

## **Determinants of Environmental Disclosure and their Impact on the Degree of Environmental Cost Disclosure: A Case Study of Zawia Oil Refining Company**

Imhmed A. Abdulgader

Accounting Department, Faculty of Economics and Political Science, Al-Jafara University, Libya.

Email: [Imhmed.salim@gmail.com](mailto:Imhmed.salim@gmail.com)

Received: 15-03-2025 / Accepted: 26-05-2025 / Published at: 30-06-2025 / DOI: 10.26629/uzjes.2025.05

### **ABSTRACT**

The study aimed to determine the degree of awareness of employees in the financial management of Zawia Oil Refining Company of the importance of environmental disclosure about the company's environmental costs, and identifying the most important factors that hinder environmental disclosure of the environmental costs of Zawia Oil Refining Company. As well as knowing the impact of environmental accounting disclosure determinants on the degree of disclosure of environmental costs for Zawia Oil Refining Company, the study found that disclosing environmental costs contributes to improving the company's image in its environment, so those responsible for the company should disclose environmental costs in the company's financial statements. Strengthening local legislation and laws related to environmental disclosure, obligating the company to disclose the company's environmental disclosure in its financial statements, and increasing the company's management's interest in environmental disclosure. Considering it part of its culture to gain the support of parties related to the company and enhance its position in the industry, and supporting the company's direction towards sustainable development by taking into account contributions to environmental activities and allocating budgets to spend on environmental projects within the company's social responsibility.

**Keywords:** Determinants of environmental disclosure, environmental costs, Zawia Oil Refining Company.

## محددات الإفصاح البيئي وأثرها في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية دراسة حالة شركة الزاوية لتكرير النفط

إمحمد عبد القادر سالم عبد القادر

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الجفارة، ليبيا.

تاريخ النشر: 2025/06/30

تاريخ القبول: 2025/05/26م

تاريخ الاستلام: 2025/03/15م

### الملخص

هدفت الدراسة إلى تحديد درجة وعي العاملين في الإدارة المالية لشركة الزاوية لتكرير النفط بأهمية الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية للشركة، وتحديد أهم العوامل التي تعيق الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط، إلى جانب معرفة أثر محددات الإفصاح المحاسبي البيئي على درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط، توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يساهم في تحسين صورة الشركة في بيئتها، لذا ينبغي على المسؤولين عن الشركة الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية للشركة، وتعزيز التشريعات والقوانين المحلية المتعلقة بالإفصاح البيئي، وإلزام الشركة بالإفصاح عن الإفصاح البيئي للشركة في قوائمها المالية، وزيادة اهتمام إدارة الشركة بالإفصاح البيئي، واعتباره جزءاً من ثقافتها لكسب دعم الأطراف ذات الصلة بالشركة وتعزيز مكانتها في الصناعة، ودعم توجه الشركة نحو التنمية المستدامة من خلال مراعاة المساهمات في الأنشطة البيئية وتخصيص ميزانيات للإنفاق على المشاريع البيئية ضمن المسؤولية الاجتماعية للشركة.

**الكلمات المفتاحية:** محددات الإفصاح البيئي، التكاليف البيئية، شركة الزاوية لتكرير النفط.

### المقدمة

أدى الاهتمام المتزايد بقضايا البيئة والمحافظة عليها إلى تزايد الضغوط على الشركات لتقوم بمعالجة التلوث البيئي الذي تسببه، ولمنع حدوثه. وأن تأخذ بالبعد البيئي في أنشطتها، وتقدم معلومات عن أدائها البيئي لتلبي احتياجات أطراف متعددة، ولتحقيق ذلك تُمارس الشركات العديد من الأنشطة البيئية سواء بصفة إلزامية أو طوعية، ينطوي عن أدائها لهذه الأنشطة تحملها لتكاليف تشغيلية وأخرى رأسمالية يتم تصنيفها كأصول بيئية. كما يترتب عن التكاليف البيئية التزامات مالية جديدة تقع على عاتق المؤسسة؛ الأمر الذي يستدعي ضرورة تحديد وقياس هذه البنود والاعتراف بها والإفصاح عنها، وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية ذات التأثير على البيئة كشركات الإسمنت، وشركات الطاقة الكهربائية وشركات النفط والغاز، وقد تزايد الاهتمام بموضوع المحافظة على البيئة وحمايتها من خلال إصدار القوانين والتشريعات المحلية والدولية، وكذلك إصدار المعايير والارشادات للمعالجة المحاسبية والإفصاح عن المعلومات

والتكاليف البيئية في التقارير المالية، حيث يعد الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح المحاسبي الكامل والمسؤول عن توفير المعلومات والبيانات عن الأداء البيئي للشركات، والإفصاح البيئي الكامل يتم في التقارير والقوائم المالية والبيئية وإيضاحاتها المتممة، وتكون إما في صورة تقارير نوعية كمية فنية أو في صورة تقارير مالية رقمية، يهدف الإفصاح المحاسبي البيئي إلى توفير البيانات والمعلومات البيئية اللازمة وكيفية قياسها محاسبيا وفقا للقوانين والتشريعات المنظمة للبيئة، ليساعد ذلك في معرفة حجم المخاطر البيئية نتيجة مزاوله الأنشطة المختلفة وأثرها على المجتمع المحلي.

## مشكلة الدراسة

منذ بدايات التصنيع في أوائل القرن الثامن عشر، وإلى وقتنا الحاضر تستمر الأصوات وتتعالى في جميع دول العالم للحد من التلوث الناتج عن الانبعاثات والمخلفات الصناعية، بدأت الشركات في تقديم معلومات حول أدائها وسياساتها البيئية بسبب زيادة المساءلة (عبد العزيز، 2011، 25) كانت هذه القرارات والإجراءات استجابة بأثر رجعي للضغوط العامة المتزايدة على مستوى العالم، والتي تتطلب زيادة المشاركة والإفصاح عن الإدارة والأداء البيئي، لا سيما من قبل تلك الشركات التي عادة ما تتبعث منها انبعاثات مباشرة على البيئة مثل، شركات التصنيع وشركات إنتاج النفط والغاز وشركات التعدين وغيرها. إن التوقع العالمي فيما يتعلق بالإفصاح عن معلومات الإدارة البيئية للشركات كان إلى حد ما كبير نسبيا، ليتوافق مع نسبة انعكاسات عملياتها على البيئة. في هذا الوقت، أصبحت الشركات تعدد التقارير الاجتماعية والبيئية. حيث يستخدم مديرو الشركات التقارير المحاسبية لتوصيل المعلومات المؤسسية لأصحاب المصلحة ليس فقط حول القضايا المتعلقة بالرفاهية الاقتصادية. ولكن أيضًا المرتبطة بالمجتمع والبيئة التي يعملون فيها.

يواجه قطاع النفط المزيد من الضغوط من أصحاب المصلحة المتعددين الذين يطالبون بزيادة مشاركة الشركات وتحمل مسؤولياتها البيئية. الدافع الرئيس والأساس المنطقي وراء ذلك هو تقديم أدلة تجريبية على العوامل التي تحد أو تؤثر على عمليات الإفصاح في شركات النفط والغاز بما يتماشى مع الجهود المبذولة لتحسين دور الشركات العاملة في هذا القطاع.

تشير دراسة (ميرة - 2010) لواقع القياس المحاسبي للأداء البيئي بشركة الزاوية لتكرير النفط إلى أن الشركة لا تقوم بالقياس المحاسبي للأداء البيئي عند إعدادها لقوائمها المالية، وفي ظل هذه الخلفية تبحث هذه الدراسة في محددات الإفصاح لشركة الزاوية لتكرير النفط، وعلى ذلك فإن مشكلة الدراسة يمكن صياغتها في السؤال التالي: -

ما هي محددات الإفصاح المحاسبي البيئي وما أثرها على درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط؟

## فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة مجموعة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: وجود إدراك لدى العاملين بالإدارة المالية لشركة الزاوية لتكرير النفط لأهمية الإفصاح البيئي.

الفرضية الثانية: تبعية الشركة للقطاع العام تحد من الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية للشركة.

