

الإبلاغ المالي للالتزامات البيئية المحتملة

دراسة ميدانية على شركات إنتاج النفط الليبي

■ د. فاطمة محمد أبوخريص*

■ الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة كفاية معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي للالتزامات البيئية المحتملة الحالية (قصيرة الأجل) والمستقبلية (طويلة الأجل)، حيث تناولت الدراسة عرض وتحليل الدراسات السابقة والأبحاث والمؤتمرات والرسائل العلمية وكذلك دراسة التوصيات والإصدارات والتشريعات الدولية والمهنية المختلفة ودراسة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة، باعتبار ذلك إضافة إلى الأدب المحاسبي، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: عدم وجود معايير محاسبة دولية تساعد الكوادر المحاسبية على توضيح أسس الاعتراف والقياس والإفصاح عن المبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق عند معالجة الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية أو المستقبلية، يساهم في ضعف الإبلاغ المالي عنها، وقد تم استخدام المنهج الوصفي وتحليل بيانات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي (SSPS)، وتم التوصل إلى مجموعة من التوصيات أهمها: يجب أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والمحلية على القيام بدورها، وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة لترشيد الممارسات المحاسبية الخاصة بالإبلاغ المالي للالتزامات البيئية المحتملة.

الكلمات المفتاحية: الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية، الالتزامات البيئية المحتملة المستقبلية، الاعتراف بالالتزامات البيئية المحتملة، قياس الالتزامات البيئية المحتملة، الإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة.

* أستاذ مشارك بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس

Summary

This research aims to study the adequacy of international accounting standards for financial reporting for potential current (short - term) and future (long - term) environmental liabilities. The study deals with presenting and analyzing previous studies, research, conferences and scientific messages as well as studying various international and professional recommendations, publications and legislations, and studying international accounting standards for reporting. The financial statements on potential environmental liabilities, as an addition to the accounting literature, and a set of results were reached, the most important of which are: The absence of international accounting standards that help accounting cadres to clarify the principles of recognition, measurement and disclosure of the accounting principles that should be applied when addressing potential actual or future environmental liabilities. In the weakness of financial reporting on it, the descriptive approach and the analysis of the study data were used using the statistical program (SPSS), and a set of recommendations were reached, the most important of which are: International and local accounting scientific organizations and bodies should work to play their role, by issuing special accounting standards to rationalize Accounting practices for financial reporting for the Potential environmental liabilities.

■ مقدمة:

تعد ظاهرة التلوث من الظواهر التي لاقت اهتماما متزايدا في الآونة الأخيرة خاصة في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده العالم المعاصر وعلى الرغم من أن هذه الظاهرة ليست جديدة وموجودة منذ القدم، إلا إن الجديد فيها هو تعدد وتنوع مصادر التلوث وآثاره الضارة، إضافة إلى محاولة الشركات الصناعية التخلص من نفاياتها المضرّة بالبيئة والإنسان عن طريق إطلاقها في الهواء أو إلقائها في البحر أو دفنها في الأرض مما كان له أثر سلبي على الحياة البيئية.

ولهذا تعتبر ظاهرة التلوث البيئي من المشكلات المنتشرة في كل مكان من العالم، خاصة في المجتمعات الحديثة والمتقدمة، وهي مشكلة ذات تكلفة عالية للشركات الصناعية، وقد اعتبرها القانون الفيدرالي الأمريكي من المسؤوليات المالية للشركات الصناعية بسبب تأثير التلوث البيئي الذي أحدثته هذه الشركات أو كانت سببا فيه، ولم تقتصر القوانين

على ما صدر في أمريكا، بل صدرت قوانين مماثلة في كندا وأستراليا وفي الدول الأوروبية حفاظا على البيئة.

وقد أصبحت الضغوط على الشركات للإبلاغ المالي عن أدائها البيئي أمرا عالميا لا يمكن تجنبه في أي مكان خدمة لأصحاب المصالح المتعارضة في جميع المجتمعات التي بها شركات لها آثار بيئية خطيرة، ومن ثم أصبح الاهتمام الزائد من قبل حملة الأسهم والمشرعين الحكوميين والمستهلكين والعاملين والعامّة للحصول على معلومات مرتبطة بشؤون البيئة والالتزامات البيئية المحتملة التي تتحملها الشركات عند ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة والالتزامات البيئية المحتملة التي تتحملها الشركات عند ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة ذاتها، لا سيما أن الطلب على المعلومات المالية البيئية أدى إلى مزيد من إرشادات محاسبية وبحوث محاسبية نظرية وتطبيقية.

■ الدراسات السابقة:

● دراسة (مولوج وآخرون، 2019) بعنوان: «أثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة»

دراسة ميدانية. وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على تبني المحاسبة البيئية من وجهة نظر المراجعين والمحاسبين، ويتكون مجتمع الدراسة من جميع ممارسي مهنتي المحاسبة والمراجعين في ثلاث ولايات في الجزائر وهي: الجزائر العاصمة والمدية والبلدية، وتم تجميع 68 باستخدام عينة ميسرة بلغت 90 مفردة، وأشارت إلى وجود أثر إيجابي ودال معنويا للعوامل التالية: التشريعات البيئية، وتأهيل العنصر البشري على تبني المحاسبة البيئية X، وبناء على نتائج الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات.

● دراسة (الياس، 2018) بعنوان: «أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح البيئي للشركات،

تم دراسة أثر المتغير المستقل «حوكمة الشركات» على المتغير التابع «الإفصاح البيئي» لمجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية، وقد تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى كأداة لجمع وقياس البيانات المتعلقة بالمتغير التابع، وتم إدخال البيانات و تحليلها في برنامج التحليل الإحصائي SPSS واختبار فروض الدراسة لتحقيق أهدافها وهي: دراسة مناقشة حوكمة الشركات بالتعرف على أبعادها المحاسبية وجوانبها الفكرية وأدواتها وآلياتها الإشرافية والرقابية، وبناء نموذج كمي للعلاقة بين أدوات الحوكمة وأدوات

الحوكمة والإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية الفرنسية والجزائرية، والتعرف على مستوى ممارسة حوكمة الشركات في المؤسسات، ومن ثم الخروج بنتائج وتوصيات، من شأنها العمل على تفعيل تطبيق حوكمة الشركات في فرنسا والجزائر بما يضمن توفير الثقة والإفصاح العالي لضمان حقوق أصحاب المصالح.

