

أثر الرقابة على التكاليف البيئية بالشركات الصناعية على جودة التقارير المالية (بالطبيق على شركات قطاع المنسوجات بمدينة السادات )

وليد السيد محمد النجار<sup>1</sup> ، عادل عبد الهادي عبد الله<sup>2</sup> ، سيد محمد عبد الوهاب<sup>2</sup>

1 باحث دراسات عليا معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

2 - معهد البحوث والدراسات البيئية - جامعة مدينة السادات

3- . كلية التجارة - جامعة السادات من أكتوبر

**الملخص**

أجرى البحث بهدف تقييم أثر الرقابة على التكاليف البيئية في الشركات الصناعية بمدينة السادات على جودة التقارير المالية، وقياس مدى الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية من خلال دراسة وتحليل التقارير المالية لبعض الشركات الصناعية بمدينة السادات. ولتحقيق هدف البحث تم اختيار شركات قطاع الصناعات النسيجية بمدينة السادات وتقييم مدى احتواء التقارير المالية لها على معلومات متعلقة بالتكاليف البيئية، وأثر ذلك على جودة التقارير المالية. كما تم إجراء دراسة ميدانية باستخدام الاستقصاء والمقابلات الشخصية. وتشير نتائج الدراسة إلى أن مستوى الرقابة على التكاليف البيئية بالشركات محل الدراسة لا بأس بها ولكنها ليست بالشكل المطلوب الذي يضمن إعداد القوائم المالية بشكل أكثر شفافية، كما لا توجد فروق جوهرية حول إدراك المستقصى بالشركات محل الدراسة منهم حول "إدراكهم لمكونات التكاليف البيئية" & "وجود معوقات لإحكام الرقابة على التكاليف البيئية" & "أهمية إحكام الرقابة الداخلية بالمنشأة كأداة لجودة التقارير المالية"، وأخيرا توصى الدراسة بأن تفعيل دور لجان التدقيق الداخلية وتقييم جودة التقارير المالية قبل رفعها للإدارة وتركيز التقارير الخاصة بنقاط الضعف التي تواجه العاملين في نظام الرقابة الداخلية بوضع برامج رقابية جيدة وفعالة

**الكلمات الدالة :** التكاليف البيئية ، الشركات الصناعية ، الإفصاح المحاسبي ، التقارير المالية

**ABSTRACT**

The research was conducted to evaluate the effect of controlling environmental costs in Sadat City's industrial companies on the quality of financial reports and measuring the extent of accounting disclosure for environmental costs through studying and analyzing financial reports for some industrial companies in Sadat City. To achieve the research goal, the textile industries sector companies were chosen in Sadat City and an evaluation of the extent to which financial reports contain information related to environmental costs and the impact of this on the quality of financial reports. A field study was conducted using surveys and personal interviews. The results of the study indicate that the level of control over environmental costs in the companies under study is not good, but they are not in the required form that ensures the preparation of financial statements more transparently, and there are no fundamental differences about the awareness of the investigator in the companies under study from them about their "awareness of the existence of environmental cost components", "Obstacles to tightening control over environmental costs" & "The importance of tightening internal control of the facility as a tool for quality financial reporting", Finally, the study recommends that activating the role of internal audit committees and evaluating the quality of financial reports before submitting them to management and focusing reports on weaknesses facing workers in the internal control system by setting good and effective control programs.

**Key words:** environmental costs, industrial companies, environmental disclosure, environmental reports.

## المقدمة

أصبح الحفاظ على البيئة من أهم عوامل جذب الاستثمار والتنمية المستدامة مما جعل العديد من الهيئات والمنظمات المهنية الدولية والمحلية تهتم بالرقابة على التكاليف وبالأخص التكاليف البيئية، وهذا الاهتمام المتزايد نتيجة للأدوار الهامة التي تلعبها الرقابة خاصة في ضبط جودة التقارير المالية ومتابعة نظم الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية. فقد زاد اهتمام المستثمرين بجودة التقارير المالية كما أن وجود التعارض في المصالح بين الإدارة والمستفيدين، حيث أن ما تتضمنه التقارير المالية من معلومات ينجم عنها غالباً قيام الإدارة بإخفاء معلومات أو تقديمها بشكل مضلل يسبب اهتزاز الثقة لدي المستثمرين، ويعد مدى توفير المعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية سواء مالية أو غير مالية وتوصيلها إلى متلقي المعلومة سواء من داخل المنشأة مثل المديرين والموظفين ومتخذي القرار، وكذا من خارج المنشأة مثل العملاء والموردين والمستهلكين والمستثمرين الراغبون في شراء الأسهم والمؤسسات المالية والبيئية ... الخ

