

## الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية المنشورة

### لشركات المساهمة السعودية - دراسة تطبيقية

د . صالح بن عبد الرحمن السعد الزهراني

أستاذ المحاسبة المساعد - قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز - جدة

## أولاً ، الإطار العام للبحث

### 1 . مقدمة البحث

شهد الصف الثاني من القرن العشرين وبدايات القرن الحادي والعشرين وعلى وجه الخصوص العقدين الماضيين ، اهتماماً عالمياً كبيراً بموضوع البيئة ، وأخطار التلوث البيئي الناتج بسبب آثار التقدم الصناعي أو إعطاء السلوك الإنساني، ولقدت من أجل ذلك المؤتمرات والندوات، وأصدرت القوانين والتشريعات، وتبدلت جهود كبيرة لإيجاد علاقة منسجمة بين التنمية والبيئة ، على اعتبار أن التنمية والبيئة أمران يعتمد كل منهما على الآخر اعتماداً وثيقاً ومتبادلاً ، وأن كلاهما في حقيقة الأمر يدعم الآخر ويكمله ، وأن على المجتمع أن ينظر إلى البيئة على أنها تمثل جزءاً من ثروته الحقيقية . وأصبح العالم يدرك أكثر من أي وقت مضى أنه ما لم تسترشد التنمية بالاعتبارات البيئية والاجتماعية والأخلاقية والثقافية ، فإن كثيراً من هذه المشاريع التنموية سيصبح له نتائج غير مرغوبة وخاصة على المدى الطويل ، وقد يكون مصير حفظ التنمية القتل ، ذلك أن التوازن أو الاحتلال البيئي عملية معقدة لا تظهر آثارها أو تلاحظ بشكل واضح إلا في المراحل النهائية أو شبه النهائية ، ومن هنا فإن أي عملية تنموية يتم الشروع بها بهدف تلبية حاجات المجتمع لا يمكن أن تتم دون الاعتماد والتفاعل مع البيئة لضمان التوازن البيئي بهدف استمرار عطاء الموارد البيئية، وتحقيق التنمية في نفس الوقت . هذا هو مفهوم أو مبدأ التنمية المستدامة أو

التنمية القابلة للاستمرار الذي طُرح خلال الدورة التاسعة والثلاثين للجمعية العامة للأمم المتحدة عام 1985 ، وأقرته لجنة بروتلاند عام 1987م في تقريرها الوثائقي التأسسي " مستقبلنا المشترك " ( [www.unep.org](http://www.unep.org) : الإنوساي ، التنمية المستدامة ، 2004م ) .

ومن ذلك المطلق ، وفي إطار التطبيق العملي لمفهوم التنمية المستدامة بدأت بعض الدول وخاصة الدول المتقدمة تعيد النظر في قضية حق المنشآت في استغلال الموارد البيئية ، وضرورة وضع حدود لا يجب تجاوزها لهذا الاستغلال ، وبدأت المجتمعات تطالب هذه المنشآت بالقيام بدورها في الرقابة على ما تسببه من تلوث ، وأصبحت بعض المجتمعات تهتم بالتعرف على موقف كل منشأة من التلوث البيئي ، بنفس درجة اهتمامها بمعرفة الأداء الاقتصادي لها ، وعليه فإن تجاهل عملية الرقابة على التلوث من جانب المنشآت ، وما يترتب عليه من عدم إظهار أي تكلفة أو التزامات لتصريف مخلفاتها سوف يؤدي إلى آثارٍ سلبيةٍ سواء ما يتعلق منها بإعادة توزيع الدخل أو ما يختص بمفهوم أو معادلة الربحية ومدى الاستفادة من القوائم المالية المنشورة لهذه المنشآت ، ولذلك بدأت ترتفع الأصوات من داخل المنشآت نفسها للتأكيد على القيام بدور إيجابي تجاه المحافظة على البيئة والحد من التلوث البيئي ، وألا تلغف موقفاً سلبياً تجاه مشكلات البيئة التي تكون سبباً في جزءٍ منها على اعتبار أن مساهمتها الإيجابية في مواجهة مثل هذه المشكلات لن يعود على المجتمع وحده ، وإنما تستفيد هي بلا شك من آثار ذلك ولو في الأجل الطويل ( Deegan et al. , 2000 ، Wilmshurst T. and Frost , 2000 ) .

وإذا كان التطبيق الجمالي للمحاسبة يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف ، دون أخذ التكاليف البيئية في الحسبان سعياً وراء تحقيق معدلات عالية من الأرباح نتيجة إهمال هذه المنشآت لجزء لا يُستهان به من تكاليف الإنتاج ، وتحمله للمجتمع فإن معنى ذلك أن المحاسبة قد ساهمت بصورة غير مباشرة في إفساد البيئة نتيجة عدم إدراجها تكلفة الرقابة على التلوث والحد منه ضمن معادلة أرباحها ، وما يترتب على

ذلك من عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية لتلك المنشآت، وبالتالي إضعاف الثقة في البيانات والمعلومات التي تتضمنها تلك القوائم والتقارير، الأمر الذي يقلل من الاعتماد على نتائج أعمال تلك المنشآت كمؤشر لتقييم الأداء ( عبد البر، ١٩٩٩ م، منصور، ٢٠٠١ م، Stanwick and Stanwick, 1998 ).

وتنضح أهمية ما سبق في ضوء ما تتحمله بعض المنشآت - التي تعترف بدورها في التلوث أو تحاول الحد منه - من تكاليف باهظة، حيث قدرت التكاليف البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٩١م لتنظيف بعض المواقع التي يتم فيها التخلص من النفايات الصناعية بنحو ٧٥٢ مليون دولار وفقاً لتقديرات وكالة حماية البيئة الأمريكية ( EPA )، وفي المملكة المتحدة قدرت بنحو ١٤ مليون جنيه استرليني لنفس العام. وارتفعت التكاليف البيئية في إحدى شركات المبرول الأمريكية لتصل إلى ٢٢% من تكاليف التشغيل، بعد أن كانت مقدرة في بداية الدراسة بنسبة ٣% من تكاليف التشغيل ( منصور، ٢٠٠١ م، عبد البر، ١٩٩٩ م، Hiller, 1995 )، وفي كندا قدرت تكاليف تنظيف مواقع التسريب في شركات قطاع الموارد الطبيعية بين ٣-٦ بلون دولار ( Li, 1999 ).

ولذلك ونتيجةً حتميةً لوجود هذه التكاليف والالتزامات البيئية على المنشآت المسببة للتلوث، فقد أصبح الإفصاح البيئي عن تلك التكاليف إضافةً إلى تكاليف الامتثال للقوانين والشريعات البيئية والالتزامات المالية المتوقعة أمراً ضرورياً، وقد تبه المستثمرون في الدول المتقدمة إلى ذلك، وأصبحوا يطالبون المنشآت المسببة للتلوث بالإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية المنشورة أو في أجزاء من تلك التقارير ( Dregan and Rankin, 1997 ; Watson and Mackay, 2003 ). وانطلاقاً من ذلك الاهتمام أصبح البعد البيئي لأداء المنشآت يمثل أحد الموضوعات الجديرة بالاهتمام والبحث والدراسة. فقد أضاف بعداً جديداً لسياسات

هذه المنشآت ، وتحديداً بنسبة في مدى قيامها بمسؤولياتها البيئية تجاه المجتمعات التي تخارس فيها أنشطتها ، ومن هنا جاءت فكرة هذا البحث .

## ٢- طبيعة مشكلة البحث

كما سبق القول فلقد أدى الاهتمام العالمي بقضايا البيئة إلى تزايد الضغوط على المنشآت للقيام بمسؤولياتها تجاه المجتمع ، وأصبحت هذه الضغوط المباشرة وغير المباشرة على المنشآت لمطالبها بالإفصاح البيئي أمراً لا يمكن لها أن تتجاهله أو أن تغض طرفها عنه ، ففي مجال القوانين والتشريعات قامت العديد من الدول بسن القوانين والتشريعات اللازمة للمحافظة على البيئة ، ومكافحة التلوث البيئي، وإلزام المنشآت باحترامها وتطبيقها ( Maltby, 1995 ; Walden and Schwartz 1997 ) ، كما شهدت فترة التسعينات من القرن العشرين اهتماماً واضحاً من قبل وكالة حماية البيئة الأمريكية ( EPA ) و لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة ( SEC ) بالمعلومات البيئية التي يجب على المنشآت أن تفصح عنها إجبارياً خاصة تلك التي تعمل في صناعات مسببة للتلوث مثل صناعات البترول أو الصلب أو الورق أو الكيماويات وتكون مُقيدة في البورصة ، وشرطاً مهماً لتلك المنشآت التي ترغب في التسجيل في البورصة ( عبدالغني ، ٢٠٠٠ م ) . وفي كندا أصبح التركيز يتحول من الموضوعات الاجتماعية إلى الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية للمنشآت ( Adams et al., 1998 ) ، كما ظهر ما يُعرف بالمستثمر الأخلاقي ؛ حيث لم يعد الربح هو معيار التفضيل الوحيد من قبل المستثمرين، وأصبح بعض المستثمرين يفضل توجيه استثماراته إلى الشركات التي لا يترتب على مزاولة أنشطتها حدوث أضرار للبيئة ، وفي نفس الوقت تحقق له عائداً مناسباً ( Gray et al., 1993 ; Deegan and Rankin, 1997; Stevens , 1995 ) ؛ فقد توصل كل من ( Epstein and Freedman, 1994 ) من خلال استقصاء قاما به عام ١٩٩٤م إلى أن ما نسبته ٨٢,٢% من المستثمرين يطالبون بالإفصاح البيئي؛ لذلك ومن خلال دراسة أجرتها شركة KPMG في إطار اهتمامها بالمحافظة على