● دراسة (سحيم، 2018) بعنوان: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط، تهدف الدراسة إلى معرفة وتحليل طبيعة التكاليف البيئية من حيث مفهومها ومشاكل قياسها وأسباب الاهتمام بها وأنواعها بشكل عام، مع محاولة قياس التكاليف البيئية التي تحدث في شركة الزاوية لتكرير النفط، واعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي ودراسة الحالة تمثلت في شركة الزاوية لتكرير النفط، لأن مشكلة التلوث أكثر وضوحاً في الشركات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: بطء استجابة الفكر المحاسبي والتطبيق العملي فيما يتعلق بإدخال تحسينات على النظم المحاسبية لتصبح أكثر قدرة على استيعاب التكاليف البيئية، وأنه هناك إمكانية لتطبيق القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وكما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تطوير نظام للمعلومات البيئية، ووضع مجموعة من الأسس النظرية لحل المشاكل المرتبطة بقياس التكاليف البيئية.

● دراسة (الجرادي والجبوري، 2017) بعنوان: تأثير الالتزامات المحتملة في قيمة الوحدة الاقتصادية.

تهدف الدراسة إلى تحديد تأثير الإفصاح عن الالتزامات المحتملة في قيمة الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن بيان معالجتها المحاسبية المتبعة والمعايير المحاسبية الدولية التي اهتمت بها، وكذلك توضيح وعرض وتقديم تصور كامل على الالتزامات المحتملة (الالتزامات القانونية، كلف ضمان المنتج، الالتزامات البيئية، المخصصات، ضرائب ذات طبيعة خاصة، تعويضات العاملين) التي تترتب على الوحدات الاقتصادية تجاه الغير، واعتمدت الدراسة منهج القياس التطبيقي عن طريق قياس جودة المستحقات وتأثيرها في قيمة السهم السوقية للوحدة الاقتصادية لعينة البحث التي تم اختيارها من ضمن الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية البالغة (20) وحدة اقتصادية بنسبة (28 %) من مجموع (72)، وكذلك منهج التحليل للقوائم المالية ومدى الإفصاح فيها عن الالتزامات المحتملة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الكشف

عن الالتزامات المحتملة له تأثيرات في عملية اتخاذ القرار من مستعملي القوائم المالية وبالنتيجة التأثير في القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، وكما أن الموثوقية والمصدقية وعدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية تأتي من ضرورة اتباع أسس صحيحة في تقديم النتائج دون التحيز لطرف على حساب آخر.

● دراسة (خزام، 2016) بعنوان: «أثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة» .

دراسة ميدانية على المنظمات الاقتصادية بالمنطقة الغربية من ليبيا، وتهدف الدراسة إلى التعريف بمفهوم وطبيعة التكاليف البيئية، وتحديد أهم الآثار البيئية الضارة المترتبة عن الشركات الصناعية ومعرفة أهم الأنشطة التي تمارسها في سبيل الحد من هذه الآثار، وكيفية معالجة تكاليف هذه الأنشطة في سجلاتها، وتحديد أهم المناهج والمداخل للقياس والإفصاح عن هذه التكاليف، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضية الأساسية التالية والتي مفادها أنه لا يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية للبيئية إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة، واعتمدت الدراسة الميدانية على جمع البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال قائمة الاستقصاء ثم توزيعها على المحاسبين والعاملين بالأقسام والإدارات المالية بالشركات الصناعية والنفطية العاملة في المنطقة الغربية من ليبيا، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: لا تفصح المنظمات الاقتصادية الليبية عن الأضرار البيئية التي تسببها للبيئة المحيطة خوفا من تحميل الشركات بأعباء مالية إضافية لإصلاح الضرر الذي أفسحت عنه، وعلى الرغم من عدم إفصاح المنظمات الاقتصادية الليبية عن التكاليف البيئية إلا إنه هناك اتفاق بدرجة عالية بين أفراد عينة الدراسة بأن الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.

● دراسة (جواد، 2014) بعنوان: معيار مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية.

وتهدف هذه الدراسة إلى تطوير رؤية فلسفية للمفاهيم الأساسية ذات الصلة بالمحاسبة البيئية، فضلا عن إلقاء الضوء على المحاولات التي بذلتها المنظمات المحاسبية العلمية والمهنية في إصدار معايير ذات صلة بالمحاسبة البيئية، وذلك لتحقيق الهدف الرئيسي من الدراسة وهو اقتراح معيار يعني بالمحاسبة عن المعلومات ذات الصلة بالتكاليف والالتزامات البيئية، ولتحقيق أهداف البحث تم صياغة فرضية أساسية وهي « إن استيعاب المعلومات

ذات الصلة بالتكاليف والالتزامات البيئية ضمن نطاق الإطار الفكري المحاسبي يستلزم وجود معيار يحدد أفضل الممارسات المحاسبية المرتبطة بها والإفصاح عنها» وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات في ضوء النتائج المتوصل إليها، وتم تطبيق بنود المعيار المقترح في شركة مصافي الوسط وهي إحدى الشركات الصناعية العراقية التي تقوم بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في إعداد كشوفاتها المالية التي تعكس أداءها الاقتصادي، من أجل تحديد التكاليف والالتزامات وقياسها والإفصاح عنها ضمن كشوفاتها المالية بعد القيام بتقويم النظام المحاسبي المطبق في الشركة وبيان أهم متطلبات تطويره.