وإن أحد أهم الواجبات الرئيسية لإدارة المنشأة هو تجنب نواحي الإسراف والضياع في استخدام موارد المشروع بهدف الارتقاء بالكفاءة الانتاجية، كما أن الالتزام بالسياسات المتكاملة التي تغطي أوجه النشاط المختلفة للمنشأة تعتبر من الواجبات الهامة، كذلك تعد الرقابة الداخلية خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية ووسيلة للضبط الداخلي لتحقيق أعلى كفاءة انتاجية ممكنة.

والتي منها سياسة الإنتاج وسياسة التمويل وسياسة الشراء وسياسة التوزيع وسياسة الائتمان، وتحديد الواجبات والمسئوليات وتفويض السلطات.

وقد عرف المعهد الميركي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "1" الرقابة الداخلية "بأنها تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذا الترخيص تكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسئولية عن تحقيق أهداف المنظمة، وتكون هي نقطة البداية لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات".

ومن ثم فإن تفعيل دور الرقابة بالشركة قد يضيف الثقة علي جودة التقارير المالية، فأصبح لا بد من البحث عن نوعية جديدة من الأعمال تتيح الثقة لذوي المصلحة إلى وجود حوكمة جيدة للشركات، ومن أهم أوجه الرقابة الداخلية هو الرقابة على التكاليف البيئية، وهو ما سوف نتناوله في هذا البحث.

## مشكلة البحث

وتتمثل مشكلة هذه الدراسة بشكل رئيس في إحكام الرقابة على التكاليف البيئية ومعرفة مدى تأثير تطبيق معايير رقابية على دقة حسابات التكاليف البيئية وبالتالي على الأرباح وجودة التقارير المالية بالمنشأة، وإتضح للباحث من خلال الدراسة الاستطلاعية، أن غياب الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالأداء البيئي يجعل المستثمر في غفلة عن المتطلبات والتشريعات البيئية التي تلزم الشركات بتحمل تكاليف إضافية تنعكس على أرباحها ويكون المستثمر عرضة لاتخاذ قرار خاطيء بسبب غياب معلومات هامة هي معلومات التكاليف والالتزامات البيئية "2"، وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

1. ما هي الإجراءات اللازمة لإحكام الرقابة على التكاليف البيئية؟
2. ما هي معوقات استخدام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة؟
3. ما هي المعايير التي يمكن من خلالها الرقابة على التكاليف البيئية بالمنشآت الصناعية؟
4. هل يوجد علاقة بين الرقابة على التكاليف البيئية وجودة التقارير المالية؟

## أهداف البحث

يهدف البحث إلى:

- فحص القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة للشركات محل الدراسة للتعرف على أثر احكام الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية على جودة التقارير المالية
- دراسة وتحليل الفروق الجوهرية بين آراء المستقصى منهم حول إدراكهم لمكونات التكاليف البيئية، ومعوقات إحكام الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية .

## أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى أهمية موضوع الرقابة على التكاليف البيئية لجميع انواع الشركات وخاصة شركات قطاع الصناعات النسيجية حيث أن:

1. عمرو ، حسين عبد البر ، المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية المجلة العربية للمحاسبة ، العدد الأول 2001 ص30
2. ماجدة شعيب اقتصاديات البيئة والإدارة البيئية لبنان بيروت 2009

1. الاهتمام الواسع بالبيئة وأثر أنشطة الشركات على البيئة يتطلب من المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الآثار واتخاذ القرارات.
2. المحاسبة عن التكاليف البيئية تتطلب تقديم المعلومات التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الأمثل للموارد وحماية البيئة وتحميل الوحدة بتكاليف ذلك.
3. وجود ندرة في الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في مصر وخاصة في الشركات الصناعية.
4. هذا البحث يساعد الإدارة في كيفية احكام الرقابة على التكاليف البيئية في الشركات الصناعية.
5. هذا البحث يوفر دليل عملي باستخدام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف البيئية وترشيد القرارات الاستثمارية والإدارية بشركات الصناعات النسيجية.
6. هذا البحث يساعد الشركات الصناعية بتوفير معلومات عن الطريقة المثلى لحساب التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها.