البيئة ومكافحة التلوث البيئي شملت GFT 250 وأكبر عنة شركة في تسعة عشر بلداً، انتصح - على سبيل المثال - ارتفاع عدد الشركات الأمريكية التي أقصحت عن معلومات اجتماعية وبيئية من ثمان وعشرين شركة في عام 1999م إلى اثنين وثلاثين شركة عام 2002م أي بنسبة 14% ، وفي اليابان ارتفعت نسبة الشركات المفضحة إلى 64% عام 2002م بزيادة قدرها 33% عن عام 1999م، وبالنسبة لألمانيا فقد شارك في الدراسة إحدى وعشرون شركة وبنسبة إصباح بلغت 57% دولماً تغير في عدد الشركات المفضحة عن عام 1999م (المحويطر ، 2003).

وفي ضوء الاهتمام العالمي بمشاكل البيئة بصفة عامة ، واتساعاً بأن البيئة والتنمية وجهان لعملة واحدة ، وحرصاً على دفع عجلة التنمية فقد بادرت المملكة العربية السعودية منذ أكثر من خمسة وعشرين عاماً بإصدار مرسوم ملكي بشأن مكافحة التلوث وحماية البيئة أسد تنفيذه لصلحة الأرصاء وحماية البيئة . كما جاء النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي رقم أ / 90 في 27 / 8 / 1412 هـ مؤكداً على أهمية المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها ، ومنع التلوث عنها ، وتضمنت مخطط التنمية ابتداءً من الخطة الخماسية الثالثة التأكيد على الاهتمام بالبيئة، وفي نفس الاتجاه تمت المصادقة على النظام العام للبيئة ونظام التقييم البيئي لمجلس التعاون لدول الخليج العربية بالمرسوم الملكي رقم م / 3 وتاريخ 4 / 2 / 1421 هـ الذي يهدف إلى تحديث الأسس والإجراءات اللازمة لحماية البيئة ومقوماتها، وتقييم الآثار البيئية في دول مجلس التعاون، ووصف المشاريع التي تتطلب إعداد تقرير تقييم الآثار البيئية، ومتطلبات تقرير التقييم البيئي، والإجراءات المطلوبة من الجهات المختصة حول هذه التقارير . كما صدر النظام العام للبيئة بالمرسوم الملكي رقم م / 34 في 28 / 7 / 1422 هـ .

وكذلك فإننا كان قد ظهر في الغرب أحياناً - كما سبق القول - ما يُسمونه بالمستثمر الأخلاقي، فإن المستثمر المسلم من منطلق عقيدته هو مستثمر أخلاقي بكل

ما تعبه هذه الكلمة من المعاني الحقيقية ، وهدفه ليس فقط تعظيم الريح كما هو الحال في العرب بل ينطلق في المحافظة على البيئة من قوله تعالى : { ولا تلج الفساد في الأرض إن الله لا يحب المفسدين } ( القصص - الآية ٧٧ ) ومن قوله تعالى : { ولا تفسدوا في الأرض بعد إصلاحها } ( الأعراف - الآية ٥٦ ) .

والسؤال الذي يطرح نفسه - في إطار ذلك الاهتمام وصرف تلك الأنظمة وما حددته من عقوبات وغرامات على المنشآت التي تكون سبباً في الإضرار بالبيئة، وفي ظل وجود المستثمر المسلم الذي لا يهتم بتعظيم الريح بقدر اهتمامه أن يكون ونحوه حلالاً وإن قل - ، هل استجابت المنشآت في المملكة العربية السعودية لمسؤولياتها تجاه المجتمع الذي تقامس فيه أنشطتها ؟ وهل أفصحت عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية المنشورة ؟ وإلى أي مدى ؟ وما هي المعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها ؟ وكيف وأين تم الإفصاح عنها ؟ تلك الأسئلة وغيرها هي التي يتناول هذا البحث الإجابة عنها .

### ٣. هدف البحث وتسالياته .

يهدف البحث أساساً إلى التعرف على مدى إفصاح المنشآت السعودية ( شركات المساهمة ) عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية المنشورة ؟ من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية :

- أ- ما هي المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها ؟
- ب- كيف وأين يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية ؟
- ج- هل يختلف مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من شركة لأخرى تبعاً لاختلاف نشاط الشركة، أو حجم موجوداتها، أو مقدار أرباحها وخسارتها ؟.

## 1. أهمية البحث

على ضوء طبيعة مشكلة البحث والغداف منه ، يستمد البحث أهميته من

الآتي :

- أ - اتجاه الأبحاث المحاسبية الحديثة إلى توسيع نطاق إطار المحاسبة ليشمل خدمة جميع فئات المجتمع ممن تربطهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمنشأة؛ حيث ظهرت نظريات حديثة مثل نظرية أصحاب المصالح ،ونظرية المشروعية التي تشير إلى أن هناك نوعاً من المداخل في العلاقات بين المنشآت والمجتمعات التي تزاوُل أنشطتها فيها،وتتأثر بأنظمة المختلفة :السياسية والاقتصادية والثقافية والعقدية .ومن جانب آخر إتاحة الفرصة للمنشآت لتحسين صورتها، وبناء علاقات أفضل معها وبين فئات المجتمع المختلفة ( Wilmshurst and Frost , 2000 ; Deegan , 2002 ; Mobus , 2005 ) .
- ب - تزايد اهتمام هيئات المحاسبة المهنية في السنوات الأخيرة بإعداد تقارير عن المعلومات البيئية، وإصدارها ضمن التقارير المنشورة للمنشآت؛ ومن ذلك ما تضمنه معيار FAS-5 عن الالتزامات البيئية ، وإرشادات معهد المحاسبين القانونيين البريطانيين CICA عن الموضوعات البيئية، ومعيارى ( SOP - 1 - 96 ) لمعالجة الالتزامات البيئية ، يُضاف إلى ذلك صدور عدد من المعايير والشهادات المحاسبية ذات العلاقة بموضوع البيئة مثل : قائمة معايير المحاسبة المالية رقم ( 5 ) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، ومعايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة 10 ، 37 ، 250 ، 310 ، 400 ، 420 ( عبد العلي ، 2000 ؛ عبد البر ، 2001 ) .
- ج - الاستعداد لتطبيق الأنظمة والتشريعات البيئية التي تتطلب الإفصاح عن المعلومات البيئية .
- د - زيادة الطلب من الفئات ذات العلاقة في المجتمع وعلى وجه الخصوص المستثمرين على اعتبار أن المعلومات البيئية مؤثر في قرارات استمرار

استثمارهم في المنشآت التي تنسب لتولف المدينة، كما سيؤثر على أولئك الذين يرحلون الاستثمار في هذه المنشآت مستقبلاً، ولذلك بدأ هؤلاء يطالبون بوجود معايير ملائمة للإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة بصفة دورية.

( عبد البر ، ٢٠٠١م Epstein and Souther , 1999 ;  
and Freedman , 1994 ) .

هـ - ما تضمنه النظام الأساسي للحكم في المملكة الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٩٠/أ وتاريخ ٢٧ / ٨ / ١٤١٢هـ وكذلك خطط التنمية السعودية ابتداء من الخطة الثالثة وحتى الخطة الثامنة من التأكيد على الاهتمام بالبيئة والحفاظ عليها والحد من تلوثها، ودعم البحوث والدراسات البيئية في هذا المجال ( وزارة الاقتصاد والتخطيط ، خطط التنمية ، ٣ ، ٨ ، ٧ ) . إضافة إلى تعزيز هذه الأهمية بصدر الأنظمة العامة للبيئة عام ١٤٢٦هـ ، ١٤٢٢هـ .

و - ندرة الدراسات التي أجريت في مجال الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية المنشورة لشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، فعلى حد علم الباحث لا توجد سوى دراستين كلاًهما تناولتا الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية وقد اعتمدت بيانات هاتين الدراستين على قوائم الاستقصاء ( الخيال ولفي ، ٢٠٠٣م ؛ الحويطر ، ٢٠٠٣م ) . ويرى الباحث أن الأفضل في مثل هذا الموضوع أن تكون الدراسة تطبيقية، ومن واقع التقارير المنشورة للشركات لأنها ستكون معرفة عن الواقع بصورة فعلية .

