

# **"نموذج مقترح للتكاليف البيئية وأثرها على القوائم المالية"** **دراسة ميدانية بالتطبيق على القطاع النفطي بدولة الكويت**

رسالة مقدمة من الباحث

**عادل حسن دشتي**

بكالوريوس تجارة - تخصص محاسبة - جامعة الكويت - 1989م  
ماجستير في علوم البيئة - قسم الاقتصاد - معهد الدراسات والبحوث البيئية  
جامعة عين شمس 2009 م

لاستكمال متطلبات الحصول علي للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة  
في العلوم البيئية

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

معهد الدراسات والبحوث البيئية

جامعة عين شمس

2014

صفحة الموافقة على الرسالة

## **نموذج مقترح للتكاليف البيئية وأثرها على القوائم المالية دراسة ميدانية بالتطبيق على القطاع النفطي بدولة الكويت**

رسالة مقدمة من الباحث

**عادل حسن دشتي**

بكالوريوس تجارة - تخصص محاسبة - جامعة الكويت - 1989م  
ماجستير في علوم البيئة - قسم الاقتصاد - معهد الدراسات والبحوث البيئية  
جامعة عين شمس 2009 م

لاستكمال متطلبات الحصول علي للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة  
في العلوم البيئية

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

وقد تمت مناقشة الرسالة والموافقة عليها:

اللجنة: التوقيع

١. أ.د/ حسين محمد عيسى أستاذ المحاسبة ورئيس جامعة عين شمس
- ٢ - د/ محمد محمود عبد ربه أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس

# **نموذج مقترح للتكاليف البيئية وأثرها على القوائم المالية دراسة ميدانية بالتطبيق على القطاع النفطي بدولة الكويت**

رسالة مقدمة من الباحث

**عادل حسن دشتي**

بكالوريوس تجارة - تخصص محاسبة - جامعة الكويت - 1989م  
ماجستير في علوم البيئة - قسم الاقتصاد - معهد الدراسات والبحوث البيئية  
جامعة عين شمس 2009 م

لاستكمال متطلبات الحصول علي للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة  
في العلوم البيئية

قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية

**تحت إشراف:**

٣. أ.د/ حسين محمد عيسى أستاذ المحاسبة ورئيس جامعة عين شمس  
٤. د/ محمد محمود عبد ربه أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية  
التجارة - جامعة عين شمس  
٥. أ.د./ فيصل الشريفي عميد كلية العلوم الصحية - الهيئة العامة للتعليم  
التطبيقي والتدريب - دولة الكويت  
٦. د./ مصلح العتيبي خبير نفطي - شركة نفط الكويت - دولة الكويت

**تم الإجازة:**

أجيزت الرسالة بتاريخ / /

موافقة مجلس المعهد / / موافقة مجلس الجامعة / /

﴿ بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ﴾

''وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا''

﴿ صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمَ ﴾

(آية رقم 114 سورة طه )

## **إهداء**

**إلى روح والدي الذي تعلمت منه الصبر  
وإلى والدتي الغالية أطلال الله في  
عمرها والذي تعلمت منها التضحية  
وإلى زوجتي الحبيبة التي تعلمت منها  
الإصرار ... وإلى أبنائي مريم ونور  
وحسن وحسين وهم أُملي في الحياة ....  
أهدي لهم جميعاً هذه الرسالة**

## شكر وتقدير

بعد شكر الله تعالى أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ الدكتور / حسين محمد أحمد عيسى - أستاذ المحاسبة والمراجعة ورئيس جامعة عين شمس ، لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، ولتوجيهاته الكريمة له منى جزيل الشكر، وجزاه الله خير الجزاء .

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد ربه محمد - أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس، لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، ولتوجيهاته الكريمة له منى جزيل الشكر، وجزاه الله خير الجزاء .

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ الدكتور / محمد عبد العزيز خليفة - أستاذ المحاسبة ووكيل كلية التجارة لشئون التعليم والطلاب والمشراف على قسم العلوم الإقتصادية والقانونية والإدارية بمعهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة عين شمس ، لتفضله بقبول المشاركة فى مناقشة الرسالة له منى جزيل الشكر، وجزاه الله خير الجزاء .

