكلة الدراسة :

كما هو معروف أنَّ المشكلات البيئية الناتجة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها وخصوصا الصناعية منها، والآثار السلبية الناتجة عن التلوث الذي تسببه تلك الوحدات بمختلف أشكاله (مثل تلوث الهواء، والماء، والتربة، وغيرها)، ومحاولة الحد من مسببات التلوث ووضع البرامج والحلول لتحسين البيئة، وإنَّ الإفصاح البيئي من قبل الشركات الغذائية، هل هو مهم و ضروري في تقاريرهم السنوية؟ وهل هنالك محددات و تصنيفات يتم الإفصاح عنها؟ .

وتكمن مشكلة الدراسة الرئيسية، هل تقوم شركات الأغذية الأردنية المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح البيئي الوصفي والكمي والمالي في تقاريرها المالية السنوية؟ ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات الآتية:

1. هل يوجد أثر لحجم الشركة على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان ؟
2. هل يوجد أثر لحجم رأسمال الشركة على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان؟
3. هل يوجد أثر لحجم مبيعات الشركة على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان؟
4. هل يوجد أثر لحجم ربح الشركة على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان؟

3-1 أهمية الدراسة :

يستمد البحث أهميته من أهمية البيئة، وضرورة المحافظة عليها، وعدم الاضرار بها من خلال النشاطات المتنوعة للوحدات الاقتصادية، فضلا عن أهمية الإفصاح البيئي في تقاريرها المالية، إذ يعد الإفصاح البيئي من التوجهات الحديثة في اعداد وتقديم التقارير المالية، واصبح يجذب اهتمام مستخدمي تلك التقارير سواء أكانوا مستثمرين أم زبائن أو جهات أخرى، كأن تكون حكومية أو منظمات بيئية، وانعكاس ذلك في النجاح المستقبلي لها، وتعزيز قدرتها على مواكبة بيئتها التنافسية وتحقيق أهدافها الاستراتيجية، كما يستمد البحث أهميته من حاجة البيئة الاقتصادية الصناعية بشكل عام، إلى إجراء المزيد من الدراسات في هذا المجال الحيوي والحديث سواء أكانت على المستوى الأكاديمي أو على المستوى العملي لما له من تأثير كبير في تفعيل حركة البحث العلمي في هذا المجال وتبسيط الاضواء عليه.

4-1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى :

1. إيجاد الأثر بين حجم الشركات، والإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية.
2. إيجاد أثر حجم رأسمال الشركة على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان.
3. إيجاد أثر حجم مبيعات الشركة على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان.

4. إيجاد أثر حجم ربح الشركة على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان.

5-1 فرضيات الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، تحاول الدراسة الحالية اختبار صحة الفرضية الرئيسية الآتية:

الفرضية الرئيسية:

H_0 : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لحجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

$H_{0.1}$: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لحجم رأس المال على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثانية:

$H_{0.2}$: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لحجم المبيعات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

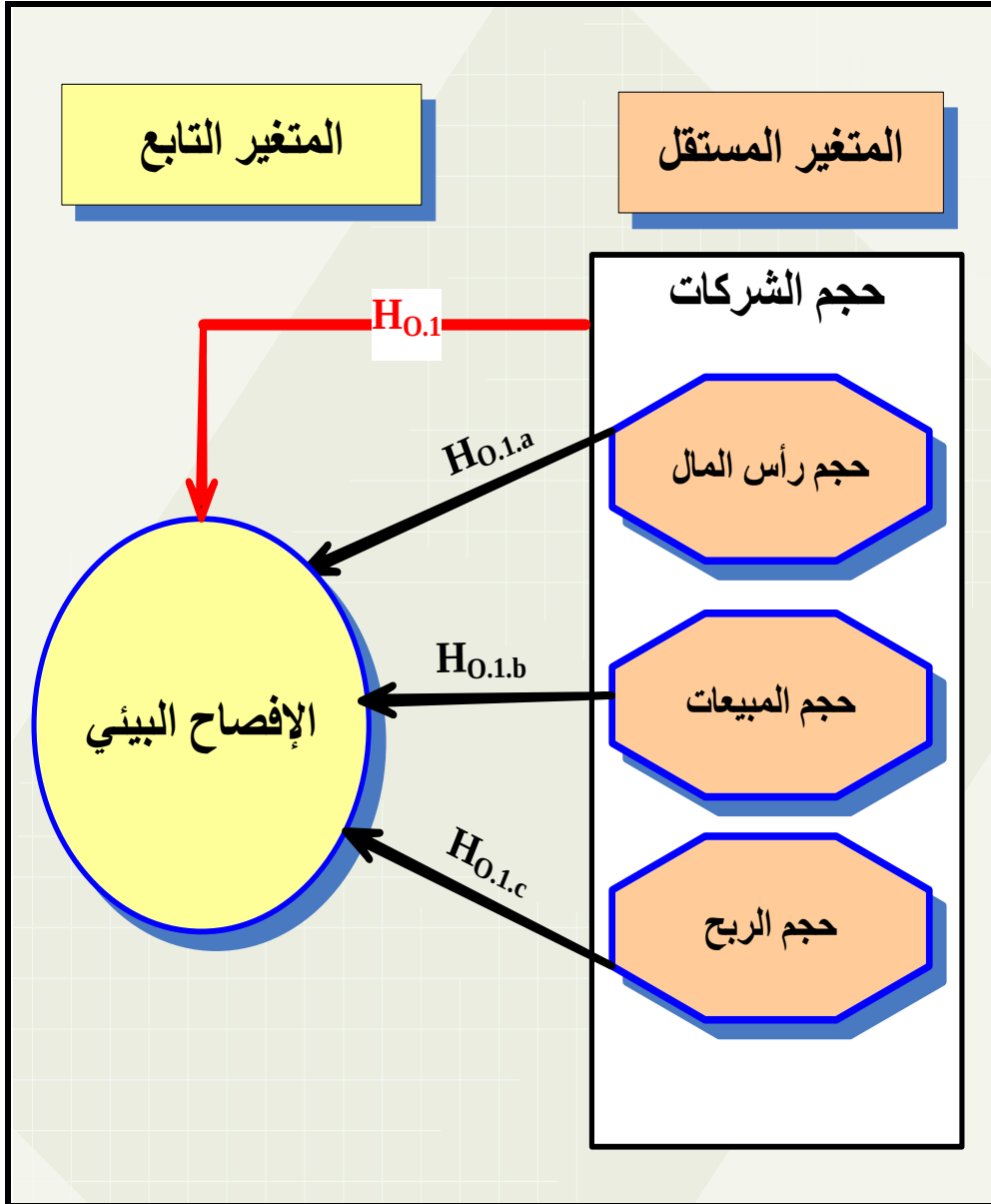
الفرضية الفرعية الثالثة:

$H_{0.3}$: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لحجم الربح على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

6-1 متغيرات الدراسة:

تتكون الدراسة الحالية من متغيرات مستقلة تخص حجم الشركة وهي: (رأس المال والربح والمبيعات) والمتغير التابع (الإفصاح البيئي) كما تظهر في أنموذج الدراسة.

7-1 أنموذج الدراسة :



الشكل (1) أنموذج الدراسة

8-1 حدود الدراسة :

تكمن حدود الدراسة في الآتي:

الحدود المكانية: شركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان.

الحدود الزمانية: التقارير المالية السنوية لمدة خمس سنوات (2015 – 2019).

الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة

- 1-2 : الإطار النظري
- 2-2 : الدراسات السابقة
- 3-2 : ما يميز هذه الدراسة

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

1-2 ماهية الإفصاح البيئي:

إنَّ أيَّ مطلع على الأدبيات المحاسبية سيواجهه كثرة المصطلحات أو التسميات التي يتم استخدامها من طرف الباحثين، للدلالة على إفصاح المؤسسات عن قضاياها البيئية، ولعل أكثرها انتشاراً إلى جانب "الإفصاح البيئي"، "الإفصاح البيئي والاجتماعي، الإفصاح الاجتماعي". ويمكن أن نرجع عدم إقتصار الباحثين على مصطلح وحيد، إلى تأثير الأدبيات المحاسبية بالتطور التاريخي للإفصاح البيئي، والذي بدأ كممارسات ضمن الإفصاح الاجتماعي، وأيضاً إلى عدم اتفاق الباحثين على مواضيع الإفصاح البيئي، فهناك من يرى بأن الصحة والسلامة المهنية تعتبر من مواضيع الإفصاح البيئي، وهناك من يعتبرها مجاًلاً منفصلاً من ضمن مجالات الإفصاح الاجتماعي، وهناك من يذهب إلى أبعد من ذلك، حيث لا يرى أيّ داعٍ للفرقة بين الإفصاح البيئي والاجتماعي، إلى أنَّ التفرقة بين الإفصاح البيئي والاجتماعي من خلال التسمية أو المصطلح لن تكون بذات أهمية، كون أن الإفصاح البيئي ما هو إلا أحد أوجه الإفصاح الاجتماعي، مؤكدين في نفس الوقت بأن الاستخدام العشوائي للمصطلحات قد يكون السبب وراء الكثير من الإرباك الذي يمكن أن نجده في الدراسات التي تتناول العلاقة بين المؤسسة والمجتمع. (Gray et al, 1996).

إنَّ مسألة المصطلحات ليست مسألة ذات أهمية كبيرة، إذا كانت كذلك تمت مقارنته بالحاجة إلى إنشاء إطار مفاهيمي متوافق. لذلك، من أجل تجنب أي لبس قد ينشأ عن الاستخدام المتعدد للمصطلحات، (Jones, 2002).

سيتم استخدام مصطلح الإفصاح البيئي في جميع أجزاء متن الدراسة للإشارة إلى إفصاح المؤسسة عن قضاياها البيئية.

2-2 نشأة وتطور الإفصاح البيئي:

تركز الأدبيات المحاسبية على الاتفاق، على أنَّ أواخر الستينيات وأوائل السبعينيات شهدت أولى ممارسات الإفصاح البيئي في التقارير السنوية للمؤسسة تحت اسم "المحاسبة الاجتماعية"، وطوال السبعينيات وحتى منتصف الثمانينيات، لم تحظ هذه الممارسة بالكثير من الاهتمام، سواء من المؤسسات أو من الدراسات المحاسبية في هذه الفترة وكذلك الدراسات

المحاسبية التي ركزت على دراسة الأبعاد الاجتماعية مقابل القليل من الاهتمام بالبعد البيئي، بشكل عام، خلال هذا الوقت (Gray, Owen, Maunders, 1996).

ووفقاً لـ (Jones, 2002)، كانت إفصاحات المؤسسة عن قضاياها البيئية موزعة ومدرجة ضمن مجالات الإفصاح الاجتماعي، دون أن تظهر بشكل منفصل ضمن تقاريرها المالية، كما كانت الإفصاحات البيئية غير مكتملة، غير دقيقة، غير متناسقة، لا تقبل المقارنة، لا يمكن التأكد من صحتها، وصفية أكثر منها كمية، تعمل على تحميل صورة المؤسسة أكثر مما تفيد في معرفة الأداء الفعلي للمؤسسة.

ويمكن أن نعتبر الفترة من منتصف الثمانينات إلى بداية التسعينات، بمثابة البداية الفعلية للإفصاح البيئي، حيث برز اهتمام متنامٍ ومتصاعدٌ منذ بداية الثمانينات سواء على المستوى المحلي أو الدولي بقضايا حماية البيئة، وهو ما تجلّى في توالي صدور التقارير عن هيئة الأمم المتحدة مثل تقرير برنامج الأمم المتحدة للبيئة لسنة (1982)، الميثاق العالمي للطبيعة من نفس السنة، تقرير بورتلاند سنة (1987)، أو في الحيز الكبير الذي أضحت تحوزه القضايا البيئية ضمن اهتمامات وسائل الإعلام، خاصة بعد كوارث بوبال الهندية، وتشيرنوبل، وإكسون فالداز، وظهور مجموعات معينة ركزت اهتمامها على القضايا البيئية، التي كانت تعرف باسم مجموعات الضغط البيئي.

كل هذه التطورات أدت إلى تحول كبير في مصلحة الدراسات المحاسبية، التي ركزت بشكل شبه كامل على البعد البيئي للمؤسسة، مقابل تراجع الاهتمام بأبعاد اجتماعية أخرى مثل ظهور مصطلح المحاسبة البيئية والاجتماعية لأول مرة، بدلاً من المحاسبة الاجتماعية فقط، كما في السابق (Lu, 2008)، خلقت التطورات ضغوطاً على الشركات، وخاصة تلك التي تعمل في الأنشطة التي تؤثر على البيئة.

في هذا السياق تشير الأدبيات المحاسبية، إلى أن أواخر الثمانينيات شهدت أول إفصاحات بيئية في تقارير منفصلة عن التقارير السنوية، بالنسبة لمجموعة من المؤسسات التي تعرضت لانتقادات شديدة بسبب سياساتها البيئية، كان رد فعلها لأول مرة هو نشر تقارير منفصلة عن التقارير السنوية، والتي من خلالها تتنازل عن مسؤولياتها البيئية المسماة التقارير البيئية، مثل مؤسسة (Eastman Kodak) الأمريكية عام 1988 ومؤسسة (Norsk Hydro) النرويجية عام (1989)، ومع ذلك، فإن إدراك فائدة المعلومات التي تم الكشف عنها لم يتغير كثيراً عن الفترة السابقة، فإن جودة المعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها في التقارير السنوية، على الرغم من زيادة حجمها،

يُنظر إليها على أنها لا تقبل المراجعة، وأنها تعمل على تحسين صورة المؤسسة أكثر من أي شيء آخر.

نفس الشيء، سُجل بالنسبة للتقرير البيئي، فقد كان يحتوي على الكثير من الصور التي تبرز المناظر الطبيعية الخلابة، في مقابل قلة المعلومات التي تعكس حقيقة التزام المؤسسة من الناحية البيئية، وهو ما جعل الكثيرين يستخدمون مصطلح المحلات الخضراء (Green Glossies) عند إشارتهم إليه في ذلك الوقت، كما بدأ صدور الارشادات والتوجيهات على شكل دليل يكون بمثابة مرشد للمؤسسات المعرفة، ما يتوجب عليها الإفصاح عنه من طرف بعض المنظمات المعنية بحماية البيئة، مثل دليل التحالف من أجل اقتصاديات مسؤولة بيئياً (1989)، دليل اتحادات الصناعات البريطانية (CBI, 1993)، دليل مبادرة الإبلاغ البيئية العامة (PERIG, 1994)، دليل مجلس الصناعة العالمي من أجل البيئة (WICE, 1994).

من النصف الثاني من التسعينيات إلى بداية الألفية الجديدة، زاد عدد المؤسسات وزاد مستوى التنظيم، ويعد الإفصاح عنها ملحوظاً وتقدمياً في التقارير السنوية، حيث زاد عدد المؤسسات التي تنشر التقارير البيئية بشكل منفصل، في هذا السياق يظهر المسح الدولي الذي قامت به (KPMG)، سنة (1996) لـ 1300 من الشركات الكبرى موزعة على (13) دولة، بأن (70%) من الشركات قامت بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية في قوائمها السنوية، بينما نشرت (18%) تقارير بيئية. وفي السياق ذاته، أكدت الدراسة أن الاتجاه العام للمؤسسات يتجه نحو نشر المزيد من التقارير البيئية، وتحسن ملحوظ في جودة التقارير البيئية المنشورة بسبب الطلب المتزايد من الجهات المعنية لمزيد من المعلومات.

حيث أظهر المسح أن (80%) من التقارير تم نشر تفاصيل السياسات البيئية، (91%) من التقارير تم نشر تفاصيل الخطط والأهداف المستقبلية، لكن (37%) منها فقط اشتملت على أهداف كمية، و(87%) من التقارير تم تضمين البيانات الكمية، حيث (70%) من التقارير قدموا بيانات كمية تتعلق بالسنوات السابقة مع ما يمكن مقارنته، في (35%) من بين التقارير تم الكشف عن الأداء البيئي للمؤسسة في جانبيه السلبي والإيجابي، (54%) كان هناك نوع من الإشارة لنظم الإدارة البيئية، في (43%) من التقارير تم نشر تفاصيل عن المراجعة البيئية، وأن (15%) من التقارير تم مراجعتها من طرف جهة مستقلة (Skillius, Wennberg, 1998).

شهدت الفترة من مطلع الألفية إلى يومنا هذا ظهور المحاولات الأولى لتدويل ممارسات الكشف البيئي، واكتسبها القبول العام بإصدار مبادرة الإبلاغ العالمية (Global Reporting Initiative) عام (2000)، عندما شهدت حدوث الانهيارات والفضائح التي طالت الشركات

العالمية الكبرى، والتي أعطت حافزاً قوياً للحكومات والمؤسسات، لتصبح أكثر اهتماماً بالكشف عن المسؤولية البيئية، ولاسيما بعد أزمة الثقة في المعلومات، التي أثرت على الأسواق المالية، وهو ما دفع بمنظمي الأسواق المالية إلى إصدار مجموعة من القوانين الملزمة، والتي تعنى بنوعية المعلومات غير المالية، والتي يندرج ضمنها المعلومات البيئية، مثل قانون (Sarbanse Oxley, 2002) في الولايات المتحدة الأمريكية، وقانون الحماية المالية (LSF, 2003) في فرنسا، مذكرة الائتمان الكربونية (Carbon Credit Note, 2005) في جنوب أفريقيا، قانون الاكتتابات العامة الأولية الأخضر (Green Ipo, 2008) في الصين.

إنّ الإفصاح البيئي سواء أكان ضمن التقارير السنوية أو البيئية أو ضمن صفحات الانترنت، أصبح أكثر تنظيماً وأكثر مدلولية، ويستند في عدد من الدول خاصة المتقدمة منها إلى أطر تشريعية وقانونية حاولت أن تضيف عليه صفة الإلزامية، لكن غياب مبادئ توجيهية حسب الاعتقاد تحظى بالقبول العام جعل من ممارسته في معظمها تتم بصورة اختيارية من طرف المؤسسات، فهو بدأ بشكل اختياري ولا يزال اختياريًا في معظمه إلى حد اليوم (Burgwal, Oliveira, 2014). يمكننا تلخيص مدى التطور الذي شهدته ممارسات الإفصاح البيئي من خلال الجملة الشهيرة التي أطلقتها (KPMG)، من أن السؤال لم يبقَ حول من يقوم بالإفصاح؟ بل من لا يقوم بالإفصاح؟

2-3 مفهوم الإفصاح البيئي:

تتعدد وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها من البيانات المالية المنشورة، ويأتي هذه الاختلاف أساساً من اختلاف الأطراف ذات العلاقة، فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد البيانات المنشورة، وهي إدارة المنشأة تختلف عن نظرة من يدقق هذه البيانات، ومع نظرة من يستخدم تلك البيانات من أفراد المجتمع (مستثمرين، محللين وغيرهم) (العامري، 2010).

يُعرف الإفصاح البيئي بأنه، عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في قوائم وتقارير دورية وشروحات مصاحبة، مما يسهل مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات، كذلك المحاسبين عند تقييم الأداء البيئي وتبسيط اتخاذ القرارات ذات الصلة (حسن، 1999).

وعرف الإفصاح البيئي بأنه: احد مكونات الإفصاح الشامل، ويساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية، والأطراف المعنية من المعلومات المالية التي تساعد في تقييم كفاءة المنظمات، فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية، ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها

الاجتماعية فيما يتعلق بحماية البيئة، والمحافظة على مواردها وتجنب المجتمع مخاطر التلوث (راضي، 2001).

ويُعرف الإفصاح عن المحاسبة البيئية على أنه: "مجموعة من المعلومات المتعلقة بأنشطة الأداء والإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية، وآثارها المالية في الماضي والحاضر والمستقبل (Christine, 2003).

كما تم تعريفها على أنها: "الطريقة التي يمكن من خلالها للمنشآت الصناعية إبلاغ المجتمع بمختلف الجهات الفاعلة فيه، عن أنشطتها في سياق بيئي، وتعد البيانات المالية أو التقارير المصاحبة أداة مناسبة لتحقيق ذلك".

يُعرّف (عمر، 2017)، أن الإفصاح البيئي عبارة عن عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في قوائم وتقارير دورية، مما يُسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويوجه قراراتهم فيما يتعلق بالأداء البيئي.

وفي أدبيات المحاسبة نجد إفصاحًا مطلقًا يعبر عن الوظيفة الثانية للمحاسبة، وهي الوظيفة الاتصال أو الإعلام.

تعددت الآراء حول مفهوم الإفصاح وحدوده، ويرى الباحث ذلك بسبب تعدد الاختلافات وتضارب المصالح للأطراف المهتمة، لأن وجهة نظر كل طرف لا تتطابق مع وجهة نظر الطرف الآخر، مما أدى إلى مفهوم عام موحد للإفصاح المحاسبي الذي من خلاله يصعب إيجاد مستوى الإفصاح الذي يلبي احتياجات كل طرف.

ولقد بين (Hendriksen, 2005)، وجود ثلاثة مفاهيم إفصاح تتعلق بالكمية المناسبة من المعلومات التي سيتم الكشف عنها، وهي الإفصاح الكافي والكامل والعادل، حيث ترى أن الإفصاح الكافي، يشير إلى الحد الأدنى الذي ينبغي أن يكون الإفصاح عن المعلومات، لضمان عدم تضليل البيانات المالية للمستخدمين، فيما يتعلق بالإفصاح العادل والإفصاح الكامل اعتبرهم أكثر إيجابية، لأنه يعتقد أن الإفصاح العادل يتضمن هدفًا أخلاقيًا، من حيث إنه يعمل على استجابة متوازنة للاحتياجات المعلوماتية، لجميع المستخدمين، يمكن اعتبار هذا الكشف الكامل بمثابة عرض لتقديم جميع المعلومات ذات الصلة، يضيف (Hendriksen, 2005): بأنه ينظر للإفصاح الكامل على أنه عرض للمعلومات الزائدة، وبالتالي فهي غير مناسبة، لأن الكم الكبير من المعلومات يؤدي إلى عرض تفاصيل غير مهمة بطريقة تحجب المعلومات الجوهرية، ويجعل

التقارير المالية صعبة التفسير، ومع ذلك يجب أن يكون الإفصاح الملائم كافياً وعادلاً وكاملاً، ولا توجد اختلافات جوهرية بين المفاهيم الثلاثة إن استخدمت في إطارها الصحيح.

