



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر إقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة

أطروحة دكتوراه

مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في الطور الثالث (LMD)

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية

أهمية النظم الجبائية والمحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة الجزائر –

إعداد الطالب: يوسف حنكة

نوقشت بتاريخ [2025/05/14] أمام لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
رضا زهواني	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
صالح حميدانو	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً
محمد دينوري سالمى	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً
زكرياء دمدوم	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً
علاء بوقفة	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد الشريف مساعديه سوق أهراس	مناقشاً
العبد خيراني	أستاذ محاضر أ	جامعة عمار ثليجي الأغواط	مناقشاً

السنة الجامعية: 2024-2025 م / 1446-1447 هـ

الإهداء

إلى من قاد قلوب البشرية وعقولهم إلى مرفأ الأمان، معلم البشرية الأول

"محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، فرحة العمر، ومثال التفاني والعطاء

أمي الحنونة

إلى قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة

أبي العزيز

إلى رمز الوفاء والإخلاص رفيقة دربي

زوجتي

إلى من أتشوق لأن أرى مستقبلهما المشرق بإذن الله قرّة عيني أبنائي

هديل وغيث

إلى سندي وعضدي في الحياة

إخوتي

إلى من ربطتني بهم علاقة النسب، عطر الصداقة، وورد المحبة

إلى إخوة جمعي بهم ميدان الدراسة والعمل.

إلى كل من علمني حرفاً

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

شكر وعرفان

"...رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأُدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ

فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" سورة النمل الآية 19

أتشرف بأن أعبر عن خالص الشكر والعرفان بالجميل للأستاذ الدكتور حميداتو صالح، الذي تفضل بالإشراف على رسالتي، وخصص لي من وقته الثمين، وقدم لي من بحر معلوماته الكثير، كانت توجيهاته ونصائحه بمثابة منارة أستنير بها في الطريق لإنجاز هذا العمل، أسأل الله العلي القدير له التوفيق، وأن يجازيه عنا خير الجزاء.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبول مناقشة هذا العمل وتقييمه.

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية النظم المحاسبية والنظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية وإشراكها في تحقيق البعد البيئي في الجزائر. وبغية تحقيق أهداف هذه الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي بالتطرق في الجانب النظري إلى مفاهيم أساسية حول السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية، وإبراز دور كل من النظم المحاسبية (النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية) والنظام الجبائي في الحفاظ على البيئة، وإجراء دراسة ميدانية بالإعتماد على أداة الإستبيان لجمع البيانات، والبرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل النتائج.

خلصت الدراسة إلى أن معايير المحاسبة الدولية تعزز التزام المؤسسات بمسئولياتها البيئية، وأن النظام المحاسبي المالي يفتقر في قوانينه وتشريعاته إلى معالجة الجوانب البيئية، أما النظام الجبائي يعنى بالسلوك البيئي من خلال فرض ضرائب ورسوم بيئية ومنح تحفييزات جبائية نظير السلوك البيئي، ووجود فروق ذات دلالة معنوية لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير الوظيفة أدت إلى تشتيت جهود الأطراف المشاركة في توجيه السلوك البيئي.

الكلمات المفتاحية: نظام جبائي، نظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، سلوك بيئي، مؤسسة إقتصادية.

Summary:

This study aims to highlight the importance of accounting systems and the tax system in guiding the environmental behavior of the economic institution and involving it in achieving the environmental dimension in Algeria. In order to achieve the objectives of this study, the descriptive approach was followed by addressing in the theoretical part, basic concepts about the environmental behavior of the economic institution, highlighting the role of accounting systems (financial accounting system and international accounting standards) and the tax system in preserving the environment, and conducting a field study based on the questionnaire tool to collect data, and the statistical program (SPSS) to analyze the results.

The study concluded that international accounting standards enhance the commitment of institutions to their environmental responsibilities, and that the financial accounting system lacks laws and legislation to address environmental aspects, while the tax system is concerned with environmental behavior by imposing environmental taxes and fees and granting tax incentives for environmentally responsible behavior, The study also revealed the presence of statistically significant differences for the study variables attributed to the function variable, that led to the dispersion of the efforts among the parties involved in directing environmental behavior.

Key words: tax system, financial accounting system, International accounting standards, environmental behavior, economic institution.

الفهرس

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	ملخص الدراسة
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VII	فهرس الملاحق
VIII	قائمة المختصرات باللغات الأجنبية
أ - ك	مقدمة
الفصل الاول: الإطار النظري للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: البيئة والتنمية المستدامة
03	المطلب الأول: مفهوم البيئة
06	المطلب الثاني: مفهوم النظام البيئي وتوازنه
09	المطلب الثالث: مفهوم التنمية المستدامة
14	المبحث الثاني: دمج البعد البيئي في المؤسسة الاقتصادية
14	المطلب الأول: السياسة البيئية
24	المطلب الثاني: الإستراتيجية البيئية للمؤسسة الاقتصادية
26	المطلب الثالث: البعد البيئي في المؤسسات الاقتصادية
32	المبحث الثالث: مفهوم ومحددات السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية
32	المطلب الأول: مفهوم السلوك البيئي
35	المطلب الثاني: محددات السلوك البيئي والتحديات البيئية المؤثرة فيه
41	المطلب الثالث: مظاهر السلوك البيئي ومتطلبات انتهاجه
45	خلاصة
الفصل الثاني: دور النظم الجبائية والنظم المحاسبية في حماية البيئة	
47	تمهيد

48	المبحث الأول: دور النظام المحاسبي المالي في حماية البيئة
48	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
50	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة البيئية
55	المطلب الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي
61	المبحث الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في التأثير على المحاسبة البيئية والمساهمة في حماية البيئة
61	المطلب الأول: دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية
62	المطلب الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في مجال حماية البيئة
67	المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في مجال حماية البيئة في الجزائر
69	المبحث الثالث: دور النظام الجبائي في حماية البيئة
69	المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي
71	المطلب الثاني: مفهوم الجباية البيئية
78	المطلب الثالث: واقع تطبيق الجباية البيئية في الجزائر في ضوء التجارب الدولية
91	خلاصة
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
93	تمهيد
94	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
94	المطلب الأول: منهج ونموذج الدراسة
95	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
96	المطلب الثالث: أدوات الدراسة
100	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
101	المطلب الأول: صدق محتوى الاستبيان
105	المطلب الثاني: تحليل وصفي للمتغيرات الشخصية
108	المطلب الثالث: تحليل وصفي لمجاور الدراسة
114	المطلب الرابع: إختبار التوزيع الطبيعي
119	المبحث الثالث: نتائج إختبار فرضيات الدراسة
119	المطلب الأول: نتائج تقدير نموذج الدراسة
122	المطلب الثاني: إختبار الفروق
130	خلاصة

132	خاتمة
138	قائمة المراجع
149	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
83	مبلغ الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطرة على البيئة	(1.2)
96	توزيع إستثمارات الإستبيان	(1.3)
97	درجات مقياس ليكارت الخماسي	(2.3)
97	طول الفئات حسب مقياس ليكارت الخماسي	(3.3)
101	درجة الارتباط الكلية لعبارات المحور الأول (السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)	(4.3)
102	درجة الارتباط الكلية لعبارات المحور الثاني (دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)	(5.3)
103	درجة الارتباط الكلية لعبارات المحور الثالث (دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)	(6.3)
104	توزيع معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات أداة الدراسة	(7.3)
105	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الوظيفي	(8.3)
106	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(9.3)
107	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	(10.3)
108	نتائج التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول	(11.3)
110	نتائج التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني	(12.3)
112	نتائج التحليل الوصفي لعبارات للمحور الثالث	(13.3)
115	نتائج معاملات التفلطح (Kurtosis)، والالتواء (Skewness) لعبارات المحور الأول	(14.3)
116	نتائج معاملات التفلطح (Kurtosis)، والالتواء (Skewness) لعبارات المحور الثاني	(15.3)
117	نتائج معاملات التفلطح (Kurtosis)، والالتواء (Skewness) لعبارات المحور الثالث	(16.3)
119	نتائج تقدير النموذج	(17.3)
120	إختبار المعنوية الكلية إختبار ANOVA	(18.3)
120	إختبار القدرة التفسيرية للنموذج	(19.3)

121	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع المؤهل العلمي	(20.3)
121	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة	(21.3)
122	نتائج إختبار Tukey HSD الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة	(22.3)
123	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الخبرة المهنية	(23.3)
123	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع المؤهل العلمي	(24.3)
124	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة	(25.3)
124	نتائج إختبار Tukey HSD الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة	(26.3)
126	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الخبرة المهنية	(27.3)
126	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع المؤهل العلمي	(28.3)
127	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة	(29.3)
127	نتائج إختبار Tukey HSD الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة	(30.3)
129	نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الخبرة المهنية	(31.3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أبعاد التنمية المستدامة	(1.1)
12	الترايط بين أبعاد التنمية المستدامة	(2.1)
36	دائرة أصحاب المصلحة	(3.1)
54	يبين المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي في المنظمة	(1.2)
95	نمذج الدراسة	(1.3)
105	مخطط توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الوظيفي	(2.3)
106	مخطط توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(3.3)
107	مخطط توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	(4.3)

\

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
149	قائمة الأساتذة المحكمين	01
149	إستمارة إستبيان	02
164-154	مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)	18-03

قائمة المختصرات باللغات الأجنبية

الإختصار	المصطلح باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
EMAS	Eco-Management and Audit schème	مخطط الإدارة البيئية والتدقيق
ISO	International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للمقاييس
UNEP	United Nations Environment Programme	البرنامج البيئي للأمم المتحدة
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
EPA	US Environmental Protection Agency	وكالة حماية البيئة الأمريكية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
AAS	American accounting standards	معايير المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFA	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	International accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
PRRT	Petroleum resource rent tax	ضريبة إيجار الموارد البترولية
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
الإختصار	المصطلح باللغة الفرنسية	المصطلح باللغة العربية
CO2	Dioxyde de carbone	ثاني أكسيد الكربون
P.P.P	Principe pollueur-payeur	مبدأ الملوث الدافع
OCDE	Organisation pour la coopération et le développement économique	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
TICPE	Une tax interne sur la consommation de produits énergétiques	الرسم الداخلي على إستهلاك المنتجات الطاقوية
CSPE	Frais de contribution au service public de l'électricité	رسم المساهمة في الخدمة العمومية للكهرباء
TLE	une tax locales d'électricité	الرسوم المحلية على الكهرباء

TFER	Taxe fixe sur les entreprises de réseau	الضريبة الثابتة على شركات الشبكات
TICGN	Une Tax internes sur la consommation de gaz naturel	الرسم الداخلي على إستهلاك الغاز الطبيعي
GEMAPI	Taxe pour la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations	ضريبة إدارة المياه والوقاية من الفيضانات
TGAP	Taxe générale sur les activités polluantes	الضريبة العامة على الأنشطة الملوثة
TAPD	Une tax sur des activités polluantes et dangereuses	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطرة على البيئة

مقدمة

1- توطئة:

مع بداية العقد الأخير من القرن الماضي تزايد الاهتمام بقضايا المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الملوثات التي تؤدي إلى الإضرار بها، خاصة بعد ظهور المشكلات البيئية وتفاقمها نتيجة تطور النشاط الاقتصادي واتساع رقعته في ظل التقدم التكنولوجي الهائل، وبالتالي أصبحت قضايا البيئة أحد أهم التحديات الكبرى التي تواجه دول العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها الاقتصادي، فنظرا لأهميتها يفترض أن تكون ضمن سلم الأولويات سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

وبهدف التوصل إلى أهم الآليات والسياسات الكفيلة بحماية البيئة والحد من مشاكلها، والبحث عن نموذج تنموي بديل يعمل على تحقيق الانسجام بين تحقيق الأهداف التنموية من جهة، وحماية البيئة واستدامتها من جهة أخرى، عقدت عدة مؤتمرات تهدف إلى إدراج البعد البيئي في التنمية الاقتصادية، أين تبلورت فكرة التنمية المستدامة.

فالمؤسسات الاقتصادية باعتبارها المسؤول الأول عن تلوث البيئة واستنزاف مواردها، فهي مجبرة على دمج البعد البيئي كمتغير يدخل في عمق أنشطتها وتعديل سلوكاتها اتجاه البيئة، ولم تعد الكفاءة والربحية كافتيتين لاستدامتها، إذ يتطلب عليها تغيير في نمط تسييرها آخذة بعين الاعتبار الاهتمامات البيئية في عملياتها الإنتاجية، بغية الوصول إلى مستويات عالية وتحقيق تكامل وتوازن بين النمو الاقتصادي والتنمية البيئية. وبالتالي وجدت المؤسسة نفسها تتحمل المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وأصبحت تواجه ضغوط في كيفية حماية البيئة وذلك لإسهاماتها الكبيرة في تنفيذ خطط ومشاريع التنمية، كما أن السلوك البيئي الإيجابي مهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة وتحقيق مكانة سوقية عالية.

تعد الجزائر من أوائل الدول العربية التي أدركت ضرورة وأهمية حماية البيئة، وعلى الرغم من أن طابع اهتمامها بالبيئة قد أخذ منحى عديدة منها المرتبطة بالمجال المؤسسي والقانوني والاقتصادي والإداري من خلال سن قوانين وتشريعات بيئية، وتطبيق سياسات إقتصادية وإستحداث آليات لتعديل السلوك البيئي للمؤسسات وتحسينه. ويعد تطوير الجزائر لتشريعاتها الجبائية المتعلقة بالبيئة من أكبر الجهود التي قامت بها للحد من الآثار البيئية غير المرغوب فيها، إذ تعد الجباية البيئية وسيلة من وسائل تدخل الدولة لحماية البيئة والمحافظة عليها من خلال التأثير على توجيه السلوك البيئي للمؤسسة. إلا أن مسألة حماية البيئة لم تحظ بدرجة الاهتمام ذاتها من الناحية المحاسبية سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، الأمر الذي انعكس سلباً على المؤسسات من جانب قلة أو عدم إهتمامها بالقياس والإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي الذي تبين من خلاله المعلومات البيئية المتعلقة بالآثار

البيئية للنشاط الاقتصادي من جهة، ومن جهة اخرى تبين الاجراءات العلاجية التي تنفذها المؤسسة لتقليل تلك الآثار او الحد منها.

2-الإشكالية الرئيسية:

في ظل التحديات البيئية المتزايدة التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وعلى إعتبار أن النظام المحاسبي والنظام الجبائي أدوات مهمة لتوجيه سلوك هذه المؤسسات نحو الاستدامة البيئية، وعليه يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما دور كل من النظامين المحاسبي والجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر؟

3-الأسئلة الفرعية:

- هل المؤسسة الاقتصادية في الجزائر تعدل من سلوكاتها البيئية بطريقة طوعية تجنباً لأضرار التلوث؟
- هل للنظم المحاسبية (معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي) في الجزائر تأثير في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي الأدوات التي يقوم من خلالها النظام الجبائي في الجزائر بتوجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية وحماية البيئة؟
- هل توجد فروق ذات دلالة معنوية للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية)؟
- هل توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية)؟
- هل توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية)؟

4-فرضيات الدراسة:

-الفرضية الأولى: تعدل المؤسسة الاقتصادية في الجزائر من سلوكها البيئي وعيا منها بمخاطر التلوث وأثره على البيئة.

-الفرضية الثانية: تعتمد النظم المحاسبية (معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي) على جملة من المعايير من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر والمساهمة في الحفاظ على البيئة.

ونقترح تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

- الفرضية الفرعية الأولى: تعتمد معايير المحاسبة الدولية على جملة من المعايير من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر والمساهمة في الحفاظ على البيئة.
- الفرضية الفرعية الثانية: يعتمد النظام المحاسبي المالي على جملة من المعايير من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر والمساهمة في الحفاظ على البيئة.
- الفرضية الثالثة: يعتمد النظام الجبائي في الجزائر على مجموعة من الأدوات التي من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية والمساهمة في حماية البيئة.
- الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية).
- الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية).
- الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية).

5-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية البعد البيئي في الحياة على كوكب الأرض، وكذلك التأكد من أن فعالية النظم المحاسبية والنظم الجبائية في تعزيز إندماج المؤسسة الاقتصادية في مسار التنمية المستدامة، ومن تفاعل المؤسسة من خلال سلوكها البيئي ومدى تحسينه وتعديله بما يساهم في الحفاظ على البيئة نتيجة تطبيق أدوات النظم الجبائية ومعايير النظم المحاسبية.

6-أهداف الدراسة:

- إبراز الدور الذي تلعبه النظم الجبائية والنظم المحاسبية في إشراك المؤسسة الاقتصادية في تحقيق البعد البيئي.
- معرفة أشكال التفاعل المختلفة للمؤسسة الاقتصادية مع البيئة من خلال أدوات النظام الجبائي ومعايير النظم المحاسبية.

7-مبررات إختيار الموضوع:

لكل عمل وبحث علمي ممهدهاته ومبرراته للقيام بدراسته، ولقد كانت هناك عدة أسباب أدت لإختيار هذا الموضوع، من بينها:

✓ مبررات موضوعية:

- تكمن أهمية الموضوع في أهمية الحفاظ على البيئة وإيجاد السبل الكفيلة بذلك من خلال مبادرات المؤسسات للتخفيف التلوث والحفاظ على البيئة، وكذلك من خلال القوانين والتشريعات التي من شأنها تحفيز المؤسسات من أجل تحسين سلوكها البيئي.

- العمل على توضيح الرؤية وكشف الغموض عن موضوع الدراسة، وتقريب الصورة أكثر لمن يخصص الأمر (المؤسسات، الحكومة)، بتبني موضوع الدراسة وتطبيقه على أرض الواقع.

- حاجة ومتطلبات البيئة الجزائرية لمثل هذه الدراسات.

✓ مبررات شخصية:

- الميول الشخصي في التعمق في مجال الجباية البيئية والمحاسبة البيئية.
- إثراء المكتبة الجزائرية بمواضيع في هذا المجال.
- تنمية القدرة الذاتية وتوسيع الرصيد العلمي والشخصي في هذا المجال.