ز - يُضاف إلى ما سبق ما أشارت إليه خطة التنمية السابعة من أن هناك حاجة لمزيد من الدراسات في المجال البيئي، وما أوصت به كذلك إحدى الدراسات السابقة من أهمية إجراء دراسة مسحية تتناول الموقف الحالي



للتغريب عن الأمور البيئية والإفصاح عنها في التقارير المنشورة للشركات في المملكة العربية السعودية (السطح ، ١٩٩٩م ) .

وبناء على كل ما سبق تأتي هذه الدراسة محاولة لاستكمال نقص الدراسات السابقة حول هذا الموضوع ، وعلى وجه الخصوص ما يرتبط بالدراسة في جانبها التطبيقي .

#### ٥ . نطاق البحث ومحدداته

- أ - جرت العادة في معظم الدراسات والبحوث التي تناولت هذا الموضوع أن يتم تناوله في سياق الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية أو الاجتماعية والبيئية في وقت واحد، أما هذه الدراسة فقد اقتصر نطاق البحث فيها على الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط، ولم يتعرض للمعلومات الاجتماعية .
- ب - اقتصر نطاق مجتمع الدراسة على شركات المساهمة السعودية على اعتبار أن هذه الشركات مُلزَمة نظاماً بنشر تقاريرها السنوية، كما اقتصر نطاق العينة على شركات المساهمة المتداولة أسهمها في سوق المال السعودي ولجميع القطاعات .
- ج - اقتصرت الدراسة من الناحية الزمنية على التقارير السنوية المنشورة لشركات المساهمة عن عام ٢٠٠٤م ، وفي ضوء البيانات والمعلومات التي أمكن الحصول عليها، واختيار الباحث هذا العام يأتي في إطار إعطاء مدة كافية للشركات لتفعيل النظام العام للبيئة الذي صدر في أواخر عام ١٤٢٢هـ - (٢٠٠٢م) ، ولم تشمل الدراسة التقارير الدورية المنشورة ( ربع السنوية ) ، كما لم تشمل شركات المساهمة المتداولة أسهمها في سوق المال السعودي وليس لها تقارير سنوية منشورة لعام ٢٠٠٤م كما هو الحال بالنسبة لبعض الشركات التي

أدرجت أسهمها أخيراً في السوق مثل : شركة الحاد الاتصالات  
وشركة الصحراء للبر وكمبيوترات . . .

وبناءً على ما سبق فإن النتائج التي تم التوصل إليها محدودة نطاقاً ومجتمع وعينة  
الدراسة ، ومن المحتمل عدم انطباقها على شركات أخرى أو فترة زمنية مختلفة . وفي  
رأى الباحث فإن المحددات التي سبق الإشارة إليها لن تقلل من أهمية هذه الدراسة  
على اعتبار أن النتائج التي تم التوصل إليها سوف تعطي الباحثين والجهات ذات  
العلاقة تصوراً معقولاً عن مدى إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المعلومات  
البيئية في تقاريرها السنوية المنشورة .

#### ٦. منهج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، ونطاقه ومحدداته ، اعتمد  
الباحث في الجزء النظري من الدراسة على منهج الاستقراء النظري للبحوث  
والدراسات السالفة المتعلقة بالموضوع، ثم تحليل الأفكار والرؤى التي اشتملت عليها  
وتوظيفها لخدمة البحث .

وفي الجانب التطبيقي من الدراسة تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى  
( Contents Analysis ) في ضوء المعلومات البيئية التي رأى الباحث أهميتها  
( نموذج الإفصاح ) . وأسلوب تحليل المحتوى - كما يرى الباحث - من الأساليب  
المناسبة لثل هذا الموضوع على اعتبار أنه يمثل الواقع الفعلي للإفصاح البيئي كما  
تضمنته التقارير السنوية المنشورة للشركات موضع الدراسة، وقد تم استخدام هذا  
الأسلوب في عدد من الدراسات المماثلة منها: ( Niskala and Pretes , 1995 ;  
Kreuz et al. , 1996 ; Walden and Schwartz , 1997 ; Gamble , 1995  
Williams , 1999 )

#### ثانياً : الدراسات السابقة

شهدت فترة التسعينات من القرن الماضي ( العشرين ) اهتماماً واضحاً بالأبحاث  
الخامسة في مجال البيئة حتى أفرزت بعض المجالات الخامسة المعروفة أعداداً خاصة لهذا

الموضوع ، وعرضت في هذه الأعداد مجموعة من الدراسات ذات العلاقة بالعناية بالبيئة السببية والإفصاح السببي ومنها : (Harte and Owen , 1991 ; Roberts , 1991 ) بل وقام بعضهم بإجراء مسح شامل للدراسات التي أجريت في هذا الموضوع حتى عام 1993م ( Gray , et al . , 1995 ) ، وكثيرة تلك الدراسات سوف يعرض الباحث أهمها بما له صلة مباشرة بموضوع البحث ، على النحو الآتي :

#### ١ . دراسة Harte and Owen ( 1991 )

قام الباحثان بدراسة ميدانية على تحسين شركة من الشركات التي توضح عن المعلومات السببية ضمن تقاريرها السنوية وذلك بهدف التعرف على كيفية إدراج المعلومات السببية في تلك التقارير ، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن ثلثي عشرة شركة من الشركات محل الدراسة تضمنت أهدافها بعض الموضوعات السببية بشكل عام ، وأن ست شركات أفصحت عن المعلومات السببية في صورة مالية وأخرى إحصائية ، لكنها لم تعرض لبعض المعلومات المرتبطة بالالتزامات السببية الاحتمالية ، وحلقت الدراسة إلى محدودية الإفصاح عن المعلومات السببية في التقارير السنوية هذه الشركات ، وأن ذلك الإفصاح لم يهدف لتحسين صورة هذه الشركات أمام المستثمرين بشكل خاص والجمهور بشكل عام ، وأن المعلومات السببية التي تم الإفصاح عنها تم اختيارها لتعكس صورة إيجابية عن الشركات المُفصحة .

#### ٢ . دراسة Rezaee, et al., ( 1995 )

تناولت هذه الدراسة أثر الإجراءات الحكومية ذات العلاقة بالبيئة على المنشآت ، ومدى مسؤولية هذه المنشآت عن الحفاظ على البيئة وحمايتها والحد من تلوثها ، عن طريق الاهتمام بالقضايا الخاسية المرتبطة بالقياس والتحقق والإفصاح عن المعلومات السببية في تقارير تلك المنشآت ، وعلى وجه الخصوص الالتزامات السببية الخاسية المتعلقة بالأصول التي يتم التخلص منها ، والالتزامات العامة التي يمكن أن تحدث عند بيع أو التخلص من أصل أو موقع معين ، بالإضافة إلى السياسات والبرامج السببية للشركة ومدى الالتزام بها .

### ٣. دراسة ( Niskala and Pretes ) ( 1995 )

قام الباحثان بإجراء دراسة تطبيقية على خمس وسبعين شركة فنلندية في قطاعات الصناعات المختلفة التي رأى الباحثان لها ذات علاقة مباشرة بالبيئة كصناعات المعادن والبتروكيماويات والطاقة والكيماويات والمقاولات ... الخ عن طريق تصميم نموذج من الأسئلة عن بعض المعلومات البيئية لدم الإجابة عنها بنعم أو لا. ثم قاما بتحليل مقارن عشوي التقارير المالية السنوية للشركات محل الدراسة لعامي ١٩٨٧م ، ١٩٩٢م للتعرف على مدى إفصاح هذه الشركات عن المعلومات ذات العلاقة بالبيئة، وطبيعة أو نوع هذه الإفصاحات ( وصفية ، كمية ، مالية ) للعامين المذكورين، وقد توصلت الدراسة إلى ارتفاع مستوى الإفصاح في عام ١٩٩٢م عنه في عام ١٩٨٧م. وأن الزيادة كانت في مستوى الإفصاح النوعي ( الجودة ) ، وأن ٢٠% من الشركات التي شملتها الدراسة أفصحت عن بعض المعلومات البيئية في صورة كمية ومالية، كما توصلنا إلى أن الشركات الصناعية التي تعمل في مجالات الطاقة والغابات والبتروكيماويات مطابقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية أكثر من غيرها من الأنشطة الأخرى كصناعات المقاولات، ويستشهد الباحثان لذلك بأن مستوى الإفصاح في قطاع المقاولات كان منخفضاً، وكان وصفاً ولم يتضمن أية إفصاحات كمية أو مالية .

