

تقييم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في شركات الاسمنت المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة تطبيقية)

حسين عبد الجليل آل غزوي - الأكاديمية العربية في الدنمارك

الملخص

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على ورقة العمل حول المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة لفريق الخبراء الحكومي الدولي والمعني بالمعايير الدولية للمحاسبة، وتسليط الضوء على اللوائح والأنظمة الحكومية المتعلقة بحماية البيئة وذلك في البيئة السعودية متمثلة في مصلحة الأرصاد وحماية البيئة، كما يهدف أيضاً إلى تقييم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في شركات الاسمنت المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، وقياس مدى الإفصاح النقدي والكمي والوصفي لتكاليف البيئة وذلك من خلال دراسة وتحليل التقارير المالية لشركات الأسمنت والمدرجة في السوق المال السعودي.

وفي سبيل تحقيق أهداف البحث تمت دراسة وتحليل القوائم المالية لشركات الاسمنت (المساهمة العامة) والمدرجة في سوق المال السعودي. وقد انتهى البحث إلى أن شركات الأسمنت لم تفصح بشكل كافٍ عن تكاليف البيئة في التقارير المالية ولم يتم الإشارة إلى أي بيانات نقدية أو كمية فيما يتعلق بتكاليف البيئة ضمن التقارير المالية، فيما عدا بعض البيانات الوصفية الموجود في تقرير مجلس الإدارة فقط.

Abstract

This research paper aims to shed light on the accounting treatment and financial reporting regarding environmental costs of the Intergovernmental Expert Groups on International Standards of Accounting. It also seeks to shed light on the government regulations related to environmental protection in Saudi Arabia represented by the Department of Meteorology and Environment Protection. It also aims to assess accounting disclosure about environmental costs in the cement companies listed in the Saudi Stock Market, and to measure the level of fiscal, quantitative and descriptive disclosure about environmental costs.

In order to achieve this aim, I will examine and analyze financial statements for the cement companies (joint stock) listed in the Saudi Stock Market.

This paper finds that the cement companies do not adequately disclose the environmental costs in their financial reports. With the exception of some descriptive information available in the Board of Directors' report, the financial reports do not contain any fiscal or quantitative information regarding these kinds of costs.

الإطار العام للدراسة

المقدمة: تعرف محاسبة البيئة بأنها المحاسبة التي تبحث في كيفية تأثير البيئة من حيث التكاليف والمنافع على نظام المحاسبة المالية، حيث تقوم كثير من المصانع بإنتاج كمية كبيرة من التلوث مما قد يكبد الشركة أو الدولة الكثير من الأموال لحماية البيئة من أضرار تلك الشركات، وتعتبر محاسبة البيئة أحد المشاكل المحاسبية خاصة فيما يخص عملية قياس المنافع والتكاليف، حيث أشار نعمة أن التكاليف البيئية بأنها "قيمة عوامل الإنتاج والجهود اللازم استنفادها لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل، بعد إلحاق أضرار مادية وبشرية بها نتيجة قيام هذه المشروعات بمزاولة أنشطتها المختلفة"⁵⁷. وبسبب الزيادة في عدد المصانع المستمر وخاصة في الدول النامية، عليه فقد قامت تلك الدول بوضع مجموعة من المعايير التي يجب التقيد بها من قبل المصانع للحد من التلوث، فقد قامت تلك المصانع بشراء وتطوير الكثير من الآلات التي تساعد وتحد من التلوث، وعليه فإن هناك تكاليف كبيرة تتحملها تلك المصانع.

وعليه فقد توجب على إدارة المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك المصاريف التي تكبدتها خلال العام، وما هي مقدار تلك التكاليف؟ ومن خلال ما تقدم يتضح لنا مدى أهمية الإفصاح عن تلك التكاليف، لما لها من أهمية بالغة لدى الجهات الداخلية والخارجية لمعرفة مدى مساهمة المنشأة في خدمة المجتمع من خلال الحد من التلوث بجميع أنواعه سواء كان تلوث هواء أو تلوث ماء أو تلوث ... الخ. ونحن في الوطن العربي نعاني من درجة عالية من التلوث، وذلك بسبب عدم التقيد بأنظمة ولوائح الوقاية من التلوث بالشكل المطلوب، وفي هذا البحث سنسلط الضوء على مجموعة من شركات الاسمنت في المملكة العربية السعودية ودراسة مدى درجة الإفصاح عن تكاليف البيئة التي تسعى تلك المصانع للتقيد بما ورد من معايير الصادرة من الرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة.

مشكلة البحث:

تتجلى المشكلة الرئيسية في محاسبة البيئة، في الإفصاح عن المعلومات والتكاليف التي تتضمنها تلك التكاليف والآلات التي تخص حماية البيئة، حيث تقوم الكثير من المصانع بدمج تلك التكاليف ضمن التكاليف الصناعية، والبعض الآخر يضمها ضمن قائمة الدخل بشكل مستقل، وعلى ضوء ذلك يسعى الباحث للإجابة عن بعض الأسئلة وهي كالتالي:

- ما مدى تضمن التقارير المالية لمصانع الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) عن المعلومات والتكاليف البيئية؟
- ما مدى تطبيق قيام المصانع الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) بتطبيق مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئة على ضوء المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة) والصادرة من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير المحاسبية الدولية؟
- ما هي أسباب عزوف مصانع الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) عن توفير المعلومات عن تكاليف البيئة؟
- ما هو دور حوكمة الشركات في مصانع الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) عن توفير المعلومات الخاصة بتكاليف البيئة؟

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة التقارير السنوية لمصانع الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) لتقييم مدى تضمن تلك التقارير على معلومات عن تكاليف البيئة والمعلومات المرتبطة بها، وتقييم مدى درجة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتكاليف البيئة، ويسعى الباحث إلى تحقيق الأهداف التالي :

تسليط الضوء على أهمية محاسبة البيئة وتضمنها التقارير المالية
تحديد نقاط الضعف في المحاسبة المالية وأنها بحاجة للمحاسبة البيئية
تحليل القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة لتقييم مدى احتوائها على معلومات متعلقة بالبيئة.