08-حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** نظرا لشساعة وتشعب موضوع البيئة، والذي يمكن معالجته من عدة جوانب هي: الجانب القانوني، وجانب علم الاجتماع والجانب الاقتصادي (المالي والمحاسبي). تهتم هذه الدراسة بتأثير الجانب المحاسبي والجباي في معالجة المشاكل البيئية والآثار الاقتصادية الناجمة عنها، وذلك بهدف التعرف على أهمية النظم المحاسبية والنظم الجباية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية.
- **الحدود الزمنية:** استغرق الجانب النظري للدراسة المتمثل في جمع المعلومات والمصادر والمراجع وصياغة وتحرير الجزء النظري سنتي 2022، 2023. أما الدراسة الميدانية التي يرتبط مضمونها ونتائجها بالزمن الذي أجريت فيه، فقد إستمرت فترة جمع بيانات الدراسة وتحليلها بداية من شهر أكتوبر 2023 إلى غاية منتصف شهر سبتمبر 2024.
- **الحدود المكانية:** خصصت هذه الدراسة الموسومة بأهمية النظم الجباية و المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في البيئة الجزائرية من خلال دراسة أثر النظام المحاسبي المالي والنظام الجباي في المحافظة على البيئة من خلال الآليات التحفيزية والردعية، أما الدراسة الميدانية تم توزيع إستبيان على عينة من إطارات بمديرتي الضرائب والبيئة لولايات (الوادي، ورقلة، بسكرة، باتنة، الجلفة، خنشلة، الاغواط وغرداية، قسنطينة، ميله، جيجل)، إطارات بمؤسسات إقتصادية ملوثة، أساتذة جامعين (في التخصص)،

أعضاء في مكاتب تسيير الهيئات المحاسبية في الجزائر (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)

09- صعوبات الدراسة:

- نقص الدراسات التي جمعت بين المتغيرين المستقلين (النظام المحاسبي والنظام الجبائي) وأثرهما على السلوك البيئي في دراسة واحدة.
- التجاوب السلبي لبعض أفراد عينة الدراسة في (ملء الاستبيان، الرد المتأخر، عدم الإجابة على بعض فقرات الإستبيان... الخ) الشيء الذي أدى إلى التقليل من حجم العينة.
- عدم وجود تنسيق بين مصالح البيئة والضرائب مما أدى إلى صعوبة فهم موضوع الدراسة والإجابة على فقرات الإستبيان.

10- منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

بهدف إختبار الفرضيات والإجابة على إشكالية الدراسة، ونظرا لطبيعة الموضوع الذي يقتضي الوصف والتحليل، تم إتباع المنهج الوصفي والمنهج التاريخي الذي تم استخدامه من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتي كان لها الأثر الكبير في تصميم طريقة البحث ومنهجه، مع الاستعانة بعدة أدوات للحصول على المعلومات الضرورية للدراسة، وأهمها:

✓ **المسح المكتبي:** وذلك بالاطلاع على المراجع المكتبية والدوريات والملتقيات العلمية المتخصصة (الكتب العلمية، أطروحات الدكتوراة، رسائل الماجستير، الجرائد الرسمية وقوانين المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقالات العلمية، مداخلات في ملتقيات علمية) ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

✓ **الاستبيان:** والذي يعتبر الأداة الأساسية في الدراسة الميدانية بهدف جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات من مصادرها الأصلية، وقد تم تصميمه انطلاقا من الجانب النظري والاعتماد على الدراسات السابقة، ثم وزع على أفراد عينة الدراسة بعدما تم تعديله وفق آراء المحكمين.

✓ **الأدوات الإحصائية:** تم التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية باستخدام الحاسب الآلي وفق برنامج إكسل (Microsoft Office Excel)، وبالاستعانة بالبرنامج الإحصائي "SPSS" (الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية "Statistical package for social sciences" V25،

11-الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة حيث إتجهت إلى ثلاث جوانب:

- دراسات تناولت السلوك البيئي للمؤسسات الإقتصادية.
- دراسات تناولت دور النظم المحاسبية في حماية البيئة.
- دراسات تناولت دور النظام الجبائي في حماية البيئة.

وتم تناول الدراسات السابقة وفقا للجوانب المذكورة أعلاه، وكذلك التسلسل الزمني من الأحداث إلى الأقدم مع مراعاة قيمة الشهادة (دكتوراه، ماجستير، مقال... الخ).

ويمكن ذكر هذه الدراسات كما يلي:

-دراسة السعيد زنات، 2017، بعنوان " دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر (دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية بالمسيلة) "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه الضرائب والرسوم البيئية كوسيلة تدخل من طرف الدولة لحماية البيئة، وقد كان ذلك من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية: ما تأثير الضرائب والرسوم البيئية على توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر؟، وقد تمت معالجة الموضوع من خلال شقين نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التعرف على السلوك البيئي للمؤسسة الإقتصادية وعلى الضرائب والرسوم البيئية كأداة لتوجيه السلوك البيئي للمؤسسة الإقتصادية في فصلين؛ أما في الجانب التطبيقي تم دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية بولاية المسيلة، استخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي في هذه الدراسة التي أجريت بمديرية البيئة لولاية المسيلة على حصيلة الرسم (TAPD) لمجموعة من المؤسسات الإقتصادية (سوناطراك محطة الضخ رقم 03 ، EPE EATIT "تندال سابقا"، لافارج اسمنت- المسيلة-، NAFTAL-SPA و مطاحن الحوضنة) للفترة الممتدة (2010-2014). وكذلك أجرى الباحث مقابلة مع مسؤولين بالمؤسسات السابقة الذكر. وقد تم التوصل إلى أن تسديد المؤسسة الإقتصادية لمستحقاتها من الضرائب والرسوم البيئية ناتج عن الوعي البيئي، وأن الضرائب والرسوم البيئية المتعلقة بالتلوث لم تدفع بالمؤسسة الإقتصادية نحو التقليل من حدة التلوث البيئي بسبب عدم فعالية النظام الجبائي في الجزائر، عدم تنوع الضرائب والرسوم المرتبطة وكذا ضعف الآليات الرقابية، كما تم التوصل إلى أن الضرائب والرسوم المرتبطة بالموارد الطبيعية لم تدفع بالمؤسسة الإقتصادية نحو الترشيد في إستخدام هذه الموارد والتقليل من التلوث البيئي بسبب ضعفها، وأن الضرائب والرسوم البيئية في الجزائر لم

تساهم في بعث إبداعات بيئية في المؤسسة الاقتصادية، وبالتالي النظام الجبائي في الجزائر لم يرق إلى درجة توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية.

-دراسة مهاوات لعبيدي، 2015، بعنوان "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر-"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي؟، وقد تمت معالجة الموضوع من خلال شقين أحدهما نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التعرف على مفاهيم حول محاسبة التكاليف البيئية في الفصل الأول و على القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الفصل الثاني، وفي الفصل الثالث تطرق إلى أساليب تقييم وتحسين الأداء البيئي؛ أما في الجانب التطبيقي قام الباحث بدراسة تطبيقية تمت في مجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. تمثلت أداة الدراسة في إستبيان موزع على 163 فرد من مسؤولي مؤسسات صناعة الإسمنت والمؤسسات المالية والضرائب في الجزائر، وكذا الأساتذة الجامعيين، مراجعي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين خلال سنة 2015، وقد تم التوصل إلى أنه توجد علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، وكذلك وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

-دراسة عائشة سلمى كيجلي، 2008، بعنوان "دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر -دراسة ميدانية لقطاع النفط بمنطقة حاسي مسعود -"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وفهم طبيعة ومعالم السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر والبتروولية منها على وجه الخصوص، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية التالية: " ما هي أنماط السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر؟ وما هي أسباب اختلافها؟" وقد تمت معالجة الموضوع من خلال شقين الأول نظري تناول فيه حماية البيئة في المؤسسات والسلوك البيئي في المؤسسات

الاقتصادية؛ أما في الشق الثاني التطبيقي قام الباحث بدراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر في قطاع النفط باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. تمثلت أداة الدراسة في إستبيان موزع على عينة من 55 مؤسسة منها وطنية وأجنبية وأخرى مختلطة عاملة في قطاع المحروقات ببلدية حاسي مسعود - ولاية ورقلة- خلال الفترة ما بين (2007-2008)، و توصلت هذه الدراسة إلى أن حماية البيئة من طرف المؤسسات وتطبيق مبادئ التنمية المستدامة يؤدي إلى تحسين نوعية البيئة و يساهم في تطوير الاقتصاد، وكذلك أن السلوك البيئي لأغلب المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر هو إستجابة للضغوطات التشريعية، وأن طوعية تبني أنظمة الإدارة البيئية في المؤسسة يؤثر على تبني سلوك بيئي حساس إتجاه البيئة، وأن المشكلة البيئية في الجزائر تبقى قائمة وفي تزايد ما لم تقم السلطات برقابة صارمة على التطبيق الفعلي للقوانين في كل المؤسسات.

-دراسة بظاهر بخته ومحمد بوطلاعه، 2018، بعنوان " المسؤولية البيئية ومدى فعاليتها في تحسين سلوك المؤسسة اتجاه التحديات البيئية التي تواجهها -دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة مستغانم ومؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم-

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى فعالية المسؤولية البيئية في تحسين سلوك المؤسسة إتجاه التحديات البيئية التي تواجهها، بإعتبار أنها هي الأداة الكفيلة التي تتبنى من خلالها المؤسسة نظم فعالة لتحسين فعالية وكفاءة الإدارة لمواجهة التحديات البيئية، وقد كان ذلك من خلال معالجة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما هو أثر إلتزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمسؤولية البيئية على تحسين سلوكها البيئي إتجاه التحديات البيئية التي تواجهها؟، وقد تم معالجة الموضوع من خلال ثلاث محاور، محورين نظريين وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التعرف إلى مفهوم المسؤولية البيئية ودوافع تبنيها من طرف المؤسسة في المحور الأول وفي الثاني تم إبراز محددات وتحديات السلوك البيئي للمؤسسة التي تواجهها، أما في الجانب التطبيقي المحور الثالث من الدراسة عبارة عن دراسة ميدانية حول المسؤولية البيئية وإسهامها في تحسين السلوك إتجاه التحديات البيئية في وحدتين لمؤسستين عموميتين بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي، تمثلت أداة الدراسة في إستبيان موزع على عينة من 60 فرد من موظفي وحدة سونلغاز (sonelgaz) ووحدة الجزائرية للمياه (ADE) بولاية مستغانم خلال سنة 2018، وقد تم التوصل إلى أن مستوى إلتزام المؤسسات الجزائرية بالمسؤولية البيئية متفاوت من ضعيف إلى متوسط، وأن سلوكها إتجاه التحديات البيئية التي تواجهها غير فعال وبحاجة لتحسين، كما أن إلتزام المؤسسات الجزائرية بمسؤوليتها البيئية من شأنه تحسين سلوكها البيئي.

-دراسة جعفر يونس جابر اللامي وخلود هادي عبود ربيعي، 2018، بعنوان "أثر الضرائب البيئية في السيطرة على مستويات التلوث البيئي الناجم عن أنشطة شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق الضريبة البيئية كأداة إقتصادية فعالة للحد من التلوث البيئي الناتج عن أنشطة شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق، وقد كان ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: ما أثر فرض ضرائب بيئية في السيطرة على مستويات التلوث البيئي الناجم عن أنشطة شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق؟ ، وقد تمت معالجة الموضوع من خلال شقين أحدهما نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التعرف على مفهومي التلوث البيئي والضرائب البيئية؛ أما في الجانب التطبيقي عبارة عن دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب بإستخدام المنهج الإستطلاعي المسحي. تمثلت أداة الدراسة في إستبيان موزع على عينة من 52 فرد من العاملين في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب بالعراق خلال الفترة من 2017/01/01 إلى غاية 2017/10/01، وقد تم التوصل إلى أن فرض الضرائب البيئية على التلوث الناجم عن أنشطة شركات النفط الأجنبية يؤدي إلى الحد من ذلك التلوث، وأن فرض هذا النوع من الضرائب يحفز تلك الشركات على تبني طرائق إنتاج أقل تلويثا للبيئة والإلتجاه نحو تحسين أدائها من خلال تبني مشاريع تهدف للمحافظة على البيئة.

-دراسة أسماء الهاشمي وآخرون، 2017، بعنوان "متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية -دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية ودراسة وتحديد درجة وطبيعة الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية لشركات العينة، وقد من خلال الإجابة عن الإشكالية التالية: قصور النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الاقتصادية بشكل عام والصناعية بشكل خاص في تحديد وقياس المعلومات البيئية والإفصاح عنها في القوائم والكشوف المالية المعدة وفق ذلك النظام مقارنة بمتطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية مما يقلل من شفافتها ومصداقيتها، وقد تم معالجة الموضوع من خلال شقين نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التعرف إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالبيئة IAS و IFRS، أما في الجانب التطبيقي قام الباحث بدراسة تطبيقية على شركات صناعية عراقية بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي. وتمثلت أداة الدراسة في دراسة ميدانية أجريت في 21 شركة صناعية عراقية مسجلة في سوق العراق للأوراق المالية

لمدة 04 سنوات للفترة الممتدة من 2010 إلى 2013، وقد تم التوصل إلى أن النظام المحاسبي المطبق في الشركات الصناعية العراقية يوفر مستوى معين من الإفصاح البيئي في تقاريرها السنوية، وأنه هناك وجود امكانية لبناء نموذج مقترح متكامل للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد في ظل معايير المحاسبة الدولية.

-دراسة (HM TREASURY 2002) بعنوان " **Tax and the Environment; using economic instruments** " الضريبة والبيئة: تستخدم كأدوات إقتصادية"

أوضحت هذه الدراسة أن الحكومة تعتقد بان الضرائب البيئية والأدوات الإقتصادية الأخرى تعد مفتاح للسياسة التي تتخذها الدولة للحفاظ على مستوى مقبول من التحسين البيئي، وقد وضعت في قائمة أعدت من قبل المختصين الأهداف والاستراتيجيات التي تتخذها الدولة لمواجهة مشاكل التلوث التي تحدثها أنشطة الشركات التي تساهم في التدهور البيئي ووضعت مؤشرات للحفاظ على ديمومة البيئة.

-عينة الدراسة: بعض دول الاتحاد الاوربي ضمن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE).

- أهم الاستنتاجات: أن الضريبة البيئية أداة تساهم بشكل أو بآخر بتحفيز الوعي البيئي للشركات والأشخاص عن طريق تشجيعهم على استخدام التكنولوجيا النظيفة والصديقة للبيئة وأهمية استخدام الضرائب البيئية وخاصة فيما يتعلق بالفشل السوقي للشركة في حالة عدم إتخاذ السبل الكفيلة، مثل استخدام المدخلات الأقل تلوثاً أو للحفاظ على البيئة الخارجية لما لها من تأثير في رغبات المستهلكين.

12-هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية، فقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام وإختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة الدراسة، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير تم تقديم توصيات بناء على النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى عرض آفاق للبحث في الموضوع. أما صلب الموضوع فقد كان كما يلي:

✓ الفصل الأول الموسوم بـ "الإطار النظري للسلوك البيئي للمؤسسة الإقتصادية": تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية حول البيئة والتنمية المستدامة، أما في المبحث الثاني تم دراسة دمج البعد البيئي في المؤسسة الاقتصادية، وفي المبحث الاخير تم تناول مفهوم ومحددات السلوك البيئي في المؤسسة الإقتصادية.

✓ الفصل الثاني الموسوم بـ "دور النظم المحاسبية والنظم الجبائية في حماية البيئة": حيث قسم إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول تم تناول دور النظام المحاسبي المالي في حماية البيئة، وفي المبحث الثاني تم

دراسة دور المعايير المحاسبية الدولية في التأثير على المحاسبة البيئية والمساهمة في حماية البيئة، أما المبحث الثالث فقد تم التطرق فيه إلى دور النظام الجبائي في حماية البيئة.

✓ الفصل الثالث "الدراسة الميدانية": تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تناول الإطار المنهجي للدراسة، أما المبحث الثاني تم فيه تحليل نتائج الدراسة، وفي المبحث الأخير تم تناول نتائج إختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للسلوك البيئي

للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تواجه المؤسسات الاقتصادية تحديات بيئية متزايدة نتيجة لتأثير أنشطتها على البيئة، حيث تعتبر مسؤولة عن جزء كبير من التلوث البيئي واستنزاف الموارد الطبيعية، وهو ما أدى إلى تزايد نداءات المنظمات الدولية والجمعيات والحكومات في شكل ضغوطات من أجل حل هذه المؤسسات على ضرورة إعتقاد سلوك بيئي يضمن حماية البيئة، وهذا يتطلب من المؤسسات دمج البعد البيئي في إستراتيجياتها وعملياتها التسييرية وعمق أنشطتها الإنتاجية بهدف تحقيق تنمية بيئية مستدامة.

وستناول في هذا الفصل العناصر التالية:

المبحث الأول: البيئة والتنمية المستدامة.

المبحث الثاني: البعد البيئي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: مفهوم ومحددات السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: البيئة والتنمية المستدامة

تم التطرق في هذا المبحث - الذي جاء في ثلاث مطالب - إلى البيئة والتنمية المستدامة، حيث تم تناول مفهوم البيئة إصطلاحاً ولغة، وجاء المطلب الثاني لبيان مفهوم النظام البيئي وتوازنه وفي المطلب الأخير تم تناول مفهوم التنمية المستدامة وعلاقتها بالبيئة.

المطلب الأول: مفهوم البيئة

أولاً: تعريف البيئة

وردت عدة تعريفات للبيئة، وهذا نظراً لتعدد المفاهيم المستخدمة له حسب مجالات الدراسة والتخصصات العلمية، منها:

1-التعريف اللغوي:

-البيئة في اللغة العربية: فإن كلمة بيئة مشتقة من الفعل الثلاثي بؤأ، ونقول تبوأ المكان أي نزل وأقام به. والبيئة هي المنزل، أو الحال (المعجم الوسيط)¹.

-البيئة في اللغة الإنجليزية: تنحدر من الكلمة الإنجليزية (Ecology) وتعني بمعنى آخر (Environnement) يستخدم لفظ البيئة للدلالة على الظروف المحيطة والمؤثرة على النمو والتنمية، كما تستخدم للتعبير عن الظروف الطبيعية مثل الهواء، والماء والأرض) التي يعيش فيها الإنسان، وكذلك تستخدم للدلالة على الوسط أو المحيط أو المكان الذي يحيط بالشخص ويؤثر في مشاعره وأخلاقه وأفكاره².

-البيئة في اللغة الفرنسية: يتطابق مصطلح البيئة مع الكلمة الفرنسية (Environnement) وتعني مجموعة الظروف الخارجية أو الطبيعية للوسط أو المكان سواء كان (ماء-هواء-أرض) وكذلك الكائنات الحية الأخرى المحيطة بالإنسان³.

2-التعريف الاصطلاحي: لا يختلف تعريف البيئة الإصطلاحي عن التعريف اللغوي كثيراً، نذكر بعضاً منها:

إن مصطلح Environment = Environnement هو المصطلح الذي استخدمه العالم الفرنسي "سانت هيلر "St. Heliere" سنة 1835 دلالة به على المحيط الذي تعيش فيه الكائنات الحية، مبيناً تلك الرابطة القوية

¹ نزار عوني اللبدي، الأمن البيئي وإدارة النفايات البيئية، دار دجلة، ط 1، عمان، الأردن، 2015، ص ص: 14، 15.

² آمنة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق الحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة-حالة شركة سوناطراك-، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 27، 2017،

ص: 269

³ المرجع نفسه، ص: 269

بين الكائنات الحية والمحيط الذي تعيش فيه، ليصبح مصطلح البيئة يعني: "مجموع الظروف والمؤثرات الخارجية التي لها تأثير في حياة الكائنات بما فيها الإنسان"¹.

