

الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية

Environmental Accounting Disclosure in the light of international accounting standards and international financial reporting standards (IAS/IFRS)

أ. حدوش زهرة^{1*}، د. بوزيدة حميد²

¹ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات جامعة بومرداس ، الجزائر
z.haddouche@univ-boumerdes.dz

² كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات جامعة بومرداس ، الجزائر
h.bouzida@univ-boumerdes.dz

تاريخ النشر: 2021/09/15

تاريخ القبول: 2021/06/05

تاريخ الاستلام: 2021/05/31

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الإفصاح المحاسبي البيئي في ظل الجهود المبذولة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB لحماية البيئة ، فاليوم أكثر من 100 دولة بما فيها دول الاتحاد الأوروبي تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية لتعزيز دور مهنة المحاسبة و لتقوية الاستثمار الأجنبي و كذا لتعزيز التجارة الدولية ، و لقد دلت الأبحاث على ازدياد الإفصاح عن بيانات التكلفة الناشئة عن الأنشطة البيئية ، نظرا لأهمية هذا الإفصاح في زيادة شفافية القوائم المالية و تحقيق ميزة تنافسية للمنشآت ، و توصلت الدراسة إلى أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية لديه القدرة على دعم و تحسين ممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي ، نظرا للدور الذي يقوم به لتوحيد الممارسات المحاسبية و ما يتمتع به من دعم قانوني في العديد من الدول و ذلك من خلال الإطار المفاهيمي له . و اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة موضوع البحث .

كلمات مفتاحية : الإفصاح المحاسبي البيئي ، المعايير المحاسبية الدولية ، المعايير الدولية للتقارير المالية ، القوائم المالية .

تصنيف JEL : M40 ، M41 .

Abstract :

Cette étude vise à identifier la réalité de la divulgation comptable environnementale à la lumière des efforts déployés par l'IASB pour protéger l'environnement , et aujourd'hui , plus de 100 pays , y compris de l'Union européenne imes normes IAS/IFRS pour renforcer le rôle de la profession comptable et l'investissement étranger , ainsi que pour améliorer le commerce international . Les recherches ont indiqué une divulgation accrue des données sur les couts découlant des activités environnementale , étant donnée l'importance de cette divulgation pour accroître la transparence des états financiers et obtenir un avantage concurrentiel pour les entreprises . L'étude a conclu que l'IASB a la capacité de soutenir et d'améliorer les pratiques de la divulgation comptable environnementale , grace à son rôle qu'il jou dans l'unification des pratiques comptable et de son soutien juridique dans de nombreuses pays à travers son cadre conceptuel . Les chercheurs se sont appuyés sur l'approche analytique descriptive pour étudier le sujet de la recherche .

Keywords: divulgation comptable environnementale , normes comptable internationaux , normes internationales des états financiers , les états financiers .

Jel Classification Codes : M40 ; M41 .

* المؤلف المرسل.

1. مقدمة :

بدأ الاهتمام بالقضايا البيئية يتزايد مع ارتفاع التلوث الذي تسببه خاصة المنشآت الصناعية ، فأصبح من الضروري تقييم الآثار البيئية و حصر تكاليفها ، و قد عجزت المحاسبة التقليدية من تغطية الأنشطة البيئية و معالجة الآثار البيئية و هذا لتجاهلها تحديد ، تصنيف ، قياس و الإفصاح عن التكاليف و منافع الأنشطة البيئية ، و كانت النتيجة ظهور المحاسبة البيئية التي تهتم بالآثار المالية البيئية للمنشآت .

وأصبحت تشكل الأهمية النسبية للجوانب البيئية التي تواجه المنشآت تحديا كبيرا لوظيفة المحاسبة ، و تطورت المعايير المحاسبية الخاصة بتحسين و تنظيم معالجة الجوانب البيئية و الإفصاح عنها في التقارير المالية بشكل كبير خاصة بعد أعقاب الفضائح المالية التي حدثت في الوم أ في أوائل العقد الأول من القرن العشرين (WorldCom , Enron) ، حيث تمّ وضع المبادئ التوجيهية الجديدة للمحاسبة المالية البيئية .

و مع تزايد الاهتمام بالقضايا البيئية، و تزايد ضغط أصحاب المصالح و كذا ظهور مفهوم التنمية المستدامة و نظم الإدارة البيئية ، أصبح الإفصاح عن المعلومات البيئية ممارسة مهمة للمنشآت التي ترغب في اظهار مسؤولياتها عن هذه القضايا ، لكن وجود اختلاف في النظم التي تتعلق بالمحاسبة و الإفصاح سيؤدي إلى اختلاف في إعداد القوائم المالية و الإفصاح عنها و سيصعب من عملية المقارنة ، و نظرا للحاجة إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي ، تسعى الكثير من المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية للتقليل من هذه الفروقات ، من بينها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، و هو يهدف إلى ترويج معايير محاسبية دولية مقبولة في جميع أنحاء العالم .

مشكلة البحث : بناء على ما سبق ، يمكننا صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي :

هل يتضمن المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بعرض القوائم المالية إشارة للبيئة ؟ و هل توجد معايير

محاسبية أخرى يمكن استعمالها في الإفصاح المحاسبي البيئي ؟

الهدف من البحث : يهدف هذا البحث إلى التعريف بالإفصاح المحاسبي البيئي مع إظهار أهميته و دوافع المنشآت للقيام أو عدم القيام به ، و كذا إبراز أهم المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية التي يمكن استعمالها في الإفصاح المحاسبي البيئي .

فرضيات البحث : يقوم البحث على فرضية رئيسية هي : توجد معايير محاسبية (IAS/IFRS) تعالج مشكلة

الإفصاح المحاسبي البيئي .