أهمية البحث :

لقد قامت العديد من الشركات الصناعية في مناطق مختلفة من العالم بوضع مجموعة من السياسات البيئية ضمن سياسات الشركة والتي بدورها تسعى الشركة لتحقيق أهداف تلك السياسات والمتعلقة بالبيئة، وعلى ضوء ذلك قامت هذه الشركات بوضع مزيج من المعايير والسياسات التي تتوافق مع معايير هيئة الأرصاد وحماية البيئة ومع سياسات الشركة، وذلك بما يتوافق مع مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، ولذلك جاء هذا البحث لمعرفة مدى قيام شركات الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) بوضع سياسات بيئية تتلاءم مع معايير هيئة الأرصاد وحماية البيئة، وكذا معرفة مدى تأثير تلك السياسات على المعالجات المحاسبية لتلك التكاليف.

حدود البحث :

بهدف إضفاء الموضوعية على البحث ونتائجها، فإن لهذا البحث عدة محددات هي كالتالي: 1- صعوبة الوصول إلى مصادر البيانات المتعددة في شركات الاسمنت، حيث اقتصر على البيانات الموجودة على القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة وموقع الشركة على الانترنت.
2- قلة عدد شركات الاسمنت العاملة في السعودية، مما أدى إلى قلة عدد عينة الدراسة.

فرضيات البحث :

لتحقيق هدف البحث تم وضع الفرضية التالي :
عدم التزام شركات الاسمنت المدرجة في السوق المالي السعودي بالإفصاح عن البيانات الكمية والوصفية والنقدية المتعلقة بالبيئة.
عدم كفاية المعلومات المتعلقة بالبيئة والتي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية لشركات الاسمنت المدرجة في السوق المال السعودي.

منهجية البحث :

يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تحليل المحتويات في القوائم المالية متضمنة القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة ، حيث قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل المحتويات، ويتمثل هذا الأسلوب في قيام الباحث بفحص التقارير المالية للبحث عن مدى توافر أو غياب معلومات معينة تكون مرتبطة بظاهرة أو فئة دراسة محددة، ويعتمد أسلوب تحليل المحتويات في هذا البحث على فحص ودراسة البيانات المالية وغير المالية المنشورة في التقارير السنوية لشركات الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) لعام 2010م، وقد تم استخدام بعض المؤشرات الكمية والوصفية للوصول إلى النتائج المروجة، ويتمثل المقياس الكمي في الإفصاح عن المعلومات البيئية بشكل كمي فقط، أما المقياس الوصفي فيتمثل في الإفصاح عن المعلومات البيئية بشكل وصفي فقط.

مصادر جمع البيانات :

يعتبر المصدر الرئيسي لجمع البيانات هي القوائم المالية لشركات الاسمنت السعودية المنشورة على موقع تداول والموجودة على الشبكة العنكبوتية، وكذلك المعايير الصادرة عن هيئة الأرصاد وحماية البيئة السعودية والموجودة على موقعها على شبكة الانترنت.⁵⁸

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة والإبلاغ المالي عن التكاليف والالتزامات البيئية :

صدر في أواخر الثمانيات من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ قدراً كبيراً من العناية للقضايا ذات الصلة بالمحاسبة البيئية وأجرى عدداً من الدراسات الاستقصائية على المستوى الوطني ومستوى المؤسسات على حد سواء. وفي عام 1991م توصل إلى اتفاق بشأن عدد من المسائل التي رأى أنه يمكن لمجلس الإدارة أن ينظر فيها للكشف عنها في تقريره أو لمناقشتها بغرض التصدي للقضايا البيئية ذات الصلة. وفي عام 1995م كرس دورته الثالثة عشرة حصراً لموضوع المحاسبة البيئية وخلال تلك الدورة لاحظ الفريق أنه رغم البحوث العديدة التي تجري بالفعل فإن الأمر لا يزال يتطلب بذل جهداً كبيراً لدراسة وتقييم المعلومات الجاري إنتاجها من أجل تحديد أنسب الإرشادات التي ينبغي تقديمها للحكومات وغيرها من الأطراف المعنية، وانتهى إلى أنه من المهم تقديم هذه الإرشادات، ورأى أنه ما لم يتم وضع هذه الإرشادات على وجه السرعة فمن المحتمل أن تنشأ فوراق وتجد بعض الدول أنه ما لم يتم وضع هذه الإرشادات على وجه السرعة، فمن المحتمل أن تنشأ فوراق وتجد بعض الدول الأعضاء نفسها لاحقاً في وضع يحتم عليها التوفيق بين معاييرها وإجراءاتها ومعايير وإجراءات الدول الأعضاء الأخرى.⁵⁹

كما أن هناك مجموعة من المعايير التي تخص البيئة في مجموعة كبيرة من الدول وهذه المعايير تختلف باختلاف الدول حسب ما تتأثر به تلك الدول من معاهدات واتفاقيات تخص البيئة ومما قد يخلق اختلاف بين دولة ودولة أخرى أو من إقليم إلى إقليم أخرى فدول الاتحاد الأوروبي تختلف عن الدول النامية أو الدول الآسيوية في معايير البيئة، عليه فقد راعت اللجنة هذا الاختلاف في وضع إرشادات تخدم الجميع باختلاف معاييرها واتفاقياتها المتعلقة بالبيئة.