ومن أهم المواضيع التي تناولتها الدراسات السابقة:

1 - أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح البيئي للشركات واستراتيجيات الإدارة والمحاسبة البيئية في المنظمات الاقتصادية والمساهمة في التنمية المستدامة.

2 - الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.

3 - معيار مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية.

4 - تأثير الالتزامات المحتملة (الالتزامات القانونية، كلف ضمان المنتج، الالتزامات البيئية، المخصصات، ضرائب ذات طبيعة خاصة، تعويضات العاملين) في قيمة الوحدة الاقتصادية.

وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هي أنها تتناول مدى كفاية معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي العاملة في المؤسسة الوطنية للنفط، وذلك بالاعتراف بالالتزامات البيئية المحتملة الفعلية والمستقبلية وقياسها والإفصاح عنها بقيم مالية في القوائم المالية وملحقاتها.

■ مشكلة الدراسة:

تتصدر قضايا الحفاظ على البيئة أولوية العمل في كافة الشركات في الوقت الحالي، فقد نتج عن الضغوط المستمرة في المحافظة على حماية البيئة، إلى أن قامت معظم البلدان بترجمة هذا الاهتمام إلى قوانين وتشريعات بيئية، وتعد ليبيا من الدول التي أدركت ضرورة أهمية حماية البيئة لما له من انعكاسات اقتصادية، الأمر الذي اتبعه إصدار العديد من القوانين والقرارات استهدفت حماية البيئة، وكان آخرها القانون رقم (15) لسنة 2003 بشأن حماية وتحسين البيئة ولأحدثه التنفيذية.

وفي ظل التطورات التي يشهدها المجتمع بشأن الحفاظ على البيئة وحمايتها، استتبع ذلك العديد من الآثار على مهنة المحاسبة فبالنسبة لشركات إنتاج النفط الليبي، الخاضعة لقانون رقم (15) لسنة 2003 بشأن حماية وتحسين البيئة ولائحته التنفيذية، حيث أصبحت الأنشطة البيئية يصاحبها العديد من الانعكاسات على القوائم المالية من خلال تأثيرها على الالتزامات المحتملة الحالية (قصيرة الأجل) والمستقبلية (طويلة الأجل)، مما يؤثر على إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية.

ومن هذا المنطلق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في السؤال التالي:

س: هل يوجد قصور في معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي؟

■ فرضية الدراسة:

تقوم الدراسة على الفرضية التالية:

- قصور معايير المحاسبة الدولية في الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.
- $H_0 =$ لا يوجد قصور في معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.
- $H_1 =$ يوجد قصور في معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

■ أهداف الدراسة:

1. دراسة مفهوم الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية (قصيرة الأجل) والمستقبلية (طويلة الأجل).
2. استعراض أهم ما ورد بالمعايير المحاسبية الدولية التي تم الإشارة فيها عن الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة.
3. التعرف على آراء عينة الدراسة في شركات إنتاج النفط الليبي على واقع الإبلاغ المالي للالتزامات البيئية، وذلك بالاعتراف والقياس والإفصاح عن الالتزامات المحتملة، وأنه قد تم الإبلاغ عنها في القوائم المالية أو ملحقاتها.

4. محاولة صياغة توصيات تتلاءم مع توفير متطلبات الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة.

■ أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من:

1 - أهمية الالتزامات المحتملة بصفة عامة والتي من ضمنها الالتزامات البيئية المحتملة والتي تعد من عناصر القوائم المالية وتعكس النشاط الحالي والمستقبلي للوحدة الاقتصادية بشكل مؤثر وتركز على التزامات محتملة قد تحدث أو لا تحدث، وتعد في أغلبها محل اجتهاد وحكم شخصي قد يؤثر عدم الإبلاغ المالي عنها سلبا في عدالة وصدق القوائم المالية أو في ملحقاتها.

2 - التحري عن الالتزامات البيئية المحتملة على شركات إنتاج النفط الليبي سواء كانت الفعلية (قصيرة الأجل) أو المستقبلية (طويلة الأجل) وأسباب عدم الاهتمام بها بالشكل الكافي من ناحية الإبلاغ المالي (الاعتراف والقياس والافصاح)، لأن إخفاء أية معلومة تتعلق بنشاط الوحدة الاقتصادية يفقد القوائم المالية وملحقاتها تمثيلها العادل والصادق.

■ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من موظفي شركات إنتاج النفط الليبي، المزاولين للمهن التي لها علاقة بالآثار البيئية الناتجة عن إنتاج النفط سواء بدراساتها أو التقرير عنها أو المحاسبة عنها، وهذه الشركات هي: (شركة آجيب، شركة الزويتينة، شركة الواحة، شركة فيبا، شركة الخليج العربي، شركة سرت، شركة فنترسهال، شركة إيني، شركة المحيريقة، شركة ريبسول).

أما عينة الدراسة فشملت مديري وأحد موظفي شركات إنتاج النفط الليبي في الإدارات التالية: (إدارة التكاليف، إدارة الميزانيات، إدارة البيئة، إدارة الحقول)، وبذلك تكون عينة الدراسة قد تم اختيارها بحيث تكون قادرة على أن تعكس تفاعل مجتمع الدراسة مع المشكلة، وقد تم توزيع (89) قائمة استبيان عن طريق المقابلات الشخصية.

■ حدود الدراسة:

اقتصرت هذه الدراسة على دراسة عدم كفاية المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

■ منهجية الدراسة:

اتبعت الباحثة في الجانب النظري، المنهج الاستقرائي التحليلي بالرجوع إلى الإصدارات المهنية والدوريات والمراجع والأبحاث المتعلقة بالموضوع.

إما في الجانب العملي فكانت دراسة ميدانية على شركات إنتاج النفط الليبي، ودراسة كفاية معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي للالتزامات البيئية، واعتمدت على استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

● الأسلوب الإحصائي الوصفي: حسابات التكرارات والنسب المئوية التي تم الحصول عليها من مفردات العينة.

