



أكاديمية المحاسبة المقترن لتقدير الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج (دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة من الطالب

حسين محمد أحمد محمد درويش
بكالوريوس تجارة (محاسبة) - جامعة عين شمس ١٩٧٦
ماجستير في المحاسبة - جامعة عين شمس ١٩٨٤

لإكمال متطلبات الحصول على درجة دكتوراه فلسفة
في
العلوم البيئية

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية
معهد الدراسات والبحوث البيئية
جامعة عين شمس

٢٠١٠



إطار محاسبي مقترن لتقدير
الأداء البيئي
في المنشآت الصناعية من خلال
دورة حياة المنتج
(دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة من الطالب

حسين محمد أحمد محمد درويش
بكالوريوس تجارة (محاسبة) - جامعة عين شمس ١٩٧٦
ماجستير في المحاسبة - جامعة عين شمس ١٩٨٤

لاستكمال متطلبات الحصول على درجة دكتوراه فلسفية في العلوم البينية
قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البينية

وقد تمت مناقشة الرسالة والمموافقة عليها :

اللجنة :

الاسم	الوظيفة	التوقيع
١- أ.د/ حسين محمد أحمد	أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة	عيسى
٢- أ.د/ طارق عبد العال حماد	أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة	حسنين
٣- آ.محمد عبد العزيز محمد	أستاذ المحاسبة بكلية التجارة	خليفة
٤- أ.د/ سامي معروف عبد الرحيم	أستاذ المحاسبة بكلية تجارة الإسماعيلية	جامعة قناة السويس

٢٠١٠



إطار محاسبي مقترن لتقدير
الأداء البيئي

في المنشآت الصناعية من خلال
دورة حياة المنتج
(دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة من الطالب

حسين محمد أحمد محمد درويش
بكالوريوس تجارة (محاسبة) - جامعة عين شمس ١٩٧٦
ماجستير في المحاسبة - جامعة عين شمس ١٩٨٤

لإكمال متطلبات الحصول على درجة دكتوراه فلسفية في العلوم البينية
قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البينية

تحت إشراف

الدكتور طارق عبد العال حماد حسين	الأستاذ الدكتور حسين محمد أحمد عيسى
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة - جامعة عين شمس	أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة جامعة عين شمس

ختم الإجابة

موافقة الجامعة	أجازت الرسالة بتاريخ ٢٠١ / / ٢٠١
	موافقة مجلس المعهد ٢٠١ / / ٢٠١

وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا

﴿الآية ١١٤ سورة طه﴾

شكراً وتقدير

يتقدم الباحث بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الدكتور / حسين محمد عيسى أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة - جامعة عين شمس، على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة وعلى تشجيعه المستمر لى ومتابعته الدائمة وملاحظاته السديدة سواءً أكان ذلك في مرحلة اختياري لموضوع الرسالة أو أثناء مرحلة إعدادها وعلى إعطائي الكثير من وقته وعلمه برحابته صدر، جعل الله ذلك في ميزان أعماله وزاده من فضله سعة في العلم، ومتاعة الله بالصحة والعافية.

كما يتقدم الباحث بالشكر الموصول والإمتنان الكبير إلى الأستاذ الدكتور / طارق عبد العال حماد أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس، على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة وعلى توجيهاته الدائمة أثناء إعدادها مما كان له أكبر الأثر في إنجازها، فجزاه الله كل خير وزاده من فضله ومتاعة بالصحة والعافية.

كما يتوجه الباحث بالشكر والتقدير والإمتنان الكبير إلى أستاذى الفاضل الأستاذ الدكتور / سامي معروف عبد الرحيم أستاذ المحاسبة بكلية تجارة الإسماعيلية - جامعة قناة السويس وعميد المعهد العالى لنظم المعلومات الإدارية بالسويس، على تفضله بالموافقة على الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة وعلى نصائحه وتوجيهاته السديدة وعلى ما بذله من جهد ووقت في تقييم الرسالة، فجزاه الله تعالى كل خير وزاده من فضله سعة في العلم ومتاعة الله بالصحة والعافية وجعل أعماله في ميزان حسناته.