الفرضية الثالثة: ضعف التشريعات والقوانين المحلية المنظمة للإفصاح البيئي تحد من عمليات الإفصاح البيئي للشركة.

الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر لمحددات الإفصاح المحاسبي البيئي في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط.

(1) العوامل المستقلة محدّدات الإفصاح البيئي.

(2) المتغير التابع: درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية للشركة.

### أهداف الدراسة

(1) تحديد درجة إدراك العاملين بالإدارة المالية لشركة الزاوية لتكرير النفط لأهمية الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية للشركة.

(2) تحديد آراء المبحوثين حول محدّدات الإفصاح البيئي لشركة الزاوية لتكرير النفط. ومعرفة درجة التباين فيما بينهم حول أهم المحدّدات.

(3) معرفة تأثير التشريعات والقوانين المحلية المنظمة للإفصاح البيئي في الإفصاح البيئي للشركة.

(4) معرفة أثر محدّدات الإفصاح المحاسبي البيئي في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط.

### أهمية الدراسة

تشير العديد من الدراسات إلى أن شركات النفط والغاز هي واحدة من القطاعات الرئيسية التي تسيطر على جزء كبير من الاقتصاد العالمي، ومصدر رئيس للتأثير البيئي من خلال أنشطتها البترولية، وبالتالي فإن النصائح تقدم للشركات المسببة في التدهور البيئي طوعاً بالكشف عن معلومات المحاسبة البيئية عند استحقاقها.

ونظراً لأهمية التقارير المالية للشركات باعتبارها النافذة التي تتواصل من خلالها الشركات مع الأطراف الخارجية خاصة فيما يتعلق بالموضوعات التي ترتبط بأدائها من حيث النمو والربحية والكفاءة والمسؤوليات الاجتماعية والبيئية (شيهو، 2011، 65).

ومن بين المبررات التي تزيد من أهمية هذه الدراسة ما حدث للشركة البترولية البريطانية Nike وغيرها من الشركات التي واجهت مخاطر بيئية أثرت بدرجة كبيرة على هبوط أسعار أسهمها، حيث لم تقم الشركة

بالإفصاح عن تلك المخاطر للمستثمرين، وكذلك المخاطر الكارثية التي تسببت في تغير المناخ. (Jensen, C & Berg, 2012, Kolk, 2010).

وعليه فإن أهمية الدراسة تتأتى من أهمية دراسة محددات الإفصاح المحاسبي البيئي من وجهة نظر العاملين بشركة الزاوية لتكرير النفط، لما له من أهمية تعود على الشركة وعلى المجتمع من خلال عمليات الإفصاح عن تقاريرها المالية للمجتمع المحلي، وعلى مستوى الدولة مقارنة مع الشركات العاملة في ذات القطاع، وهذا ما يبرر الحاجة إلى إجراء هذه الدراسة.

### الإطار النظري للدراسة:

المحاسبة عبارة عن نظام معلومات لقياس وتوصيل نتائج الأحداث الاقتصادية للشركات إلى فئات عديدة من ذوي العلاقة وأصحاب المصالح، ويعد الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين لدعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل، وتقديراً من دول عديدة للدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة على المستوى الاقتصادي العام، من خلال ما توفره من معلومات لمستخدمي التقارير المالية وتأثيرها البالغ على قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل والرقابة بالمجتمع، فقد عنيت العديد من الدول بتنظيم سياساتها المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية خصوصاً تلك التي تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية نظراً للدور المهم الذي تلعبه في تنظيم أسلوب إعلام مستخدمي البيانات المحاسبية بالمعلومات التي تسهل مهمتهم بشأن تقييم أداء المنشأة والوقوف على قدرتها في تحقيق أهداف المستثمرين أو المقرضين، وتأكيداً على أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فقد ورد في البيان الأساسي لنظرية المحاسبة الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبة (AAA) عام 1996م ما يلي "تعتبر المعلومات المحاسبية الوسائل الأساسية للإقلال من حالة عدم التأكد لدى المستخدمين الخارجيين، إضافة إلى أنها وسائل أساسية للتقرير عن الممارسة.

### مفهوم الإفصاح البيئي

تناول الكتاب والباحثون مفهوم الإفصاح عن الأداء البيئي بتعريفات مختلفة، بعضها ركزت على وسائله فعرف بأنه "نشر المعلومات التي تُعبر عن الأداء البيئي للشركات من خلال الوسائل المختلفة، سواء مطبوعات التقارير المالية والإدارية المنشورة عن طريق المواقع الإلكترونية للشركة، وعُرف أيضاً بأنه "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك، (عادل البهلول، حميدان زهرا، 2011) المعلومات المفصّل عنها فقد عرفه البعض بأنه "مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة؛ والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل

الإفصاح البيئي عبارة عن عملية تقييد المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأداء البيئي في التقارير المالية للشركات، ويعد جزءاً رئيسياً ضمن محاسبة التكاليف البيئية، بحيث يهدف الإفصاح إلى تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية من خلال توفير بيانات دقيقة لكل الأطراف ذات العلاقة بالشركة. (فهيم أبو العزم، 45، 2005)

### مفهوم التكاليف البيئية

تعرف التكاليف البيئية بأنها قيمة عوامل الإنتاج والجهود المستنفذة لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه، قبل الحاق الضرر بها نتيجة قيام هذه المشروعات بمزاولة أنشطتها المختلفة، تتمثل أيضاً في الضرائب التي تفرض من قبل الدولة مقابل الآثار الضارة للنشاط على البيئة، ولذا تعرف على أنها التوضيحية التي يتكبدتها المجتمع نتيجة الآثار السلبية المتولدة عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، وبذلك فهي تعد أضراراً بيئية كان على المؤسسات اتخاذ الإجراءات اللازمة مقدماً لتجنب حدوثها (عمار، 2011، 271)

### دواعي الإفصاح البيئي

- الإفصاح البيئي يحقق ما يلي: - (عبد الله أبوججر، عبد السلام ديهوم، 2021)
- 1) تحسين جودة المعلومات المحاسبية بما يساعد في صناعة واتخاذ القرارات الرشيدة.
  - 2) تعزيز سمعة الشركة أمام أصحاب المصلحة، لأن الشركات التي تلتزم بالإفصاح تعزز من سمعتها في السوق، بما يؤدي إلى تحسين مركزها في السوق.
  - 3) يحسن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي من ملائمة المعلومات والتقارير المحاسبية للفهم بالرغم من عدم وجود علاقة معنوية للإفصاح مع درجة موثوقية المعلومات.
- وفي هذا الإطار يؤكد معهد القانونيين بإنجلترا وويلز (ICEW SEP، 2002) على أن القصور في التقارير المالية وعدم قدرتها توفير الاحتياجات الأساسية للمستثمرين يعد أحد أسباب في الانهيارات المالية عام 2008.

حيث تركز التقارير المالية على الإفصاح المحاسبي على الأصول المادية ذات القيمة المحددة للمستثمرين عند اتخاذ القرارات وعند تحديد القيمة السوقية للشركات.

### متطلبات الإفصاح البيئي

تتضمن متطلبات الإفصاح البيئي عدة عناصر رئيسية تضعها الجهات التشريعية في كل الدول وينبغي على الشركات الالتزام بها لضمان الشفافية في تقاريرها المالية، تهدف هذه المتطلبات إلى تحسين فهم تأثير الأنشطة الصناعية على البيئة، وتعزيز الاستدامة. والمحافظة على سلامة البيئة من التلوث والحد من الهدر في الموارد البيئية، ومن هذه المتطلبات ما يلي: - (بوعزيز، 2019)

- 1) وجود تنظيم مهني قوي يقوم بوضع المعايير المهنية المقبولة التي تتعلق بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقه.
- 2) تطوير التشريعات القانونية التي تتعلق بالجانب البيئي لكي تضعها الشركات ضمن اعتباراتها عند ممارسة أنشطتها في البيئة.
- 3) الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة من الوحدة الاقتصادية في معالجة التكاليف والمنافع البيئية.
- 4) الإفصاح عن المعلومات البيئية من جانب الشركات، وتأثير أنشطتها على البيئة، بما في ذلك استهلاك الطاقة، الانبعاثات الكربونية، إدارة النفايات، يتطلب ذلك الالتزام بالمعايير الدولية لضمان الاتساق والدقة في التقارير ذات العلاقة.
- 5) وجود مقاييس علمية تعتمد على القياس الكمي والمؤشرات الإحصائية، تساعد هذه المقاييس على قياس التكاليف والمنافع البيئية من قبل الهيئات المتخصصة، ومقارنة الأداء الفعلي للشركات وتحقيق مبدأ العدالة الموضوعية لهذه المقاييس تجاه الأنشطة البيئية.