تعرف البيئة بأنها المجال الحيوي الذي يحيط بالإنسان ومنه يستمد مقومات حياته وما يضمن بقاؤه ووجوده، ويؤثر فيه الإنسان ويتأثر به. هذا التعريف يتعرض لمشاكل استخدام المكان، فالإنسان يقوم باستنزاف الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة، فينتج التلوث من النشاطات الإنسانية².

أما مصطلح "Ecology" فهو مشتق من الأصل اليوناني لكل من المفردتين "Oki,s" والتي تعني مسكن و "Loges" والتي تعني علم، والإيكولوجي أو علم التنبؤ كمصطلح نسب تاريخيا إلى عالم البيولوجيا الألماني "أرنست هيجل" عام 1899م، والذي استخدمه للإشارة إلى علاقة الكائن الحي ببيئته العضوية وغير العضوية³.

لقد أعطى مؤتمر ستوكهولم عام 1972م فهما واسعا للبيئة بحيث أصبحت تدل على ذلك الرصيد من الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما وفي مكان ما لإشباع حاجات الإنسان وتطلعاته⁴.

ويرى الأستاذ الدكتور عبد العزيز طريح شرف أن المقصود بالبيئة "أنها كل ما يحيط بالإنسان أو الحيوان أو النبات من مظاهر وعوامل تؤثر في نشأته وتطوره ومختلف مظاهر حياته، وهي بدورها ترتبط بحياة البشر في كل زمان ومكان، وخصوصا فيما يؤثر في هذه الحياة من سلبيات، أهمها الأخطار الصحية الناتجة عن التلوث بمختلف أشكاله ودرجاته في الهواء والماء والبحار والتربة والغذاء، وفي كل مناطق التجمعات البشرية بمختلف نشاطاتها الزراعية والرعية والتعدينية والصناعية والعمرانية وغيرها"⁵.

وعرفت البيئة من طرف الباحث "ريكاردوس أليز" مؤسس جمعية أصدقاء الطبيعة على أنها "مجموعة العوامل الطبيعية المحيطة التي تؤثر على الكائن الحي، والتي تحدد نظام حياة مجموعة الكائنات الحية المتواجدة في مكان ما وتؤلف وحدة إيكولوجية مترابطة"⁶.

3-تعريف البيئة في التشريع الجزائري:

المشروع الجزائري لم يعرف لنا المقصود بالبيئة وحمائتها مباشرة، وإنما أشار إليها في المرسوم التنفيذي رقم 83/03 المؤرخ في 05 فيفري 1983 والمتضمن قانون حماية البيئة الجزائري. حيث أن المادتين 08 و09 منه تطرقتا

¹ محمد عبد القادر الفقي، البيئة مشاكلها وقضاياها وحمائتها من التلوث: رؤية إسلامية، مكتبة ابن سينا للطباعة والنشر والتوزيع والتصدير، القاهرة، مصر، 1993، ص: 41.

² حامد الريفي، إقتصاديات البيئة: مشكلات البيئة - التنمية الاقتصادية - التنمية المستدامة، دار التعليم الجامعي، ط1، الإسكندرية، مصر، 2015، ص: 32.

³ مصطفى يوسف كافي، السياحة البيئية المستدامة (تحدياتها وآفاقها المستقبلية)، دار مؤسسة رسلان للطباعة و التوزيع، دمشق، سورية، 2014، ص: 11، 12 .

⁴ مصطفى يوسف كافي، المرجع نفسه، ص: 12.

⁵ نزار عويي البلدي، مرجع سابق، ص: 27.

⁶ كمال رزق، دور الدولة في حماية البيئة، مجلة الباحث، العدد 05، 2007، ص: 96.

إلى ما يلي¹:

-المادة 08: تعد كل من حماية الطبيعة والحفاظ على فصائل الحيوان والنبات والابقاء على التوازنات البيولوجية والمحافظة على الموارد الطبيعية من جميع أسباب التدهور التي تهددها أعمالا ذات مصلحة وطنية، ويتعين على كل فرد السهر على صيانة الثروة الطبيعية.

-المادة 09: تعد حماية الأراضي من التصحر والانجراف وتصاعد الأملاح في الأراضي ذات الطابع الزراعي عملا من الاعمال ذات المنفعة العامة، وتحدد جميع الترتيبات الخاصة بذلك بموجب نصوص تشريعية أو تنظيمية.

أما بخصوص المادة 04 من القانون رقم: 03/10 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، فقد تم تعريف مكونات البيئة على أنها: "تتكون البيئة من الموارد الطبيعية اللاحوية والحيوية كالهواء والجو والماء والأرض وباطن الأرض والنبات والحيوان، بما في ذلك التراث الوراثي، وأشكال التفاعل بين هذه الموارد، وكذا الأماكن والمناظر والمعالم الطبيعية"².

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف البيئة على أنها "المجال الحيوي الذي يشتمل مجموعة من العوامل الطبيعية المحيطة التي تؤثر في الكائن الحي، بحيث تؤثر هذه العوامل في نشأته وتطوره ومختلف مظاهر حياته سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".

ثانيا: مكونات البيئة

تتكون البيئة من مجموعة من العناصر، تشكل في مجموعها نظام متكامل يتميز بالاستمرارية والتوازن، والتي يمكن أن نقسمها إلى³:

1-الطبيعة Natural: وتمثل الأرض وما عليها من ماء وما حولها من هواء وما ينمو عليها من نبات وما تحتضنه من حيوانات، وجدت بشكل طبيعي. تُعتبر الطبيعة مصدراً للموارد الضرورية للإنسان، مثل: الغذاء والمأوى والدواء والملابس، والمواد الأساسية الأخرى المختلفة.

2-السكان Population: وهم مجموع الأفراد الذين يعيشون على الأرض في عصر ما. يعتبر السكان عاملاً مؤثراً ومحورياً في تغيير البيئة الطبيعية من أجل تحقيق حياة مريحة وكريمة للبشرية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 06، القانون رقم: 83-03 مؤرخ في: 05 فيفري لسنة 1983 يتعلق بحماية البيئة، المادة 08،09، ص: 382.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، القانون رقم: 03-10 مؤرخ في: 19 جويلية لسنة 2003 يتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، المادة 04، ص: 10.

³ نزار عوني البلدي، مرجع سابق، ص: 33.

3- التنظيم الاجتماعي Social Order: ويقصد به الأنشطة والعلاقات التي يمارسها الأفراد في المجتمع والبيئة المحيطة بهم، بكل ما فيها من نظم وتنظيمات للعلاقات وتلبية للحاجات ومواجهة التحديات.

4- التكنولوجيا Technology: ويقصد بها مختلف أنواع التقنيات التي إستحدثها الإنسان في حياته وطورها، والتي مكنته من إستخدام موارد البيئة بفعالية لتلبية إحتياجاته وتحقيق أهدافه.

فإن هذه المكونات الأربعة: الطبيعة، السكان، التنظيم الاجتماعي والتكنولوجيا، تتفاعل فيما بينها مؤثرة ومتأثرة. حيث يمكن أن يكون هذا التفاعل إيجابياً أو سلبياً. فقد يؤدي التفاعل الإيجابي إلى فوائد عدة على البيئة، بينما يمكن أن يؤدي التفاعل السلبي إلى مشاكل بيئية تتفاوت أهميتها من المستوى الهين البسيط إلى المستوى الكارثي المدمر أحيانا.

ثالثا: قوانين البيئة

إن للبيئة ثلاث قوانين طبيعية تعرف بالقواعد الإيكولوجية وهي:¹

1- قاعدة الإعتماد المتبادل: تعكس العلاقات الغذائية كصورة لسلاسل غذائية، بحيث ينتقل الغذاء من المنتج إلى المستهلك، تتداخل هذه العلاقات بين الكائنات الحية، بما يتيح للمستهلك الكثير من الفرص.

2- قاعدة ثبات النظم البيئية: المحيط الحيوي نظام كبير الحجم، كثير التعقيد، متنوع في مكوناته، ثابت في علاقاته، يتميز بالاستمرار والتوازن، هذا النظام الكبير هو عبارة عن وحدة طبيعية تتشكل من مجموعة من النظم البيئية، ويتألف من مكونات حية وأخرى غير حية تتفاعل فيما بينها وتشكل حالة التوازن الديناميكي أو المرن.

3- قاعدة محدودية الموارد البيئية: البيئة عبارة عن المحيط الذي يحصل منه الإنسان على مقومات حياته ويلبي له إحتياجاته الضرورية من الموارد المتاحة، ويشمل هذا المحيط على موارد دائمة، موارد متجددة، وموارد غير متجددة، يتطلب الحفاظ على هذه الموارد إستغلالها برشاد وعقلانية، مع الحفاظ على معدلات التجديد للموارد المتجددة، والبحث عن بدائل للموارد غير المتجددة.

المطلب الثاني: مفهوم النظام البيئي وتوازنه

أولاً: مفهوم النظام البيئي

¹ بن ماضي قمير ، دور السياسات البيئية في الحد من آثار التلوث البيئي لتحقيق التنمية المستدامة -دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص ص:8، 9.

يمثل النظام البيئي (Ecosystem) وحدة تنظيمية في حيز معين تحتوي على عناصر حية وغير حية تتفاعل مع بعضها بعضا، وتؤدي إلى تبادل للمواد بين عناصرها الحية وغير الحية. لذا فالنظام البيئي، بما يشمل من جماعات ومجتمعات ومواطن بيئية مختلفة، يعني بصورة عامة التفاعل الديناميكي لجميع أجزاء البيئة، مع التركيز بصورة خاصة على تبادل المواد بين الأجزاء الحية وغير الحية. وهو تفاعل هذا المجتمع مع العوامل غير الحية، التي تحيط به في منطقتة البيئية. ويسمى أكبر نظام بيولوجي على وجه الأرض بالكرة الحية (Biosphere)، والتي تحتوي جميع العوامل الحية وغير الحية الموجودة في اليابسة والهواء والماء. ويتكون النظام البيئي إجمالا في أبسط صورة من مكونات غير حية (Abiotic Components) ومكونات حية (Biotic Components) تشكلان معا نظاما ديناميكيا متزن¹.

فيما يرى المشرع الجزائري بأن النظام البيئي هو مجموعة ديناميكية مشكلة من أصناف النباتات والحيوانات، وأعضاء مميزة وبيئتها غير الحية، والتي حسب تفاعلها تشكل وحدة وظيفية².

ثانيا: مفهوم التوازن البيئي

1- تعريف التوازن البيئي: التوازن البيئي يعني بقاء مكونات عناصر البيئة الطبيعية على حالتها. ويمكن تعريفه على أنه قدرة البيئة على حفظ الحياة على سطح الأرض خالية من المشاكل والمخاطر التي تهدد حياة البشر وغيرهم من الكائنات الحية³.

2- مظاهر التوازن البيئي:

أهم ما يميز النظام البيئي هو التوازن الدقيق بين مكوناته، مع وجود المرونة والحركة، ويعبر اتزان النظام البيئي عن المحافظة على البيئة رغم نقصان الموارد وإستمرارية تجديدها، ولتوازن البيئة مظاهر إيجابية تعمل على استمرار التوازن وتساهم في استعادته، وهي⁴:

• **البقاء:** يقصد به الحفاظ على البيئة على حالتها الطبيعية، بمعنى أن يكون استعمالها لمواردها الطبيعية بما يتناسب مع قدرتها على إفراز بدائل للموارد غير المتجددة.

• **التجدد:** يقصد به وجوب استخدام الموارد المتجددة بمعدل يتوافق مع قدرتها على التجدد.

¹ نزار عوني البلدي، مرجع سابق، ص: 70، 71.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، مرجع سابق، المادة 04، ص: 09.

³ فتح الله محمد أحمد محمد، سالم العجب سالم العجب، مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق إستدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 53، 2020، ص: 172.

⁴ منور اوسرير وآخرون، دراسة الجدوى للمشاريع الإستثمارية، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2009، ص: 335.

- **الاستقرار:** يقصد به ثبات خصائص البيئة دون تغيير يجعلها غير قادرة على إستعادة التوازن.
- **النقاء:** حيث أن نقاء البيئة مرتبط بقدرتها على استيعاب الفضلات المتراكمة فيها.
- **النمو والتوازن:** يعتبر من أهم مظاهر التوازن البيئي، والأمر الخطير أن الإنسان يعتقد أن تحقيق هدف النمو والتنمية يكون على حساب البيئة، وهذا ناتج عن غياب الوعي التام بالعلاقة التي تربط التنمية والحفاظ على البيئة، والتوازن بينهما يعتبر أساسياً للمحافظة على البيئة واستدامتها.

3-التوازن البيئي والتوازن الاقتصادي:

يوجد ارتباط بين التوازن الاقتصادي والتوازن البيئي، يمكن تفسير هذا الترابط بوجود قدرة استيعابية للوسط البيئي، وأن هناك كمية تلوث منبعثة عن الأنشطة الاقتصادية، ومن خلال التقاء هذين البعدين تتشكل نقطة التوازن الإيكولوجي مع الأنشطة الاقتصادية، حيث يمثل مستوى الإنتاج عند هذه النقطة المستوى الأمثل للنشاط الاقتصادي الذي يحقق التوازن البيئي، على اعتبار أن القدرة الاستيعابية للبيئة لن تتأثر، وأي زيادة في مستويات الإنتاج ينجم عنها زيادة في كميات التلوث وتعرض التوازن البيئي للخطر، مما ينتج عن ذلك إختلال في التوازن البيئي¹.

ثالثاً: أسباب إختلال توازن النظام البيئي:

الإختلال في التوازن البيئي يحدث عندما يطرأ تغير جوهري في أحد العناصر الطبيعية للبيئة، مما يؤدي إلى الإسهام في إختلال التوافق بين هذه العناصر، وظهور العديد من المشكلات البيئية بسبب استنزاف الموارد البيئية أو طرح مخلفات تؤثر سلباً على البيئة. ويعود هذا الإختلال في التوازن البيئي إلى عاملين رئيسيين²:

- **عامل الطبيعة:** مثل إنبعاثات البراكين التي تؤثر على جودة الهواء، أو الظروف المناخية القاسية التي تؤدي إلى كوارث الجفاف والفيضانات والزلازل وغيرها.

- **العامل البشري:** وتشمل أنشطة الإنسان، سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة مثل تجريد التربة من الغطاء النباتي الأخضر من خلال الكثير من الأنشطة التعدينية والصناعية، وتلويث المياه والهواء بالمخلفات الصناعية والغازات الناتجة عن عمليات التصنيع والإنتاج، واستنزاف الثروات المعدنية والغذائية وغيرها.

إستناداً على العوامل المسببة للإختلال البيئي، يمكن اتباع إحدى السياستين لمواجهة ههما³:

¹ شراف براهيم، البيئة في الجزائر من منظور إقتصادي في ظل الإطار الإستراتيجي (2001-2011)، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة قاصدي مراح، ورقلة، 2013، ص: 98.

² فتح الله محمد أحمد محمد، سالم العجب سالم العجب، مرجع سابق، ص: 172.

³ المرجع نفسه، ص: 172.

- سياسة بيئية تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها، وتظهر في الأدوات والأساليب التي تركز على خفض التلوث والتحكم فيه؛

- سياسة بيئية تهدف إلى حماية البيئة بالإضافة إلى تحقيق أهداف اقتصادية أخرى، مثل ترشيد استخدام الموارد.

والفرق بين السياستين هو أن الأولى تهدف إلى التقليل من التلوث البيئي أما الثانية تهدف إلى صيانة البيئة واستدامتها، وسيعرج لاحقا بشيء من التفصيل من خلال المبحث الثاني على مفهوم السياسة البيئية وأدواتها التي تستخدمها في حماية البيئة.

المطلب الثالث: مفهوم التنمية المستدامة

أولاً: تعريف التنمية المستدامة وأهدافها

1-تعريف التنمية المستدامة:

استخدم نشطاء في منظمة غير حكومية تُدعى "World Wildlife Fund" (الصندوق العالمي للحياة البرية) سنة 1980 مصطلح "التنمية المستدامة" حيث ترجمت إلى اللغة العربية بعدة تسميات منها "التنمية القابلة للاستمرار"، "التنمية القابلة للإدامة"، "التنمية الموصولة"، "التنمية البيئية"، "التنمية المطردة"، "التنمية المتواصلة" وغيرها، ومع ذلك، كان تبني مصطلح "التنمية المستدامة" بشكل رسمي ودائم يعود إلى تقرير برونتلاند الذي صدر في عام 1987 عن اللجنة الدولية للبيئة والتنمية التابعة للأمم المتحدة، وقد تم تعريف التنمية المستدامة من خلال هذا التقرير على أنها: "التنمية التي تأخذ بعين الاعتبار حاجات المجتمع الراهنة بدون المساس بحقوق الأجيال القادمة في الوفاء بإحتياجاتها"¹.

وتعرف "نهي الخطيب" التنمية المستدامة على أنها "عملية يتناغم فيها استغلال الموارد، وتوجيهات الاستثمار، ومناحي التنمية التكنولوجية وتغير المؤسسات على نحو تتعزز إمكانات الحاضر والمستقبل للوفاء بحاجيات الإنسان وتطلعاته". وتعرفها أيضا بأنها "التنمية الحقيقية ذات القدرة على الاستمرار والتواصل من منظور استخدامها للموارد الطبيعية، والتي يمكن أن تحدث من خلال إستراتيجية التوازن البيئي كمحور ضابط لذلك التوازن الذي يمكن أن يتحقق من خلال الإطار الاجتماعي البيئي، والذي يهدف إلى دفع معيشة الأفراد من خلال النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي تحافظ على تكامل الإطار البيئي"².

¹ بودرجه رمزي، لحشين عبير، دور الحماية البيئية في تكريس البعد البيئي للتنمية المستدامة، مجلة دراسات جائية، المجلد 08، العدد 02، 2019، ص:49.

² باية سي يوسف، مداسي بشرى، إدارة التوازن البيئي في ظل التنمية المستدامة، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد06، العدد02، 2021، ص: 112.

وعرفها Edward barbier بأنها: " ذلك النشاط الذي يؤدي إلى الإرتقاء بالرفاهية الإجتماعية أكبر قدر ممكن، مع الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة وبأقل قدر ممكن من الأضرار والإساءة إلى البيئة، ويوضح ذلك بأن التنمية المستدامة تختلف عن التنمية كونها أكثر تعقيدا وتداخلا فيما هو اقتصادي واجتماعي وبيئي " ¹.

كما عرفت التنمية المستدامة خلال مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة الذي عقد برموديجانيزو "مؤتمر الأرض" عام 1992، على أنها "إدارة الموارد الاقتصادية بطريقة تحافظ على الموارد الطبيعية أو تحسنها تمكينا للأجيال القادمة من أن تعيش حياة كريهة أفضل" ².