الدراسات السابقة :

دراسة عمرو حسين عبد البر (2001) تحت عنوان : المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية و التطبيق

في الشركات الصناعية المصرية : هدف البحث إلى التحقق من فرضية وجود معايير محاسبية متعلقة بالإفصاح البيئي و مدى إمكانية تطبيقها ، خاصة و أن الإفصاح البيئي و شفافية المعلومات المتوافرة من الشركات الصناعية المؤثرة في البيئة ذات تأثير على العديد من أصحاب المصالح المتعارضة في المجتمع، و قد توصل الباحث إلى أن المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي أصبحت حقيقة في مجال الإفصاح الخاص و المرتبط بالالتزامات البيئية ، و أمكن للعديد من الشركات على مستوى العالم أن تطبق تلك المعايير وفقا لمتطلبات كل معيار .

دراسة وليد عبد العزيز القطان (2008) تحت عنوان : تطوير نموذج للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في

الشركات الصناعية في دولة الكويت : ركز البحث على اقتراح نموذج للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية للشركات

الصناعية بناء على ما هو منصوص عليه في التشريعات البيئية الموضوعة من قبل الحكومة الكويتية ، ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث أنّ من أسباب عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية هو غياب إرشادات للإفصاح البيئي والمعلومات البيئية غير ملزمة قانوناً ، وغالبية الشركات المدروسة لها القدرة على تطبيق مبدأ الاعتراف المحاسبي بالتكاليف البيئية ولكنهم يجدون صعوبة في تطبيق مبدأ القياس والإفصاح المحاسبي لتلك التكاليف ، وأن جميع المشاركين بلا استثناء أفادوا أن المحاسب الحالي الذي يعمل في الشركات الصناعية ليس على دراية كافية بمفهوم المحاسبة البيئية .

دراسة مهاوات لعبيدي (2015) تحت عنوان : القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم

المالية لتحسين الأداء البيئي .

هدف البحث إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تهمهم هذه القوائم متمثلين في المحاسبين و محافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب حيث بلغ حجم العينة 163 مستجوباً ، وتم تجميع البيانات بالاعتماد على قوائم الاستقصاء ، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية وذلك بغرض اختبار العلاقات بين متغيرات البحث ، ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية ، و لذلك أوصى الباحث بضرورة ، أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية على القيام بالدور المطلوب منها في ما يخص حماية البيئة ، وذلك عن طريق إصدار معايير محاسبية الخاصة بالزام المؤسسات خاصة الصناعية منها على القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية وذلك بغرض تحسين الأداء البيئي .

و يعتبر هذا البحث مكملاً للدراسات السابقة فهو يسלט الضوء على الإصدارات المختلفة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية التي أشارت إلى الإفصاح المحاسبي البيئي .

تقسيم البحث : لتحقيق هدف البحث قمنا بتقسيمه إلى قسمين ، تعرضنا في القسم الأول إلى مدخل مفاهيمي للإفصاح المحاسبي البيئي ، و عالجتنا في القسم الثاني موقع الإفصاح المحاسبي البيئي في ظل المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية .

2. مدخل مفاهيمي للإفصاح المحاسبي البيئي :

إنّ الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يأخذ بعين الاعتبار التأثيرات البيئية الناشئة من الأنشطة التي تمارسها المنشآت بصفة عامة و الصناعية منها بصفة خاصة ، ونظراً لزيادة حاجة مستخدمي القوائم المالية للإفصاح عن الأداء البيئي لها ، أصبح من الضروري على المنشآت الإفصاح عن معلوماتها البيئية، و سنحاول التطرق هنا إلى التعريف بالإفصاح المحاسبي البيئي وإبراز أشكاله .

1.2 تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي :

يمثل الإفصاح أحد الأركان الرئيسية و الهامة التي يتركز عليها الفكر المحاسبي ويشير مفهوم الإفصاح عموماً إلى إظهار الشيء بحيث يكون واضحاً ومعلوماً (سليمة، 2018، صفحة 101) .

إنّ الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس تماماً التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المتعددة في الوقت نفسه الذي أصبحت فيه المعلومات عن الأنشطة التي تؤديها المؤسسات الصناعية في إطار مسؤولياتها اتجاه البيئية تمثل أساساً يستند إليه عند وضع الاستراتيجيات والبرامج الهادفة إلى المساهمة في حماية واستدامة البيئة ، ويأتي الإفصاح البيئي استشعاراً لحاجة المستثمرين إلى معلومات عن البيئة لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات ، و لذلك فإنّ جهوداً حثيثة تبذلها المؤسسات التشريعية والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم صوب سن تشريعات تقضي بضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات (عزيز، 2017، صفحة 1157) .

و يعرّف الإفصاح المحاسبي البيئي حسب (Craig, 2009, p. 282) بأنه " مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء و أنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي ، الحاضر والمستقبل". و تعرّفه جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين على أنّه " مصطلح يستخدم للدلالة على افصاح المؤسسة عن بياناتها البيئية (سواء أكانت مدققة أم لا) و المتعلقة بالمخاطر البيئية ، التأثيرات البيئية ، السياسات البيئية ، الاستراتيجيات البيئية ، الأهداف البيئية ، التكاليف البيئية ، و المطلوبات البيئية ، أو الأداء البيئي لأولئك الذين لديهم مصلحة في معرفة هذه البيانات بما يساعدهم على تقييم علاقتهم مع المؤسسة ، و هذا من خلال : التقارير السنوية ، التقارير البيئية ، و أي وسيلة أخرى مثل النشرات ، الفيديو، الأقراص المضغوطة ، الموقع الإلكتروني " (إلياس، 2018، صفحة 9) .

و يرى Mathews الإفصاح البيئي على أنّه " الإفصاح الاختياري عن المعلومات سواء أكانت نوعية أو كمية من طرف المؤسسات لإعلام ، أو التأثير على مجموعات واسعة من الجمهور ، و أنّ المعلومات الكمية يمكن أن تكون ذات طبيعة مالية و غير مالية " (إلياس، 2018، صفحة 7) .

و للإشارة هنا يمكن أن يكون الإفصاح المحاسبي البيئي الزامياً فهو نوع من الإفصاح يفرض على المؤسسات الصناعية وفقاً للقوانين واللوائح التنظيمية و الإدارية في أسواق المال ووفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المجاميع المهنية المحاسبية (عزيز، 2017، صفحة 1159) .