كما يشير (الشيرازي، 1990): إلى أن هناك اتجاهين للإفصاح المحاسبي، الاتجاه التقليدي والاتجاه المعاصر، لأنه يعتقد أن المجتمع المالي، وخاصة المستثمر العادي، يتمثل الاتجاه التقليدي في الإفصاح الوقائي الذي يهدف إلى حماية من لديه قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية، عن طريق الكشف عن المعلومات بطريقة لا تجعل التقارير المالية مضللة، أما الاتجاه الثاني وهو الاتجاه المعاصر، فيعتقد أنه يتمثل في الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي، والتي ظهر نتيجة الأهمية المتزايدة للملائمة، نتيجة لظهور الطلب على الإفصاح عن المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار، بحيث لم يعد التركيز على المعلومات المناسبة للمستثمر العادي، وإنما اتسع نطاق الإفصاح ليشمل أيضاً الإفصاح عن أي معلومات ذات صلة قد تحد من إمكانية تحقيق مجموعات معينة لمكاسب على حساب الفئات أخرى، بسبب الاعتماد على مصادر أخرى للمعلومات.

ويعرف الإفصاح البيئي بأنه "عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويرشد قراراتهم بما يتعلق بالنفقات البيئية" (عمر، 2017).

إن مفهوم الإفصاح البيئي يتمثل بالعملية، التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية، والناجمة عن ممارسة الشركة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة الشركة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة، للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء (أبو العزم، 2005).

وعلى الرغم من أن مفهوم الإفصاح هو تعريف واحد سواء كان محاسبياً أم بيئياً، إلا أن الملاحظ بالنسبة للإفصاح المحاسبي التقليدي، فهو يقتصر على عرض نتائج الأعمال في ضوء السياسات والمفاهيم المحاسبية، فهو قد لا يعكس ما ينتج عن ممارسة الشركات المختلفة لأنشطتها من آثار بيئية سلبية؛ مما يؤدي بالنتيجة إلى وجود نقص في عملية عرض المعلومات المرتبطة في نشاط المنظمة في مجال البيئة، وعلى وجه الخصوص المعلومات المتعلقة بالتكاليف والمطلوبات البيئية، وهذا بدوره يشكل أحد التحديات التي واجهت المحاسبة في السنوات الأخيرة والتي زاد فيها نشاط الشركات الصناعية، واتسع ليشمل الآثار السلبية الناجمة عن التلوث والهدر في المواد السامة الخطرة على البيئة المحيطة بهذه الشركات (الراشد، 2013).

وبتحليل التعريف أكثر، نجد بأنه يقوم على عنصرين أساسيين هما المستفيدون والمحتوى الإعلامي، وبلاستناد للأدبيات المحاسبية في الموضوع، يرى (إلياس، 2018)، بأنه يمكن تناول مفهوم الإفصاح البيئي فيما يلي:

1. **المستفيدون:** يمثلون أجزاءً مختلفةً من المجتمع، ويطلق عليهم أصحاب المصلحة، مما يعني توسيع الإفصاح للأطراف الأخرى الذين ليس لديهم علاقة مالية متبادلة مع المؤسسة، ولكن لديهم مصالح مشتركة في كيفية تعامل المؤسسة مع القضايا البيئية، وبالنظر إلى تعدد أصحاب المصلحة واحتياجاتهم المختلفة، فإن ذلك من شأنه أن يفرض على المؤسسة الحاجة إلى الموازنة بين مصالحها لأنها ستكون خاضعة لمسؤوليتها، وهو ما ينعكس في المحتوى الإعلامي المرتبط بشكل أساسي باحتياجات أصحاب المصلحة والمستفيدين من المعلومات.
 2. **المحتوى الإعلامي:** هناك ضرورة لأن يكون قادراً على الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، وبالشكل الذي لا يؤدي إلى تعظيم مصلحة طرف على حساب مصلحة طرف آخر وحتى يحقق ذلك فإن:
 3. **المضمون:** يمتد ليشمل نتائج القياس المرتبطة بتفاعل المؤسسة مع بيئتها الطبيعية سواء تعلق الأمر بالحاضر أو الماضي أو المستقبل.
- أما اللغة الإعلامية: تمتد لتشمل أساليب تعبير أخرى تتمثل في المعلومات الكمية، والوصفية والتي تظهر في شكل سردي أو على شكل تمثيل بياني أو صور أو أفلام. في حين أن طريقة العرض، يمتد ليشمل جميع وسائل الإعلام التي تراها المؤسسة مناسبة لتعدد المحتوى. وخصائص المعلومات المراد الكشف عنها، من تقارير منفصلة عن التقارير السنوية، على مواقع المؤسسة، أو الإعلانات التلفزيونية.

4-2 تصنيفات الإفصاح البيئي:

1. طبقاً لوجود الالتزام من عدمه: يمكن التمييز بين نوعين من أنواع الإفصاح البيئي؛ الإفصاح

البيئي الاختياري، الإفصاح البيئي الإلزامي شرح (Jones, 2002):

أ- الإفصاح البيئي الاختياري: إفصاح المنشأة عن معلومات بيئية بشكل طوعي، عن طريق أي وسيلة إعلامية تراها مناسبة لعرض بياناتها.

ب- الإفصاح البيئي الإلزامي: هو إفصاح من قبل المنشأة عن معلوماتها البيئية بحكم قوانين يتم نشرها عن طريق التقارير السنوية.

وعلى ذلك، فإن ما يتم الإفصاح عنه وفق التشريعات أو القوانين أو المعايير المحاسبية الإلزامية فهو يعتبر ضمن الإفصاح البيئي الإلزامي، أما المعلومات التي تم الإفصاح عنها وتزيد عن ما هو مطلوب طبقاً لتلك المتطلبات والمعايير الإلزامية فهو يعتبر ضمن الإفصاح البيئي الاختياري.

قد يظهر الإفصاح الاختياري في شكل معلومات يقصد بها تلبية احتياجات الأطراف، فالمؤسسة غير مطالبة بالإفصاح عنها، أو قد تظهر في شكل معلومات تفصيلية لأكثر مما هو مطلوب، حسب القوانين التي تخضع بشكل عام لتقدير الإدارة، حيث إنه يمثل استكمالاً لما تراه الإدارة ضرورياً لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات والذي يمثل الإفصاح الإلزامي الحد الأدنى منها، ويعد الإفصاح البيئي اختياريًا في معظمه، ففي الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا مثلاً أين ظهرت أولى ممارسات الإفصاح البيئي؟ والتي لا تزال معظم المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات إختيارية، بالرغم من ظهور بعض القوانين التي تلزم المؤسسات خاصة المقيدة منها في البورصة، بالإفصاح عن قضاياها البيئية خصوصاً فيما يتعلق بتأثيراتها على البيئة الطبيعية، فتشير (Aburaya, 2012)، إلى أنه وبالرغم من القوانين التي صدرت في بريطانيا، إلى أن الإفصاح البيئي ما يزال اختياريًا بشكل كبير، وأن المؤسسات البريطانية تسترشد بالعديد من الإرشادات والمبادرات المحلية والدولية وبصورة طوعية للقيام به.

وفي نفس السياق يرى (Petters and Romi, 2003)، عدم فعالية القوانين الخاصة بالإفصاح البيئي، لكونها تكتفي بالحد الأدنى الواجب الإفصاح عنه، ويعود ذلك إلى عدم قدرة الجهات الحكومية والمهنية على تحديد ما الذي يتوجب على المؤسسات الإفصاح عنه، نتيجة التنوع والتباين في احتياجات أصحاب المصالح، وهو ما يجعل من المعلومات البيئية المفصح عنها لا تعكس التعامل الحقيقي للمؤسسة مع قضاياها البيئية، في مقابل تصاعد الاهتمام والضغط من طرف أصحاب المصالح نحو مزيد من الإفصاح.

2. طبقاً لمدولة المعلومة البيئية: يمكن أن يكون الإفصاح البيئي إيجابياً أو سلبياً أو حيادياً مثال ذلك يرى (Patten and Crampton, 2003) أن:

أ- الإفصاح البيئي الايجابي: يُعبر عن المعلومات التي تفيد بأن المؤسسة تعمل بتناغم مع البيئة.
ب- الإفصاح البيئي السلبي: يعبر عن المعلومات التي تفيد بأن المؤسسة تعمل كمدمر للموارد الطبيعية.

ج- الإفصاح البيئي الحيادي: يعبر عن المعلومات التي لا تعطي للقارئ تصوراً دقيقاً عن طريقة تعامل المؤسسة مع قضاياها البيئية.

وقد توصل (Gowan and Gadenne, 2005)، إلى أن الإفصاح البيئي الإلزامي متوازن من حيث وجود معلومات إيجابية وسلبية، بخلاف الإفصاح البيئي الاختياري الذي تهيمن عليه المعلومات الإيجابية مقارنة بالمعلومات السلبية.

وأوضحوا أنّ الحاجة إلى الأطر القانونية يمكن أن يقود الإدارة إلى استخدام الإفصاح البيئي، من خلال التركيز على المعلومات الإيجابية في مدح الذات، أي تجميل صورة المؤسسة، بدلاً من إيصال المعلومات المناسبة لأصحاب المصلحة لتمكينهم من اتخاذ القرارات.

يمكننا أن نرى الاهتمام المتزايد الذي أظهره مختلف أصحاب المصالح بما فيهم المساهمين بالقضايا البيئية للمؤسسة، يمكن أن يكون تأثيراً كبيراً على قرارات الإدارة، من حيث قدم المؤسسة بطريقة إيجابية، خاصة وأن الكشف عن المعلومات السلبية يمكن أن يضر بسمعة المؤسسة، وقد يؤدي ذلك إلى ردود أفعال من أصحاب المصلحة تهدد بقائها واستمراريتها.

2-5 اتجاهات الإفصاح البيئي ومجالاته:

لقد ظهرت اتجاهات وأبعاد مختلفة في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي نتيجة للدراسات والنماذج التطبيقية يمكن إيجازها فيما يلي (بدوي، 2012، 2):

1. من حيث نطاق الإفصاح: تؤثر طبيعة نشاط الشركة والمجتمع الذي تزاوّل فيه عملها على نطاق أو مدى الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي ويأخذ الأشكال الآتية:

— الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.

— الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواءً في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.

2. من حيث شكل الإفصاح:

- تقارير وصفية: يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في شكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي يشمل بعض الأرقام والإحصاءات والنسب.
- تقارير كمية: إنَّ المعلومات التي تعكس القضايا البيئية للشركة هي كمية بحتة، مثل كمية انبعاثات الغازات
- تقارير مالية: يمكن الحصول على معلومات عن الأداء البيئي في صورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

أن هذا القياس الكمي للإفصاح من شأنه أن يحسن جودة الكشف، من خلال السماح بتحديدته أو توضيح مقدار الجهد الذي تبذله المؤسسة في مجال معين من المسؤولية الاجتماعية، ويرى (Jones 2002)، أن البيانات الكمية ليس لها معنى صحيحاً إذا لم تكن مدعومة بالإفصاحات الوصفية التي يضعها في السياق، ويرى إلى ضرورة ضمان التوازن بين المعلومات الكمية والوصفية

إن الإفصاحات التي تستند فقط إلى المعلومات النقدية لن تكون كافية للسماح لأصحاب المصلحة باتخاذ القرارات المناسبة بشأن القضايا البيئية للمؤسسة، كون اعتبار دلالاتها الإعلامية ضعيفة، وأشار إلى أن المؤسسة تقدم مزيجاً من المعلومات في صيغ نقدية وغير نقدية، إنه أكثر نفعية وذات مغزى، ويساعد أصحاب المصلحة على اتخاذ القرارات (Raar, 2002).

مما سبق يمكن ملاحظة أن جميع الصيغ هذه تكمل بعضها البعض، بحيث يمكن التحقق منها معاً سيزيد البعض من فائدة المعلومات المفصح عنها، إذا كشفت الشركة عن نيتها في شراء آلات لحماية البيئة، ويكفي ذكر المبلغ الذي ستكلفه هذه الآلات، لأن المعلومات هنا غير كاملة، ومعناها ضئيل، ويمكن أن تكون مضرّة بموقف المؤسسة، ولكن إذا كان هذا الإفصاح مدعوماً بتعليق سردي، مما يوضح نوع الآلة والغرض من اقتنائها، إلى زيادة فائدة المعلومات بحيث تصبح المعلومات ذات مغزى أكبر، والأمر نفسه إذا أضفت، على سبيل المثال، كمية التلوث الذي يمكن لهذا الآلة التخلص منه، سيزيد من فائدة هذه المعلومات، إذن القدرة على الاعتماد عليها من جانب أصحاب المصلحة، لاتخاذ القرارات وللمساعدة في توضيح موقف المؤسسة نحو تحدياتها البيئية، من حيث كونها حريصة على تحمل مسؤولياتها اتجاه قضاياها البيئية.

3. من حيث موقع الإفصاح:

- يتم الإفصاح عن الأداء ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها أو ضمن التقارير الاجتماعية للشركة.
- يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية، باعتبار أن المعلومات البيئية والمعلومات الاقتصادية وحدة متكاملة، ومن ثم يجب على الشركة أن تفصح عن الأداء الشامل.
- يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة أو في تقرير مجلس الإدارة.

6-2 متطلبات الإفصاح البيئي:

تتمثل متطلبات الإفصاح البيئي في المقومات الرئيسية اللازمة لنجاحه وهي (عبد الله، 2002، 450):

1. المتطلبات العامة للإفصاح البيئي:

- تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند إليها عمليات نجاح هذا الإفصاح في تحقيق أهدافه وتشمل:
- وجود تنظيم مهني قوي، يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.
 - إنشاء أجهزة حكومية، تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة، وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على الشركات التي تخالف تلك القوانين.
 - تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار البيئة، لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للشركات، التي تسبب تلوثاً للبيئة، مثل صناعة البترول والاسمنت والأسمدة والأدوية، مما يؤدي في النهاية إلى تعميم الإفصاح على مستوى جميع الشركات.
 - وجود مقاييس علمية وعملية، لقياس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية، تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية، واستخدام الحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس، وأن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين، وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة، لتحقيق الموضوعية والعدالة في نتائج هذا القياس.

– الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعارف عليها التي تتبعها الشركة في معالجة تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية.

– تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤولياته ليشمل، مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي.

2. المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي (Toms, 2002: 257):

- هي المحتويات الأساسية من البيانات المالية والكمية اللازمة للإفصاح البيئي، وتشمل:
 - البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية، مثل: التكاليف البيئية الرأسمالية وهي: تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة، لمنع أو إزالة أسباب التلوث، والفصل بينها وبين التكاليف الرأسمالية الأخرى.
 - التكاليف البيئية الجارية التي تتحملها الشركة، مثل: تكاليف تدوير وحفظ والتخلص من المخلفات الضارة للعملية الصناعية.
 - الأعباء المالية الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة الشركة لقوانين ونظم حماية البيئة وجزاءات وغرامات وتعويضات.
 - البيانات غير المالية (الكمية) المتعلقة بالأداء البيئي: تشمل البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها الشركة، للوفاء بمسؤوليتها البيئية مثل: كمية الانبعاثات والمخلفات الناتجة عن العملية الإنتاجية في كافة مراحلها، وكمية المخلفات التي يتم معالجتها أو تدويرها، وكمية الوفرة في المدخلات خامات – طاقة وغيرها.. وكمية الانخفاض في عدد الإصابات بين العاملين بأمراض، نتيجة التلوث وكمية الزيادة في المبيعات الناتجة عن تحسين مستوى الأداء البيئي، والمساحات الخضراء والأشجار التي أضيفت لعناصر التنوع البيولوجي.

2-7 منافع الإفصاح البيئي:

تم التوصل إلى أن السوق المالية تقيم بشكل إيجابي إفصاح المؤسسات عن نفقاتها الرأسمالية البيئية، وهذا بالنسبة للمؤسسات ذات الأداء البيئي الجيد دون المؤسسات ذات الأداء البيئي السلبي، كما هو متوقع من المؤسسات ذات الأداء البيئي الجيد، أن تتمتع بمجموعة من المزايا بسبب تحمل مسؤولياتها البيئية من خلال الحصول على الشهرة الخضراء (Green Goodwill)، مزايا التكلفة بفعل عمليات الابتكار، وارتفاع تكلفة التنافس معها، في حين أن المؤسسات ذات الأداء البيئي السلبي لا تتمتع بالمزايا وبدلاً من ذلك فهي تواجه التزامات تتحمل على إثرها نفقات مستقبلية، في سبيل

تحسين أدائها البيئي وفق ما تتطلبه القوانين، دون أن يكون هناك عوائد نتيجة هذا الامتثال، كما بينت أن السوق المالية خاصة من خلال المستثمرين، تهتم بالبحث عن وجود التزامات بيئية غير مفصح عنها من طرف المؤسسة، وهو ما سيتبلور من وجهة نظر المستثمرين في حالة العثور عليها، إلى مزيد من النفقات البيئية الرأسمالية التي ستتحملها المؤسسة مستقبلاً (Clarkson, Li, Richardson, 2004).

تم التوصل إلى أن هناك علاقة بين قرار الإدارة بالإفصاح البيئي، ومخاوف الأسواق المالية والضغط الإعلامية، بناءً على حقيقة أن السوق التمويلية والصحافة مهمان للغاية لبقاء واستمرارية المؤسسة في المستقبل، من خلال تمكينها من تحسين سمعتها أو العمل داخل المجتمع، وأن هناك حاجة للمعلومات البيئية من أجل استخدامها للتنبؤ بالأرباح المستقبلية أو للتأثير على محتوى التقارير الصحفية، ووجدت الدراسة أن توسيع نطاق الإفصاح البيئي يجعل توقعات المحللين الماليين للأرباح المستقبلية أكثر دقة، ويساعد أيضاً في تقليل التشتت في توقعات المحللين الماليين، التي يمكن أن تنجم عن المعلومات الصادرة عن وسائل الإعلام، خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات الحساسة البيئية (Aerts, Cormeir, Magnan, 2008).

إن الإفصاح البيئي يؤثر على مخاوف السوق المالية، على أساس أن الأسواق المالية تحتاج إلى إفصاح موثوق به بشكل متزايد، وهذا يفرض على الإدارة، عندما تحتاج إلى زيادة حجم التمويل، اللجوء إلى الإفصاح البيئي، ووجد أن عدد المرات التي زادت فيها المؤسسات من تمويلها يرتبط بشكل إيجابي بمستوى الإفصاح البيئي (Barth, McNichols, factors, 1997).

هنالك من توصل إلى أن الإفصاح البيئي يؤدي إلى الحد من عدم تناسق المعلومات بين المؤسسة وأصحاب المصلحة، مما يعزز الثقة بين الطرفين ومعدل المشاركة، والتأثير إيجاباً على قيمته السوقية، أشير أيضاً إلى أن الإفصاح البيئي له تأثير أقوى من الإفصاح الاجتماعي في تقليل عدم تناسق المعلومات، خاصة عند الكشف عن وجود مخاطر لتحمل الحقوق أو التعويضات أو الدعاوى القضائية (Cormier, Ledoux, Magnan, 2011).

توصل (Milne, Patten, 2002)، إلى أن الإفصاح البيئي، وخاصة المعلومات الإيجابية، يمكن أن يكون أكثر من مجرد نشاط يفيد إنشاء علاقات عامة للمؤسسة، لأنه وأظهرت الدراسة أن هناك رد فعل إيجابي من المستثمرين على قرارات الاستثمار طويلة الأجل اتجاه الشركات للإفصاح عن التزاماتها البيئية.

إن هناك علاقة إيجابية بين ميل المنظمة إلى الإفصاح الطوعي عن قضاياها البيئية، وقيمة المؤسسة، بحيث يتم من خلال التوسع في الكشف عن هذا، فإنها ترسل إشارات إلى السوق

توضح أدائها البيئي المتميز، ما يرحب به المستثمرون هو أن الشركة تتمتع بمزايا تنافسية عالية، والتزامات بيئية أقل من المؤسسات الأخرى، مما ينعكس إيجاباً على توقعات المستثمرين للأرباح المستقبلية للمؤسسة (Clarkson, Fang, Li, Richardson, 2013).

تمّ التوصل إلى أن جودة الإفصاح البيئي الطوعي، يؤثر على قيمة المؤسسة، حيث وجدت الدراسة أن هناك علاقة سلبية بين جودة الكشف البيئية، وتكلفة رأس المال من ناحية، وعلاقة إيجابية مع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من ناحية أخرى، ذلك أن المؤسسات التي تتحمل مسؤولياتها البيئية وتوفر المعلومات التي تفيد في ذلك من خلال الإفصاح عنها، لتجنب العديد من التكاليف التي قد تنشأ عن التقاضي أو المطالبة بالتعويض، أو الالتزام بالتعامل مع المستقبل من حيث أضرار التلوث، والتي تسمح لهم بالاستمتاع بمبيعات أعلى، وأداء مالي أفضل، بسبب تفضيل أصحاب المصلحة للتعامل مع هذا النوع من المؤسسات بالإضافة إلى ذلك، فإن الإفصاح البيئي يقلل من عدم تناسق المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، مما يؤدي إلى زيادة السيولة في السوق المالية، وزيادة الطلب على شراء الأوراق المالية للمؤسسة، ومن ثم تقليل تكلفة العمليات، مما يترجم إلى انخفاض تكلفة رأس المال (Plumlee, Brwon, Marshal, 2010).