ويتقدم الباحث أيضاً بالشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور / محمد عبد العزيز خليفه أستاذ المحاسبة بكلية التجارة - جامعة عين شمس، على تفضله بالموافقة على الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة وعلى ملاحظاته القيمة أثناء تقييم الرسالة وعلى توجيهاته السديدة، فجزاه الله كل خير وزاده من فضله سعة في العلم ومتاعة بالصحة والعافية.

كما لا يفوتي في هذا المقام أن أتوجه بالشكر والتقدير والعرفان إلى كل منظومة العمل بمعهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة عين شمس وعلى رأسها الأستاذ الدكتور / عميد المعهد، والأستاذ الدكتور / وكيل المعهد للدراسات العليا، والأستاذ الدكتور / رئيس قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية، والصادرة الأستاذة أعضاء هيئة التدريس بالقسم، على كل ما يقدمونه من عون وجهاً للباحثين خلال مرحلة الدراسة بالمعهد وأثناء إعدادهه لبحوثهم العلمية، فجزاهم الله جميعاً كل خير وزادهم من فضله.

كما يتقدم الباحث أيضاً بالشكر والإمتنان إلى كل من قدم له العون والمساعدة وزوده بالمعلومات والبيانات الازمة لإتمام هذا البحث سواءً من المسؤولين عن إدارة الشركات الصناعية أو من الزملاء العاملين بجميع المكتبات، فجزى الله الجميع خيراً على حسن التعاون وزادهم من فضله.

وأخيراً أرجو من الله العلي القدير أن يجعل عملى هذا نفعاً يستفيد منه الباحثين، فإن أصبـتـ فـمـنـ اللهـ وـحـدـهـ،ـ إـنـ أـخـطـأـتـ فـمـنـ نـفـسـيـ،ـ فـالـكـمـالـ لـهـ وـحـدـهـ.

مستخلص الدراسة

تعتبر قضية تقييم الأداء البيئي من القضايا الهامة لدى متخذ القرار البيئي ولدى كافة الأطراف التي تسعى إلى تحقيق توازن بيئي، حيث يمثل هذا الأداء إطاراً متكاملاً للتعرف على المشكلات البيئية وعلاجها بغرض تحقيق التوافق بين عمليات التنمية وحماية البيئة.

وتأكيداً على أهمية هذه القضية؛ وبصفة خاصة في المنشآت الصناعية، فقد إتجه هذا البحث إلى دراسة وتحليل هذا الأداء في تلك المنشآت من خلال مراحل دورة حياة المنتج، كأحد الإتجاهات المحاسبية المعاصرة، وذلك بهدف تحديد وقياس وتتبع التكاليف والمنافع البيئية الناتجة عن الأنشطة والبرامج البيئية التي تقوم بها هذه المنشآت عبر مراحل هذه الدورة، في ضوء مجموعة من الأهداف والمتطلبات والمعايير والمؤشرات والتقارير البيئية، والتي تمثل الركائز الرئيسية للإطار المحاسبي المقترن، وذلك لترشيد القرارات الإدارية للمنشأة من ناحية، وخدمة أهداف الأطراف أصحاب المصالح ودعم القدرة التنافسية للمنشأة على المستوى المحلي والدولي من ناحية أخرى.

وتحقيقاً لأهداف هذا البحث، وللتتأكد من مدى صلاحية تطبيق الإطار المحاسبي المقترن لتقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج، فقد قام الباحث بعمل دراسة ميدانية لعدة منشآت صناعية تؤثر أنشطتها على عناصر البيئة، حيث توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن التحديد الدقيق للتأثيرات السلبية للنشاط الصناعي على عناصر البيئة يؤدي إلى رفع كفاءة ممارسات الإدارة البيئية بشأن حماية البيئة من أضرار هذا النشاط من خلال دورة حياة المنتج، وأن تحديد وتتبع عناصر التكاليف البيئية من خلال مراحل هذه الدورة يساعد في تحديد وتتبع المنافع أو العوائد البيئية، وأن إلزام المنشآت الصناعية بالمعايير البيئية عبر مراحل هذه الدورة يؤدي إلى تحسين وتطوير الأداء البيئي في تلك المنشآت، وأن هناك علاقة بين المعلومات والبيانات البيئية الالزمة لدعم وترشيد القرارات التشغيلية والإستثمارية في مجال تحسين وتطوير الأداء البيئي وبين مؤشرات قياس وتقييم هذا الأداء والإفصاح عنه من خلال نماذج التقارير البيئية عبر مراحل دورة حياة المنتج.