ومن الجدير بالذكر أن الإفصاح البيئي الإلزامي من شأنه أن يحفز المنشآت للارتقاء بمستويات أدائها البيئي ففي دراسة لـ (Cho et Patten 2007) تم التوصل من خلالها إلى وجود علاقة ايجابية بين الإفصاح الإلزامي ومستوى الأداء البيئي (الدباغ، 22 و 23 نوفمبر 2011، صفحة 616).

من خلال التعاريف السابقة يمكن الخروج بتعريف للإفصاح المحاسبي البيئي : هو الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع من خلالها المنشأة توصيل معلوماتها البيئية (الزامية أو اختيارية ، مالية أو غير مالية ، كمية أو غير كمية ، مدققة أو غير مدققة) لأولئك الذين لديهم مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في معرفتها لتفيدهم عند اتخاذ القرارات ، و هذا من خلال أي وسيلة اعلامية .

2.2 أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي :

تنبع أهمية الإفصاح عن مجالات الأداء البيئي استشعارا لحاجة العديد من الجهات ذات العلاقة والعناية به نتيجة الضغوط الكبيرة على المنشآت الملوثة للبيئة ولسن قوانين وتشريعات الحماية والسلامة البيئية من منظمات وهيئات أعطت للأداء البيئي أهمية خاصة ، كما أنّ الاهتمام المتزايد من قبل أصحاب المصالح المتعارضة والمختلفة بالآثار البيئية للوحدات الاقتصادية كان حافزا أيضا نحو الاهتمام بعرض المعلومات التي تتعلق بالبيئة وتوسيع مدى الإفصاح المحاسبي ليخدم مختلف تلك الأطراف في اتخاذ قراراتها (فاضل، كانون الأول 2007، صفحة 485) .

تؤكد دراسات محاسبية عديدة على أهمية الإفصاح البيئي والاجتماعي ، فعلى سبيل المثال أوضح Schoenfield بعض المبررات التي تؤيد الإفصاح عن آثار الأنشطة البيئية والاجتماعية للمنشأة ، والتي من أهمها (محمد، 2013، الصفحات 105-106) :

✓ تأثير العمليات الصناعية على البيئة المحيطة وعلى المجتمع كالتلوث :

✓ الاهتمام المتزايد من جانب الحكومات تجاه الحاجة إلى تنظيم سلوك الوحدات الاقتصادية بما يحقق مصلحة المجتمع :

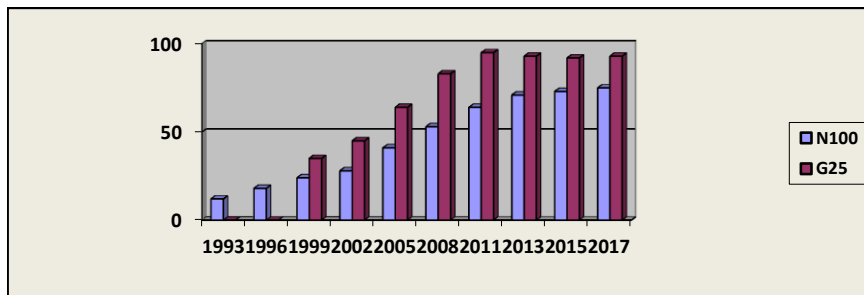
✓ حماية حقوق العاملين ، حيث أصبحت الوحدات الاقتصادية مطالبة بتوفير ظروف عمل جيدة للعاملين بها ، إلى الحد الذي أدى إلى ظهور اتجاه باعتبار العاملين موارد بشرية وضرورة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية :

✓ التأثير المتزايد للعوامل الاجتماعية على عملية اتخاذ القرارات خاصة في ظل الميل المتزايد لسلوك المستثمرين بتجنب الاستثمار في مجالات تحدث أضرار بيئية :

✓ تقييم الأداء الشامل للمنشأة ينبغي أن يتضمن كافة المعلومات حول التأثيرات المباشرة (الاقتصادية) والتأثيرات غير المباشرة (البيئية والاجتماعية) المترتبة عن مزاولة نشاطها في المجتمع .

وحسب الباحثة تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في زيادة اهتمام المنشآت به عبر العالم ، ويظهر ذلك جليا من خلال الشكل الموالي الذي يبرز بوضوح تصاعد اهتمام المنشآت بالإفصاح المحاسبي البيئي من سنة إلى أخرى .

الشكل 1 : تطور اهتمام المنشآت بالإفصاح المحاسبي البيئي عبر العالم بين سنتي 1993 و 2017



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (KPMG, 2017, p. 9)

من خلال الشكل أعلاه يظهر لنا مدى تطور اهتمام المنشآت نحو الإفصاح المحاسبي البيئي خاصة خلال السنوات الأخيرة ، وأيضاً تواصل أكبر 100 شركة في 45 دولة N100 للحاق بثبات بأكثر 250 شركة في العالم G25 ، وقد كان معدل الإبلاغ G25 مستقرا بين 90% و 95% في الاستطلاعات الأربعة الأخيرة ، وهذا إن دل على شيء فهو يدل على مدى توسع انتشار الإفصاح المحاسبي البيئي عبر العالم ، كونه يضفي الثقة على المعلومات المحاسبية البيئية وهذا ما يضمن جودة القوائم المالية .

3.2 دوافع المنشآت للإفصاح أو عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية :

وكممارسة طوعية ، هناك العديد من الدوافع للمنشآت للإفصاح عن أو عدم الإفصاح عن المعلومات ذات الطبيعة البيئية ، و الجدول رقم (01) يوضح ذلك :

الجدول 1 : دوافع الإفصاح أو عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية

دوافع المنشآت لعدم الإفصاح	دوافع المنشآت للإفصاح
<ul style="list-style-type: none"> ● لا يوجد منافس ينشر التقرير؛ ● الزبائن (و الجمهور العام) لا يهتمون ، لا يزيد في المبيعات؛ ● تتمتع المنشأة بالفعل بسمعة طيبة بسبب أدائها البيئي ؛ ● هناك العديد من الطرق الأخرى للتعامل مع القضايا البيئية ؛ ● العملية مكلفة للغاية ؛ ● صعوبة جمع البيانات من جميع العمليات و اختيار المؤشرات المناسبة ؛ ● قد يلحق ضرر بسمعة المنشأة أو يكون له آثار قانونية أو يجذب انتباه المنظمات البيئية . 	<ul style="list-style-type: none"> ● يحسن القدرة على تتبع التقدم المحرز في الأهداف المحددة؛ ● يسهل تطبيق استراتيجية بيئية ؛ ● توفير فهم أفضل لمجموعات واسعة من القضايا البيئية داخل المنشأة ؛ ● التواصل بوضوح مع رسالة المنشأة داخليا و خارجيا ؛ ● يحسن المصداقية بشكل عام من خلال تحسين الشفافية ؛ ● يسمح بتوصيل الجهود المبذولة لحماية البيئة ؛ ● يعطي صورة ايجابية عن المنشأة ، توفير في التكاليف ، يزيد الكفاءة ، يحسن فرص تطوير الأعمال و يحسن معنويات الموظفين .

Source : (Michaud, 2008, p. 41).

و تذكر دراسة (Dibia & Onwuchekwa, 2015) أن من دوافع الاهتمام بالإفصاح البيئي هو اتجاه الجمعيات المهنية والمنظمات الدولية للترويج لتطوير وتطبيق نظم للمحاسبة البيئية ، والحاجة لتطوير أدوات محاسبية تهدف لمساعدة إدارة الوحدة على خفض التكاليف وتطوير الأداء البيئي ، كما تزايد الاهتمام بتحسين الكفاءة الاقتصادية عبر تحسين الأداء البيئي بما يتوافق مع متطلبات العملاء ويدعم جهود الإدارة على القبول الاجتماعي (هاني، ب.ت، صفحة 114 ، 115) .

وترى الباحثة أنّ القيام بالإفصاح البيئي الطوعي أو عدم القيام به يرجع بالدرجة الأولى إلى المنشأة ورؤيتها إن كان ذلك ينعكس عليها بالإيجاب أو السلب ، لكن تبقى الضغوطات من أصحاب المصالح تؤثر على المنشأة خاصة وأنّ هذه الفئة أصبحت تحبذ الشركات صديقة البيئة ، و في اعتقادنا أن نقص الأطر التشريعية والقانونية التي تضيف عليه صفة الإلزامية ، تجعل المنشآت غير ملزمة به .

وأيضا مشكلة القصور في المعايير المحاسبية ستعجم المنشآت على القيام بالإفصاح ، فعلى الرغم من إصدار العديد من المعايير المحاسبية التنظيمية من قبل بعض الدول ، إلا أنه لا يزال هناك نقص في عدد المعايير المحاسبية المطروحة لمعالجة الممارسات المرتبطة بالمحاسبة البيئية ، و منه فمن الصعب تعميم أهدافها و أشكال الإفصاح المحاسبي البيئي (العزیز، 2008، صفحة 30) .

3. موقع الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) :

الواقع أن للمنظمات المهنية المحاسبية ، وأيضا الجهات الحكومية دور مؤثر وفعال للاهتمام بالبيئة وحمايتها بشكل ضروري ، سواء كان ذلك اختياريا من الشركات التي تشارك في التلوث و التدمير للبيئة أو بشكل إجباري من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي (حسين، 2001، صفحة 22) ، و الملاحظ اليوم أنّ المعايير المحاسبية الدولية و

المعايير الدولية للتقارير المالية باتت تأخذ حيزا كبيرا من الاهتمام ، و مع مرور الوقت احتلت مجالا واسعا و أصبحت مطبقة من العديد من دول العالم ، فهل تأخذ هذه المعايير بعين الاعتبار الإفصاح المحاسبي البيئي ، إذ أصبح هذا الموضوع يعتبر من أهم الموضوعات المحاسبية التي تواجه المنشآت الصناعية ، وأيضا غير الصناعية .

1.3 المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية " :

يشمل هذا المعيار على أحكام عامة لعرض القوائم المالية و المبادئ التوجيهية لهيكلها و الحد الأدنى من متطلبات المحتوى ، و نظرا لكون الهدف من القوائم المالية هو إعطاء رؤية حقيقية و عادلة لثروات المنشآت و أدائها و تدفقاتها النقدية ، فيجب عليها أيضا تقديم الآثار البيئية لأعمالها ، لكن يظل عرض هذه العناصر اختياريا ، إذ لا توجد قائمة مالية تعرض التأثيرات البيئية و لم يتم تحديد الحد الأدنى من التفاصيل المراد توفيرها في الوثائق السنوية المتعلقة بالبيئة .

و قد جاء في الفقرة 14 من المعيار المحاسبي الدولي الأول أنّ العديد من المنشآت تقدم خارج القوائم المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية و بيانات القيمة المضافة ، و ذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة ، و عندما يعتبر الموظفون أنّهم مجموعة مستخدمين هامين ، يشجع المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنّها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية .

• الميزانية :

قد تقوم المنشأة بأنشطة متوسطة أو طويلة الأجل ترتبط بالقضايا البيئية، و يعرض الجدول أدناه أمثلة على هذه الأنشطة ، فضلا عن الحسابات المتأثرة ومعايير أو تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية ذات الصلة .

الجدول 2 : القضايا البيئية في حسابات الميزانية

الميزانية	أمثلة	معايير أو تفسيرات IAS/IFRS
الأصول		
التثبيات غير الملموسة	<ul style="list-style-type: none"> المصاريف المتعلقة بالتنقيب عن الثروات المعدنية وتقييمها . الحساب المستخدم في بعض مخططات حصص انبعاثات غازات الاحتباس الحراري. 	IAS38 , IFRS6 , IFRIC3 (ملغى منذ 2005) يخص حقوق انبعاث الغاز.
فارق الشراء	<ul style="list-style-type: none"> الأصول غير الملموسة الابتكارات التكنولوجية والبيئية التسميات والشهادات الهندسة الاجتماعية والإدارية العناصر الأخرى لرأس المال البشري أو العقلاني أو الفكري أو الاجتماعي أو الرقمي أو الطبيعي التي يتم تقييمها خلال مجموعات الأعمال 	IFRS3
التثبيات الملموسة	<ul style="list-style-type: none"> الأراضي والمرافق والآلات والأدوات الأصول البيولوجية أو الزراعية استثمارات الامتثال نظير أصول مخصصات معينة للتفكيك اعانات الاستثمار أو المعدات (يتم الاعتراف بها على أنها أقل من الأصول المقابلة أو كدخل مؤجل) العناصر المتعلقة بقضايا المناخ يمكن أن تؤثر على التكلفة 	IAS16 , IAS41, IFRIC1, IAS20