### ٤. دراسة ( Kreuze, et al. ) ( 1996 )

قام الباحثون في هذه الدراسة بتحليل التقارير السنوية لستمانه وحسة وأربعين شركة أمريكية بهدف التعرف على مدى إفصاح هذه الشركات عن المعلومات البيئية، وقد توصلت الدراسة إلى أن معظم التقارير السنوية لهذه الشركات لا تفصح عن أية معلومات تتعلق بالفلسفة أو السياسة البيئية للشركة، وأن ٧٣% من مجموع الشركات التي شملتها الدراسة لم تفصح عن أي معلومات بيئية في أي مكان من التقرير السنوي، وأن ٢٦% من الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح عن بعض المعلومات البيئية في أجزاء متفرقة من تقاريرها السنوية، وأن ٢٠% من الشركات

التي أفصحت عن المعلومات البيئية هي شركات الكيماويات والورق والطاقة وصناعة الحديد

#### ٥. دراسة Deegan and Gordon ( 1996 )

تناولت هذه الدراسة مدى إفصاح بعض الشركات الأسترالية وعددها مائة وسبعة وسون شركة مثل حسين قطاعاً صناعياً . وقد توصلت إلى أن ٣٦% من الشركات التي شملتها الدراسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات البيئية اختيارياً للأغراض الإعلامية فقط، وأن ٧% أفصحت عن معلومات بيئية سلبية، وأن الإفصاح البيئي يتزايد خلال الأعوام من ١٩٨٠م إلى ١٩٩١م، كما وجدنا أن هناك علاقة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح البيئي .

#### ٦. دراسة Deegan and Rankin ( 1996 )

قام الباحثان بإجراء دراسة على الشركات الأسترالية التي خضعت لتقييم وكالة حماية البيئة الأسترالية ( EPA ) لمعرفة مدى إفصاحها عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية، وتوصلت الدراسة إلى أهمية وجود قوانين وتشريعات ملزمة بهذا النوع من الإفصاح، وأن هناك علاقة بين محاسبة هذه الشركات وبين الإفصاح البيئي، كما توصلت الدراسة إلى أن بعض الشركات التي تقوم بالإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية تهدف إلى تحسين صورتها أمام المجتمع، وأن هذه النتيجة تنطبق على جميع المنشآت التي تمت محاكمتها أو لم تتم، إلا أن الشركات التي حُكمت كانت أكثر إفصاحاً من غيرها، وأن مستوى الإفصاح عن الأداء البيئي ارتفع بعد صدور تلك الأحكام أكثر منه قبلها .

#### ٧. دراسة Beets and Souther ( 1999 )

تناولت هذه الدراسة موضوع الإفصاح المحاسبي البيئي النرويجي في الولايات المتحدة الأمريكية، وأهمية ذلك من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة وعلى وجه الخصوص المستثمرين، وخلصت إلى هناك اهتماماً رصيناً بهذا الموضوع، وأن وكالة حماية البيئة الأمريكية ولجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة ( SEC ) نشرطان

على الشركات التي تسبب في تلوث البيئة أن تفسح عن المعلومات ذات العلاقة بالبيئة، ولذلك فإن عليها أن تسترد متطلبات حماية البيئة الأمريكية ولجنة تداول الأوراق المالية في هذا المجال .

8. دراسة Williams (1999)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في الإفصاح الاختياري ( Voluntary Disclosure ) عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في التقارير السنوية لتلاتمانية وست وخمسين شركة مدرجة في الأسواق المالية لعدد من الدول وهي: أستراليا وسنغافورة وتايلاند وإندونيسيا وماليزيا وهونج كونج. وقد قام الباحث بتحليل محتوى التقارير السنوية لتلك الشركات للبحث عن المعلومات البيئية التي تتضمنها، وقد توصل إلى وجود علاقة إيجابية بين النظم الاجتماعية والسياسية وكمية المعلومات البيئية المُفصَّح عنها في تلك التقارير، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأنظمة القضائية وأنظمة سوق المال وبين كمية المعلومات البيئية المُفصَّح عنها .

9. دراسة Wilmshurst and Frost (2000)

قام الباحثان هذه الدراسة لاختبار نظرية المشروعية ( Legitimacy Theory ) على مجموعة من أكبر الشركات الأسترالية المدرجة في سوق الأوراق المالية لعامي 1994م، 1995م، وقد تم التركيز على بعض الصناعات التي لها علاقة بالتلوث البيئي كمشروبات التعلين والبيروول والغاز والكيماويات والأغذية، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك بعض العناصر التي تؤثر على قرارات الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية، وأن تأثير مالكي الأسهم والمستثمرين ورغبتهم في إظهار صورة حقيقية صادقة وعادلة عن الشركة يأتي في مقدمة هذه العناصر، وأرجع الباحثان السبب في ذلك إلى أن هاتين الطائفتين هما الطائفتان المباشرتان اللتان تعنيهما نتائج هذه الشركات وبما أكثر من غيرها من الأطراف الأخرى ذات العلاقة في المجتمع، كما أكدت الدراسة على عنصر آخر وهو رغبة هذه الشركات في التوافق مع

القوانين والتشريعات البيئية، وعلى وجه العموم تبين أن الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية للشركات محل الدراسة يأتي كردة فعل من قبل الإدارة تبعاً لأهمية المؤثرات الخارجية التي تدفعها لاتخاذ قرار بالإفصاح عن هذه المعلومات.

١٠. دراسة عبد الو ( ٢٠٠١م )

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من وجود معايير محاسبية متعلقة بالإفصاح البيئي ومدى إمكانية تطبيقها في الشركات الصناعية المصرية، حيث قام الباحث بعرض وتحليل الدراسات السابقة، كما تناول طبيعة الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي من واقع تجارب بعض الشركات الصناعية في بعض الدول، ثم مقارنة تلك الإفصاحات بما تقوم به الشركات الصناعية المصرية، وقد شملت عينة الدراسة عشر شركات تم تحليل تقاريرها السنوية لعامي ١٩٩٨م و ١٩٩٩م. وقد توصلت الدراسة إلى محدودية إفصاح الشركات محل الدراسة عن المعلومات البيئية، وأن هذه الإفصاحات تنسم بالعمومية، وقد تركزت في قطاعات الصناعات الدوائية والاسمنت بهدف الحصول على شهادات الجودة.

١١. دراسة الخويطر ( ٢٠٠٣م )

قام الباحث بدراسة استكشافية بهدف التعرف على مدى محاسبة وإفصاح المنشآت العاملة في المملكة العربية السعودية ( مساهمة وغير مساهمة صناعية وغير صناعية ) عن المعلومات البيئية، حيث قام بتصميم قائمة استبيان تضمنت عدداً من الأسئلة تم توزيعها على المدراء المائتين لأكثر مائة شركة سعودية، وانتهت الدراسة إلى انخفاض مستوى مزاولة المحاسبة البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية من قبل الشركات العاملة في المملكة العربية السعودية، وأرجع الباحث ذلك إلى عدد من الأسباب يأتي في مقدمتها: انخفاض مستوى الوعي الاجتماعي بأمور البيئة، وعدم الاهتمام الكافي من قبل إدارات المنشآت بتبني سياسات وإجراءات بيئية تؤدي إلى قياس وتحليل وعرض آثار مزاولة تلك المنشآت لأنشطتها البيئية، إضافة إلى عدم

وجود اهتمام كافٍ من قبل الجهات الحكومية والجهات التشريعية المحاسبية ذات العلاقة بالواجب البيئي .

١٢. دراسة الخيال وعقلي ( ٢٠٠٣ م )

قام الباحثان بدراسة استكشافية للتعرف على وجهات نظر ثلاث فئات وهم : الأكاديميين والمستثمرين والمحاسبين القانونيين تجاه الإفصاح المنشآت في المملكة العربية السعودية عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، واعتمد الباحثان في ذلك على تصميم قائمة استبيان تم توزيعها على الفئات الثلاث المذكورة، وقد توصلت الدراسة إلى أن تعزيز صحة المنشآت في المجتمع من أهم دوافع قبول هذه الفئات للمسؤولين البيئية والاجتماعية. وأن عدم وجود متطلبات قانونية يُعتبر من أهم أسباب عدم الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات، وأن المكان المناسب للإفصاح عن هذه المعلومات من وجهة نظر المشاركين في الدراسة هو تقرير مجلس الإدارة .

### ثالثاً ، الدراسة التطبيقية

هدفت الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية المنشورة .

١ . مجتمع الدراسة وصيغة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من جميع شركات المساهمة السعودية التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودي ولها تقارير سنوية منشورة لعام ٢٠٠٤م، وعددها أربع وسبعون شركة، ويوضح الجدول رقم (١) عدد هذه الشركات، والقطاعات التي تنتمي لها :



جدول رقم (١)

الشركات التي شملتها الدراسة حسب طبيعة نشاطها

م	القطاع	العدد	النسبة %
١	التوك	٩	١٢,٢
٢	الصناعة	٢٧	٣٦,٥
٣	الاسمنت	٨	١٠,٨
٤	الخدمات	١٨	٢٤,٣
٥	الكهرباء	١	١,٣٥
٦	الاتصالات	١	١,٣٥
٧	التأمين	١	١,٣٥
٨	الزراعة	٩	١٢,٢
	جميع القطاعات	٧٤	% ١٠٠

## ٢. اداة جمع البيانات

لمعرفة مدى إفصاح الشركات التي شملتها الدراسة عن المعلومات البيئية من عدمه تم تحديد بعض المعلومات البيئية التي رأى الباحث أهمية الإفصاح عنها تم استقراؤها من دراسات وبحوث سابقة في هذا المجال ومنها: ( عبد الوه، ٢٠٠١م؛ الحويطر، ٢٠٠٣م؛ الحمال ومفتي، ٢٠٠٣م؛ Wilmshurst and Frost, 2000؛ Harte and Owen, 1991؛ Rezaee et al., 1995؛ Cordazzo, 2005؛ Williams, 1999)، وقد تم اختيار هذه المعلومات في إطار ما ينبغي أن يكون الإفصاح الاختياري ( وليس في إطار ما يجب أن يكون الإفصاح الإلزامي ) لأن شركات المساهمة السعودية غير ملزمة نظاماً بالإفصاح عن أي معلومات بيئية في تقاريرها السنوية المنشورة حتى تاريخ إعداد هذا البحث .