#### الدراسات السابقة

- في عام 2001 قام (سويلم<sup>(1)</sup>) بدراسة هدفت إلى تحديد مدى الحاجة الى تقارير تتضمن معلومات التكاليف البيئية، من الناحية النظرية والعملية في الشركات المصرية وما إذا كان لهذه التقارير منفعة لمستخدمي هذه المعلومات المحاسبية، ودراسة ميدانية للتعرف على المتطلبات العملية للتقرير عن التكاليف البيئية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- تساعد المعلومات المتضمنة في تقرير التكاليف البيئية في إخضاع الأنشطة البيئية التي تقوم بها الشركة للرقابة ومن ثم خفض التكلفة.
  - يساعد التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية في عمليات ترشيد القرارات، حيث أنه في ظل عدم توفير معلومات عن التكاليف البيئية فإن الإدارة لاتملك اتخاذ القرار السليم.
- وفي عام 2008 قام (حنا<sup>(2)</sup>) بدراسة هدفت إلى تحليل التكاليف البيئية الاستثمارية من حيث تبويباتها المختلفة، وكيفية معالجتها محاسبياً، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها علي معلومات القوائم المالية، دراسة أثر التكاليف البيئية الاستثمارية علي المعلومات الواردة في القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- يؤدي التقرير عن التكاليف البيئية إلي بيان المنافع الممكنة التي تحقق التكامل الفعال بين المحاسبة والبيئة.
  - إن تدعيم المحاسبة عن التكاليف البيئية لنظام الإدارة البيئة، يؤدي إلي تطوير الأداء وتحسين جودة المنتجات.
- وفي عام 2009 قام (القطيش والسليحات<sup>(3)</sup>) بدراسة هدفت دور الرقابة على الأنشطة ذات المنظور البيئي، ومدى التزام ديوان المحاسبة الأردني ومدققيه في الإلتزام بالمعايير العامة للرقابة البيئية والمعايير العامة التي تنطبق على كل مدققي الديوان، ومعايير العمل الميداني التي يقوم بتنفيذها لتحقيق الرقابة، ومعايير إعداد التقارير التي ينبغي أن ترفع إلى الأجهزة التنفيذية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- إن المعايير التي يستخدمها ديوان المحاسبة الأردني تشابه المعايير العامة للتدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.
  - كما تتشابه أيضاً معايير التدقيق الحكومي الصادرة عن مكتب المحاسب العام في أمريكا.

3. سويلم، حسن على محمد (2001): "المتطلبات النظرية والعملية للتقرير عن التكاليف البيئية"، دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 23، العدد الثاني.

4. حنا، نعيم فهيم (2008): " التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها علي معلومات القوائم المالية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثون.

5. القطيش، عطاالله محمد، السليحات، نمر عبد الحميد، (2009): "الدور المقترح لمدققي ديوان المحاسبة في الرقابة على الأنشطة ذات المنظور البيئي في المملكة الأردنية الهاشمية"، بحث مقبول لنشر في مجلة جامعة بور سعيد.

وفى عام 2010 قام (نوفان) (1) بدراسة تهدف الى اختبار ووضع اطار مقترح لقياس التكاليف الاجتماعية، وبيان أهمية قياس هذه التكاليف لتحسين جودة المعلومات المنشورة فى القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- لا يوجد تطبيق فعلى للقياس والإفصاح للمحاسبة الاجتماعية فى شركة مصفاة البترول الأردنية.  
- أن النظام المحاسبى الموجود يكتفى بحصر عناصر التكاليف الاجتماعية مما يؤثر فى النتائج وبيانات التكاليف للنشاط الاقتصادى.