وأيضاً، هنالك بعض المؤسسات ترسل إشارات إلى أصحاب المصلحة، من خلال الإفصاح البيئي، والتي تتضمن معلومات ذات صلة وقيمة تمنحهم سمعة بيئية تعكس اتساع نطاق استجابتهم للقضايا البيئية، التي تميزهم عن المؤسسات الأخرى، وأن اكتساب الشركة لهذه السمعة البيئية مورداً فريداً وقيماً للشركة مما يمنحها ميزة تنافسية طويلة الأجل، إن تميز الشركة من حيث السمعة البيئية الجيدة، يقلل من عدم يقين المستثمرين بشأن وجود آفاق مستقبلية للشركة، ويؤدي إلى تمكين المستثمرين من توقع الأرباح المستقبلية بشكل أفضل، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة لديهم، ويمكن أن ينعكس ذلك في شراء الأوراق المالية للمؤسسة (Hussainey and Salama, 2010).

هنالك المؤسسات التي تبذل جهوداً كبيرة لتحسين سمعتها البيئية، بسبب مخاوف المستهلكين المتزايدة بشأن سلوكهم البيئي، وينعكس هذا في تضمينها للسمعة البيئية عند اتخاذ قرارات الشراء، مع ميلهم إلى طلب منتجات صديقة للبيئة، وجد أن الإفصاح البيئي يزيد من مصداقية الشركة مع المستهلكين ويغير بشكل إيجابي موقفهم تجاه الشركات الصديقة للبيئة، وتتميز بأداء بيئي جيد، كما أنها تزيد من رغبة المستهلكين لشراء منتجاتهم. كما أشار (Moon, 2002)، إلى أن المستثمرين والمقرضين ومؤسسات الإقراض يأخذون السمعة البيئية في الاعتبار عند اتخاذ قرارات الاستثمار أو الإقراض أو التأمين، لأن ذلك من شأنه تجنب أي مخاطر محتملة قد تنشأ، وهذا استناداً إلى علاقة الارتباط الايجابية المحتملة بين الأداء البيئي والأداء الاقتصادي.

وجد (O'Donovan, 2002)، إلى أن الكشف البيئي هو طريقة استراتيجية، تستخدمها المنظمات الحساسة بيئياً لتجنب أي تهديدات مستقبلية لوجودها، لذلك تلجأ المؤسسات إلى الإفصاح البيئي كوسيلة تسمح لها إما باكتساب الشرعية أو تقويتها أو إصلاحها حسب الموضوع أو الحدث البيئي الذي تواجهه المؤسسة، والتي ينبغي أن تثير رد فعل من أصحاب المصلحة أو المجتمع ككل.

تم التوصل إلى أن الإفصاح البيئي هو أداة فعالة لشرعية الأعمال التجارية، بناءً على حقيقة أن الشرعية تعمل كمورد يجب على المؤسسة أن تخلقه، حتى تتمكن من تنفيذ أنشطتها، اكتساب الشرعية مهم للتأثير على تصور وفهم الأطراف، ورد فعل أصحاب المصالح على المنظمة، يهتم المجتمع بشكل متزايد بما يمكن أن تفعله المؤسسات بالبيئة، وهذا القلق يتزايد مع التغطية الإعلامية المتقدمة لأنشطة المؤسسات، خاصة ذات الحساسية البيئية، ما يشكل ضغطاً فعلياً على هذه المؤسسات، والذي يمكن أن يشكل تهديداً لبقائهم، ما تكشفه هو التأكيد في الوقت نفسه على أن الإفصاح البيئي هو الوسيلة التي يجب استخدامها لإثبات أن المؤسسات تتحمل مسؤولياتها البيئية، وهو أمر مفيد لإضفاء الشرعية المسموح بها على أسهمها والتميز عن المؤسسات ذات الأداء البيئي السلبي، لتعزيز قدرتها التنافسية بشكل أكثر فاعلية (Kuo and Chen, 2014).

واستناداً إلى ما توصلت إليه الدراسات السابقة، فإنه يمكن التمييز بين نوعين من المنافع التي يمكن أن تعود على المؤسسة من جراء قيامها بالإفصاح البيئي (إلياس، 2018).

1. **منافع إستراتيجية:** وتتمثل في تحسين صورة المؤسسة، وبناء السمعة البيئية بما يوفر لها ميزة تنافسية عن بقية المؤسسات الأخرى وبما يؤدي إلى:

- تعزيز وتحسين فرص وصولها واستخدام الموارد المتاحة.
- الاستفادة من فرص التسويق الناتجة عن الطلب المتزايد على المنتجات والخدمات الخضراء.
- جذب واستيعاب رأس المال من المستثمرين والمقرضين الذين يحافظون على القيم الأخلاقية في معاملاتهم المالية.
- زيادة الوعي والتحفيز وجذب الكوادر البشرية المؤهلة.
- توقع أي حملات إعلامية مصاحبة للحوادث البيئية حتى لا تضر بسمعتها.
- توقع أي قوانين مستقبلية قد تفرض عليهم التزامات مكلفة.
- زيادة التكاليف المقابلة للمنافسين مما يفرض عليهم تكاليف باهظة لتحقيق ذلك.

- فتح حوار بينها وبين أصحاب المصلحة، لتمكينها من التأثير على قراراتهم بحيث يكون ذلك في مصلحة المؤسسة من خلال معرفة اهتماماتهم واحتياجاتهم، من المعلومات البيئية، كل هذا يوفر العديد من الفوائد المالية.

2. منافع مالية، وتتمثل في:

- الطلب على شراء الأسهم مما أدى إلى زيادة قيمة السهم.
- تقليل تكلفة الحصول على رأس المال.
- لطلب على شراء منتجاتها مما يؤدي إلى زيادة الأرباح والسيولة.
- تقليل العقوبات والتعويضات التي قد تتعرض لها.
- الحصول على دعم الدولة.
- المعاملة الضريبية المميزة.

8-2 أهمية الإفصاح البيئي:

يبرز لنا بوضوح أهمية الإفصاح البيئي في تلبية الاحتياجات المختلفة لأصحاب المصالح والمجتمع بشكل عام، بما يمكنهم من ترشيد قراراتهم وحماية مصالحهم المختلفة، فالإفصاح البيئي ذو أهمية لكل من:

1. المستثمرين والمساهمين، إنها تسمح لهم بتجنب المخاطر المرتبطة بظهور الالتزامات غير المتوقعة، التي قد تنشأ في المستقبل للشركة، والتي يمكن أن تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية للشركة، وبالتالي تؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق الربح.
2. الدائنين والبنوك، يمكنهم حماية ديونهم للمؤسسة من مخاطر عدم القدرة على السداد، وكذلك حماية سمعتهم التي يمكن أن تتضرر من خلال إمكانية استخدام أموالهم في أنشطة، يمكن أن تضر بالبيئة.
3. العملاء والمستهلكون، أنها تسمح لهم بالحصول على منتجات آمنة وعالية الجودة وصديقة للبيئة، يتيح ذلك للعملاء تجنب المدخلات التي يمكن أن تجعل منتجاتهم ضارة بالبيئة، وكذلك الحفاظ على سمعتهم في السوق والتي يمكن أن تتضرر بسبب علاقاتهم مع المؤسسات ذات الأداء البيئي السيئ، وكذلك بالنسبة للمستهلك. بالإضافة إلى الحفاظ على صحة الفرد، فإنه يتعلق أيضًا بالحفاظ على البيئة المحيطة.

4. العمال، يمكنهم من الحصول على المعلومات التي تفيد في إتباع المؤسسة تدابير الصحة والسلامة المهنية بأماكن العمل.
5. الجهات الحكومية وواضعي السياسات، وهي تسمح لهم بتجنب الاستنزاف المفرط للموارد الطبيعية، وأي ضرر على صحة وسلامة المجتمعات، بسبب المخاطر الاقتصادية والسياسية الناتجة عن عدم احترام المؤسسات للقوانين، وعدم إدراج المعايير البيئية في ممارساتهم.
6. المنظمات غير الحكومية، على وجه الخصوص المنظمات البيئية ومنظمات حقوق المستهلك والنقابات العمالية، مما يسمح لهم بمعرفة السياسات والاتجاهات المستقبلية للمؤسسة، من حيث تجنب الضرر البيئي وتحقيق التنمية المستدامة، والحفاظ على الموارد الطبيعية والاهتمام بالصحة والسلامة العامة.
7. المجتمعات المحلية، يمكنهم من حماية المناطق الجغرافية التي يقطنون بها من التأثيرات البيئية السلبية.
8. المجتمع، بشكل عام يمكنهم من تكوين رأي حول نشاط المؤسسة، والحكم على مدى وفائها بمسؤولياتها البيئية، (Giovanno Azzone, 1997)، (ACCA, 2001)
- نعتقد أنَّ أهمية الإفصاح البيئي يمكن تلخيصها من خلال: منح أصحاب المصلحة القدرة على مساءلة المؤسسة عن مدى أدائها والوفاء بمسؤولياتها البيئية، بالإضافة إلى مسؤوليتها الاقتصادية.
- سيسمح لهم توفر هذه المعلومات بتحديد مدى التزامها بمسؤولياتها البيئية، بما في ذلك تحديد مدى المخاطر البيئية التي يمكن أن تؤثر عليها بناءً على اهتماماتهم، ومن ثم تمكينهم من اتخاذ قراراتهم بعقلانية، ويجب أن تحمي حقوقهم ومصالحهم في المؤسسة.
- كما نؤمن بأن تحقيق الفوائد التي تعود على المؤسسة وتلبية احتياجات أصحاب المصلحة، يساعد على تحقيق المنفعة المرجوة لكلا الطرفين، وهو ضمان بقاء واستمرارية المؤسسة، التي تمثل نقطة التقاء لمصالح جميع أصحاب المصلحة، وعلى الرغم من تضارب مصالحهم مع بعضهم من جهة ومع الإدارة من جهة أخرى، فإن الجميع لديهم مصلحة مشتركة في البقاء والاستمرارية للمؤسسة. (Robert T Wearing, 2005)
- مثل ضمان أن البقاء وهذه الاستمرارية لن يمر حتى تحصل المؤسسة على الموارد اللازمة للقيام بأنشطتها، والتي لن تتحقق إلا من خلال الحصول على دعم ورضا أصحاب المصلحة، من خلال مراعاة احتياجاتهم وطلباتهم والاستجابة لها، وكل ما سبق يُنظر إليه على أنه وسيلة فعالة لتحقيق ذلك.

تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية وأهمية ممارسة سلوك بيئي مناسب وذلك للأسباب الآتية:

1. تطوير معيار العرض والإفصاح العام، عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للشركة، تلبية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية، حيث لا يرغب المستثمرون في الاستثمار في أسهم الشركات التي لا تفصح عن أدائها البيئي، وقد يصل الأمر إلى تهديد استمرار الشركة نتيجة انهيار أسهم الشركة، أو مقاطعة المستهلكين لمنتجاتها التي تضر البيئة.
2. يشكل قاعدة للبيانات ممتازة من أجل إجراء دراسات عن الأثر البيئي للصناعات المتشابهة.
3. يساعد في معرفة المشاكل التي تتعلق في مصادر وتكوين النفايات الملوثة.
4. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسؤولياتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث، وزيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤولياتها البيئية، وتشجيعاً على تنمية وتطوير أنشطتها، مع الضغط على المنشآت التي لا تفي بتلك المسؤولية (Muttanachai, 2012).
5. يساهم في إزالة الخوف من جهة الإدارة للمنشأة حول ما يتضمن بسلامة العمليات وكفاءة إجراءات حماية البيئة.
6. اطلاع ملاك المؤسسة على طبيعة وحجم مسؤولياتهم في مرحلة مبكرة يساعد على إسهامهم مع الإدارة في تقليل حجم التكاليف المترتبة.
7. يساعد الإفصاح عن التكاليف البيئية للمنشآت، في توفير معلومات عن طبيعة أنشطة المؤسسة، التشريعات البيئية والنفقات الرأسمالية الفعلية والمقدرة، المترتبة عن الالتزام في تلك التشريعات، وما يرتبط بها من كلفة وأثر على مركزها المالي، السيولة وعائدات الأسهم.
8. يحتاج صناع القرار وحملة الأسهم إثباتات عن التكاليف الإضافية التي تتكبدها المنشأة مبررات عن المزايا البيئية.

9-2 أهداف الإفصاح البيئي:

- تتمثل أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي في عدد من الأهداف أهمها (نابلسي، 2011، ص23-33)، (أحمد، 2007)، (Gadin, 2000):
1. تطوير معيار العرض والإفصاح العام، عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات، التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون، لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للشركة.
 2. تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للشركة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.
 3. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث.
 4. يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة، في ضوء التغيرات البيئية، مما يؤدي إلى زيادة فاعلية التخطيط الاقتصادي للدولة.
 5. دعم وزيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤوليتها البيئية، وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها، وفي المقابل زيادة الضغط على الشركات التي لا تفي بهذه المسؤولية، لتحجيم أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.
 6. المحافظة على المركز التنافسي للشركة إزاء الشركات المماثلة في السوق، من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.
 7. إظهار إذعان الشركة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية، مما يضيف على وجودها صفة شرعية وإجازة لنشاطاتها.
 8. يوفر قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات، يمكن أن تخدم مالكي الشركة والعاملين فيها، فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلاً عن إطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة.

9. التزام الشركة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث، يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

10. يعكس نشاطات وفعاليات الشركة في مجال حماية البيئة، وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة، مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها شركات أخرى مماثلة.

11. يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة، وتقييم الأداء فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.

12. كسب رضا وقناعة المستهلكين، بما تطرحه الشركة من سلع وخدمات في السوق.

10-2 محددات الإفصاح البيئي:

أشرنا إلى أن الطوعية تغلب على قرار الإفصاح البيئي، بسبب غياب أو ضعف التشريعات والمتطلبات القانونية، ما تتركه للقرار يخضع لإرادة الإدارة، لأنها تمتلك الأخيرة حرية الإفصاح عن المعلومات بالحجم والنوع الذي تريده، هي ما جعل القرار بالقيام بذلك وظيفة للعديد من العوامل المتعلقة بالمؤسسة، حيث يمكن لهذه العوامل أن تؤثر على قرار القيام بذلك، إما مع أو ضد، ويتفاوت توافرها من مؤسسة إلى أخرى، لذلك يمكن اعتبار قرار إجراء الكشف البيئي نتيجة لكل هذه العوامل، ومن بين أهم هذه العوامل:

1. **حجم المؤسسة:** إن تأثير الحجم التنظيمي على تحمل المؤسسة للمسؤوليات البيئية يمكن التنبؤ به بوضوح، حيث يجب على الشركات الكبيرة الاستثمار في الممارسات والتقنيات الأكثر احتراماً للبيئة (Sarumpaet, 2005).

إن المؤسسات الكبيرة تفصح عن معلومات على مستوى أعلى من الشركات الصغيرة، نظراً لظهورها، مما يجعلها مرتبطة بصورتها البيئية، مما قد يؤثر على صورتها أمام المستثمرين، العملاء والموردين (khemakhem and Turki, 2007).

فإن المؤسسات الكبيرة لها تأثير كبير على البيئة الطبيعية وعلى المجتمع، وأن هذه المؤسسات يجب أن تلبي احتياجات العدد الكبير من الجهات الفاعلة التي تتكون منها، والتي قد تكون جزءاً من مصالحهم البيئية، مما يجعل المؤسسات الكبيرة مقارنة بالمؤسسات الصغيرة،

يعانون من ضغوط تنظيمية اجتماعية وسياسية أقوى، للإفصاح عن المعلومات البيئية. ويضيف الباحثون: إنه من خلال الكشف عن المعلومات البيئية، تحاول المؤسسات الكبيرة الحفاظ على السمعة الطيبة وتحسينها، حيث تدرك أهمية اكتساب هذه السمعة والحفاظ عليها (De Burgwal and Viera, 2014).

هذا، جنباً إلى جنب مع الدراسة (Joshi et al., 2011) والدراسة (Galani et al., 2011)، وجدت أن الشركات الكبيرة مقارنة بالشركات الصغيرة لديها الموارد التي تسمح لها بتقليل تكلفة التحضير ونشر المعلومات، وأن تعدد مزاياها التنافسية على الأعمال الصغيرة، تمكنها من تقليل المخاطر المنافسة في الإفصاح وحجمه الكبير، يجعلان من الضروري الحصول على المزيد من الأموال من مصادر خارجية من أجل جذب المزيد من المستثمرين، تقوم المؤسسات الكبيرة بتوسيع الإفصاح عن القضايا البيئية، لتقليل عدم تناسق المعلومات بينها وبين المساهمين، وإيصال المعلومات المناسبة لبقية المستخدمين وكسب دعمهم.

تأسيساً على ما سبق، نرى بأن حجم المؤسسة يعد عاملاً مهماً في التأثير على إفصاح المؤسسات عن قضاياها البيئية، فكلما ازداد حجم المؤسسة، ازداد حجم الموارد التي تحوزها وتحتاجها، وازدادت مسؤولياتها اتجاه أصحاب المصالح وحاجتها إليهم، وأمام هذا الوضع فهي في حاجة للإفصاح للتقليل من عدم اليقين، بما يمكنها من الحصول على المزيد من الدعم من أصحاب المصالح فيها.

2. قطاع الصناعة: الكثير من الدراسات ركزت في دراساتها عن الإفصاح البيئي على القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، حيث إن المؤسسات التي تعمل في قطاعات حساسة بيئياً، مثل البترول والتعدين والطاقة، هي الأكثر ميلاً إلى الإفصاح عن مشاكلها البيئية، مقارنة مع بقية المؤسسات العاملة في قطاعات أخرى مثل البنوك ومؤسسات الاتصالات.

أن المنظمات العاملة في القطاعات الحساسة بيئياً تميل إلى أن تكون أكثر تقبلاً لاعتماد ممارسات الإدارة البيئية من المنظمات الأقل حساسية تجاه البيئة (Arya, 2006).

إن المؤسسات التي تمارس أنشطة صديقة للبيئة، يجب أن تلتزم بقوانين صارمة بسبب سرية أنشطتها التي تلوث البيئة، مما يجبر هذه المؤسسات على الكشف عن قضاياها البيئية، خلاف ذلك، فإن أصحاب المصلحة، وخاصة المستثمرين، سيفترضون الأسوأ (De Burgwal and Viera, 2014).

وجود علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح البيئي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، إلى حقيقة أن الطلب على المعلومات من المساهمين والمستخدمين الآخرين للتقارير السنوية للشركة، يختلف حسب القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، نظراً لأن هذه المؤسسات هي

محور اهتمام وسائل الإعلام، فإنها تكشف عن معلوماتها البيئية، لتجنب أي حملة إعلامية قد تضر بسمعتها وتؤدي إلى زيادة تكاليف الوكالة (Ness and Mirza, 1991).

على أساس الآراء السابقة، يمكن ملاحظة أن القطاع الذي تعمل فيه الشركة يعكس مدى المخاطر التي يمكن أن تقع على مصالح أصحاب المصلحة في المؤسسة.

وكما زاد احتكاك نشاط المؤسسة بالبيئة، زادت مخاطر إلحاق الضرر بها، وزادت تداعيات هذه المخاطر على أصحاب المصلحة فيها، وزاد مستوى الاهتمام بها، إن حصة مختلف المنظمات والهيئات المعنية بالقضايا البيئية كبيرة، مما يؤدي إلى زيادة مخاطر العقوبات وفقدان ثقة أصحاب المصلحة فيها، لذلك، ومن أجل تقليل مخاوف أصحاب المصلحة، تقوم الشركة بإجراء المزيد من الإفصاحات لإظهار أنها مسؤولة عن قضاياها البيئية.

3. **المديونية:** أنه في حالة اهتمام المقرضين بالأنشطة التي تعبر عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، فسيكون من مصلحة المؤسسة زيادة الكشف عن مسؤولياتها الاجتماعية كلما زاد مقدار ديونها، وذلك لأن المقرضين هم من بين أهم أصحاب المصلحة في أي مؤسسة، لأنهم يتحكمون في وصول المؤسسة إلى الموارد الأساسية اللازمة لبقائها (Echave and Bahati, 2010).

إن البنوك تتزايد اهتمامها بتوفير التمويل اللازم للمؤسسات التي تمارس أنشطة اقتصادية صديقة للبيئة، أو تسعى لامتلاك معدات أو تقنيات تهدف إلى تقليل الآثار السلبية والاقتصادية على البيئة ومواردها، إن العديد من البنوك في الدول المتقدمة، وبشكل خاص في المملكة المتحدة، قامت بوقف تعاملاتها مع المؤسسات التي لا تهتم بالمحافظة على البيئة ومواردها (العطية وزهران، 2011).

إن الدائنين عموماً، يمارسون ضغوطاً على المؤسسة من أجل الإفصاح عن المزيد من قضاياها البيئية، حتى يتمكنوا من تقييم أي التزامات أو مخاطر بيئية محتملة يمكن أن تتحملها المؤسسة (Clarkson et al., 2008).

