

الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وأثرها
على جودة القوائم المالية

The difficulties that Libyan cement companies face in disclosing their environmental performance and their impact on the quality of the financial statements.

أ. أبو القاسم محمود أبوستالة

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية الاقتصاد / جامعة المرقب

الملخص

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في التعرف على أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة محكمة ومعدة لمقياس (ليكرت الخماسي) كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية والمعلومات الإحصائية اللازمة من مجتمع الدراسة، بالتطبيق على جميع شركات الإسمنت، والتي استهدفنا فيها جميع المالىين بأقسام المالية والمراجعة الداخلية، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فإن الباحث اعتمد أسلوب المسح الشامل حيث تم توزيع عدد (90) استمارة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وبعد منح المشاركين فترة كافية للإجابة على أسئلة الاستبانة، تم استلام عدد (83) استمارة صالحة للتحليل وبنسبة (90.22%). وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: توجد علاقة تأثير سلبية ذات دلالة إحصائية بين الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وجودة القوائم المالية. واعتماداً على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة التركيز على عقد المؤتمرات والندوات العلمية وورش العمل المتخصصة، لبيان أهمية الإفصاح البيئي، وفوائده، وإجراءات تطبيقه، وما للصعوبات التي تواجه الإفصاح البيئي من أثر سلبي على جودة القوائم المالية.

Abstract:

The main objective of this study is to identify the impact of Obstacles to Libyan cement companies' adoption of environmental disclosure on the quality of financial statements, The aim of study was to identify on the influence of Awareness of Libyan cement companies of the importance of environmental disclosure on financial Statements Quality, The aim of study was to identify on the influence of environmental accounting disclosure on financial Statements Quality. For implementing the study goal, the study used the descriptive analytical approach through a questionnaire survey conducted and distributed on a random sample of (90) financial employees and internal auditors that working in all cement companies, and at the end (83) questionnaires were returned A valid form for analysis, at a rate of (90.22%). The research has reached a number of findings: There is a negative, statistically significant impact relationship between the obstacles to Libyan cement companies' adoption of the disclosure system for their environmental performance and the quality of the financial statements, Based

on the results of the study, the researcher recommended, The need to focus on holding conferences, scientific symposia and specialized workshops, To demonstrate the importance of environmental disclosure, and its benefits, The obstacles and difficulties that limit the application of the environmental disclosure system have a negative impact on the quality of the financial statements.

المقدمة:

تعد الموضوعات الخاصة بالمحاسبة البيئية، والإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية من الموضوعات المتداولة والآخذة بالتزايد في العقود الأخيرة، وذلك استجابة للضغوط المجتمعية المتأتية من زيادة الوعي البيئي لدى الافراد والمنظمات ذات الشأن، وقد كان للتقارير البيئية الصادرة عن الشركات ذات الصناعات الحساسة للبيئة اهتماماً كبيراً لدى العديد من الجهات الرسمية وغير الرسمية. ونتيجة لغياب المعايير والقوانين والتشريعات التي تلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية، فقد أدى ذلك لتباين نطاق وأهمية هذه المعلومات (صالح، 2015، ص2).

أمام أهمية وضرورة تفهم الشركات الصناعية واعترافها بالمحاسبة البيئية وبمسئوليتها اتجاه البيئة كان من الضروري الاهتمام "بدراسة الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الإفصاح البيئي وأثره على جودة القوائم المالية" وفي ظل مسؤولية الشركات عما تسببه للبيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها الصناعي، سواء كانت تلك الأضرار ملموسة أو غير ملموسة وأصبح من الضروري أن تعمل الشركات الصناعية على تحسين الأداء البيئي، ودعم التنمية المستدامة في إطار ترشيد استخدام الموارد الطبيعية المتاحة وبما يحفظ حقوق الأجيال القادمة (الهاجري وآخرون، 2019، ص486).

ان المحاسبة كنظام يستهدف معالجة البيانات لإنتاج معلومات مالية، وإيصالها من خلال التقارير والقوائم المالية والتي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية، يتم إيصالها لعدة مستفيدين بالشكل مناسب والوقت المناسب وبدقة متناهية وبأقل تكلفة ممكنة. ويعتمد المستفيدون على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم التي تتعلق غالباً بعملية تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات الأكثر كفاءة. ونتيجة لغياب المعايير والقوانين والتشريعات بالدولة الليبية التي تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية، وانطلاقاً مما سبق جاءت هذه الدراسة لتوضح ما لصعوبات الإفصاح عن المعلومات البيئية من أثر على جودة القوائم المالية.

1- الدراسات السابقة:

إن المنتبغ للأدبيات المحاسبية، يلاحظ وجود العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة البيئية للشركات وخاصة منها الناشطة في صناعات حساسة بيئياً في دول العالم عموماً والدول العربية

خصوصاً، إلا أن هناك شحا في الدراسات الليبية التي قامت بتناول هذا الموضوع خصوصاً في دراسة صعوبات الإفصاح البيئي وأثره على جودة القوائم المالية بالشركات الصناعية الأشد تأثيراً على البيئة، حيث تعتبر صناعة الإسمنت من الصناعات الملوثة للبيئة، وسوف يتم تناول بعض هذه الدراسات وهي: دراسة قام بها (براهيمي، و شريقي، 2021) وهدفت إلى التعرف على واقع القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، والصعوبات التي تعترض عملية الإفصاح، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: غياب الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للمؤسسات قيد الدراسة واكتفاؤها بالإفصاح الوصفي للبعض منها، حيث يتم تضمين التكاليف البيئية والعوائد ضمن تكاليف التشغيل، كما خلصت الدراسة إلى وجود صعوبات تحد من الإفصاح البيئي وأهمها عدم وجود معايير تحدد عملية وكيفية الإفصاح عن تلك المعلومات، ونقص الخبرات والكفاءات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية. وهدفت دراسة (بكري، 2021) إلى التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية لمعرفة مدى اهتمام المنشآت التجارية وأيضاً التعرف على الصعوبات والصعوبات التي تواجهها المنشآت التجارية عند تطبيق المحاسبة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تفصح المنشآت قيد الدراسة عن الإجراءات والسياسات المتبعة للحفاظ على البيئة، كما خلصت الدراسة إلى وجود تشريعات وقوانين تلزم المنشآت التجارية بقواعد ومعايير المحاسبة البيئية. أما دراسة قام بها (بوجمعة وجودي، 2020) فهدفت إلى التعريف بالمحاسبة البيئية وبيان كيفية قياس عناصرها المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية، وكذلك تهدف الدراسة إلى إبراز مزايا ومحددات تطبيقها في الشركات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن المحاسبة البيئية تساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وتقييم الأداء البيئي وتحسينه، وكذلك خلصت الدراسة إلى أنه هناك محددات تعيق عملية تطبيق المحاسبة البيئية. وهدفت دراسة (احمد وشيته، 2019) إلى توضيح دور وأهمية التكاليف البيئية وكيفية قياسها ومعالجتها محاسبياً والإفصاح عنها في القوائم المالية، والصعوبات التي تواجه تطبيقها في الشركات الصناعية الليبية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، عدم توفر نظام محاسبي يفي بمتطلبات وأغراض محاسبة التكاليف، بالرغم من أدراك مسؤولي الشركتين محل الدراسة لأهمية التكاليف البيئية إلا أن القوائم المالية خالية من أي بنود خاصة فيما يتعلق بالتكاليف البيئية، وكذلك هناك قصور واضح في مستوى التأهيل العلمي للكوادر البشرية العاملة في الشركات محل الدراسة. وفي ذات الاتجاه هدفت دراسة (أبوستالة، 2019) إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية لصناعة الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي البيئي، وكذلك معرفة الصعوبات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية لصناعة

الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، إن النظام المحاسبي المطبق في الشركة الاهلية المساهمة للإسمنت لا يوفر أي مستوى من الإفصاح البيئي في تقاريره الختامية، وكذلك خلصت الدراسة إلى وجود صعوبات تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة بالإفصاح عن أدائها البيئي أهمها سلوك الإدارة وعدم اهتمامها بالبيئة وكذلك غياب دور الجهات الرقابية والمنظمات التي لها اهتمام بالبيئة. وهدفت دراسة (الهاجري وآخرون، 2019) إلى تحديد الصعوبات والمشكلات التي تواجه القياس الموضوعي للمعلومات البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية على قيمة المنشأة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، وجود تأثير جوهري للقياس الموضوعي للمعلومات البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية، من خلال ملاءمة هذه المعلومات لاتخاذ القرارات وزيادة موثوقية هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها، مما ينعكس ذلك على تحسين جودة القوائم المالية للشركة. فأما (الجعفري و بلق، 2018) فهذه دراستهم لمعرفة الصعوبات التي تواجه الشركات النفطية الليبية في قياس وتحليل التكاليف البيئية والإفصاح عنها، ومعرفة مدى تطبيق الشركات النفطية الليبية للمحاسبة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أنه هناك علاقة ايجابية لمستوى القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على مستوى جودة المعلومات المحاسبية، وأنه توجد صعوبات تواجه الشركات الصناعية في قياس وتحليل التكاليف البيئية والإفصاح عنها والمتمثلة في غياب الوعي البيئي لدى المسؤولين في الشركات الصناعية، وفي غياب المنافسة بين الشركات الصناعية على أساس الجوانب البيئية، وارتفاع تكاليف تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية، وغياب التشريعات المتعلقة بالبيئة والملزمة بعملية الإفصاح عن الاداء البيئي. وهدفت دراسة (جليط، 2018) إلى تعرف على مدى أهمية تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية وكذلك محاولة التعرف على أهم الصعوبات التي تؤدي إلى عدم قيام هذه المؤسسات بالإفصاح عن أدائها البيئي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، الى انه هناك ادراك ووعي لدى مسؤولي المؤسسات الصناعية بأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لتحسين الاداء البيئي، وايضا خلصت الى اهم الصعوبات التي تحد من قيام المؤسسات بالإفصاح عن أدائها البيئي والمتمثلة في عدم ادراك مفهوم المحاسبة البيئية، وعدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي، وعدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الاداء البيئي في القوائم المالية. وكذلك قامت (المحجوب والنويجي، 2018) بدراسة أهمية تطبيق نظام للمحاسبة عن التكاليف البيئية في تلبية احتياجات متخذي القرار بالشركة الليبية