● الأسلوب الإحصائي الاستدلالي: تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

1 - للتأكد من ثبات مقياس الدراسة تم استخدام طريقة (كرونباخ ألفا) للتعرف على الدرجة الكلية لثبات مقياس الدراسة.

2 - تم صياغة الاستجابات في مقياس ترتيبي _ قياس ليكرت خماسي التقسيم.

3 - اختبار (T - Test) للعينة الواحدة وقد استخدم هذا الأسلوب لاختبار فرضية الدراسة.

■ المبحث الأول: الإطار النظري (الأدبيات)

● الالتزامات البيئية المحتملة:

تعرف المسؤولية البيئية بأنها الالتزام قد يترتب على الوحدة الاقتصادية دفعات مستقبلية، وذلك بسبب الأحداث الماضية أو لتعويض طرف ثالث نتيجة للأذى من الأضرار البيئية الناتجة عن نشاط الوحدة الاقتصادية، وأن تقدير الالتزامات البيئية المحتملة يمكن أن يكون غير مؤكد للغاية، كذلك فإن التكلفة الإجمالية للالتزامات البيئية المحتملة تعتمد على عوامل كثيرة، منها ما يتعلق بأطراف أخرى معنية (الجرادي وآخر، 2017، 49)، وتتسأ الالتزامات البيئية من مصادر عديدة أهمها القوانين والتشريعات البيئية وتصنيف الالتزامات البيئية المحتملة متعددة، ويمكن التمييز بين أنواع متعددة للالتزامات البيئية المحتملة كالآتي (الفتلاوي، 2006: 59)

● الالتزامات الناشئة بسبب الالتزام بالتشريعات البيئية التي تنظم عمليات إنتاج

واستخدام وترويج والتخلص من المواد الكيماوية وأي أنشطة تسبب آثاراً ضارة بالبيئة.

● الالتزامات الناشئة عن التعهدات الحالية والمستقبلية باتخاذ التدابير العلاجية للممتلكات العقارية التي أصابها ضرر بيئي.

● الالتزامات الناشئة بسبب الغرامات والجزاءات المدنية والجنائية التي تترتب على عدم الالتزام بالتشريعات سارية المفعول.

● الالتزامات الناشئة بسبب تعويضات الأشخاص الطبيعيين عن الأضرار البيئية التي تصيبهم شخصياً أو تتعرض لها ممتلكاتهم أو يترتب عليها تكبدهم خسارة اقتصادية.

وقد تناولت دراسة وكالة حماية البيئة (EPA) في عام 2001 موضوع الالتزامات البيئية، حيث تم تقسيم الالتزامات البيئية المحتملة سواء الحالية (قصيرة الأجل) أو المستقبلية (طويلة الأجل) إلى الخمسة أنواع التالية: (الالتزامات التوافق/ التزامات المعالجة/ التزامات تعويضية/ التزامات تأديبية/ التزامات الأصول الطبيعية) (EPA, 2001).

● الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة:

يتطلب الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة إجراءات خاصة للاعتراف والقياس والإفصاح، حيث إن الالتزامات البيئية المحتملة يمكن أن تكون صريحة أو ضمنية، لذا فهي تتطلب البحث والتحري قبل الاعتراف وبيان الموثوقية للقياس المبني على الاعتراف وعادة ما يتم الإفصاح عنها فقط بدون قياسها لعدم التأكد من حدوثها من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية.

● أولاً: الاعتراف بالالتزامات البيئية المحتملة

إن الاعتراف هو عملية إدراج عنصر ما في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل، يلبي معايير الاعتراف التي يمكن أن يتم عن طريقها التعبير عن ذلك العنصر بالكلمات أو الأرقام، ولكي يعترف بالالتزام البيئي المحتمل يتطلب معرفة أركان الاعتراف بالالتزام، التي يمكن إدراجها ضمن ركنين رئيسيين للاعتراف بالتزامهما (الجرادي والجبوري، 2017، 51)

1 - احتمال أن يتطلب التضحية بجزء من المنافع الاقتصادية بالمستقبل.

2 - إمكانية قياس حجم المسؤولية بشكل موثوق.

كما حدد (UNCTAD) شروط للاعتراف بالالتزامات البيئية المحتملة وهي (جواد، 2014):

1 - يتم الاعتراف بالالتزام البيئي متى ما كان هنالك التزام على الوحدة الاقتصادية بتحميل تكاليف بيئية.

2 - في الحالات التي يصعب فيها تقدير مبلغ الالتزام البيئي كليا أو جزئيا، فإن هذا قد يمنع الوحدة الاقتصادية من الكشف عن وجود التزام بيئي والاعتراف به.

3 - في الحالات التي يتصل فيها الضرر البيئي بممتلكات الوحدة الاقتصادية أو عندما تتسبب العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية بإلحاق الضرر بممتلكات أخرى لا يقع فيها التزام على الوحدة الاقتصادية بمعالجة الأضرار، فإنه ينبغي الاعتراف بهذه الأضرار، وإذا كان هناك إمكانية معقولة بجواز إجراء إصلاح الأضرار في وقت لاحق، فإن الأمر يستلزم الكشف عن وجود أي خصم احتمالي يرافق العملية.

● ثانيا: الإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة

نظرا لتزايد حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية احتياجاتهم، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي الذي يتضمن الإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة، الأمر يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، كما تساعد في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم مسؤوليتهم البيئية، ومن ثم يجب أن تعكس القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية (قصيرة الأجل) والمستقبلية (طويلة الأجل)، (عيد، وآخرون، 2018)، على أن يشمل الإفصاح البيئي للالتزامات المحتملة ما يلي (جربوع وحلس، 2006، 18):

1 - وصف موجز لطبيعة الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية والمستقبلية.

2 - إشارة عامة إلى توقيت تسويتها وشروطها.

3 - يجب الكشف عن أي سياسات للمحاسبة تتصل بوجه خاص بالالتزامات البيئية المحتملة الفعلية والمستقبلية.