أنه كلما زاد اعتماد الشركة على الديون، زاد تشجيعها على زيادة أنشطتها الاجتماعية والبيئية، والإفصاح عن المزيد من المعلومات البيئية، من أجل تلبية توقعات الدائنين بشأن الديون والتحديات البيئية للشركة، مما يساعد على تقليل تكلفة رأس المال، نعتقد أنه من الضروري التمييز بين طبيعة الدائنين، حيث إن طبيعة البنك قد تختلف عن طبيعة صاحب الالتزام، حيث قد يكون للبنك موقف حساس بشكل خاص من حيث السمعة والقوانين، ويمكن للدولة أن تفرضه على طبيعة سعر القروض، بينما يكون صاحب الالتزام أكثر حرية، لذلك، قد تختلف درجة الاهتمام بمدى مسؤولية المؤسسة عن بيئتها بين الطرفين (Robert, 1992).

4. **الربحية:** تعتبر الربحية عاملاً مهماً في تحديد ما إذا كانت القضايا البيئية مهمة، حيث يوجد في بعض الأحيان ميل لرؤية المؤسسات ذات الأداء الاقتصادي الضعيف تميل إلى الاهتمام بالقضايا الاقتصادية، على حساب القضايا البيئية.

إنّ المؤسسات ذات الأداء الاقتصادي الضعيف، حيث تكون للمطالب الاقتصادية أولوية الإنفاق على المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي من غير المرجح، أن تمتلك هذه المؤسسات القدرة المالية على الإفصاح عن المزيد من المعلومات لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة (Razeed, 2010).

يجب على المؤسسات ذات الأداء الاقتصادي الجيد، أو تلك التي تحقق أرباحاً عالية، توسيع نطاق الكشف عن قضاياها البيئية، مما يسمح لها بإظهار أصحاب المصلحة لديها على أنها قادرة على الاستجابة للمطالب الاجتماعية والبيئية (De Burgwal and Viera, 2014).

وبالتالي، تميز نفسها عن المؤسسات الأخرى ذات الأداء الضعيف، وتكون قادرة على جذب المزيد من رأس المال (Tauringana, Chithambo, 2014).

5. **خطط حوافز المديرين:** تعد خطط خيارات الأسهم من بين أهم الحوافز الممنوحة للمديرين، بطريقة تؤثر على قراراتهم عند اتخاذ قرار الإفصاح البيئي، وتساعد خطط خيارات الأسهم في تقليل التعارض بين مصالح المساهمين والمديرين، كما تساعد أيضاً في تحسين الأداء المالي والبيئي للمؤسسة، حيث ستؤدي الزيادة في سعر السهم إلى حوافز أكبر لأعضاء مجلس الإدارة، وبالتالي فإن وجود هذه الخطط سيقول من تكلفة الوكالة، ويقلل من مخاطر الإدارة، حيث ستسعى الإدارة إلى تحسين قيمة المؤسسة، وهو ما ينعكس على سعر السهم. إن فرضية وجود مكافآت لأداء المديرين، وإذا كانت مرتبطة بسعر السهم أو بالأرباح المحققة، فإن المديرين سيلجأون إلى الإفصاح عن أنشطتهم الاجتماعية والبيئية في التقارير السنوية، بهدف زيادة أسعار الأسهم أو تلك الأرباح لتعظيم ثرواتهم، سيؤدي الإفصاح الأكبر عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، إلى أداء تنظيمي أفضل، وبالتالي، سيحصل المديرون على المزيد من المكافآت (Setyorini and Ishak, 2012).

إنّه نظراً لاهتمام العديد من المؤسسات بالقضايا البيئية والاجتماعية، فإن المؤسسات تبني أنظمة الحوافز والمكافآت على أساس أنها تأخذ في عين الاعتبار تقييم المديرين عن مدى وفائهم بمسؤولياتهم البيئية، وأن أحد هذه التقييمات هو بطاقة الأداء المتوازن، والتي من خلالها يمكن تطوير الأداء البيئي وتوسيعه للمؤسسات من خلال الاعتماد على المؤشرات غير المالية عند وضع الحوافز والمكافآت للمديرين، وهناك العديد من هذه المؤشرات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، مثل الأخلاق والقيم البيئية والصحة والسلامة، مما يعني أن أنظمة الحوافز والمكافآت يمكن أن تتضمن حوافز اجتماعية مثلها في ذلك مثل الحوافز الربحية، وبالتالي فإن

اهتمام المؤسسات بالقضايا البيئية والاجتماعية يدفع العملاء لمكافأة المؤسسة مباشرة على اهتمامها بتلك القضايا، مما ستنعكس هذه القضايا على الأداء المالي للمؤسسة، وبالتالي سيتم تحقيق اهتمام المؤسسات بالقضايا البيئية، سوف يحقق مستويات الربحية التي تريدها المؤسسة ومكافآت عملاء مديري المؤسسة، ستؤدي إلى زيادة الإنفاق الاجتماعي في ضوء العمل في ظروف جيدة للمنشأة (Baron, 2008).

ومن جانب آخر، إن وضع خطط حوافز لمديري المؤسسات، تتضمن حوافز ربحية وحوافز اجتماعية، فإن إدارة المؤسسة تكون أكثر استعداداً للقيام بأنشطتها البيئية والإفصاح عنها، فاستخدام تلك الخطط يعد بمثابة تحفيز للإدارة للدفع بها من أجل الاهتمام أكثر بالقضايا البيئية للمؤسسة.

6. **التشريعات والمتطلبات القانونية:** تعد القوانين والتشريعات ومتطلبات السوق المالية من بين أهم العوامل التي تدفع الشركة إلى الكشف عن قضاياها البيئية. وتعتبر فرنسا وكذلك بعض الدول مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الاسكندنافية مثل الدنمارك والنرويج، رائدة في مجال التكاليف القانونية التي قد تتكبدها مثل الضرائب والغرامات والتعويضات.

إنه مع زيادة التفكير البيئي ووجود العديد من التشريعات المطبقة، فضلاً عن الاهتمام المتزايد للمجتمع بالقضايا البيئية في الآونة الأخيرة، فإن المؤسسات لديها زيادة في حجم الإنفاق على الأنشطة البيئية والاجتماعية من أجل تلبية المتطلبات التشريعية البيئية، وكذلك لتلبية متطلبات معينة تعدها الهيئات الدولية مثل (ISO)، حيث أصبحت المؤسسات تنظر إلى إنفاقها البيئي ليست كتكلفة، بل كاستثمار مرتبط بربحية المؤسسة، وبالتالي سعت المؤسسات إلى دمج القضايا البيئية والاجتماعية في استراتيجياتها، مما أدى إلى توسع هذه المؤسسات في الكشف عن أدائهم البيئي (Nakao et al., 2006).

مع إدخال القسم (299) في قانون (Corporation Act, 1998) في أستراليا، والذي يتطلب من المؤسسات الكشف عن قضاياها البيئية، زاد عدد المؤسسات التي تكشف عن قضاياها البيئية بما يتماشى مع المتطلبات القانونية، وأضاف الباحثون أن سن القانون أدى إلى إفصاح أفضل، مما أدى إلى مزيد من الاتساق، وعلى الرغم من أنهم يعتبرون أن القضية قد تقتصر على تشجيع المؤسسات على تقديم بالحد الأدنى من المعلومات الكافية لتحقيق هدف الالتزام بالقوانين، وأكدوا أن ذلك سيؤدي إلى توسع مؤسسات الإفصاح بسبب عدم اليقين الذي يسود (Forst and English, 2002).

إن قضايا المسؤولية الاجتماعية والإفصاح الاجتماعي والبيئي، لم تعد تقتصر على المستوى الوطني، بل امتد هذا الاهتمام إلى المستوى العالمي، وأن الأعمال التجارية ذات الطابع

الدولي ككل تواجه أسواقاً مختلفة وضغوطاً مؤسسية، لتكون ذات مسؤولية اجتماعية، وأن تقوم بالتقرير عن ممارسات المسؤولية الاجتماعية لديها (Golob and Brakett, 2007).

بالإضافة إلى ما سبق، نعتقد أن القضايا البيئية تحتل مكانة بارزة في الاتفاقيات الدولية، بالإضافة إلى حقيقة أن العديد من البلدان تتطلب من المؤسسات الالتزام بمجموعة من المعايير البيئية في مقابل السماح للمنتجات دخول أسواقها المحلية، وبالتالي، يصبح الإفصاح البيئي مطلباً أساسياً لوضعي السياسات من مختلف البلدان لضمان حركة رأس المال، إلى جانب حقيقة أن المنافسة اليوم أصبحت منافسة عالمية وليست محلية، إذا كان بإمكان المؤسسة تجاهل الإفصاح البيئي والاجتماعي بسبب ضعف القوانين والتشريعات البيئية في الدولة التي تقع فيها، ولا يمكنها أن تتجاهل هذا الإفشاء إذا كانت تريد منافسة عالمية لوجود مطالب كثيرة فرضتها جهات خارجية أصبحت خاضعة لاتفاقيات دولية وإقليمية ملزمة.

2-11 قانون حماية البيئة الأردني:

يعتبر مطلع الثمانينات من القرن العشرين، بداية الاهتمام الحقيقي للأردن بالبيئة على المستوى الرسمي، حينما قررت الحكومة الأردنية إنشاء دائرة للبيئة، ترتبط بوزارة الشؤون البلدية والقروية، وبدأ الأردن يعمل على تطوير عملية التخطيط والإدارة البيئية، نظراً لتبلور الفعالة الرسمية، بأن حماية البيئة مجال من مجالات التنمية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، للوصول إلى درجة من التوازن البيئي، تسمح بالتقدم والنمو، وأن حماية البيئة والحفاظ عليها من المتطلبات الأساسية اللازمة لضمان استمرار التنمية، وفي هذا السياق تم إنشاء العديد من الهيئات الإدارية والفنية التي تهتم بالبيئة، وتشكيل جمعيات ومنظمات متخصصة، بالإضافة إلى وزارة البيئة الأردنية، وتعتبر وزارة البيئة الأردنية الجهة المختصة بحماية البيئة في المملكة الأردنية الهاشمية، إن أحدث إصدارات وزارة البيئة بشأن حماية البيئة قانون حماية البيئة رقم (6) لسنة (2017)، وقد صدر هذا القانون وتم العمل به بتاريخ (18-4-2017) وقد تم من خلال هذا القانون إصدار المواد من المادة (1) إلى المادة (32).

ومن أبرز نصوص هذه المواد ما يأتي:

المادة (2): البيئة: يقصد بالبيئة المحيط الذي يشمل الكائنات الحية وغير الحية، وما يحتويه من مواد، وما يحيط به من هواء وماء وتربة وتفاعلات أي منها، ويقصد بحماية البيئة: المحافظة على مكونات البيئة وعناصرها والارتقاء بها ومنع تدهورها أو تلوثها أو الإقلال منها ضمن الحدود الآمنة، من حدوث التلوث، وتشمل هذه المكونات الهواء والمياه والتربة والأحياء الطبيعية والإنسان ومواردهم.

المادة (3): تعتبر الوزارة الجهة المختصة بحماية البيئة في المملكة.

على المؤسسات الرسمية العامة، والمؤسسات العامة التي بحوزتها معلومات بيئية، القيام بما يلزم لحفظها وتزويد الوزارة بها، على المؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة والمؤسسات الخاصة والأهلية، تنفيذ السياسات والخطط والتعليمات والقرارات التي تصدر بموجب أحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه.

المادة (4): تحقيقاً لأهداف حماية البيئة وتحسين عناصرها المختلفة بشكل مستدام، تتولى الوزارة بالتعاون وبالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة المهام الآتية: وضع السياسة العامة لحماية البيئة، وإعداد الخطط والبرامج والمشاريع اللازمة لتحقيق التنمية المستدامة، وإعداد المواصفات والمعايير القياسية لعناصر البيئة ومكوناتها، ومراقبة وقياس عناصر البيئة ومكوناتها، ومتابعتها من خلال المراكز العلمية، التي تعتمدها الوزارة وفقاً للمعايير المعتمدة، وإصدار التعليمات البيئية اللازمة لحماية البيئة وعناصرها.

المادة (5): تلتزم كل مؤسسة أو شركة أو أي جهة يتم إنشاؤها بعد نفاذ أحكام هذا القانون، وتمارس نشاطاً يؤثر سلباً على البيئة بإعداد دراسة تقييم الأثر البيئي لمشاريعها، ورفعها إلى الوزارة لاتخاذ القرار المناسب بشأنها، تلتزم كل مؤسسة أو شركة أو أي جهة يتم إنشاؤها، بعد نفاذ أحكام هذا القانون، وتمارس نشاطاً يؤثر سلباً على البيئة، بإعداد دراسة تقييم الأثر البيئي لمشاريعها، ورفعها إلى الوزارة لاتخاذ القرار المناسب بشأنها، على جميع المنشآت القائمة قبل نفاذ أحكام هذا القانون، وتمارس أي نشاط يصنف مرتفع الخطورة وله آثار بيئية أو قد يتسبب بآثار بيئية وفق أحكام هذا القانون، والأنظمة الصادرة بموجبه، ولم تحصل على موافقة بيئية من الوزارة إجراء دراسة التدقيق البيئي

المادة (9): يحظر طرح أي مواد ضارة بسلامة البيئة أو تصريفها أو تجميعها سواء كانت صلبة أو سائلة أو غازية أو مشعة أو حرارية في مصادر المياه.

المادة (11): على المنشأة التي تمارس نشاطاً ينتج عنه انبعاثات تتجاوز الحدود المسموح بها وفقاً للمواصفات والقواعد الفنية المعتمدة وشروط الرخصة البيئية، اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من أي تلوث ينتج منه، بما في ذلك تركيب أجهزة للتحكم في الانبعاث ومنع انتشاره. (قانون حماية البيئة، 2017، قانون رقم 6).

ثانياً: الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات باللغة العربية.

1. دراسة (ابراهيم، 2019)، بعنوان : "أثر قياس التكاليف البيئية على ترشيد القرارات

الإدارية (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم) .

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية معلومات التكاليف البيئية والتعرف على أنواع التكاليف البيئية، والتوصل لفهم أفضل للتكاليف البيئية، ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة، وكذلك المساعدة في تشغيل وتطوير نظام إداري بيئي للشركات الصناعية بولاية الخرطوم، وهدفت الدراسة أيضاً لتحليل العلاقة بين قياسات التكاليف وترشيد القرارات الإدارية.

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي الإدارة المالية ومحاسبي التكاليف والإداريين الماليين والاقتصاديين، ونظم المعلومات لبعض المنشآت الصناعية بمنطقة الخرطوم، وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، عن طريق توزيع (95) استمارة، واستجاب (95) أي ما نسبته (100%)، وتم استخدام طريقة التجزئة النصفية، باستخدام معادلة سبيرمان- براون، لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وتم التوصل إلى النتائج الآتية : إن قياس التكاليف البيئية يساعد الإدارة في اتخاذ قرار المحافظة على البيئة ومنع التلوث، وإن اهتمام الإدارة بقياسات ومعلومات التكاليف البيئية، يساعد في إنشاء علاقات جيدة مع الأطراف الداخلية والخارجية، ويساعد الشركة في تحقيق جودة في الإنتاج، إن عدم الاهتمام بهذه القياسات سوف يؤثر على قدرة الشركة على التوسع والمنافسة محلياً وعالمياً.

وأوصت الدراسة إلى توفير المعلومات اللازمة، لتخطيط الإنفاق في مجال حماية البيئة، غير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة، من كونها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع إلى تكاليف تتحملها الشركة، والمساهمة في إعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي، والذي يفيد في الحصول على المؤشرات، التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة وإجراء الدراسات اللازمة.

2. دراسة (بو عزيز، 2019) بعنوان : "المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة بتروجال باتنة".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ماهية المحاسبة عن التكاليف البيئية، وفيما تتمثل طبيعة هذه التكاليف، والوقوف على المنافع الكبيرة المترتبة عن القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف

البيئية، وأيضا تحديد المشاكل والصعوبات التي تقف في وجه تطبيق المحاسبة البيئي، على صعيد الواقع، إذ قام الباحث بإعداد وتوزيع (40) قائمة استبيان تم توزيعها على موظفي وإداريي الشركة، وتم استرجاع (31) استبانة والباقي تم استبعادها، وقد تم استخدام برنامج SPSS الإحصائي، وتم استخدام معامل ألفا كرونباخ في قياس صدق وثبات أداة الدراسة، وتم التوصل إلى النتائج الآتية : إن هناك عدة متطلبات يجب توفيرها، أهمها: استحداث قواعد النظام المحاسبي البيئي، استحداث معايير للتقدير المحاسبي البيئي، ويجب الاعتراف بالتكاليف البيئية أولا ثم قياسها والإفصاح عنها حتى تتم معالجتها، وهناك غياب تطبيق نظام المحاسبة البيئية في مؤسسة بيتروجال باتنة، مع ذلك هنالك وعي بيئي في المؤسسة، بالرغم من عدم تطبيق نظام المحاسبة البيئية، وجاءت التوصيات بضرورة زيادة الوعي العام للقضايا البيئية، وجاءت التوصيات بنص قوانين صارمة من قبل السلطات، تقتضي بتطبيق المحاسبة البيئية والممارسة السليمة لها، وفرض عقوبات وغرامات على المؤسسات التي تخرق هذه القوانين التي وضعتها السلطات، ويجب أن تكون هنالك رقابة بيئية خارجية على المؤسسات الاقتصادية، وقيام مراجعي الحسابات بالتدقيق على المعلومات البيئية للمؤسسة.

3. دراسة (أبو خشبة، 2019)، بعنوان: "الدور الوسيط لممارسات التوريد المستدامة في تحسين الأداء البيئي والمالي للمنظمة بالتطبيق على عينة من المنظمات الصناعية المصرية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الدور الوسيط لممارسات سلسلة التوريد المستدامة في تحسين الأداء المالي البيئي للمؤسسة، بالتطبيق على المنظمات الصناعية في مصر، وتحديد الدوافع لتطبيق ممارسات سلسلة التوريد المستدامة في أسس الفائدة أو المنفعة والدوافع الأخلاقية. يتكون مجتمع وعينة الدراسة من المنظمات الصناعية، التي تعمل في مجال الصناعات المهمة بطبيعتها بقضايا الاستدامة وحماية البيئة، واعتمد الباحث على أسلوب الحصر الشامل، لشركات ثلاث قطاعات صناعية بالإسكندرية، والبحيرة والبالغ عددها (70) شركة، خلال الفترة (2017-2018)، وقام الباحث بتوزيع (250) استمارة استبيان، تم استرداد (198) استبانة، واستبعاد (26) لعدم اكتمالها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (172) بحجم ردود بلغت (86%) . وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية : أن هناك علاقة إيجابية بين أسباب الربح أو الفائدة، وممارسات الإدارة المستدامة، للنموذج وسلسلة التوريد من جهة، وهذه الممارسات

والأداء البيئي والمالي للمنظمة من جهة أخرى، ورفض وجود دور وسيط لهذه الممارسات بين محركات الاستدامة والأداء البيئي والمالي للمنظمة، وبالتالي تم التحقق من صحة نموذج الدراسة والموافقة عليها، وأوصت الدراسة إلى ضرورة شروع المنظمات المصرية في تبني وتطبيق ممارسات سلسلة التوريد المستدامة، ودمج ممارسات الاستدامة في عملياتها وأنشطتها الإدارية، ومراعاة الالتزام في تطبيق الاشتراطات والتوصيات البيئية، وتضمن قضايا الاستدامة والتنسيق بين الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، ووضعها في إطار ممارسات التخطيط الاستراتيجي للمنظمات، والتنسيق مع أطراف سلسلة التوريد، فيما يتعلق بتنفيذ وتحقيق أهداف الاستدامة، وضرورة الاهتمام بقياس تأثير ممارسات سلسلة التوريد المستدامة على أداء المنظمة.

4. دراسة (الجعفري، وبلق، 2019)، بعنوان: "أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على شركة الهروج النفطية".

إن الهدف الأساسي من إجراء هذه الدراسة، هو معرفة أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية، ولتحقيق هذا الهدف، تم تصميم استمارة استبيان تحتوي على (31) سؤالاً، وزعت على (30) محاسباً يزاولون أعمالهم في شركة الهروج النفطية، وكانت الفرضية الرئيسية في هذه الدراسة، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، والتي نجحت الدراسة في إثباتها، وذلك من خلال استخدام اختبار ولوكسون والارتباط والانحدار المتعدد وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد أوصى الباحثان بضرورة تصميم نظام لإدارة محاسبة التكاليف البيئية: من شأنه أن يساعد في تحديد وقياس وتحليل التكاليف البيئية؛ لأن نتائج القياس المحاسبي لهذه التكاليف سيساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أما عن التوصيات المستقبلية، فيمكن إجراء دراسة مقارنة ما بين الشركات النفطية الليبية لعملية القياس، والإفصاح عن التكاليف البيئية، وأثره على جودة المعلومات المحاسبية.

5. دراسة (شبل، 2018)، بعنوان: "دراسة واختبار تأثير مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واختبار أثر مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية، المقاسة بدرجة التحفظ المحاسبي.