وفى عام 2011 قام (الحمدانى) (2) بدراسة هدفت إلى دراسة الأساليب والسبل المتاحة لقياس التكاليف البيئية والتحديات التي تواجه عملية القياس المحاسبى لتلك الآثار، إمكانية إعداد معلومات محاسبية تعبر عن التكاليف البيئية مما يؤدي إلى زيادة مستوى الإفصاح عن هذه التكاليف ويوفر كم من المعلومات الإضافية لخدمة جميع الأطراف ذات العلاقة، اقتراح إطار للقياس والمحاسبة عن التكاليف البيئية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- تجاهل المحاسبة التقليدية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية بحجة عدم توفر أدوات ووسائل قياس مثل هذه التكاليف.  
- إن عدم قياس عناصر التكاليف البيئية يؤدي إلى تحمل الوحدة الاقتصادية التبعات القانونية والاجتماعية.  
- إن الاتجاه المقترح لقياس التكاليف البيئية من السهولة والفائدة بحيث تحقق أكبر قدر ممكن من المعلومات وكفاءة الأطراف داخل الوحدة وخارجها.

وفى عام 2011 قام (الدوسرى) (3) بدراسة هدفت إلى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مع الأخذ فى الاعتبار الآثار البيئية والالتزامات والتكاليف المترتبة عليها، إلقاء الضوء على مفهوم المحاسبة عن التكاليف البيئية وأهميتها، ودوافع اهتمام المنشآت بدراسة هذا النوع من التكاليف، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- إن دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الإدارة العليا على المفاضلة بين بدائل الاستثمار المختلفة عند إتخاذ القرارات الاستثمارية .  
- إن دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الشركات على الاستجابة للقوانين الحالية والخاصة بحماية البيئة، وفى التقليل من التعويضات والغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة.  
- يوجد اقتناع بضرورة وجود معايير عن محاسبة التكاليف البيئية، وتوفير الدعم المادى والمعنوى من أجل الالتزام بالقوانين العامة والخاصة بحماية البيئة.

وفى عام 2012 قام (Gras-Gil) (4) بدراسة هدفت إلى تحديد أثر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية بالبنوك الإسبانية، ومدى تحقق جودة التقارير من خلال تفيل دور الرقابة الداخلية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- أهمية الرقابة الداخلية لضمان جودة التقارير  
- ان التعاون بين المراقبين الداخليين والخارجيين يزيد من جودة التقارير المالية.

6. نوفان، حامد محمد، (2010): "القياس المحاسبى لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية و الإفصاح عنها فى القوائم المالية"، رسالة دكتوراة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.

7. الحمدانى، خليل ابراهيم رجب، (2011): "التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية نموذج مقترح" الملتقى الدولى الثانى، جامعة الموصل.

8. الدوسرى، عبد الهادى منصور، (2011): "أهمية محاسبة التكاليف البيئية فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الاوسط، الكويت.

9. Gras-Gil (2012) :Internal Audit and Financial Reporting in the Spanish Banking Industry.

- ضرورة إشراك المراقبين الداخليين في إعداد القوائم المالية لتحسين جودة التقارير المالية.
- وفى عام 2016 قام (جعفر) (1) بدراسة تهدف الى دراسة مدى وجود إفصاح محاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية، تحليل أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة التقارير المالية، وتحديد المعوقات التى تواجه عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، إقتراح إطار للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وأثره على جودة التقارير المالية، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- لا يوجد إفصاح محاسبي عن التكاليف البيئية فى القوائم المالية بالشركات الصناعية بمدينة السادات.
- يوجد بعض المعوقات التى تعوق عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية
- يمكن اقتراح إطار للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية.

#### التعليق على الدراسات السابقة

- ركزت الدراسات السابقة على قياس وتبويب التكاليف البيئية وأظهرت الدراسات أيضا أنه يوجد صعوبة فى عملية قياس التكاليف البيئية وصعوبة فى الإفصاح عنها.
- تمتاز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة فى كونها تظهر كيف يمكن قياس التكاليف البيئية والأهم إنها تقترح أسلوب للرقابة على التكاليف البيئية من خلال معايير رقابية وصولاً إلى دقة فى حساب الربح والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لأغراض تحسين جودة التقارير المالية.

#### مصادر جمع البيانات :

يعتبر المصدر الرئيسي لجمع البيانات هي القوائم المالية لشركات قطاع الصناعات النسيجية بمدينة السادات من القوائم المسلمة من الشركات (2) وتم إجراء المقابلات الشخصية وتجميع الاستقصاء من السادة المديرين الماليين للشركات والمحاسبين القانونيون لتلك الشركات.