4 - الإفصاح عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.

5 - الإفصاح عن الأساس المستخدم في قياس الالتزام البيئي المحتمل الفعلي أو المستقبلي.

● **ثالثا: القياس المحاسبي للالتزامات البيئية المحتملة**

يقصد بالقياس المحاسبي للالتزامات البيئية المحتملة، تحديد قيم لجميع عناصر الأنشطة المتولدة عن التزام الشركة بمسؤوليات بيئية معينة سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصرا بموجب القانون (الشحادة، 2010، 283)، ويعد القياس النقدي الطريقة الأساسية التي يتم الاستناد عليها عند تقدير عناصر الأنشطة إذا أمكن ذلك، ولكن إذا تعذر الحصول على تقديرات معبر عنها نقديا، يتم اللجوء إلى طريقة القياس العيني أي القياس بالوحدات الطبيعية (الكمية) وبخاصة في حالات مثل وصف المواد الملوثة المتدفقة إلى البيئة، وبهذا الصدد أشار تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) إلى أنه " لا يوجد أي مبرر يدعو لأن يكون القياس النقدي هو القياس الوحيد الواجب استخدامه، بل لا بد من التوسع بحيث تتعامل المحاسبة مع مقاييس أخرى متى دعت الحاجة إلى ذلك" (الذهبي واخر، 2009، 70).

■ **مداخل قياس الالتزامات البيئية المحتملة:**

يوجد عدد من المداخل لقياس الالتزامات البيئية المحتملة وهي (جواد، 2014، 190):

1 - مدخل القيمة الحالية، يتم قياس الالتزام البيئي المحتمل على أساس معرفة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة والمطلوبة للوفاء بالالتزامات البيئية، فضلا عن المعلومات الإضافية التي يحتاجها تطبيق هذا المدخل، منها ما يتعلق بالقيمة الزمنية للنقود والعوامل التي يمكن أن تؤثر في توقيت ومبلغ التدفقات النقدية المتوقعة.

2 - مدخل التكلفة الجارية، فإن الأمر يستلزم تحديد الالتزام المتوقع من أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية من ترميم مواقع العمل وإغلاقها أو إزالتها خلال الفترة الجارية على أساس الأوضاع القائمة والمتطلبات القانونية.

3 - مدخل الاعتمادات، فإنه يتم تقدير الاعتمادات التي تخصص لمواجهة المصروفات المتوقع تحملها طول مدة تنفيذ العمليات ذات الصلة على أساس تقدير التدفقات

النقدية التي تكون مطلوبة في نهاية الأمر، لا على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحاضر.

● دور المنظمات المهنية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة:

بدأت المنظمات الدولية للمعايير المحاسبية والمهنية بالمحافظة على البيئة بوضع معايير لكيفية التعامل مع الموارد المتاحة، ووضع نظم تهدف إلى تحسين الأداء البيئي لاستخدام الموارد الطبيعية أفضل استخدام، وتحديد المسؤولية البيئية وذلك بتناول الاعتراف والإفصاح والقياس للالتزامات البيئية المحتملة، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الآتي:

1 - مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة: قد أصدر في عام 1975 بيان معايير المحاسبة المالية رقم (5) المحاسبة عن الالتزامات المحتملة (FASB, NO5) وقد عرف البيان الخسارة المحتملة بأنها حالة أو موقف أو مجموعة من المواقف التي يصاحبها عدم التأكيد بشأن خسائر ممكن حدوثها للوحدة الاقتصادية على أن يتقرر ذلك نهائياً بحدوث أو عدم حدوث الأحداث المستقبلية واشترط البيان رقم (5) للاعتراف بالخسائر المحتملة وما يتبعها من التزامات أن يكون احتمال حدوث أو وقوع الخسارة في المستقبل كبيراً، كذلك إمكانية تقدير مبلغ الخسارة بطريقة معقولة يجعل هذا البيان مناسباً للمحاسبة عن الالتزامات البيئية وما يصاحبها من عدم تأكد (الفضل، وآخرون، 2002، 255).

2 - واجتمع في عام 1993 أكثر من 30 شخصاً تحت رعاية (AICPA) ويمثلون ممارسين عموميين وأعضاء من (AICPA) وأعضاء كل من (FASB, SEG) وخلال اجتماعهم ناقشوا ما يلي (حنان، 2003، 27):

- مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) للموضوعات المتعلقة بالبيئة ومعالجتها في القوائم المالية.
- التعرف على الأمور البيئية والتي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمه.
- إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة

بالأمور البيئية، وتوصلت هذه اللجنة إلى توصيتين:

- التوصية الأولى: إن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها.
- التوصية الثانية: إن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية والخاصة بالمعالجات البيئية ومفاهيم الالتزامات المشترك والمتعدد.

3 - المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): في عام 1996 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار بيان رقم (1 - 96) عن الالتزامات الناتجة عن معالجة آثار التلوث البيئي تضمن: القضايا الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن تلك الالتزامات، كما أوضح البيان أن الاعتراف بالالتزامات البيئية المحتملة يكون وفقا لبيان معايير المحاسبة المالية رقم (5) المحاسبة عن الالتزامات المحتملة وذلك في حالة إذا ما قررت وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) أن الوحدة الاقتصادية طرفا مسؤولا عن التلوث البيئي وعليها المشاركة في معالجة الموقف (جواد، 2014، 193).