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وتم اختيار عينة حكومية لمجموعة من تلك الشركات، حيث تم تجميع عدد (152) مشاهدة، لـ (59) شركة، خلال فترة (2004-2016)، تم قياس جودة التقارير المالية لنفس العينة من الشركات باستخدام نموذج السوق إلى القيمة الدفترية (MTP)، واستخدم الباحث نموذج (Panel Data Regression)، لاختبار أثر مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى رفض فرض البحث، حيث توصل الشق التطبيقي منه إلى عدم وجود تأثير معنوي لمستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية، مقاسة بالتحفظ المحاسبي، ويعني ذلك وجود اختلاف في نتائج الشق التطبيقي من البحث، عما توصل إليه الشق النظري من نتائج. ويعزي الباحث اختلاف النتائج، بسبب اختلاف البيانات التي تم اختبار العلاقة التأثيرية محل البحث فيها، ويعتقد الباحث أن اختبار هذه العلاقة التأثيرية بالدول التي تتميز بتفعيل وإنفاذ التشريعات واللوائح البيئية، ومن ثم ارتفاع ممارسات الإفصاح البيئي قد ينتج عنه وجود تأثير إيجابي معنوي، للإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية، وهو ما لم يثبت في مصر، وأوصت الدراسة إلى إعادة النظر في تفعيل التشريعات واللوائح البيئية، بما تتضمنه من نصوص تتعلق بالإفصاح البيئي بالشركات المساهمة، بما يسمح برفع مستوى الإفصاح البيئي كمياً ونوعياً، أنه يجب أن تتضمن إجراءات قيد واستمرار، قيد وشطب الشركات المساهمة ببورصة الأوراق المالية المصرية متطلبات الإفصاح البيئي الواردة بالتشريعات واللوائح البيئية، ومعايير المحاسبة المصرية، إضافة إلى متطلبات تضمن جودة التقارير المالية لهذه الشركات، وعدم وجود تضليل للمستثمرين، وضرورة إنشاء مركز للبحوث، يكون تابع لهيئة الرقابة المالية، يهتم بقياس مدى وجودة الأرباح، وحساب درجة التحفظ المحاسبي للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية.

6. دراسة (الياس، 2018)، بعنوان: "أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات - دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية".

هدفت الدراسة الحالية إلى اختبار العلاقة بين ممارسة الحوكمة والإفصاح البيئي لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية والجزائرية، في حالة المؤسسات الفرنسية، بين تحليل المحتوى للتقارير السنوية الصادرة سنة (2015) لـ (102)، مؤسسة مقيدة بالبورصة إن مستوى إفصاحها عن المعلومات البيئية يعد ضعيفاً إلى حد كبير، وباستخدام تحليل الارتباط والانحدار، وجود علاقة دالة بين استقلالية المجلس، استقلالية لجنة المراجعة، الملكية الحوكمية ومستوى الإفصاح البيئي، وكانت العلاقة أيضاً دالة لكن سالبة، بينما تركز الملكية ومستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات

محل الدراسة، في حين لم تكشف الدراسة عن أي علاقة ذات دلالة بين كل من، حجم المجلس، الفصل بين الدورين، وجود لجنة للمؤسسة الاجتماعية والبيئية، وجود لجنة الترشيحات والمكافآت ومستوى الإفصاح البيئي لتلك المؤسسات.

7. دراسة (إبراهيم، 2018)، بعنوان: "دور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف البيئية في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية دراسة تطبيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف البيئية في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية، وتحديد أهمية التكاليف البيئية لكونها خاصة، مما يجعلها مشمولة في التكاليف العامة للمؤسسات الصناعية، وبالتالي يجب توجيه انتباه الشركات نحو تحديد وقياس هذا النوع من التكاليف بدقة وإدارتها بطريقة إستراتيجية فعالة، هذا يؤثر في النهاية على الأداء المالي لهذه الشركات. وتم تطبيق الدراسة في شركة أبو قير للأسمدة خلال الفترة (2000-2015)، استخدمت الدراسة بيانات الشركة قبل عدة سنوات من الشروع في عملية إدارة التكلفة البيئية وعدة سنوات بعد سنة التقديم لتحديد تأثير التطبيق على الأداء المالي للشركة. هذا بالإضافة إلى إجراء تحليل للبيانات المالية للشركة محل الدراسة بناءً على بعض المؤشرات المالية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه أصبح على الشركات الاهتمام بالجوانب والأمور البيئية التي تنعكس على تكاليفها البيئية من أجل أن تقدم منتجات صديقة للبيئة بسبب المنافسة الشديدة بين الشركات، وأن التكاليف البيئية جزء لا يتجزأ من تكاليف أي شركة صناعية ملوثة للبيئة، وأن هنالك حاجة ضرورية لقياس وتحديد التكاليف البيئية، نظراً لأهميتها داخل هيكل تكاليف الشركة. وجاءت التوصيات بضرورة توفر نظام فعال للمحاسبة البيئية، يساعد الشركات الصناعية في إدارة تكاليفها البيئية، وتوافر الخبرة والاهتمام من إدارة الشركات بعملية تحديد وقياس التكاليف البيئية، ويجب أن يكون للشركات المصرية التي تعمل في مجال الصناعات الملوثة للبيئة، سياسات مالية محددة يجب الالتزام بها والعمل على تطبيقها.

8. دراسة (حسين وكريم، 2018)، بعنوان: "العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية والآثار الاقتصادية والاجتماعية-بحث استطلاعي لعينة من منشآت القطاع الصناعي العام في محافظة البصرة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة في التقليل من المشاكل البيئية، عن طريق القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، وبيان اثر العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية والجانب الاقتصادي والاجتماعي لهذا الإفصاح.

لقد طبقت هذه الدراسة في القطاع الصناعي العام في محافظة البصرة، ولقد جرى اختيار عينة عشوائية من تلك الشركات (مصفاى الشعبية للمنتجات النفطية، ومعمل البتروكيماويات، ومعمل الأسمدة)، وقد جرى توزيع استمارات الاستبيان على مفردات عينة البحث بواقع (90) استمارة، وتم إهمال (17) استبانة لوجود نقص في الإجابة والبعض الآخر لم ترد الإجابة عليها، وبذلك أصبح حجم العينة هو (73)، وأظهرت الدراسة الأثر الكبير للإفصاح عن التكاليف البيئية، حيث إن الإفصاح عن التكاليف البيئية يساهم في بيان مدى التزام المنشأة بالمعايير المحاسبية، والقوانين الدولية المتعلقة بالبيئة، مما يقلل المخاوف بالنسبة للجهات المعنية بسلامة البيئة حول ما يتعلق بسلامة العمليات، وكفاءة إجراءات حماية البيئة، وأن الإفصاح عن التكاليف البيئية يعتبر مؤشراً قوياً على التزام المنشأة، تجاه المجتمع بالإضافة إلى تحقيقها للأرباح.

وأوصت الدراسة أنه يجب سن تشريعات لحماية البيئة، حيث إن المنشآت سوف تلتزم أكثر بإجراءات المحافظة على البيئة، والإفصاح عن كل ما يتعلق بالبيئة، وأيضاً ينبغي أن تتبنى الاستراتيجيات الصناعية في العراق سياسة التنمية الصناعية والاجتماعية المستدامة، التي تأخذ في الاعتبار البعد البيئي، عند إقامة أي مشروع صناعي، ضرورة وضع خطة شاملة لرفع الوعي البيئي العام بالنسبة للأفراد والمنشآت من خلال مناهج التعليم، و وسائل الإعلام المختلفة لتحقيق تنمية شاملة ومستدامة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، ضرورة اعتماد معايير محاسبية دولية، تتعلق بالكشف عن التكاليف البيئية، لما لها دور هام وأساسي في تحديد وقياس التكاليف البيئية، وضرورة الاهتمام بجوانب أخلاقيات وسلوك مهنة المحاسبة، بما يحقق حماية لمصالح المجتمعات، وخاصة في القطاعات التي تؤثر على العديد من شرائح المجتمع، على سبيل المثال، قضايا البيئة، والصحة والسلامة.

9. دراسة (البوسيفي واللافي، 2017)، بعنوان: "المحاسبة البيئية في شركات النفط الليبية الإفصاح والمعوقات".

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على مدى إدراك الإدارة لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية، والتعرف على معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات التابعة لقطاع النفط في ليبيا، ودور هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة، والتي تحقق المنفعة لجميع الأطراف المتداخلة.

تكونت عينة الدراسة من مدراء إدارات المحاسبة الإدارية، وإدارات حماية البيئة والموظفين، بالمؤسسة الوطنية للنفط والشركات التابعة لها، بغرض اختبار فرضيات الدراسة. حيث قام الباحثان بإعداد وتوزيع (50) قائمة استبيان، وتوزيعها على جميع المدراء، وتم استرداد (37) استبيان، أي بنسبة (73%)، وقد تم استخدام نظام (SPSS) الإحصائي، واعتماد أسلوب (T-Test) لتحليل البيانات واستخلاص النتائج.

وتوصلت الدراسة إلى أن: هناك إدراك من قبل إدارات الشركات النفطية الليبية لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية، كما توصلت الدراسة إلى وجود العديد من المعوقات التي تواجه شركات النفط الليبية، في تطبيق المحاسبة البيئية، منها عدم إلزام القوانين الليبية لتطبيقها، وكذلك نقص المعلومات وعدم تطوير لأنظمة المعلومات، والصعوبة في تحديد التكاليف البيئية. وأوصت الدراسة إلى تكثيف التدريبات للعاملين بالشركات النفطية، لزيادة التوعية بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية، وإصدار قوانين تلزم الشركات النفطية بتطبيق المحاسبة البيئية، كذلك تطوير أنظمة المعلومات الخاصة بالمحاسبة البيئية، وتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية لإصدار تقارير متعلقة بالتكاليف البيئية.

10. دراسة (ملاح، 2017)، بعنوان: "الإفصاح المحاسبي في التكاليف البيئية في القوائم المالية" – دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف عن مدى التزام شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة (BATICIM)، وحدة أم البواقي بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية، كما هدفت إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون قيام الشركة محل الدراسة بالإفصاح البيئي، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبيان وزع على موظفي الشركة، وكان عدد الاستبيانات المسترجعة (32) استبيان، وقد تم تحليل البيانات الواردة في الاستبيانات عن طريق استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وخلصت الدراسة بعد اختبار الفرضيات إلى أن الشركة محل الدراسة، لا تفصح عن تكاليفها البيئية في القوائم المالية، وهذا راجع إلى جملة من المعوقات،

أهمها: ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية، وكذا عدم وجود حوافز حكومية كافية للشركة لتبني سياسات اجتماعية وبيئية، من أجل إعداد نظام تكاليف فعال.

11.دراسة (عبد المحسن، 2014)، بعنوان: "واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية- دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية في العراق، وأيضاً مدى اهتمام تلك المنشآت بإظهار معلومات المحاسبة البيئية، فضلاً عن التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها المنشآت الصناعية عند تطبيق المحاسبة البيئية، ولتحقيق أهداف البحث فقد صممت استمارة استبيان وزعت على مجتمع الدراسة، والمكون من المنشآت الصناعية العاملة في العراق، وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: إنه لا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية، وعلى الرغم من الواقع السلبي لتطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية في العراق، إلا أنَّ ذلك لم يمنع من وجود إدراك من قبل الأفراد عينة الدراسة، لأهمية المحاسبة البيئية ولو بنسبة ضئيلة، وتبين أيضاً، أن المنشآت الصناعية في العراق تواجه صعوبات ومعوقات عند تطبيق المحاسبة البيئية، وذلك يعود لعدة أسباب، يأتي في مقدمتها: نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة البيئية، وعدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم المنشآت الصناعية بالقيام بإجراءات المحاسبة البيئية، وعدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة البيئية، وتوصل البحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: تنمية الوعي لدى مدراء المنشآت الصناعية في العراق بأهمية المحاسبة البيئية، ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة، والعمل على تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية في العراق، لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على المنشآت، فضلاً عن سن تشريعات وقوانين تلزم المنشآت الصناعية بقواعد ومعايير المحاسبة البيئية، وضرورة التزام المنشآت بحماية البيئة والمحافظة عليها، من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة.

ثانياً: الدراسات باللغة الإنجليزية.

1. دراسة (Gerged et al., 2020)، بعنوان:

"Is Earnings Management Associated with Corporate Environmental Disclosure? Evidence from Kuwaiti Listed Firm".

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من العلاقة بين الإفصاح البيئي للشركات (CED) وإدارة الأرباح (EM) في الأسواق الناشئة في مجلس التعاون الخليجي (GCC)، وهي الكويت.

طبقت هذه الدراسة على الشركات المدرجة في البورصة الكويتية خلال الفترة (2010-2014)، باستخدام بيانات لوحة، تطبق هذه الورقة نموذج التأثيرات الثابتة لفحص العلاقة بين إدارة الأرباح والإفصاح البيئي للشركات، تم استكمال هذا التحليل بتقدير نموذج المربعات الصغرى على مرحلتين (SLS2)، وطريقة معمة للنموذج اللحظي لمعالجة أي مخاوف تتعلق بمشاكل التجانس الداخلي.

تشير النتائج إلى وجود علاقة معنوية وسلبية بين الإفصاح البيئي للشركات وإدارة الأرباح في الكويت، هذا يعني أن المديرين المسؤولين بيئياً، هم أقل عرضة للمشاركة في ممارسات إدارة الأرباح في الكويت، المعنى النظري لنتائج هذه الدراسة هو: أن المديرين في الكويت يبدو أنهم يستخدمون الإفصاح البيئي للشركات، كطريقة لتقليل إمكانية أي إجراءات رسمية أو غير رسمية يمكن فرضها على أنشطتهم.

2. دراسة (Vilchez, M et al., 2020)، بعنوان:

"The Influence of Pro-Environmental Managers' Personal Values on Environmental Disclosure: The Mediating Role of the Environmental Organizational Structure".

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة متعمقة لتأثير العوامل الداخلية على إفصاح الشركات للمعلومات البيئية، يتم تحليل تأثير القيم الشخصية للمديرين المؤيدين للبيئة على جودة الإفصاح البيئي، ومدى تأثير هذه القيم من خلال الممارسات المرتبطة بالهيكل التنظيمي البيئي للشركة، وطبقت هذه الدراسة على (137) شركة أسبانية مؤثرة بيئياً، باستخدام نموذج المعادلة الهيكلية للمربعات الصغرى الجزئية، لتحليل العلاقة بين جودة المعلومات البيئية التي كشفت عنها الشركات، ومستوى التزامها تجاه البيئة، والقيم الشخصية للمديرين المسؤولين عن تلك التقارير.

توصلت الدراسة إلى : إنَّ العلاقة الإيجابية بين القيم الشخصية للمديرين المؤيدين للبيئة وجودة الإفصاح البيئي، تتم بوساطة الهياكل التنظيمية البيئية للشركات، سيساعد فهم العلاقة بين القيم الشخصية للمديرين وجودة التقارير البيئية للشركات في تصميم السياسات التي يمكن أن تعزز شفافية الشركة والمساءلة، على سبيل المثال، من خلال تثقيف مديري المستقبل في قيم الاستدامة، وأوصت الدراسة أن يتم إلقاء الضوء على الآليات التي يمكن أن تعزز شفافية الشركات، ومساءلتها فيما يتعلق بالمسائل البيئية.

3. دراسة (Sallehuddin et al., 2019)، بعنوان:

"Corporate Governance and Corporate Environmental Disclosures of Public-Listed Companies in Bursa Malaysia".

هدفت هذه الدراسة إلى زيادة فهم ممارسات الإفصاح والعلاقة المتبادلة بين حوكمة الشركات (CG)، والإفصاحات البيئية للشركات (CED)، للشركات في المجالس الرئيسية لبورصة ماليزيا، وطبقت هذه الدراسة على (251) شركة خلال الفترة (2018)، عن طريق التحليل الكمي للتقارير السنوية، لتحديد مقدار الإفصاح البيئي ومقارنتها بمختلف إجراءات حوكمة الشركات، تم استخدام تحليل الانحدار لفحص العلاقة بين (CED)، والمتغيرات المستقلة للحوكمة وهي المديرين المستقلين غير التنفيذيين والرئيس المسلم / رئيس مجلس الإدارة، وهياكل الملكية الإسلامية، وتم التوصل إلى النتائج الآتية : وجد التحليل علاقة مهمة بين مدى الإفصاح البيئي مع مديرين مستقلين غير تنفيذيين، رئيس مسلم / رئيس مجلس الإدارة، على النقيض من ذلك ، فإن مدى الإفصاح البيئي للشركات غير مهم بالنسبة لهياكل الملكية الإسلامية، تشير النتائج إلى وجود تحسينات في الإفصاح البيئي للشركات على مر السنين، ويمكن أن تكون مفيدة في تقديم الأدلة للهيئات التنظيمية لمزيد من البحث والنظر في تحديد عناصر حوكمة الشركات، التي ستعزز الإفصاح البيئي للشركات.

4. دراسة (Joudeh et al., 2018)، بعنوان:

"Environmental Disclosure in the Annual Reports of the Jordanian Mining and Extraction Companies".

هدفت الدراسة الحالية إلى فحص مستوى الإفصاح البيئي في التقارير السنوية للشركات الاستخراجية والتعدينية الأردنية، وكذلك تحديد مشاكل الإفصاح البيئي التي تواجهها تلك الشركات، وتم جمع البيانات الأولية من خلال توزيع استبانة على رؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الاستخراجية والتعدينية الأردنية، بواقع استبانة واحدة لكل شركة، أما البيانات الثانوية فتم جمعها من خلال التقارير السنوية للشركات للعام (2016).

أظهرت نتائج الدراسة : أن الشركات لا تهتم كثيراً بالإفصاح البيئي، ولا يوجد لديها سياسات إفصاح بيئية واضحة، وأنها تواجه مشاكل عدة تعترض عملية الإفصاح البيئي.

وإن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة: زيادة الاهتمام بالإفصاح البيئي، والاهتمام بمعالجة مشاكل الإفصاح البيئي، والالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وتأسيس أقسام خاصة بالإفصاح البيئي، والاهتمام بتطبيق الإفصاح البيئي، وزيادة عدد موظفي أقسام المحاسبة من أصحاب المؤهلات العلمية والمعرفة والمهارة، وتوفير البرامج التعليمية والدورات التدريبية لهم. ويجب على الجهات الحكومية تفعيل وتطوير النصوص القانونية والتشريعية الخاصة بالإفصاح البيئي، ومعالجة القصور فيها، وزيادة الحوافز، والدعم للشركات التي تقوم بالإفصاح البيئي، واتخاذ الإجراءات القانونية بحق الشركات، التي لا تلتزم بتعليمات الإفصاح البيئي.

5. دراسة (Li, Zhao, Yin, 2017)، بعنوان:

"Corporate Environmental Performance, Environmental Information Disclosure, and Financial Performance: Evidence from China".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقات بين الأداء البيئي للشركات، والإفصاح عن المعلومات البيئية، والأداء المالي في الصين، والتي شهدت نمواً سريعاً على حساب التدهور البيئي، وتكونت عينة الدراسة من (475) شركة صينية، مدرجة في البورصة الصينية، وتم الاعتماد على الإستبيان بحيث وزعت (950) استبانة، خلال الفترة (2013-2014).

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة غير خطية بين الأداء البيئي للشركات والإفصاح

البيئي، وعلاقة غير مهمة بين الأداء البيئي والأداء المالي، وعلاقة سلبية بين الإفصاح البيئي والأداء المالي، والتي تختلف عن معظم النتائج في البلدان المتقدمة، وتشير النتائج أيضاً إلى أن الشركات الصينية، لديها دوافع قليلة للكشف عن المعلومات البيئية أو تحسين الأداء البيئي. وأوصت الدراسة على أن الكشف الإلزامي عن المعلومات البيئية ضرورياً، ويجب وضع سياسة بيئية مناسبة لمعاقبة الانتهاكات البيئية، وتشجيع الأداء البيئي الأفضل.

6. دراسة (Omnamasivaya, Prasad, 2016), بعنوان:

"The Influence of Financial Performance on Environmental Accounting Disclosure Practices in India: Empirical Evidence from BSE".

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان الأداء المالي يعزز ممارسات الإفصاح البيئي في الهند، وذلك بالاعتماد على الشركات المدرجة في السوق المالي الهندي.

وطبقت هذه الدراسة على (30) شركة مدرجة في السوق المالي الهندي، وتم قياس ممارسات الإفصاح البيئي عن طريق جمع البيانات، خلال الفترة (2011-2015)، بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركات التي شملتها عينة الدراسة، وقد تم قياس الأداء المالي من خلال اخذ مؤشرات المتغيرات المستقلة التالية: صافي هامش الربح، العائد على رأس المال العامل، ربحية السهم، نصيب السهم من التوزيعات، العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، نسبة الأسعار إلى الإيرادات، نسبة التوزيعات المدفوعة، العائد على حقوق المساهمين، السعر السوقي للسهم، متوسط قيم متغيرات الأداء المالي وممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي، كمتغير تابع تم أخذها في الاعتبار، لاختبار العلاقة بينهما بالاعتماد على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين ممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي وبين كل من رأس المال العامل العائد على السهم، ونصيب السهم من التوزيعات، والعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية، ونسبة السعار للأرباح والسعر السوقي للسهم، وتوصلت أيضاً إلى وجود علاقة سلبية بين ممارسات الإفصاح وكل من: صافي هامش الربح ونسبة التوزيعات المدفوعة، والعائد على حملة الأسهم، وقد خلصت الدراسة في المجمل إلى أن الأداء المالي يؤثر على ممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي في الهند.

7. دراسة (Aburaya, 2012), بعنوان:

"The Relationship Between corporate Governance and Environmental Disclosure: Uk Evidence".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات (استقلالية المجلس، ازدواجية الدور، حجم المجلس، نشاط المجلس، المؤهلات والخبرات العلمية والمهنية، النفوذ المجتمعي للمديرين، العضوية في أكثر من مجلس إدارة، وجود لجنة للمسؤولية البيئية، استقلالية لجنة المراجعة، استقلالية لجنة المكافآت، استقلالية لجنة الترشيحات، الملكية المركزة، الملكية المؤسسية)، ومستوى جودة الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية، وطبقت هذه الدراسة على (299) مؤسسة إنجليزية مقيدة بالبورصة، عن طريق تحليل التقارير المالية السنوية خلال الفترة (2004-2007)، وباستخدام تحليل الانحدار.