للحديد والصلب، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، إلى أن الشركة الليبية للحديد والصلب تولي اهتماماً بالقضايا البيئية، وكما أن الشركة تواجه صعوبات وصعوبات تعترض عملية تطبيق نظام المحاسبة عن التكاليف البيئية بها، وأن تطبيق المحاسبة البيئية بالشركة يؤدي إلى ترشيد عملية اتخاذ القرار ومنه تحسين الاداء البيئي للشركة. وهناك دراسة (أشكال، 2018) التي هدفت للتعرف على مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة البيئية في شركة راس لانوف لتصنيع النفط والغاز، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، إلى أن الشركة تبذل جهود في سبيل الحفاظ على البيئة وتحسينها سواء داخل الشركة او خارجها، كما أن لديها وعي والتزام بضرورة حماية البيئة، ورغم توافر المعلومات والتقارير عن الاداء البيئي للشركة الا انه لا يتم الإفصاح عن هذه المعلومات بالشكل الذي يسمح للمستخدمين من تقييم اداء الشركة البيئي، وانه هناك صعوبات تحد من الإفصاح عن تلك المعلومات. واما دراسة (ملاح، 2017) فهدفت إلى إظهار حاجة المؤسسات الاقتصادية لتطبيق محاسبة تكاليف البيئية، والتعرف على أسس وأساليب الإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية في القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، الى ان الإفصاح البيئي هو أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الاداء البيئي للمؤسسة، وكما خلصت الى انه هناك العديد من الصعوبات التي تقف دون قيام الشركة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ومنها عدم وجود قوانين او تحفيزات تلزم الشركة محل الدراسة بالإفصاح محاسبيا عن تكاليفها البيئية. وكما قامت دراسة (محمد، 2017) بتسليط الضوء على اساليب وطرق القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية، وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية، والصعوبات التي تعترض تطبيقها في قطاع المقاولات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، توجد علاقة طردية جوهرية بين أهمية البيانات الخاصة بالأثر البيئي لكل ادارة في المنشآت بقطاع المقاولات وتحسين جودة المعلومات المحاسبية،، توجد علاقة طردية جوهرية بين الصعوبات والعوامل المطلوبة لتطبيق القياس والإفصاح عن الأثر الاداء البيئي في القوائم المالية وأثر استخدام القياس والإفصاح في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وتناولت دراسة (ابوخريص، 2016) واقع الإفصاح عن الانشطة البيئية في القوائم المالية المجمع للمؤسسة الوطنية للنفط وصعوباته، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، الى أنه لا تتوفر متطلبات الإفصاح البيئي عن الانشطة البيئية في قطاع النفط الليبي، ولم تفصح القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للنفط عن أي معلومات بيئية، وكما أن الدراسة خلصت لوجود صعوبات تحد من الإفصاح عن الانشطة البيئية منها(لا يوجد معايير محاسبية كافية وواضحة للإفصاح عن الانشطة البيئية، النظام المحاسبي التقليدي

الموجود لا يتماشى مع متطلبات الإفصاح عن الأنشطة البيئية، عدم توفر بيانات بيئية لعدم وجود تقارير بيئية. وكما عمل (الفضلي والمسماري، 2016) على دراسة صعوبات تطبيق المحاسبة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، بأن الشركات محل الدراسة قادرة إلى حد ما في تحديد مسؤوليتها البيئية، وأنه هناك صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات النفطية والمتمثلة في (ضعف الكوادر المحاسبية القادرة على قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، وعدم الدراية بالمعايير والاصدرات المحاسبية الدولية التي تنظم المحاسبة البيئية والمحلية الخاصة بالمحاسبة عن الأنشطة البيئية. وتناولت دراسة (لعبيدي، 2015) القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، إلى وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئي، ووجود علاقة ارتباط بين المخاوف والصعوبات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الاداء البيئي للمؤسسات الصناعية، ووجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسات الصناعية. وكما قامت دراسة (الدوسري، 2011) بتسليط الضوء على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، على وجود أثر للالتزام الادارة العليا بالمعايير البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وايضاً على وجود أثر لإجراءات تبويب للتكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ووجود أثر للصعوبات التي تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وهدفت دراسة (Saleh & Jawabreh، 2020) إلى التعرف على دور الوعي البيئي في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وأهميتها للمستثمرين في المساهمة العامة الصناعية، وكذلك ودراسة تأثير قرارات الاستثمار على البيئة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ان تمتلك إدارة الشركات وعياً كافياً بأهمية المحاسبة البيئية وتطبيق المحاسبة البيئية، كما خلصت الدراسة إلى ان لدى الشركات إحساس بالخوف وعدم الرغبة في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي بسبب عدم التأكد من الفوائد من هذا التطبيق ويخشى أن يكون عبئاً إضافياً على الشركة، وأنه هناك إجماع على وجود صعوبة للشركات الصناعية للامتثال للتشريعات والمعايير البيئية. وكما قامت دراسة (Aly Hossam، 2019) بتسليط الضوء على دور الإفصاح المحاسبي البيئي لتحسين الأداء المالي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الشركات المدرجة بالبورصة المصرية ليس لها التزام بالإفصاح عن معلومات عن أدائها البيئي، وكذلك خلصت الدراسة إلى انه هناك الكثير من الصعوبات والاسباب

التي تمنع الشركات المدرجة في البورصة المصرية للإفصاح عن أدائها البيئي، وان الملاحظات والملاحق التفسيرية للقوائم المالية لم تتضمن أي معلومات حول المخاطر البيئية الناتجة عن طبيعة الشركات. هدفت دراسة (Joudeh, et al، 2018) إلى توضيح تقييم حالة الإفصاح البيئي في التقارير المالية لشركة التعدين والاستخراج الأردنية للشركات المساهمة المدرجة في البورصة الأردنية، كما انها هدفت إلى تحديد عوائق الإفصاح البيئي الخارجي والداخلي التي تواجه شركات التعدين الاردني وشركات الاستخراج في التقارير السنوية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ان أن شركات التعدين الأردنية لا تقدم الإفصاح البيئي في التقارير السنوية بشكل صحيح، وان شركات الاستخراج ركزت فقط على تقديم الإفصاح البيئي الايجابي، كما خلصت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية تواجه البعض المشاكل التي تمنع عملية تقديم الإفصاح البيئي بشكل صحيح. وتناولت دراسة (Elnagy، 2014) القياس والإفصاح عن تكاليف جودة البيئة وتأثيرها على البيان المالي المنشور، وهدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج للإفصاح وقياس وتحليل تكاليف الجودة البيئية تظهر نتائجها على التقارير والقوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم وجود مقاييس محاسبية محددة ومناسبة لقياس تكاليف الجودة البيئية على الأنشطة الصناعية ادى إلى عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية. واما دراسة (Ibrahim، 2014) فهدف إلى تحديد كمية ونوع وطرق الإفصاح البيئي الليبي شركات المقاولات في تقاريرها السنوي، وفحص مدى التأثير الاجتماعي والبيئي والسياسي الاقتصادي على CED، وكذلك هدفت الدراسة إلى تطوير إطار للإفصاح البيئي في صناعة البناء الليبية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها كان مستوى الإفصاح البيئي لشركات المقاولات الليبية منخفضاً جداً ، وهو يشير إلى أن الإفصاح لا يزال في مراحله الأولية، وأنه من الصعوبات التي تحول دون الإفصاح عن المعلومات البيئية لعدم وجود تشريعات كافية تتعلق بالإفصاح البيئي في ليبيا و نقص المؤهلات الأكاديمية والخبرة العملية تؤثر سلباً على الإفصاح البيئي. وكما تناولت دراسة (Solomon & Lewies، 2002) الدوافع والصعوبات للإفصاح البيئي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها انه يوجد اتفاق بين معدي ومستخدمي المعلومات البيئية على الدوافع للإفصاح عن المعلومات البيئية مثل التزام بالنظم والقوانين، وقبول التغيرات في أخلاق وثقافة المجتمع، وتلبية الطلب على المعلومات البيئية وغيرها، كما خلصت الدراسة إلى ان الزيادة الملحوظة في الإفصاح عن المعلومات البيئية خلال الفترة الاخيرة في بريطانيا لم ترقى إلى المستوى المطلوب، وإن هذا النوع من الإفصاح يعاني عدداً من حالات عدم الملاءمة، وخصوصاً في الشركات المتوسطة وصغيرة الحجم.