ثم قام الباحث بتحليل محتوى التقارير السنوية للشركات التي شملتها الدراسة لمعرفة مدى إفصاح هذه الشركات عن المعلومات البيئية في إطار الإفصاح الفعلي ( ما هو كائن ) ثم مقارنة نموذج الإفصاح المقترح ( ما ينبغي أن يكون )، وقد أعطى البند في حالة الإفصاح عنه الرقم (١) وفي حالة عدم الإفصاح الرقم (صفر) على اعتبار أن المعلومة ( البند ) إما أن يتم الإفصاح عنها أولاً يتم ، وفي حالة إفصاح بعض الشركات عن معلومات أخرى بخلاف ما تضمنه النموذج المقترح يتم الإشارة إليها كمعلومات إضافية في نهاية تحليل البيانات والتعليق عليها وتفسيرها. ولما يلي بنود المعلومات البيئية التي رأى الباحث أهمية الإفصاح عنها أو عن بعضها في التقارير السنوية المنشورة ( نموذج الإفصاح البيئي المقترح ) : أي المعلومات المتعلقة بما يلي :

- الاستخدام الأمثل للطاقة .
- الآثار المرفوعة لأنشطة المنشأة على البيئة .
- مدى التحكم في التلوث بأنواعه .
- كيفية التخلص من المخلفات البيئية .
- إعادة التصنيع ( التدوير ) .
- تكاليف المعالجة والتنظيف ثروات التشغيل .
- تحليل ودراسة دورة حياة المنتج من الناحية البيئية .
- مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية .
- الحفظ والراعي المرتبطة للقضايا البيئية .
- سياسات المنشأة المتعلقة بالصحة والسلامة في أماكن العمل .
- تشجيع المنشأة للأبحاث في مجال حماية البيئة ومعالجة التلوث البيئي .
- منح المنشأة أو حصولها على جوائز وشهادات في مجال حماية البيئة ومكافحة التلوث .
- المبالغ التي أنفقتها المنشأة لحماية البيئة ومكافحة التلوث .
- الالتزامات البيئية المحسلة ( القضايا المرفوعة على المنشأة نتيجة التلوث ) .

### ٣. أسلوب معالجة وتحليل البيانات

لتحقيق الهدف من البحث والإجابة عن تساؤلاته، تم جمع المعلومات باستخدام ما اتخذه الباحث بتحليل المحتوى المعباري، أي مقارنة ما هو كائن (الفعلي) بما ينبغي أن يكون (المعباري)، ثم أدخلت المعلومات والبيانات التي تم جمعها من التقارير المثالية المنشورة الحاسب الآلي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والنسب المئوية، كما تم إجراء بعض الاختبارات الإحصائية مثل اختبار تحليل التباين البسيط (One - Way ANOVA)، واختبار معامل الارتباط لسبيرمان Spearman (الضحيان وحسن، ١٤٢٣ هـ).

### ٤. عرض ومناقشة نتائج الدراسة :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه، سوف يتم فيما تبقى من هذه الدراسة عرض النتائج التي تم التوصل إليها ومناقشتها ونسورها، وذلك على النحو الآتي :

أ. مدى إقصاد شركات المساهمة عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية المنشورة .

من واقع تحليل محتوى التقارير السنوية المنشورة لشركات المساهمة السعودية لعام ٢٠٠٤م على ضوء النموذج المقترح، اتضح أن معظم الشركات لا توضح عن أي معلومات بنية في تقاريرها السنوية المنشورة، كما يظهر تفصيل ذلك في الجدول الآتي :

جدول رقم (٢)

عدد ونسب الشركات المُصنعة عن كل بند من بنود المعلومات

الترتيب	النسبة %	العدد	المعلومات المتعلقة بـ :
٤	٤,١	٣	١ الاستخدام الأمثل للطاقة .
٠٠	٠٠	٠٠	٢ الآثار المتوقعة لأنشطة المنشأة على البيئة
٢	٨,١	٦	٣ مدى التحكم في التلوث بالتواضع
٥	٢,٧	٢	٤ كيفية التخلص من المخلفات البيئية
٦	١,٣٥	١	٥ إعادة التصنيع ( التدوير )
٠٠	٠٠	٠٠	٦ تكاليف المعالجة والتنظيف لمواقع التشغيل
٠٠	٠٠	٠٠	٧ تحليل ودراسة دورة حياة المنتج من الناحية البيئية
٣	٦,٨	٥	٨ مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية .
٤	٤,١	٣	٩ الخطط والبرامج المزمعة للقضايا البيئية
١	٩,٥	٧	١٠ سياسات المنشأة المتعلقة بالصحة والسلامة في أماكن العمل
٤	٤,١	٣	١١ تشجيع المنشأة للأبحاث في مجال حماية البيئة ومعالجة التلوث البيئي
٦	١,٣٥	١	١٢ منح المنشأة أو حصولها على جوائز وشهادات في مجال حماية البيئة ومكافحة التلوث
٦	١,٣٥	١	١٣ المبالغ التي أنفقتها المنشأة لحماية البيئة ومكافحة التلوث
٠٠	٠٠	٠٠	١٤ الالتزامات البيئية المتضمنة ( القضايا المرطوفة على المنشأة نتيجة التلوث ) .

من الجدول رقم (٢) يتضح عدم الإفصاح معظم الشركات التي شملتها الدراسة عن أي معلومات بيئية، بل إن جميع الشركات وبدون استثناء لم تفتح عن المعلومات البيئية التالية :

- الآثار المتوقعة لأنشطة تشييد على البيئة .
- تكاليف المعالجة والتطهير لتواقع التشغيل .
- تحليل ودراسة دورة حياة المنتج من الناحية البيئية .
- الالتزامات البيئية المحتملة ( القضايا المرفوع على المنشأة نتيجة التلوث ) .

كما جاء الإفصاح عن بقية المعلومات البيئية بنسب ضئيلة جداً، جاء في مقدمتها المعلومات المتعلقة بالصحة والسلامة في أماكن العمل؛ حيث بلغ عدد الشركات التي أفصحت عن هذه المعلومات سبع شركات ونسبة بلغت ٩,٥%، يلي ذلك المعلومات المتعلقة بمدى التحكم في التلوث بأنواعه ( تلوث الهواء والماء والترربة والضوضاء )؛ حيث بلغ عدد الشركات التي أفصحت عن المعلومات المتعلقة بهذا البند ست شركات ونسبة بلغت ٨,٩%، فيما بلغ عدد الشركات التي أفصحت عن معلومات تتعلق بمدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية خمس شركات بنسبة ٦,٨%، وأفصحت ثلاث شركات فقط عن معلومات تتعلق بالاستخدام الأمثل للطاقة، والحفظ والرياح المرتبطة بقضايا البيئة والأبحاث التي تم إجرائها أو يُزمع القيام بها في مجال حماية البيئة ومكافحة التلوث البيئي. كما أفصحت شركتان بنسبة بلغت ٢,٧% عن معلومات تتعلق بالتخلص من المخلفات البيئية، ولم تفتح سوى شركة واحدة فقط بنسبة ١,٣٥% عن معلومات تتعلق بإعادة التصنيع، والمبالغ التي أنفقتها الشركة في مجال حماية البيئة ومكافحة التلوث البيئي، والجوائز والشهادات التي منحها الشركة أو حصلت عليها في مجال حماية البيئة ومكافحة التلوث البيئي .

ويوضح الجدول رقم (٣) عدد بنود المعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها في كل شركة من الشركات التي أفصحت، وعددها أربع عشرة شركة؛ وذلك على النحو الآتي :

جدول رقم (٣)

عدد البنود المفصّل عنها في كل شركة من الشركات المفصّلة

الشركة	عدد بنود المعلومات المفصّل عنها	النسبة إلى عدد بنود المعلومات (١٤ بند) %
١	٦	٤٢,٨٥
٢	٣	٢١,٤
٣	٣	٢١,٤
٤	٣	٢١,٤
٥	٣	٢١,٤
٦	٣	٢١,٤
٧	٢	١٤,٢٩
٨	٢	١٤,٢٩
٩	٢	١٤,٢٩
١٠	١	٧,١٤
١١	١	٧,١٤
١٢	١	٧,١٤
١٣	١	٧,١٤
١٤	١	٧,١٤
	متوسط نسبة الإفصاح لجميع بنود المعلومات %	١٦,٣٣

يتضح من الجدول رقم (٣) انخفاض مستوى الإفصاح عن المعلومات المبينة التي تتضمنها النموذج المقترح بالنسبة للشركات التي أفصحت عن بعض هذه المعلومات.