أظهرت نتائج الدراسة: وجود علاقة موجبة دالة إحصائياً بين ارتفاع مستوى الإفصاح البيئي وانخفاض استقلالية المجلس، الفصل بين الدورين، زيادة نشاط المجلس، ازدياد أعضاء مجلس الإدارة الذين يتواجدون في مجالس إدارة أخرى، وجود لجنة للمسؤولية البيئية، انخفاض استقلالية لجنة الترشيحات، وانخفاض تركيز الملكية.

توصلت الدراسة أن لبعض آليات الحوكمة الأخرى، والمتمثلة في نسبة المدراء المؤهلين في الأمور المحاسبية والمالية، زيادة استقلالية لجنة التدقيق، ارتفاع الملكية المؤسسية، علاقة موجبة مع المستوى المفصّل عنه لبعض فئات الإفصاح البيئي، وهذا ولم تتوصل الدراسة إلى وجود أي علاقة دالة إحصائياً بين كل من، حجم المجلس، النفوذ المجتمعي للمديرين، استقلالية لجنة المكافآت، مع مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات المدروسة.

8. دراسة (Hassanm at al., 2006), بعنوان:

"Corporate Social and Environmental Disclosure in Developing Countries: Evidence from Bangladesh".

هدفت الدراسة إلى التحقق من طبيعة التقارير الاجتماعية والبيئية في التقارير السنوية للشركات، حيث درست العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية والخصائص العديدة للشركات في بنغلاديش، عن طريق تحليل التقارير السنوية لجميع الشركات غير المالية

المدرجة في بورصة داكا، وتم استخدام المتوسط الحسابي كمقياس للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في بنغلاديش، وقد أظهرت نتائج الدراسة اختلافات كبيرة في مستويات الإفصاح الاجتماعية والبيئية، كما أظهرت هذه الدراسة أن عدداً قليلاً من الشركات في بنغلاديش تبذل جهوداً لتوفير الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، على أساس طوعي، والتي معظمها ذات طابع نوعي، وأظهرت الشركات في بنغلاديش أن لديها أدنى مستويات الإفصاح الاجتماعي والبيئي، بالإضافة إلى ذلك، فإن عدداً كبيراً من الشركات التي تكبدت خسائر خلال الفترة قيد الدراسة أظهرت مستوى متدنياً في الإفصاح، في حين أن أعلى درجات الإفصاح كان في الشركات التابعة للشركات متعددة الجنسيات أو الشركات الكبرى.

9. دراسة (Moor and Beelde, 2005)، بعنوان :

"Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession".

قامت الدراسة بالتركيز على أوجه الشبه والاختلاف بين الرقابة البيئية وتدقيق البيانات المالية، كما قامت بمراجعته الأدبيات السابقة للرقابة البيئية ودور المحاسبين في التمييز بين التدقيق الإلزامي وتدقيق نظم المعلومات البيئية، كما ركزت على التدقيق الخارجي في هذا المجال، حيث أن الرقابة البيئية أصبحت تركز على تقييم النظم، وهذا يحدث هيكلاً للرقابة البيئية مشابهاً لتدقيق البيانات المالية، مما سهل عملية دخول المحاسبين المهنيين لهذا المجال، ومن مساوئ هذا التطور (التركيز على الرقابة البيئية)، جعل الرقابة تخرج عن مسارها، حيث أصبح التركيز على التدقيق البيئي أكثر من التركيز على التلوث وانبعثت الغازات السامة، وتقليل دور المهندسين والخبراء العلميين من دورهم في الرقابة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى أن المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق بهذا الخصوص هي: إن الرقابة البيئية تحتاج خبراء ومختصين، لكن من الصعب تقييم نتائج أعمالهم نتيجة لعدم وجود معايير محددة للرقابة البيئية، مما قد يخلق التزامات مهنية على شركات التدقيق، إن التدقيق البيئي يتطلب مستويات متعددة من المهارات، فإنه من الواضح أن تكوين فريق تدقيق متكامل هو الأساس العقلاني المنطقي لتنظيم الرقابة البيئية، مما يعني أن المدقق سوف يتعاون مع المهندسين والخبراء في العلوم الطبيعية الأخرى، في هذا المجال إن المساهمة الرئيسة للمدقق الخارجي، كمدقق مستقل وموضوعي، يقوم بالنظر إلى الأنظمة، ويقوم بمزج خبرته مع نواحي القوى لدى الخبراء والمهندسين، مما يؤدي إلى فهم عميق للعمليات ونتائجها على البيئة.

ثالثاً : ما يميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تعتبر (حسب علم الباحث) من أوائل الدراسات التي تربط بين حجم الشركات و الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان (الشركات الغذائية).

الفصل الثالث

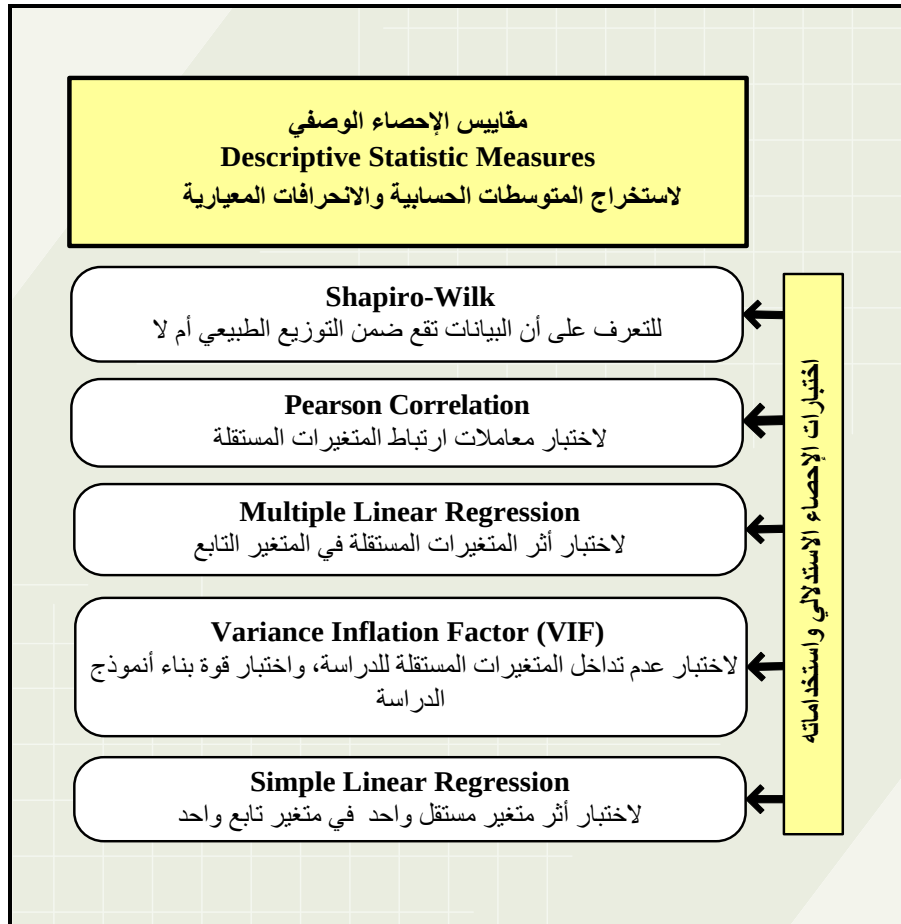
منهجية الدراسة

- 1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة
- 2-3 تمهيد
- 3-3 منهجية الدراسة
- 4-3 مجتمع و عينة الدراسة
- 5-3 مصادر جمع البيانات
- 6-3 اختبار الثبات لبيانات الإفصاح البيئي
- 7-3 اختبار التوزيع الطبيعي
- 8-3 المعالجة الإحصائية
- 9-3 ملائمة نموذج الدراسة للأساليب الإحصائية المستخدمة

الفصل الثالث منهجية الدراسة

1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدمت الدراسة مجموعة من الأساليب، تمكنها من الإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها، معتمدة على برزمة الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية statistical package of social sciences (SPSS. V.25) والموضحة في الشكل (3):



الشكل (3) الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

2-3 تمهيد:

بناء على ما تم عرضه في الإطار النظري للدراسة، من نظريات علمية ودراسات سابقة في مجال اهتمام موضوع الدراسة، فقد جاء هذا الفصل ليقدم وصفاً وتعريفاً لمنهجية الدراسة والأساليب التي اتبعتها الدراسة، والتي يمكن من خلالها تحقيق أهدافها، وبيان مجتمع وعينة

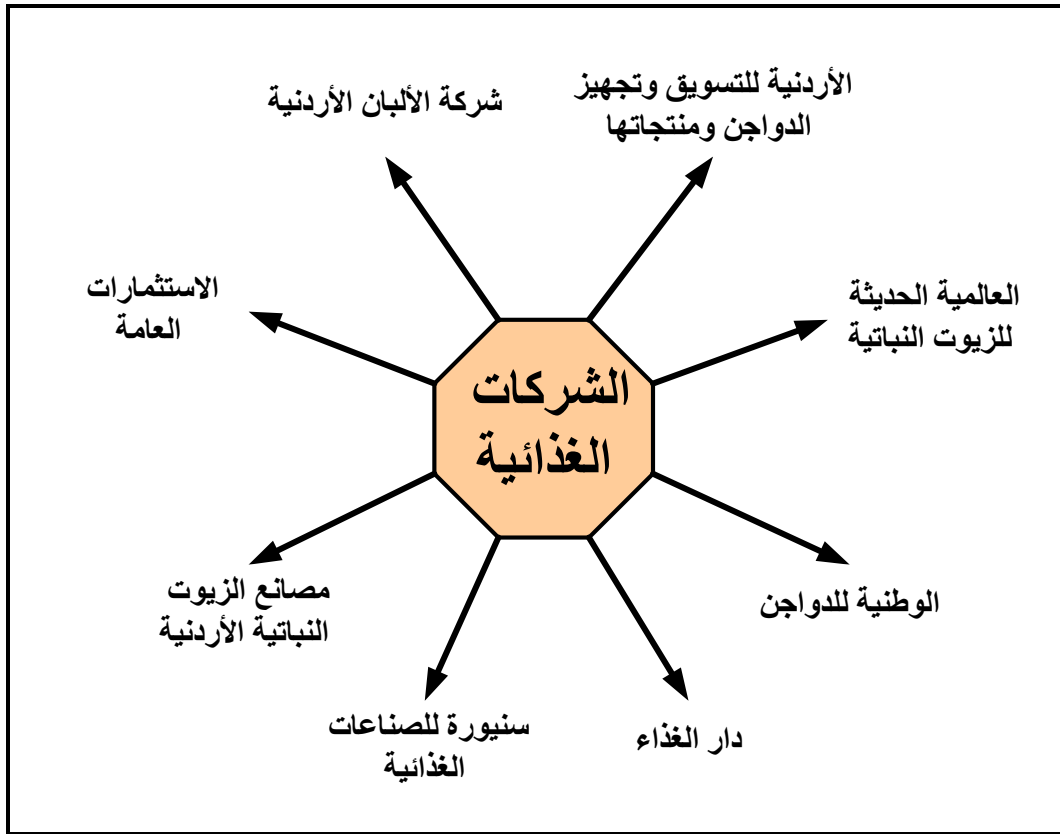
الدراسة، التي تم اختيارها، كما يبين هذا الفصل الطرق الإحصائية التي استخدمت في معالجة البيانات.

3-3 منهجية الدراسة:

المقصود بمنهج الدراسة "أسلوب من أساليب التنظيم الفعالة لمجموعة من الأفكار المتنوعة، والهادفة للكشف عن حقيقة تشكل هذه الظاهرة" (Anderson and Poole, 2019). حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، والذي يهتم بوصف الواقع أو الظاهرة وصفاً دقيقاً، ويعبر عنها تعبيراً كيفياً أو تعبيراً كمياً، فالتعبير الكيفي أو النوعي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها (الشربيني وآخرون، 2013)، وتم الاعتماد على المنهج الاستدلالي في إجراء هذه الدراسة، وذلك للتعرف على اثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في بورصة عمان (دراسة تطبيقية في الشركات الغذائية)، والغرض من هذا المنهج تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات، بالاعتماد على عينة من المجتمع للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع، ويتعامل مع التعميم والتنبيؤ (النجار، 2015).

3-4 مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة، المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الدراسة تعميم النتائج عليها، ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، حيث يكتسب تحديد مجتمع الدراسة أهمية كبيرة، إذ تتضح متغيرات وأهداف الدراسة في ضوء التحديد الصحيح والواضح لمجتمع الدراسة، حيث تتألف عينة الدراسة من الشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان لغاية (2019/12/31)، والبالغ عددها (8) شركات، والموضحة أسمائها في الشكل (2)، وعليه تم إخضاع جميع الشركات (مسح شامل)، لتوافر جميع البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة الحالية خلال الفترة الممتدة من (2015-2019).



الشكل (2) أسماء الشركات الغذائية الأردنية المدرجة في بورصة عمان

5-3 مصادر جمع البيانات:

تعد عملية جمع البيانات إحدى الخطوات الأساسية في إجراءات البحوث العلمية بشكل عام، وأنها يجب أن تنال عناية خاصة لأهميتها في تقديم الأدلة الملائمة للإجابة عن تساؤلات الدراسة المتضمنة في مشكلة الدراسة، وعموماً تكتسب البيانات قيمتها بقدر استجابتها ومواءمتها للمشكلة، وإيجاد الحلول والتفسيرات المطلوبة لها (الجادري وأبو حلو، 2015)، وعليه تم الرجوع والاستعانة بالكتب و المؤلفات العلمية والابحاث المنشورة والرسائل الجامعية، كما تم الاستعانة بالمصادر الالكترونية المتوفرة على شبكة الانترنت، وقواعد البيانات المختلفة للحصول أحدث الابحاث والدراسات حول موضوع الدراسة، من القوائم المالية المنشورة للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة الممتدة 2015-2019.

6-3 اختبار الثبات لبيانات الإفصاح البيئي:

لقد تم التأكد من مدى ثبات درجات الإفصاح البيئي، من خلال احتساب قيمة معامل كودر-ريتشاردسون (Kuder-Richardson(KR-20))، وهذه الطريقة تهدف إلى الوصول إلى

القيمة التقديرية لمعامل الثبات (اختبار الموثوقية)، والتي تحمل الدرجات الثنائية (0-1)، حيث تكون النتيجة مقبولة إحصائياً، إذا كانت قيمته ألفا أكبر من (0.70) (Fink, 2003). وبعد إجراء الاختبار لبيانات الإفصاح البيئي، تبين أن قيمة (KR-20=83.46)، لذا يمكن وصف بيانات الإفصاح البيئي للشركات الغذائية الأردنية بالثبات، وتخضع لدرجة اعتمادية جيدة.

7-3 اختبار التوزيع الطبيعي:

– اختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk):

تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات التي تم جمعها وذلك للتأكد إذا ما كانت البيانات تقع تحت التوزيع الطبيعي أم لا، حيث تم إجراء اختبار (Shapiro-Wilk)، نظراً لحجم العينة اقل من (50) مفردة، (أبو زيد، 2018)، ومن شروط التوزيع الطبيعي أن تكون القيمة الاحتمالية (Sig) للبيانات أكبر من (0.05) (Hair, et.al. 2018) ونتيجة هذا الاختبار موضحة في الجدول (1).

جدول (1) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات بالاعتماد على اختبار (Shapiro-Wilk)

المتغيرات	المتغير المستقل (حجم الشركات)			التابع (الإفصاح البيئي)
	رأس المال	الربح	المبيعات	
N	40	40	40	40
Shapiro-Wilk	0.896	0.973	0.943	0.958
Sig	0.083	0.132	0.118	0.126

بناءً على بيانات الاختبار الموضحة في الجدول (1) والتي تشير إلى أن توزيع البيانات كان طبيعياً، حيث بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) لجميع المتغيرات أكبر من 5%.

8-3 المعالجة الإحصائية:

تم دراسة المتغير التابع (الإفصاح البيئي)، بالأسلوب الثنائي ويشمل نموذج القياس (23) عنصر موزعة على النحو التالي: (موقع الإفصاح البيئي ويضم (4) بنود)، (عدد الأسطر المخصصة للإفصاح البيئي ويضم (3) بنود)، (عناصر الإفصاح البيئي ويضم (16) بند) خلال الفترة الممتدة (2015-2019)، والمطبقة على الشركات الغذائية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، حيث تراوحت قيمته بين (0-1) بحيث يعطى درجة (1) في حالة وجود إفصاح، ويعطى درجة (0) في حالة عدم وجوده، وفي حال إذا كان الوسط الحسابي أكبر من (0.50) فهذا يدل على أن اتجاه الإفصاح ايجابي بمعنى أن هناك درجة من الإفصاح البيئي، أي كلما اقتربت قيمة الوسط الحسابي من (1) دلّ ذلك على ازدياد مستوى الإفصاح البيئي، أما إذا كان اقل من (0.50)

فهذا يعني أن الاتجاه سلبي، بمعنى أن درجة الإفصاح ضعيفة، وإذا كانت صفر فإنه لا يوجد إفصاح بيئي، ولتحديد درجات ومستويات الإفصاح البيئي سيتم تطبيق المعادلة التالية: $100\% \div 5$ مستويات = 20% لكل درجة (Subedi, 2016)، والجدول (2) يوضح مستوى الإفصاح البيئي عند كل درجة.

جدول (2) تحدد درجة الإفصاح البيئي بناءً على المتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	درجة الإفصاح البيئي
0	لا يوجد
أقل من 0.20	ضعيفة جداً
0.20 - 0.40	ضعيفة
0.41 - 0.60	متوسطة
0.61 - 0.80	مرتفعة
0.81 - 1	مرتفعة جداً

9-3 ملائمة نموذج الدراسة للأساليب الإحصائية المستخدمة:

من الجوانب الهامة في تحليل الانحدار المتعدد عملية تحديد مدى تداخل الارتباط بين المتغيرات المستقلة، فإذا كان الارتباط بين المتغيرات المستقلة عالياً، فإن ذلك يعني أن هنالك عوامل مشتركة كثيرة بينها، بل ربما يكون المتغيران هما تقريباً نفس المتغير مع اختلاف التسمية الظاهرية لهما، وهذا الوضع يجعل نموذج الدراسة هشاً، والنتائج التي يمكن أن تتوصل إليها الدراسة هزيلة، وغير موثوق فيها، ويجعل من قيمة معامل الارتباط (R) متدنية، لتشاركها في نفس التباين نحو المتغير التابع، وبالتالي عدم المقدرة على تحديد درجة الأهمية لكل متغير من المتغيرات المستقلة (دودين، 2018)، وعليه تم إجراء اختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multicollinearity)، حيث أشار (Hair *et al.*, 2018) عند اختبار الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة، والذي يستخرج عن طريق (معامل تضخم التباين VIF) و(التباين المسموح به Tolerance)، بعض الشروط، وهي: أن قيمة معامل تضخم البيانات (VIF) إذا كانت أقل من (5) وقيمة التباين المسموح به أقل من (1) وأكبر من (0.2) فإن المتغيرات المستقلة تخلو من وجود ارتباط عالي بينها، وإنها مناسبة لعملية إجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد والخاص بالفرضية الرئيسية للدراسة، وبالنظر إلى الجدول (3) يتضح أن البيانات مناسبة لإخضاعها للتحليل الإحصائي.

جدول (3) نتائج اختبار قوة الارتباط المتعدد

المتغيرات	VIF	Tolerance
حجم رأس المال	1.180	0.847
حجم المبيعات	3.060	0.327
حجم الربح	3.350	0.299

وبإجراءٍ ثانٍ، تم استخراج قيمة معامل ارتباط (Pearson) بين المتغيرات المستقلة، حيث أشار (Gujarati, Porter and Gunasekar, 2017)، إلى أن معامل الارتباط المرتفع لا يتناسب مع عملية التحليل، والمتعلقة بنموذج الانحدار المتعدد إذا زادت قيمته عن (80%)، ويتضح من الجدول (4) أن أعلى قيمة بمصفوفة الارتباط هي (0.518)، وكانت بين حجم الربح وحجم المبيعات، وهذا مؤشر جيد على أن البيانات تخلو من مشكلة الارتباط المتعدد.

جدول (4) مصفوفة معاملات ارتباط (Pearson)

المتغيرات	حجم رأس المال	حجم المبيعات	حجم الربح
حجم رأس المال	1.00		
حجم المبيعات	0.252	1.00	
حجم الربح	0.237	0.518	1.00

الفصل الرابع

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

1-4 نتائج التحليل الوصفي للمتغير المستقل (حجم الشركات الغذائية)

2-4 نتائج التحليل الوصفي للمتغير التابع

3-4 اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

1-4 نتائج التحليل الوصفي للمتغير المستقل (حجم الشركات الغذائية):

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري وأعلى قيمة وأدنى قيمة لوصف متغيرات الدراسة خلال فترة الدراسة الممتدة من (2015-2019) وكانت النتائج كما يلي:

الإحصاء الوصفي لحجم رأس المال*:

جدول (5) الإحصاء الوصفي لحجم رأس المال للفترة (2015-2019)

N	Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	السنوات
8	0.26666	6.8425	7.18	6.48	2015
8	0.32950	6.8950	7.37	6.48	2016
8	0.34310	6.9050	7.37	6.48	2017
8	0.35443	6.9125	7.40	6.48	2018
8	0.35443	6.9125	7.40	6.48	2019
40	0.31493	6.8935	7.40	6.48	المؤشر الكلي

يشير الجدول (5) إلى أن المتوسط الحسابي (لحجم رأس المال) خلال الفترة (2015-2019) بلغ (6.8935) وبانحراف معياري (0.31493) وبلغت أعلى قيمة (7.40) وأدنى قيمة (6.48).