ويستخلص من الدراسات السابقة: بأنها طبقت في بيئات مختلفة، وأن نتائج معظم الدراسات تؤكد على قصور وضعف شديدين في الإفصاح البيئي بالقوائم والتقارير السنوية للشركات وأنه لم يرتقي إلى المستوى المطلوب، ووجود صعوبات ومشاكل تواجه الشركات في الإفصاح عن أدائها البيئي، وأن صعوبات الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية هما متغيرين مهمين بالنسبة لمنشآت الأعمال، وأن دراسة هذه المتغيرات سوف تعود بالفائدة على الشركة والمجتمع والبيئة على حد سواء، لكن ما تم ملاحظته بأن أي من الدراسات السابقة لم تجمع بين المتغيرين ولم تحدد الخطوات التي يمكن أن تُتبع من قبل الهيئات العلمية والمهنية في تحديد أثر صعوبات الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية، وهذا ما سوف يحاول الباحث القيام به من خلال بيان وضع الشركات من القضايا البيئية وتبيان أثره على جودة القوائم المالية بالتطبيق على بيئة الأعمال الليبية.

2- الفجوة البحثية والإسهام العلمي للدراسة:

تسهم هذه الدراسة في الأدبيات المتعلقة بالإفصاح البيئي بالدول النامية وكذلك العلاقة بين صعوبات الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية، وهو تركيز لم يحظ باهتمام كبير من قبل الدراسات السابقة. على سبيل المثال لا يوجد دراسات متعلقة بالمنطقة العربية التي تركز على العلاقة بين صعوبات الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية حسب علم الباحث. وهذه الدراسة هي أول دراسة معروفة في ليبيا لتقصي العلاقة بين صعوبات الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية، وهكذا فإن هذه الدراسة تضيف أهمية الإسهام في مجموعة الأدبيات المحاسبية في منطقة البلدان النامية، وأخيراً من المتوقع أن تساعد هذه الدراسة الباحثين والمنظمات وأصحاب المصلحة في ليبيا أو الدول العربية ليدركوا تأثير صعوبات الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية.

3- إشكالية الدراسة:

تتمثل طبيعة الدراسة الحالية في تأكيد وتحديد منظور وتصورات شركات الإسمنت تجاه الإفصاح البيئي ومناقشة العوامل التي تؤدي إلى مزيد من الإفصاح عن المعلومات حول القضايا البيئية، والصعوبات التي تواجه تلك الشركات في الإفصاح عن أدائها البيئي، حيث يعد مبدأ الإفصاح أحد أهم المبادئ المحاسبية، ولقد حظي موضوع الإفصاح البيئي الذي يعد جزءاً من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية باهتمام كبير منذ عام 1990 فيري (Peters & Romi.2013) بأن الوكالات الأخلاقية والإنسانية تدعو بإلحاح إلى التوقف عن حجب المعلومات البيئية وتسعى إلى إقناع الشركات بمناقشة التكاليف المتوقعة وفوائد الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية. ويركز الباحث المختلفون على فجوة المعرفة في

البلدان غير المتقدمة ويطلبون المزيد من الدراسات في البلدان النامية عن الإفصاح البيئي (Carreira. et. al,2015) وليبيا كبلد نام يعاني من ممارسات حجب الإفصاح البيئي حيث لم تقم المؤسسات على مختلف أحجامها بتطبيق الإفصاح البيئي في تقاريرها، ولم يعثر على أي دليل يتعلق بممارسات الإفصاح البيئي لا من حيث كميتها ولا من حيث جودتها في ليبيا. كما تبين أن قلة الوعي ونقص التعاون وعدم الاهتمام بالسمعة والقضايا القانونية من بين أهم صعوبات عدم الإفصاح عن القضايا البيئية في ليبيا (Nasser et al,2010) وبذلك أصبحت هناك حاجة لفرض اللوائح القانونية لتشجيع الشركات المحلية على البدء في ممارسة الإفصاح البيئي (Aldrugi & Abdo, 2014)، وكنتيجة للاهتمام المتزايد من قبل الدول المتقدمة والنامية بموضوع الإفصاح البيئي أصبح من الأهمية بمكان إعطاء هذا الموضوع حقه من قبل الباحثين والاكاديميين في ليبيا وإثرائه بالبحوث والدراسات، وعليه جاءت هذه الدراسة لبحث أثر صعوبات الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية بشركات قطاع صناعة الإسمنت الليبية ولتحقيق ذلك فإنها تسعى للإجابة على التساؤل التالي:

ما هو أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية؟

4- هدف الدراسة:

يتمثل هدف الدراسة الرئيس بعد أسئلة الدراسة أعلاه، التعرف على أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية، وهذه الدراسة من الممكن أن تسهم في تطوير الإفصاح البيئي.

5- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي نبخته، وتكمن الأهمية في التجسيد الواقعي والحقيقي لعلاقة التأثير الموجودة في مجتمع الدراسة وتفسير وجودها مع ايجاد القوة التفسيرية لذلك. واذ ستسهم هذه الدراسة في حصر الصعوبات التي تواجه شركات مجتمع الدراسة في الإفصاح عن أدائها البيئي وتأثيرها على جودة القوائم المالية، وتقدم أفكاراً لإجراء المزيد من الدراسات في مجال البيئة.

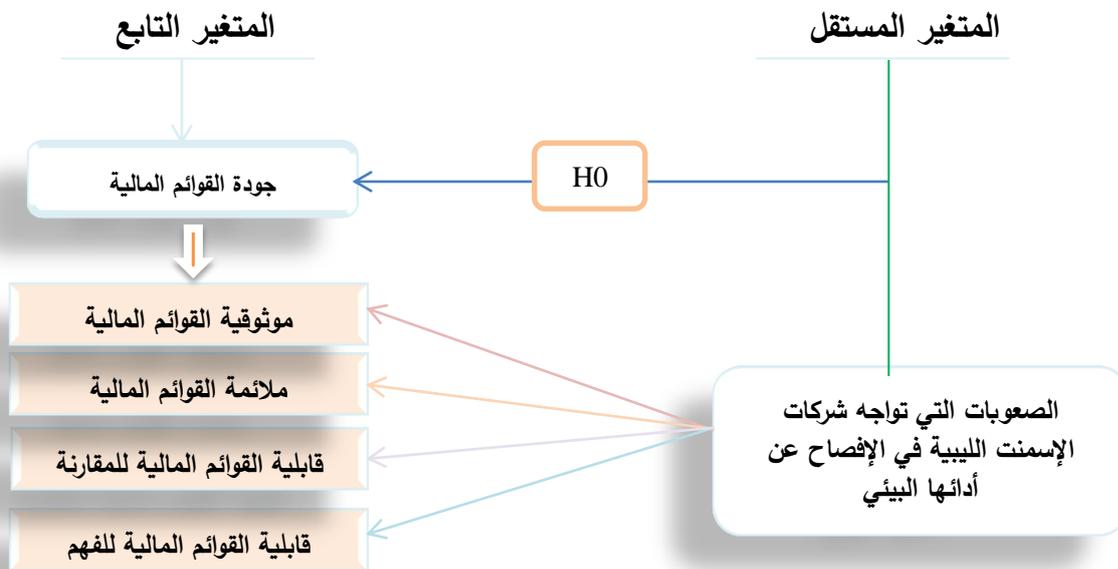
6- فروض الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تمت صياغة الفرضية التالية:

Ha- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لصعوبات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية على جودة القوائم المالية.

7- نموذج متغيرات الدراسة:

استناداً إلى الأطار النظري والدراسات السابقة حول متغيرات الدراسة، وفي ضوء اشكالية الدراسة وأهدافها، تم تصميم مخطط افتراضي المبين في الشكل رقم (1) والذي يعبر عن العلاقة السببية بين صعوبات الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية.



الشكل رقم (1) نموذج متغيرات الدراسة

المصدر: إعداد الباحث

8- حدود الدراسة:

من أجل الإلمام بمشكلة الدراسة وفهم جوانبها المختلفة تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

1.8 الحدود الموضوعية: أقتصر الباحث في دراسته على معرفة أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية.

2.8 الحدود المكانية والزمانية: توجهت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية التي تمثل مجتمع الدراسة في شركات الإسمنت، خلال الفترة الواقعة ما بين (نوفمبر 2021 إلى إبريل 2022).

3.8 الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة للأراء وإجابات الماليين والمراجعين الداخليين بشركات الإسمنت الليبية.

9- الاطار النظري للدراسة:

في هذا الجزء سيتم تناول مفهوم الإفصاح البيئي وصعوباته وجودة القوائم المالية ومعاييرها.

9-1 الإفصاح البيئي:

حظى مفهوم الإفصاح عن الاداء البيئي باهتمام واسع من قبل الباحثين من خلال الدراسة والبحث والنقاش، سواء أكان في البحوث العلمية أو في المؤتمرات المهنية، ونظرا لتوسع المطالبات بالإفصاح عن البيانات والمعلومات حول أثر الأنشطة الاقتصادية على البيئة المحيطة بها.

فقد عرف (بنداس وحسن، 2019، ص89) الإفصاح البيئي بأنه الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع بواسطته الشركات الصناعية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة بنشاطاتها ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك. وعرف الإفصاح البيئي على أنه " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء (أبوستالة، 2022، ص182). ويعرف الإفصاح البيئي على أنه مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بإداء وانشطة الادارة البيئية للمنشآت الاقتصادية والاثار المالية المرتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل (Deegan, 2009, p282).

9-2 صعوبات وأسباب عدم الإفصاح البيئي:

اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد، كما أن لجنة المعايير المحاسبية ببريطانيا (UKASB) أوصت بضرورة ووجوب إفصاح المؤسسات عن أنشطتها البيئية والتقرير حول التكاليف والعوائد الناجمة على تلك الأنشطة، وعليه فإن إفصاح المؤسسات عن أدائها البيئي له عدة صعوبات وأسباب كما بينها (يوسف وآخرون، 2015):

- عدم وجود معايير دولية أو محلية للمحاسبة البيئية.
- عدم وجود تشريعات وقوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية.
- صعوبة قياس التكاليف البيئية.
- عدم الإلمام الكافي لدى متخذي القرار بالمواضيع البيئية.
- صعوبة قياس العائد الاجتماعي.