حيث أن الغرض من ورقة الموقف المعنية بالمحاسبة والإبلاغ المالي عن التكاليف والالتزامات البيئية هو تقديم المساعدة للمؤسسات والمنظمين والأجهزة المعنية بتحديد المعايير بشأن أفضل الممارسات لمحاسبة المعاملات والأحداث البيئية في البيانات المالية والإيضاحات حولها، وقد وضع الفرعين المعلقين بالقياس والعرض على أساس دراسة إجمالية للمواقف وضعتها أو تقوم بوضعها منظمات معنية بتحديد المعايير ومنظمات أخرى وتشمل مقتطفات أخذت من بعض الوثائق المشار إليها والجزء الخاص بالإفصاح أكثر اتساعاً من الجزء الوارد في المستندات المشار إليها ويشمل بعض الإفصاحات التي سبق لفريق الخبراء الحكومي اقتراحها.⁶⁰

ويمكن تلخيص أهم نقاط الورقة فيما يلي :

تشير اللجنة إلى أنه يوجد مجموعة من القضايا المتعلقة بالبيئة والتي يمكن أن يتم إضافتها ضمن معايير المحاسبة كلاً على حد ، معنى أنه هناك بعض المعايير المحاسبية منفردة مثل المخزون أو معيار الإفصاح العام أو معيار المصاريف العمومية والإدارية وغيرها من المعايير ، حيث ستقوم اللجنة بإضافة بعض بنود الإفصاح مثلاً بما يتعلق بالبيئة ضمن تلك المعايير ، حيث تشير إلى أنها لن تقوم في المستقبل القريب بوضع معيار محاسبة متعلق بالبيئة بل ستكتفي بإضافة بعض ما تعلق بها ضمن معاييرها الانفرادية حسب ما يتطلب ذلك.

⁵⁸ يمكن الرجوع إلى موقع تداول للاطلاع على القوائم المالية لشركات الاسمنت: <http://www.tadawul.com.sa>

⁵⁹ (إرشادات فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ، رقة عمل حول ، المعالجة

المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة، 1999م)

⁶⁰ مصدر سابق

- أشار التقرير إلى أن الهدف المعلن عنه للبيانات المالية كما وردت في أهداف البيانات المالية التي أصدرها فريق الخبراء الحكومي الدولية 98م، هو توفير معلومات عن المركز المالي للمؤسسة ما، وهو ما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين في صنع القرارات ويلزم للمسائلة عن إدارة الموارد التي يعهد بها إليها فالبينة مورد مهم للعديد من المؤسسات ولا بد من إدارتها بكفاءة لصالح المؤسسات والمجتمع على حد سواء.⁶¹
- وتعتبر البيانات المالية المنشورة التي يتمكن أن يطلع عليها جميع الأطراف الداخلية والخارجية ذات أهمية كبيرة جداً من وجهة نظر استثمارية واستثمارية، عليه فإن أحد أهم أهداف البيانات المالية التي أصدرها فريق الخبراء هو الإفصاح عن تلك المعلومات بطريقة صحيحة وبعيدة عن الغش والتظليل في البيانات المالية.
- كما تتأثر النتائج المالية لمؤسسة ما بمؤثرات بيئية تتعلق بتكاليف والتزامات بيئية نقصد بالتكاليف البيئية هي كل تكلفة أو مبلغ مالي قدمته المؤسسة للمساهمة في حماية البيئة، أما الالتزامات البيئية فهي كل التزام من قبل الدولة أو الجهات المعلقة بحماية البيئة مما قد يدفع المؤسسة بدفع أو وضع أجهزة تساهم في حماية البيئة، حيث تأثر تلك التكاليف على القوائم المالية خاصة في المشاريع التي يكون طبيعة منتجاتها ذات تأثير سلبي على البيئة مثل مصانع البتروكيماويات أو البلاستيك وغيرها، كما تتحمل تلك الشركات تكاليف كبيرة لحماية البيئة حيث تتأثر قوائمها المالية بشكل واضح من تلك التكاليف، ومن هنا يجب تحديد طرق القياس والإفصاح المناسبين لتوضيحها للجهات الداخلية والخارجية .
- تقوم الكثير من المنشآت الصناعية بشراء العديد من الآلات التي تستخدم في عملية الحد من التلوث بجميع أنواعه وهي تختلف من منشأة إلى أخرى من حيث التكلفة، حيث يتوجب على المنشأة أن تقوم برسملة تلك الآلات والمعدات وإطفاؤها حيث لم يحدد البيان ما هي المدة التي يتوجب على المنشأة إطفائها فقد حدد أحد أمرين هو أن يتم إطفائها في قائمة الدخل خلال الفترة الحالية أو المستقبلية، ونرى أن يتم تحديد الفترة بنسبة وتناسب مع العمر الافتراضي لتلك الآلة حتى يتم إطفائها بشكل مناسب بعيد عن التضليل في تلك الأرقام وان يتم توضيح ذلك ضمن السياسات المالية للمنشأة.
- قياس الفوائد البيئية أحد أهم المشاكل التي تعاني منها نظرية المحاسبة وذلك لعدم وجود معيار يتم الاعتماد عليه في قياس تلك الفوائد مما قد يسبب الكثير من الإشكالات حين تحديد درجة المنفعة أو الفائدة أو مقدارها، فقد تم دراسة العديد من الطرق التي لم تستطع الخروج بنظرية أو قياس يمكن الاعتماد عليه في قياس المنفعة البيئية وذلك لصعوبة قياسها إلى أنه يوجد بعض المحاولات التي قد تساعد على تحديد درجة القياس بشكل مقبول نوعاً ما.
- جاء في تقرير أنه " إذا كانت كلفة بيئية معترف بها كأصل ذات صلة بأصل آخر فإنه ينبغي إدراجها كجزء لا يتجزأ من هذا الأصل وعدم الاعتراف بها على حدة" ومعنى تلك الفقرة وهو وجود أصل ذات علاقة بأصل آخر تقوم هذه الأصول بمساهمة في حماية البيئة فإنه لا يتوجب أن يتم الاعتراف بأنه يوجد أصليين بل يجب أن يتم دمجها معنا في أصل واحد ويتم الاعتراف بأن التكلفة هي لأصل واحد وليس لأصليين.
- أحد أهم ركائز الإفصاح الشامل والسليم هو قيام المنشأة بالإفصاح عن أي أضرار قد تسببت بها المنشأة في ممتلكاتها وممتلكات الغير وتحديد التكلفة أن أمكن ذلك لمعرفة حجم تلك الأضرار وهل تأثر تلك على نشاط الشركة المالي والتشغيلي.
- جاء فيما يتعلق بالإفصاح " أن الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية أمر مهم لتوضيح البنود في الميزانية العمومية وفي بيان الدخل أو لزيادة شرحها ويمكن إدراج المعلومات التي تم الكشف عنها إما في هذه البيانات المالية أو في