تقرير الإستراتيجية الدولية للمحافظة على البيئة في العام 1981 الصادر عن الاتحاد العالمي للمحافظة على الموارد الطبيعية، عرف التنمية بوصفها "السعي الدائم لتطوير نوعية الحياة الإنسانية، مع الأخذ بنظر الاعتبار قدرات النظام البيئي الذي يحتضن الحياة وإمكاناته" ³.

وفي التشريع الجزائري تم تعريف التنمية المستدامة من خلال قانون 10/03 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة على أنها "مفهوم يعني التوفيق بين تنمية إجتماعية وإقتصادية قابلة للإستمرار وحماية البيئة، أي إدراج البعد البيئي في إطار تنمية تضمن تلبية حاجات الأجيال الحاضرة والأجيال المستقبلية" ⁴.

2- أهداف التنمية المستدامة:

تسعى التنمية المستدامة من خلال آلياتها ومحتواها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية ⁵:

-تحقيق الاستغلال الرشيد للموارد الطبيعية: ويتم ذلك عبر ضمان حق الأجيال القادمة في الإستفادة من الثروات والموارد الطبيعية دون نسيان الأجيال الحالية فلا بد أن يكون هناك اهتمام بتطوير آليات تضمن توزيع الثروة بشكل عادل ومستدام.

-تحقيق نوعية أفضل للسكان: تهدف التنمية المستدامة عن طريق عمليات التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية إلى تحسين نوعية حياة السكان إجتماعيا، إقتصاديا، نفسيا وروحيا، من خلال التركيز على الجوانب النوعية للنمو بدلا من

¹ ونام ملاح، المحاسبة البيئية كمدخل لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 33، 2019، ص: 278.

² أحمد ديش وأخرون، المحاسبة البيئية كركيزة لتجسيد البعد البيئي للتنمية المستدامة، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 06، 2018، ص: 77.

³ صباح بالة، "التنمية المستدامة" Sustainable Development - الموسوعة السياسية، 09-06-2017، تاريخ آخر دخول: 2023-03-29 05:01، متاح على الرابط

النالي: التنمية المستدامة <https://political-encyclopedia.org/dictionary/>

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، مرجع سابق، المادة: 03، ص: 09

⁵ عمارة هدى، البيئة والتنمية المستدامة، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد 12، 2017، ص: 513.

الكمية بطريقة عادلة ومقبولة، وهي إحدى القيم الأساسية التي تقوم عليها التنمية المستدامة، إذ يعترف بحقوق الإنسان وجودة حياتهم كأحد الأولويات الرئيسية.

-ربط التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع: يتم ذلك من خلال توعية السكان بأهمية التكنولوجيا واستخدامها في خدمة التنمية بطريقة تحافظ على البيئة، وكيفية استعمال المتاح منها في تحسين نوعية حياة المجتمع دون أن ينجم عن ذلك مخاطر وآثار بيئية سلبية، فالتكنولوجيا هي وسيلة لحماية الطبيعة من ناحية وأداة للربح الاقتصادي، ويجب على التنمية المستدامة تشجيع استخدام التكنولوجيا بشكل مستدام وفعال لتحسين الوسط الطبيعي والاجتماعي.

ثانيا: أبعاد التنمية المستدامة:

تعد التنمية المستدامة بديلا تنمويا لما يعرف بالتنمية التقليدية التي تركز أساسا على النمو الاقتصادي بشكل أساسي، وتتضمن التنمية المستدامة ثلاثة أبعاد أساسية متداخلة، ويمكن تلخيصها في الآتي¹:

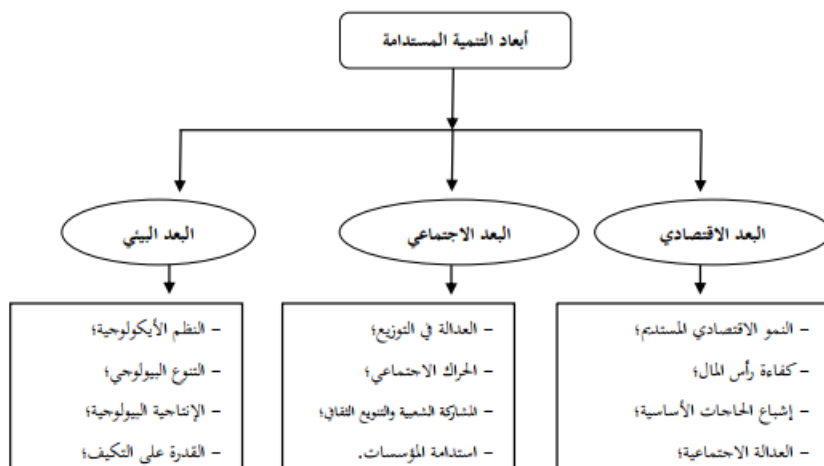
1- البعد الاقتصادي: يتطلب البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة إيقاف تبيد الموارد الاقتصادية الطبيعية، والتقليل من التفاوت في المداخل والثروة، والإستخدام العقلاني والرشيد للموارد الاقتصادية، ويكون ذلك من خلال إدخال إصلاحات أساسية في نظام الإنتاج، كالقيام بإجراء تخفيض في مستوى مدخلات الإنتاج (المصادر الطبيعية)، وتحويل الانتاج إلى طاقات متجددة، وتقليص المخرجات (المخلفات) وتصميم منتجات تحافظ على البيئة.

2- البعد الاجتماعي: يركز البعد الاجتماعي الذي يتضمن العلاقة الموجودة بين الطبيعة والبشر، على تحسين رفاهية الناس وتوفير الخدمات الأساسية مثل التعليم والرعاية الصحية، وضمان الحد الأدنى من معايير الأمن واحترام حقوق الانسان. فالتنمية المستدامة تعالج من خلال هذا البعد التفاوتات داخل الجيل الواحد وبين الأجيال، وتسعى لتوفير الفرص بشكل عادل وتوظيف المجتمعات للمشاركة في صنع القرارات التي تؤثر على حياتهم.

3- البعد البيئي: تهدف التنمية المستدامة من خلال البعد البيئي إلى حماية النظم البيئية والحفاظ على الموارد الطبيعية، وإستخدامها بشكل يحافظ على إستدامتها، وتوظيفها لصالح الانسان دون إحداث خلل في مكوناتها. ويمكن القول بأن البعد البيئي هو الاهتمام بإدارة المصادر الطبيعية، وتقليل التأثيرات البيئية السلبية لعمليات الإنتاج والاستهلاك. وأنه العمود الفقري للتنمية المستدامة، وعامل الاستنزاف البيئي هو من العوامل التي تتعارض مع التنمية المستدامة.

¹ باية سي يوسف ، مداسي بشرى ، مرجع سابق ، ص:113، 114.

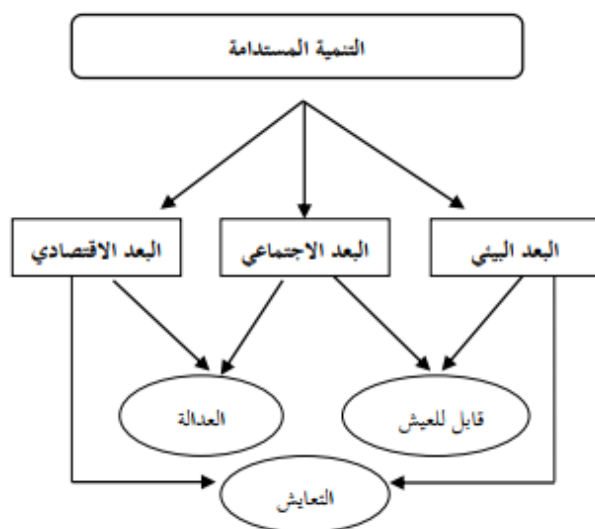
الشكل (1.1): أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: مطانيوس مخول، عدنان غانم، نظم الادارة البيئية ودورها في التنمية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25،

العدد 2، 2009، ص ص: 51,33

الشكل (2.1): الترابط بين أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: مصطفى يوسف كافي، الحسابات الاقتصادية واستخداماتها في التخطيط والتنمية، المجلد 2، ط 1، مكتبة المجتمع العربي

للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 194.

ولقد تناولت بعض المراجع البعد الرابع للتنمية المستدامة "البعد التكنولوجي" نظرا لثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال التي حدثت في العالم.

4-البعد التكنولوجي: يركز البعد التكنولوجي على استخدام تقنيات تكنولوجية بشكل ناجح من شأنها المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، من خلال تطوير تقنيات أنظف وأكثر كفاءة، وتقليل استهلاك الموارد الطبيعية. يتطلب ذلك اعتماد تكنولوجيا تساهم في الحفاظ على البيئة وحمايتها، وتعزز الاقتصاد، بدون التسبب في مزيد من التدهور البيئي، مع توجيه الجهود نحو سد الفجوة التكنولوجية بين الدول المتقدمة والنامية وزيادة الانتاج الاقتصادي¹.

ثالثا: علاقة البيئة بالتنمية المستدامة:

لقد أدى الارتباط الوثيق بين البيئة والتنمية المستدامة إلى ظهور مفهوم التنمية يوصف بالمستدامة، وهي تنمية قابلة للإستمرار، وتهدف إلى تعزيز العلاقة المتبادلة ما بين الإنسان وبيئته الطبيعية، وبين المجتمع والتنمية، ولا تركز فقط على الكم بل على النوع والجودة أيضا، مثال: توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، وتوفير فرص العمل والصحة والتعليم والإسكان. وتهدف التنمية المستدامة أيضا إلى الاهتمام بشكل رئيسي بتقييم الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمشاريع التنموية، فالبيئة تمثل المخزون الطبيعي للموارد الطبيعية التي يعتمد عليها الإنسان، وأما التنمية فهي الأسلوب الذي تتبعه المجتمعات لتحقيق الرفاهية والإزدهار، لذا فإن الأهداف التنموية والبيئية تكمل بعضها بعضا².

¹ المرجع الإلكتروني للمعلوماتية، <https://almerja.com/reading.php?idm=142147>، تاريخ آخر زيارة: 2024/03/30 على الساعة: 15:00.

² عمارة هدى، مرجع سابق، ص:510، 511.

المبحث الثاني: دمج البعد البيئي في المؤسسة الاقتصادية

سيبين في هذا المبحث من خلال المطلب الأول السياسة البيئية للحكومات لحماية البيئة، التي تفرض على المؤسسة إستراتيجية بيئية معينة وهي مضمون المطلب الثاني، وتم التطرق في المطلب الأخير إلى المفاهيم العامة للبعد البيئي ودمجه في تسيير المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: السياسة البيئية

تعتبر السياسة البيئية أحد الأدوات الرئيسية لتحقيق الأهداف البيئية وتنفيذ الخطط الإستراتيجية التي تضعها الحكومات لحماية البيئة، وبناء على ذلك تلعب السياسة البيئية دورا مهما في التقليل من الآثار السلبية لنشاط المؤسسات الاقتصادية.

أولا: مفهوم السياسة البيئية

1-تعريف السياسة البيئية:

يمكن تعريف السياسة البيئية بأنها: " تلك الحزمة من الخطوط العريضة التي تعكس القواعد والإجراءات التي تحدد أسلوب تنفيذ الإستراتيجية البيئية، مع تحديد مهام المؤسسات والجهات والوحدات المختلفة المشاركة والمسؤولة عن نتائج هذه الإستراتيجية، وذلك تحت مظلة الأوامر التشريعية الملزمة لكل من هذه الجهات، وهي في النهاية توضح أسلوب تقويم النتائج وفقا للأهداف التي تم تحديدها مسبقا مع توضيح آليات التصحيح والتنمية¹.

وتعني أيضا: "أخذ اللوائح والتعليمات الرسمية المتعلقة بالبيئة لتبني تطبيقها وفرض بعض الوكالة الحكومية، وكذلك بعض الاضافات من رؤى الناس حول القضايا البيئية، ودمج السياسات المختلفة يصنع السياسة البيئية"².

وتعتبر السياسة البيئية: "مجموعة من الترتيبات والإجراءات التي تنتهجها الحكومة بقصد إحداث آثار ونتائج اقتصادية وبيئية مرغوبة تدعم التنمية المستدامة أو الحيلولة دون حدوث نتائج وآثار من شأنها أن تعطل الدول في المضي قدما في تحقيق أهداف التنمية"³.

كما تعرف السياسة البيئية أيضا على أنها "عدد من القرارات التي تتخذها الحكومة المركزية لتوجيه سلوكيات الشعب نحو المحافظة على الموارد وحماية البيئة وتحسين الخدمات البيئية المتاحة في المجتمع". وفي تعريف آخر يعني

¹ عبد المجيد قدي، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2010، ص ص: 175، 176.
² خليفة عبد المقصود زايد، الإنسان والأمن البيئي، دار الكتاب الجامعي، ط 1، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص: 64.
³ نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية: المبادئ والممارسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص: 96.

مصطلح السياسة البيئية على أنها "القوانين والأنظمة الرسمية ذات الصلة بالبيئة التي تعتمدها هيئة حكومية ما وتنفذها وتفرضها"¹.

-تعريف السياسة البيئية للمؤسسة الاقتصادية

ترتبط السياسة البيئية بمفهوم السياسة العامة للدولة فهي بذلك عنصر من السياسة العامة، تتمثل في التوجيهات العامة المتعلقة بالبيئة لمنظمة ما (شركة، مؤسسة، جمعية أو هيئة) يتم إملؤها بشكل رسمي من طرف أعلى مستوى في الإدارة².

فالسياسة البيئية هي التعبير الواضح للإدارة على مستوى عالي لنياتها العامة، وتوجهات المؤسسة المرتبطة بأدائها البيئي³.

وتعرف السياسة البيئية بأنها " بيان بنوايا المنظمة ومبادئها المتعلقة بأدائها البيئي الشامل والذي يوفر إطار للعمل والأهداف والغايات"⁴.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف السياسة البيئية على أنها التوجه البيئي للمؤسسة المعلن عنه من طرف أعلى مستوى من الإدارة، الذي يتوافق مع القوانين والأنظمة الرسمية ذات الصلة بالبيئة والذي يهدف إلى حماية البيئة.

2-مهام السياسة البيئية:

إن مهمة السياسة البيئية في حماية البيئة تتضمن عدة جوانب⁵:

-معالجة الأضرار البيئية المتواجدة أصلاً؛

-التركيز على منع حدوث المشاكل البيئية، وتقليل الأضرار الناجمة عنها إلى أقصى حد ممكن؛

-السعي إلى إيجاد، تطوير وتنفيذ الإجراءات الضرورية والفعالة لحماية صحة الإنسان والبيئة من كافة أشكال التلوث؛

-التقليل والحد من المشكلات البيئية كالتلوث؛

- إدارة الموارد البيئية بما يسمح بصيانتها وتجديدها لضمان استدامة البيئة؛

ويتطلب إعداد السياسات البيئية بشكل يلائم متطلبات البيئة ثلاثة مراحل أساسية محددة هي:

¹ محمد عبد الرؤوف، الأدوات الاقتصادية في السياسة البيئية - حالة دول مجلس التعاون الخليجي-، مركز الخليج للأبحاث، ط 1، دبي، الإمارات العربية المتحدة، 2008، ص:31.

² مصطفى بابكر، السياسات البيئية، مجلة جسر التنمية، الكويت، العدد 25، 2004، ص:4.

³ Ordre des experts comptables, la gestion environnementale, Dunod/expert-comptable Média,, 2008, p 159.

⁴ ايثار عبد الهادي آل فيحان، سوزان عبد الغني البياتي، نظام الإدارة البيئية " ISO 14001 : 2004"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 70، 2008، ص:121.

⁵ بوزريع صالحية، دور السياسات البيئية في ردع وتخفيف المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، 2017، ص:98.

-المرحلة الأولى: وصف المشكل البيئي.

-المرحلة الثانية: تحديد أسباب المشكل البيئي.

-المرحلة الثالثة: إيجاد حلول من خلال وضع السياسات البيئية الملائمة لمواجهة المشكل البيئي، والعمل على الحد منه، التقليل من آثاره أو تجنبه.

2-مبادئ السياسة البيئية:

تقوم السياسة البيئية على مجموعة من المبادئ الرئيسية لضمان فعاليتها، وتشمل هذه المبادئ ما يلي¹:

- مبدأ "من يلوث يدفع": يقضي هذا المبدأ بتحميل تكاليف التلوث للمتسبب فيها، حيث يجب على المتسبب في الاخلال بالموارد البيئية دفع مقابلاً أو تعويضاً.

- مبدأ "تحمل التكاليف للمستفيد من حماية البيئة": يقضي هذا المبدأ بأن يقوم المستفيدين من حماية البيئة من التلوث بتحمل التكاليف المترتبة على الحفاظ على البيئة وتقديم الخدمات البيئية.

- مبدأ "الإحتياط": يقوم هذا المبدأ على أساس التقليل من الأضرار خاصة عند التعامل مع مواد أو تكنولوجيا لم يتم التعرف عليها وعلى آثارها البيئية بدقة.

- مبدأ "اللامركزية أو الإقليمية": ينص هذا المبدأ على أن الاجراءات البيئية ووسائلها يجب ان تحدد بواسطة أدنى مستوى من مستويات السلطة المناسبة، لمعالجة مشكلة بيئية معينة في منطقة محددة.

- مبدأ "تقدير أو تقييم الآثار البيئية": يتطلب تقدير وتقييم تأثير أي نشاط على البيئة قبل تنفيذه، فإذا تبين أن له أضرار بيئية يتم تعديله لتفادي هذا الأضرار.

- نشر الوعي البيئي: من خلال الثقافة البيئية يتم تعزيز ونشر الوعي البيئي حول القضايا البيئية، والمشاركة في عمليات اتخاذ القرارات، مما يضمن تنفيذ السياسات البيئية بفاعلية أكبر.

ثانياً: أهداف السياسة البيئية وخصائصها

1-أهداف السياسة البيئية:

السياسة البيئية المثلى هي التي تسعى لموازنة الفوائد التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاقتصادية المرتبطة بالتلوث البيئي مع الأضرار الناجمة عن التلوث، أو ما يعرف بمساواة المنفعة الحدية بالتكلفة الحدية للتلوث البيئي في

¹ زعيم محمد، خيارى زهية. أثر السياسات البيئية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: عرض نماذج عن بعض المؤسسات الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 01، العدد 02، 2018، ص ص: 77، 78.

القاموس الاقتصادي، وهذا لضمان استدامة التنمية الاقتصادية والحفاظ على البيئة في الوقت نفسه. فالسياسة البيئية المتكاملة تهدف إلى تحقيق ما يلي¹:

-تنظيم الأنشطة البيئية: يجب تحجيم الممارسات والأنشطة الاقتصادية التي تؤدي إلى تلوث البيئة، سواء كانت زراعية أو صناعية أو غيرها، بحيث تقلل من مخاطر التلوث والتخفيف من آثاره البيئية وتحد من تدهور جودة البيئة.

-تخفيف الآثار البيئية: يجب أن تتخذ السياسات البيئية إجراءات لتخفيف الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية، مثل تشجيع التكنولوجيا النظيفة وتحسين عمليات الإنتاج للحد من الإنبعاثات والنفايات.