4 - عقد في باريس في أكتوبر 1997، المجمع المحاسبي العالمي حيث أعلنت فيه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) أنها تضمنت الموضوعات البيئية في جدول أعمالها لل المدى الطويل وأيضا، أرسلت المنظمة الفيدرالية للخبراء الأوروبيين FEE كتتظيم أوروبي لمهنة المحاسبة إلى IASB مذكرة بفحص المعايير المحاسبية الدولية مع اقتراح ما ينبغي مراعاته بالنسبة للإفصاح البيئي وطريقة المحاسبة عنه وتحديد العوامل البيئية المؤثرة نتيجة استخدام أصول معينة (عبدابر، 2001، 10)، معايير المحاسبة الدولية (IASB) تناولت موضوعات البيئة والإفصاح عنها بشكل ضمنى في العديد من المعايير التي أصدرتها ولم تخصص معيارا صريحا ينص عليها، ومن هذه المعايير على سبيل المثال:

أ. المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) IAS المعدل في عام 1997: تناول إطار عرض القوائم المالية، الإفصاح المنفصل عن الالتزامات والتكاليف البيئية بالقوائم المالية والمعالجة المحاسبية التي استخدمت في قياسها وفقا للأهمية النسبية للبند وكذلك المطالبة بالإفصاح عن السياسات والأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية والمخاطر البيئية التي تتعرض لها وباقي الموضوعات المهمة المتعلقة بالبيئة بما يفرض احتياجات مستخدمي القوائم المالية (حافظ، وخر، 2016، 191).

ب. المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) IAS صادر في عام 1998: تناول المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة والذي حل محل بعض أجزاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، ويعد هذا المعيار مناسباً لمعالجة الأصول والالتزامات المحتملة والمخصصات الناتجة عن العوامل البيئية حيث أوضح المعيار المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات المحتملة والمخصصات (IAS (37). 1998. 103).

وترى الباحثة أن إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قد تناول أثر العوامل البيئية على القوائم المالية بصورة أكثر مباشرة من معايير المحاسبة الدولية الملزمة، الأمر الذي يتطلب من معايير المحاسبة الدولية أن تتناول الاعتراف والقياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية والمستقبلية وباقي الأنشطة البيئية في القوائم المالية وملحقاتها بشكل أكثر صراحة ومباشرة على أن ما هو متاح حالياً يوفر الخطوط العريضة لتلك المعالجة.

■ المبحث الثالث: (الدراسة الميدانية)

يشمل هذا المحور عرضاً وصفيًا لعينة الدراسة وتصنيفاتها، ونتائج استجابات أفراد عينة الدراسة على الأداة، والنتائج المتعلقة بفرضية الدراسة واختيار فرضية الدراسة، والنتائج والتوصيات.

● أولاً: ثبات أداة الدراسة

لسرعة إنجاز العمليات الحسابية تم اختبار قوة الأداء المستخدمة في البحث عن طريق فحص الاعتمادية (Reliability) وذلك باستخدام اختبار كرونباخ ألفا من خلال برنامج SPSS الإحصائي، حيث كانت قيمة ألفا (0.976) وهذا يعني أنها ذات قيمة عالية وتقترب من الواحد الصحيح وهي أكبر من (0.5) وهي القيمة الدنيا المقبولة لمعامل ألفا كرونباخ، وهذه القيمة تعد مؤشراً لصلاحية أداة البحث للتطبيق بغرض تحقيق أهداف البحث من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان، مما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها عند تطبيقها.

● ثانياً: عينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة في ضوء مجموعة من العوامل منها: هدف الدراسة، مشكلة الدراسة، وطبيعة مجتمع الدراسة، ودرجة الدقة المطلوبة للإجابات، لتكون قادرة على أن

تعكس تفاعل مجتمع الدراسة مع مشكلة الدراسة، وقد تم توزيع (89) قائمة استبيان، وبلغ عدد قوائم الاستبيان المعادة (77) قائمة وتمثل نسبة (85 %) من القوائم الموزعة، وبلغ عدد القوائم المعادة والقابلة للدراسة (72) قائمة وتمثل نسبة (80.9 %) من القوائم الموزعة.

● ثالثاً: تصنيف عينة الدراسة

1 - وفقاً لمتغير المنصب الوظيفي تبين من دراسة تحليل البيانات، أن شاغلي منصب رؤساء (إدارات البيئة والحقول وإدارات الميزانيات والتكاليف) بإحدى شركات إنتاج النفط الليبي يمثلون نسبة 12.5 % لكل إدارة، وكذلك شاغلي منصب أحد موظفي شركات إنتاج النفط الليبي للإدارات السابقة يمثلون 12.5 % لكل إدارة.

2 - وفقاً لمتغير المؤهل العلمي تبين من دراسة تحليل البيانات أن أفراد العينة الحاصلين على المؤهل العلمي (يكالوريس) كانوا الأكثر تكراراً بين أفراد العينة ويمثلون نسبة (41.7 %)، بينما كان الحاصلون على المؤهل دبلوم تخصصي الأقل تكراراً ويمثلون نسبة (9.7 %)، أما مؤهلي الدكتوراه والماجستير فيمثلون نسبة (15.3 %) و(33.3 %) على التوالي.

3 - وفقاً لمتغير سنوات الخبرة تبين من دراسة تحليل البيانات أن أفراد العينة الذين كانت خبرتهم ضمن فئة (من 10 إلى 15) يمثلون أعلى نسبة حيث كانت (34.7 %) بينما أفراد العينة الذين كانت خبرتهم (أكثر من 20) فيمثلون نسبة (1.4 %)، والذين كانت خبرتهم (أقل من 5) فيمثلون نسبة (19.4 %).

● رابعاً: اختبار الفرضية

للتأكد من صحة فرضية الدراسة قامت الباحثة باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة على متغير قصور معايير المحاسبة الدولية في الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي ويشير الجدول رقم (1) و (2) إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) لكل بند من بنود الفرضية وإجمالها.

● النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة:

قصور معايير المحاسبة الدولية في الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

H0 = لا يوجد قصور في معايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

H1 = يوجد قصور في معايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

الجدول رقم (1) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للمجموعة الواحدة على متغير قصور معايير المحاسبة الدولية في الإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

قيمة الاختبار = 3					العبارة	رقم البند
Sig	قيمة (T)	متوسط الفرق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0.000	*8.758	0.903	0.875	3.90	المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة غير كافية.	1
0.000	*19.533	1.347	0.585	4.35	يجب تطوير المعايير المحاسبية الدولية لتتمكن من الإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة.	2
0.000	*20.236	1.306	0.547	4.31	يستلزم وجود معيار محاسبي دولي يحدد الالتزامات البيئية المحتملة ويحدد كيفية الاعتراف بها.	3
0.000	*18.194	1.361	0.635	4.36	يستلزم وجود معيار محاسبي دولي يحدد الالتزامات البيئية المحتملة ويحدد كيفية قياسها.	4
0.000	*21.436	1.361	0.539	4.36	يستلزم وجود معيار محاسبي دولي يحدد الالتزامات البيئية المحتملة وكيفية الإفصاح عنها.	5

قيمة الاختبار = 3					العبارة	رقم البند
Sig	قيمة (T)	متوسط الفرق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0.000	*21.436	1.361	0.539	4.36	لا بد أن تتضمن المعايير المحاسبية الدولية معياراً خاصاً بمسؤولية مشاركة الشركات في معالجة الالتزامات البيئية نتيجة الأحداث المحتملة الحالية.	6
0.000	*20.236	1.306	0.547	4.31	لا بد أن تتضمن المعايير المحاسبية الدولية معياراً خاصاً بمسؤولية مشاركة الشركات في معالجة الالتزامات البيئية نتيجة الأحداث المحتملة المستقبلية.	7
0.000	*20.236	1.306	0.547	4.31	لا بد أن تتضمن المعايير المحاسبية الدولية معياراً خاصاً بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد فيما يتعلق بالالتزام البيئي المحتمل للشركات.	8
0.000	*18.295	1.375	0.638	4.38	يستلزم وجود معيار محاسبي دولي يحدد المبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق عند معالجة الالتزامات البيئية المحتملة الحالية.	9
0.000	*19.072	1.389	0.618	4.39	يستلزم وجود معيار محاسبي دولي يحدد المبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق عند معالجة الالتزامات البيئية المحتملة المستقبلية.	10

قيمة الاختبار = 3					العبارة	رقم البند
Sig	قيمة (T)	متوسط الفرق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0.000	*20.213	1.264	0.531	4.26	يستلزم وجود معيار محاسبي دولي يوضح كيفية الإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة في ملاحق قائمة المركز المالي.	11
0.000	20.213	1.264	0.531	4.26	يستلزم وجود معيار محاسبي دولي يوضح كيفية الإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة في قائمة المركز المالي.	12

• قيمة (T) دالة عند ($\alpha = 5\%$) (sig <)

يتضح من الجدول رقم (1) وتحليل الفقرة رقم (1) والتي تنص على المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة غير كافية، قد تحصلت على متوسط حسابي = (3.900) وانحراف معياري = (0.875) ومتوسط فرق = (0.903) وكانت قيمة (T) = (8.758) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ويشير ذلك إلى موافقة أغلبية أفراد العينة على أن المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة غير كافية.

أما الفقرة رقم (2) والتي تنص على أنه يجب تطوير معايير المحاسبة الدولية لنتمكن من الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.35) وانحراف معياري = (0.585) ومتوسط فرق = (1.347) وكانت قيمة (T) = (19.533) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ويشير ذلك إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب تطوير معايير المحاسبة الدولية لنتمكن من الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة.

أما الفقرات من رقم (3) إلى رقم (12) والتي تتضمن ضرورة وجود معايير محاسبية دولية تحدد الالتزامات البيئية المحتملة وكيفية الاعتراف بها وكيفية قياسها وكيفية الإفصاح عنها وتحديد المبادئ المحاسبية واجبة التطبيق عند معالجتها، كما تتضمن

أيضا ضرورة وجود معيار محاسبي دولي خاص بمسؤولية مشاركة الشركات في معالجة الالتزامات البيئية المحتملة نتيجة الأحداث الحالية أو المستقبلية، وكذلك معيار خاص بالإبلاغ عن المخاطر وعدم التأكد فيما يتعلق بالالتزامات البيئية المحتملة للشركات، وقد تحصلت متوسط حسابي يتراوح بين (4.26) و(4.39) وانحراف معياري ما بين (0.531) و(0.638) و كانت قيمة متوسط الفرق ما بين (1.264) و(1.389) و كانت قيمة (T) ما بين (18.194) و(21.436) دلالة (sig) = (0.000)، وهذا يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود معايير محاسبة دولية تحدد الالتزامات البيئية المحتملة وكيفية الاعتراف بها وكيفية قياسها وكيفية الإفصاح عنها وتحديد المبادئ المحاسبية واجبة التطبيق عند معالجتها، وكذلك وجود معيار محاسبي دولي خاص بمسؤولية مشاركة الشركات في معالجة الالتزامات البيئية المحتملة نتيجة أحداث الحالية أو المستقبلية، ومعيار خاص بالإبلاغ عن المخاطر وعدم التأكد فيما يتعلق بالالتزامات البيئية المحتملة للشركات.

■ اختبار فرضية الدراسة:

قصور معايير المحاسبية الدولية في الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

● $H_0 =$ لا يوجد قصور في معايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

● $H_1 =$ يوجد قصور في معايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

الجدول رقم (2) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للمجموعة الواحدة على متغير: قصور معايير المحاسبة الدولية في الإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

عدد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسطات الفروق	قيمة (T)	مستوي الدلالة Sig
72	4.3	0.52	1.295	21.152	0.000

من الجدول رقم (2) ولغرض اختبار فرضية الدراسة على متغير: قصور معايير

المحاسبة الدولية في الإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي، تبين أن المتوسط الحسابي = (4.3) وانحراف معياري = (0.52) ومتوسط الفرق = (1.295) كما بلغت قيمة (T) = (21.152) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة وبالغلة 5 % أي ($\alpha = 5\% < sig$)، وبذلك نرفض (فرضية العدم) الفرضية الصفرية (H0) والتي تقول أنه لا يوجد قصور في معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي، ونقبل فرضية البديل (H1) التي تقول أنه يوجد قصور في معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي عن الالتزامات البيئية المحتملة في شركات إنتاج النفط الليبي.

■ المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

● أولاً: الاستنتاجات

- 1 - إن المساهمات الفكرية والعملية في مجال المحاسبة البيئية بصفة عامة والإبلاغ المالي للالتزامات البيئية المحتملة لازالت قليلة مقارنة بحجم التحدي والآثار المرتبطة بموضوع التلوث البيئي.
- 2 - أولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية أهمية للأمر المتعلقة بالبيئة، إلا إن الإبلاغ المالي للالتزامات البيئية المحتملة الفعلية أو المستقبلية، لم يرق الاهتمام به على المستوى المطلوب.
- 3 - إن قصور معايير المحاسبة الدولية في مساعدة الكوادر المحاسبية على توضيح أسس الاعتراف والقياس والإفصاح عن المبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق عند معالجة الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية أو المستقبلية، يسهم في ضعف الإبلاغ المالي عنها.
- 4 - تجاهل المحاسبة التقليدية قياس الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية والمستقبلية والإبلاغ المالي عنها، بحجة عدم توفر أدوات ووسائل لقياسها، ولد الحاجة إلى ضرورة تضمين القوائم المالية وملحقاتها بالبيانات الخاصة بتأثير الالتزامات البيئية المحتملة لشركات إنتاج النفط الليبي.
- 5 - يوجد عدد من المداخل لقياس الالتزامات البيئية المحتملة وهي: مدخل التكلفة

الجارية ومدخل القيمة الحالية ومدخل الاعتمادات، بهدف معرفة القيمة التي سيتم الإبلاغ عنها في القوائم المالية.

● ثانياً: التوصيات

1 - ينبغي أن يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في عام 1997 والخاص بالإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة، بند مستقل للمبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق عند معالجة الالتزامات المحتملة الفعلية والمستقبلية.

2 - يجب أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والمحلية على القيام بدورها، وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة لترشيد الممارسات المحاسبية الخاصة بالإبلاغ المالي للالتزامات البيئية المحتملة.

3 - إصدار معايير محاسبية محلية تتسق مع متطلبات المعايير الدولية بما يساهم في تعزيز فهم الكوادر المحاسبية لأسس الاعتراف والقياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة.

4 - يجب الإبلاغ عن الالتزامات البيئية المحتملة في بنود مستقلة في قائمة المركز المالي، التزامات بيئية محتملة فعلية (قصيرة الأجل)، والالتزامات البيئية المحتملة المستقبلية (طويلة الأجل)

5 - العمل على وضع التشريعات والأنظمة والقوانين التي تلزم شركات إنتاج النفط الليبي بالإبلاغ المالي عن الأنشطة البيئية والتي من ضمنها الالتزامات البيئية المحتملة الفعلية أو المستقبلية من خلال عرضها بطريقة منطقية تركز على الأمور الجوهرية وتقديمها بطريقة يسهل فهمها والاستفادة منها.

■ قائمة المراجع

● أولاً: المراجع العربية

● الكتب:

- 1 - رضوان حلوة حنان. (2003) « بدائل القياس المحاسبي المعاصرة » ، دار وائل للنشر.
- 2 - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، علي الدوغجي، (2002)، " المشاكل المحاسبية المعاصرة " ، مطبعة دار المسيرة، الأردن.

● الدوريات:

- 1 - إسماعيل مولوح، حكيم خلفاوي، كمال مولوح، (2019)، العوامل المؤثرة على تبني المحاسبة البيئية" دراسة ميدانية، مجلة آفاق للعلوم، ISSN2507 - 7228، المجلد (4)، العدد(16).
- 2 - حيدر علي الجراي، علي خلف الجبوري، (2017)، " تأثير الالتزامات المحتملة في قيمة الوحدة الاقتصادية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (7) العدد (2).
- 3 - ربيع فتوح محمدعبد، أحمد حامد محمود عبد الحليم، أيمن يوسف محمود يوسف، (2018)، "أثر الإفصاح عن المخاطر الشرطية على التقييم الائتماني"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (55) العدد (2).
- 4 - صلاح مهدي جواد، (2014)، " معيار مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (98).
- 5 - عبد الرزاق قاسم الشحادة، «القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010.
- 6 - علي ناجي سعيد الذهبي، وموفق عبد الحسين محمد، "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ISSN: 18184431، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 2، العدد 8، سنة 2009.
- 7 - عمرو حسين عبد البر، المعايير المحاسبية في الإفصاح بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية - المجلة العربية للمحاسبة - المجلد الرابع، العدد الأول، 2001.
- 8 - لائل محمد حافظ البديري، حسين جميل عاقل، (2016)، "تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، العدد (18).
- 9 - مريم مصباح سحيم، (2018)، "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط"، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، <http://www.stc - rs.com.ly>
- 10 - يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلس، (2006)، "مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة في المنشآت الاقتصادية ومراجعة الحسابات"، تنمية الراشدين المجلد (83) العدد (28) كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل.

• الرسائل

- 1 - شرشافه الياس، (2018)، « أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات»، دراسة مجموعة من الشركات الفرنسية والجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
- 2 - ليلي ناجي الفتلاوي، (2006)، " المحاسبة عن الأداء البيئي ومدى تطبيقه في الوحدات

الاقتصادية العراقية ”، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد .
3 - ميلاد سعيد امحمد خزام، (2016)، أثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية
على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة - دراسة ميدانية على المنظمات الاقتصادية
بالمنطقة الغربية من ليبيا، رسالة ماجستير ، جامعة الجبل الغربي.

● ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1 - Environmental protection Agency (EPA) 2001'’ Environmenta liabilities.
- 2 - International Accounting Standard IAS (37) Provisions. Contingent Liabilities and Contingent Assets, Accountancy, (Nov. 1998)