### محددات الإفصاح البيئي

على الرغم من أهمية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، إلا أنه يواجه معوقات ومحددات عديدة، منها - :

المعوقات والمحددات المرتبطة بالدافعية للإفصاح البيئي: تتعلق بشكل أساسي بمدى قناعة الشركات بالحاجة إلى الإفصاح عن أدائها البيئي، واختلاف مستوى إدراك أصحاب المصالح لأهمية المعلومات البيئية، الأمر الذي سينعكس بشكل كبير على درجة الدافعية للإفصاح البيئي، بالإضافة إلى غياب الفرض القانوني إذ إن أغلب الإفصاحات البيئية المطلوبة في الدول اختيارية-

المعوقات المرتبطة بالمعلومات البيئية: منها الخاصة بتحديد المعلومات البيئية المطلوب الإفصاح عنها بسبب تعدد فئات أصحاب المصالح المستفيدة من الإفصاح البيئي وتباين احتياجاتهم من المعلومات، وصعوبات جمع المعلومات البيئية منها المتعلقة بالطبيعة المعقدة لهذه المعلومات، وقلة البيانات المتاحة وتعدد مصادرها وارتفاع تكلفة جمعها .

• المعوقات المرتبطة بالمعلومات البيئية: منها الخاصة بتحديد المعلومات البيئية المطلوب الإفصاح عنها؛ بسبب تعدد فئات أصحاب المصالح المستفيدة من الإفصاح البيئي وتباين احتياجاتهم من المعلومات، وصعوبات جمع المعلومات البيئية منها المتعلقة بالطبيعة المعقدة لهذه المعلومات، وقلة البيانات المتاحة وتعدد مصادرها وارتفاع تكلفة جمعها.

• المعوقات المرتبطة بالتأهيل المحاسبي والمهارات المحاسبية: إن الجوانب الجديدة للمحاسبة والإفصاح المطلوب، تتطلب من المحاسبين مهارات وخبرات متخصصة جداً، إلا أنها ما زالت محدودة لدى

البعض، إذ ما يزال كثير من المحاسبين لا يستطيعون توفير متطلباته سواء من حيث القياس أو من حيث مهارات العرض والإفصاح. فالمحاسبون والمراقبون الماليون غالباً ما تكون معرفتهم محدودة بالبيئة التي تواجهها المؤسسة، وكنتيجة لذلك فإن موظفي المحاسبة لا يتمكنون من تقديم المعلومات المحاسبية الكافية، ومن جانب آخر فعلى الرغم من تمتع موظفي البيئة وكذلك الفنيين بمعرفة واسعة عن البيئة والخبرة بتدفق الطاقة والماء والمواد الأخرى ضمن المؤسسة إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الكافية بكيفية قيد وتسجيل هذه الأمور في السجلات المالية، خاصة إذا ما أخذ بعين الاعتبار اختلاف اللغة في الثقافات المحاسبية والبيئية والفنية.

- المعوقات المرتبطة بالمعايير: منها: نقص أو غياب متطلبات قانونية للتقارير المالية والإفصاح البيئي، تعدد نماذج التقرير البيئي المتاحة، غياب إرشادات ومعايير محاسبية موحدة متعلقة بالإفصاح البيئي. أشار al, et, Gambe (1995) في دراسة بعنوان "استراتيجية الإفصاح البيئي في التقارير المنشورة" اعتبرت أن محددات الإفصاح المحاسبي البيئي تتضمن التكاليف والمنافع سياسة الشركة من أن توفر منافع اقتصادية لو أديرت بشكل جيد، لأن الشركات من أن تتحمل مبالغ كبيرة إذا ظهر أنها تهمل أو غير مسئولة عن تفاعلها مع البيئة، ومثل هذه التكاليف قد تأتي من الحملات من جانب جماعات الضغط المهتمة بالبيئة أو من فقد الشركة لسمعتها بين العملاء والموظفين والمقرضين والموردين، وعلى العكس من ذلك تحصل بعض الشركات على ميزات تنافسية من الإفصاح عن الالتزام بالقواعد البيئية، مثل الحصول على دعم المجتمع في علاقتها مع الموظفين، والحصول على رأس مال بتكلفة أقل وتحسين سمعة الشركة بوصفها واستهدفت الدراسة الوقوف على محددات استراتيجية الإفصاح البيئي للشركات الكندية خلال الفترة (1993-1986م) استخدام إطار للمقارنة بين التكاليف والمنافع، وقررت الدراسة أن تكاليف المعلومات والظروف المالية للشركة هما أهم محددات الإفصاح البيئي، فقد وجدت علاقة إيجابية بين تكاليف المعلومات والظروف المالية للشركة وبين مستوى الإفصاح البيئي، في الشركات التي يحتاج مساهموها إلى معلومات كثيرة يجب أن تفصح عن المزيد من المعلومات البيئية لتجنب التكاليف المترتبة على رد فعل الأطراف المهتمة، والشركات ذات الظروف المالية الجيدة تفصح عن المزيد من المعلومات البيئية، لان لديها القدرة على مقابلة ضغوط الأطراف المهتمة وسرعة الاستجابة لحل المشاكل البيئية.

### الدراسات السابقة

أجريت العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح البيئي من عدة جوانب، بعضها ركز على الأداء المالي من خلال دراسة العلاقة بين العائد على الأصول ومستوى الإفصاح البيئي. من مدخل أن الشركات الأكثر ربحية قد يكون لديها أموال كافية لتعويض تكاليف الإفصاحات البيئية (Brammer & Pavelin, 2008) ومن منطلق أن الشركات ذات الربحية العالية قد تكشف عن المزيد من المعلومات البيئية من أجل