#### الدراسة والعينة

يتمثل مجتمع الدراسة فى شركات قطاع الصناعات النسيجية فى مدينة السادات وتم الحصول على القوائم المالية لهذه الشركات لعام 2018م وتنصب الدراسة على تحليل هذه القوائم بالإضافة الى تجميع البيانات باستخدام الاستقصاء والمقابلات شخصية مع المديرين الماليين والمحاسبين القانونيين بهذه الشركات.

#### المنهجية

يتم استخدام المنهج التحليلي حيث يتم تحليل ومقارنة القوائم والتقارير المالية خلال مدة زمنية محددة وربط ذلك بوجود رقابة على التكاليف البيئية بالشركة وما هى الطرق المستخدمة فى تلك الرقابة ومدى تأثير ذلك على جودة التقارير المالية.

#### متغيرات وفروض البحث

##### أ- المتغيرات

تقوم هذه الدراسة على بحث مدى تأثير الرقابة على التكاليف البيئية (متغير مستقل) فى جودة التقارير المالية (متغير تابع).

##### ب- الفروض

1. لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول إدراكهم لمكونات التكاليف البيئية.
2. لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول وجود معوقات لإحكام الرقابة على التكاليف البيئية بالشركات محل الدراسة.
3. لا يوجد تأثير للرقابة الداخلية على التكاليف البيئية بشركات الصناعات النسيجية بمدينة السادات على جودة التقارير المالية.

---

10. جعفر، عادل جعفر، (2016): "إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالشركات الصناعية" رسالة دكتوراه، جامعة السادات.

11. الاطلاع على القوائم المالية لشركات الصناعات النسيجية من القوائم المسلمة لمكتب العمل بمدينة السادات.

## الدراسة التطبيقية

### أولاً : فحص القوائم المالية

تم دراسة وتحليل القوائم المالية التي حصل عليها الباحث لشركات الصناعات النسيجية في مدينة السادات وعددها ستة شركات وشملت القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها لعام 2017م و 2018م وبعض المعلومات الأخرى عن هذه الشركات والتي تتمثل في تقارير مكتب السلامة والصحة المهنية التابع لوزارة القوى العاملة، وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها من الدراسة تتمثل في:

- جميع الشركات لم تقم بالإفصاح عن أي تكاليف بيئية في قوائمها المالية، حيث لم تقم تلك الشركات بتوضيح أي معلومات نقدية في قوائمها المالية، ولا توجد إيضاحات خاصة بالتكاليف البيئية. وقد تضمنت بعض تقارير مجلس الإدارة معلومات عن التكاليف البيئية كالتالي:
- حيث ورد بتقرير مجلس الإدارة لإحدى هذه الشركات أنها بذلت جهود كبيرة للحد من انبعاث الغبار حيث قامت باستبدال الفلاتر لمنع انبعاث الغبار وشراء كميات من الأقنعة والكمادات للعاملين.
- كما تضمن بعض تقارير مجلس الإدارة معلومات وصفية عن البيئة ويظهر ذلك في وجود بعض العبارات في التقرير مثل "حصول الشركة على شهادة الأيزو 14001 للبيئة"، "شهادة إدارة السلامة والصحة المهنية 18001".
- وقد تضمنت بعض تقارير مجلس الإدارة لبعض الشركات معلومات وصفية عن البيئة توضح الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة وتجنب مسببات التلوث والالتزام بالقوانين.

### ثانياً: الدراسة الميدانية

يرجع اختيار شركات الصناعات النسيجية في مدينة السادات الى أنها من الصناعات كثيفة العمالة ولما لها من آثار بيئية مختلفة منها تلوث الهواء والصرف بالإضافة الى الخطر الكبير الذي يظهر في إصابات العمل وصعوبة طبيعة العمل والتأثير على صحة العاملين، وبعد أن تم اختيار هذا القطاع الهام بالمدينة تم تجميع المعلومات عن هذه الشركات من خلال قاعدة بيانات جمعية مستثمري السادات وتحديد عناوين تلك المنشآت والاتصال بالمسؤولين بها وعمل مقابلات شخصية ومن ثم ملئ الاستبيان وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها من الدراسة تتمثل في:

- أولاً: أظهرت الدراسة أنه لا توجد فروق جوهرية حول إدراك المستقصى منهم حول إدراكهم لمكونات التكاليف البيئية كالتالي أن التكاليف البيئية تتمثل في البنود التالية:

نتائج إختبار إدراك المستقصى منهم حول إدراكهم لمكونات التكاليف البيئية (الأهمية النسبية)											
م	المتغير (العبرة)	المتوسط الحسابي	%	الانحراف المعياري	% نسبة التكرار على المقياس			نسبة الموافقة الكلية	الترتيب		
					غير موافق تماما	غير موافق	محايد			موافق	موافق تماما
1	والأج هزة والمعدات الآلات تكاليف التلوث على الرقابة في الم المستخدمة	4.457	89.1%	0.6088	0.00	0.00	6.00	42.00	52.00	89.2	2
2	المترتبة والصيانة التشغيل مصروفات الخاصة والمعدات الآلات استخدام على التلوث على الرقابة في.	3.065	61.3%	1.2556	0.00	11.00	24.00	53.00	16.00	72.8	9
3	والم لوثات الم خلفات معالجة تكاليف الم جارى في طرحها وبعد قبل الصناعية لها مخصصة الغير الأم اكن في او الم ائية	4.085	81.7%	0.8574	0.00	4.00	21.00	36.00	37.00	78.4	6
4	الإنتاج مخلفات معالجة تكاليف الأضرار وإزالة منها والتخلص	4.091	81.8%	0.933	1.00	8.00	9.00	45.00	37.00	78.4	7
5	نتيجة التلوث من التخلص تكاليف الم حسابية الوحدة نشاطات.	4.02	80.4%	0.9426	1.00	9.00	10.00	47.00	33.00	76.6	8
6	الصلة البيئية ذات العاملين تدريب تكاليف.	3.779	75.6%	1.0057	3.00	11.00	14.00	50.00	22.00	70.4	10
7	المخالفة التشغيل مواقع إغلاق تكاليف البيئة لقوانين	4.206	84.1%	0.812	3.00	5.00	10.00	45.00	40.00	82.0	4
8	الأج هزة و صيانة تشغيل تكاليف الأداء بتحسين أ المترابطة والمعدات البيئي.	3.387	67.7%	1.1174	6.00	17.00	24.00	38.00	15.00	59.8	11
9	الانبعاثات في والتحكم السيطرة تكاليف والم خلفات	3.151	63.0%	1.238	14.00	13.00	31.00	27.00	15.00	55.2	13
10	البيئية بالإدارة الم تعلقة الوقاية تكاليف	3.427	68.5%	1.1475	6.00	16.00	20.00	37.00	17.00	58.6	12
11	المتربطة والتطوير البحث تكاليف بالبيئية	4.157	83.1%	0.9952	2.00	8.00	6.00	39.00	44.00	78.8	5
12	السلامة لأج هزة الدورية الصيانة تكلفة الم هنية	4.588	91.8%	0.5135	0.00	0.00	1.00	39.00	60.00	91.8	1
13	الناجمة البيئية الأضرار عن التعويضات الإقتصادية الوحدة نشاط عن	4.457	89.1%	0.7296	0.00	4.00	2.00	38.00	56.00	87.6	3
14	القياس القياس وأنظمة الوقاية تكاليف البيئية.	2.91	58.2%	1.3226	18.00	24.00	23.00	20.00	15.00	44.8	14

من الجدول السابق يتضح أنه يبلغ المتوسط الكلي للمتوسط المرجح 3.84 أي يبلغ 76.8% بإنحراف معياري 0.962 ويأتي في مقدمة المتغيرات، "تكلفة الصيانة الدورية لأجهزة السلامة المهنية" بمتوسط حسابي 4.58 أي بسبة (بنسبة 91.8%) وانحراف معياري 0.513، يليها "تكاليف الآلات والمعدات والأجهزة المستخدمة في الرقابة على التلوث" بمتوسط حسابي 4.46 أي (بنسبة 89.1%) وانحراف معياري 0.609، يليها، التعويضات عن الأضرار البيئية الناجمة عن نشاط الوحدة الإقتصادية بمتوسط حسابي 4.46 أي (بنسبة 89.1%) وانحراف معياري 0.729 .. وأخيرا "تكاليف الوقاية وأنظمة القياس البيئية" بمتوسط حسابي 2.91 أي بنسبة 58.2% إلا أن نسبة الموافقة لا تتعدى 44.8% لذا كانت في المؤخرة.