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ الدكتور / سيد عبد الفتاح - أستاذ المحاسبة ووكيل كلية التجارة لشئون التعليم والطلاب - جامعة قناة السويس ، لتفضله بقبول المشاركة له منى جزيل الشكر، وجزاه الله خير الجزاء .

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى زوجتى وأبنائى مريم ونور وحسن وحسين لتحفيزى لإتمام هذه الرسالة .

والله ولى التوفيق ،،،

الباحث

## فهرس الموضوعات

الموضوع	رقم الصفحة
<b>الفصل الأول</b>	
<b>الإطار العام للدراسة</b>	
أولاً: مقدمة الدراسة	2
ثانياً: مشكلة الدراسة	4
ثالثاً: الدراسات السابقة	5
رابعاً: أهمية الدراسة	14
خامساً: أهداف الدراسة	15
سادساً: فروض الدراسة	15
سابعاً: منهج الدراسة	16
ثامناً: حدود الدراسة	16
تاسعاً: خطة الدراسة ومحتوياته	17
<b>الفصل الثاني</b>	
<b>القياس والإفصاح المحاسبي عن البيئة</b>	
المبحث الأول: تعريف ومفاهيم المحاسبة البيئية	19
أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية تعريفها وأهميتها	19
ثانياً: مفاهيم المحاسبة البيئية	23
المبحث الثاني: دراسة منهجية القياس البيئي	27
أولاً: مفهوم القياس المحاسبي وأساليبه وخطواته	27
ثانياً: مناهج القياس في المحاسبة البيئية	30
المبحث الثالث: مستويات الإفصاح البيئي	35
أولاً: الإفصاح المحاسبي والبيئي ومستوياتهما	35
ثانياً: دور المنظمات المهنية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي	42
ثالثاً: دور التكاليف البيئية في اتخاذ وترشيد القرارات	46
<b>الفصل الثالث</b>	
<b>النفط والمنظومة البيئية في دولة الكويت</b>	
المبحث الأول: النفط والموارد البيئية	57
أولاً : الموارد البيئية في دولة الكويت	57
ثانياً : النفط في الكويت	62
المبحث الثاني: النفط كمصدر من مصادر التلوث البيئي	65
أولاً: النفط والتلوث البيئي	66
ثاني: مصادر التلوث النفطي في دولة الكويت	66

الموضوع	رقم الصفحة
<b>الفصل الرابع</b>	
<b>نموذج مقترح للتكاليف البيئية</b>	
المبحث الأول: الوضع الحالي ل موازنة التشغيلية المبيعة لمؤسسة البترول الكويتية وشركاتها التابعة للسنة المالية 2011 / 2012	72
المبحث الثاني: النموذج المقترح للتكاليف البيئية وأثرها على القوائم المالية في القطاع النفطي بدولة الكويت	137
<b>الفصل الخامس</b>	
<b>الدراسة الميدانية</b>	
المبحث الأول: عينة البحث والأسئلة	143
المبحث الثاني: خلاصة الدراسة الميدانية	176
إثبات صحة الفرض الأول	181
إثبات صحة الفرض الثاني إثبات صحة الفرض الثالث إثبات صحة الفرض الرابع	183
<b>الفصل السادس</b>	
<b>النتائج والتوصيات</b>	
المبحث الأول: ملخص ونتائج الدراسة	184
أولاً: نتائج الدراسة	184
ثانياً: التوصيات	186
<b>مراجع الدراسة</b>	
أولاً: المراجع باللغة العربية	189
ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية	194
<b>ملحق الدراسة</b>	
الملحق الأول: قائمة الاستقصاء	200
الملحق الثاني: التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS.	202
الملخص الإنجليزي	1



## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول
66	الآثار المترتبة على التلوث النفطي: تلوث الهواء
70	حالة الآبار الكويتية في فبراير 1991
77	جدول (1) البيانات المالية
77	جدول (2) البيانات التشغيلية
78	جدول (3) المؤشرات المالية
78	جدول (4) الأسس المالية
79	جدول (5) سعر شراء الغاز الغني من الدولة
80	جدول (6) افتراضات التشغيل
81	جدول (7) حجم تكرير المصافي
82	جدول (8) الافتراضات المالية
85	جدول (9) الأداء المالي للموازنة مقارناً بأخر ثلاث سنوات فعلية
86	جدول (10) الأداء المالي للموازنة مقارناً بأخر ثلاث سنوات فعلية
87	جدول (11) أرباح/ (خسائر) المؤسسة
88	جدول (12) إجمالي مصروفات التشغيل حسب المجموعات
91	جدول (13) الإيرادات التشغيلية
92	جدول (14) المبيعات إلى وزارة الكهرباء والماء
93	جدول (15) أسعار خامات النفط الخام مقارنة بالأسعار في موازنة السنة المالية 2011/2010
94	جدول (16) الإيرادات المقدرة لمبيعات المنتجات البترولية
96	جدول (17) تقديرات المصروفات بموازنة السنة المالية 2012/2011
96	جدول (18) التكاليف المتغيرة
97	جدول (19) التكاليف المتغيرة لسنة الموازنة 2012/2011 مقارنة بالموازنة المعتمدة 2011/2010
98	جدول (20) أسعار الشراء لمختلف الخامات بالمقارنة بالموازنة المعتمدة 2011/2010
99	جدول (21) مصروفات تتعلق بالأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لحساب الدولة
99	جدول (22) مصروفات التشغيل المقدرة لسنة الموازنة 2012/2011

رقم الصفحة	عنوان الجدول
102	جدول (23) بيان مقارن عن الرواتب والمزايا المقدرة للسنة المالية 2012/2011
104	جدول (24) تكلفة التدريب والتطوير المقدرة مقارنة بالموازنة المعتمدة 2012/2011
106	جدول (25) هيكل القوى العاملة
111	جدول (26) أنواع وتكلفة العقود المقدرة بموازنة 2012/2011 مقارنة بالموازنة المعتمدة 2011/2010
113	جدول (27) تحليل للبنود الرئيسية لتكلفة المواد المقدرة بموازنة 2012/2011 مقارنة بالموازنة المعتمدة 2011/2010
114	جدول (28) تحليل للبنود الرئيسية لتكلفة المرافق المقدرة بموازنة 2012/2011 مقارنة بالموازنة المعتمدة 2011/2010
115	جدول (29) إجمالي المصروفات العامة بموازنة السنة المالية 2012/2011
117	جدول (30) بيان بمصروفات الإهلاك المقدرة بموازنة 2012/2011
118	جدول (31) المصروفات المستردة والإيرادات الذاتية
118	جدول (32) الزيادة المتوقعة في صافي أرباح المؤسسة
119	جدول (33) النتائج المالية لأنشطة العمل الرئيسية
121	جدول (34) انخفاض ربحية برميل النفط الخام المكر
122	جدول (35) صافي أرباح التشغيل لمبيعات الغازات المسالة للسنة المالية 2012/2011
123	جدول (36) النتائج المالية لنشاط صناعة البتروكيماويات
124	جدول (37) النتائج المالية لبرامج النقل البحري الناتجة من التعامل مع أطراف أخرى
125	جدول (38) النتائج التشغيلية للشركات التابعة والزميلة
126	جدول (39) المخصصات
127	جدول (40) موجز النتائج المالية بآلاف الدنانير الكويتية
128	جدول (41) موجز النتائج المالية بآلاف الدنانير الكويتية
129	جدول (42) موجز النتائج المالية بآلاف الدنانير الكويتية
130	جدول (43) موجز النتائج المالية بآلاف الدنانير الكويتية
131	جدول (44) موجز النتائج المالية بآلاف الدنانير الكويتية
132	جدول (45) التكاليف المباشرة المتغيرة بآلاف الدنانير الكويتية
133	جدول (46) إجمالي مصروفات التشغيل بآلاف الدنانير الكويتية