	أو فترة الإهلاك للأصل (مثل التشريعات الجديدة والتقنيات الجديدة التي تعجل تقادم المعدات)	
IAS36	يمكن أن تؤثر العناصر المتعلقة بقضايا المناخ على المبلغ القابل للاسترداد للأصل (مثل التشريعات الجديدة ، وتقييم الأصول التي تركز على استخدام الموارد الأحفورية)	انخفاض قيمة الأصول
IFRIC5	المشاركة في إدارة الأموال المخصصة لتفكيك وتأهيل البيئة	تثبيات مالية
IAS2	حساب مستخدم في بعض مخططات حصص انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وشهادات توفير الطاقة	المخزونات
		الذمم المدينة للاستغلال و الذمم المدينة الأخرى
		خزينة الأصول (الموجبة)
الخصوم		
		الأموال الخاصة
IAS37	-مؤونة التجديد (الذي يرتبط الحدث المولد لها من استخدام أحد الأصول) - نظير للتكلفة	المؤونات
IFRIC1	-مؤونة لتكاليف التفكيك (التي تتعلق الحقيقة المولدة لها بتركيب أصل ثابت) - نظير للأصل	
IAS19	أمثلة: مؤونة لتفكيك محطات الطاقة النووية أو مؤونة الخسائر المتعلقة بوقود المفاعلات في وقت إغلاقه -مؤونات بيئية أخرى مثال : مؤونات لإدارة الوقود المستهلك ، لاستعادة النفايات وتعبئها ، للإدارة طويلة الأجل للنفايات المشعة. -مؤونات تعويضات نهاية الحياة المهنية ومزايا أخرى بعد انتهاء الخدمة	
	• قروض بأسعار مخفضة (مثال: قروض الطاقة البيئية من (BPI France) • السندات "الخضراء": إصدار سندات لتمويل مشروع بيئي • قروض "الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية ESG": "قروض الحوافز الإيجابية " أو "القروض المرتبطة بالاستدامة" ، وتكلفتها مرتبطة بأداء الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية	الديون المالية
		ديون الاستغلال و ديون أخرى
		خزينة الخصوم (السلبية)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (La Chaire "Performance Globale Multi-Capitaux " Audencia, Juillet 2020, p. 12)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ هناك بعض المعايير المحاسبية التي تتيح إمكانية التسجيل الفوري للمعلومات

البيئية في الميزانية .

• **حساب النتائج (قائمة الدخل):**

هناك معايير محاسبية يمكن استعمالها لتسجيل المعلومات البيئية في حساب النتائج (قائمة الدخل) ، وهي مرتبطة ارتباطا مباشرا بالنواتج والأعباء البيئية ، ويوضح الجدول أدناه ذلك :

الجدول 3 : القضايا البيئية في حساب النتائج

حساب النتائج	أمثلة تتعلق برأس المال الطبيعي	أمثلة تتعلق برأس المال الاجتماعي	معايير أو تفسيرات IAS/IFRS
نواتج الاستغلال	التأثير في سعر بيع ضرائب معينة (مثال: المشاركة البيئية في الأجهزة الكهربائية أو الإلكترونية)		
مشتريات الموارد	المواد الأولية		
الاستهلاكات الوسيطة	الماء ، الكهرباء ، الغاز		
الأجور والأعباء الاجتماعية		المكافآت المدفوعة للموظفين (رواتب ، مكافآت ، إجازة مدفوعة الأجر ، إلخ) الرسوم الاجتماعية التي تدفعها المنشأة	IAS19
أعباء أخرى	تسيير النفايات		
	أقساط التأمين تكاليف تكوين الموظفين رسوم مقدم الخدمة الرسوم القانونية		
ضرائب ورسوم	الضرائب والغرامات الواجب دفعها "مبدأ الملوث يدفع"		IFRIC6 الرسوم والضرائب IFRIC21 الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق معين - نفايات المعدات الكهربائية والإلكترونية
مخصصات المؤونات ، الاهتلاكات و خسائر القيمة			

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على: (La Chaire "Performance Globale Multi-Capitax " Audencia, Juillet 2020, p. 12)

• **الملاحق والمعلومات خارج الميزانية:**

تشتمل الملاحق على مزيد من التفاصيل ، ترفق مع النص الأصلي ، لإعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية (مهاوات، 2015، صفحة 43) .

قدم Nick Anderson ، عضو مجلس إدارة IASB في مقاله الذي صدر في نوفمبر 2019 ، نظرة عامة تهدف إلى مساعدة المستثمرين على فهم ما هو موجود بالفعل في المتطلبات الحالية والإرشادات حول تطبيق الأهمية النسبية ، وكيفية

ارتباطها بالمناخ والمخاطر الناشئة الأخرى ، وأشار إلى أن مخاطر تغير المناخ والمخاطر الناشئة الأخرى لا تغطيها صراحة معايير IFRS ، لكن المعايير تعالج القضايا التي تتعلق بها (Anderson, 2019, p. 1) .

و لا يمكن للمستخدمين النهائيين فهم القوائم المالية للمنشأة دون وجود الملاحق ، و كما هو موضح في الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ، تتكون هذه المرفقات من ثلاثة أجزاء رئيسية : "Performance" (La Chaire "Globale Multi-Capitaux " Audencia, Juillet 2020, p. 29)

- المعايير و الأساليب المحاسبية : بعد التذكير بالمعايير التي أخذت بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية ، يوضح الجزء الأول الأساليب المحاسبية المستخدمة لإعداد الميزانية وقائمة لدخل .