9-3 جودة القوائم المالية: من خلال مراجعة الأدبيات العلمية بخصوص جودة القوائم المالية فإنه لا يوجد مفهوم محدد لجودة القوائم المالية، والجودة يعد من المصطلحات الجديدة التي تهدف إلى تطوير الأداء بصفة مستمرة، وعلى الرغم من ذلك نجد أن مفهوم الجودة من المفاهيم التي يلجأ إليها بعض الغموض ويختلف مفهومها من نطاق لآخر، ويمكن توضيح أهم المفاهيم بخصوص ذلك على النحو الآتي:

فعرف (بشنة وبوعموشة، 2019، ص43) مفهوم الجودة لغويا على أنها " من أصل الفعل الثلاثي (جاد)، والجيد نقيض الرديء، وقد جاد جودة وأجاد أي أتى بالجيد من القول والفعل، وجاد الشيء جودة، وجودة أي صار جيدا، وإحداث الشيء فجاد والتجويد مثله، ". واما (سعدية وآخرون، 2020، ص33) فعرفت الجودة بأنها هي الدقة والاتقان من خلال تطبيق المعايير الخاصة بالأداء الممتاز، وحتى أن ديننا الحنيف أوصانا بذلك فعلى سبيل المثال يقول رسول الله صل الله عليه وسلم " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه" وكما عرف (Bala, 2013, p67) الجودة بأنها "الخصائص المفيدة للمعلومات المحاسبية والتي تساعد المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية والمسؤولين عن القوائم والتقارير المالية في تقييم المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق طرق وأساليب محاسبية بديلة".

وعرف (كوكو وآخرون، 2019، ص138) جودة القوائم المالية بأنها هي خلو القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وإمكانية قدرة تلك التقارير على التنبؤ بالوضع المستقبلي للمؤسسة. وعرفت جودة القوائم المالية بأنها تمتع المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بمجموعة من الخصائص النوعية الأساسية والتعزيزية متمثلة في الملاءمة والمصدقية والقابلية للمقارنة بما يلبي الاحتياجات المختلفة لكافة مستخدمي تلك القوائم، وترتبط بشكل رئيس بمدى قدرة المعلومات المفصّل عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك القوائم، مع ضمان عدم وجود أي تلاعب بها يؤدي إلى تحريف البيانات وتضليل مستخدميها (يونس، 2019، ص236).

9-4 معايير جودة القوائم المالية: معايير جودة القوائم المالية التي تعد ضرورية في إعداد القوائم المالية وعرضها، ونوجز هذه المعايير وفق الآتي (مشنقر، 2019، صص 21-22):

- **معايير قانونية:** بعض المؤسسات المهنية في أغلب الدول تعمل جاهدة على تطوير معايير جودة القوائم والتقارير المالية وتحقيق الالتزام بها بواسطة سن تشريعات وقوانين ولوائح واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي يعمل بفعالية على ضبط جوانب الأداء في تلك المؤسسات، بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.

- **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تعمل على تحديد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، بالإضافة إلى دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة من خلال أجهزة رقابية فعالة؛ للتأكد من سياساتها وإجراءاتها وتنفيذها بفعالية، وإن بياناتها المالية المعروضة تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم للمخاطر، وتحليل للعمليات، وتقييم الأداء الإداري، ومدى التزام المؤسسة بالقواعد والقوانين المطبقة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول لرفع كفاءة المؤسسة وفعاليتها ولزيادة ثقة المستخدمين في القوائم والتقارير المالية.

- **معايير فنية:** إن تطوير مفهوم جودة المعلومات يركز على توفر معايير فنية تؤدي إلى ذلك، مما ينعكس بدوره على جودة القوائم المالية، ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة، ويؤدي إلى رفع الاستثمار وزيادته، ولذلك توجهت بعض المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي إلى إصدار بعض من المعايير التي تسهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية المطلوبة للملاءمة والموثوقية.

- **معايير مهنية:** تهتم جميع الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية المختلفة بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك؛ للاطمئنان على استثماراتهم، التي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

10- الاطار العملي للدراسة:

في هذا الجزء تم التطرق إلى الطرق الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة لتحليل البيانات المجمعة بواسطة استمارة الاستبيان الموزعة على المشاركين في الدراسة البالغ عددهم (90)، كما تم عرض أهم النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة.

10-1- منهجية الدراسة:

هي تلك الخطوات المتبعة في سبيل إجراء الدراسة الميدانية، والتي تم اتباعها من قبل الباحث لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، ولقد تم تحديد هذه الخطوات في الآتي:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، لوصف وتحليل ما ورد في الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والرسائل العلمية ومواقع الانترنت التي تعرضت لهذا الموضوع، والمنهج التحليلي لتحليل الصعوبات التي تواجه شركات

الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وأثرها على جودة القوائم المالية، من خلال استخدام صحيفة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، ومن ثم إجراء الدراسة والتحليل والمعالجة واستخراج النتائج باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V.22)، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة بأسرع وقت وأكثر دقة.

10-2- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الموظفين الماليين والمراجعين الداخليين في شركات الإسمنت الليبية والبالغ عددهم (90) فرداً، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فإن الباحث اعتمد أسلوب المسح الشامل، حيث تم توزيع (90) استمارة، وذلك باتباع طريق الاتصال المباشر للإجابة على جميع الأسئلة الموجودة في الاستبانة وتوضيح أي استفسار متعلق بالأسئلة المدرجة به لضمان الإجابة على جميع الأسئلة الموجودة في هذه الاستبانة، واسترد منها (83) استمارة صالحة للتحليل وبنسبة (90.22%)، وتعد هذه النسبة ممتازة من الناحية الإحصائية وهي نسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع الدراسة، وحيث كانت النتائج المتحصل عليها مبينة بالجدول (1).

جدول رقم (1): الاستثمارات الموزعة على أفراد مجتمع الدراسة

عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المفقودة	نسبة الاستثمارات المفقودة	عدد الاستثمارات الغير صالحة	نسبة الاستثمارات الغير صالحة	عدد الاستثمارات الصالحة	نسبة الاستثمارات الصالحة
90	7	7.78%	0	0%	83	90.22%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

يتضح من الجدول رقم (1) أن عدد الاستبانات الموزعة بلغت 90 استبانة، تم استرداد 83 استبانة خاضعة للتحليل وبنسبة 90.22% وتعد هذه النسبة ممتازة من الناحية الإحصائية وهي نسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع الدراسة.

10-3- تصميم أداة الدراسة:

استخدم الباحث الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها. فكان السبب الرئيس وراء اختيار استخدام الباحث الاستبيان في الدراسة دون غيرها من الدراسات التطبيقية الأخرى، كالجوء لتحليل المحتوى للقوائم المالية، هو أن المتغير الأساسي في الدراسة والمتمثل في أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية لا

يمكن تقديره من خلال الأرقام والتوضيحات المبينة في القوائم والتقارير المالية، من هذا المنطلق يمكن القول أن استمارة الاستبيان هي أنسب طريقة من أجل قياس الأثر. واستخدم الباحث الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد المجتمع للإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي ليكرت، كما هو موضح بالجدول رقم (2).

جدول رقم (2) ترميز بدائل الإجابة وطول فئة تحديد اتجاه الإجابة

الإجابة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
كما تم الحكم على متوسط إجابات المجتمع على بنود الاستبيان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي من خلال الآتي: طول الفئة = (درجة الإجابة العليا - درجة الإجابة الدنيا) ÷ عدد فئات المقياس طول الفئة = (5 - 1) ÷ 5 = 0.80 وبناءً عليه تكون الدرجات على النحو الآتي:					
المتوسط المرجح	(1 - 1.79)	(1.8 - 2.59)	(2.6 - 3.39)	(3.4 - 4.19)	(4.20 - 5)
الوزن النسبي %	(20 - 35.9)	(36 - 51.9)	(52 - 67.9)	(68 - 83.9)	(84 - 100)
درجة الموافقة	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جداً

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

10-4- صدق فقرات الاستبانة:

وتم ذلك من خلال الآتي:

10-4-1- المتغير المستقل (الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي):

- صدق المحكمين:

قد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة، وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملحوظات التي قدمت من قبل المحكمين.

- صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لاستمارة الاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه في كل محور، وذلك كما تبينه الجداول الآتية.