ملخص الدراسة

تواجه منشآت الأعمال بصفة عامة والمنشآت الصناعية بصفة خاصة تحديات وضعف عديدة نتيجة تزايد الاهتمام باعتبارات وعوامل حماية البيئة محلياً وإقليمياً ودولياً، وتزايد توقعات المجتمع بشأن ضرورة تقديم تلك المنشآت لمنتجات صديقة للبيئة، وكذلك تزايد ميل المستهلكين نحو إقتناء سلع نظيفة غير ضارة بالبيئة. وقد أدى ذلك إلى قيام المنشآت الصناعية ببذل المزيد من الجهد لتعظيم أدائها البيئي من خلال تصميم وتنفيذ العديد من البرامج والأنشطة التي تهدف إلى حماية البيئة من التلوث وتحقيق تميز بيئي في جودة منتجاتها حفاظاً على مركزها التناصفي على المستوى المحلي والدولي.

وبناءً على ما تقدم، فقد تناول هذا البحث إطاراً محاسبياً مقترحاً لتقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج، كأحد الإتجاهات المحاسبية المعاصرة، في ضوء مجموعة من الركائز التي تضمن التقييم الموضوعي لهذا الأداء، والتى تتمثل في ستة محاور رئيسية على مستوى كل مرحلة من مراحل هذه الدورة وهي :

- ١ - تحديد الأهداف والمتطلبات البيئية التي يجب تحقيقها على مستوى كل مرحلة.
- ٢ - تحديد المعايير البيئية، المحلية والدولية، التي يجب الالتزام بها عبر مراحل هذه الدورة ضمناً لتحسين وتطوير الأداء البيئي.
- ٣ - تحديد وقياس وتنبع التكاليف البيئية التي تتحملها المنشآت الصناعية خلال مراحل هذه الدورة في سبيل تحقيق أهداف أنشطتها وبرامجها البيئية.
- ٤ - تحديد وقياس المنافع البيئية، المباشرة وغير المباشرة، والتى تمثل مخرجات لهذه الأنشطة والبرامج.
- ٥ - تحديد أنواع المؤشرات المالية وغير المالية التي يمكن استخدامها لقياس الأداء البيئي على مستوى كل مرحلة من مراحل هذه الدورة، وتسليط الضوء على كيفية تحسين هذا الأداء والتعرف على إمكانية تخفيض تكاليفه وتقديم معلومات وبيانات دقيقة وموضوعية عنه.

٦- تصميم نماذج التقارير، المالية والكمية والوصفية، التي يتم من خلالها الإفصاح عن الأداء البيئي على مستوى كل مرحلة من مراحل هذه الدورة؛ بهدف دعم وترشيد القرارات الإدارية بشأن اختيار أفضل البديل من المنظور البيئي وتدعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية وخدمة أهداف الأطراف أصحاب المصالح.

ولتحقيق أهداف هذا البحث، فقد قام الباحث بتقسيمه إلى أربعة فصول، حيث تناول في الفصل الأول الإطار العام للبحث من حيث مشكلته وأهدافه وأهميته والدراسات السابقة المرتبطة به وفرضية وحدودة ومنهجيته، ثم تناول في الفصل الثاني التقييم المحاسبي لأداء المنشآت الصناعية من منظور بيئي من خلال تحديد ماهية الأداء البيئي وأهميته ومتطلباته ومداخلة المختلفة وإستراتيجيات تحسينه ومؤشراته وكيفية الإفصاح عنه وكيفية تحديد وقياس وإدارة التكاليف البيئية وكذلك كيفية تحديد وقياس المنافع أو العوائد البيئية، أما الفصل الثالث فقد يستعرض فيه الباحث الإطار المحاسبي المقترن لتقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية على مستوى كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج في ضوء الركائز أو المحاور الستة لهذا الإطار، ثم تناول الباحث في الفصل الرابع الدراسة الميدانية لعدد من المنشآت الصناعية التي تؤثر أنشطتها على عناصر البيئة وذلك بهدف إختبار فروض هذا البحث والتأكيد من مدى صلاحية تطبيق الإطار المحاسبي المقترن في مجال تقييم الأداء البيئي في تلك المنشآت.

وقد إختتم الباحث دراسته بعرض لأهم النتائج التي توصل إليها وأهم التوصيات التي يوصى بها في ضوء هذه النتائج.