- التفاصيل و المعلومات المقارنة : تفصل الجداول أو تقدم معلومات حول بعض بنود الميزانية و قائمة الدخل و تغيراتها .

- معلومات خارج الميزانية : أخيرا ، يتم تقديم معلومات إضافية بشأن ما يسمى بالالتزامات "خارج الميزانية" (و هو مفهوم غير موجود في المعايير الدولية للإبلاغ المالي ، و لاسيما الفرنسية) ، أي أنها بنود هامة و لكن غير معترف بها كالخصوم المحتملة ، أو ضمانات واردة أو صادرة .

و يشير (Anderson, 2019) أيضا ، إلى أن الملاحق يجب أن تتضمن فقط المعلومات المهمة للمنشأة وليس جميع العناصر الموضحة في كل معيار من معايير المحاسبة ، و بالمقارنة مع بيان الممارسة 2 الخاص بالمعايير الدولية للتقارير المالية ، يجب على معدي القوائم المالية أخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية ، وبالتالي ، إذا كان من الممكن أن تؤثر المخاطر المرتبطة بتغير المناخ بشكل كبير على المنشأة ، فينبغي ذكر هذه المخاطر وكيفية أخذها بعين الاعتبار في القوائم المالية في الملحق .

و يتطلب الإفصاح في الملاحق عن المعلومات التي لم يتم تقديمها في مكان آخر في القوائم المالية ولكنها ذات صلة بفهمها ، إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرون (La Chaire "Performance" Audencia, Juillet 2020, p. 14) .

فعلى سبيل المثال ، قد تحتاج المنشأة إلى أن توضح ما إذا كانت قد أخذت بعين الاعتبار المخاطر المتعلقة بالمناخ في حسابات انخفاض القيمة الخاصة بها وكيفية ذلك ، على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي 36 لا يشترط مثل هذا الإفصاح . و في حالة إفصاح منشآت أخرى في صناعة مماثلة بمثل هذه المعلومات و طلبها المستثمرون علنا ، فقد تحتاج المنشأة إلى الإفصاح عما إذا كانت المخاطر المتعلقة بالمناخ قد أثرت على القيمة الدفترية للأصول المعترف بها في القوائم المالية .

• تقرير الإدارة:

بعد الاطلاع على بيان الممارسة 1 للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS Practice Statement 1) تحت عنوان : تعليق الإدارة الصادر في ديسمبر 2010 ، و جدنا أنه لا يحتوي على معلومات محددة للإشارة إليها فيما يتعلق بالبيئة ، و هو يقدم إطارا واسعا وغير ملزم لعرض تعليقات الإدارة التي تتعلق بالقوائم المالية التي تم إعدادها وفقا لمعايير IFRS ، و تتم حاليا مراجعة بيان الممارسة وتحديثه .

في أوروبا ، ينص التوجيه الأوروبي 95/2014 / EU المتعلق بتصريح المعلومات غير المالية على أن المنشآت المعنية " تدرج في تقرير الإدارة بيانا غير مالي يتضمن معلومات بالقدر اللازم لفهم التطورات في الأعمال والأداء وحالة المنشأة وأثر

نشاطها فيما يتعلق على الأقل بالمسائل البيئية و المسائل الاجتماعية وشؤون الموظفين واحترام حقوق الإنسان ومكافحة الفساد " (المادة الأولى من التوجيه) ، بما في ذلك :

- ✓ وصف موجز لنموذج عمل المنشأة ؛
- ✓ وصف للسياسات المطبقة لمعالجة هذه المسائل ونتائجها ؛
- ✓ المخاطر الرئيسية المتعلقة بالمواضيع التي تتعرض لها المنشأة وطرق إدارة المخاطر غير المالية
- ✓ مؤشرات الأداء الرئيسية ذات الطبيعة غير المالية المتعلقة بالأنشطة المعنية .

2.3 المعايير المحاسبية ذات الصلة بالبيئة :

و قد لخص (Anderson, 2019) في مقاله جميع المعايير التي يمكن لمعدي الحسابات الاعتماد عليها لتوصيل العناصر الموجودة في الملاحق على القوائم المالية المتعلقة بالقضايا الاجتماعية والمجتمعية والبيئية في المنشأة ، حتى لو لم تذكر معايير IFRS هذه المشكلات على وجه التحديد ، وهذا ما هو ملخص في الجدول أدناه .

الجدول 4 : المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي ذات الصلة بالبيئة

المعيار	العنوان	المحتوى المتعلق بالقضايا البيئية
IAS1	عرض القوائم المالية	أنظر (1.3)
IAS8	السياسات المحاسبية والتغيرات و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	لا تخضع جميع المعاملات دائما للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، كما هو الحال مع حصص انبعاثات غازات الاحتباس الحراري أو شهادات الطاقة . في هذه الحالة ، الأمر متروك للمنشأة للحكم على أفضل السبل لحساب المعاملة بحيث تكون المعلومات التي تم الحصول عليها ذات صلة و موثوقة للمستخدمين النهائيين ؛ يجب توضيح الطريقة المختارة في الملاحق.
IAS16 Et IAS38	التبثبات الملموسة و غير الملموسة	ينبغي تقديم المزيد من المعلومات حول طرق المحاسبة والتقييم في الملاحظات الملحقة ، مع العلم أن الآثار المالية لتغير المناخ والمخاطر الناشئة الأخرى قد تشمل: انخفاض قيمة الأصول ، بما في ذلك فرق الشراء التغيرات في القيمة العادلة للأصول التأثيرات على حساب الاهتلاك بسبب انخفاض الطلب من الزبائن ، أو ارتفاع التكاليف بسبب اللوائح الجديدة (زيادة تكلفة الامتثال ، على سبيل المثال)
IAS36	انخفاض قيمة الأصول	يمكن المبالغة في القيمة الدفترية للأصول مثل الممتلكات والآلات والمعدات والأصول المعترف بها فيما يتعلق بالموارد المعدنية والأصول غير الملموسة و فرق الشراء إذا لم تأخذ حسابات الانخفاض في القيمة في الحسبان تأثير المخاطر المتعلقة بالمناخ . وقد يكون تعرض المنشأة للمخاطر المتعلقة بالمناخ مؤشرا على أن أحد الأصول أو مجموعة من الأصول قد تعرضت للتلف ؛ إن هذا التعرض قد يؤثر أيضا على التدفقات النقدية الواردة والصادرة المقدرة في المستقبل المستخدمة في حسابات المبالغ القابلة للاسترداد ، و يتطلب المعيار المحاسبي الدولي 36 الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي استندت إليها توقعات التدفقات النقدية ونهج الإدارة في تحديد القيمة المخصصة لهذه الافتراضات ، على وجه الخصوص ، فيما يتعلق بالشهرة أو الأصول غير الملموسة غير محددة العمر . وإذا أثرت المخاطر المتعلقة بالمناخ بشكل كبير على المبلغ القابل للاسترداد لأصول المنشأة ، فإن المعلومات حول كيفية احتساب التأثير في حسابات المبالغ القابلة للاسترداد ستكون مناسبة لمستخدمي القوائم المالية ، مثل هذه المعلومات حول الأصول طويلة العمر والأصول المعترف بها فيما يتعلق بالموارد المعدنية ستكون ذات صلة خاصة بالمستخدمين. و