تجنب الاهتمام السلبي الناتج عن الربحية الزائدة، وبالتالي تعزيز مصداقيتها أمام المستفيدين. فقد أجرى (أبو ستالة، 2022) دراسة لمعرفة أثر الصعوبات التي تواجه شركات الاسمنت الليبية في الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية، كشفت الدراسة عن وجود أثر سلبي بين الصعوبات التي تواجهها هذه الشركات في الإفصاح عن أدائها البيئي وجودة قوائمها المالية. دراسة (محمد ومحمد، 2021) تحليل الإفصاح عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية من خلال تكلفة الخدمات المقدمة للمجتمع، وتكلفة العاملين، وتكلفة خدمة البيئة، وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية لشركات الاتصالات السودانية، أشارت نتائج الدراسة إلى أن هذه الشركات تؤكد على أهمية الإفصاح عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية وجودة المعلومات المحاسبية بدرجة عالية. ولم تكشف الدراسة عن وجود أثر معنوي للإفصاح عن تكلفة خدمة المجتمع وجودة المعلومات المحاسبية. وأشار (ميرة - 2010) في دراسة لواقع القياس المحاسبي للأداء البيئي بشركة الزاوية لتكرير النفط إلى أن شركة الزاوية لتكرير النفط لا تقوم بالقياس المحاسبي للأداء البيئي عند إعدادها لقوائمها المالية. وقد هدف (حافظ، غافل، 2016) في دراسته بعنوان: تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية، إلى بيان آراء العاملين في الوحدات الاقتصادية من خلال تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في محافظة النجف بالعراق وبيان مدى تأثير القوانين والتشريعات البيئية على مستوى كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبة البيئية وتقييم دور الجهات الرقابية في تقليل أخطار التلوث البيئي بالنسبة للعاملين والمجتمع والبيئة وكذلك بيان مدى تأثير الإفصاح في فاعلية المعلومات المحاسبة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى تأثير العوامل أعلاه على تطبيق المحاسبة البيئية كان إيجابيا، وفي دراسة أجراها (اشكال، معرف، 2018) بعنوان: محددات استخدام المحاسبة البيئية ودورها في إدارة خطر التلوث البيئي دراسة حالة على شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة البيئية في شركة رأس النوف لتصنيع النفط والغاز وبيان دورها في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي بالنسبة للعاملين والمجتمع، بالاعتماد على دراسة الحالة كطريقة للبحث وذلك لفهم الجوانب المختلفة للمشكلة قيد الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة تبذل جهودا في سبيل الحفاظ على البيئة وتحسينها، سواء داخل الشركة أو خارجها، كما أن لديها وعي والتزام بضرورة حماية البيئة، وتعمل وفق سياسات وخطط وبرامج معدة تجاه البيئة وعلى الرغم من البيئية تقوم بالصرف على تنفيذها، كذلك، وجد فاروق وشيهو (2013) أن الأرباح الاقتصادية لها تأثير إحصائي موجبا على ممارسة المسؤولية الاجتماعية للشركات في نيجيريا على سبيل المثال، وقد أكد ذلك ثريا ومصلحية ونور (2016) في دراسة حول التقارير البيئية للشركات من قبل الحكومات المحلية الماليزية. فقد لاحظوا أن الأداء الاقتصادي يرتبط بشكل إيجابي بتكلفة الأصول والمصروفات والاستهلاك. وممارسات إعداد التقارير من قبل الحكومات المحلية الماليزية. إلا أن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات قد لا تخلو من الانتقاد بالنظر إلى البيئة والفترة والمتغيرات التي شملتها الدراسة. والأهم من ذلك، أن استخدام المبلغ الإجمالي وتحليل المحتوى من قبل الدراستين على

التوالي كمقاييس للمسؤولية الاجتماعية للشركات يعد من الثغرات الرئيسية الأخرى والتي كان من الممكن أن تكون نتائجها مختلفة إذا تم إجراء نفس الشيء مع الأخذ في الاعتبار التغيرات البيئية، الفترة التي أجريت فيها، والمتغيرات المستخدمة مقرونة بالمبررات المناسبة والأكثر قبولاً كمقاييس للمسؤولية الاجتماعية للشركات، وقد أيدت دراسات أخرى العلاقة بين الربحية والعائد على الأصول مع نتائج مماثلة للدراسات المذكورة أعلاه. ومن أبرزها الدراسات التي أجراها فارس وعبد الفتاح ومروان (2012)، والتي وثقت وجود أدلة إحصائية قوية تربط بدرجة قوية بين ربحية الشركة والعائد على الأصول.

وقد أجرى كلا من (أشرف الكافي، شهاوي أبوظخوة، 2023) دراسة تتعلق بدور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بينت النتائج أن هناك علاقة دور إيجابي للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية وقابليتها للفهم، بينما لم تظهر نتائج الدراسة وجود علاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي وموثوقية المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة.

دراسة أخرى قام بها Prasad، (2016 & omnamasivaya وآخرون) حول العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي البيئي وممارسة الإفصاح في الهند، بهدف اختبار العوامل المحددة لمستوى معلومات الإفصاح البيئي بالاعتماد على عينة مكونة من (50) شركة في السوق المالي المحاسبي البيئي (EADI) وأثرها على بعض المتغيرات التالية، الربحية، حجم الشركة، عمر الشركة، الرافعة المالية، نوع الصناعة، الملكية القانونية، العمليات الخارجية. أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة موجبة بين مؤشر الإفصاح المحاسبي وكلا من - الربحية، الرافعة المالية، نوع الصناعة والملكية القانونية، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين مؤشر الإفصاح المحاسبي البيئي وكلا من عمر الشركة، العمليات الخارجية للشركة على الإفصاح البيئي، أشارت النتائج التي توصلوا إليها إلى أن معظم الشركات التي تشارك بقوة في إفصاحات المحاسبة البيئية هي ذات حجم أكبر. تختلف هذه النتائج مع نتائج دراسة (حسين وآخرون، 2006) الذين وجدت دراستهم حول سمات الشركات والإفصاح البيئي وجود علاقة غير مهمة بين حجم الشركة والإفصاحات المحاسبية البيئية. دراسة أخرى أجراها موريرا وماريا (2010) والتي أشارت نتائجها أيضاً إلى وجود علاقة سلبية بين الحجم والإفصاح المحاسبي البيئي.

كما تناولت الدراسات التي أجراها إيبيرينجا وياديريتشوكو وتشيجبو وأوجوتشوكو (2013) آثار حجم الشركة وربحياتها على الإفصاحات الاجتماعية للشركات في قطاع النفط والغاز في نيجيريا باستخدام عينة من 20 شركة نفط وغاز مدرجة في البورصة النيجيرية. أظهرت نتائج الانحدار وجود علاقة سلبية غير مهمة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات بين شركات النفط والغاز المدرجة في نيجيريا. في الآونة الأخيرة، أجيمنج وآخرون. (2020) درسوا تأثير سمات مجلس الإدارة على الإفصاح

المحاسبى البيئى لشركات التعدين المدرجة في الصين. وقد أخذوا عينة من 34 شركة تعدين للفترة من 2000 إلى 2018. وقاموا بتوثيق وجود ارتباط إيجابي كبير بين حجم الشركة والإفصاح المحاسبى البيئى. خير الدين وآخرون، 2020 ناقشوا تأثير سمات مجلس الإدارة على الإفصاح البيئى والأخلاقي. وباستخدام عينة مكونة من 82 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية الفرنسية للفترة من 2012 إلى 2017، كشفت نتائج دراستهم عن وجود علاقة إيجابية معنوية بين حجم الشركة والإفصاح البيئى. أيضا، (شوادري وآخرون، 2020) مرجع موثق قاموا بفحص خصائص الشركات والإفصاح البيئى للشركات المدرجة في بنغلاديش للفترة من عام 2016. وجد أن حجم الشركة له ارتباط إيجابي كبير بالإفصاح البيئى. وهذا ما أكدته (فهد وندهيش، 2020) الذين بحثوا تأثير الصفات الثابتة على الإفصاح البيئى. لقد أظهرنا أن حجم الشركة يرتبط بشكل إيجابي بنتيجة الإفصاح البيئى.

### نمو الشركة والافصاح البيئى

يشير نمو الشركة إلى كيفية استخدام الموارد المتاحة تحت تصرف الشركة بفعالية وكفاءة. ويصف ضمناً مستوى التغيرات في الفرص الحالية والمستقبلية للشركة نتيجة للاستخدام الحكيم للموارد. وبالتالي، فهو الفرق بين القيمة الحالية والمستقبلية لأصول الشركة. تم استخدام متغيرات توضيحية مختلفة في الأدبيات كلها في محاولة لدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات ودرجة نمو الشركة على الرغم من أهميته كمؤشر للأداء. يشير الأدب المحاسبى إلى العلاقة بين نمو الشركة والإفصاح البيئى وبالتالي، من المفترض في الشركة التي تحافظ باستمرار على معدل نمو مناسب، أن تكشف طوعاً عن معلومات المحاسبة البيئية (فارس وآخرون، 2012). وبالمثل، رأى شيهو وفاروق (2013)، كما أن الشركة التي تتمتع بفرص نمو أكبر، من المرجح أن تشرع في أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات. وعلى العكس من ذلك يرى Jurica، Lady & Prillia، (2012) أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات لا يتأثر بفرص نمو الشركة، ومهماً مراجعة إدارة الأعمال العالمية: المجلد. 13 عدد 1 يونيو 2021: 16-36.