قائمة المحتويات

الموضوعات	رقم الصفحة
-----------	------------

١	الآلية القرآنية
٢	الشكر والتقدير
٣	مستخلص الدراسة
٤	ملخص الدراسة
٥	قائمة المحتويات
٦	قائمة الجداول
٧	قائمة الأشكال
٨	الفصل الأول : الإطار العام للبحث
٩	مقدمة :
١٠	١ - مشكلة البحث
١١	٢ - أهداف البحث
١٢	٣ - أهمية البحث
١٣	٤ - دراسات سابقة
١٤	٥ - فروض البحث
١٥	٦ - متغيرات البحث
١٦	٧ - حدود البحث
١٧	٨ - منهجية البحث
١٨	٩ - خطة البحث

تابع : قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوعات
٤١-١٣٠	الفصل الثاني: التقييم المحاسبي لأداء

رقم الصفحة	الموضوعات
	المنشآت الصناعية من المنظور البيئي
٤٢	مقدمة :
٦٨-٤٣	المبحث الأول : ماهية تقييم الأداء البيئي
٤٣	١- مفهوم تقييم الأداء البيئي
٤٤	٢- أهمية تقييم الأداء البيئي
٤٦	٣- أبعاد مفهوم تقييم الأداء البيئي
٤٩	٤- متطلبات تقييم الأداء البيئي
٥٠	٥- مداخل تقييم الأداء البيئي
٥٦	٦- إستراتيجيات تحسين الأداء البيئي
٦٠	٧- مؤشرات تقييم الأداء البيئي
٦٦	٨- الإفصاح عن الأداء البيئي
١٠٥-٦٩	المبحث الثاني: تحديد وقياس وإدارة التكاليف البيئية
٦٩	١- مفاهيم التكاليف البيئية
٧٣	٢- تبويب التكاليف البيئية
٨٦	٣- قياس التكاليف البيئية
١٠٢	٤- تقارير التكاليف البيئية
١٠٣	٥- إدارة التكاليف البيئية

تابع : قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوعات
١١٨-١٠٦	المبحث الثالث: تحديد وقياس المنافع أو العوائد البيئية
١٠٦	١- مفهوم المنافع أو العوائد البيئية
١٠٦	٢- تحديد المنافع أو العوائد البيئية
١١١	٣- قياس المنافع أو العوائد البيئية
١١٩	خلاصة الفصل الثاني
٢٣٧-١٢٣	الفصل الثالث: الإطار المحاسبي المقترن لتقدير الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج
١٢٤	مقدمة :
١٦٤-١٢٦	المبحث الأول: تقييم الأداء البيئي من خلال مرحلة ما قبل الإنتاج
١٢٦	١- الأهداف والمتطلبات البيئية لمرحلة ما قبل الإنتاج
١٣٣	٢- المعايير البيئية لمرحلة ما قبل الإنتاج
١٣٦	٣- التكاليف البيئية المرتبطة بمرحلة ما قبل الإنتاج
١٤٥	٤- المنافع أو العوائد البيئية المرتبطة بمرحلة ما قبل الإنتاج
١٤٧	٥- مؤشرات الأداء البيئي لمرحلة ما قبل الإنتاج
١٥٩	٦- تقارير الأداء البيئي لمرحلة ما قبل الإنتاج

تابع : قائمة المحتويات

رقم	الموضوعات
-----	-----------

الصفحة	
٢٠٤ - ١٦٥	المبحث الثاني : تقييم الأداء البيئي من خلال مرحلة الإنتاج :
١٦٥	١- الأهداف والمتطلبات البيئية لمرحلة الإنتاج
١٧٠	٢- المعايير البيئية لمرحلة الإنتاج
١٧٤	٣- التكاليف البيئية المرتبطة بمرحلة الإنتاج
١٧٩	٤- المنافع أو العوائد البيئية المرتبطة بمرحلة الإنتاج
١٨٠	٥- مؤشرات الأداء البيئي لمرحلة الإنتاج
١٩٨	٦- تقارير الأداء البيئي لمرحلة الإنتاج
٢٢٢ - ٢٠٥	المبحث الثالث: تقييم الأداء البيئي من خلال مرحلة ما بعد الإنتاج:
٢٠٦	١- الأهداف والمتطلبات البيئية لمرحلة ما بعد الإنتاج:
٢٠٧	٢- المعايير البيئية لمرحلة ما بعد الإنتاج
٢٠٨	٣- التكاليف البيئية المرتبطة بمرحلة ما بعد الإنتاج
٢٠٩	٤- المنافع أو العوائد البيئية المرتبطة بمرحلة ما بعد الإنتاج
٢١٠	٥- مؤشرات الأداء البيئي لمرحلة ما بعد الإنتاج
٢١٩	٦- تقارير الأداء البيئي لمرحلة ما بعد الإنتاج
٢٢٣	خلاصة الفصل الثالث