الإحصاء الوصفي لحجم الربح*:

جدول (6) الإحصاء الوصفي لحجم الربح للفترة (2015-2019)

N	Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	السنوات
8	0.54882	6.2550	7.38	5.68	2015
8	0.50830	6.1263	6.89	5.36	2016
8	0.51350	6.0263	6.78	5.36	2017
8	0.52423	5.9513	6.69	5.33	2018
8	0.75421	5.7363	6.68	4.33	2019
40	0.57474	6.0190	7.38	4.33	المؤشر الكلي

يشير الجدول (6) إلى أن المتوسط الحسابي (لحجم الربح) خلال الفترة (2015-2019) بلغ (6.0190) وبانحراف معياري (0.57474) وبلغت أعلى قيمة (7.38) وأدنى قيمة (4.33).

* لغايات التحليل الإحصائي تم استخراج قيمة (Log) الطبيعي للبيانات.

الإحصاء الوصفي لحجم المبيعات*:

جدول (7) الإحصاء الوصفي لحجم المبيعات للفترة (2015-2019)

السنوات	Minimum أدنى قيمة	Maximum أعلى قيمة	Mean المتوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	N حجم العينة
2015	6.71	8.85	7.4213	0.65006	8
2016	6.72	7.90	7.2838	0.39738	8
2017	6.73	7.87	7.2738	0.41102	8
2018	6.72	7.84	7.2800	0.40014	8
2019	6.22	7.80	7.1863	0.54319	8
المؤشر الكلي	6.22	8.85	7.2890	0.47121	40

يشير الجدول (7) إلى أن المتوسط الحسابي (لحجم المبيعات) خلال الفترة (2015-2019) بلغ (7.2890) وانحراف معياري (0.47121) وبلغت أعلى قيمة (8.85) وأدنى قيمة (6.22).

* لغايات التحليل الإحصائي تم استخراج قيمة (Log) الطبيعي للبيانات.

2-4 نتائج التحليل الوصفي للمتغير التابع:

للإجابة عن السؤال الأول في مشكلة الدراسة، سيتم في هذا الجزء من الدراسة عرض نتائج التحليل الوصفي لمتغير الإفصاح البيئي، وذلك لتحديد درجة الإفصاح، حيث تم اعتماد التكرارات والنسب المئوية، والوسط الحسابي والانحراف المعياري وكانت النتائج كما يلي:

جدول (8)
الإفصاح البيئي للشركات الغذائية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للفترة الممتدة من (2015- 2019)

موقع الإفصاح البيئي							
الرقم	التصنيف	معلومات مفصّل عنها		معلومات غير مفصّل عنها		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار		
1	رسالة الشركة	25	10	75	30	0.250	0.4385
2	تقرير مجلس الإدارة	87.5	35	12.5	5	0.875	0.3349
3	الإيضاحات	50	20	50	20	0.500	0.5064
عدد الأسطر المخصصة للإفصاح البيئي							
الرقم	التصنيف	معلومات مفصّل عنها		معلومات غير مفصّل عنها		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار		
1	5-1	42.5	17	57.5	23	0.425	0.5006
2	10-6	17.5	7	82.5	33	0.175	0.3848
3	أكثر من 10 اسطر	50	20	50	20	0.500	0.5064
عناصر الإفصاح البيئي							
الرقم	التصنيف	معلومات مفصّل عنها		معلومات غير مفصّل عنها		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار		
1	السياسة البيئية	45	18	55	22	0.450	0.5038
2	الإدارة البيئية	60	24	40	16	0.600	0.4961
3	الحماية البيئية	87.5	35	12.5	5	0.875	0.3349
4	المعايير البيئية	67.5	27	32.5	13	0.675	0.4743
5	التنمية المستدامة	75	30	25	10	0.750	0.4385
6	الصحة والسلامة البيئية	87.5	35	12.5	5	0.875	0.3349
7	حفظ الموارد الطبيعية	55	22	45	18	0.550	0.5038
8	البحث والتنمية والتطوير	50	20	50	20	0.500	0.5064
9	التعلم والتدريب البيئي	35	14	65	26	0.350	0.4830
10	التفاعل الاجتماعي	77.5	31	22.5	9	0.775	0.4229
11	الجوائز البيئية	12.5	5	87.5	35	0.125	0.3349
12	زراعة الأشجار	75	30	25	10	0.750	0.4385
13	التربة	12.5	5	87.5	35	0.125	0.3349
14	إدارة المياه	72.5	29	27.5	11	0.725	0.4522
15	النفائات الصلبة	72.5	29	27.5	11	0.725	0.4522
16	تلوث الهواء	37.5	15	62.5	25	0.375	0.4903
المؤشر العام لإفصاح البيئي للشركات الغذائية الأردنية		0.5359	0.20732	متوسطة			

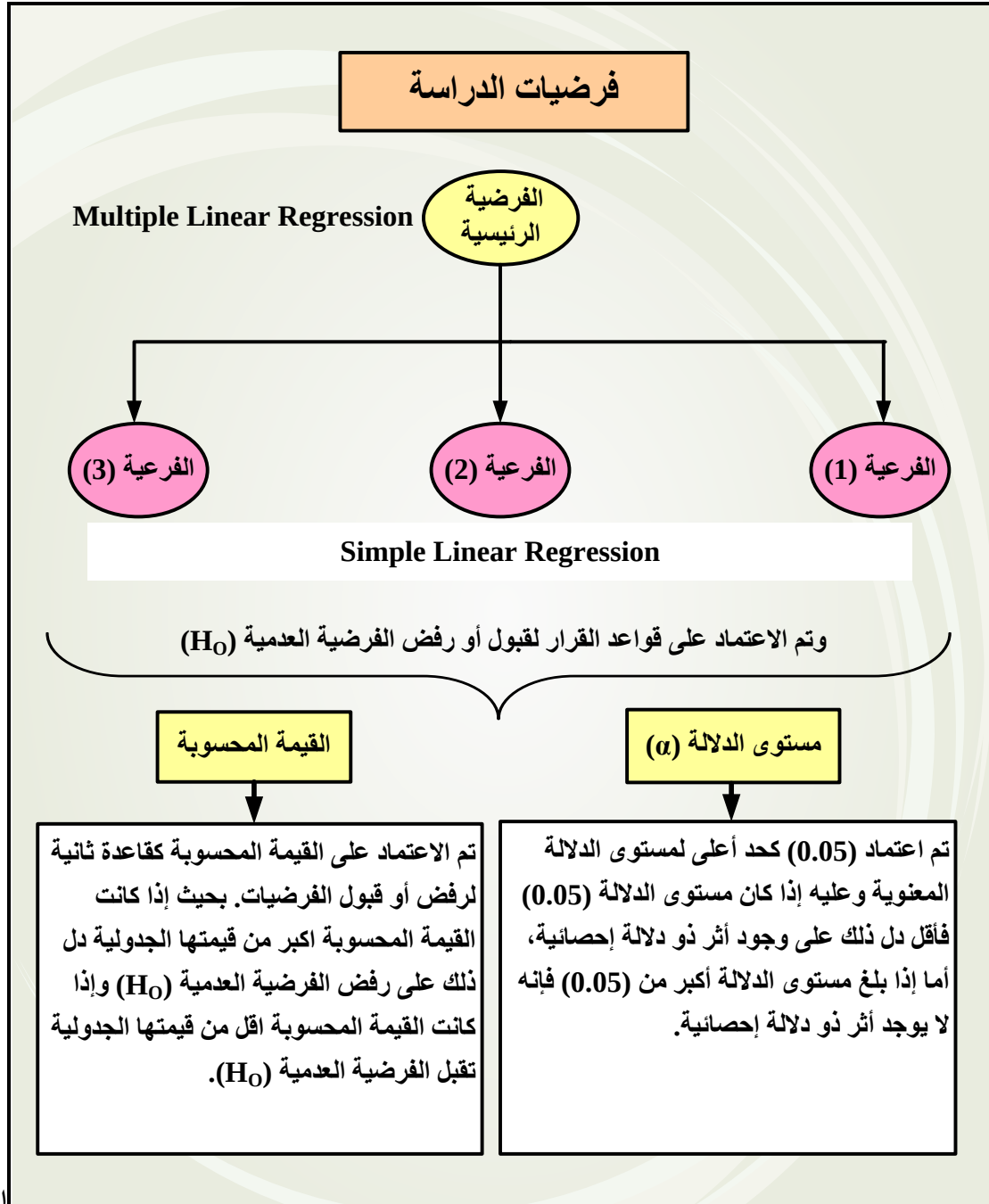
يشير الجدول (8) إلى أن الإفصاح البيئي للشركات الغذائية خلال الفترة الممتدة (2015- 2019) جاءت على النحو التالي:

- نلاحظ أن الإفصاح البيئي ظهر في تقرير مجلس الإدارة وبدرجة مرتفعة جداً، ومن ثم في الإيضاحات وبدرجة متوسطة، ومن ثم رسالة الشركة، وهذا مؤشر على أن معظم الشركات الغذائية تركز على تقرير مجلس الإدارة في الإفصاح البيئي.

- نلاحظ أن عدد الأسطر المخصصة للإفصاح البيئي في التقارير السنوية لشركات الأغذية جاءت بدرجة متوسطة لكل (1-5)، وأكثر من 10 اسطر وبدرجة متوسطة، وهذا مؤشر إلى أن عدد الأسطر المخصصة للإفصاح البيئي في التقارير السنوية متوسطة.
- نلاحظ أن الحماية البيئية والصحة والسلامة البيئية حصلتا على المركز الأول وبدرجة مرتفعة جداً، تليها التفاعل الاجتماعي، والتنمية المستدامة، وزراعة الأشجار، وإدارة المياه، والنفايات الصلبة، والمعايير البيئية بالمركز الثاني وبدرجة مرتفعة، بينما الإدارة البيئية، وحفظ الموارد الطبيعية، والبحث والتنمية والتطوير، والسياسة البيئية حصلت على المركز الثالث وبدرجة متوسطة، تليها تلوث الهواء، التعلم والتدريب المهني، والجوائز البيئية حصلت على درجة ضعيفة من الإفصاح، بينما باقي العناصر الأخرى فحصلت على المراكز الأخيرة وبدرجة ضعيفة جداً.
- بلغ المتوسط الحسابي العام (0.5359) للإفصاح البيئي للشركات الغذائية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للفترة الممتدة (2015-2019)، وبانحراف معياري (0.20732)، وهذا يفيد أن شركات الأغذية الأردنية تقوم بالإفصاح البيئي في تقاريرها المالية السنوية، بدرجة متوسطة.

3-4 اختبار فرضيات الدراسة:

في هذا الجزء من الدراسة سيتم تحليل (Analyses) الفرضيات باستخدام اختبار (Multiple and Simple Regression) من خلال برنامج (Spss) وذلك للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها بالاعتماد على قواعد القرار والموضحة في الشكل (4).



شكل (4) فرضيات الدراسة واختباراتها وقواعد القرار

4-3-1 نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

تنص هذه الفرضية على: H_0 : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لحجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان".

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار (Multiple Linear Regression)، وهو ما يمثل الإجابة عن السؤال الثاني في مشكلة الدراسة، وكانت نتائجه كما هي موضحة في الجدول (9).

جدول (9) نتائج نموذج الانحدار الخطي المتعدد لأثر حجم الشركات على الإفصاح البيئي

ملخص النموذج Model Summary					
معامل الارتباط R		معامل التحديد R ²		معامل Adjusted R ²	
0.615		0.378		0.326	
تحليل التباين ANOVA					
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F	Sig F
الانحدار الباقى المجموع	0.633	3	0.211	7.282	*0.001
	1.043	36	0.029		
	1.676	39			
جدول المعاملات Coefficient					
المتغير التابع	النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	T
الإفصاح البيئي	الثابت Constant	-2.267	0.636		-3.565
	حجم رأس المال	0.205	0.094	0.311	2.180
	حجم المبيعات	0.256	0.106	0.581	2.414
	حجم الربح	-0.078	0.083	-0.218	-0.946
*معنوي عند مستوى (0.05)					
قيمة F الجدولية (K-1)-(n-1)=2.82					
قيمة T الجدولية عند درجة حرية واحدة (n-1)=2.023					

يوضح الجدول (9) نتائج الاختبار الإحصائي لنموذج هذه الفرضية والمتمثل بوجود مجموعة من المتغيرات المستقلة والتي تقيس حجم الشركات وهي: (حجم رأس المال، وحجم المبيعات، وحجم الربح) ومتغير تابع وأحد يمثل (الإفصاح البيئي). ويلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط $R=61.5\%$ مما يشير إلى وجود علاقة متوسطة بين حجم الشركات والإفصاح البيئي. ويلاحظ وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركات في المتغير التابع الإفصاح البيئي، من خلال قيمة (F.Sig) والبالغة (0.001) وهي أقل من (0.05) وأيضاً من خلال قيمة (F) المحسوبة والمساوية (7.282) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (2.82) عند درجة حرية (36/3)، وتشير قيمة معامل التحديد ($R^2=0.378$) إلى أن حجم الشركات قد فسر ما نسبته (37.8%) من التباين الحاصل في الإفصاح البيئي. ويظهر من نتائج جدول المعاملات لهذه الفرضية أن قيمة

معامل بيتا لحجم رأس المال قد جاء ($\beta=0.311$)، وأن قيمة (T) المحسوبة (2.180) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (2.023) عند مستوى ($\text{Sig}=0.036$) وهي معنوية، أما قيمة معامل بيتا لحجم المبيعات فقد جاءت ($\beta=0.581$)، وأن قيمة (T) المحسوبة (2.414)، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى ($\text{Sig}=0.021$)، وهي معنوية، كما بلغت قيمة معامل بيتا لحجم الربح ($\beta=0.218$)، وأن قيمة (T) المحسوبة (-0.946)، وهي اقل من القيمة الجدولية، عند مستوى ($\text{Sig}=0.350$)، وهي غير معنوية، والموضحة في الجدول (9).

وبناء على ما سبق، لا نستطيع قبول الفرضية العدمية (H_0)، ونقبل الفرضية البديلة (H_a) القائلة: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، لحجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

1-1-3-4 نتائج اختبار الفرضية الفرعية (1):

تنص هذه الفرضية على: $H_{0.1}$: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لحجم رأس المال على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان".

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار (Simple Linear Regression)، وهو ما يمثل الإجابة عن السؤال الثالث في مشكلة الدراسة، وكانت نتائجه كما هي موضحة في الجدول (10).
جدول (10) نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر حجم رأس المال على الإفصاح البيئي

ملخص النموذج Model Summary					
معامل الارتباط R			معامل التحديد R ²		
0.476			0.227		

تحليل التباين ANOVA						
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F	Sig F	
الانحدار	0.380	1	0.380	11.149	*0.002	
الباقى	1.296	38	0.034			
المجموع	1.676	39				

جدول المعاملات Coefficient						
المتغير التابع	النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	T	T Sig
الإفصاح البيئي	الثابت Constant	-1.626	0.648		-2.509	0.017
	حجم رأس المال	0.314	0.094	0.476	3.339	*0.002

*معنوي عند مستوى (0.05)

قيمة T الجدولية عند درجة حرية واحدة (n-1) = 2.023

يوضح الجدول (10) نتائج الاختبار الإحصائي لنموذج هذه الفرضية والمتمثل بوجود متغير مستقل واحد وهو (حجم رأس المال) ومتغير تابع (الإفصاح البيئي).

ويلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط $R=0.476$ مما يشير إلى وجود علاقة ضعيفة بين حجم رأس المال والإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان، ويلاحظ وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم رأس المال في المتغير التابع الإفصاح البيئي، من خلال قيمة (T.Sig)، والبالغة (0.002)، وهي أقل من (0.05) وأيضاً من خلال قيمة (T) المحسوبة والمساوية (3.339)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية (2.023)، عند درجة حرية واحدة، وتشير قيمة معامل التحديد ($R^2=0.227$) إلى أن حجم رأس المال قد فسر ما نسبته (22.7%)، من التباين الحاصل في الإفصاح البيئي.

وبناء على ما سبق، لا نستطيع قبول الفرضية العدمية (H_0)، ونقبل الفرضية البديلة (H_a) القائلة: يوجد أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، لحجم رأس المال على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية، للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

2-1-3-4 نتائج اختبار الفرضية الفرعية (2):

تنص هذه الفرضية على: $H_{0.2}$: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لحجم المبيعات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان".

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار (Simple Linear Regression)، وهو ما يمثل الإجابة عن السؤال الرابع في مشكلة الدراسة، وكانت نتائجه كما هي موضحة في الجدول (11).
جدول (11) نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر حجم المبيعات على الإفصاح البيئي

ملخص النموذج Model Summery						
معامل الارتباط R				معامل التحديد R ²		
0.520				0.270		
تحليل التباين ANOVA						
النموذج		مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F	Sig F
الانحدار		0.453	1	0.453	14.063	*0.001
الباقى		1.224	38	0.032		
المجموع		1.676	39			
جدول المعاملات Coefficient						
النموذج		B	الخطأ المعياري	Beta	T	T Sig
الثابت Constant		1.131-	0.455		2.539-	0.015
حجم المبيعات		0.299	0.061	0.520	3.750	*0.001
*معنوي عند مستوى (0.05)						
قيمة T الجدولية عند درجة حرية واحدة (n-1) = 2.023						

يوضح الجدول (11) نتائج الاختبار الإحصائي لنموذج هذه الفرضية والمتمثل بوجود متغير مستقل واحد وهو (حجم المبيعات) ومتغير تابع (الإفصاح البيئي). ويلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط $R=52\%$ ، مما يشير إلى وجود علاقة متوسطة بين حجم المبيعات والإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

ويلاحظ وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم المبيعات في المتغير التابع الإفصاح البيئي، من خلال قيمة (T.Sig)، والبالغة (0.001)، وهي أقل من (0.05)، وأيضاً من خلال قيمة (T) المحسوبة والمساوية (3.750)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية (2.023) عند درجة حرية واحدة، وتشير قيمة معامل التحديد ($R^2=0.270$) إلى أن حجم المبيعات قد فسرت ما نسبته (27%) من التباين الحاصل في الإفصاح البيئي.

وبناءً على ما سبق، لا نستطيع قبول الفرضية العدمية (H_0)، ونقبل الفرضية البديلة (H_a) القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم المبيعات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

3-1-3-4 نتائج اختبار الفرضية الفرعية (3):

تنص هذه الفرضية على: $H_{0.3}$: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، لحجم الربح على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان".

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار (Simple Linear Regression)، وهو ما يمثل الإجابة عن السؤال الخامس في مشكلة الدراسة، وكانت نتائجه كما هي موضحة في الجدول (12).

جدول (12) نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط لأثر حجم الربح على الإفصاح البيئي

ملخص النموذج Model Summery					
معامل الارتباط R			معامل التحديد R ²		
0.333			0.111		
ANOVA تحليل التباين					
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F	Sig F
الانحدار	0.186	1	0.186	4.746	*0.036
الباقى	1.490	38	0.039		
المجموع	1.678	39			
جدول المعاملات Coefficient					
المتغير التابع	النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	T Sig
الإفصاح البيئي	الثابت Constant	-0.188	0.334		-0.562 0.577
	حجم الربح	0.120	0.055	0.333	2.178 *0.036
*معنوي عند مستوى (0.05)					
قيمة T الجدولية عند درجة حرية واحدة (n-1) = 2.023					

يوضح الجدول (12) نتائج الاختبار الإحصائي لنموذج هذه الفرضية والمتمثل بوجود متغير مستقل واحد وهو (حجم الربح) ومتغير تابع (الإفصاح البيئي). ويلاحظ من الجدول أعلاه: أن معامل الارتباط $R=33.3\%$ ، مما يشير إلى وجود علاقة ضعيفة بين حجم الربح والإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

ويلاحظ وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الربح في المتغير التابع الإفصاح البيئي، من خلال قيمة (T.Sig) والبالغة (0.036) وهي أقل من (0.05) وأيضاً من خلال قيمة (T) المحسوبة والمساوية (2.178) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (2.023) عند درجة حرية واحدة، وتشير قيمة معامل التحديد ($R^2=0.111$) إلى أن حجم الربح قد فسر ما نسبته (11.1%) من التباين الحاصل في الإفصاح البيئي.

وبناء على ما سبق لا نستطيع قبول الفرضية العدمية (H_0)، ونقبل الفرضية البديلة (H_a) القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم الربح على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

1-5 نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- تركز معظم الشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان في إفصاحها البيئي في تقرير مجلس الإدارة، ومن ثم في الإيضاحات ورسالة الشركة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة جودة، (2018).
- عدد الأسطر المخصصة للإفصاح البيئي في التقارير السنوية لشركات الأغذية المدرجة في بورصة عمان جاءت بدرجة متوسطة.
- حصلت عناصر الإفصاح البيئي: الحماية البيئية والصحة والسلامة البيئية على درجة مرتفعة جداً في الإفصاح. وحصلت عناصر الإفصاح البيئي: التفاعل الاجتماعي، والتنمية المستدامة، وزراعة الأشجار، وإدارة المياه، والنفائات الصلبة، والمعايير البيئية حصلت على درجة مرتفعة في الإفصاح.
- حصلت عناصر الإفصاح البيئي: الإدارة البيئية، وحفظ الموارد الطبيعية، والبحث والتنمية والتطوير، والسياسة البيئية حصلت على درجة متوسطة في الإفصاح.
- حصلت عناصر الإفصاح البيئي: تلوث الهواء، التعلم والتدريب المهني، والجوائز البيئية حصلت على درجة ضعيفة في الإفصاح، بينما باقي العناصر الأخرى فحصلت على درجة ضعيفة جداً.
- تقوم الشركات الغذائية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، بالإفصاح البيئي الوصفي في تقاريرها المالية السنوية، بدرجة متوسطة، تتفق هذه النتيجة مع دراسة إلياس، (2018) ودراسة جودة، (2018)، ولا تتوافق مع دراسة إبراهيم، (2018).
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم رأس المال على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم المبيعات على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الربح على الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية للشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان.
- لا تقوم الشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح المالي والكمي في تقاريرها السنوية، تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Gatimbu, Wabwire, 2016)، ودراسة (Hassanm, et al., 2006)، ولا تتفق مع دراسة (Aburaya, 2012)، ومع دراسة (إبراهيم، 2018).