الإيضاحات حول البيانات المالية أو في بعض الحالات في جزء من التقدير الذي يتصل بالبيانات المالية ذاتها وعند تقرير الكشف عن بند المعلومات أو عن مجموعة من هذه البنود ينبغي النظر فيما إذا كان البند بنداً مادياً، وعند تحديد مادية البند ينبغي النظر ليس فقط في أهمية المبلغ بل كذلك في أهمية طابع البند" حيث يعتبر الإفصاح عن جميع المعلومات التي تتعلق بالبيئة ذات أهمية بالغة في نظر المستثمرين وخاصة في تلك المنشآت التي يكون مجال عملها ذات مخاطر عالية بالنسبة للبيئة مثل مصانع البتروكيماويات والصناعات النفطية، وعليه يجب أن تتميز تلك القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بالإفصاح عن كل ما يتعلق بتكاليف البيئة التي تتكبدها المنشأة.

- يشير التقرير إلى أنه " ينبغي الكشف بصورة منفصلة عن التكاليف ذات الصلة بالبيئة المتكبدة نتيجة للغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال للوائح البيئية والتعويضات المدفوعة للغير نتيجة الخسارة أو ضرر ناتج عن تلوث وضرر بيئي سابق" حيث تقوم العديد من الدول المتقدمة بإصدار العديد من اللوائح البيئية التي يجب أن تلتزم بها الشركات حيث تفرض على تلك الشركات الكثير من الغرامات في حال عدم التقيد بتلك اللوائح البيئية التي تحد من تلوث البيئة والتي تسبب الكثير من الأضرار على المجتمع، عليه فإن العديد من الدول العالم المتخلف تزيد نسبة التلوث بها عن المعدلات المعترف بها دولياً وهذا دليل على قصر التشريعات والتنظيمات في تلك الدول حيث تعتبر مدينة مثل مكسيكو أكبر مدينة ملوثة بيئياً وكذلك طهران والقاهرة وغيرها العديد من الدول التي تقع ضمن ما يسمى دول العالم الثالث.
- جاء في تقرير بأنه " ينبغي الإفصاح بصورة منفصلة عن أي تكاليف بيئية تسجل باعتبارها بنداً من البنود الاستثنائية للالتزامات البيئية"
- ينبغي الكشف عن أي سياسات للمحاسبة تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية.
- ينبغي الإفصاح عن طبيعة الالتزامات والتكاليف البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك من بين أمور أخرى أيراد وصف موجز لأي ضرر بيئي أو أي قوانين أو لوائح تقتضي تداركه وإصلاحه وكذلك بيان أي تغييرات يتوقع بصورة معقولة إجراؤها على هذه القوانين أي على التكنولوجيا القائمة التي تنعكس في المبلغ المنصوص عليه.
- جاء في التقرير أنه " من المستصوب الكشف عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية" حيث تقوم العديد من الدول المتقدمة بتقديم العديد من الحوافز والمنح والامتيازات الضريبية في حال قامت تلك المنشآت بالتقيد باللوائح البيئية أو المساهمة في حماية البيئة من التلوث بجميع أنواعه مما قد يخدم الشركة والمجتمع، وفي الحقيقة هذه أحد أهم السياسات الحكومية الناجحة التي تعالج التلوث من الجذور أو من السبب الرئيسي في تلوث البيئة وهي بذلك تقوم بتوفير العديد من المصاريف التي قد تتكبدها تلك الدول في حماية البيئة.

المبحث الثاني : الإطار النظري للوائح والأنظمة الحكومية في حماية البيئة

بما أن الدراسة تتناول بيئة المملكة العربية السعودية، فإن الجهة المناط بها وضع الأنظمة واللوائح التي تخص البيئة هي الرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة وفيما يلي ملخص عن أهم اللوائح والأنظمة الخاصة بها :

النظام العام للبيئة للرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة :

تم وضع بالمرسوم الملكي رقم م/ 34 بتاريخ 1422/7/28هـ، التابع للرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة في المملكة العربية السعودية، ويتكون من أربعة فصول، الفصل الأول عبارة عن تعاريف وأهداف ويتكون من مادتين، والفصل الثاني المهام والالتزامات ويتكون من أربعة عشر مادة، الفصل الثالث المخالفات والعقوبات ويتكون من خمس مواد، الفصل الرابع أحكام عامة ويتكون من ثلاث مواد، سنتطرق إلى أهم المواد التي تضمنها النظام وهي كالتالي :

أهداف النظام :

- 1- المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها ومنع التلوث عنها.
- 2- حماية الصحة العامة من أخطار الأنشطة والأفعال المضرة بالبيئة.
- 3- المحافظة على الموارد الطبيعية وتنميتها وترشيد استخدامها.
- 4- جعل التخطيط البيئي جزءاً لا يتجزأ من التخطيط الشامل للتنمية في جميع المجالات الصناعية الزراعية والعمرانية وغيرها.
- 5- رفع مستوى الوعي بقضايا البيئة ترسيخ الشعور بالمسؤولية الفردية والجماعية للمحافظة عليها وتحسينها، وتشجيع الجهود الوطنية التطوعية في هذا المجال.⁶²

المهام والالتزامات:

- 1- مراجعة حالة البيئة وتقويمها، وتطوير وسائل الرصد وأدواته وجمع المعلومات وإجراءات الدراسات البيئية
- 2- توثيق المعلومات البيئية ونشرها
- 3- إعداد مقاييس حماية البيئة وإصدارها ومراجعتها وتطويرها وتفسيرها.
- 4- إعداد مشروعات الأنظمة البيئية ذات العلاقة بمسؤولياتها.
- 5- التأكد من التزام الجهات العامة والأشخاص بالأنظمة والمقاييس والمعايير البيئية، واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك بالتنسيق والتعاون مع الجهات المعنية والمرخصة.
- 6- متابعة التطورات المستجدة في مجالات البيئة، وإداراتها على النطاقين الإقليمي والدولي.
- 7- نشر الوعي البيئي على جميع المستويات.
- 8- على الجهة القائمة على تنفيذ مشروعات جديدة أو التي تقوم بإجراء تغييرات رئيسية على المشروعات القائمة أو التي لديها مشروعات انتهت فترات استثمارها المحددة أن تستخدم أفضل التقنيات الممكنة والمناسبة للبيئة المحلية والمواد الأقل تلويثاً للبيئة

اللائحة التنفيذية لنظام الأرصاد وحماية البيئة:

يتضمن اللوائح التنفيذية لنظام الأرصاد وحماية البيئة مجموعة من التعاريف والأهداف والمهام والإجراءات والتي توضحها تلك اللائحة ويمكن الرجوع لها على موقع مصلحة الأرصاد وحماية البيئة على شبكة الانترنت على الرابط التالي:

<http://www.pme.gov.sa/EnvARules.pdf>

حيث يتضمن هدف النظام العام للبيئة ولوائحه التنفيذية إلى تحقيق ما يأتي :

- 1- المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها ومنع التلوث عنها.
- 2- حماية الصحة العامة من أخطار الأنشطة والأفعال المضرة بالبيئة.
- 3- المحافظة على الموارد الطبيعية وتنميتها وترشيد استخدامها.

⁶² النظام العام لحماية البيئة ، الرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة ص 5

- 4- جعل التخطيط البيئي جزءاً لا يتجزأ من التخطيط الشامل للتنمية في جميع المجالات الصناعية والزراعية والعمرانية وغيرها.
- 5- رفع مستوى الوعي بقضايا البيئة وترسيخ الشعور بالمسؤولية الفردية والجماعية للمحافظة عليها وتحسينها، وتشجيع الجهود الوطنية التطوعية في هذا المجال.⁶³

مقاييس حماية البيئة :

تتضمن اللوائح ملحق خاص يوضح الطرق والإجراءات لقياس مجموعة كبيرة من المؤثرات على البيئة مثل (مقاييس الغاز والوقود والمواد الكيماوية الخ) ولكن ما يتعلق بموضع البحث هو ما جاء في ذكره عن مصانع الاسمنت حيث ورد التالي :

المادة (11-د) : مصانع الاسمنت

11-د-1 أفران الأسمنت:

يجب أن تتم السيطرة على المواد المتسربة من أفران الأسمنت عن طريق مرسبات الكترولستاتيكية كهربائية ومصاف نسيجية أو إي وسائل أخرى مناسبة وذلك بغرض تحديد كمية الدقائق العالقة المتسربة إلى ما لا يزيد عن 0.15 كيلو جرام في الطن المترى.

11-د-2 مبردات الكلينكر :

يجب أن تتم السيطرة على المواد المتسربة من مبردات الكلينكر بواسطة مصاف نسيجية أو أي وسائل أخرى مناسبة وذلك بغرض تحديد كمية الدقائق العالقة بالمتسربة إلى ما لا يزيد عن 0.05 كيلو جرام / الطن المترى.⁶⁴

المبحث الثالث : الدراسة الميدانية على القوائم المالية لشركات الاسمنت المساهمة العامة لعام

2010م

لاختبار فرضيات البحث فيما يلي بدراسة القوائم المالية المنشورة للشركات الاسمنت الساهمة لعام 2010م نتطرق إلى التالي :

نبذة مختصرة عن الوضع الصناعي في المملكة العربية السعودية :

الصناعة :

أصدرت وزارة التجارة والصناعة خلال عام 2010م تراخيص صناعية لإنشاء 600 مصنعا جديداً في مختلف الأنشطة الصناعية بتمويل إجمالي بلغ حوالي 13.6 مليار ريال، وبلغ إجمالي عدد المصانع القائمة في المملكة العربية السعودية المرخصة من وزارة التجارة والصناعة حتى نهاية عام 2010م ، 4744 مصنعا.⁶⁵

صناعة البتروكيماويات

بلغ عدد المصانع البتروكيماوية المنتجة في المملكة العربية السعودية حتى نهاية عام 2010م حسب بيانات وزارة التجارة والصناعة 247 مصنعا بتمويل بلغ حوالي 204.7 مليار ريال مقارنة بعدد 234 مصنعا ببلغ 204.1 مليار ريال في نهاية عام 2009م مسجلاً زيادة في عدد المصانع مقدراها 13 مصنعا ونسبة 5.5% وازدياد في التمويل مقدراها حوالي 562 مليون ريال.

صناعة الاسمنت :

بلغ إجمالي إنتاج شركات الاسمنت في المملكة العربية السعودية خلال عام 2010م ما يقارب 34.3 مليون طن، بارتفاع قدره 7.3 في المائة عن العام السابق، واحتلت شركة الأسمنت السعودية المرتبة الأولى من حيث كمية الإنتاج البالغة نسبتها 20% من إجمالي إنتاج شركات الأسمنت خلال عام 2010م، تليها في المرتبة الثانية من حيث الإنتاج شركة أسمنت اليمامة بنسبة 16.3% ، شركة أسمنت الجنوبية في المركز الثالث بنسبة 15.4% تليها في المركز الرابع

⁶³ اللائحة التنفيذية ، الرئاسة العامة لأرصاد وحماية البيئة ص : 7

⁶⁴ اللائحة التنفيذية ، مصلحة الأرصاد وحماية البيئة ص : 13

⁶⁵ مؤسسة النقد السعودي ، التقرير السنوي 47، ص 140

اسمنت القصيم بنسبة 12.3% ، ثم اسمنت ينبع بنسبة 11.2% ويلاحظ أن هذه الشركات الخمس مجتمعة استحوذت على ما يعادل 75.2% من الإنتاج الإجمالي لشركات الاسمنت العاملة في المملكة في حين أنتجت الشركات الخمس الأخرى الكمية المتبقية من الإنتاج⁶⁶

عدد المصانع خلال فترة العشرين سنة السابقة :

تشير البيانات الإحصائية إلى المنشورة في تقرير مؤسسة النقد السعودي إلى أن عدد المصانع في عام 1990م كان 2113 مصنعاً وقد ارتفع العدد في نهاية عام 2010م إلى 4744 مصنعاً.