ثانياً: أظهرت الدراسة أنه لا توجد فروق جوهرية حول إدراك المستقصى منهم حول وجود معوقات لإحكام الرقابة على التكاليف البيئية بالشركات محل الدراسة.

		نتائج إختبار معوقات الرقابة الداخلية على التكاليف البيئية .							(الأهمية النسبية)		
م	المتغير (العبارة)	المتوسط الحسابي	%	الانحراف المعياري	% نسبة التكرار على المقياس			نسبة الموافقة الكلية	الترتيب		
					غير موافق تماما	غير موافق	محايد				
1	صعوبة تحديد فاعل الضرر أو التلوث .	3.98	79.6%	0.8759	1.00	6.00	15.00	50.00	28.00	77.0	3
2	صعوبة قياس التكاليف البيئية	4.17	83.4%	0.6674	0.00	3.00	6.00	62.00	29.00	82.2	2
3	صعوبة قياس الأضرار البعيدة المدى التي تصيب البيئة	3.39	67.7%	0.9827	5.00	11.00	34.00	40.00	10.00	62.4	8
4	عدم توافر نظام للمعلومات البيئية	3.84	76.8%	0.6469	0.00	3.00	21.00	65.00	11.00	75.6	5
5	عدم وجود الاهتمام الكافي لدى العامة أو متخذي القرار لمواضيع البيئة .	3.90	78.1%	0.9406	2.00	5.00	22.00	42.00	28.00	74.8	6
6	صعوبة تحميل نتيجة تلك الأضرار لجهات محددة	3.74	74.8%	0.968	2.00	9.00	24.00	43.00	22.00	70.8	7
7	صعوبة إعادة الأوضاع إلى ما كانت عليه قبل وقوع الضرر	3.92	78.4%	0.884	2.00	6.00	13.00	56.00	23.00	75.6	4
8	صعوبة تقييم تلك الأضرار	4.36	87.2%	0.7438	1.00	2.00	4.00	46.00	47.00	86.2	1

من الجدول السابق يتضح أنه يبلغ المتوسط الكلي للمتوسط المرجح 3.91 أي يبلغ 78.3% بإنحراف معياري 0.838 ويأتي في مقدمة المتغيرات، "صعوبة تقييم تلك الأضرار" بمتوسط حسابي 4.36 أي (بنسبة 87.2%) وانحراف معياري 0.743، يليها "صعوبة قياس التكاليف البيئية" بمتوسط حسابي 4.17 أي بسبة (بنسبة 83.4%) وانحراف معياري 0.667، يليها، "صعوبة تحديد فاعل الضرر أو التلوث" بمتوسط حسابي 3.98 أي بسبة (بنسبة 79.6%) وانحراف معياري 0.875 .. وأخيرا "صعوبة قياس الأضرار البعيدة المدى التي تصيب البيئة" بمتوسط حسابي 3.39 أي بنسبة 67.7% إلا أن نسبة الموافقة لا تتعدى 62.4% لذا كانت في المؤخرة .

ثالثاً: أظهرت الدراسة لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إككام الرقابة الداخلية بالمنشأة كأداة لجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