<p>في الصناعات الاستخراجية ، قد يبحث المستثمرون عن تفسيرات حول ما إذا كانت المنشأة قد أخذت بعين الاعتبار تأثير المخاطر المتعلقة بالمناخ في تحديد ما إذا كان ينبغي الاستمرار في الاستكشاف .</p>		
<p>فيما يتعلق بالمخصصات ، ينبغي تقديم العديد من المعلومات حول طرق المحاسبة والتقييم في الملاحظات الملحق ، مع العلم أن الآثار المالية لتغير المناخ والمخاطر الناشئة الأخرى قد تشمل:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الزيادات في مخصصات العقود المرهقة بسبب انخفاض طلب الزبائن أو ارتفاع تكاليف الإنتاج ، • أو الزيادات في المخصصات أو الالتزامات المحتملة بسبب زيادة مخاطر دفع الغرامات لعدم الامتثال للوائح البيئية أو الاجتماعية الجديدة . <p>المعلومات النوعية مطلوبة أيضا فيما يتعلق بوصف طبيعة الالتزام واستحقاقه . يتم تحديد أي شك حول مبلغها أو تاريخ استحقاقها.</p> <p>بالإضافة إلى ذلك ، يجب تقديم جدول التغييرات في المخصصات.</p> <p>ومن الضروري توفير معلومات كمية في الملحق بشأن اختلاف هذه المخصصات ، ولا سيما تأثير تغيير المدة أو معدل الخصم .</p> <p>الالتزامات المحتملة التي لم يتم الاعتراف بها لأنها تنطوي على قدر كبير من عدم اليقين بشأن نتائجها قد تظل ، مع ذلك ، مهمة لفهم المركز المالي للمنشأة أو الأداء المالي ما لم يكن تدفق الموارد المرتبط بها صغيرا . لذلك يجب الإشارة إليها على أنها معلومات خارج الميزانية.</p>	<p>المخصصات ، الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة</p>	<p>IAS37</p>
<p>يمكن أن يشمل فرق الشراء Goodwill بشكل غير مباشر العناصر البيئية (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2005) ، كالاتكارات بيئية أو شهادات بيئية أو مهارات تم إنشاؤها داخليا يمكن أن تؤثر على تقييم الشركة .</p>	<p>اندماج الأعمال</p>	<p>IFRS3</p>
<p>يرتبط هذا المعيار بالأنشطة الاستخراجية و التي يعترف بها على نطاق واسع باعتبارها حساسة للبيئة (Elena , Pascal , Nicula et Liliana , 2009,p.5) ، وينص بأنه على المنشأة أن تثبت أي التزامات بالإزالة وإعادة إلى الحالة الأصلية يتم تحملها خلال فترة معينة كنتيجة لقيامها باستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها ، وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي .37</p>	<p>الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) و تقييمها</p>	<p>IFRS6</p>
<p>فيما يتعلق بإدارة المخاطر المالية ، يجب على المنشأة تحديد أهدافها والتدابير التي تتخذها لإدارة التعرض لها ؛ يمكن أن يمتد هذا الخطر إلى القضايا الاجتماعية والبيئية</p>	<p>الأدوات المالية : الإفصاحات</p>	<p>IFRS7</p>
<p>حسب الفقرة الأولى من المعيار يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وأثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها ، وفي بعض الأحيان يكون لدى المنشآت المتنوعة قطاع تشغيل يرتبط بشكل مباشر بحماية البيئة ، مثل الطاقة المتجددة و خدمات ازالة التلوث و التقنيات الخضراء وإعادة التدوير(الرسكلة)إلخ .</p>	<p>القطاعات التشغيلية</p>	<p>IFRS8</p>
<p>يتطلب من المنشآت الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية المستخدمة عند الاعتراف بالأصول بالقيمة العادلة ، وقد تتضمن قياسات القيمة العادلة عددا من السيناريوهات المحتملة . فعندما تتأثر القيمة العادلة للأصل بالمخاطر المتعلقة بالمناخ بما في ذلك التأثير والتغيرات المحتملة للقوانين واللوائح فيما يتعلق بإدارة هذه المخاطر ، قد تحتاج المنشأة إلى الإفصاح عن كيفية تعاملها مع المخاطر المرتبطة بالمناخ في الحسابات . و ستحتاج المنشآت في القطاعات التي تتأثر بشكل خاص بالمخاطر المتعلقة بالمناخ إلى التفكير في الإفصاح عن</p>	<p>قياس القيمة العادلة</p>	<p>IFRS13</p>