نظرة تاريخية لكمية إنتاج الاسمنت :

يشير تقرير مؤسسة النقد إلى زيادة في الإنتاج خلال الأربعين سنة الماضية حيث كان الإنتاج في عام 1970م 930 ألف طن في حين وصل خلال العشرة السنوات التالية أي في عام 1980م إلى 3 مليون طن ، وخلال العشرين السنة التالية وصل الإنتاج إلى 34 مليون طن وذلك في عام 2010م⁶⁷

نستنتج مما سبق أن عدد المصانع في ارتفاع مستمر وهذا بدوره سيؤدي إلى زيادة معدل التلوث بدون أدنى شك، وهذا واضح من تقرير منظمة الصحة العالمية حيث أشارت إلى أنه " لا يزال تلوث الهواء يؤدي إلى وفاة عدد كبير من الناس قبل العمر المتوقع، ورغم تحسن نوعية الهواء في بعض المدن على نحو كبير خلال العشرين عاماً الماضية ، وأساساً في الأمم الأغنى، تدهورت نوعية هواء كثير من المدن في الأمم النامية لمستويات سيئة جداً " كما أشار التقرير إلى أن الاتجاهات ومدى صلتها بموجهات مسائل الغلاف الجوي حيث يعتبر الإنتاج الصناعي أكبر مصدر لانبعاث تلوث الهواء"⁶⁸

نبذة مختصرة عن شركات الاسمنت (المساهمة العامة) في المملكة العربية السعودية لعام 2010م:

تم اختيار عينة عشوائية لمجموعة من شركات الاسمنت (المساهمة العامة) في المملكة العربية السعودية لعدد (8) شركات وذلك لإجراء الاختبار عليها وهي (شركة اسمنت العربية، أسمنت اليمامة السعودية، شركة الأسمنت السعودية، أسمنت القصيم، شركة أسمنت، المنطقة الجنوبية، شركة أسمنت ينبع، شركة أسمنت الشرقية، شركة أسمنت تبوك)

كمية ونوع المعلومات البينية المفصح عنها في التقارير المالية لعام 2010م لشركات الاسمنت (المساهمة العامة) في المملكة العربية السعودية :

هناك بعض الشركات تقوم بالإفصاح النقدي عن ما يتعلق بموضوع البيئة كتكلفة فعلية والبيعض الآخر يقوم بالإفصاح بشكل كمي والغالب من الشركات تقوم بالإفصاح بشكل وصفي فقط ونوضح ذلك من خلال الجدول التالي :

مؤشر الإفصاح المستخدم				مكان الإفصاح البيئي
نقدي	كمي	وصفي	الإجمالي	
0	0	0	0	التقرير المالي
0	0	5	5	تقرير مجلس الإدارة
0	0	0	0	الإيضاحات
0	0	5	5	المجموع

تحليل الجدول السابق :

⁶⁶ مصدر سابق 140

⁶⁷ مصدر سابق : ص 375

⁶⁸ توقعات البيئة العالمية الصادر من تقرير منظمة الصحة العالمية ص : 45

هناك ثلاثة شركات لم تقم بالإفصاح عن إي معلومات على البيئة في قوائمها المالية المنشورة في موقع تداول وهي (أسمنت الجنوبية : أسمنت التبوك : اسمنت ينبع) في حين قامت خمسة شركات أسمنت بالإفصاح عن معلومات البيئة ، حيث لم تقوم تلك الشركات بتوضيح أي معلومات نقدية أو كمية في قوائمها المالية، ولكن تضمنت التقارير المالية معلومات وصفية عن البيئة هي كالتالي :

أسمنت السعودية :

جاء في تقرير مجلس الإدارة العبارة التالية : "وقد استقر إنتاج هذين الخطين بدرجة كبيرة ويصل إنتاجهما في بعض الأحيان إلى ما يزيد عن طاقتهما التصميمية (10.00 طن/ يوم للخط الواحد) وهما يعملان بكفاءة عالية من حيث جودة المنتج والمستويات المتدنية جدا لانبعاثات الغبار والتي صممت لكبح الغبار الي ما يقل عن 20 ملجم لكل متر مكتب عادي ، وهي تقل كذلك بنسب ملحوظة عما تتطلبه المواصفات العالمية علاوة على متطلبات الرئاسة للأرصاد وحماية البيئة.

كما تضمن تقرير مجلس الإدارة فقرة بعنوان " جهود الشركة في مجال الحد من انبعاث الغبار " وجاءت كالتالي : " لقد كرست شركتكم جهودها المكثفة للتعاون مع الجهات المعنية ذات العلاقة لمتابعة الخطوات العملية التي تقوم بها لتطوير مرافقها بما يضمن بيئة مناخية أفضل، وقد أولت الشركة هذا الأمر في مرافق التوسعة الجديدة كل الاهتمام حيث تضمنت مواصفات تلك الموافق آخر ما توصلت إليه التكنولوجيا الحديثة في هذا المجال لكبح انبعاث الغبار إلى مستويات منخفضة تخلق بيئة أكثر نظافة تتخطى متطلبات الرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة، كما أنها قامت باستبدال الفلاتر الكهرومغناطيسية EPS في الفرن رقم (6) بفلاتر BAG HOUSE وبذلك اكتملت منظومة التحكم بالغبار للوصول بجميع مرافق الإنتاج بالشركة إلى أدنى مستويات انبعاث الغبار.