		نتائج إختبار احكام الرقابة الداخلية وجودة التقارير							(الأهمية النسبية)		
م	المتغير (العبرة)	المتوسط الحسابي	%	الانحراف المعياري	% نسبة التكرار على المقياس			نسبة الموافقة الكلية	الترتيب		
					غير موافق تماماً	محايد	موافق تماماً				
1	نظام الرقابة الداخلية يتناسب مع بيئة وأهداف المنشأة	4.34	86.7%	0.9386	1.00	7.00	6.00	30.00	56.00	83.6	10
2	يتم تحديد المسؤوليات والمهام بشكل يتوافق مع نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.	3.73	74.7%	1.2204	3.00	20.00	13.00	29.00	35.00	66.0	12
3	يتم تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري للتأكد من كفاءته وفعاليتيه .	4.60	92.1%	0.6499	1.00	0.00	3.00	30.00	66.00	91.8	3
4	هناك علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وأنظمة المعلومات الأخرى بالمنشأة .	4.42	88.4%	0.7672	1.00	2.00	5.00	38.00	54.00	87.4	6
5	يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية بحيث يعكس جميع متطلبات الهيكل الإداري بالمنشأة.	4.57	91.5%	0.6069	1.00	1.00	0.00	38.00	60.00	90.4	4
6	يعتمد المراجع الخارجي بشكل أساسي على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة	4.32	86.4%	0.886	1.00	4.00	9.00	35.00	50.00	83.4	11
7	تطبيق مبادئ وأسس المحاسبة عند إعداد الموازنات التخطيطية مما يجعله وسيلة فعالة للرقابة على التكاليف الإنتاجية.	4.33	86.6%	0.8765	3.00	1.00	6.00	40.50	49.50	85.5	8
8	يحافظ نظام الرقابة الداخلية في المنشأة على موجودات المنشأة وأموالها .	4.64	92.9%	0.5206	0.00	0.00	2.00	32.50	65.50	92.7	2
9	يقوم نظام الرقابة الداخلية يوميا بمراجعة السجلات اليومية وملخصات العمليات للتأكد من مدى دقتها .	4.44	88.8%	0.782	1.00	3.00	3.00	37.50	55.50	87.3	7
10	تقوم إدارة المنشأة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل صارم للمنشأة	4.26	85.2%	0.799	0.00	3.00	13.50	39.00	44.50	83.8	9
11	تعتمد المنشأة على الموازنات التخطيطية كأساس لنظام الرقابة الداخلية في العمليات التشغيلية والمالية	4.55	91.1%	0.6712	1.00	1.00	1.50	35.50	61.00	90.3	5
12	نظام الرقابة الداخلية في المنشأة يمكن وصفه بأنه نظام يتسم الكفاءة .	4.72	94.5%	0.5309	0.00	1.00	1.00	23.00	75.00	94.0	1

من الجدول السابق يتضح أنه يبلغ المتوسط الكلي للمتوسط المرجح 4.41 أي يبلغ 88.2% بإنحراف معياري 0.770 ويأتي في مقدمة المتغيرات "نظام الرقابة الداخلية في المنشأة يمكن وصفه بأنه نظام يتسم الكفاءة" بمتوسط حسابي 4.72 أي بنسبة 94.5% وانحراف معياري 0.531 ، يليها "يحافظ نظام الرقابة الداخلية في المنشأة على موجودات المنشأة وأموالها" بمتوسط حسابي 4.64 أي بنسبة 92.9% وانحراف معياري 0.521، يليها "تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري للتأكد من كفاءته وفعاليتيه" بمتوسط حسابي 4.6 أي بنسبة 92.1% وانحراف معياري 0.650 .. وأخيراً "يتم تحديد المسؤوليات والمهام بشكل يتوافق مع نظام الرقابة الداخلية للمنشأة" بمتوسط حسابي 3.73 أي بنسبة 74.7% وانحراف معياري 1.22 إلا ان نسبة الموافقة لا تتعدى 66.0% لذا كانت في المؤخرة.

### النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج : توصلت الدراسة إلى:

- أن وجود نظام رقابة داخلية محكم يعمل على حماية أصول المنشأة ويضمن دقة وسلامة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات.
- أن وجود نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءته ذو تأثير كبير في عمل المراجع الخارجي ودقة الحسابات ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة الأعمال.
- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية فكلما ازدادت كفاءة هذا النظام قلت كمية الاختبارات والعكس صحيح.
- كما أفادت الدراسة بعد إجراء تحليل الانحدار المتعدد أنه يوجد تأثير للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بشركات العزل والنسيج بمدينة السادات على ترشيد القرارات الإدارية والاستثمارية.

### ثانياً: التوصيات:

1. جعل التخطيط البيئي جزءاً لا يتجزأ من التخطيط الشامل للتنمية بالنسبة للشركات الصناعية.
2. ضرورة منح المنشآت التي تحافظ على البيئة معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وذلك تشجيعاً لها على حماية البيئة.
3. ضرورة توفير المعلومات البيئية الشاملة المتكاملة وتحديد طرق القياس والإفصاح المناسبين أو استحداث نظام محاسبي جديد يلبي احتياجات متخذي القرارات الإدارية الداخلية والخارجية في الوقت المناسب.
4. رفع مستوى الوعي بقضايا البيئة وتشجيع الجهود لحماية البيئة من خلال ورش عمل ودورات تدريبية للمحاسبين بالشركات.