جدول رقم (3) معاملات الارتباط بين عبارات محور إدراك ووعي الإدارات العليا بشركات الإسمنت الليبية لأهمية الإفصاح المحاسبي عن معلوماتها البيئية ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور

العبارات	معامل الارتباط	الإحصائية	قيمة الدلالة	النتيجة
ليس لدى الإدارة العليا المعرفة الكافية لمنافع تطبيق الإفصاح البيئي.	0.377**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
هناك اهتمام بالنتائج المالية الإجمالية لأنشطة الشركة دون الاهتمام بآثار المعلومات البيئية.	0.766**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي لدى إدارة الشركة غير واضح.	0.748**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
عدم توفر نظام محاسبي متكامل فعال يفي بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.	0.837**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
عدم وجود معايير محاسبية بيئية تساعد الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية.	0.79**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
عدم وجود تشريعات قانونية وتنظيمية تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي.	0.786**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
الشركات الصناعية ترى أن هذه المعلومات سرية فلا يجوز الإفصاح عنها.	0.589**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
عدم تدخل الدولة والمنظمات المهنية بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي.	0.802**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
ضعف رقابة أجهزة الدولة في المجال البيئي يعيق من الإفصاح عن الأداء البيئي.	0.786**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
ضعف دور جماعات الضغط الليبية كجمعيات حقوق الإنسان وحماية البيئة وحماية المستهلك نحو تحمل الشركات مسؤوليتها عن الإفصاح عن المعلومات البيئية.	0.784**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
قلة البرامج التعليمية والمهنية التي تقي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.	0.743**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
افتقار الشركات إلى الخبرة والمؤهلات والتدريب الكافي في مجال الإفصاح المحاسبي عموماً والإفصاح عن الأداء البيئي خصوصاً يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات.	0.77**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
نقص الخبرة بقضايا الإفصاح البيئي لدى المراجعين الخارجيين يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات.	0.784**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
قلة الدراسات والأبحاث الأكاديمية في مجال الإفصاح البيئي يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات.	0.789**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	

عدم وجود حوافز حكومية كافية سواء مادية أو معنوية للشركات الصناعية لتبني سياسات الإفصاح عن أدائها البيئي.	0.000	**0.65	الارتباط دال إحصائياً
صعوبة قياس التكاليف البيئية وعملية فصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.	0.000	**0.626	الارتباط دال إحصائياً
يسبب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية السيئة الإساءة لسمعة الشركات الصناعية.	0.000	**0.625	الارتباط دال إحصائياً

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (3) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور صعوبات تبني شركات الإسمنت الليبية نظام الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

10-4-2- المتغير التابع (جودة القوائم المالية):

- صدق المحكمين:

قد تحقق صدق المقياس ظاهرياً بعرض فقرات مقياس جودة القوائم المالية على مجموعة من الخبراء المتخصصين في المحاسبة للحكم على صلاحيتها. وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملحوظات التي قدمت من قبل المحكمين.

أ- صدق الاتساق الداخلي:

تم حساب الاتساق الداخلي لاستمارة الاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه في كل محور، وذلك كما تبينه الجداول الآتية.

أ. الموثوقية

جدول رقم (4) معاملات الارتباط بين عبارات محور الموثوقية وإجمالي المحور

العبارات	الارتباط	معامل	الاحصائية	قيمة الدلالة	النتيجة
يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.	0.746	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
قابلية المعلومات البيئية للتحقق تدعم ثقة مستخدمي القوائم المالية.	0.871	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تتميز المعلومات البيئية التي تحتويها القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية.	0.81	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	

الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.826	يحسن من نظرة المجتمع للشركة من خلال صدق تمثيل بياناتها البيئية.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.897	المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضع المالي والبيئي للشركة بدقة.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.834	يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة احتياجات جميع الأطراف.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.903	تظهر المعلومات المحاسبية والبيئية في القوائم المالية بصورة حقيقية.

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد أظهرت النتائج في الجدول رقم (4) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور الموثوقية وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

ii. الملاءمة

جدول رقم (5) معاملات الارتباط بين عبارات محور الملاءمة وإجمالي المحور

الارتباط	معامل الإحصائية	قيمة الدلالة	النتيجة	العبارات
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.854		توفر القوائم المالية معلومات بيئية تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.894		تسهم المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية بالمخاطر البيئية.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.858		تتصف المعلومات المحاسبية البيئية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات بالملاءمة من حيث التوقيت.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.893		تعبر المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة كما حدثت.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.833		يسهم النظام المحاسبي السليم والإجراءات الوقائية السليمة في حل المشكلات البيئية التي تواجه العمل.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.84		يتم تقديم المعلومات المحاسبية والبيئية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة إليها.
الارتباط دال إحصائياً	0.000	**0.831		تلي المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بالشركة احتياجات جميع مستخدميها.

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد أوضحت النتائج في الجدول رقم (5) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور الملاءمة وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

iii. القابلية للمقارنة

جدول رقم (6) معاملات الارتباط بين عبارات محور القابلية للمقارنة وإجمالي المحور

العبارات	الارتباط	معامل	الإحصائية	قيمة الدلالة	النتيجة
يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للشركة.	0.62	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تهدف القوائم المالية بالشركة إلى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي وأداء الشركة.	0.728	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تمتاز المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بقابليتها للقياس.	0.804	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
توفر القوائم المالية معلومات محاسبية بيئية تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة أو شركات أخرى تعمل في نفس النشاط.	0.846	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تسهم المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية في تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة.	0.668	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تسهم المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة في تحديد البديل الأمثل لمتخذي القرار.	0.835	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد أوضحت النتائج في الجدول رقم (6) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور القابلية للمقارنة وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

iv. القابلية للفهم

جدول رقم (7) معاملات الارتباط بين عبارات محور القابلية للفهم وإجمالي المحور

العبارات	الارتباط	معامل	الإحصائية	قيمة الدلالة	النتيجة
يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في الشركة بشكل مستمر .	0.624	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.	0.672	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
يتم عرض المعلومات البيئية في القوائم المالية بشكل مفهوم خلال استخدام المصطلحات المتداولة.	0.851	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تتلاءم المعلومات البيئية المنشورة مع مستوى الفهم المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية.	0.775	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
تمتاز المعلومات المحاسبية والبيئية في الشركة بالوضوح والبساطة.	0.853	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية.	0.841	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	
يساعد فهم القوائم المالية بالشركة في جعل اتخاذ القرار أكثر يسراً.	0.462	**	0.000	الارتباط دال إحصائياً	

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول رقم (7) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور القابلية للفهم وإجمالي المحور وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

10-4-4- الثبات:

معامل ألفا كرونباخ: وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات عن طريق معامل ألفا كرونباخ، حيث إن معامل ألفا يزيدنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وأن قيمة معامل ألفا للثبات تعد مقبولة إذا كانت (0.6) وأقل من ذلك تكون منخفضة (Uma Sekaran, 2003, p311)، ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام الاستمارات البالغ عددها (83) استمارة، وقد تراوحت قيم معامل الثبات ما بين (0.847) إلى (0.942)، وبلغ معامل الثبات لإجمالي الاستبانة

بهذه الطريقة (0.929)، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض الدراسة ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

جدول رقم (8) معامل الفايرونيباخ للثبات

النتيجة	معامل الارتباط	الفرق	المحاور
ثابت	0.942	17	الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي ضمن قوائمها المالية.
ثابت	0.931	7	الموثوقية
ثابت	0.939	7	الملاءمة
ثابت	0.847	6	قابلية المقارنة
ثابت	0.857	7	قابلية الفهم
ثابت	0.929	41	إجمالي الاستبيان

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

10-5- الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق الخصائص الشخصية والوظيفية:

نتناول فيما يلي خصائص المستجوبين لمجتمع الدراسة من حيث المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الدورات في مجال الأداء البيئي أو المحاسبة البيئية.

جدول رقم (9) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المتغيرات الشخصية

النسبة المئوية	التكرارات	البيانات الشخصية
8.4%	7	دبلوم متوسط
18.1%	15	دبلوم عالي
69.9%	58	بكالوريوس
3.6%	3	ماجستير
81.9%	68	محاسبة
8.4%	7	إدارة أعمال
1.2%	1	تمويل ومصارف
8.4%	7	اقتصاد
2.4%	2	مدير إدارة
13.3%	11	رئيس قسم

سنوات الخبرة	عدد أفراد	النسبة المئوية (%)
موظف مالي	70	84.3%
أقل من 5 سنوات	3	3.61%
من 5 إلى 10 سنوات	11	13.25%
من 11 إلى 15 سنة	7	8.43%
أكثر من 15 سنة	62	74.69%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V. 22).

يتضح من الجدول رقم (9) أعلاه أنّ هناك تنوعاً في المؤهلات العلمية، حيث أنّ معظم أفراد المجتمع هم من حملة الشهادات العليا، وهذا مدلول إيجابي على أنّ أفراد مجتمع الدراسة يتمتعون بمؤهلات علمية عالية تساعدهم على فهم أسئلة الاستبانة، كما يتضح أنّ ذوي تخصص المحاسبة هم من يشكلون النسبة العظمى من أفراد المجتمع، ومما تقدم يبين إن الغالبية العظمى من المستجيبين ما يقرب من 81.9% كانت لديهم مؤهلات محاسبية، وبالتالي من المعقول أن نفترض أن المستجيبين فهموا القضايا تحت التحقيق وتمكنوا من إبداء رأي مستنير، وتبين مما سبق التنوع في الوظائف، مما يدل على شمول المجتمع على أكثر من فئة تشير إلى التعدد في وجهات النظر حول موضوع الدراسة، أمّا بالنسبة لسنوات الخبرة يتضح أنّ مما لاشك فيه أن الخبرات العلمية والعملية المتجمعة لدى أفراد مجتمع الدراسة سوف تخدم أهداف الدراسة وتساعد الباحث في إنجاز الجانب التطبيقي بنجاح، وتنعكس إيجاباً على البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها نظراً لخبرتهم المتراكمة في شركاتهم.

10-6- الوصف الإحصائي لإجابات أفراد مجتمع الدراسة حسب المحاور:

لتحديد اتجاه الإجابة لكل عبارة وكل محور من محاور الدراسة تم الاعتماد على طول خلايا المقياس الخماسي، حيث تتم مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول خلايا المقياس المبينة في الجدول رقم (2) لتحديد درجة الموافقة لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكل محور من محاوره.

10-6-1- المتغير المستقل (الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي):

لتحديد اتجاه الإجابة لكل فقرة من محور المتغير المستقل تم الاعتماد على الآتي:

1- الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي.