فلم يتجاوز الحد الأعلى لبود المعلومات التي تم الإفصاح عنها ستة بود بنسبة ٤٢,٨٥% من إجمالي بود المعلومات، يلي ذلك ثلاثة بود في خمس شركات، وبدان في ثلاث شركات، وبتد واحد للخمس الشركات الأخرى بنسبة ٧,١٤%. وبلغ متوسط نسبة الإفصاح لجميع البود ١٦,٣٣% فقط، وهي نسبة ضئيلة جداً إذا ما أخذ في الحسبان أن معظم بود المعلومات التي تم الإفصاح عنها تتعلق في عمومها بالصحة والسلامة في أماكن العمل.

#### ب. كفاية الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية المنشورة لشركات المساهمة السعودية.

بالرجوع إلى الجدول رقم ( ٢ ) يتضح أن المعلومات البيئية التي أفصحت عنها بعض الشركات في تقاريرها السنوية المنشورة والتي تكرر ذكرها تركزت حول المعلومات البيئية المتعلقة بالصحة والسلامة في أماكن العمل، ومدى التحكم في التلوث بأنواعه المختلفة، كالتحكم في الغازات المبعثة من المصانع والعبارة والآتربة في شركات الأسمت. كما لاحظ الباحث أن الإفصاح عن المعلومات البيئية جاء في صورة وصفية بالنسبة لجميع الشركات التي شملتها الدراسة فيما عدا شركة واحدة فقط من شركات الأسمت التي أفصحت عن بعض المعلومات في صورة وصفية وكيفية ومالية، ولعل ذلك يرجع إلى عدم إلزامية الإفصاح عن مثل هذه المعلومات من ناحية وتسهيل الإفصاح الوصفي من ناحية أخرى، يُضاف إلى ذلك أن معظم هذه الإفصاحات الوصفية جاءت في سياق تحسين صورة هذه الشركات أمام المساهمين والدولة والمجتمع بشكل عام، أو في سياق سعي الشركة للحصول على شهادة الأيزو (١٤٠٠٠) التي تشمل جودة المنتج أو تم الحصول عليها، وأيضاً في سياق استعداد بعض الشركات للحصول على شهادة الأيزو (١٤٠٠١) الخاصة بالبيئة، ولذلك جاءت عامة ولم تتضمن بيانات تفصيلية واضحة ومحددة بالتأثيرات البيئية الفعلية أو المتوقعة لأنشطة الشركة على البيئة، وهذه النتيجة تتفق مع إحدى

نتائج الدراسة التي أجراها Robertson and Nicholson عام 1996م حيث توصلوا إلى أن الإفصاح عن المعلومات البيئية يتم من خلال عبارات وصفية متباينة. أما فيما يتعلق بإمكان الإفصاح عن المعلومات البيئية فقد جاءت جميع تلك الإفصاحات في تقرير مجلس الإدارة، وفي معظمها تحت عنوان "السلامة البيئية" أو "البيئة والصحة"، ولم يتضمن تقرير المراجع الخارجي ولا التقرير السنوي المالي أيًا من تلك الإفصاحات، ولعل ذلك يرجع إلى عدم وجود أساليب لدى المراجعين للتأكد من صحة بعض هذه المعلومات والتصديق عليها، وعدم توفر معايير واضحة ومحددة للتحكم على الإفصاح عن مثل هذه المعلومات.

وقدما يلي نخاطب من إفصاح بعض الشركات عن بعض المعلومات البيئية:

[ورد في تقرير مجلس الإدارة لإحدى الشركات الصناعية: وفي مجال البيئة أحرزت الشركة مراجعة مكثفة شملت جميع مصانعها، فهدف تحديد أفضل السبل اللازمة لتحسين الأداء البيئي... وعقدت عدد من الندوات التدريبية لتطوير مهارات العاملين. في إطار (نظام الإدارة البيئية)... ومواكبة متطلبات ومعايير (الأيزو 14001). حيث أحرزت مجموعة من الشركات التابعة شهادة المطابقة لنظام إدارة البيئة (أيزو 14001). وأنشعت الشركة روح ثقافة السلامة بين شركائها بتقديم المحفزات السنوية للشركات الأكثر توفراً في مجال السلامة الصناعية والبيئة..... وفي تقرير مجلس الإدارة لإحدى شركات الاسمنت ورد: تواصل الشركة اهتمامها بالحفاظ على البيئة حيث تمكنت من عمل مسح بيئي للمدائن الرئيسة، كما أنشأت قاعدة بيانات متكاملة تشمل كافة القياسات التي تم رصدها بواسطة الأجهزة الآلية وتأكيدتها بأجهزة المعايرة العكسدة. إضافة إلى تحديث القوائم الميكانيكية بأخرى أحدث وذات فاعلية أكبر مما ساهم في تقليل البعثات الغازية بنسبة كبيرة.... علماً بأن الشركة أتمت الدراسة الميدانية للحصول على شهادة الأيزو (14001) والخاصة بالبيئة ومع التلوث.... وفي شركة أخرى ورد: لقد كرست الشركة جهودها المكثفة بالتعاون مع الجهات المعنية ذات العلاقة لتابعة المحفوظات العملية التي تقوم بها لتطوير مرافقها بما يضمن بيئة مناسبة أفضل. أضف إلى ذلك فإن الشركة قامت بإجراء تحقيقات ملموسة في مرافق الإنتاج الحالية للحد من البعثات الغازية.....].



ج. مدى الاختلاف مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية تبعاً لاختلاف طبيعة النشاط وحجم موجودات الشركة، ومقدار الأرباح والخسائر.

تناولت العديد من الدراسات السابقة مدى اختلاف درجة أو مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية تبعاً لاختلاف بعض خصائص المنشآت مثل: طبيعة النشاط، وحجم الموجودات، ومقدار الأرباح والخسائر، ومن تلك الدراسات: Robertson (Gamble, et al., 1995 ; Gordon and Deegan, 1996 ; and Nicholson, 1996) وستناول الباحث اختلاف مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية للشركات محل الدراسة تبعاً لاختلاف هذه العوامل على النحو الآتي:

- مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية حسب طبيعة نشاط الشركة.

قام الباحث بتقسيم الشركات محل الدراسة بحسب طبيعة نشاطها وفقاً للتقسيم المعتمد من قبل هيئة السوق المالية، فجاء مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية وفق هذا التقسيم على النحو الآتي:

جدول رقم (٤)

مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية حسب طبيعة نشاط الشركة

م	طبيعة النشاط	عدد الشركات في القطاع	عدد الشركات المُصنفة	النسبة إلى النشاط %	الترتيب
١	بنوك	٩	٠٠	٠٠	٠٠
٢	صناعة	٢٧	٥	١٨,٥	٣
٣	الصحة	٨	٥	٦٢,٥	١
٤	خدمات	١٨	١	٥,٥٥	٤
٥	كهرباء	١	٠٠	٠٠	٠٠
٦	التصالات	١	٠٠	٠٠	٠٠
٧	تأمين	١	٠٠	٠٠	٠٠
٨	زراعة	٩	٣	٣٣,٣٣	٢
—	المجموع	٧٤	١٤	١٨,٩	—

ينصح من الجدول رقم (٤) أن أعلى نسب الإفصاح عن المعلومات البيئية جاءت في قطاعات الأسمت والزراعة والصناعة، حيث بلغت في قطاع الأسمت ٦٢,٥%، وفي قطاع الزراعة ٣٣,٣٣%، وفي قطاع الصناعة ١٨,٥%، بينما جاءت في قطاع الخدمات بنسبة ٥,٥٥%، ولم تفصح بقية القطاعات عن أي معلومات بيئية، وهذه النتيجة قد تبدو طبيعية فقد لا توجد علاقة مباشرة بين طبيعة نشاط البنوك مثلاً وبين بعض المعلومات البيئية.

وعلى وجه العموم فقد بلغ عدد الشركات المُفصحة أربع عشرة شركة بين هذه القطاعات الأربعة ونسبة ١٨,٩% من الشركات التي شملتها الدراسة.

وتُعرف مدى اختلاف مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية باختلاف طبيعة نشاط الشركة قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ف)، حيث بلغت قيمة ف ٣,٨٧ وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعنى أن مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية يختلف بين الشركات محل الدراسة باختلاف طبيعة نشاط الشركة.