من أبرز الدراسات في هذا المجال الدراسة التي أجراها فارس وآخرون (2012) والتي حملت عنوان المحددات المالية وغير المالية للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، أجريت على عينة مكونة من ستين (60) شركة مدرجة مختارة في الأردن خلال الفترة بين 2006 - 2010. أظهرت نتائج الانحدار المتعدد أن الشركات التي تحافظ باستمرار على فرص النمو من المرجح أن تتبنى الإفصاح البيئى طوعاً. وهذا يوضح أيضاً حقيقة أنه كلما زادت إمكانية نمو الشركة، زاد مدى زاد الإفصاح تبعاً لذلك، يرى أنصار نظرية الشرعية أن الشركات النامية تكشف المزيد من المعلومات البيئية لإضفاء الشرعية على أنشطتها (Chowdhury et al 2020)

في هذا الإطار تجادل الأدبيات بأن زيادة نسبة الدين في هيكل رأس مال الشركة من المرجح أن تزيد من الصراعات بين الإدارة والمساهمين والمقرضين / الدائنين من الشركات. فيما يتعلق بالإفصاح البيئى،

فالشركات التي لديها نفوذ مالي أعلى تميل أكثر إلى بناء علاقات جيدة مع مجموعة أصحاب المصلحة المتعددين، وبالتالي، من المرجح أن تكشف بشكل مناسب عن المزيد من المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية (Abduaziz & Salisu 2016) بالإضافة إلى ذلك، مع زيادة ديون الشركات (الرافعة المالية)، يزداد أيضًا طلب مراقبة المستثمرين للمعلومات من أجل البقاء على اطلاع على الأداء التشغيلي للشركة، بما في ذلك الأداء البيئي، وقد أشارت دراسة (الجبلي، 2019) إلى معرفة دور محاسبة التنمية الاجتماعية المستدامة في زيادة مصداقية التقارير المالية، وارتفاع معد الثقة فيها، وقد توصلت الدراسة إلى أن الاهتمام بالقياس والافصاح عن العناصر الثلاثة لمحاسبة التنمية المستدامة يساعد على زيادة موثوقية التقارير المالية، وأن يتم الإفصاح عن المعلومات لما تحويه من معلومات كمية ووصفية وتوصيلها لأصحاب المصلحة، من المفترض أن الشركات ذات الرفع المالي العالي من المرجح أن تزيد من حجم الكشف عن المعلومات البيئية للشركات لتقليل التكاليف (Ho & Taylor 2007)، وهذا ما أكدته الدراسة الأخيرة التي أجراها شودري وآخرون (2020) من خلال دراسة تأثير خصائص الشركات على الإفصاح البيئي للشركات المدرجة في بنغلاديش. لقد أظهروا أن نفوذ الشركات له علاقة إيجابية مهمة بالإفصاح البيئي، وعلى العكس من ذلك، فقد عارضت وجهات النظر السابقة حقيقة مفادها أن الشركات ذات الروافع المالية الأقل قد تكون قادرة على الحصول على الأموال الكافية لتمويل عمليات الكشف عن المعلومات البيئية. (برامر وبافلين، 2008). وهذا ما أكدته دراسة (Agyemang 2020) وآخرون الذي وثق وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين نفوذ الشركة والإفصاح المحاسبي البيئي لشركات التعدين المدرجة في الصين، وبالمثل فقد قيل إن الكشف عن المعلومات البيئية قد يزيد من تكاليف العلامات التجارية للشركات ذات الرفع المالي العالي، وهذه التكاليف يمكن أن تجعل المفاوضات الائتمانية أكثر صعوبة وتكلفة (كورمير وجوردون، 2001)، بالإضافة إلى ذلك، فقد تم التأكيد على أن الشركات ذات النفوذ العالي ليس لديها سوى القليل من القضايا البيئية التي يجب الإبلاغ عنها لأنها أكثر عرضة للتوافق مع اللوائح البيئية Wu Liu & Sulkowski, 2010، وجد أومولخير وموغاندا (2017) أن النفوذ المالي له تأثير إيجابي ومهم على الإفصاح في كينيا، في الآونة الأخيرة، قام فهد وندهيش (2020) بدراسة تأثير السمات الثابتة على الإفصاح البيئي. وقد أخذوا عينة من الشركات المدرجة في الهند للفترة من 2007 إلى 2016، أظهرت النتائج أن نفوذ الشركات يرتبط بشكل إيجابي بنتيجة الإفصاح البيئي، بما يتفق مع نظرية تكلفة الوكالة، والتي تشير إلى أن الزيادة في الرافعة المالية للشركة تزيد من مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية.

### الإفصاح الطوعي عن الأنشطة البيئية

في تايلاند على سبيل المثال أظهرت نتائج بعض الدراسات أن الملكية الإدارية لها علاقة إيجابية مع مدى الإفصاح للشركة (Jurica، Lady & Prillia، 2012; Suttipun & Stanton، 2013; Khaled et al.، 2012; Christian & Lillian، 2017) وجود علاقة بين المساهمين والإداريين

والإفصاح عن المحاسبة الاجتماعية والبيئية للشركات، كما أكدوا على أن لمساهمات الإدارة تأثير إيجابي على الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات وممارساتها. وفقا لتصور نظرية الوكالة، يتم استخدام إفصاح الشركة للتنسيق بين مصالح الإدارة والمستثمرين. توصي نظرية الوكالة بأن أفضل ممارسات حوكمة الشركات تجعل الشركات أكثر مسؤولية أمام المساهمين والمستثمرين الآخرين، وبالتالي فهي تساعد على تقليل الانتهازية الإدارية، وبالتالي خفض تكاليف الوكالة. ومن المتوقع أن يرتبط المساهمون الإداريون بشكل إيجابي بالإفصاح البيئي.

بناءً على مراجعة الأدبيات، تظهر نتائج الدراسات السابقة نتائج متعددة ومتضاربة وغير حاسمة بالإضافة إلى وجود فجوات بيئية، مما يجعل من المفيد إجراء دراسات مماثلة في البيئة الليبية.

## الجانب العملي للدراسة

### منهجية الدراسة وأدواتها

#### أولاً: مجتمع الدراسة وعينتها

مجتمع الدراسة ممثل في جميع الموظفين العاملين في الإدارة المالية لشركة الزاوية لتكرير النفط، بلغ عددهم (25) موظفاً من واقع السجلات الإدارية للإدارة، ونظراً لصغر حجم المجتمع وقت إجراء الدراسة، فقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل لمفردات لمجتمع المستهدف.

#### منهج الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي لوصف الظاهرة التي تمت دراستها، باستخدام بعض أساليب الإحصاء الوصفي ممثلة في مقاييس النزعة المركزية، ومنها المتوسط الحسابي، التكرار والانحراف المعياري، وكذلك أساليب الإحصاء التحليلي لتفسير العلاقة بين متغيرات الدراسة وعواملها المستقلة والمتغير التابع، وتحديد معامل الارتباط بينها.

#### أداة الدراسة (الاستبيان)

لخدمة أغراض الدراسة وأهدافها تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات والمعلومات، وفق مقياس ليكرت الخماسي، باعتباره من أكثر المقاييس استخداماً في الدراسات الوصفية، وسهولة استخدامه وتطبيقه وتوازن درجاته، حيث يتيح أفراد العينة التي خضعت للاختبار إلى تدرج موافقتهم على العبارات التي تكون منها المقياس، وقد تدرجت الاستجابات على النحو التالي: -

موافق بشدة	موافق	إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
(5) درجات	(4) درجات	(3) درجات	(2) درجتين	(1) درجة واحدة

ولتحديد درجة الموافقة حددت ثلاث مستويات هي (مرتفعة، متوسطة، منخفضة) بناء على المعادلة التالية: - طول الفئة  $= \frac{1-5}{3} = \frac{4}{3} = 1.33$  وبذلك تكون الدرجة المتوسطة من 2.33 - 3.66 والدرجة المرتفعة من 3.67 فأعلى.

### الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة (الاستبيان)

صدق المحتوى: للتأكد من صدق المحتوى لأداة الدراسة (الاستبيان) تطلب عرضه على نخبة من المتخصصين في علم المحاسبة وعلم الإحصاء، وذلك لضمان صلاحية وموضوعية فقراته وعباراته، والتأكد من أن الأسئلة التي وردت به تتماشى مع الأهداف المحددة له. وبعد الاطلاع على ملاحظات المحكمين والأخذ بها بالتعديل والاضافة والحذف لبعض الفقرات، تم اخراج الاستبيان في صورته النهائية. وقد تضمنت أداة الدراسة المحاور التالية: -

- 1- خصائص المبحوثين، وتضم (5) خصائص.
- 2- أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي (8) عبارات.
- 3- محددات الإفصاح البيئي للشركة (17) عبارة.
- 4- ممارسة الشركة للإفصاح البيئي (4) عبارة.