جدول رقم (10) التوزيعات التكرارية والتحليل الوصفي لمحور الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
مرتفعة	0.650	3.54	ليس لدى الإدارة العليا المعرفة الكافية لمنافع تطبيق الإفصاح البيئي
مرتفعة	0.570	3.77	هناك اهتمام بالنتائج المالية الإجمالية لأنشطة الشركة دون الاهتمام بآثار المعلومات البيئية
مرتفعة	0.611	3.72	مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي لدى إدارة الشركة غير واضح
مرتفعة	0.697	3.69	عدم توفر نظام محاسبي متكامل فعال يفي بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي
مرتفعة	0.654	3.71	عدم وجود معايير محاسبية بيئية تساعد الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية
مرتفعة	0.696	3.75	عدم وجود تشريعات قانونية وتنظيمية تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي
مرتفعة	0.599	3.70	الشركات الصناعية ترى أن هذه المعلومات سرية فلا يجوز الإفصاح عنها
مرتفعة	0.585	3.78	عدم تدخل الدولة والمنظمات المهنية بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي
مرتفعة	0.650	3.77	ضعف رقابة أجهزة الدولة في المجال البيئي يعيق من الإفصاح عن الأداء البيئي
مرتفعة	0.696	3.75	ضعف دور جماعات الضغط الليبية كجمعيات حقوق الإنسان وحماية البيئة وحماية المستهلك نحو تحمل الشركات مسؤوليتها عن الإفصاح عن المعلومات البيئية
مرتفعة	0.606	3.78	قلة البرامج التعليمية والمهنية التي تفي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية
مرتفعة	0.700	3.67	افتقار الشركات إلى الخبرة والمؤهلات والتدريب الكافي في مجال الإفصاح المحاسبي عموماً والإفصاح عن الأداء البيئي خصوصاً يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات
مرتفعة	0.607	3.73	نقص الخبرة بقضايا الإفصاح البيئي لدى المراجعين الخارجيين يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي
مرتفعة	0.537	3.83	قلة الدراسات والأبحاث الأكاديمية في مجال الإفصاح البيئي يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي
مرتفعة	0.506	3.84	عدم وجود حوافز حكومية كافية سواء مادية أو معنوية للشركات الصناعية لتبني سياسات الإفصاح عن أدائها البيئي
مرتفعة	0.472	3.86	صعوبة قياس التكاليف البيئية وعملية فصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط
مرتفعة	0.611	3.77	يسبب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية السيئة الإساءة لسمعة الشركات الصناعية
مرتفعة	0.445	3.75	الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح البيئي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من خلال نتائج الجدول رقم (10) تبين أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة فيما يخص الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي كانت مرتفعة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.54 إلى 3.86)، وحسب البيانات في الجدول (2) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع الصعوبات، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي، وبينت النتائج في الجدول (10) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.75)، وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (2) فإن مستوى الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي كان مرتفعاً.

10-6-2- المتغير التابع (جودة القوائم المالية):

لتحديد اتجاه الإجابة لكل محور من محاور المتغير التابع تم الاعتماد على الآتي:

أ- محور الموثوقية

تعلق هذا المحور بمستوى موثوقية القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (7) فقرة، حاول الباحث من خلالها معرفة مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية.

جدول رقم (11) التوزيعات التكرارية لمحور الموثوقية

المرتبة	الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
مرتفعة	0.474	3.92	3.92	يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها
مرتفعة	0.622	3.75	3.75	قابلية المعلومات البيئية للتحقق تدعم ثقة مستخدمي القوائم المالية
مرتفعة	0.638	3.63	3.63	تتميز المعلومات البيئية التي تحتويها القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية
مرتفعة	0.661	3.60	3.60	يحسن من نظرة المجتمع للشركة من خلال صدق تمثيل بياناتها البيئية
مرتفعة	0.680	3.60	3.60	المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضع المالي والبيئي للشركة بدقة
مرتفعة	0.581	3.75	3.75	يتم إعداد وعرض القوائم المالية بالشركة لخدمة احتياجات جميع الأطراف
مرتفعة	0.673	3.64	3.64	تظهر المعلومات المحاسبية والبيئية في القوائم المالية بصورة حقيقية
مرتفعة	0.523	3.7	3.7	مستوى الموثوقية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

تظهر نتائج الجدول رقم (11) أن اتجاهات مجتمع الدراسة ايجابية حول جميع العبارات فيما يخص الموثوقية، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بالموثوقية ما بين (3.6 إلى 3.92)، وحسب البيانات في الجدول (2) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور الموثوقية، والتي تؤكد رضا وموافقة جميع أفراد المجتمع حول الفقرات المتعلقة بالموثوقية، وبينت النتائج في الجدول (11) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.7) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (2) فإن مستوى الموثوقية في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.523) وهي نسبة تعد متوسطة.

ب- محور الملاءمة

تعلق هذا المحور بمستوى ملاءمة القوائم المالية بشركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (7) فقرة حاول الباحث من خلالها معرفة على آراء واتجاهات أفراد حول مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية.

جدول رقم (12) التوزيعات التكرارية لمحور الملاءمة

الدرجة	الدرجة	المتوسط	الفقرة
مرتفعة	0.623	3.69	توفر القوائم المالية معلومات بيئية تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية
مرتفعة	0.615	3.71	تسهم المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية بالمخاطر البيئية
مرتفعة	0.553	3.71	تتصف المعلومات المحاسبية البيئية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات بالملاءمة من حيث التوقيت
مرتفعة	0.614	3.65	تعتبر المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة كما حدثت
مرتفعة	0.553	3.71	يسهم النظام المحاسبي السليم والإجراءات الوقائية السليمة في حل المشكلات البيئية التي تواجه العمل
مرتفعة	0.638	3.63	يتم تقديم المعلومات المحاسبية والبيئية بالشركة للمستخدمين عند الحاجة إليها
مرتفعة	0.514	3.75	تلبى المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بالشركة احتياجات جميع مستخدميها
مرتفع	0.504	3.69	مستوى الملاءمة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من نتائج الجدول رقم (12) تبين أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية حول جميع العبارات فيما يخص الملاءمة، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بالملاءمة ما بين (3.63 إلى 3.75)، وحسب البيانات في الجدول (2) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور الملاءمة، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالملاءمة، وبينت النتائج في الجدول (12) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.69) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (2) فإن مستوى الملاءمة في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.504) وهي نسبة تعد متوسطة.

ت- محور قابلية المقارنة

تعلق هذا المحور بمستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة بشركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (6) فقرة حاول الباحث من خلالها معرفة مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية

جدول رقم (13) التوزيعات التكرارية لمحور قابلية المقارنة

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
مرتفعة	0.489	3.83	يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للشركة
مرتفعة	0.537	3.83	تهدف القوائم المالية بالشركة إلى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي وأداء الشركة
مرتفعة	0.490	3.75	تمتاز المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية بقابليتها للقياس
مرتفعة	0.593	3.65	توفر القوائم المالية معلومات محاسبية بيئية تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة أو شركات أخرى تعمل في نفس النشاط
مرتفعة	0.471	3.73	تسهم المعلومات المحاسبية البيئية الواردة بالقوائم المالية في تقييم صحة القرارات السابقة وتقييم الأحداث السابقة
مرتفعة	0.570	3.72	تسهم المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة في تحديد البديل الأمثل لمتخذي القرار
مرتفع	0.397	3.75	مستوى قابلية المقارنة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

تظهر نتائج الجدول رقم (13) أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية حول جميع العبارات فيما يخص قابلية المقارنة، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بقابلية المقارنة ما

بين (3.65 إلى 3.83)، وحسب البيانات في الجدول (2) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع عبارات محور قابلية المقارنة، والتي تؤكد رضا وموافقة جميع أفراد المجتمع حول الفقرات المتعلقة بقابلية المقارنة، وبينت النتائج في الجدول (13) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.75) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (2) فإن مستوى قابلية المقارنة في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.397) وهي نسبة تعد متوسطة.

ث- محور قابلية الفهم

تعلق هذا المحور بمستوى قابلية القوائم المالية لفهم شركات الإسمنت الليبية، وقد تضمن المحور (7) فقرة حاول الباحث من خلالها معرفة على آراء واتجاهات أفراد حول مستوى هذه الخاصية في القوائم المالية.

جدول رقم (14) التوزيعات التكرارية لمحور قابلية الفهم

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
مرتفعة	0.606	3.78	يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في الشركة بشكل مستمر
مرتفعة	0.537	3.83	تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة
مرتفعة	0.679	3.69	يتم عرض المعلومات البيئية في القوائم المالية بشكل مفهوم خلال استخدام المصطلحات المتداولة
مرتفعة	0.627	3.67	تتلاءم المعلومات البيئية المنشورة مع مستوى الفهم المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية
مرتفعة	0.701	3.58	تمتاز المعلومات المحاسبية والبيئية في الشركة بالوضوح والبساطة
مرتفعة	0.623	3.69	المعلومات المحاسبية البيئية بالشركة تقلل حالة عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية
مرتفعة	0.527	3.88	يساعد فهم القوائم المالية بالشركة في جعل اتخاذ القرار أكثر يسراً
مرتفع	0.453	3.73	مستوى قابلية للفهم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

من نتائج الجدول رقم (14) تبين أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية حول جميع العبارات فيما يخص قابلية الفهم، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة المتعلقة بقابلية الفهم ما بين (3.58 إلى 3.88)، وحسب البيانات في الجدول (2) فإن درجة الموافقة كانت مرتفعة على جميع

فقرات محور قابلية الفهم، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء مجتمع الدراسة حول الفقرات المتعلقة بقابلية الفهم، وبينت النتائج في الجدول (14) أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور (3.73) وعند مقارنة هذه القيمة مع البيانات في الجدول (2) فإن مستوى قابلية الفهم في القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.453) وهي نسبة تعد متوسطة.