-استعادة البيئة: تشمل السياسات البيئية الجهود المبذولة لاستعادة البيئة إلى حالتها، أي إستعادة الوضع الأمثل لمكونات البيئة الهامة وخصائصها الفيزيائية والكيميائية والحيوية الأمثل، سواء من خلال برامج إعادة التأهيل البيئي أو التنمية المستدامة للموارد الطبيعية.

-مراعاة البيئة في التنمية: يجب مراعاة الاعتبارات البيئية في عمليات التخطيط والتنمية الاقتصادية، وتضمين الآثار البيئية وكيفية معالجتها في المراحل الأولى لدراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية والاجتماعية، مما يضمن الاستدامة البيئية للمشاريع والبرامج التنموية.

2-عناصر السياسة البيئية:

بما أن السياسة البيئية نعتبر أحد أدوات تحقيق الأهداف والخطة العامة، فلا بد لها أن تتصف بما يلي²:

- الواقعية في التعامل مع المشكلات البيئية والقواعد المنظمة لها، يكون بشكل نابع من واقع هذه المشكلات.
- أن تعكس السياسة البيئية مختلف الأهداف البيئية، وعلى كافة المستويات الرسمية والشعبية، المحلية والعالمية.
- الترابط والتوافق المتكامل بين هذه السياسات البيئية في كل من المجالات الإنتاجية (زراعة، صناعة، إسكان، سياحة).

- راشدة ومعدلة للسلوك الإنساني، سواء كان ذلك على المستوى الفردي أو الجماعي في القطاعات الاقتصادية والخدمية أو في مختلف نواحي الحياة الاجتماعية، بحيث تحقق القناعة بأهمية الحفاظ على البيئة بين الأفراد، ومن ثم تقل الحاجة إلى إصدار المزيد من القوانين والتشريعات البيئية الرادعة.

¹ مصطفى بابكر، مرجع سابق، ص: 6، 7.

² بوذريع صالحة، مرجع سابق، ص: 97.

- إعتقاد السياسة على أدوات مرنة، واقعية وقابلة للتنفيذ تعتمد في الأساس على الردع الذاتي والالتزام الطوعي وتقلل من الضغوط على الإنتاج، مع مراعاة عدم تعطيل الإنتاجية أو فرض عبء زائد على المنشآت والأفراد.
- وجود أطر تشريعية تدعم السياسات البيئية وتعطي لها الاستمرارية والدعم، مع توفير آليات فعالة للتنفيذ والمتابعة، وتعزيز التنقيح المستمر للتشريعات البيئية بناءً على التطبيق العملي.
- وجود تنظيمات فعالة كفيلا بتنفيذ السياسات البيئية - سواء كانت رسمية أو غير رسمية -، مع التركيز على تطوير وتنمية الموارد البشرية لضمان تنفيذ السياسات بشكل فعال.

ثالثا: أدوات السياسة البيئية ومحددات الاختيار بينها:

1- أدوات السياسة البيئية:

تحقيق أهداف السياسة البيئية يتطلب وضع واختيار أدوات فعالة تمكن من تنفيذها في الواقع بكفاءة وفعالية، ويمكن تقسيم أدوات السياسة البيئية إلى نوعين رئيسيين: منها ما يدخل ضمن الأدوات الاقتصادية لاستخدامه لأحد أدوات السياسة المالية، ومنها ما هو غير اقتصادي يعتمد بشكل أساسي على وسائل تنظيمية وتقنية¹.

1-1- الأدوات التنظيمية للسياسة البيئية (أدوات مباشرة):

تعتبر الجيل الأول من الأدوات المستخدمة في تنفيذ السياسات البيئية تركز أساسا على الآليات القانونية لحماية البيئة، وتشمل معايير دولية ومحلية، وتتضمن جوانب تخطيطية ومالية وتنظيمية ومؤسسية تتطلب مشاركة مختلف الفاعلين، وجوانب للمسؤولية الإدارية والمدنية والجزائية المرتبطة بحالات التلوث، وغالبا ما تتداخل مع الآليات الاقتصادية لحماية البيئة².

وتعتبر هذه الأدوات من بين وسائل حماية البيئة الأكثر انتشارا وقبولا في غالبية الدول، حيث تسعى إلى الحد من التلوث الناتج عن أنشطة الإنسان، باعتبار أن القانون يضمن حماية فعالة للبيئة، فنظام العقوبات مثلا يهدف إلى تفعيل الأهداف البيئية النوعية التي ترصدها السلطات المتخصصة، والتي يمكن أن تفرض على الأنشطة الإنتاجية سقفا معيناً للتلوث أو أنظمة إنتاج خالية من التلوث، ولضمان احترام هذه القواعد، يجب وضع نظام رقابة صارمة، وفي

¹ عائشة سلمى كيجلي، التقييم الاقتصادي للأثار والسياسات البيئية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1970-2014، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017، ص:32.

² عائشة سلمى كيجلي، المرجع نفسه، ص:32.

حالة تجاوز القانون تفرض عقوبات جزائية على المتجاوزين¹. ويمكن التمييز ضمن الأدوات التنظيمية بين²:

1-1-1- التنظيم باستخدام الممنوعات والإجازات (الرخص):

تستخدمها الدول لحل المشاكل البيئية بفرض التسوية المباشرة، وتركز هذه السياسات على الجودة البيئية للموارد الطبيعية مثل الهواء والماء، وتحدد معايير الجودة بوضع حدود لإصدار الملوثات لمنع تجاوزها أو لفرض نمط إنتاجي معين باستخدام نظام التراخيص والرقابة. فإن عدم احترام التنظيمات البيئية (معايير، تراخيص، ممنوعات) يعرض صاحبه لعقوبات مثلما هو الحال في انتهاك القوانين العامة.

تعتبر الرقابة المباشرة على التلوث الشكل الأكثر شيوعاً في سياسات حماية البيئة، وذلك لمرونتها، حيث يمكن استخدام عدة وسائل تركز على جودة الموارد الطبيعية، منها:

- منع تفريغ النفايات المتعلقة ببعض المنتجات أو المؤسسات في البيئة الطبيعية.
 - وضع حدود لانبعاثات بعض الملوثات، على سبيل المثال، منع استخدام عوادم المركبات التي تحتوي على نسب عالية من الكبريت لتحسين جودة الهواء.
 - فرض استخدام تجهيزات أو تقنيات محددة في عمليات الإنتاج أو مكافحة التلوث.
- وتكمن مرونة هذه الأدوات في استخدامها من قبل السلطات حسب معرفتها بحجم الانبعاثات، فوضع حدود لحجم النفايات الملوثة يتطلب معرفة دقيقة بحجم الانبعاثات لدى المؤسسات.
- يعاب على هذا النوع من الأدوات لعدم مراعاته للتكلفة الحدية لخفض الملوثات من المصدر، وبالتالي يزيد من التكلفة الإجمالية لخفض التلوث، وعدم التشجيع على ابتكار واستخدام التقنيات الفعالة في تقليل التلوث³.

1-1-2- المعايير:

ترتكز السياسات البيئية على التنظيمات الإدارية القانونية، مثل " قانون تحديد المعايير البيئية " والذي يعد من أكثر قوانين التلوث شيوعاً، يسعى تحديد المعايير لوضع معدلات معينة من التركيز البيئي للمواد الملوثة. تشمل عملية تحديد المعايير على جهات المراقبة التي تتابع أنشطة المسببين للتلوث، وتتمتع بصلاحيات فرض عقوبات، وفي حال عدم

¹ عبد الكريم خليل، دور نظام الإدارة البيئية ISO 14001 في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2017، ص: 38.

² Sylvie Faucheu, Jean François Noel, économie des ressources naturelles et de l'environnement, Armand colin, paris. 1995, p: 191.

³ مصطفى بابكر، مرجع سابق، ص: 10.

توافر صلاحيات للعقاب، يكون الوعي الاجتماعي هو الحافز الوحيد للمسبيين للتلوث للامتثال للمعايير. إن مشكلة تحديد المعيار أنه يؤدي إلى وجود حل ملائم من الناحية الاقتصادية بطريق الصدفة فقط، أي أنه من غير المحتمل أن يؤدي إلى المستوى المثالي المطلوب¹.

هناك أربعة أشكال للمعايير المتعلقة بالبيئة وهي²:

أ- **معايير النوعية البيئية (جودة البيئة):** تضع هذه المعايير الأهداف النوعية العامة الواجب تحقيقها إستنادا إلى قدرات البيئة على تحملها، بحيث تحدد مستوى جودة البيئة المستقبلية للتلوث (معدل محدد الكمية)، مثلا: الحد الأقصى لتركيز ثاني أكسيد الكربون CO₂ في الهواء، تركيز ملوث ما في الماء أوالهواء.

ب- **معايير الانبعاث (الإصدار):** تحدد هذه المعايير الكمية القصوى المسموح بها للنفايات الملوثة في موقع معين، مثال: مثل حدود انبعاث الضجيج من السيارات أو وزن المواد القابلة للأكسدة التي يمكن رميها في الماء.

ج- **معايير خاصة بالمنتج:** يجب أن تتوفر في المنتجات لتقليل أثر استخدامها على البيئة، مثلا نسبة الكبريت في عوادم السيارات³.

د- **معايير خاصة بطرق الإنتاج:** تحدد الطرائق التقنية الواجب إستخدامها في عملية الإنتاج، إعادة التدوير، التجهيزات المقاومة للتلوث الواجب تنصيبها⁴.

تنتقد الأدوات التنظيمية المباشرة للسياسة البيئية باعتبارها تتطلب قدرات إدارية معقدة لإنجاز عملية الرقابة والتنفيذ، ما يزيد من العبء المالي على الميزانية الحكومية بسبب التكاليف المتزايدة لتنفيذ تلك الإجراءات.

1-2- الأدوات الاقتصادية للسياسة البيئية (أدوات غير مباشرة):

تعتبر الأدوات الاقتصادية الجليل الثاني من أدوات السياسة البيئية، وتشمل مجموعة الوسائل والطرق المستخدمة في حماية البيئة والتي تنعكس على نفقات وإيرادات المشروعات الاستثمارية وأسعار المنتجات النهائية⁵، حيث تعتمد على العديد من الدول بهدف التحفيز نحو التعديل والتحسين من السلوكات البيئية اتجاه البيئة.

¹ بوزريغ صالحة، مرجع سابق، ص: 99، 100.

² بوزريغ صالحة، المرجع نفسه، ص: 100.

³ أحمد عبد الخالق، أحمد بديع بليح، تحرير التجارة العالمية في دول العالم النامي، الكتاب الأول: منظمة التجارة العالمية، آثار المنافسة الدولية، المشكلة البيئية والتجارة العالمية، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2002 / 2003، ص: 179، 180.

⁴ كمال رزق، طالب محمد، الجباية كأداة لحماية البيئة، الملتقى الوطني حول اقتصاد البيئة والتنمية المستدامة يومي 07 و06 جوان 2006، المركز الجامعي بلدي، ص: 06.

⁵ محمد ابراهيم، محمود الشافعي، السياسة البيئية وتأثيرها على الوضع التنافسي للصادرات الصناعية المصرية، دار النهضة العربية، مصر، 2004، ص: 11.

وهناك نوعان من أدوات التحفيز الاقتصادي نتجا عن إختلاف المقاربتين اللتين إعتدما كل من الإقتصاديين "بيجو" (Arthur Cecil Pigou) و "كواز" (Ronald Harry Coase).

1-2-1- مقارنة "بيجو": هذا النوع من الأدوات الاقتصادية يركز على الجباية (الرسوم)، شبه الجباية (الإتاوات) والإعانات وهي أموال تقدم للمؤسسة لتشجيعها على إعتد "الممارسات النظيفة".

فلسفة هذه الأدوات تستند إلى "مبدأ الملوث الدافع" (Principe pollueur-payeur) والذي يقضي بضرورة دفع الملوث لتكاليف إزالة الاضرار التي تسبب فيها. تقوم السلطات العمومية بتحديد مستوى هذه الأدوات وتدخل بإستخدامها في تعديل أسعار وتكاليف الأعوان الإقتصاديين.

أ- الضرائب البيئية: تعرف على أنها إلزام الممول جبرا وبصفة نهائية ودون مقابل بدفع مبلغ نقدي محدد لخزينة الدولة بقصد حماية البيئة¹. ويمكن أن تأخذ الضرائب البيئية أحد الأشكال التالية²:

- ضرائب الانبعاث حيث تحدد نسبتها وفقا لكمية الانبعاثات؛

- ضرائب غير مباشرة على مدخلات الإنتاج أو السلع الاستهلاكية، كرسوم الإنتاج المفروضة على البنزين؛

- ضرائب أخرى، في شكل مضاعف معجل الإهلاك.

ب- الرسوم البيئية: تعرف على أنها حقوق نقدية مقتطعة من طرف الحكومة إزاء استخدام البيئة، أو رسوم تدفع من طرف الملوث عن كل وحدة تلوث، حيث تساوي إجمالي الضرر الحدي الذي يسببه التلوث عند المستوى الكفء للتلوث، وتدفع للحكومة بشكل عام³. فالرسوم البيئية يمكن أن تصنف إلى⁴:

- إتاوات أو رسوم تحويلية، كإتاوة استهلاك المياه؛

- رسوم بيئية تحفيزية؛

- رسوم بيئية تمويلية هدفها زيادة الإيرادات الجبائية.

1-2-2- مقارنة "كواز (حقوق الملكية وأسواق التداول): يستند هذا النوع من الأدوات الاقتصادية إلى إنشاء

حقوق ملكية على "السلع البيئية" (Biens environnementaux)، أي خصخصة موارد الطبيعة؛ وإنشاء أسواق

¹ محمد عرفة، الأهمية الاقتصادية للضرائب البيئية، مقال متاح على الموقع الإلكتروني التالي: www.alaswaq.net

² عبد الله الحرتسي حميد، السياسة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة مع دراسة حالة الجزائر 1994-2004، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2005، ص: 65.

³ تشارلس دكولستاد، الاقتصاد البيئي، ترجمة: أحمد يوسف عبد الخير، الجزء 01، دار النشر العلمي والطابع، الرياض السعودية، 2005، ص: 220.

⁴ عبد الله الحرتسي حميد، مرجع سابق، ص: 65.

لتداول هذه السلع، ويحدد لها سعرا وقيمة، وينظم إستغلالها. ومن أمثلة ذلك لدينا الحصص الفردية للصيد القابلة للتداول و "حقوق (رخص) التلويث" (Droits a polluer) وهي أشهرها. يؤدي إنشاء مثل هذه الأسواق إلى تحويل "الآثار الخارجية" للمؤسسة إلى سلعة جديدة وهي "الحق في التلويث" والذي يمكن تداوله بين مختلف الأعوان الإقتصاديين.

1-2-3- حقوق التلويث القابلة للتداول (التراخيص القابلة للتجارة): تم طرح فكرة تراخيص التلوث من قبل "ديز (1986)"، ووضع معيارا، تقوم الجهة المنظمة بالسماح بحد معين من إطلاقات التلوث وتصدر التراخيص (التي تعرف باسم "موافقات التلوث")¹. حيث تصدر الدولة أذون أو حقوق تلويث بمستويات معينة من التلوث تختلف حسب النشاط الملوث للبيئة في منطقة محددة لا ينبغي تجاوزها، وتحدد أسعار هذه الأذون بحسب مقدار التلوث الذي تحدته كل مؤسسة في الوقت الحالي، وقد يسترشد بمستويات التلوث لكل مؤسسة في سنوات مضت².

1-3- المقاربات الطوعية:

في تسعينيات القرن العشرين ظهر جيل جديد من الأدوات المستخدمة في معالجة الآثار السلبية لنشاط المؤسسات الاقتصادية على البيئة، أطلق عليه المقاربات الطوعية، ويعتبر الجيل الثالث من أدوات السياسة البيئية، يركز على السلوك البشري كأساس لتفعيل نجاعة القرارات المتعلقة بالبيئة، حيث تعرفها "مايا (2004) Main" بأنها: "الوسائل التي بواسطتها تلتزم المؤسسة طوعيا بأدائها البيئي"، كما بين "كاراو وليفيك Carrao et leveque (1999)" بأنها: "الميزة الرئيسية للطرق الطوعية، يكمن في كونها قرار طوعي يتخذ في شكل التزام بيئي لتخفيض مستويات التلوث أو ترشيد استهلاك الموارد من غير أي جبر قانوني"³. يمكن القول بأن المقاربات الطوعية هي عبارة عن التزام من قبل المؤسسات الاقتصادية على إدماج الاهتمامات البيئية في مختلف أنشطتها ومنتجاتها، وحتى الذهاب أبعد مما تتطلبه القوانين والتشريعات البيئية⁴.

يقدم تقرير OCDE (1999) اقتراح نموذج كامل للمقاربة الطوعية بدلالة تدخل السلطات العمومية، وميز

¹ دوناتو رومانو، الإقتصاد البيئي والتنمية المستدامة، المركز الوطني للسياسات الزراعية، سوريا، 2003، ص: 137.

² محمد ابراهيم، محمود الشافعي، مرجع سابق، ص: 18.

³ Maia David, economie des approches volontaires dans les politiques environnementales en concurrences et coopération imparfaites, these de doctorat en economie, ecole polytechnique de Paris, 2004. p:52.

⁴ عبد الكريم خليج، مرجع سابق، ص: 46.

بين أربعة أصناف للطرق الطوعية على النحو التالي¹:

أ- **الأنظمة الطوعية الحكومية**: تكون هذه الأنظمة مقترحة من طرف السلطات العمومية، حيث تعد التزامات تستطيع المؤسسات من خلالها لو أرادت ذلك الاكتئاب أو التسجيل فرديا، فهي بذلك تظهر كقانون اختياري، وفي هذا الشكل من الطرق الطوعية تحتفظ السلطات العمومية بدور مهم، بما أنها تحدد بنفسها محتوى الالتزام، ويمكن أن نذكر على سبيل المثال برنامج EMAS (Eco-Management and Audit scheme) الذي تم وضعه في أوروبا منذ سنة 1993. هذا ويمكن للبرامج العمومية الطوعية كذلك أن تطبق بالتوافق مع أدوات أخرى، وهو حالة برنامج التحكم في إنبعاثات CO2 و SOD المطبق في الدنمارك سنة 1996.

ب- **التفاوض بين السلطات والقطاع**: يشير هذا النوع من المقاربة الطوعية إلى التزامات معرفة بموجب اتفاقية بين الجهاز المكلف بالسياسة البيئية والمؤسسة المعنية، وقد يتم هذا الاتفاق على مستوى قطاع نشاط أو مع مؤسسات معينة، وهذا الشكل من المقاربات الطوعية نجد له استعمالا واسعا في دول أوروبا، وأغلب هذه الاتفاقيات تم عقدها على المستوى الوطني بين السلطات العمومية وتجمع عدد من المؤسسات ممثلة بجمعية صناعية. ويضمن احترام هذا النوع من المقاربة الطوعية التهديد بتشريع قوانين جديدة في حالة عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من هذه المقاربة.