وكما يلاحظ من الجدول رقم (٤) فإن قطاعات البنوك والاتصالات والكهرباء والتأمين لم تفصح عن أي معلومات بيئية في تقاريرها السنوية المنشورة، ولعل ذلك يرجع إلى عدم وجود ارتباط مباشر بين هذه الأنشطة وقضايا البيئة كذلك الموجودة في قطاعات أخرى كالصناعة والأسمت مثلاً، ولذلك قام الباحث باستبعاد تأثير هذه القطاعات الأربعة وتم إجراء اختبار تحليل التباين (ف) للتعرف على مدى اختلاف مستوى الإفصاح بين القطاعات التي أفصحت عن بعض المعلومات البيئية وهي: الصناعة والأسمت والخدمات والزراعة، حيث بلغت قيمة ف ٧,٠٦ وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٠٠٠١، مما يؤكد اختلاف مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية باختلاف نشاط الشركة، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Gamble, et al., 1995) التي أجريت على عدد من الشركات الأمريكية تنتمي

لصناعات وأنشطة مختلفة فوجدوا أن مستوى الإفصاح البيئي يختلف من نشاط إلى آخر .

• مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية حسب حجم موجودات الشركة -  
 قام الباحث بتقسيم الشركات حسب حجم موجوداتها إلى ثلاث فئات (حسب الفراض الباحث) : كبيرة، وهي التي يزيد حجم موجوداتها عن عشرة مليارات ريال، ومتوسطة يكون حجم موجوداتها بين مليار وأقل من عشرة مليارات ريال، وصغيرة وهي التي يقل حجم موجوداتها عن مليار ريال، وقد جاءت النتائج وفق هذا التقسيم على النحو الذي يظهره الجدول الآتي :

جدول رقم (٥)

مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية حسب حجم موجودات الشركة

م	حجم الشركة	العدد	عدد الشركات المتفحصه	النسبة %	الترتيب
١	صغيرة	٣٣	٣	٩,١	٢
٢	متوسطة	٢٩	١٠	٣٤,٥	١
٣	كبيرة	١٢	١	٨,٣	٣
—	المجموع	٧٤	١٤	١٨,٩	—

يتضح من الجدول رقم (٥) أن الإفصاح عن المعلومات البيئية تركز في الشركات المتوسطة بنسبة ٣٤,٥% ثم الشركات الصغيرة بنسبة ٩,١%، بينما جاء الإفصاح في الشركات الكبيرة بنسبة ٨,٣%، ولعل ذلك يرجع إلى أن معظم الشركات الكبيرة تقع في قطاع البنوك والكهرباء التي لم تفصح عن أي معلومات بيئية؛ بينما أفصحت شركة واحدة من الشركات الكبيرة عن بعض المعلومات المرتبطة بالسلامة والبيئة بصورة وصفيّة في تقرير مجلس الإدارة .

ولمعرفة مدى العلاقة بين مستوى الإفصاح وحجم الشركة تم استخدام اختبار تحليل التباين (F) فانصح أن قيمة F 3.49 وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.036 . كما قام الباحث باستعداد أثر القطاعات الأربعة التي لم تفصح عن أي معلومات بيئية لـ تقاريرها السنوية المنشورة فانصح أن قيمة F 6.02 وهي كذلك دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.004 مما يؤكد اختلاف مستوى الإفصاح البيئي باختلاف حجم موجودات الشركة .

ولاختبار طبيعة العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية وحجم موجودات الشركة التي أفصحت عن بعض هذه المعلومات تم استخدام معامل ارتباط الرتب لسيرمان Spearman. وقد افصح من نتائج التحليل وجود علاقة قوية موجبة بين مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية وحجم موجودات الشركة، حيث بلغ معامل الارتباط 0.378 وهو دال إحصائياً عند مستوى 0.002 . ومعنى ذلك أن مستوى الإفصاح يزيد بزيادة حجم موجودات الشركة والعكس، وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصل إليها كل من: (Deegan and Gordon, 1996) من خلال بحثهما الذي أجريته على عدد من الشركات الأسترالية فوجدوا أن هناك علاقة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح البيئي .

#### • مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية حسب الأرباح والخسائر .

تم تقسيم الشركات وفق هذا المعيار إلى أربع فئات وهي: الشركات ذات الأرباح القليلة التي تقل أرباحها وفق المفروض الباحث عن مئة مليون ريال، ومتوسطة وتقع أرباحها بين مئة مليون ريال إلى أقل من مليار ريال، وكبيرة وتكون أرباحها ملياراً فأكثر، فحاصل النتائج على النحو الذي يظهره الجدول الآتي :

جدول رقم (٦)

مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية حسب الأرباح والخسائر

م	الأرباح والخسائر	عدد الشركات	الشركات المُفصّحة	النسبة %	الترتيب
١	أرباح قليلة	٣٢	٤	١٢,٥	٢
٢	أرباح متوسطة	٢٤	٨	٣٣,٣	١
٣	أرباح كبيرة	٩	١	١١,١	٣
٤	خسائر	٩	١	١١,١	٣
—	المجموع	٧٤	١٤	١٨,٩	—

وكما يظهر من الجدول رقم (٦) فإن معظم الإفصاحات عن المعلومات البيئية تركزت في الشركات ذات الأرباح المتوسطة، وتقع في الغالب في قطاعي الصناعة والأسمت حيث بلغت النسبة ٣٣,٣%، بينما جاءت الشركات ذات الأرباح القليلة في المرتبة الثانية وتركزت في قطاعي الزراعة والخدمات على وجه العموم، وشركة واحدة ذات أرباح كبيرة وهي: شركة سابك ونسبة ١١,١%، أما بالنسبة للشركات الخاسرة فقد أفصحت شركة واحدة فقط من القطاع الصناعي عن بعض المعلومات البيئية بصورة وصفية في تقرير مجلس الإدارة.

ولعرفة مدى العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات البيئية ومقدار الأرباح والخسائر تم استخدام اختبار تحليل التباين (ف) فالتضح أن قيمة ف ٢,١٧ وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٩٩، كما قام الباحث بإجراء الاختبار بعد استبعاد أثر القطاعات الأربعة التي لم تُفصّح عن أي معلومات بيئية في تقاريرها السنوية المنشورة ( البنوك والاتصالات والكهرباء والتأمين ) فالتضح أن قيمة ف ٤,٧٩ وهي

دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٠٥ . مما يعني أن مستوى الإفصاح عن المعلومات البنية يختلف باختلاف أرباح هذه الشركات .  
ولاحتمار طبيعة العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المعلومات البنية ومقدار الأرباح تم استخدام معامل ارتباط الرتب لسيرمان، حيث تبين من نتائج التحليل وجود علاقة موجبة بين مستوى الإفصاح ومقدار أرباح الشركة حيث بلغ معامل الارتباط ٠.٣٦ ، وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٠٤ ، ومعنى ذلك أن هناك علاقة بين أرباح الشركة ومستوى الإفصاح عن المعلومات البنية .

#### رابعاً ، النتائج والتوصيات،

##### ١ . النتائج العامة

في ضوء طبيعة مشكلة البحث، وأهدافه ونسائله ، وفي إطار الدراسة التطبيقية يمكن استخلاص عدد من النتائج أهمها :

أ - انخفاض مستوى الإفصاح عن المعلومات البنية في التقارير السنوية المنشورة لشركات المساهمة السعودية، حيث لم يتجاوز عدد الشركات التي أفصحت عن المعلومات البنية ١٨.٩% من مجموع الشركات التي شملتها الدراسة وعدد ٧٤ شركة، ولم يتجاوز متوسط نسبة الإفصاح عن المعلومات البنية ٣.١% من مجموع المعلومات التي تتضمنها النموذج المقترح بالنسبة لجميع الشركات، ونسبة ١٦.٣٣% بالنسبة للشركات المفصحة، مع ملاحظة أن أغلب المعلومات التي تم الإفصاح عنها تتعلق بالصحة والسلامة في أماكن العمل .

ب - جاء الإفصاح عن جميع المعلومات البنية في الشركات المفصحة في تقرير مجلس الإدارة وبصورة وصفية فقط، فيما عدا شركة واحدة أفصحت عن بعض المعلومات البنية في صورة وصفية وكمية ومالية .

ج - كان الهدف من الإفصاح عن المعلومات البنية بالنسبة للشركات التي  
تفحصت عن تلك المعلومات رغبة بعضها في الحصول على شهادة الجودة أو  
شهادة المطابقة لنظام إدارة البيئة (أيزو 14001).

د - اختلاف مستوى الإفصاح عن المعلومات البنية بين الشركات التي شملتها  
الدراسة باختلاف طبيعة نشاط الشركة.

هـ - وجود علاقة قوية موجبة ( طردية ) بين مستوى الإفصاح عن المعلومات  
البنية وبين حجم موجودات الشركة.

و - عدم وجود علاقة بين مستوى الإفصاح عن المعلومات البنية وأرباح الشركة  
بالنسبة لجميع الشركات.

ز - وجود علاقة قوية موجبة ( طردية ) بين مستوى الإفصاح عن المعلومات  
البنية وأرباح الشركات المُفصحة، أي بعد استبعاد أثر الشركات التي لم  
تُفصح عن أي معلومات بنية وهي: البنوك والاتصالات والكهرباء والمأمين.