### ثبات أداة الدراسة

لضمان كفاءة أداة الدراسة في الحصول على إجابات تتسم بالثبات النسبي، فقد تم التحقق من درجة الثبات بتطبيق معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) الذي يشير إلى درجة الاتساق بين فقرات الاستبيان، كما يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقراتها، بالإضافة إلى أن معامل (Alpha) يعطي تقدير جيد للثبات، وللتحقق من ثبات أداة الدراسة تم تطبيق معادلة Cronbach Alpha باعتبار أن القيم الموصي بها إحصائيا لقيمتها تقع بين 0.70 - 0.95. وقد ظهرت قيمة هذا المعامل (0.729) وهي قيمة دالة لموثوقية عبارات الاستبيان ومناسبتها لإجراء الدراسة.

### عرض البيانات و تحليل نتائج الدراسة

#### 1) الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها

جدول (1): الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها.

القياس	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المفقودة	الاستبيانات المستلمة	الاستبيانات غير الصالحة للتحليل	الاستبيانات الصالحة للتحليل
العدد	21	3	18	4	15
النسبة	100%	14%	85%	22%	83%

بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي (15) استبانة، بمعدل (83%)، وهي نسبة مقبولة في العلوم الاجتماعية والإنسانية.

## (2) خصائص مجتمع الدراسة

تضمنت الاستبانة عدد (4) أسئلة تقيس البيانات الوظيفية للمبحثن، وكانت على النحو التالي: المؤهل العلمي، نوع الوظيفة، سنوات الخبرة في مجال العمل، وفيما عرض للنتائج.

## (3) تصنيف المبحوثين حسب المؤهل العلمي:

جدول (2): تصنيف المبحوثين حسب المؤهل العلمي.

المتغير	مستوى التغير	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	جامعي	10	66.7
	الماجستير	5	33.3
	المجموع	15	100.0

من جدول (2) يتضح أن نسبة كبيرة من مجتمع الدراسة متمثلة في حملة الدرجة الجامعية، حيث بلغت (66.7%)، يليهم حملة الماجستير بنسبة (33.3%)، تعكس هذه النسبة أهمية المعلومات التي سيتم الحصول عليها من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان وبما يعطي قيمة للنتائج التي سيتم التوصل إليها حول الإفصاح البيئي.

## (4) تصنيف المبحوثين حسب نوع الوظيفة

جدول (3): تصنيف المبحوثين حسب نوع الوظيفة.

المتغير	مستوى التغير	التكرار	النسبة
نوع الوظيفة	محاسب	6	40.0%
	مراجع داخلي	5	33.3%
	منسق اعتمادات مستنديه	1	6.7%
	منسق خزينة	1	6.7%
	مستشار مالي	1	6.7%
	منسق المراجعة الداخلية	1	6.7%
	المجموع	15	100.0%

من الجدول (3) يظهر أن عينة الدراسة شملت مختلف الوظائف المالية بالشركة، ما بين محاسبين ومراجعين داخليين، ومنسق المراجعة الداخلية، والمستشار المالي بالشركة، تعطي هذه النتائج قيمة

للمعلومات التي تم الحصول عليها باعتبار أن أفراد الدراسة يدركون أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي وأهم العوامل والمحددات التي تؤثر فيه على مستوى الشركة.

### 5) تصنيف المبحوثين حسب سنوات الخبرة في العمل

جدول (4): تصنيف المبحوثين حسب الخبرة في مجال العمل

المتغير	مستوى التغير	التكرار	النسبة
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل من 10	1	6.7%
	أكثر من 10 سنوات	14	93.3%
	المجموع	15	100.0%

من الجدول يظهر أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة في الشركة لأكثر من 10 سنوات بنسبة (93.3%)، يليهم من خبرتهم تقل من 5 سنوات، بنسبة (6.7%) تعكس هذه النتائج الخبرة المتراكمة لأفراد عينة الدراسة ومصادقية للنتائج التي تم الحصول عليها.

جدول (5): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1.	الإفصاح البيئي ينبغي أن يكون جزء من التقارير المالية للشركة.	4.47	0.834	مرتفعة
2.	الإفصاح البيئي مؤشر يظهر التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة ضمن قوائمها المالية.	4.07	0.799	مرتفعة
3.	الإفصاح البيئي يساهم في تحسين صورة الشركة في بيئتها.	4.13	0.743	مرتفعة
4.	الإفصاح البيئي يزيد من درجة الموثوقية في القوائم المالية للشركة.	3.93	0.594	مرتفعة
5.	الإفصاح البيئي يزيد من درجة الاعتمادية على التقارير المالية للشركة لدى أصحاب المصلحة.	4.00	0.655	مرتفعة
6.	الإفصاح البيئي يستقطب الداعمين لأنشطة الشركة.	3.33	0.900	مرتفعة
7.	الإفصاح البيئي يستقطب جماعة الضغط وحماية البيئة والمجتمع المحلي لدعم أنشطة الشركة.	4.13	0.516	مرتفعة
8.	الإفصاح البيئي يقلل من الشكاوى القانونية على الشركة.	4.40	0.828	مرتفعة
	الدرجة الكلية	4.05	0.733	مرتفعة



يتضح من جدول (5) أن المتوسط الكلي للعبارات التي تمثل في إدراك أهمية الإفصاح البيئي قد بلغ (4.05) بدرجة موافقة مرتفعة عالية، وبانحراف معياري (0.733) وهي قيمة أقل من الواحد صحيح، وهذا مؤشر على عدم تشتت إجابات المبحوثين، وبوزن نسبي 73% وهي قيمة أعلى من الوزن النسبي المحايد 60%، حيث تتراوح درجة الموافقة على الفقرات محور أهمية الإفصاح البيئي للشركة ما بين 3.33 و4.47 وهي قيم مرتفعة وموجبة، وهي تدل على أن جميع إجابات عينة الدراسة تؤكد أهمية الإفصاح البيئي في القوائم المالية للشركة.

#### جدول (6): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات المتعلقة بمحددات الإفصاح البيئي.

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الممارسة
9	ضعف التشريعات والقوانين المحلية تؤثر في درجة الإفصاح البيئي.	3.93	2.48	مرتفعة
10	ضعف متطلبات أصحاب المصلحة تؤثر في الإفصاح البيئي.	2.87	1.65	متوسطة
11	غياب معايير محاسبية تلزم الشركة بالإفصاح البيئي للشركة في قوائمها المالية.	3.80	1.45	مرتفعة
12	محدودية نشاط الشركة وحجم أعمالها يؤثر على الإفصاح البيئي.	2.93	2.48	متوسطة
13	ضعف الضغوط الاجتماعية على الشركة يؤثر على الإفصاح البيئي للشركة.	3.13	2.36	متوسطة
14	تؤثر درجة الشفافية والمصادقية في القوائم المالية للشركة يحد من الإفصاح البيئي.	3.67	2.11	مرتفعة
15	تؤثر التكنولوجيا والابتكار في درجة الإفصاح البيئي للشركة.	3.33	1.59	متوسطة
16	ضعف اهتمام إدارة الشركة بالإفصاح البيئي يحد من عمليات الإفصاح.	3.80	2.23	مرتفعة
17	تبعية الشركة للقطاع العام يعيق الإفصاح البيئي.	4.00	1.38	مرتفعة
	الدرجة الكلية	3.085	1.97	متوسطة

تظهر نتائج جدول (6) أن المتوسط الكلي للعبارات المتعلقة بمحددات الإفصاح البيئي قد بلغ (3.085) بدرجة موافقة متوسطة، وبانحراف معياري (1.97) وهي قيمة أكبر من الواحد الصحيح، وهذا مؤشر على وجود اختلاف بين إجابات المبحوثين، حيث تتراوح درجة الموافقة على محددات الإفصاح البيئي للشركة ما بين 2.87 و4.00 قيم متوسطة وموجبة، وهي تدل على تباين إجابات المبحوثين حول محددات الإفصاح البيئي في القوائم المالية للشركة. فكان المحدد الأول الذي يعيق الإفصاح البيئي هو تبعية الشركة للقطاع العام بمتوسط (4.00) يليه ضعف التشريعات والقوانين المحلية المتعلقة بالإفصاح البيئي. بمتوسط قدره

(3.93) وغياب معايير محاسبية تلزم الشركة بالإفصاح البيئي للشركة في قوائمها المالية بمتوسط (3.80) وكذلك ضعف اهتمام إدارة الشركة بالإفصاح البيئي يحد من عمليات الإفصاح بمتوسط (3.80) كما تؤثر درجة الشفافية والمصادقية في القوائم المالية للشركة على الإفصاح البيئي بمتوسط قدره (3.67).