ج - **الأنظمة الطوعية أحادية الجانب**: يتم اتخاذها مباشرة من قبل المؤسسات دون تدخل الدولة، ويمكن للمؤسسة أن تفوض أحيانا مراقبة احترام هذه الالتزامات لطرف ثالث وهو الشكل الأكثر اعتمادا في أمريكا الشمالية، حيث اعتمدته الجمعية الكندية لمنتجي المنتجات الكيماوية إثر فقدان ثقة الجمهور في القطاع، هذا الصنف من المقاربات الطوعية يمكن كذلك أن يأخذ شكل توزيع إرادي للمعلومات من قبل المؤسسات حول خصائصها وأدائها البيئي والذي يعرف بتقرير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات حيث تمثل المسؤولية الاجتماعية نشاطا مرتبطا ببعدين أساسيين أحدهما داخلي يتمثل في إسهام المؤسسة في تطوير العاملين وتحسين ظروفهم، والبعد الثاني خارجي ويتمثل في المبادرة لمعالجة المشاكل التي يعاني منها المجتمع.

د- **التفاوض بين المؤسسات والضعحايا**: يمكن اعتبار هذا النوع من الاتفاقيات كعقود خاصة، تبرم بين المؤسسة أو القطاع التي تنتمي إليه من جهة والمتضررين من جراء هذا النشاط أو ممثليهم من جمعيات أو تنظيمات مهنية من جهة أخرى، بهدف وضع آليات لإزالة التلوث.

¹ الطاهر حمامة، إبراهيم بخي، أثر السياسة البيئية على سلوك المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة ميدانية-، مجلة الباحث، العدد 16، 2016، ص: 338.

2-محددات الاختيار بين أدوات السياسة البيئية:

اختيار الوسائل اللازمة لتحقيق أهداف السياسة البيئية يختلف بين الدول وداخل كل دولة من حين لآخر، وذلك بناءً على المعايير السياسية والاقتصادية والاجتماعية المختلفة التي تحكم كل دولة. ومن بين المحددات التي تؤثر في اختيار تلك الأدوات نجد ما يلي:

أ-فعالية الأداة المستخدمة: تعد فعالية الأداة المستخدمة من أهم الاعتبارات التي تضعها السلطة في الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ السياسة البيئية الملائمة. فالتطبيق التدريجي لبعض الأساليب الاقتصادية قد يكون مفيداً في حماية البيئة من الناحية الفعالية والكفاءة الاقتصادية. تعمل الأدوات على توفير التمويل اللازم للحماية البيئية الذي يساهم في تنفيذ الكثير من المشاريع البيئية¹.

ب-حجم وطبيعة التلوث: يؤثر حجم التلوث في اختيار السياسات الملائمة للتعامل معه، فإذا كان التلوث كبيراً وغير قابل للتصحيح، فإن سياسة بيئية تشمل مجموعة متنوعة من الأدوات تكون أكثر فعالية في التعامل معه، بينما إذا كان التلوث ضئيلاً، فقد تكون أداة بسيطة واحدة كافية. كما تؤثر طبيعة التلوث على اختيار الأدوات المناسبة، فمثلاً إذا كانت مصادر التلوث تأتي من الصناعات، فإن الأدوات الاقتصادية تكون أكثر فعالية في التعامل مع².

ج-درجة النمو الاقتصادي للدولة: تختلف الأدوات التي تستخدمها الدول في سياساتها البيئية وفقاً لمستوى نموها الاقتصادي ودرجة تطور صناعاتها وقدرتها على التكيف والتغيير³، كما هو الحال في الدول المتقدمة التي تكون السياسات البيئية أكثر شمولاً وفعالية، بينما في الدول النامية تتسم عموماً بعدم الفعالية نظراً للصعوبات والتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجهها، ونظراً لضعف الأجهزة المخولة بمراقبة التنفيذ وانتشار الفساد والرشوة⁴.

المطلب الثاني: الإستراتيجية البيئية للمؤسسة الاقتصادية

أولاً: تعريف الإستراتيجية البيئية:

تعرف بأنها الإستراتيجية التي تلبي احتياجات المؤسسات وأصحاب المصالح، مع حماية وإدامة وتعزيز الموارد

¹ ناصر جلال حسين، دور الدولة في حماية البيئة مع التركيز على الأدوات الاقتصادية وإمكانية تطبيقها في مصر في ظل التغيرات المحلية والعالمية، مجلة مصر المعاصرة، العدد 474، القاهرة، 2006، ص: 281.

² محمد ابراهيم ومحمود الشافعي، مرجع سابق، ص: 38.

³ منار علي محسن مصطفى، السياسات الحكومية وقرارات المنشآت الصناعية مع إشارة لحالة دول مجلس التعاون الخليجي، سلسلة دراسات اقتصادية، العدد 13، مركز البحوث والدراسات الاقتصادية والتنمية، جامعة القاهرة، 1999، ص: 17.

⁴ محمد ابراهيم ومحمود الشافعي، مرجع سابق، ص: 34.

البشرية والطبيعية التي ستكون هناك حاجة لها في المستقبل¹.

وبقصد كذلك بالإستراتيجية البيئية على أنها الإستراتيجية التي تبحث عن الموازنة بين الهدف الأساسي للمؤسسة (الربح)، وأهداف أصحاب المصالح المهتمين بحماية البيئة من التلوث، والحفاظ على مواردها الطبيعية، لضمان استمرارية هذه المؤسسات².

ثانيا: أنواع الاستراتيجيات البيئية:

صنف ستيجر (Stiger) الاستراتيجيات البيئية وفقا لفرص السوق المتاحة المرتبطة بالإعتبارات البيئية، وكذلك وفقا للمخاطر البيئية المرتبطة بنشاط المؤسسة، مع وضع الاستراتيجيات المبنية على اللامبالاة تجاه البيئة جانبا، والمرتبطة بالمؤسسات التي لا تأخذ العامل البيئي كفرصة سوقية لأن نشاطها ذو مخاطر بيئية منخفضة. في دراسته التي أجراها في عام 1993 قام ستيجر بتمييز بين ثلاث أنواع من الاستراتيجيات البيئية، والتي هي كما يلي³:

1- الاستراتيجية الدفاعية: تقدم للمؤسسات فرصة لتحقيق الامتثال للتشريعات البيئية من خلال برامج محددة تستهدف نهاية دورة الإنتاج، يعتبر هذا النوع من الاستراتيجيات شائعا في مؤسسات قطاع إنتاج الطاقة الكهربائية، التي تعتمد على إستخدام موارد الطاقة الأحفورية.

2- الاستراتيجية الهجومية: تركز على تطوير برامج تنتج منتجات صديقة للبيئة تحمل ميزة إضافية للمستهلك عند إستخدامها، وتضمن كذلك للمؤسسة ميزة تنافسية على المنتجات المنافسة، تعتمدها مؤسسات صناعة الأغذية الزراعية على سبيل المثال، التي تتبنى طواعية إستراتيجية بيئية هجومية.

3- الاستراتيجية الإبداعية: تأخذ بعين الاعتبار التحديات البيئية كجزء من استراتيجية التطوير، البرامج البيئية تؤدي إلى تطبيق إجراءات إنتاج مختلفة لتحويل المفهوم نحو المنتجات بشكل جذري، مثلا العديد من فروع قطاعات الصناعة الكيميائية تبنت هذه الإستراتيجيات.

ثالثا: علاقة الإستراتيجية البيئية بالسياسة البيئية

تشير بعض الدراسات إلى أن إدماج الاعتبارات البيئية في إستراتيجية المؤسسات الاقتصادية يتوقف على عدة

¹ سليم بلعربي، الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية ضمن مقتضيات المنافسة الدولية والمتطلبات البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص: 118.

² السعيد زنت، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص: 22.

³ نادية راضي عبد الحليم، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، العدد 19، المجلة العلمية لكلية التجارة، مصر، 2001، ص: 24، 25.

عوامل، في حين نجد إجماع العديد من الدراسات على أن السياسة البيئية أو كما يسميها بعض الباحثين الضغوطات الحكومية عامل مؤثر على سلوك حماية البيئة في المؤسسات الاقتصادية، فالهدف الأساسي من السياسة البيئية هو المحافظة على التوازن البيئي أو الوصول بالبيئة لحالة من الاتزان والانسجام بين عناصرها وفقاً لقانون التوازن البيئي، وبالتالي فالسياسة البيئية هي مجموعة الإجراءات والتدابير التي تتخذها السلطات العمومية من أجل حماية البيئة"¹.

ويمكن القول بأن السياسات البيئية وسيلة تساهم في ردع وتحفيز المؤسسة الاقتصادية على احترام البيئة، وإظهار مختلف أشكال ردود أفعالها تجاه البيئة، وتدفع بالمؤسسات الاقتصادية إلى دمج الإهتمامات البيئية في إستراتيجيتها البيئية من خلال تنفيذ سياستها الخاصة البيئية.

وباختصار، فإن العلاقة بين السياسة البيئية للحكومات والاستراتيجية البيئية للمؤسسات الاقتصادية مترابطة ويمكن أن يكون لها آثار كبيرة على بعضها البعض. وتوفر السياسات الحكومية الإطار الذي تعمل فيه المؤسسات الاقتصادية، بينما تنفذ المؤسسات الاقتصادية إستراتيجياتها في سياق السياسات الحكومية. ويمكن أن تؤدي المواءمة بين السياسات البيئية وإستراتيجية المؤسسة إلى التكامل والمساهمة في تحقيق الأهداف البيئية.

المطلب الثالث: البعد البيئي في المؤسسات الاقتصادية

أولاً: مفهوم البعد البيئي

1- البعد البيئي:

انعكست الجهود الدولية في رسم سياسات بيئية دولية بشكل ملموس على سلوكيات وإستراتيجيات المؤسسات الصناعية، حيث أصبح لزاماً عليها إعادة النظر في أساليبها الإنتاجية وممارساتها بما يتوافق مع البيئة، وكذلك الإلتزام بالتشريعات والتنظيمات البيئية الدولية، وإدراك أهمية تبني سلوكيات مسؤولة بيئياً في عملياتها. تتضمن إستراتيجيات المؤسسات الصناعية تحديد الممارسات البيئية المستدامة، التي تشمل تقليل النفايات والانبعاثات الضارة، زيادة الاعتماد على مصادر الطاقات المتجددة، الحد من استهلاك الموارد الطبيعية وتعزيز إعادة التدوير وإعادة الاستخدام. وهذا من شأنه أن يضمن لهذه المؤسسات تحقيق التوازن بين متطلبات الإنتاج وحماية البيئة والمساهمة الفعالة في جهود الحفاظ على البيئة على المستوى المحلي والعالمي.

¹ الطاهر خامرة، إبراهيم بخي، مرجع سابق، ص: 337.

وبالتالي يعتبر إدماج البعد البيئي في إستراتيجية المؤسسة هو تفعيل لمبادئ التنمية المستدامة، وهو أمر ضروري على كل مؤسسة تريد أن تضمن لنفسها البقاء والإستمرارية، بالرغم لما لهذا التوجه من مخاطر ومعوقات يصعب التعامل معها وتجاوزها بسهولة، إلا انه يحمل كذلك فرصا استثمارية جديدة وآفاقا مستقبلية تمكن المؤسسات من بناء إستراتيجيات تنافسية محورها البيئة، تعزز بها مكانتها في الأسواق المحلية والعالمية.

2- أسباب الاهتمام بالبعد البيئي: يعود الاهتمام المتزايد بالبعد البيئي إلى عوامل عدة منها ما يلي¹:

- زيادة مستويات التلوث البيئي واستنزاف الموارد الطبيعية.
- عدم قدرة البيئة عن إستيعاب كميات العناصر الملوثة التي تلقى في المسطحات المائية والتربة، أو تطلق في الهواء.
- النمو السريع لقطاع الإنتاج والتدفق المتزايد للسلع والخدمات، مع زيادة في النمو السكاني أدى إلى زيادة المخلفات والمشاكل بيئية.

- تزايد الأزمات البيئية وتسييل وسائل الإعلام الضوء على مشاكل البيئة.

لقد أصبحت البيئة تمتلك إهتماما عالميا من خلال تزايد الوعي الدولي بالمشاكل البيئية مما يتطلب تعاونا عابرا للحدود لحلها، إذ تتباين هذه المشاكل بين الأبعاد المحلية والإقليمية والدولية، وتستدعي تدابير تعاون بين الدول.

3- المحددات الأساسية التي تقود إلى الاهتمام بالبعد البيئي من طرف المؤسسات الاقتصادية: يقترح مجموعة

من الباحثين عدة محددات يمكن تلخيصها كما يلي²:

أ- المحددات السوسولوجية:

- الضغوط الداخلية والخارجية المفروضة على المؤسسة؛
- مستوى نزاهة وأخلاقيات المسير في المؤسسة.

ب- المحددات الاقتصادية:

- تحسين المركز التنافسي للمؤسسة في السوق.
- إستغلال فرص وأجزاء في السوق يفضل فيها التعامل مع المؤسسات المسؤولة بيئيا؛

¹ أبو بكر عبد العزيز البناء دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية المجلة العلمية كلية التجارة جامعة الأزهر، مصر، العدد 27، 2002، ص: 322.

² Emmanuelle Reynaud et autres, les déterminants d'un comportement responsable: un comparaison internationale à grande échelle, 17ème conférence de l'Association Internationale d Management Stratégique, Nice Sophia Antipolis, juin 2008, p: 7-8.

- البحث على رسم صورة إيجابية كمؤسسة مسؤولة بيئياً؛
- التكيف مع التغيرات التي قد تطرأ في البيئة العامة للمؤسسة؛
- تخفيض التكاليف؛
- تشجيع الإبداع والإبتكار داخل المؤسسة؛
- تعزيز الثقافة البيئية داخل المؤسسة.

ثانياً: مفهوم الأداء البيئي

1- تعريف الأداء البيئي:

تطورت مسؤولية المؤسسات وأخذت أبعاد أخرى غير الإهتمامات الاقتصادية، وأصبحت مسؤولة عن سلوكها البيئي واستخدامها المستدام للموارد الطبيعية، ولم يعد تحقيق أقصى الأرباح هو الهدف الوحيد، بل تم إضافة مجموعة من الأهداف أهمها الإلتزام بمسئوليتها الإجتماعية والبيئية وهو ما أصطلح عليه بالأداء البيئي. يعرف الملحق الإرشادي ISO 14031 الأداء البيئي بأنه "إنجازات المؤسسة في إدارة أي تفاعل بين أنشطتها ومنتجاتها وخدماتها وبين البيئة"¹.

كما يعرف الأداء البيئي بأنه "مجموعة الأنشطة والإجراءات التي تتخذها المؤسسات لتخفيض أو منع التدهور البيئي نتيجة قيام هذه المؤسسات بإنتاج منتجاتها أو تقديم خدماتها"².

فالمؤسسة تتحمل تكاليف في سبيل الإلتزام بالأداء البيئي بما يتوافق مع النظم والتشريعات البيئية من ناحية، وما يلبي رغبات المستهلكين في الحصول على منتجات نظيفة وآمنة بيئياً -صديقة للبيئة- من ناحية أخرى، ك شراء الفلاتر، تكاليف التخلص من النفايات، تكاليف معالجة المواد السامة والتخلص منها³.

2- أبعاد الأداء البيئي: وهو تضمين مظاهر الأداء البيئي من خلال السلوك البيئي للمؤسسة، هذا التضمين يظهر من خلال الأبعاد التالية⁴:

¹ مطاوع عبد الحميد، نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة أفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنوفية، العدد 1/2، 2006، ص: 132.

² محمد تخان سامي، تقييم دور أساليب المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين قياس الأداء المالي لمنشآت الأعمال، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011، ص: 122.

³ لصاق حزين، لصاق نصر الدين، أثر إدماج البعد البيئي على تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان ولاية البويرة-، معارف مجلة علمية دولية محكمة، العدد 23، 2017، ص: 467-469.

⁴ مطاوع عبد الحميد، مرجع سابق، ص: 49.

-تضمن العمليات التشغيلية للمؤسسة مراحل إنتاج ينتج عنها منتج أو خدمة طبيعية، بحيث يكون تركيز قياس الأداء البيئي على كفاءة وفعالية العمليات البيئية خلال تلك المراحل؛
- التركيز على المنتج والخدمة، لقياس المظاهر البيئية المتعلقة بهما؛
-تقدير كيفية تعامل الإدارة مع القضايا البيئية لضمان تنفيذ السياسة البيئية وأداء نظام الإدارة البيئية، بالإضافة إلى كيفية تحقيق الأهداف البيئية بشكل فعال، بما في ذلك التوافق مع التشريعات والقوانين البيئية؛
-ضرورة الربط بين الأداء البيئي والأداء المالي للمؤسسة، وذلك من خلال تحديد وتخصيص التكاليف والاستثمارات والالتزامات البيئية بشكل مناسب.

3-أهمية تحسين الأداء البيئي: تحسين الأداء البيئي للمؤسسات يعتبر أمراً حيوياً وتكمن أهميته من خلال:

- المساهمة في تحقيق العديد من الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة من خلال دمج المؤشرات البيئية في الاستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة، مما يتجاوز مجرد الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية؛
- يساعد على تحسين صورة المؤسسة أمام عملائها، مما ينعكس بالإيجاب على قدرتها التنافسية؛
- يساعد المؤسسة على الإستمرار والنمو في السوق، سواء كان هذا الأمر إختيارياً منها (تحسين صورة وسمعة المؤسسة أمام عملائها) أو إجبارياً عليها (نتيجة الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية)، مما يجعل الإهتمام بالتخطيط وتحليل التكاليف البيئية أمراً حتمياً بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

ثالثاً: إدماج البعد البيئي في تسيير المؤسسات الاقتصادية

1-أهمية ادماج البعد البيئي في تسيير المؤسسات الاقتصادية: أشارت الأبحاث المتعلقة بالآثار البيئية على أن المؤسسات الاقتصادية من بين العوامل الرئيسية التي ساهمت في التدهور البيئي على مدى عقود، نتيجة الإستغلال المفرط للموارد واستخدام التكنولوجيات الملوثة، هذه الوضعية ولدت بالمقابل مقاومة وضغوطات متزايدة للحد من هذه الانتهاكات، من خلال فرض قيود تشريعية وصحية واجتماعية وعلمية وغيرها، ولذلك تسعى بعض المؤسسات إلى تحسين سلوكها البيئي، عبر دمج الإعتبارات البيئية ضمن رؤيتها الإستراتيجية وأولويات سياساتها التسييرية، وإعتماد ممارسات وتقنيات حديثة تهدف إلى حماية البيئة وصيانة مواردها، وتقديم منتجات صديقة للبيئة¹.

2-أسباب إدماج العنصر البيئي في تسيير المؤسسة الاقتصادية: توجد عدة أسباب لإدماج العنصر البيئي في

¹ حريد رامي وآخرون، معوقات إدماج البعد البيئي في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية -دراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية(SNVI)-وحدة عناية-، مجلة إقتصاديات المال والأعمالJFBE، المجلد 02، العدد 05، 2018، ص:145.