تابع : قائمة المحتويات

الموضوعات	رقم
-----------	-----

الصفحة	
٣٠٣-٢٢٨	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
٢٢٩	١- مقدمة :
٢٤٠ - ٢٣٠	٢- المبحث الأول : منهج الدراسة الميدانية
٢٣٠	٣- أهداف الدراسة الميدانية
٢٣١	٤- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية
٢٣٤	٥- أساليب جمع البيانات
٢٣٤	٦- تصميم قائمة الإستقصاء
٢٣٨	٧- أساليب التحليل الإحصائي
٢٧٣-٢٤١	المبحث الثاني : نتائج التحليل الإحصائي
٢٤١	١- نتائج إرسال وإسلام قوائم الإستقصاء
٢٤١	٢- النتائج النوعية والوصيفية لمفردات عينة الدراسة الميدانية
٢٤٤	٣- نتائج اختبار معامل الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستقصاء
٢٤٦	٤- الأهمية النسبية لمتغيرات أبعاد الدراسة الميدانية
٣٠١-٢٧٤	المبحث الثالث : إختبار فروض البحث
٢٧٤	١- إختبار الفرض الأول
٢٨١	٢- إختبار الفرض الثاني
٢٨٤	٣- إختبار الفرض الثالث
٢٩٠	٤- إختبار الفرض الرابع

تابع : قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوعات

٣٠٢	خلاصة الفصل الرابع
٣١٥-٣٠٤	الخلاصة والنتائج والتوصيات
٣٠٥	١ - خلاصة البحث
٣٠٧	٢ - نتائج البحث
٣١٢	٣ - توصيات البحث
٣٣٠-٣١٦	قائمة المراجع
٣١٧	١ - المراجع العربية
٣٢٤	٢ - المراجع الأجنبية
٣٩٥-٣٣١	ملاحق البحث
٣٣٣	ملحق رقم (١) : قائمة الاستقصاء
٣٥١	ملحق رقم (٢) : نتائج الاختبار الإحصائي لثبات وصدق الإجابات
٣٥٦	ملحق رقم (٣) : التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٩٣	حصر إجمالي تكاليف إدارة تدوير المخلفات بالشركة (x)	١
٩٤	تحليل أنشطة إدارة تدوير المخلفات بالشركة (x)	٢

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٩٦	تحليل أنواع المخلفات بحسب تأثيرها على البيئة بالشركة (x)	٣
٩٩	تحليل عناصر التكاليف البيئية بالشركة (x)	٤
١٠١	تبسيب التكاليف البيئية وفقاً لأنشطة إدارة تدوير المخلفات بالشركة (x)	٥
١٥٠	قياس مؤشر الكفاءة البيئية لبدائل تصميم منتج معين	٦
١٥٣	قياس مؤشر الكفاءة البيئية للمورد المحتمل (س)	٧
١٥٦	قياس مؤشر الكفاءة البيئية لتكنولوجيا الإنتاج والتشغيل	٨
١٥٩	تقرير الكفاءة البيئية لبدائل التصميمات المختلفة	٩
١٦٠	تقرير الكفاءة البيئية للموردين المحتملين	١٠
١٦١	تقرير الكفاءة البيئية لبدائل التكنولوجيات النظيفة والأمنة بيئياً	١١
١٦٢	تقرير بالتكاليف البيئية المرتبطة بمرحلة التصميم	١٢
١٦٣	تقرير بالتكاليف البيئية المرتبطة بإقتناء مدخلات الإنتاج	١٣
١٦٤	تقرير بالتكاليف البيئية الرأسمالية	١٤
١٩٩	تقرير بالتكاليف البيئية لمرحلة الإنتاج	١٥
٢٠٠	تقرير المسائلة عن تكاليف الأداء البيئي خلال مرحلة الإنتاج	١٦
٢٠١	التقرير المالي البيئي	١٧