أسمنت الشرقية :

تم الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة عن التالي : " تتبع الشركة أجود معايير سلامة البيئة وتبذل باستمرار جهودا كبيرة لتحسين وتطوير وسائل الحفاظ على البيئة وسعيا من إدارة الشركة لحماية البيئة وتطبيق المواصفات العالمية والمحلية فقد تم الانتهاء من مشروع توريد وتركيب مرسبات الغبار لخطوط الإنتاج (1) و(2) بواسطة إحدى أكبر الشركات الأوربية المتخصصة في مجال الفلاتر، ونتيجة لذلك فإن خطوط الإنتاج تعمل حالياً وفق المستويات المطلوبة عالمياً ودون انبعاثات تذكر للغبار.

اسمنت العربية :

تم الإفصاح عن ما يخص البيئة بالتالي : " تولي الشركة البيئة اهتماما كبيرا وتوجت ذلك باستمرار تجديد حصولها على شهادة الأيزو 14001 للبيئة واستمرارها في قيادة شركات الاسمنت في المملكة كأول شركة أسمنت سعودية تحصل على هذه الشهادة منذ 2007 وحتى الان، وتجدر الإشارة إلى أن الشركة مستمرة في تنفيذ العديد من المشاريع التي تهدف للمحافظة على البيئة.

أسمنت القصيم :

جاء في تقرير مجلس الإدارة فيما يخص البيئة التالي : " التزاماً من أسمنت القصيم بمسؤوليتها الاجتماعية فقد أولت موضوع المحافظة على البيئة عناية فائقة حيث قامت بتنفيذ العديد من المشاريع البيئية التي تهدف إلى الارتقاء بالمستوى البيئي بما يماثل نظيراتها في العالم الصناعي المتقدم وبأعلى المواصفات القياسية وذلك من خلال تطوير وتحديث معداتها وأساليب عملها وتقيدها بالمعايير والشروط البيئية ، ومن أهم المشاريع والإجراءات البيئية التي تم اتخاذها خلال العام 2010م التالي :

- تم بنجاح تركيب وتشغيل عدد (4) محطات رصد آلي لصد كمية الغبار العالق بالجو في المناطق المحيطة بالشركة وتعمل هذه المحطات على قياس كمية الجسيمات الدقيقة

المنبعثة من المصنع والبيئة حيث أن كمية الجسيمات التي يتم قياسها حول مصنع الشركة ستعطي مؤشرات واضحة لمواصلة التحسينات البيئية التي تقوم بها أسمنت القصيم ، إذ أن متوسط قياس نوعية الهواء أقل بكثير من سقف الحد المسموح به.

- حافظت أسمنت القصيم وبشكل جيد على مستويات انبعاث الغبار من وحدات المصنع من أفران وطواحين في حدود معايير مصلحة الأرصاد وحماية البيئة ، وذلك طوال عام 2010م، ونشير إلى أنه ولغرض تقييم الأداء البيئي والتأكد من الالتزام بالمعايير العالمية فإنه يجري القياس المستمر وعلى مدار الساعة لمستويات الغبار المبعث من المصنع وانبعاث الغازات من مراحل الإنتاج المختلفة.
- تمت أعمال التدقيق والإشراف الخارجي بنجاح ودون أي مخالفات لنظام إدارة الأيزو : أيزو 9001:2008 للجودة والأيزو 14001:2004 للبيئة.
- قامت أسمنت القصيم بشراء وتشغيل كائنة طرق متطورة ذات كفاءة عالية في تنظيف الطرق والساحات داخل مقر ومناطق الشركة دون إثارة الغبار.
- قامت أسمنت القصيم بمكافحة التلوث بمختلف أنواعه وأصنافه، مثل التلوث السمعي والتلوث البصري، حيث يتم قياس الضجيج والاهتزاز لمناطق المصنع والمناطق المحيطة به، وتتطابق هذه القياسات مع أقوى المواصفات العالمية .
- تسعى أسمنت القصيم إلى إيجاد بيئة خضراء وتوسيع رقعة الغطاء النباتي ، والشركة مستمرة في تنفيذ وتطوير خططها في هذا الجانب.

أسمنت اليمامة :

جاء في تقرير مجلس الإدارة التالي : " وفي مجال جهود المحافظة على البيئة، تلتزم الشركة بتطبيق كافة المقاييس والمعايير السعودية والعالمية للحفاظ على سلامة البيئة تحت إشراف ومتابعة مصلحة الأرصاد وحماية البيئة في المملكة، وتراعي كافة المتطلبات ضمن المبادئ الأساسية التي تتبناها في سياستها التشغيلية في مصانعها وتحرص على انتظام وسلامة أعمال الفلاتر في كل مرافق المصنع بكفاءة تامة تفوق كثيراً المتطلبات المحددة من قبل مصلحة الأرصاد وحماية البيئة في المملكة، ولقد حصلت الشركة على الشهادات التالية من شركة الفحص العالمية السويسرية SGS:

- شهادة مطابقة نظام الإدارة البيئية ISO14001 (وتعتبر الشركة من الشركات الأوائل التي حصلت على هذه الشهادة في المملكة)
 - شهادة إدارة السلامة والصحة المهنية OHSAS18001 (وتعتبر الشركة هي أول شركة سعودية تحصل على هذه الشهادة في قطاع الأسمنت)
- هذا وقد قامت شركة أسمنت اليمامة برعاية الملتقى الأول للسلام لجميع شركات الأسمنت العاملة بالمملكة لتعزيز التواصل بين هذه الشركات ووضع معايير للسلامة متفق عليها تكون مرجع للجميع في هذا الخصوص.