#### ٢. التوصيات.

في ضوء النتائج التي انتهى إليها البحث يقترح الباحث ما الآتي :

أ - رفع مستوى الوعي بالقضايا البنية بين أفراد المجتمع بوجه عام، والمستثمرين  
والمهنيين بشؤون البنية بوجه خاص، بحيث يُصبح هؤلاء أطرافاً حاضطة على  
الشركات للقيام بدورها في هذا المجال الهام.

ب - تشجيع الدولة للشركات وحثها على القيام بدورها في مجال المحافظة على  
البنية وحكافة التلوث البيئي، ومنح الشركات الفاعلة جوائز وشهادات  
التقديرية لتشجيعها على ذلك، على غرار ما تقوم به الدولة في مجال  
السعودة.

ج - الإسراع بإصدار القوانين والتشريعات والتعايير المحاسبية الملزمة للشركات  
بالإفصاح عن أداها البيئي، ويمكن أن تسهم هيئة سوق المال والهيئة  
السعودية للمحاسبين القانونيين ومصلحة الأراضي وحماية البيئة بدور إيجابي في  
هذا المجال.

## مراجع البحث

### أولاً- المراجع العربية ،

1. الخويطر، عبد الرحمن ،" المحاسبة والإفصاح البيئي في المملكة العربية السعودية " ، السجل العلمي ، القسم ، جامعة الملك سعود ، كلية الاقتصاد والإدارة ، قسم المحاسبة ، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة ، ٢٠٠٣ م، ص - ص ٣١٧ - ٣٤٩.
2. الخيال، نوفل عبد المحسن و مهن، محمد حسن ، " أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، العدد الثاني، السنة السابعة، ٢٠٠٣ م.
3. الشفاء، السيد أحمد ، "مراجعة الأداء البيئي : إطار مقترح " ، مجلة الإدارة العامة، طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد التاسع وثلاثون، العدد الثاني، ١٩٩٩م، ص - ص ٣٠١ - ٣٤١.
4. الضحيان، سعود بن محمد و حسن، عزت بن عبد الحميد محمد ، معاملة البيانات باستخدام برنامج **spss 10** ، الرياض : بسفون ناشر، ١٤٢٣هـ .
5. عبد الوار، عمرو حسين ، " دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية : حالة دراسة افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC " ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، الدوحة : جامعة قطر، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد العاشر، ٢٠٠٩م، ص - ص ٢٣١ - ٢٦٩ .



٦. عبد العلي، محمد محمد، "أثر الاختبارات البيئية على مراعاة القوائم البيئية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، ٢٠٠٠م، ص - ١ - ٣٥.
٧. مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية، "التنمية المستدامة: دور الأجهزة العلمية للرقابة المائية والمحاسبية"، الأوسماي، ٢٠٠٤م.
٨. المملكة العربية السعودية، وزارة التخطيط، خطة التنمية الثالثة (١٤٠٠هـ - ١٤٠٥هـ).
٩. المملكة العربية السعودية، وزارة التخطيط، خطة التنمية السابعة (١٤٢٠هـ - ١٤٢٥هـ).
١٠. المملكة العربية السعودية، وزارة الاقتصاد والتخطيط، خطة التنمية الثامنة (١٤٢٥هـ - ١٤٣٠هـ).
١١. منصور، هاء محمد حسين، "مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية (دراسة ميدانية مقارنة)"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، السنة الخامسة عشر، العددان الثالث والرابع، ٢٠٠١م، ص - ١٧١ - ٢٤٩.
١٢. النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر بالأمر الملكي رقم ٩٠ / ٢٧ في ٨ / ١٤١٢ هـ.
١٣. النظام العام للبيئة الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٤ / م وتاريخ ٦٨ / ٧ / ١٤٢٢ هـ.
١٤. النظام العام للبيئة ونظام التفويض البيئي مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣ / م وتاريخ ٤ / ٦ / ١٤٢١ هـ.

لانيا : المراجع الإنجليزية :

1. Adams, C., Hill, W.Y. and Roberts, C.B, " Corporate social reporting practices in western Europe: legitimating corporate behavior ? ", **British Accounting Review**, Vol.30, No.1, 1998 , pp. 1-21
2. Beets, S. D., and Souther, C. C., " Corporate Environmental Reports : the Need for Standards and an Environmental Assurance Service " **Accounting Horizons** , June, Vol.13, No.2, 1999 , pp. 129 - 145.
3. Cordazzo , Michela, " IC statement vs environmental and social reports An empirical analysis of their convergences in the Italian context " **Journal of Intellectual Capital**, Vol.6, No.3, 2005, pp. 441-464.
4. Deegan, C, " The legitimizing effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation ", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.15, No.3, 2002, pp. 282-311.
5. Deegan, C. and Gordon, B, " A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations ", **Accounting and Business Research**, Vol.26, No.3, 1996, pp. 187-199.
6. Deegan, C. and Rankin, M. , " Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority ", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.9, No.2, 1996, pp. 50-67.
7. Deegan, C. and Rankin, M., " The materiality of environmental information to users of annual reports ", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 10, No. 4, 1997, pp. 562-83.
8. Deegan, C., Rankin, M. and Voght, P. " Firms' disclosure reactions to major social incidents:

- Australian evidence ". *Accounting Forum*, Vol.24, No.1, March 2000, pp. 101-130.
9. Epstein, M.J and Freedman, M. " Social disclosure and the individual investor ". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.17, No.4, 1994, pp.94-109.
  10. Gamble, G.O., Hsu, K., Kite, D. and Radtke, R.R., " Environmental disclosures in annual reports and IOKs: An examination ". *Accounting Horizons*, Vol.9, No.3,1995, PP. 34-54
  11. Gray, R., Bebbington, J. and Walters, D. *Accounting for the Environment*. London : the Chartered Association of Certified Accountants,1993, pp 183 - 189.
  12. Gray, R., Kouhy, R. and Lavers, S. , " Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure ". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.8 ,No.2,1995, pp. 47-77.
  13. Harte, G. and Owen D.L., " Environmental Disclosure in the Annual Report of British Companies :A Research Note ".*Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.4 ,No.3,1991, 51 - 61.
  14. Heller , M ., Shields , D ., and Beloff , B . " Environmental Accounting Case Studies : Amoco York Town Refinery in Green Ledgers : Case Studies in Corporate Environmental Accounting ". Washington .DC: **World Resources Institute** , 1995, PP. 47-81.
  15. Kreuze, Jerry G., Gale E. Newell, and Stephen. J. Newell, " What Companies Are Reporting ". *Management Accounting*, Vol. LXXVIII, No.1, July 1996, PP. 37-43.
  16. Li, Yue, and Bruce J. McConomy, " An Empirical Examination of Factors Affecting the Timing of Environmental Accounting Standard Adoption and the Impact on Corporate Valuation ". *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol.14,No.3, Summer 1999, PP. 279-320
  17. Maltby, J., " Environmental Audit: Theory and Practices

- ". **Managerial Auditing Journal**, Vol.10, No.8, 1995, pp. 15-26.
18. Mobus, Janet. L., "Mandatory environmental disclosures in a legitimacy theory context", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol.18, No.4, 2005, pp. 492-517.
19. Niskala, M. and I Prefes, M., "Environmental reporting in Finland: A Note on the Use of annual reports", **Accounting, Organization and Society**, Vol.20, No.6, August 1995, PP. 457-466.
20. Rezaee, Z., Szendi, J., and Aggarwal, R., "Corporate Governance and Accountability for Environmental Concerns", **Managerial Auditing Journal**, Vol.10, No.8, 1995, pp.27 - 33.
21. Roberts, C.B., "Environmental disclosures: a note on reporting practices in mainland Europe", **Accounting Auditing and Accountability Journal**, V 014 No. 3, 1991, pp. 62-71.
22. Robertson, D.C. and Nicholson, N., "Expressions of corporate social responsibility in UK firms", **Journal of Business Ethics**, Vol.15, 1996, pp. 1095-1106.
23. Stanwick, S. and Stanwick, p., "Corporate Social Responsiveness : An Empirical Examination Using The Environmental Disclosure Index", **IJCM**, 1998, pp. 24- 40.
24. Stevens, William. P., "The Auditing Profession and the Valdez Principles", **Managerial Auditing Journal**, Vol.10, No.8, 1995, pp. 40 - 51.
25. Walden, W. Darrell and Bill N. Schwartz, "Environmental Disclosures and Public Policy Pressure", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.16, No.2, Summer 1997, PP.125-154.
26. Watson, M. and Mackay, J., "Auditing For the Environment", **Managerial Auditing Journal**, Vol.18 No.8, 2003, pp. 625-630.
27. Williams, S.M. "Voluntary environmental and social accounting disclosure practices in the Asia-Pacific region: An international empirical test of political

- economy theory ". **The International Journal of Accounting** , Vol.34, No.2 June, 1999, pp 209-238.
28. Wilmshurst T. and Frost, G., " Corporate environment reporting: a test of legitimacy ' theory ". **Accounting, Auditing, and Accountability Journal**, Vol.13, No.1, 2000, pp 10-26
29. [www.uncp.org](http://www.uncp.org)