2-5 توصيات الدراسة:

أوصت الدراسة بما يلي:

- حث إدارات الشركات الغذائية المدرجة في بورصة عمان، بالإفصاح المالي والكمي في تقاريرها السنوية، وعدم الاعتماد فقط على الإفصاح الوصفي.
- ضرورة تطوير النصوص القانونية والتشريعية الخاصة بالإفصاح البيئي، ومعالجة القصور فيها.
- ضرورة أن يكون هنالك محفزات ودعم معنوي أو مادي، عن طريق خصومات على الضريبة للشركات التي تقوم بالإفصاح البيئي، ويجب أن يكون هنالك عقوبات قانونية وغرامات مالية على الشركات، التي لا تلتزم بتعليمات الإفصاح البيئي.
- إجراء دراسات وبحوث تخص الإفصاح البيئي بشكل أكبر في القطاعات الصناعية الأخرى، من أجل إيجاد حلول أكثر للمشاكل البيئية، التي تتسببها الشركات الصناعية.

المراجع والمصادر

أولا المراجع العربية:

- أبو العزم، فهمي محمد، (2005)، معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية، دراسة حالة، جمهورية مصر العربية.
- إبراهيم، أبكر محمد عبد الله، (2019)، أثر قياس التكاليف البيئية على ترشيد القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم)، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- إبراهيم، إيهاب عاجل حلمي، (2018)، دور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف البيئية في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية دراسة تطبيقية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- أبو خشبة، محمد محمود، (2019)، الدور الوسيط لممارسات التوريد المستدامة في تحسين الأداء البيئي والمالي للمنظمة بالتطبيق على عينة من المنظمات الصناعية المصرية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- أبو زيد، "محمد خير" سليم، (2018)، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية IBM SPSS، ط1، عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- أحمد، عزة سعيد، (2007)، المحاسبة والضرائب للاعتماد البيئي للمشاريع، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلوان.
- إدون س هندرکسون، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، (2005)، النظرية المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- إلياس، شرشافة، (2018)، أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح البيئي للشركات دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، ص17.
- بدوي، محمد عباس، (2012)، محاسبة بيئية، ط2، الإسكندرية، مكتب الجامعة الحديثة.
- بلال، ر، (1997)، ممارسات إعداد التقارير الخضراء في بنغلادش، محاسب بنغلادش، يناير - مارس.

- بو عزيز، أمينة، (2019)، **المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة بتروجال باتنة**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.
- البوسيفي، بشير علي، اللافي، عادل محمد، (2017)، **المحاسبة البيئية في شركات النفط الليبية الإفصاح والمعوقات**، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس.
- الجادري، عدنان حسين، وأبو حلو، يعقوب عبد الله، (2015)، **الأسس المنهجية والاستخدامات الإحصائية في بحوث العلوم التربوية والإنسانية**، ط2، مكتبة الجامعة، الشارقة.
- الجعفري، ربيع نجم الدين، وبلق، منيرة عبد الحميد، (2019)، **أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية-دراسة تطبيقية على شركة الهروج النفطية**، كلية الاقتصاد، جامعة الزوية.
- العامري، سعود جايد، "المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية و حلولها"، جامعة المثني، الطبعة الأولى 2010.
- حسن، محمد حسين احمد، (1999)، **الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الايجابية**، حلوان: جامعة حلوان، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال السنة 23، العدد الأول، ص 168.
- حسين، عمار محمد، كريم، هيثم محسن، (2018)، **العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية والآثار الاقتصادية والاجتماعية-بحث استطلاعي لعينة من منشآت القطاع الصناعي العام في محافظة البصرة**، **مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية**، المجلد 10، العدد 3، ص21-232.
- درويش، عبد الناصر محمد سيد، (2009)، **أثر الإفصاح المحاسبي على الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية في ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية**، جامعة الزيتونة الأردنية، ص10.
- دودين، حمزة محمد، (2018)، **التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS**، ط3، عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- الراشد، وائل إبراهيم، (2013)، **قياس التلوث البيئي والإفصاح عنه**، **المجلة العربية للمحاسبة**، المجلد السادس عشر، العدد الأول.

- راضي، نادية عبد الحليم، (2001)، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح على الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، جامعة الأزهر- فرع لبنان، *المجلة العلمية لكلية التجارة*، العدد 19، ص439.
- شبل، منى سليمان محمود، (2018)، دراسة واختبار تأثير مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- الشربيني، زكريا، وصادق، يسرية، والقرني، محمد، ومطحنة، السيد، (2013)، *مناهج البحث في العلوم التربوية والنفسية والاجتماعية*، ط1، الرياض، المملكة العربية السعودية: مكتبة الشقري.
- الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، *نظرية المحاسبة*، دار السلاسل، الكويت.
- عبد الله، عبد المنعم فالح، (2002)، قياس وتحليل ومراقبة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في أنظمة الإدارة البيئية، *مجلة دراسات التمويل التجاري*، جامعة القاهرة، السنة 12، العدد 1، ص450.
- عبد المحسن، أمل، (2014)، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية-دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، السنة العاشرة، المجلد الثامن، العدد الحادي والثلاثون، ص292.
- عطية، خالد عبد العزيز، زهران، علاء الدين محمود، (2011)، تفعيل دور القطاع المصرفي في تحسين مستوى الإفصاح البيئي للشركات المساهمة: دراسة ميدانية، *المجلة المصرية للتنمية والتخطيط*، معهد التخطيط القومي، مصر، مجلد19، ص142.
- عمر، عبد الله أحمد عمر، (2017)، *محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية بالخرطوم)*، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، ص29.
- محمد، احمد فرغلي، (1983)، *قياس تكلفة تلوث البيئة لصناعة تكرير الزيت*، الرياض: جامعة الملك سعود، ص 35.
- ملاح، آمال، (2017)، *الإفصاح المحاسبي في التكاليف البيئية في القوائم المالية- دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة*، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

- الموسوي، عباس نوار، الدباغ، لقمان محمد، الجبوري جميلة حمران، (2016)، تحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء المالي للكيانات الاقتصادية- دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة الكوت للعلوم لاقتصادية والإدارية، العدد 21.
- النابلسي، دعاء، (2011)، أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية في مدينة العقبة، جامعة البلقاء التطبيقية/ كلية العقبة الأكاديمية، ص32-33.
- النجار، نبيل جمعة صالح، (2015)، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، ط1، عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- قانون حماية البيئة، (2017)، قانون رقم (6)، غرفة تجارة عمان، <https://www.ammanchamber.org.jo>

- Aarya, Monica, (2006). **To Tell or Not to Tell ?, Determinants of Environmental Disclosure and Reporting in Corporate Latin America**, Phd thesis, Yale university”, USA, p 93.
- Aburaya, Rania Kamel, (2012). **The Relationship Between Corporate Governance and Environmental Disclosure**, UK evidence, Phd thesis, Durham university, uk, p 25
- ACCA, (2001). **An Introduction to Environmental Reporting, the Association of Chartered Certified Accountants**, UK, p8.
- Aerts, walter, Cormier, denis, Magnan, michel, (2008). Corporate Environmental Disclosure, Financial Market and the Media, **an international perspective**, Ecological economics, Vol 64, iss 3, 2008.
- Azzone, Giovanni, Brophy, Michael, Noci, Giuliano, Wwlford, Richard, Young, William, (1997). **A Stakeholder View of Environmental Reporting, long lang planning**, Vol 30, iss 5, p 700.
- Baron, David P, (2008). Managerial Contracting and Corporate Social Responsibility, **Journal of Public Economics**, Vol 92, iss 1-2.
- Barth, Mary E, Mcnichols, maureen F, Wilson, g, Peter, (1997). Facotors Influencing Firms' Disclosure About Environmental Liabilities, **review of accounting studies**, Vol 2, issue 1, p 60.
- Burgwal, Dion Van De, Oliveira, Rui Jose Vieira, (2014). **Environmental Disclosure Determinants in Dutch Listed Companies, Revisita Contabilidade and Fianancas**, Vol 25,No 64, p 62.
- Burgwal, Dion Van De, Vieira, Rui Jose Oliveira, (2014). op.cit, p 63.
- Chen, Jason, Arnold, Vicky, Sutton, Steve G, (2014). Does Web Disclosure of Environmental Information Affect Litigation Awards?, **Advances in accounting behavioral research**, Vol 16, p 1-10.

- Christine, Jasch, (2002). **The use of Environmental Management Accounting (EMA) fo Environmental Costs**, Journal of Cleaner Production , Vol.11, p 668.
- Clarkson, Peter M, Fang, Xiaohua, Li, Yue, Richardson, Gordon, (2013). The Relevance of Environmental Disclosures for Investors and other Stakeholder Groups: are Such Disclosures Incrementally Informative?, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol 32, iss 5, p 9, 10, 23.
- Clarkson, Peter M, Li, Yue, Richardson, gordon D, (2004). The Market Valuation of Environmental Capital Expenditures by Pulp and Paper Companies, **The accounting review**, Vol 79, no 2, p 334, 341, 350.
- Clarkson, Peter M, Li, Yue, Richardson, Gordon D, Vasvari, Florin P, (2008). Revisiting the Relation Between Environmental Performance and Environmental Disclosure: an Empirical Analysis, **Accounting, Organization and Society**, Vol 33, iss 4-5, p 19.
- Cormier, Denis, Ledoux, marie Josée, Magnan, michel, (2011). The Informational Contribution of Social and Environmental Disclosures for Investors, **Management Decision**, Vol 49, iss 8.
- Cowan, Stacey, Gadenne, David, (2005). Australian Corporate Environmental Reporting: a Comparative Analysis of Disclosure Practices Across Voluntary and Mandatory Disclosure Systems, **journal of accounting and organizational change**, Vol 1, iss 2, p 176.
- De Moor, P., D E Beelde, I. (2005). Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession, **A Literature Review. Environmental Management** 36, 205–219.
- Diouani, Boutheina, Khlif, Wafa, (2011). **l'influence des Variables Psychosocial Sur la Decision de Communication Voluntaries**, cas des diligent Tunisians, 32 congress de laic, University de Montpellier, France, 09, 10, 11 mai, p 2.

- Echave, Jon Otegui, Bhati, Shyam S, (2010). **Determinants of Social and Environmental Disclosures by Spanish Companies**, **GSMI third Annual International Business Conference**, Global Strategic Michigan inc, USA, p 58.
- Frost, Geoffrey R, English, Linda, (2002). **Mandatory Environmental Reporting in Australia: Contested Introduction Belies Effectiveness of its Application**, the drawing board: an Australian review of public affairs, The university of Sydney, Australia.
- Gadin E, (2000). **Environmental Disclosure**, Clarendon Press, Oxford, p 132-138.
- Galani, Despina, Eythmios, Gravas, Stavropoulos, Antonios, (2011). **The Relation Between Firm Environmental Disclosure**, **International Conference on Applied Economics- ICOAE**, University of Perugia, Italy, 25, 26, p180, 184.
- Gatimbu, Karambu Kiende, Wabwire, Joseph, (2016). Effect of Corporate Environmental Disclosure on Financial Performance of Firms Listed at Nairobi Securities Exchange, Kenya, **International Journal of Sustainability Management and Information Technologies**, Vol. 2, No. 2, 2016, pp. 1-6.
- Gerged, A.M., Al-Haddad, L.M. and Al-Hajri, M.O. (2020). Is Earnings Management Associated with Corporate Environmental Disclosure? Evidence from Kuwaiti Listed Firms, **Accounting Research Journal**, Vol. 33 No. 1, pp. 167-185.
- Giovanni Azzone, Micgael Brophy, Giuliano Noci, Richard Welford, William Young, A stakeholder View of environmental reporting, long lang planning Vol 30, iss 5, 1997.

- Gray, Rob, Owen, Dave, Maunders, Keith, (1996). **Accounting and Accountability Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting**, Prentice Hall, USA, p28.
- Hossain, MA, Islam, KS and Andrew, J, (2006). **Corporate Social and Environmental Disclosure in Developing Countries**, evidence from Bangladesh, in Proceedings of the Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, Hawaii, October.
- Hussainey, Khaled, Salama, Aly, (2010). The Importance of Corporate Environmental Reputation to Investors, **Journal of Applied Accounting Research**, Vol 11, iss 3, p 230, 235, 237.
- Jones, Kathryne Louise, **Corporate Environmental Disclosure: the Medium and the Message**, Phd Thesis, University of Sunderland, UK, p3.
- Joshi, Prem Lal, Suwaidan, Mishiel Said, Kumar, Rajesh, (2011). Determinants of Environmental Disclosures by Indian Industrial Listed Companies in Their Websites: Empirical Study, **International Journal of Accounting and Finance**, nescience publication, Vol 3, no2, p 112.
- Joudeh, Abdul Hakim, Almubaideen, Haitham, Alroud, Shaher, (2018). Environmental Disclosure in the Annual Reports of the Jordanian Mining and Extraction Companies, **Journal of Economics, Finance and Accounting** - (JEFA), Vol. 5, No. 1, 2018, pp 18 – 25.
- Karambu Kiende Gatimbu, Joseph Masinde Wabwire. (2016). Effect of Corporate Environmental Disclosure on Financial Performance of Firms Listed at Nairobi Securities Exchange, Kenya. **International Journal of Sustainability Management and Information Technologies**. Vol. 2, No. 2, pp. 1-6.

- Khemakhem, Hanen, Turki, Hédi, (2007). **L'information Environnementale et la Prise de Decision D'investissement, Étude Empirique Dans le cadre d'un Marche Émergent, Comptabilité et Environnement**, France, p7.

- Kuo, Lopin, Chen, Vivian Yi-Ju, (2013). Is Environmental Disclosure an Effective Strategy on Establishment of Environmental Legitimacy for Organization ?, **Management Decision**, Vol 51, iss 7, p 1463, 1466, 1470, 480

- Li, Dayuan, Zhao, Yini, Sun, Yan, Yin, Duanjinyu, (2017). Corporate Environmental Performance, Environmental Information Disclosure, and Financial Performance: Evidence from China, Human and Ecological Risk Assessment: **An International Journal**, Volume 23.

- Lu, Ying Jun, (2008). **A Study of Environmental Disclosures Made by Chines Mineral Extraction Corporations**, Master thesis, University of Wollongong, Australia, p27, 28.

- Luque-Vílchez, M., Mesa-Pérez, E., Husillos, J. and Larrinaga, C. (2019). **The Influence of Pro-Environmental Managers' Personal Values on Environmental Disclosure: The Mediating Role of the Environmental Organizational Structure**, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 10 No. 1, pp. 41-61.

- Milne, Markus J, Patten, Dennis M, (2002). Securing Organizational Legitimacy an Experimental Decision Case Examining the Impact of Environmental Disclosures, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol 15, iss 3, 2002, p393.

- Moon, Jongveul, (2002). **Public Disclosure of Corporate Environmental Performance: Impact on Consumer Behavior and Corporate Pollution Reduction in korea**, Phd thesis, Michigan State University, USA, p 60, 238.

- Nakao, Yuriko, Amano, Akihiro, Mastsumura, Kanichiro, Genba, Kiminori, Nakano, akiko, (2006). Relation Between - Environmental Performance and Financial Performance: an Empirical Analysis of Japanese Corporations, **Business strategy and the environment**, Vol 16, iss 2, p 107, 116, 117.
- Ness, Karen E, Mirza, A. M, (1991). Corporate Social Disclosure: A Note on a Test of Agency Theory, **British of accounting review**, 23, p 212.
- O'Donovan, Gary, (2002). Environmental Disclsoure in the Annuel Report, Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol 15, iss 3, p 334.
- Omnamasivaya, B; Prasad, M S V, (2016). The Influence of Financial Performance on Environmental Accounting Disclosure Practices in India: Empirical Evidence from BSE, **IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices**; Hyderabad Vol. 15, Iss. 3.
- Patten, Dennis M, Crampton, William, (2003). **legitimacy and the Internet: an Examination of Corporate web Page Environmental Disclosures**, **Advances in Environmental Accounting and Management**, Vol 2, p 40.
- Pettres, Garry F, Romi, Andrea M, (2012). Discretionary Compliance with Mandatory Environmental Disclosure, evidence from SEC filings, **Journal of accounting and public policy**, forthcoming, 2012, p 2.
- Plumlee, Marlene, Brown, Darrell, Marshal, R. Scott, (2010). **Voluntary Environmental Disclosure Quality and firm Value**, further evidence, Working paper, University of Utah, p11, 12, 29.

- Raar, Jean, (2002). Environmental Initiatives: Towards Triple-Bottom line Reporting, Corporate Communication, **an international journal**, Vol 7, iss 3, p 175.
- Razeed, Abdul, (2010). **Determinants of Environmental Disclosure Practices of us Resource Companies: Hard Copy Versus Internet Reporting**, Proceedings of the 6th Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference APIRA, University of Sydney, Australia, 13 july, p 5.
- Rhouma, Amel Ben, (2008). **la Divuligation Environnementale Des Grandes Entreprises Française**, étude des déterminants, 28eme congres de l'afc, Essec, France, 29 et 30 ma, p2.
- Roberts, Robin W, (1992). **Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: an Application of Stakeholder Theory**, **Accounting**, organisations and society, Vol 17, no 6, p 602, 609.
- Sallehuddin, M., and Rosli, N. A. (2019). Corporate Governance and Corporate Environmental Disclosures of Public-Listed Companies in Bursa Malaysia, IJO -**International Journal of Business Management** (ISSN: 2454-1109), 2(10), 01-15.
- Sarumpaet, Susi, (2005). The Relationship Between Environmental Performance and Financial Performance of Indonesian Companies, **Journal akuntansi dan keuangan**, Vol 7, no 2, p 95.
- Setyorini, Christina Tri, Ishak, Zuaini, (2012). **Corporate Social and Environmental Disclosure: a Positive Accounting Theory View Point**, international journal of business and social science, Vol 3, no 9, p 160.
- Skillius, Asa, Wennberg, Ulrika, (1998). **Continuity, Credibility and Comparability, key Challenges for Corporate Environmental Performance Measurement and Communication**, A report commissioned by the European environment agency, p 31.

- Suttipun, Muttanachai, Stanton, Patricia, (2012). Determinants of Environmental Disclosure in the Corporate Annual Reports, **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, ISSN 2162-3082, Vol.1, No.1.
- Toms J. S., (2002). Firm Resources, Quality Signals and the Determinants of Corporate Environmental Reputation: Some UK Evidence, **the British Accounting Review**, Vol. 34, Issue 3, September, p 257.
- Venancio Tauringana, Lyton Chithambo, (2014). op cit, p 08.
- Wearing, Robert T, (2005). **Cases in Corporate Governance**, Sage Publication, London, UK, p 13.

**The Effect of Companies Size on the Environmental
Disclosure at the Annual Financial Reports of the Industrial
Companies Listed at Amman Stock Exchange – Applied
Study on Food Companies**

Prepared by the Researcher

Ali Balasim Al-Quraishi

Supervised by:

Prof. Dr. Abdul Hakim Mustafa Jodeh.

Abstract:

This study aims to measure the effects of companies size on the environmental disclosure at the annual financial reports of the food companies listed at Amman Stock Exchange to understand the environmental disclosure factors at the food companies annual reports.

This study has been applied on food industrial companies listed at Amman Stock Exchange, consisting of 8 companies during the period 2015-2019. The initial data were collected via measurement tool; content analysis as main tool to obtain the required data and information on food sector. Reliability of the environmental disclosure was confirmed through KUDER-RICHARDSON (KR-20) coefficient value calculation.

Shapiro-Wilk Test for normality was conducted to collected data to make sure whether or not the data fall under the normal distribution.

The study results showed that most food companies focus on environmental disclosure in their Board of Directors Report and in the

explanations and company's mission. The number of lines allocated for environmental disclosure in the annual reports registered were of medium average. Environmental disclosure elements registered various degrees of disclosure.

The Jordanian food companies adopt the descriptive environmental disclosure in their annual financial reports at medium average.

Food companies listed at Amman Stock Exchange do not adopt financial and quantitative disclosure in their annual reports.

There is statistically significant effect for companies size (capital, sales and profits) on the environmental disclosure in the annual financial reports of the food companies listed at Amman Stock Market.

The study recommended the following:

Encouraging the food companies managements, listed at Amman Stock Market, to adopt environmental, financial and quantitative disclosure in their annual reports, rather than depending only on descriptive disclosure
Paying more attention as to environmental disclosure and its relevant factors, in their financial reports
Developing the relevant legal and legislative provisions, as to environmental disclosure and addressing deficiencies therein
There should be incentives, moral or financial support, via discounts on the tax imposed on the companies that adopt environmental disclosure
There should be legal sanctions and financial penalties imposed on the companies that do not observe the environmental disclosure's regulations
Conducting wide studies and research on environmental disclosure in other industrial sectors to create more solutions as to environmental problems caused by the industrial companies.