رقم الصفحة	عنوان الجدول
134	جدول (47) تحليل رواتب ومزايا العاملين بآلاف الدنانير الكويتية
135	جدول (48) التكاليف المباشرة المتغيرة بآلاف الدنانير الكويتية
136	جدول (49) مصروفات التكرير والتصنيع بآلاف الدنانير الكويتية
140	جدول (50) النموذج المقترح للميزانية الملحقة بعد التعديل وإضافة التكاليف والبعد البيئي عليها
141	جدول (51) النموذج المقترح لبيان الأرباح والخسائر بعد إضافة التكاليف البيئية
145	جدول (52) عينة الدراسة والاستبانات المستلمة
147	جدول (53) السؤال الأول: ما هي الآثار البيئية المترتبة على أنشطة الشركات النفطية؟
148	جدول (54) إختلاف الآثار البيئية باختلاف الصناعة
149	جدول (55) السؤال الثاني – أ- هل هناك اهتمام لدى الشركات بالقضايا البيئية
150	جدول (56) مقياس ليكرت السؤال الثاني – ب – وإلى أي مدى إنعكس هذا الاهتمام في الشركات النفطية؟
152	جدول (57) مقياس ليكرت السؤال الثاني – ج – أسباب عدم الاهتمام بالقضايا البيئية؟
153	جدول (58) السؤال الثالث - ما هي دوافع الشركات النفطية للاهتمام بالقضايا البيئية؟
155	جدول (59) السؤال الرابع – أ- هل توجد في الشركات النفطية إدارة متخصصة للاهتمام بالتكاليف البيئية ومتابعة مستجداتها؟
156	جدول (60) السؤال الرابع – ب- ما هي الأقسام والإدارات المتخصصة بالتكاليف البيئية
157	جدول (61) مقياس ليكرت السؤال الرابع - ج- أسباب عدم وجود إدارة للتكاليف البيئية
158	جدول (62) السؤال الخامس - ما هي طبيعة المعلومات المتعلقة بالبيئة التي توفرها الجهات المختصة داخل الشركات النفطية؟
160	جدول (63) السؤال السادس: ما هي المعايير التي تستخدمها الشركات النفطية للتعرف على التكاليف البيئية الرأسمالية والتشغيلية؟
161	جدول (64) السؤال السابع: ما هي طبيعة التكاليف البيئية لدى المنشآت النفطية؟
163	جدول (65) السؤال الثامن – تحت أي بند من البنود تدرج التكاليف البيئية؟ اسم العامل المقترح
165	جدول (66) السؤال التاسع: ما هي أوجه الإنفاق لأنشطة حماية البيئة التي تتحملها الشركات النفطية؟
166	جدول (67) التكاليف الصريحة والتكاليف الضمنية

رقم الصفحة	عنوان الجدول
168	جدول (68) السؤال العاشر: هل التكاليف البيئية التي تتحملها الشركات صريحة أم ضمنية؟ وما هي معوقات إظهارها كبنود صريحة؟
170	جدول (69) السؤال الحادي عشر: ما هي الوسائل التي يمكن أن تتبعها الدولة كوسيلة لرفع الأداء البيئي لدى الشركات النفطية؟
172	جدول (70) السؤال الثاني عشر - أ - ما أهمية التكاليف البيئية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية؟
173	جدول (71) السؤال الثاني عشر - ب - ما أهمية التكاليف البيئية للإدارات المختلفة داخل الشركات ؟
174	جدول (72) السؤال الثاني عشر - ج - ما هي طبيعة القرارات الإدارية التي يمكن للتكاليف البيئية المساهمة فيها؟
177	<b>جدول (73) الأعداد والنسب للتساؤل هل توافق على وجود علاقة معنوية بين أساليب قياس التكاليف البيئية وتحديد رقم صافي الدخل المحقق؟</b>
177	جدول (74) الأعداد والنسب للتساؤل هل توافق على وجود علاقة معنوية بين عدم وجود قياس للتكاليف البيئية وبين عدم صحة رقم صافي الدخل المحقق؟
178	جدول (75) الأعداد والنسب للتساؤل هل توافق على وجود علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية ودقة قياس رقم صافي الدخل المحقق؟
178	جدول (76) اختبارات لإثبات صحة الفرض الثالث يوجد علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية وصافي الدخل المحقق
179	جدول (77) هل توافق على وجود علاقة معنوية بين القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وجودة تقارير التكاليف بالوحدات الإقتصادية؟
179	جدول (78) هل توافق على وجود علاقة معنوية بين أساليب قياس التكاليف البيئية وجودة التقارير المالية بالوحدات الإقتصادية؟
180	جدول (79) هل توافق على وجود علاقة معنوية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية وجودة هذه التقارير؟
180	جدول (80) هل توافق على وجود علاقة معنوية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية وجودة هذه التقارير؟
181	جدول (81) هل توافق على وجود علاقة معنوية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية في ظل النموذج المقترح من خلال التقارير المالية وجودة اتخاذ القرارات في الوحدات الإقتصادية؟
181	جدول (82) اختبارات لإثبات صحة الفرض الرابع توجد علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية في ظل النموذج وجودة التقارير المالية
182	جدول (83) هل توافق على وجود علاقة معنوية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية في ظل النموذج المقترح من خلال التقارير المالية وجودة اتخاذ القرارات في الوحدات الإقتصادية
182	جدول (84) اختبارات لإثبات صحة الفرض الرابع توجد علاقة معنوية بين قياس التكاليف البيئية في ظل النموذج وجودة التقارير المالية