تحليل ما سبق:

حيث يتضح لنا من خلال ما سبق أن المعلومات التي تتعلق بالبيئة هي معلومات وصفية ولا تتضمن أي معلومات مالية أو كمية، وقد تضمن الإفصاح فقط تقرير مجلس الإدارة حيث لا يوجد أي معلومات عن البيئة في القوائم المالية، كما أن بعض الشركات تسعى للحصول على بعض الشهادات العالمية المهمة بأفضل الممارسات والمعايير الدولية في حماية البيئة.

الإفصاح عن مخاطر الشركة البيئية :

الإفصاح عن مخاطر الشركة البيئية				
اسم الشركة	تقرير مجلس الإدارة	التقارير المالية	إيضاحات القوائم المالية	الإجمالي
اسمنت الجنوبية	لا	لا	لا	
أسمنت السعودية	نعم	لا	لا	
اسمنت الشرقية	لا	لا	لا	
اسمنت العربية	لا	لا	لا	
اسمنت القصيم	نعم	لا	لا	
اسمنت اليمامة	لا	لا	لا	
اسمنت تبوك	لا	لا	لا	

تحليل الجدول التالي :

يتضح لنا من الجدول السابق بأنه لم تقوم الشركات بتقديم أي معلومات عن المخاطر البيئية على الشركة، حيث لم تقوم شركات العينة بالإفصاح عنها في قوائمها المالية والتي تتضمن تقرير مجلس الإدارة والميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة، حيث تم الإفصاح عن مخاطر بيئية في تقرير مجلس الإدارة فقط لشركتين هما (اسمنت السعودية وأسمنت القصيم) ، رغم أنه لم يتضمن الإفصاح توضيح مفصل ولكن تم الإشارة إلى ذلك حيث ذكرت شركة أسمنت القصيم في البند الثامن من تقرير مجلس الإدارة والذي حمل عنوان " إدارة المخاطر المتعلقة بأسمنت القصيم " حيث ذكر " يشمل نشاط أسمنت القصيم تصنيع وتسويق الأسمنت، وكما هو الحال في الأنشطة الصناعية المشابهة الأخرى فإن نشاط الشركة معرض لمخاطر العمل المتعارف عليها سواء المباشرة المتصلة في طبيعة العمل أو غير المباشرة الخارجية والتي عادة ما يتم تصنيفها إلى مخاطر رئيسية مالية وتشغيلية وتسويقية وبيئية"

التلوث السمعي والتلوث البصري :

حيث لم تقوم أي شركة من شركات العينة بالإفصاح عن أنواع التلوث ومنها التلوث السمعي والتلوث البصري ، فقط شركة واحدة قامت بالإفصاح عن ذلك حيث تم ذكر ذلك في تقرير مجلس الإدارة لشركة اسمنت القصيم حيث ذكرت التالي " قامت أسمنت القصيم بمكافحة التلوث بمختلف أنواعه وأصنافه، مثل التلوث السمعي والتلوث البصري، حيث يتم قياس الضجيج والاهتزاز لمناطق المصنع والمناطق المحيطة به، وتتطابق هذه القياسات مع أقوى المواصفات العالمية"

النتائج والتوصيات:

على ضوء ما تقدم نخلص إلى أهم النتائج وهي كالتالي :

- لم تتضمن التقارير المالية معلومات كمية أو نوعية أو مالية لتكاليف البيئية التي تكبدتها مصانع الاسمنت.
- لم يتم الإفصاح عن أي معلومات تخص قيام المصانع الاسمنت السعودية (المساهمة العامة) بتطبيق مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية على ضوء المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة) والصادرة من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير المحاسبية الدولية.
- قد تكون أحد أهم الأسباب التي أدت إلى عزوف شركات الاسمنت عن توفير معلومات عن تكاليف البيئية ضمن القوائم المالية هو التشريع القانوني حيث لا تتضمن المعايير السعودية أي معلومات تخص محاسبة البيئة فيما يخص محاسبة البيئية.

- يوجب على مجلس الإدارة أن يقدم معلومات كافية عن البيئة، حيث يتضح لنا مما سبق أن الشركات العينة قامت بالإفصاح عن معلومات وصفية عن البيئة ضمن تقارير مجلس الإدارة، حيث اتضح أن جميع الشركات قامت بالإفصاح عن معلومات بيئية ما عدا شركتين لم تقوم بذلك.
- يجب ان يكون هناك تعاون مستمر بين مصلحة الأرصاد وحماية البيئة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بسن قانون يلزم الشركات أو المصانع ذات التأثير على البيئة بأن تقدم ضمن قوائمها المالية للمحاسب القانوني ما يثبت التزام الشركات بمعايير حماية البيئة.
- يتوجب على جميع المصانع الالتزام بحماية البيئة وأن تلتزم بجميع المعايير وأن يتم معاقبة كل من يخالف ذلك.
- الرقابة والمتابعة المستمرة على مصانع التي تبعث أنواع مختلفة من التلوث من قبل مصلحة الأرصاد وحماية البيئة.

المراجع الكتب العربية :

- 1- جعفر، عبد الاله نعمة، 2002، "أثر المحاسبة على التكاليف الاجتماعية لتلوث البيئة على اقتصاديات المشروع الصناعي"، عمان-الاردن

دوريات ودراسات:

- 1- القطان، وليد عبد العزيز ، (2009)، تقييم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية المساهمة الكويتية ، مجلة المحاسبون العدد 42- يناير 2009م

المنشورات المهنية:

- 1- المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، 2008م
- 2- المعايير المحاسبية السعودية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2003م.
- 3- إرشادات فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ، رقة عمل حول ، المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة، 1999م.
- 4- تقرير توقعات البيئة العالمية رقم 4، الصادر من برنامج الأمم المتحدة للبيئة

المواقع الالكترونية

موقع مصلحة الأرصاد وحماية البيئة <http://www.pme.gov.sa/EnvARules.pdf>

موقع تداول الأسواق المالية السعودية <http://www.tadawul.com.sa>

موقع الصحة العالمية www.who.int/ar