ج- جودة القوائم المالية

يهدف هذا المتغير لمعرفة مستوى جودة القوائم المالية، واختبار هذا المتغير لابد من بيان اتجاه آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المتغير، وفيما يلي جدول يوضح آراء أفراد مجتمع الدراسة عن فقرات هذا المتغير.

جدول رقم (15) نتائج التحليل الوصفي لإجمالي جودة القوائم المالية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى إجمالي القوائم المالية
3.72	0.415	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

ولتحديد مستوى جودة القوائم المالية في شركات الإسمنت الليبية، فإن النتائج في الجدول (15) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور يساوي (3.72) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.72)، وحسب البيانات في الجدول (2) فإن مستوى جودة القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد المجتمع حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.415) وهي نسبة تعد متوسطة.

10-7- اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج:

في إطار ما تم توصل إليه من خلال مناقشة آراء واتجاهات أفراد مجتمع الدراسة في شركات الإسمنت الليبية قيد الدراسة، حول الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح البيئي وأثره على جودة القوائم المالية، تأتي مرحلة اختبار فرضيات الدراسة الموضوعية مسبقاً، وهذا يهدف للتوصل إلى نتائج يتم على أساسها تقديم توصيات بخصوصها، ولتحديد أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية الإفصاح الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية، تم استخدام تباين الانحدار لبيان نسبة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع عن طريق معامل التحديد.

10-7-1- عرض نتائج اختبار الفرضيات:

بعد القيام بعرض نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد المجتمع وإظهار الاتجاه العام لاستجابة الافراد حول عبارات كل محور من محاور المتغير المستقل والمتغير التابع، سنقوم باختبار الفرضيات بناء على المعلومات التي تم تجميعها من خلال الاستبيان والاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.22) وذلك عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$). ومن أجل اختبار الفرضية الرئيسية.

الفرضية الرئيسية:

Ha: توجد علاقة تأثير سلبية ذات دلالة إحصائية بين الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وجودة القوائم المالية.

سيتم إيجاد مدى التأثير السلبي لصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية.

ولمعرفة مدى التأثير السلبي للصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية إجمالاً تم استخدام برنامج (SPSS V.22) الذي يعد أحد أشهر حزم البرامج الاحصائية الجاهزة التي تستخدم في مجال التحليل الاحصائي للبيانات.

جدول رقم (16) نتائج تباين الانحدار لتحديد علاقة وأثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية

معاملات الانحدار		قيمة التلافة	نسبة الأثر	معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط R
الثابت	صعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي				
5.373	- 0.442				
قيمة F المحسوبة	23.463	0.000	22.5%	0.225	- 0.474
قيمة F الجدولية	4.0012	القرار: قبول الفرضية الرئيسية			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.22).

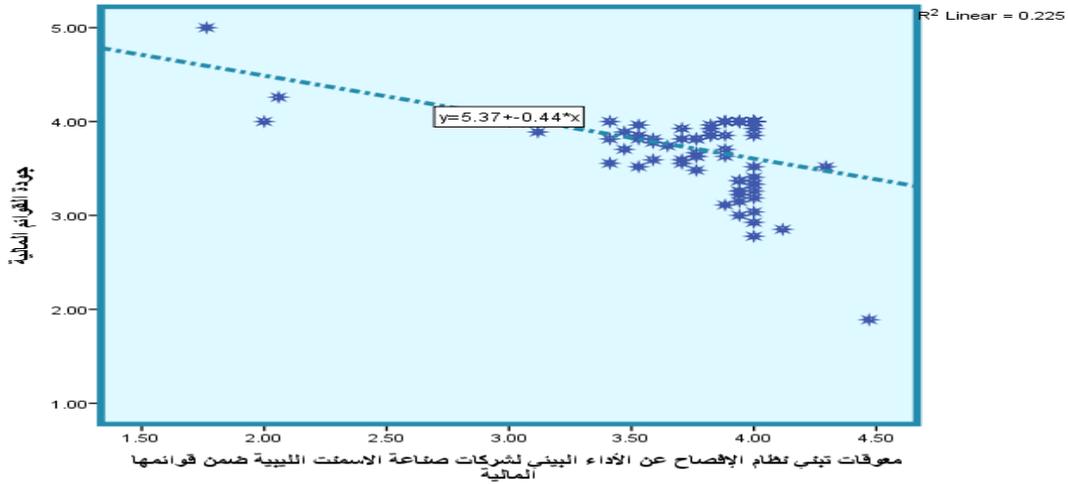
أظهرت النتائج في الجدول رقم (16) وجود علاقة عكسية معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.05$) بين متغير الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وجودة القوائم المالية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط R (-0.474)، وقيمة الدلالة الإحصائية تساوي

(0.000) وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية العلاقة بين المتغيرين، أي إن الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي تقلل من مستوى جودة القوائم المالية. ولتحديد أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية، فإن قيمة F تساوي (23.463) وهي قيمة مرتفعة قياساً بالقيمة الجدولية (4.0012)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) تساوي (0.000) وهي أقل من 0.05، وهذا يدل ويؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، وكانت قيمة معامل التحديد (0.225) وتدل على أن ما نسبته (22.5%) من التغيرات على جودة القوائم المالية يعود إلى الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي ما لم يؤثر مؤثر آخر، مما يتطلب أخذ التدابير المناسبة لتخفيض هذه النسبة لما لها من تأثير على رفع جودة القوائم المالية، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار t تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، وتشير إلى معنوية هذا الأثر، لذا نتأكد من تحقق الفرضية الرئيسية " توجد علاقة تأثير سلبية ذات دلالة إحصائية بين الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وجودة القوائم المالية ". ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل الآتي:

$$Y=5.373 - 0.442*X_5 + \varepsilon$$

حيث:

Y جودة القوائم المالية، X₅ الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي، ε الخطأ العشوائي.



الشكل رقم (2) العلاقة بين الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وجودة القوائم المالية

10-7-2- مناقشة نتائج الدراسة:

لقد برز بشكل واضح في الآونة الأخيرة الاهتمام العالمي بموضوع الإفصاح البيئي والمسؤولية البيئية، وتم خلال هذه الدراسة إسقاط هذا الموضوع على المالىين والمراجعين الداخليين بشركات الإسمنت الليبية، وتوزيع عدد 90 استمارة على المالىين والمراجعين الداخليين بشركات الإسمنت الليبية، كما بلغت الاستبيانات الصالحة للتحليل 83 استبانة، وتم إجراء مجموعة اختبارات لغرض تحقيق أهداف الدراسة، حيث تم إجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من صلاحية وموثوقية فقرات الاستبانة، فقد تم إجراء التحليل العاملي للتأكد من صلاحية بنود الاستبانة لقياس المتغيرات، وتم إجراء اختبار الموثوقية عن طريق اختبار معامل كرونباخ الفاء، وتحليل الانحدار لقياس واختبار فرضيات الدراسة لتحديد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والذي يمثل صعوبات الإفصاح البيئي، والمتغير التابع والمتمثل على جودة القوائم المالية، والتي أظهرت وجود علاقة تأثير سلبية بين صعوبات الإفصاح البيئي وجودة القوائم المالية، وتتفق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التي أكدت وجود صعوبات تواجه الإفصاح البيئي منها دراسة كل من براهيمى وشريقي (2021)، و بكري (2021)، و بوجمعة وجودي (2020)، و احميدة وشيته (2019)، و الهاجري وآخرون (2019)، و الجعفري وبلق (2018)، و جليط (2018) و اشكال (2018)، و ملاح (2017)، و ابوخرىص (2016)، و لعبيدي (2015)، و المحجوب والنويجي (2018)، و سعيدي (2014)، و Saleh & Jawabreh (2020)، و Aly Hossam (2019)، و Ibrahim (2014)، و Solomon

Lewies & (2002)، و Joudeh, et al (2018) كما اتفقت ضمناً مع دراسة الدوسري (2011)، في تأثير السلبي للصعوبات التي تواجه الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية.

10- 8 النتائج والتوصيات:

10-8-1- النتائج:

لقد هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية، وقياس ذلك من خلال معرفة مدى تأثير المتغير المستقل والمتمثل في صعوبات الإفصاح البيئي، وقياس أثر هذه المتغير على المتغير التابع وهو جودة القوائم المالية. بناء على ذلك فإنه تم استخلاص النتائج التالية:

- وجود علاقة تأثير سلبية ذات دلالة إحصائية بين الصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية في الإفصاح عن أدائها البيئي وجودة القوائم المالية، نتج عنها وجود أثر للصعوبات التي تواجه شركات الإسمنت الليبية الإفصاح عن أدائها البيئي على جودة القوائم المالية بنسبة أثر (22.5%) والذي نتج عنه قبول الفرضية الرئيسية.

- هنالك صعوبات عديدة تصاحب عملية الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية منها: صعوبة قياس التكاليف البيئية وعملية فصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط، عدم وجود حوافز حكومية كافية سواء مادية أو معنوية للشركات الصناعية لتبني سياسات الإفصاح عن أدائها البيئي، قلة الدراسات والأبحاث الأكاديمية في مجال الإفصاح البيئي يؤثر سلباً على الإفصاح البيئي للشركات، قلة البرامج التعليمية والمهنية التي تقي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، عدم تدخل الدولة والمنظمات المهنية بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي، ويرى الباحث ذلك يعود لحدثة موضوع المحاسبة البيئية والاجتماعية داخل ليبيا من خلال نقص الخبرات والكفاءات والعوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والتي لها تأثير كبير في وجود الصعوبات التي تحد من تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية.