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل
148	شكل (1) يوضح الآثار البيئية المترتبة على أنشطة الشركات النفطية
149	شكل (2) يوضح الاهتمام لدى الشركة بالقضايا البيئية
156	شكل (3) هل توجد في الشركات النفطية إدارة متخصصة للاهتمام بالتكاليف البيئية ومتابعة مستجدياتها
159	شكل (4) يوضح طبيعة المعلومات المتعلقة بالبيئة التي توفرها الجهات المختصة داخل الشركات النفطية
161	شكل (5) يوضح المعايير التي تستخدمها الشركات النفطية للفرقة بين التكاليف البيئية الرأسمالية والتشغيلية
162	شكل (6) يوضح طبيعة التكاليف البيئية لدى الشركات النفطية
167	شكل (7) يوضح التكاليف الصريحة والتكاليف الضمنية في إدارة الأنشطة البيئية

## الفصل الأول

### الإطار العام للبحث

يوضح المحتوى العام لأركان الدراسة النقاط التالية:

- مقدمة الدراسة
- أولاً: مشكلة الدراسة
- ثانياً: الدراسات السابقة
- ثالثاً: أهمية الدراسة
- رابعاً: أهداف الدراسة
- خامساً: فروض الدراسة
- سادساً: منهج الدراسة
- سابعاً: خطة الدراسة ومحتوياته

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### أولاً: مقدمة الدراسة

تعتبر المحاسبة كمهنة من واجبها الإرتقاء بوجهة النظر الداخلية لأية شركة وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها في توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الإستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة ودرء الخطر عنها. إن الإهتمام الحالي بالمحافظة على البيئة وتجنب مسببات التلوث وإعادة صيانة وترميم البيئة أصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع حيث أصبح التوجه نحو حماية البيئة ومحاولة منع التدهور البيئي الناجم عن التلوث محط إهتمام الإنسان الذي بدأ يقلق على مستقبل حياته، لا بل بدأ يتجه نحو الإهتمام بالبيئة ويبدل الجهود في محاولة تقليل آثاره والحد من أخطاره وإزالة أسبابه وذلك عن طريق نشر الوعي البيئي بين كافة شرائح المجتمع حيث أصبحت مسؤولية إجتماعية وجزء من أخلاقيات الأعمال وقد أصبحت البيئة وما تحمله من كوارث من اكبر الأخطار التي يواجهها المجتمع والتي أصبحت فيها الرقابة على هذا الميدان منعدمة تماماً وهذا مما انعكس على كثرة الأوبئة والأمراض التي يعاني فيها أفراد المجتمع إضافة إلى الأضرار الواضحة على الطبيعية وما تخلفه من دمار، إن هذا كله ناجم عن الحروب العديدة وحصار وما خلفته من آثار في مختلف الميادين هذا إلى جانب مسببات التلوث الأخرى وخاصة في مجال البترول، لقد اهتم بهذا الموضوع الباحثين وعلى مختلف اختصاصهم الطبية والهندسية والبيولوجية والقانونية كل حسب إختصاصه ووجهة نظره ولم تكن المحاسبة بمنأى عن هذه المشكلة طالما أن من واجبها تحليل البيانات وتقديم المعلومات ووضع نظم للتقارير وخطط عمل للوحدات المختلفة ومتابعة مستوى الإلتزام بها<sup>(١)</sup>.

#### مفهوم المحاسبة البيئية:

شاع إستخدام هذا المصطلح في دنيا الإعلام وخرج في العقد الأخير من مجال المؤتمرات المتخصصة في البيئة للهيئات الدولية ليدخل اهتمامات الكتاب أو بعضهم علي الأقل في الصحافة، وهو يبلخصار يدل علي حساب التكلفة البيئية لأي من الأعمال الاقتصادية علي مساحة البلد الواحد أو الإقليم أو العالم بأسره، والمقصود بالتكلفة البيئية درجة إستخدام الموارد

<sup>(١)</sup> خليل إبراهيم رجب: دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، جامعة الموصل، 2009، ص23.