**جدول (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدرجة ممارسة الشركة للإفصاح البيئي.**

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الممارسة
18	تتبع الشركة ممارسات جيدة في الإفصاح البيئي.	2.47	0.192	ضعيفة
19	تعد الشركة قوائم مالية تتضمن التكاليف البيئية.	2.33	0.159	ضعيفة
20	تفصح الشركة عن قوائمها المالية وتنتشرها أمام أصحاب المصلحة.	3.13	0.256	ضعيفة
21	تراعي الشركة توجهه نحو التنمية المستدامة	2.60	0.190	ضعيفة
	الدرجة الكلية	2.63	1.99	ضعيفة

يتضح من جدول (7) أن المتوسط الحسابي لدرجة ممارسة الشركة للإفصاح البيئي. يتراوح ما بين 2.33 و 3.13 وهي قيم ضعيفة، بانحراف معياري 1.99 تؤثر إجابات المبحوثين على ضعف ممارسة الشركة للإفصاح البيئي في قوائمها المالية.

#### اختبار فرضيات الدراسة

**(1) الفرضية الأولى:** وجود إدراك لدى العاملين بالإدارة المالية بشركة الزاوية لتكرير النفط لأهمية الإفصاح البيئي عند مستوى (0.05).

أظهرت نتائج الدراسة وجود إدراك مرتفع لدى العاملين بالإدارة المالية لشركة الزاوية لتكرير النفط لأهمية الإفصاح البيئي في القوائم المالية للشركة عن التكاليف البيئية، حيث بلغ المتوسط الكلي للعبارة التي تمثل أهمية الإفصاح البيئي (4.05) بدرجة موافقة مرتفعة عالية.

**(2) الفرضية الثانية:** تبعية الشركة للقطاع العام تحد من الإفصاح البيئي عند مستوى (0.05). أظهرت نتائج جدول (6) أن المحدد الرئيسي للإفصاح البيئي يتمثل في تبعية الشركة للقطاع العام بمتوسط

(4.00) وبالتالي قبول الفرضية التي تنص على أن تبعية الشركة للقطاع العام تحد من الإفصاح البيئي.

**(3) الفرضية الثالثة:** ضعف التشريعات والقوانين المحلية المنظمة للإفصاح البيئي تحد من الإفصاح البيئي للشركة عند مستوى (0.05).

من الجدول (6) يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي على هذا المتغير قد بلغت (3.93) وبهذا فإن المحدد الذي يحتل المرتبة الثانية ضمن محددات الإفصاح البيئي للشركة يتمثل في ضعف التشريعات والقوانين المحلية المنظمة للإفصاح البيئي. ثم غياب معايير محاسبية تلزم الشركة بالإفصاح البيئي للشركة في قوائمها المالية بمتوسط (3.80) وكذلك ضعف اهتمام إدارة الشركة بالإفصاح البيئي بمتوسط (3.80) كما أن درجة الشفافية والمصادقية في القوائم المالية للشركة تؤثر في الإفصاح البيئي بمتوسط قدره (3.67).

**(4) الفرضية الرابعة:** لا يوجد أثر لمحددات الإفصاح المحاسبي البيئي في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط.

**جدول (8):** نتائج تحليل الارتباط (anova) بين محدد الإفصاح البيئي على الإفصاح عن التكاليف البيئية لشركات صناعة النفط والغاز.

النموذج	مجموع المربعات	df	متوسط المربعات	Sig.	F
الانحدار 1	0.031	1	0.031	0.036	.719 <sup>b</sup>
القيمة المتبقية	2.953	13	0.227		
المجموع	2.983	14			

تبين نتائج تحليل (anova) وجود علاقة بين محدد الإفصاح البيئي والإفصاح عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط. حيث ظهرت قيمة مستوى الدلالة (0.036) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05). وقيمة (F) (.719b) وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1) وجود إدراك مرتفع لدى العاملين بالإدارة المالية لشركة الزاوية لتكرير النفط لأهمية الإفصاح البيئي في القوائم المالية للشركة عن التكاليف البيئية، حيث بلغ المتوسط الكلي للعبارات التي تمثل أهمية الإفصاح البيئي (4.05) بدرجة موافقة مرتفعة عالية. وهذه النتيجة تعكس وعي العاملين بالإدارة المالية لأهمية الإفصاح البيئي عن تكاليف الأنشطة ذات التأثير على البيئة، لما لهذا الإفصاح من أهمية تعود على الشركة والمجتمع المحلي.

- 2) وجود مجموعة من المحددات التي تحد من الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية، ومنها-
- أ) تبعية الشركة للقطاع العام، ضعف التشريعات والقوانين المحلية المتعلقة بالإفصاح البيئي، غياب معايير محاسبية تلزم الشركة بالإفصاح البيئي للشركة في قوائمها المالية.
- ب) ضعف اهتمام إدارة الشركة بالإفصاح البيئي.
- ج) ضعف التشريعات والقوانين المحلية المتعلقة بالإفصاح البيئي.
- د) انخفاض درجة الشفافية والمصادقية في القوائم المالية للشركة تؤثر في الإفصاح البيئي.
- هـ) وجود علاقة بين محدد الإفصاح البيئي والإفصاح عن التكاليف البيئية لشركة الزاوية لتكرير النفط.

#### ثانياً: التوصيات

- 1) بما أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يساهم في تحسين صورة الشركة في بيئتها، لذا ينبغي من المسؤولين على الشركة الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية للشركة.
- 2) على الجهات التشريعية ذات العلاقة تعزيز التشريعات والقوانين المحلية المتعلقة بالإفصاح البيئي وإلزام الشركة بالإفصاح البيئي في قوائمها المالية.
- 3) زيادة اهتمام إدارة الشركة بالإفصاح البيئي واعتباره جزءاً من ثقافتها لكسب تأييد الأطراف ذات العلاقة بالشركة وتعزيز مكانتها في مجال الصناعة.
- 4) دعم توجه الشركة نحو التنمية المستدامة من خلال مراعاة المساهمة في الأنشطة البيئية وتخصيص ميزانيات للإنفاق على المشروعات البيئية ضمن المسؤولية الاجتماعية للشركة.
- 5) على إدارة الشركة أن تضع في اعتبارها مؤشر الإفصاح البيئي العالمي المقياس الأكثر قبولاً لقياس المحاسبة البيئية للشركات ضمن خططها الاستراتيجية.