10-8-2- التوصيات:

- بعد تحليل البيانات التي تم جمعها والوصول إلى استنتاجاتها، فإن الدراسة توصي بالآتي:
- ضرورة التركيز على عقد المؤتمرات والندوات العلمية وورش العمل المتخصصة، لبيان أهمية الإفصاح البيئي، وفوائده، وإجراءات تطبيقه، وما للصعوبات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام الإفصاح البيئي من تأثير سلبي على جودة القوائم المالية.
 - إقامة الدورات التدريبية في مجال الإفصاح البيئي لرفع كفاءة وخبرة الماليين والمراجعين الداخليين.
 - ضرورة متابعة ومراقبة وزارة الصناعة ومن جهاز المراجعة المالية ومن قبل المراجعة الداخلية بالشركة وكذلك مجموعة الضغط كالمنظمات المهتمة بالمحافظة على البيئة للإفصاح البيئي لشركات صناعة الإسمنت الليبية.
 - ضرورة اهتمام شركات الإسمنت الليبية بالأبحاث العلمية، وضرورة تعاونهم مع الباحثين لما فيه من فوائد وإضافات علمية للجميع، حتى تأخذ هذه الشركات دورها الايجابي في تفعيل عملية التطور والبناء.

قائمة المراجع:

- ابوخريص، فاطمة محمد. (2016). مدى توفر متطلبات الإفصاح عن الأنشطة البيئية في قطاع النفط الليبي، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، (15)، ص ص 116-141.
- أبوستالة، ابوالقاسم محمود، وآخرون. (2019). "الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في التقارير المالية: دراسة حالة بالشركة الأهلية لصناعة الإسمنت الليبية". ورقة مقدمة للمؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد والاعمال، جامعة مصراتة، ليبيا.
- أبوستالة، ابوالقاسم محمود. (2022). الإفصاح البيئي في ضوء التشريعات البيئية وأثرها على جودة القوائم المالية: دراسة تطبيقية على شركات قطاع صناعة الإسمنت الليبية. مجلة آفاق اقتصادية، جامعة المرقب، 8 (15)، ص ص 170-209.
- احميد، محمد علي، و شيته، علي نوري. (2019). دور المحاسبة البيئية في تخفيض التكلفة والمحافظة على البيئة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية الليبية في القطاع الخاص. ورقة مقدمة للمؤتمر الثاني للعلوم والتقنية، الهيئة الوطنية للتعليم التقني، طرابلس، ليبيا.
- أشكال، غزالة احمد، و امعرف، سعاد عياش. (2019). محددات استخدام المحاسبة البيئية ودورها في ادارة خطر التلوث البيئي - دراسة حالة على شركة راس لانوف لتصنيع النفط والغاز. ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي الخامس للبيئية والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، اجدابيا، ليبيا.
- امال ملاح. (2017). الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية: دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة بالبيئة الجزائرية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر.
- أميرة مشنقر. (2019). دور معيار المراجعة الجزائري رقم (540) في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين وأكاديميين لولاية أم البواقي. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي.
- براهيمي، لبنى، و عمر شريقي. (2021). صعوبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية ببعض المؤسسات الصناعية بولاية سطيف. مجلة مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، 15(1)، ص ص 16-30.
- بشثة، حنان، ونعيم بوعموشة. (2019). إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة تحليلية، مجلة التمكين الاجتماعي. جامعة الاغواط، المجلد (1) العدد (3)، ص ص: 41-65.
- بكري، عبير. (2021). أثر الإفصاح عن المحاسبة البيئية على جودة أداء المنشآت التجارية: دراسة حالة شركة جاز العالمية المملكة العربية السعودية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 5(7)، ص ص 180-190.
- بنحاس، ابراهيم فطر، و حسن، عبدالواحد محمود. (2019). أثر القياس والافصاح المحاسبي للتأثيرات البيئية في المنشآت الصناعية السودانية. مجلة العلوم الادارية، جامعة افريقيا العالمية، (3)، ص ص 77-118.

- بوجمعة، سارة، و جودي، محمد رمزي. (2020). مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، 14(11)، صص 201-220.
- الجعفري، ربيع نجم الدين. و بلق، منيرة عبد الحميد. (2019). أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على شركة الهروج النفطية. مجلة كليات التربية، 24(24)، صص 143-174.
- جليط، الطاهر. (2018). واقع تبني المؤسسات الصناعية للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية. مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، 3(5)، صص 100-115.
- الدوسري، عبد الهادي منصور. (2011). أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- سعدية، بن أحمد سعدية، وآخرون. (2020). نظام إدارة الجودة إيزو 9000 وإدارة الجودة الشاملة: مفهوم متكامل أم متعارضان. مجلة مينا للدراسات الاقتصادية، 3(5)، صص 31-44.
- صالح، موسى محمد عبدالله. (2015م). الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. رسالة دكتوراه، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان.
- الفضلي، خالد زيدان، و المسماري، إيهاب حمزة. (2016). صعوبات تطبيق المحاسبة البيئية: دراسة استكشافية على الشركات التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط. ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي الرابع للبيئية والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، اجدابيا، ليبيا.
- كوكو، رضوان النيل كندة، وآخرون. (2019). أثر اخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من المحاسبين والمراجعين في المؤسسات الحكومية بولاية النيل الأزرق. مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة النيل الأزرق، 2(2)، صص 129-149.
- لعبيدي، مهاوات. (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- المحجوب، حميدة علي، و النويجي، حسين الشيباني. (2018). أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية في تلبية احتياجات متخذي القرار بالشركة الليبية للحديد والصلب مصراته. ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي الخامس للبيئية والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، اجدابيا، ليبيا.
- محمد، عبدالله محمد عبدالصادق. (2017). نموذج مقترح لاستخدام المحاسبة عن الاثر البيئي في تحسين جودة المعلومات بقطاع المقاولات. رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر.

موسى، ياسين عبدالرحيم ادم. (2018). دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العاملة في سوق السودان. رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

الهاجري، محمد، وآخرون، (2019). تأثير القياس الموضوعي للمعلومات البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية وانعكاسات ذلك على قيمة المنشأة: دراسة حالة بدولة الكويت. مجلة العلوم البيئية، جامعة عين شمس، مصر، (3)48، ص ص485-526.

يوسف، عادل جعفر، وعبدالله، عادل عبدالهادي، و وهدان، محمد علي. (2015). أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على ترشيد القرارات، ورقة مقدمة للمؤتمر الدولي الثالث للدراسات والبحوث البيئية، مجلة الدراسات والبحوث البيئية. يونس، نجاه محمد مرعي. (2019). أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على قطاع البنوك المدرجة بالبورصة السعودية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة جدة، ص ص215-266.

Abdul Hakim Mustafa Joudeh, Haitham I. M. Almubaideen, Shaher Falah Alroud. (2018). Environmental Disclosure In The Annual Reports Of The Jordanian Mining And Extraction Companies, Journal of Economics, Finance and Accounting, 05(1), pp100-107.

Aldrugi, A., & Abdo, H. (2014). "Determining the motives or reasons that make companies disclose environmental information". Journal of Economics, Business and Management: 2 (2), pp117-121.

Aly Hossam Aly Mohamed Sedky. (2019). Developing the role of the environmental accounting disclosure To improve The financial performance, Journal of Environmental Studies and Researches, pp1-15

Carreira ,F ,Damiao ,A, Abreu, R and David, F, (2015), Environmental Disclosure From the Accounting to the Report Perspective, In Proceeding of the 16 the international conference of information Systems.

Deegan, C, (2009), The accountant will have a central role in saving the planet really , A reflection on green accounting and green eyeshades twenty years later , Critical perspectives on accounting journal, (24).

Ibrahim Mohamed Hamida Ibrahim. (2014). Corporate Environmental Disclosure: A Case from the Libyan Construction Industr, A thesis submitted in partial fulfilment of the requirements Of Liverpool John Moores University for the degree of Doctor of Philosophy.

Nasreldeen Gidam Elnagy, Measurment and Disclosure About Costs. (2014). Environmental Quality and Its Impact on the Financial Statement Published, International Journal of Scientific and Research Publications, 4(12), pp1-15.

Nasser Saleh, Mohamad Ahmad, Fathi Ramadan, (2010) "Corporate environmental disclosure in Libya: A little improvement", World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development, 6(1/2), pp149-159.

Peters, G. F., & Romi, A. M. (2013). "Discretionary compliance with mandatory environmental disclosures. Evidence from SEC filings. Journal of Accounting and Public Policy, 32 (4), pp213-236.

- Saleh, Mousa, & Omar A Jawabreh, (2020). Role of Environmental Awareness in the Application of Environmental Accounting Disclosure in Tourism and Hotel Companies and its Impact on Investor's Decisions in Amman Stock Exchange, International Journal of Energy Economics and Policy, 10 (02), pp417-426.
- Sayed A. Bala. (2013). Role of Corporate Governance Application Practice of Creative Accounting Methods, Arab Economics and Business Journal , 8.
- Solomon, A. & Lewies. (2002). Incentives and Disincentives for Corporate Environmental Disclosure, Business Strategy and the Environment, 11, pp154-169
- Uma Sekaran. (2003). Research Methods For Business, A Skill - Building Approach, Fourth Edition, Southern Illinois University at Carbondale.