افتراضاتها فيما يتعلق بهذه المخاطر ، حتى لو لم تتمكن من تحديد أي تأثيرات على القوائم المالية .		
ينطبق على التغيرات في قياس أي التزامات حالية تتعلق بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزامات مشابهة فعلى سبيل المثال ، قد يوجد التزام بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه بتفكيك آلات أو إصلاح الأضرار البيئية في الصناعات الاستخراجية أو إزالة المعدات .	التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة	IFRIC1
حسب الفقرة الأولى من هذا التفسير الغرض من صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي، التي يُشار إليها في هذا المعيار على أنها " صناديق الإزالة " أو " الصناديق " ، هو أفراد أصول لتمويل بعض أو جميع تكاليف إزالة آلات (مثل محطة طاقة نووية) أو معدات معينة (مثل سيارات)، أو في تولي إصلاح بيئي (مثل علاج تلوث المياه أو إعادة أرض منجم إلى حالتها الأصلية) ، والتي يُشار إليها معا على أنها " إزالة " .	الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة ، والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي	IFRIC5

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على (Anderson, 2019, pp. 4-6)

4. تحليل النتائج :

من خلال هذه الدراسة نستنتج أنّ المعيار المحاسبي الدولي الأول و المعايير المحاسبية الأخرى و التفسيرات (IAS/IFRS) تحتوي على جوانب مفاهيمية و تقنية تسمح بتحديد و تقييم و عرض العناصر البيئية ، و مع ذلك ، و بشكل عام لا تقدم المعايير تفاصيل دقيقة فيما يتعلق بتنفيذ هذه العناصر و لا تعالج حصريا القضايا البيئية في التقارير السنوية للمنشآت و كيفية معالجتها محاسبيا و الإفصاح عنها ، و بالتالي سيشكل ذلك مشكلة عند القيام بالإفصاح المحاسبي البيئي و سيصعب من عملية المقارنة بين القوائم المالية ، ممّا سيصعب كذلك من اتخاذ القرارات الرشيدة .

5. خاتمة :

يمكن القول أنّ كل هذه المعايير سواء كانت المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الدولية للتقارير المالية ليس من موضوعاتها الإفصاح المحاسبي البيئي بل هنالك اشارات فقط لبعض عناصر الأصول التي قد يترتب عن استعمالها آثار بيئية ، و هو في الأساس ليس في كل الأحوال موضوع أساسي لهذه المعايير ، لدى على مجلس المعايير المحاسبية الدولية السعي نحو ايجاد معيار أو معايير محاسبية خاصة أو تطوير المعايير الحالية حتى تكون مرجعا تعتمد عليه المنشآت عند قيامها بالإفصاح المحاسبي البيئي ، و حتى لا يكون هناك اختلاف بينها، و هذا ما سيسهل عملية المقارنة بين هذه المنشآت ، نظرا للدور الذي يقوم به لتوحيد الممارسات المحاسبية و ما يتمتع به من دعم قانوني في العديد من الدول و ذلك من خلال الإطار المفاهيمي له .

و نوصي بزيادة الاهتمام بالقضايا البيئية من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، لأنّ ذلك من شأنه أن يوفر حلا للكثير من المشاكل التي تعاني منها المنشآت عند قيامها بالإفصاح عن المعلومات البيئية و ذلك من خلال تنسيق أنظمة المحاسبة الوطنية ، و أيضا من خلال القيام بـ :

- التحقق من صحة وجود المحاسبة البيئية ؛

- المساعدة في حل المشكلات البيئية على المدى الطويل ؛
- تحسين المعايير الحالية من خلال توفير المزيد من التفاصيل حول عرض الجوانب البيئية ، و فرض على المنشآت توفير الحد الأدنى من المعلومات حول الآثار البيئية ؛
- ايجاد معيار خاص للتقارير البيئية ، و اقتراح قائمة مالية الزامية تحدّد جميع العناصر النقدية و غير النقدية التي لها تأثير بيئي ؛

6. قائمة المراجع :

- القطان وليد عبد العزيز ، تطوير نموذج للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في دولة الكويت ، أطروحة دكتوراه الفلسفة ، كلية الدراسات الإدارية و المالية ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 2008 .
- الهاشمي أسماء ، الحسنواوي عقيل حمزة حبيب و باصي زينب عزيز، متطلبات القياس و الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية ، مجلة الغري العلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد الرابع عشر ، العدد 3 ، 2017 .
- الياسري محمد فاضل ، المحاسبة البيئية و دورها في الحفاظ على البيئة ، مجلة كربلاء العلمية ، المجلد الخامس ، العدد الرابع ، كانون الأول 2007 .
- بدوي محمد عباس و البلتاجي يسرى محمد ، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية و التطبيق ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر ، 2013 .
- خليل هاني ، العلاقة بين الإفصاح البيئي و قيمة الشركة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية ، مجلة المحاسبة و المراجعة AUJAA ، (ب.ت).
- شرشافة إلياس ، أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية و الجزائرية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر ، 2018 .
- طبايبية سليمة ، المحاسبة الاجتماعية ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن: ، 2018 .
- عبد البر عمرو حسين ، المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية و التطبيق في الشركات الصناعية المصرية ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الرابع ، العدد الأول ، 2001 .
- لعبيدي مهاوات ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2015 .
- لقمان محمد أيوب الدباغ و أكرم جاسم الدباغ ، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي ، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، الطبعة الثانية : نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي ، 22 و 23 نوفمبر 2011 ، جامعة ورقلة ، الجزائر .

- Anderson, Nick , In brief : IFRS Standards and climate-related disclosures IASB , <https://bit.ly/3voIRTI> , Consulté le 26 Octobre 2020 .
- Craig, Deegan , *Finacial accounting theory* , australia: Mc Graw Hill Education , 2009 .
- IASB , *IFRS Practice Statement 1 Management Commentary* , <https://bit.ly/3znHyrb> , Consulté le 26 Octobre 2020 .
- KPMG , *Survey of Corporate Responsibility Reporting* , 2017 .
- La Chaire "Performance Globale Multi-Capitaux " , *Quelles conexions entre la comptabilité financière et le non-financier ?* , synthese du rapport , Audencia , Juillet 2020 .
- Marc-Olivier Michaud , *L'émergence de la comptabilité : évaluation des pratiques et des perspectives* , Essai présenté au Centre Universitaire de Formation en Environnement en vue de l'obtention du grade de maître en environnement Montréal, Québec, Canada , 2008 .

حدوش زهرة، وزيدة حميد (السنة 2021)، الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، الصفحات 136 – 150 .