## المراجع

- 1- أبو ستالة، أبو القاسم محمود، (2022)، الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وأثرها على جودة القوائم المالية، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد (25)، العدد(9)
- 2- أشرف الكافي، شهاوي أبو خطوة، دور الإفصاح المحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز. مجلة الدراسات الاقتصادية - كلية الاقتصاد- مجلد6، عدد3.
- 3- أشكال، غزالة أحمد. امعرف، سعاد عياش علي (2018). محددات استخدام المحاسبة البيئية ودورها في إدارة خطر التلوث البيئي دراسة حالة على شركة راس ال نوف لتصنيع النفط والغاز، المؤتمر العلمي الخامس للبيئة المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، جامعة اجدابيا.
- 4- أهمية القياس للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: دراسة استطلاعية لأر عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلد 35، عدد 92، أغسطس 2012.
- 5- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، (2019) دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 8.
- 6- بوعزيز. أمينة، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة بالروحال، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، جامعة العربي بن مهيدي. (2020)
- 7- محمد، عمر السر الحسن، محمد، فتح الإله محمد أحمد، (2021) أثر الإفصاح عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية في جودة المعلومات المحاسبية لشركات الاتصالات السودانية، جامعة الملك خالد، مجلة البلقاء للبحوث والدراسات، المجلد 24، ال عدد2.
- 8- عادل البهلول حميدان الطاهر، " الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا، دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، مجلد 27(2011)

- 9- عمارة (2011)، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ط2، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22،23 نوفمبر.
- 10- ميرة، عبد الحفيظ فرح، (2010) واقع القياس المحاسبي للأداء البيئي بشركة الزاوية لتكرير النفط، دراسة حالة، مجلة جامعة الزاوية، الزاوية.
- 11- فهميم أبوالعزم محمد (2005) " معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: دراسة حالة جمهورية مصر العربية، دورية الإدارة العامة، الرياض، المجلد 45.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Jensen, J, C, berg, N, (2012), 'Determinants of sustainability reporting', business strategy & the environment, vol, 21, No, 5, pp.299- 316
- 2- Institute of chartered accounting in England of wales ICAW, 2008 " IASB discussion paper reducing complexity in reporting financial institute"
- 3- Omnamasivaya & Prased, 2016 " Factors influencing Environmental Accounting Disclosure Practices in India Evidence from NIFTY companies" Journal of accounting Research & Audit Practices, VOL, XV, No 1, 2016
- 4- Abusufian, (2012) corporate social responsibility in Bangladesh Global journal of management and Business Research, 2012, 346-349
- 5- Abdul-Aziz, A, ALiyu, & sagir, l, (2017) How corporate governance mechanisms influence corporate social responsibility practices in the listed deposit money banks in Nigeria: journal of security and management issues
- 6- Brammer, S. & Pavelin S. (2008). Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure, Journal of Business Strategy and the Environment, 17(2) ,
- 7- Faruk, M. A. & Shehu, U.H. (2013). Determinants of corporate social responsibility in the Nigerian deposits money banks: Journal of International Economics, Business and Finance, 1(10), 342-351
- 8- Shehu, U. H., (2011), Corporate governance and financial reporting quality: A Study of Nigerian Money Deposit Bank, International Journal of Research in Computer Application and Management (U.S.A), 1(6): 12-19
- 9- Chowdhury, M. A. A., Dey, M., & Abedin, M. T. (2020). Firms' Attributes and Environmental Disclosure: Evidence from Listed Firms in Bangladesh. Asian Journal of Accounting Perspectives, 13(2), 57-77
- 10- Ho, L-C. J. & Taylor, M. E., (2007). An empirical analysis of triple bottom- line reporting and its determinants: Evidence from the United States and Japan, Journal of International Financial Management and Accounting, 18(2), 123 – 150

- 11- Chen, A. (2016), Dose Comparability Restrict Opportunistic Accounting? A Dissertation Submitted to the Department of Accounting in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of philosophy, Tallahassee Florida State University. USA
- 12- Gamble, George O. Et al, Environmental Disclosures in Annual Reports and 10 ks: An Examination, Accounting Horizons, (September 1995), p-p 34-54.
- 13- . <https://www.meemapps.com/term/return-on-assets>
- 14- <https://e-journal.uum.edu.my/index.php/gbmr/issue/archive>

## استمارة الاستبيان

السيد مدير إدارة التدريب بشركة الزاوية لتكرير النفط.

تحية طيبة،

نود افادتكم بأن الباحث يقوم بإعداد دراسة بحثية بعنوان (محددات الإفصاح المحاسبي البيئي وأثرها في الإفصاح عن التقارير المالية والتكاليف البيئية).

دراسة حالة شركة الزاوية لتكرير النفط.

وفي الوقت الذي نضع فيه بين أيديكم أداة الدراسة (الاستبيان) الذي صمم لجمع البيانات والمعلومات لخدمة الغرض منها.

نأمل تفضلكم بمنح الإذن لتوزيع الاستبيان المعد لهذا الغرض على الإدارة المالية والعاملين بأقسامها المختلفة بالشركة، وذلك للكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفق من واقع تخصصاتهم ومهامهم الوظيفية وخبراتهم العملية بالشركة

نود افادتكم بأن الإجابات التي سيحصل عليها الباحث لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي.

تقبلوا فائق التقدير والاحترام.

الباحث

أولاً: البيانات الوظيفية

الرجاء وضع علامة (✓) في المكان الذي يعبر عن بياناتك الوظيفية.

1- الشركة

☐ الزاوية لتكرير النفط

2- المؤهل العلمي:

☐ ثانوية عامة أو ما يعادلها ☐ مؤهل جامعي ☐ ماجستير

☐ دكتوراه ☐ أخرى تذكر .....

3- التخصص

☐ علوم مالية ☐ علوم إدارية ☐ تخصص آخر يذكر .....

4- نوع الوظيفة:

☐ محاسب ☐ مراجع داخلي ☐ أخرى تذكر .....



## 5- الخبرة في مجال العمل بالشركة:

أقل من 5 سنوات ☐ 5 سنوات فأقل من 10 ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

## ثانياً: محاور الدراسة

فيما يلي مجموعة من المحاور تتضمن العبارات ذات العلاقة بالإفصاح البيئي ضمن القوائم المالية للشركات، الرجاء وضع علامة (✓) في المكان الذي يعبر عن إجابتك في المكان المخصص أمام كل عبارة من العبارات الواردة في الجدول التالي.

ر. م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
<b>المحور الأول: أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي للشركة.</b>						
1	الإفصاح البيئي ينبغي أن يكون جزء من التقارير المالية للشركة.					
2	الإفصاح البيئي مؤشر يظهر التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة ضمن قوائمها المالية.					
3	الإفصاح البيئي يساهم في تحسين صورة الشركة في بيئتها.					
4	الإفصاح البيئي يزيد من درجة الموثوقية في القوائم المالية للشركة.					
5	الإفصاح البيئي يزيد من درجة الاعتمادية على التقارير المالية للشركة لدى أصحاب المصلحة.					
6	الإفصاح البيئي يستقطب الداعمين لأنشطة الشركة.					
7	الإفصاح البيئي يستقطب جماعة الضغط وحماية البيئة والمجتمع المحلي لدعم أنشطة الشركة.					
8	الإفصاح البيئي يقلل من الشكاوى القانونية على الشركة.					
<b>محددات الإفصاح البيئي للشركة</b>						
9	ضعف التشريعات والقوانين المحلية تؤثر في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية للشركة.					

ر. م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
10	ضعف متطلبات أصحاب المصلحة تقلل من الإفصاح البيئي للشركة.					
11	غياب معايير محاسبية معلنة ملزمة للشركة البيئي في يقلل من الإفصاح البيئي للشركة.					
12	محدودية نشاط الشركة وحجم أعمالها يقلل من درجة الإفصاح البيئي.					
13	ضعف الضغوط الاجتماعية على الشركة يقلل من الإفصاح البيئي.					
14	نقص الشفافية والمصادقية في القوائم المالية للشركة يحد من الإفصاح البيئي.					
15	ضعف تأثير التكنولوجيا والابتكار في درجة الإفصاح البيئي للشركة.					
16	ضعف اهتمام إدارة الشركة بالإفصاح البيئي يحد من عمليات الإفصاح.					
17	تبعية الشركة للقطاع العام يعيق الإفصاح البيئي					
<b>المحور الثالث: ممارسة الشركة للإفصاح البيئي</b>						
18	تتبع الشركة ممارسات جيدة في الإفصاح البيئي.					
19	تعد الشركة قوائم مالية تتضمن التكاليف البيئية.					
20	تفصح الشركة عن قوائمها المالية وتنشرها أمام أصحاب المصلحة.					
21	تراعي الشركة التوجه نحو التنمية المستدامة					