تسيير المؤسسة الاقتصادية تكمن في النقاط التالية¹:

- ضمان حماية صحة الإنسان والبيئة؛

- الامتثال للأنظمة والتشريعات المعمول بها، خاصة مع فرض الحكومات لضرائب على المؤسسات الصناعية نتيجة تلويثها للبيئة، لذلك فإنه يستلزم الحفاظ على البيئة وعدم مخالفة القوانين؛

- السعي إلى تحقيق الرشادة والعقلانية في إستغلال الموارد الطبيعية والطاقة التي تدخل في عملية التصنيع؛

- الرغبة في الحد من المخلفات والانبعاثات الملوثة السامة والخطرة، مما يساهم في تخفيض التكاليف التخلص منها؛

- زيادة حصة المؤسسة في الأسواق المحلية والعالمية، من خلال تحسين صورتها وتقليل الآثار السلبية الناتجة عن أنشطتها، نظرا لتغير بيئة العمل العالمية، وتغير وتطور متطلبات الإستمرار والمنافسة في السوق.

3- إدماج البعد البيئي بين الحوافز والمعوقات: تهدف الطرق الحديثة للتسيير إلى تحقيق جملة من الأهداف التي

تتعدى هدف تعظيم الربح على المدى القصير إلى الرغبة في تحقيق الربح على المدى الطويل، من خلال اعتماد

إستراتيجية تنمية تهدف إلى الإستمرارية والحفاظ على الحصة السوقية للمؤسسة، بالإضافة إلى تحسين صورتها. لهذا

الغرض أصبح إدماج البعد البيئي في تسيير المؤسسات مرهونا بما تحققه من فوائد جراء الإلتزام بالمسؤولية البيئية، وما قد ينجر من أخطار في حالة إهمال متطلبات البيئة². وتلعب العوامل المحفزة والعوامل المعيقة دورا حاسما في هذا السياق:

• حيث يمكن تصنيف العوامل المحفزة على الإلتزام البيئي إلى³:

أ- أسباب قانونية: تتعلق بالامتثال للأنظمة والتشريعات المعمول بها، التي تضمن تنظيم العلاقة بين المؤسسة ومحيطها

الطبيعي، يرتبط هذا النوع من المحفزات بالمؤسسات التي تسعى للبقاء والاستمرار؛

ب- أسباب إقتصادية: وتشمل إمكانية الاستفادة المثلى من التكاليف المرتبطة بالإلتزام البيئي، مثل تخفيض الرسوم

المالية، أو الحصول على بعض الإعانات، ويرتبط هذا النوع من المحفزات بالمؤسسات التي تسعى لتحقيق الأرباح؛

ج- أسباب إستراتيجية: هي تلك المناهج والإجراءات التي تهدف لتعزيز الوضع التنافسي للمؤسسة وتحسين صورتها

وكسب حصة سوقية أكبر.

• أما بالنسبة للعوامل المعيقة والتي تحول دون تحقيق الإلتزام البيئي يمكن حصرها في النقاط التالية:

¹ حريد رامي وآخرون، المرجع نفسه، ص:145.

² حريد رامي وآخرون، مرجع سابق، ص:148، 149.

³ سلمى رشيد، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بين الإلتزام البيئي ومنطق تعظيم الربح، دراسة ميدانية، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد 06، المدية، 2012، ص: 132.

الفصل الأول: الإطار النظري للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية

- الإعتقاد الخاطئ لدى مديري ومسؤولي المؤسسات بأن الاستثمار في البيئة مجرد تكاليف إضافية ومخاطرة مالية؛
- نقص الوسائل اللوجستية والتجهيزات بالمصالح¹ المعنية بإدارة البيئة، سواء على مستوى المؤسسات والإدارات الحكومية؛
- نقص الخبرات الإدارية البيئية والتجارب في المؤسسات ومنظمات المجتمع المدني؛
- عدم نضج الأطر العامة للسياسات البيئية خاصة في البلدان النامية والمتخلفة؛
- غياب ثقافة بيئية وإيكولوجية في المؤسسة²، يحول بالتأكيد دون الالتزام بالمسؤولية البيئية، خاصة فيما يتعلق بالمقاربات الطوعية؛
- غياب أو قصور دور مؤسسات الدعم والمرافقة في إطار الحفاظ على البيئة؛
- معرفة ضعيفة بالتشريعات البيئية، ونقص المعارف الفنية والتقنية.

¹ Ministère de l'Environnement et de l'Assainissement (MEA), Ministère de l'Economie et des Finances (MEF), Rapport analyse de l'integration de la dimension Environnementale dans les politiques et strategies de developpement au mali, 2008, p43

² Observatoire des PME européennes, «Les PME européennes et les responsabilités sociale et environnementale», Rapport n° 4, 2002.

المبحث الثالث: مفهوم ومحددات السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية

تم التطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم المختلفة للسلوك البيئي وأنواعه من خلال المطلب الأول، وتم تناول في المطلب الثاني العوامل المحددة للسلوك البيئي والتحديات البيئية التي تواجه المؤسسة الاقتصادية وردود أفعالها تجاه هذه التحديات، وفي المطلب الأخير تم التطرق إلى مظاهر السلوك البيئي ومتطلبات إنتهاجه في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم السلوك البيئي

أولاً: التأصيل النظري لسلوك حماية البيئة في المؤسسات الاقتصادية

لا يعد إدماج الأبعاد البيئية في الأداء الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية مجرد خيار، بل يعتبر ضرورة يفرضها الواقع والمعطيات البيئية المحلية والعالمية، والتي شهدت معدلات خطيرة من التدهور والاختلال في التوازن البيئي. وتعتبر التنمية المستدامة تطوراً هاماً في الفكر التنموي الحديث، حيث تركز على البعد البيئي بجانب الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية، وتمثل فيها المؤسسة الاقتصادية أداة رئيسية لتحقيق أهدافها، وبالتالي فإن النظرة نحو المؤسسة الاقتصادية وبيئتها تصبح أكثر تعقيداً.

سابقاً كان التركيز على السلوك التنظيمي للمؤسسات من خلال دراسة سلوك الأفراد في هذه المؤسسات نتيجة للظروف الاقتصادية، ومع تزايد الضغوط في الوقت الحالي بشأن حماية البيئة، وتزايد المشاكل البيئية العالمية، أدى إلى تزايد الاهتمام بمسائل البيئة، وبرز مصطلحات تعبر عن علاقة المؤسسة بالبيئة مثل المسؤولية البيئية وسلوك حماية البيئة.

يرتكز مفهوم سلوك حماية البيئة على مفهوم التنمية المستدامة من الناحية الاقتصادية، كون حماية البيئة بعد أساسي من أبعاد التنمية المستدامة. لذا تعتبر المؤسسة التي تهتم بموضوع حماية البيئة على أنها مؤسسة مسؤولة تجاه البيئة تسعى إلى تعزيز الإستدامة البيئية. لذلك يشيع استخدام مصطلح "المؤسسات المستدامة" في بعض الأدبيات الاقتصادية.

ثانياً: تعريف السلوك البيئي

يرجع الأصل اللغوي لمصطلح " السلوك " إلى الفعل الثلاثي " سلك " أي " تصرف " والسلوك يعنى "

الاستجابة الكلية التي يديها الكائن الحي إزاء المواقف التي يواجهها"¹.

أما من المنظور الاقتصادي فقد تعددت تعاريف السلوك البيئي نذكر منها ما يلي:

اتفق المفكرون على تعريفه أنه: "استجابة نشطة للقضايا البيئية الراهنة"².

ويقصد بالسلوك البيئي ذلك السلوك الذي تتبناه المؤسسة معلنة عن إستجابتها للقضايا البيئية في ظل حتمية حمايتها، محاولة الموافقة بين تحقيق أهدافها والحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية. وتهدف المؤسسات الاقتصادية إستجابة لمجموعة من المحددات إلى تبني سلوك بيئي يهدف إلى الالتزام بحماية البيئة بخلق تأثير إيجابي على البيئة يسمح بتدنية الخسائر وزيادة الإنتاج الأخضر من جهة والتقليل من الأثر السلبي بالقضاء على التلوث وتحسين البيئة المحيطة بالمؤسسة بأقل قدر من الطاقة وبترشيد الاستهلاك، من جهة أخرى³.

وكذلك يقصد بالسلوك البيئي للمؤسسة، اعتمادها على التحليل الاقتصادي للتكلفة والعائد مع دمج الإعتبارات البيئية، وهو ما يؤدي بالمؤسسة إلى إستخدام الموارد الطبيعية برشادة والبحث في إحلال الموارد الطبيعية غير المتجددة بالموارد الطبيعية المتجددة وبالتالي الحد من التلوث البيئي⁴.

مما سبق يمكن تعريف السلوك البيئي على أنه إستجابة المؤسسة للقضايا البيئية بدمج الإعتبارات البيئية في نشاطاتها من خلال وضع إستراتيجية بيئية تحقق أهدافها الاقتصادية من جهة، وتحافظ على البيئة والموارد الطبيعية من جهة أخرى، وهذا بما يتوافق مع القوانين والنظم التي تعنى بالبيئة.

ثالثا: أنواع السلوك البيئي

تصنف السلوكيات البيئية للمؤسسة على النحو التالي⁵:

1- السلوك الدفاعي: يستند هذا السلوك إلى مبدأ "كن مربحا (Be Profitable)"، ويهدف إلى تحقيق الربحية كأساس لجميع الأنشطة، ويعتقد أن مساهمة المؤسسة في البيئة والمجتمع يتحقق بشكل غير مباشر بدون تدخل الدولة، وتعتبر أن البيئة مورد مجاني وغير محدود، كما أن نمو المؤسسات لا حدود له.

¹ ماهر إسماعيل، صبري محمد يوسف، فعالية استراتيجية مقترحة قائمة على التصارع السلوكي لتشخيص وتعديل السلوكيات البيئية الخاطئة الأكثر شيوعا لدى أطفال ما قبل المدرسة، مداخلة بالمؤتمر العلمي الثاني للجمعية المصرية للتربية العلمية إعداد معلم العلوم للقرن الحادي والعشرون، جامعة الزقازيق فرع بنها، 1998، ص: 4.

² Efrat Eilam, and Tamar, 2012, Environmental Attitudes and Environmental Behavior Which Is the Horse and Which Is the Cart?, Sustainability 2012, 4, 2210-2246; doi:10.3390/su4092210,p2212, www.mdpi.com/journal/sustainability

³ عائشة سلمى كبحلي، محمد الطيب دويس، أثر الضغوط الحكومية على السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة إستطلاعية-، مجلة الباحث، العدد 16، 2016، ص: 314.

⁴ السعيد زنات، مرجع سابق، ص: 36.

⁵ الطاهر خامرة، إبراهيم بخي، مرجع سابق، ص: 736، 737.

هذا الصنف من السلوك البيئي تتميز به تلك المؤسسات التي هي على إستعداد لدفع غرامات إذا كانت الإستثمارات البيئية المطلوبة مكلفة، وبدأ في التلاشي تدريجياً نظراً للتغير المتزايد في التشريعات البيئية والمخاطر المترتبة على عدم الامتثال لها¹.

2- السلوك الممثل: يستند هذا السلوك على مبدأ "الامتثال للقانون (To obey to Law)"، حيث يهدف إلى تعظيم الربح وهو نفس المبدأ القائم في السلوك الدفاعي، إلا أن ما يميز السلوك الممثل كونه ملزم بإتباع القوانين سواء كانت محلية أو وطنية أو إقليمية أو دولية. أي تلتزم المؤسسات بالمعايير القانونية دون تجاوزها حتى وإن كانت وسائلها التقنية تسمح لها بذلك. هذه المؤسسات تعتبر الاستثمار في القضايا البيئية ضرورياً ولكن يتم التركيز على تقليل التكاليف. يعد السلوك البيئي الممثل الأكثر شيوعاً بين المؤسسات².

3- السلوك الواعي: يقوم هذا السلوك على مبدأ الأخلاق والقيم (المسؤولية الأخلاقية) في تحديد سلوك المؤسسة اتجاه البيئة والمجتمع. يتميز هذا النمط من السلوك بمدخل الوقاية بدل مدخل العلاج الذي يميز السلوك الممثل، حيث تتم الوقاية من المنع أو كما تسمى في تسيير البيئة "بمعالجة بداية المدخنة"، كما يتسم السلوك الواعي الطوعية والاستجابة الواعية للمؤسسات يهدف تحقيق سمعة طيبة وقبول واسع من المجتمع والحكومة كما يسمى هذا السلوك بالإستباقي، حيث تسعى المؤسسة إلى استثمار الفرص وتجنب المخاطر المتعلقة بالتغيرات المستقبلية في التشريعات والسوق. عدد المؤسسات التي تتبنى سلوكاً بيئياً واعياً قليل لكنها في تزايد مستمر، وفي الغالب هي مؤسسات ذات قدرات مالية عالية³.

بناء على ما سبق يتضح ان السلوك البيئي له سمات يميز بها المؤسسات ذات التوجه البيئي عن غيرها من المؤسسات، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية⁴:

- سعي تلك المؤسسات إلى تحقيق الحماية البيئية من خلال عرض منتجات وخدمات صديقة للبيئة؛
- التمتع بالإدراك والمعرفة بمختلف القوانين والتشريعات المتعلقة بالقضايا البيئية وتلتزم بها؛
- تحديد أسباب المشكلات البيئية التي تؤثر على أنشطة المؤسسة، وتطوير إستراتيجيات لمواجهتها؛
- تبني سلوكيات مسؤولة بيئياً واجتماعياً؛ تعكس إلتزامها بالمسؤولية تجاه البيئة والمجتمع.

¹ محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 07، 2010، ص: 21.

² المرجع نفسه، ص: 21.

³ المرجع نفسه، ص: 20.

⁴ التحاني خدوج، دور المراجعة البيئية في توجيه السلوك البيئي وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2021، ص: 145.

المطلب الثاني: محددات السلوك البيئي والتحديات البيئية المؤثرة فيه

أولاً: محددات السلوك البيئي

ويقصد بمحددات السلوك البيئي كل العوامل التي تؤثر على سلوك المؤسسة تجاه البيئة، كتلك العوامل التي توجهها لانتهاج سلوكيات بيئية معينة للحفاظ عليها أو للإضرار بها¹، ويمكن تقسيم هذه المحددات إلى: الضغوط الحكومية، ضغوط الأطراف ذات المصلحة، الفرص الاقتصادية، أخلاق المديرين، العوامل الموقفية.

1- الضغوط الحكومية:

تلجأ السلطات العمومية في أغلب الأحيان إلى وضع مجموعة من التدابير الردعية والمحفزة، من أجل دفع المؤسسات الاقتصادية إلى إدماج الاهتمامات البيئية في إدارتها، وعند وضعها للسياسة البيئية، تقوم السلطات العمومية بالإختيار بين نوعين من أدوات السياسة البيئية: الأدوات التنظيمية (القوانين والتشريعات) والأدوات الاقتصادية (الضرائب، الإعانات، حقوق التلويث القابلة للتداول)، وهناك جيل ثالث من أدوات السياسة البيئية يتمثل في المقاربات الطوعية (الإتفاقيات والمبادرات الطوعية). تستعمل الحكومات هذه الأدوات إستجابة للضغوط المتزايدة للرأي العام والذي أصبحت حماية البيئية من أولى إهتماماته، وحسب الكثير من الباحثين، تشكل أدوات السياسة البيئية للحكومة المصدر الأهم للضغوط الخارجية الممارسة على المؤسسة من أجل حماية البيئية².

2- ضغوط الأطراف ذات المصلحة:

حيث تمارس العديد من الأطراف الضغط على المؤسسة الاقتصادية من أجل حماية وضمان أولوية مصالحها (هذه الأطراف تسمى بالأطراف ذات المصلحة)، والتي يمكن تعريفها على أنها "كل فرد أو جماعة يمكن أن تؤثر أو تتأثر عند قيام المؤسسة بنشاطها وتحقيق أهدافها³.

تنشأ الضغوطات في بادئ الأمر على مستوى المحيط البعيد للمؤسسة والمتمثل في الرأي العام، ثم تنتقل هذه الضغوط إلى مرحلة أخرى حيث تمارسها الأطراف المشكلة للمحيط القريب للمؤسسة. أي أن أطرافا بعيدة عن المؤسسة تكون سببا في ظهور ضغوطات مجتمعية عليها من خلال الإشارة إلى تجاوزاتها في المجال البيئي، بعد ذلك، تتدخل الأطراف التي تتعامل بشكل دائم مع المؤسسة لتمارس عليها ضغوطات من أجل تصحيح سلوكها استجابة

¹ يعقوب محمد وآخرون، إمتثال المؤسسة الاقتصادية في سلوكها البيئي لمعيار خفض التلوث، مجلة العلوم الإنسانية-المركز الجامعي علي كافي تندوف-الجزائر، المجلد 04، العدد 04، 2020، ص: 90.

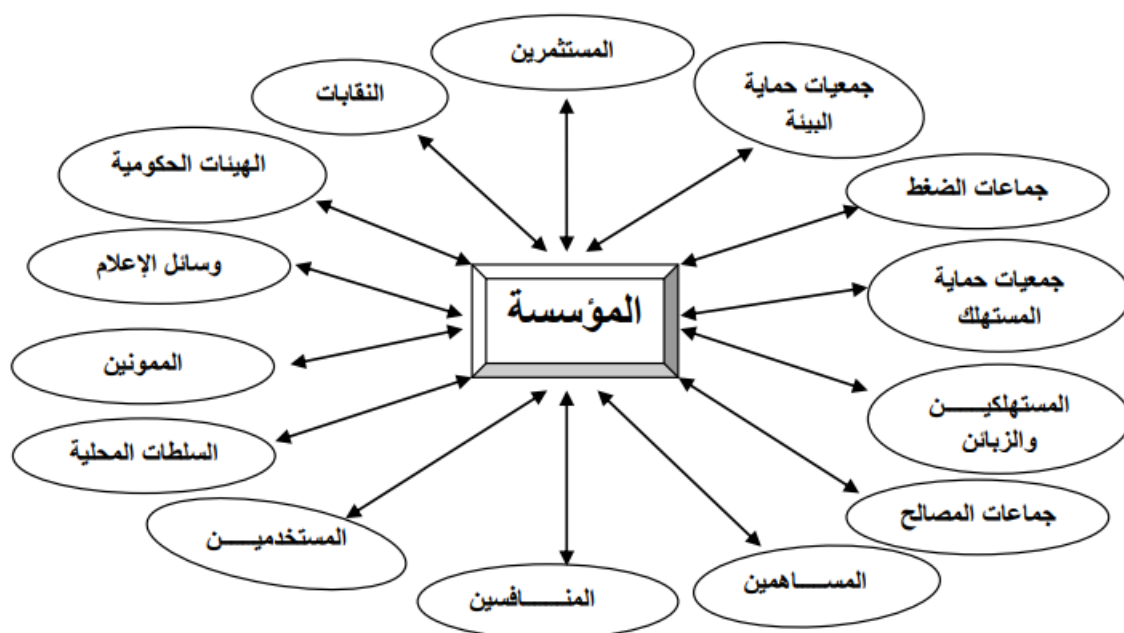
² دويدي عائشة، إدماج البعد البيئي في المؤسسات الاقتصادية لحماية البيئة، مجلة قانون العمل والتشغيل، المجلد 04، العدد 02، 2019، ص: 518.

³ Freeman R. Edward, Strategic Management: A Stakeholder Approach, Boston, Pitman, 1984, P: 25.

الفصل الأول: الإطار النظري للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية

لتطلعات الرأي العام. وتمثل الأطراف ذوي المصالح بالأساس في المساهمين، المستخدمين، المستهلكين، الموزعين، شركات التأمين، البنوك، جمعيات حماية البيئة والهيئات القطاعية¹.

الشكل رقم (3.1): دائرة أصحاب المصلحة



المصدر: عبد الكريم لحليح، دور نظام الإدارة البيئية ISO 14001 في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية -، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2017، ص: 52.

أ- **المساهمين:** يولي المساهمون إهتماما كبيرا بالعمل البيئي في المؤسسة لأن الإستثمار في مؤسسات تقدم أداء بيئي ضعيف يعتبر مجازفة أو مخاطرة حسب رأيهم، لذا نجد المساهمين يضغطون على المؤسسة للإهتمام بقضايا البيئة قصد تأمين إستثماراتهم، ولأجل إرضاء المساهمين تقوم المؤسسة بإعداد تقرير يتعلق بالأنشطة المسؤولة بيئيا.

ب- **المستخدمين:** تقوم النقابات العمالية بالضغط عن طريق العمال على المؤسسة من أجل التقليل أو الحد من النشاطات المضرة بالبيئة بإعتبار أن المستخدم هو المتضرر من الوضع البيئي السيء، حيث تحافظ المنظمات العمالية على سلامة العاملين بالإضافة إلى الإعتبارات الأخلاقية الأخرى ولهذا يقوم المستخدمون عن طريق لجان الصحة والبيئة والنقابات العمالية بالضغط على المؤسسات من أجل الأخذ بعين الإعتبار العامل البيئي وبالتالي سلامة العاملين.

في بحث شمل حوالي 400 رئيس مؤسسة من أكبر المؤسسات في العالم، أوضح أن المستخدمين هم أكبر

¹ دويدي عائشة، مرجع سابق، ص: 518.

الضغوطات المفروضة على المؤسسات فيما يتعلق بالبيئة، في 68% من الخاضعين للبحث يعتقدون أن المؤسسات التي يكون لديها أداء بيئي سيء، تكون معرضة لصعوبات متزايدة في توظيف العمالة والحصول على الكفاءات¹.

ج- المستهلكون: إن تطور سلوك المستهلك وتغير أنماط الإستهلاك من خلال زيادة الوعي البيئي أدى إلى عزوف المستهلكين عن المنتجات عن إقتناء المنتجات المضرّة بالبيئة، وميولهم للمنتجات الخضراء الصديقة للبيئة وهم على إستعداد لدفع مبالغ إضافية على المنتجات والسلع أو الخدمات الأقل ضررا على البيئة، وهذا من شأنه أن يشكل ضغطا على المؤسسات من أجل الأخذ بعين الإعتبار العامل البيئي للمحافظة على المستهلكين وكسب زبائن جدد.

د- الموزعون: يضغط الموزعون على المؤسسات المنتجة (ممنوهم) من أجل حماية البيئة خوفا من إنخفاض الطلب على المنتجات التي تتميز بجودة بيئية، وتصبح سمعة الموزعين محل شك إنعكاسا للشركة الممونة، وبالتالي تتخذ مؤسسات التوزيع إجراءات من أجل أن تبرز إهتمامها بقضايا البيئة من خلال الإجراءات التالية²:

- ترويج سلع خضراء وتخصيص أماكن لعرضها في المحلات، أو من خلال تبني هذه السلع بمنحها علامة الموزع؛
- استعمال وسائل نقل أقل تلويثا واستهلاكاً للطاقة؛

- تعديل أوقات التوزيع من أجل تخفيف التلوث الصوتي (الضوضاء)؛

- استرجاع المواد التي يمكن إعادة تدويرها (الزجاج الورق الزيوت المستعملة...)

- استعمال المواد المعاد تدويرها وخاصة في مجال التغليف.

هـ- شركات التأمين: تلجأ المؤسسات إلى خدمات شركات التأمين من أجل تأمين تغطية الخسائر الاقتصادية للحوادث والكوارث البيئية، حيث تتعرض إلى خسائر كبيرة، مما أدى إلى شركات التأمين بإبداء تشدد كبير في عقود هذه المؤسسات، وقد ألغت تعويض الخسائر البيئية، أو تقليص تغطية هذه الخسائر، وهذا مما أدى بالمؤسسات الملوثة إلى التقليل من الإنبعاثات وأخذ الجانب البيئي بعين الإعتبار.

و- البنوك: تلعب البنك در كبير في تمويل المشاريع الإستثمارية من خلال القروض الممنوحة للمؤسسات الأمر الذي يتيح للبنك فرض صغوبات على المؤسسات الملوثة لضمان إستمراريتها وتجنب مخاطر إفلاسها وضمان البنوك إسترداد أموالها (دراسة مخاطر القروض)، وعليه من واجب البنوك مراجعة السلوك البيئي عند دراسة طلبات التمويل وهذا ما

¹ عائشة سلمى كيجلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر-دراسة ميدانية لقطاع النفط بمنطقة حاسي مسعود-، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008، ص: 73.

² محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 16.

تقوم به بعض البنوك من خلال إعداد تقارير دراسات معمقة تبين أثر التي نشاط هذه المؤسسات.

ز- جمعيات حماية البيئة ووسائل الإعلام: تمارس الجمعيات البيئية ضغوط متزايدة على المؤسسات الاقتصادية والحكومات بهدف حماية البيئة والمحافظة عليها وحمايتها من مختلف الأضرار التي تتعرض لها وأخذت جمعيات حماية البيئة بعدا دوليا من أجل تكثيف الجهود لتحقيق الأهداف البيئية على سبيل المثال منظمة السلام الأخضر* التي تمتلك عدة مكاتب دولية حول العالم تضغط من خلالها على المؤسسات والحكومات عن طريق الطرق السلمية، كالتحرك المباشر وجمع مؤيدين حول القضايا البيئية والعمل على إصدار دراسات وبحوث علمية مشتركة لمعالجة التأثيرات السلبية¹. كما تساهم الجمعيات في توجيه نر وسائل الإعلام والمستهلكين لضرورة حماية البيئة من الممارسات الفاضحة من طرف المؤسسات الاقتصادية الملوثة، وقد تلجأ لرفع دعاوى قضائية في الحالات التي تتطلب ذلك. كما تساهم وسائل الإعلام في الضغط على المؤسسات من خلال التغطية الإعلامية للأنشطة السلبية التي تمارسها المؤسسات الملوثة بغية تشويه سمعتها وكشف الأضرار الناجمة عن أنشطتها البيئية.

ك- الهيئات القطاعية والعمومية: تجمع المؤسسات الناشطة في نفس القطاع الاقتصادي بهدف التعاون على حل مشاكل القطاع أمام السلطات العمومية والتي أبرزها مسؤوليتها تجاه البيئة، وتعمل على تطوير الأدوات التنظيمية للسياسة البيئية، كما تساهم بعض الهيئات إلى نشر الوعي البيئي للمؤسسات الملوثة من خلال وضع وتطوير التنظيمات والنصوص التشريعية، وقد تمنح إعانات للشركات التي تقوم بالإستثمار في تكنولوجيا للصديقة للبيئة وفي وحدات إعادة التدوير.

3- الفرص الاقتصادية:

ترغب المؤسسة في إقتناص بعض الفرص الاقتصادية عبر إدماج الإهتمامات البيئية من خلال ما يلي:

أ- التحفيز التسويقي: تركز المؤسسة على إظهار إهتمامها ومسؤوليتها بإلتزاماتها البيئية بأن منتجاتها صديقة للبيئة وهذا بغية تحسين سمعتها وزيادة زبائنها.

* منظمة السلام الأخضر: (تعرف أيضا باسم غرينبيس أو بالإنجليزية **Greenpeace**) هي منظمة بيئية عالمية غير حكومية، تملك مكاتب في أكثر من أربعين دولة في العالم مع هيئة تنسيق دولية في أمستردام، هولندا. تحدف منظمة السلام الأخضر إلى: «ضمان قدرة الأرض على تغذية الكائنات الحية بكافة تنوعها»، وبذلك تركز في حملاتها البيئية على قضايا ذات أهمية عالمية، مثل: ظاهرة الإحتباس الحراري، والتعدي على الغابات، والصيد الجائر، والصيد التجاري للحيتان، وهندسة الجينات، ومناهضة جميع القضايا النووية. ولتحقيق أهدافها؛ تستخدم المنظمة عدة طرق سلمية مثل التحرك المباشر، وجمع مؤيدين حول القضايا البيئية والعمل على إصدار بحوث ودراسات علمية. ولا تقبل المنظمة التمويل من الحكومات أو الشركات أو الأحزاب السياسية، وهي تعتمد على 2.9 مليون فرد داعم لها على مستوى العالم إضافة إلى المنح التي توهب للمنظمة.

¹ بلعسل بنت نبي ياسمين، عمروش الحسين، دور منظمة السلام الأخضر في تفعيل المواطنة البيئية، مجلة صوت القانون، المجلد 08، العدد 02، 2022، ص: 358.

ب-الميزة التنافسية: إن إشتداد المنافسة ورغبة المؤسسات في التميز ألزم المؤسسات على إتباع سلوك بيئي مسؤول الذي يعتبر وسيلة للتمييز للمنتجات المنافسة.

ج-المردودية: إن إستغلال التكنولوجيا النظيفة وإعادة تدوير النفايات يمكن المؤسسة من الاقتصاد في المواد الأولية وفي الطاقة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأرباح نتيجة تخصيص تكاليف الإنتاج وبالتالي الإستحواذ على الحصة السوقية للمنافسين.

4-أخلاق المديرين:

لأخلاقيات القادة دور هام في ترسيخ السلوك والثقافة البيئية في شركاتهم، الأمر الذي يساهم في نشر الوعي البيئي لدى العاملين وبالتالي تتكاثف الجهود من أجل المحافظة على البيئة وحمايتها.

5-العوامل الموقفية:

العوامل الموقفية تلعب دورا كبيرا في تبني المؤسسات لسلوك حماية البيئة ومن هذه العوامل نجد:

أ-عمر المؤسسة: لعامل الزمن أثر في إهتمام المؤسسة بالبيئة، فالمؤسسات حديثة النشأة هي الأكثر تلاؤما مع متطلبات حماية البيئة وأكثر مرونة مقارنة بالمؤسسات القديمة، نظرا لقدرتها على تغيير سلوكياتها البيئية السلبية والتكيف مع محيطها ومسايرة التطورات الحاصلة في مجال البيئة، وقدرتها على مواكبة التكنولوجيا الحديثة.

ب-حجم المؤسسة: حجم المؤسسة يتحكم في تحديد سلوكها البيئي حيث نجد أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ونظرا لصغر حجم نشاطاتها فهي أقل إضرار بالبيئة مقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي تعتبر أكثر إضرار بالبيئة، فهي لا تجد صعوبات في مراعاة العامل البيئي في نشاطها نظرا لقدرتها على توسيع إستثماراتها البيئية مما يمكنها من التعامل مع المسائل البيئية بأكثر مرونة، وتعتبر المؤسسات من الحجم الكبير أكثر عرضة للضغوطات من طرف الأطراف ذات المصلحة لتأثيرها الكبير على الوسط البيئي الطبيعي.

ج-قطاع النشاط: هناك قطاعات إقتصادية نشاطاتها مصنفة كأكثر تلويث للبيئة كالصناعات التحويلية وغيرها، فعلى المؤسسات التي تنتمي لمثل هذه القطاعات دمج العامل البيئي في مختلف أنشطتها الاقتصادية.

وهناك عوامل موقفية أخرى تعتبر كمحدد للسلوك البيئي كالإنتساب الدولي للمؤسسات العالمية، التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة والمرونة الصناعية للمؤسسة.

ثانيا: التحديات البيئية المؤثرة في السلوك البيئي

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن مجموعة من التحديات تؤثر على سلوكها البيئي، ومن أبرز هذه التحديات نجد¹:

1-التحديات المرتبطة بالمياه: أثناء مزاولة المؤسسة الاقتصادية لأنشطتها يتعين عليها الأخذ في الاعتبار أن حماية المياه من التلوث يعد رهان بيئي يجب كسبه، حيث يمثل استهلاك المياه وتأثيرها على عمليات الإنتاج تحديًا بيئيًا. ويمكن لتلك المؤسسات كسب الرهان البيئي وتحقيق التوازن من خلال ترشيد استهلاك المياه واستخدام تقنيات إعادة تدوير المياه لضمان سيرورة النشاط الاقتصادي.

2-التحديات المرتبطة بالطاقة: حتى تكسب المؤسسة الاقتصادية رهان الطاقة عليها إحلال الطاقة غير المتجددة مثل الطاقة الأحفورية بالطاقة المتجددة أثناء القيام بمختلف العمليات الإنتاجية، وذلك كون أن الأولى تتميز بالندرة وتأثيرها السلبي على البيئة، والثانية أنها أبدية وصديقة للبيئة تساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

3-التحديات المرتبطة بالنفايات: النفايات هي المخلفات والبقايا الناتجة عن ممارسة المؤسسة الاقتصادية لأنشطتها. فعلى المؤسسة التقليل من حجم النفايات واختيار طرق معالجة صديقة للبيئة، لتفادي تأثيرها السلبي على البيئة والمحيط الاقتصادي والاجتماعي. فعلى المؤسسة مواجهة هذا التحدي بإعتماد سياسة إعادة التدوير للمخلفات لإعادة استخدامها مرة أخرى.

4-التحديات المرتبطة بتغيرات المناخ: ينتج عن أكثر الأنشطة التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية انبعاثات للغازات التي تتسبب في مشكلات بيئية كالتغير في المناخ من خلال ثقب الأوزون والاحتباس الحراري وغيرها. فالمؤسسة مجبرة على كسب هذا التحدي بالعمل على التقليل من الانبعاثات المتأتبة من أنشطتها مثل ثاني أكسيد الكربون وأكسيد النيتروجين، من خلال اعتماد تقنيات وعمليات تنتج كميات أقل من هذه الانبعاثات.

ثالثا: ردود فعل المؤسسات تجاه التحديات البيئية

تفاعل المؤسسات بشكل مختلف مع التحديات البيئية، نتج عنه ثلاث أنواع من الردود كالتالي²:

¹ حولية بحري، حورية بورعدة، التحديات البيئية المؤثرة في السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تجارب المؤسسات الجزائرية في تطبيق النظام البيئي، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 01، العدد01، 2018، ص ص: 71، 72.

² بظاهر بختة، محمد بوطلاعة، المسؤولية البيئية ومدى فعاليتها في تحسين سلوك المؤسسة إجماع التحديات البيئية التي تواجهها - دراسة حالة سونلغاز وحدة مستغام ومؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغام- مجلة الباحث الاقتصادي، العدد05، 2018، ص: 94.

1-المؤسسات الطوعية (ذات الوعي التام): هي مؤسسات تعي أهمية التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة في التنمية، بالإضافة إلى توقعات الأطراف ذات المصلحة، وهي على وعي وإدراك تام بضرورة مواجهة التحديات البيئية من منطلق مسؤوليتها البيئية، بالتالي تعمل هذه المؤسسات على تطوير برامج داخلية لتحقيقها، مدركة الخطورة التي تشكلها التحديات البيئية على استمراريتها.

2-المؤسسات الموافقة للتشريع: هذا النوع من المؤسسات يحترم القوانين والتشريعات البيئية ويلتزم بها، لكن هذا الإلتزام جاء بناءً على الضغط القانوني وليس من وعي بيئي متقدم. هذا الصنف من المؤسسات رغم إدراكه للتحديات البيئية إلا أنه لا يتخذ مبادرات خاصة، بل ينتظر الإجراءات القانونية الإجبارية.

3-المؤسسات في الحد الأدنى: يشكل هذا الصنف من المؤسسات الشريحة الأكبر، تركز بشكل أساسي على تحقيق الأرباح دون إعتبار للبيئة، وتحمل القيود البيئية والتحديات البيئية المحتملة، فالمؤسسات في هذا الصنف تقتصر جهودها على الامتثال الأدنى للقوانين والتشريعات البيئية، بسبب اعتقادها بأن الاهتمام بالبيئة يشكل عبئا ماليا¹.

المطلب الثالث: مظاهر السلوك البيئي ومتطلبات إنتهاجه

أولاً: مظاهر السلوك البيئي

مظاهر السلوك البيئي هي إنعكاس للتبني الإرادي للسلوك البيئي من طرف المؤسسة، وهو عبارة عن تطبيق لتوجهاتها وسياساتها البيئية في مختلف جوانب أنشطتها، من بين تلك المظاهر: الإنتاج النظيف، التصميم البيئي، الإلتصال البيئي، التوزيع الأخضر، البحث والتطوير البيئي.

1-الإنتاج الأنظف: ظهر مصطلح الإنتاج الأنظف سنة 1990 من طرف البرنامج البيئي للأمم المتحدة UNEP وعرف على أنه "التطبيق المستمر لإستراتيجية متكاملة لحماية البيئة على العمليات والمنتجات والخدمات بغرض زيادة الكفاءة البيئية والحد من المخاطر التي يتعرض لها الإنسان والبيئة"².

يهدف الإنتاج الأنظف إلى دمج الاعتبارات البيئية قبل وبعد العملية الإنتاجية وخلال فترة دورة حياة المنتج. هذا المفهوم يختلف عن الإنتاج التقليدي، كونه يتجنب الإضرار بالبيئة بدلا من علاج الضرر بعد حدوثه³. مما يجعل

¹ Leila Temri, Innovation technologiques environnementales dans les petites entreprises: proposition d'un modèle d'analyse, revue innovations, N° : 34, France, 2011, p:374.

² مولحسان آيات الله، مرعوش إكرام، السلوك البيئي: توجه حتمي للمؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 02، 2017، ص:89

³ بوحيلة إلهام، دور تكنولوجيات الإنتاج الأنظف في حماية البيئة من التلوث -دراسة حالة الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب AQS-، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 22، 2020، ص: 368.

عملية الإنتاج حكيمة وإقتصادية.

2-التصميم البيئي: عرف التصميم البيئي على أنه: "كعملية تقوم بتطوير منتج يستجيب للتكاليف والأداء والجودة والصفات البيئية للمنتج من خلال دمج الجوانب البيئية في عملية هندسة تصميم المنتج¹.

فالمفهوم الرئيسي للتصميم البيئي هي تصميم وتطوير منتجات خضراء لا تحدث أي ضرر في البيئة في مختلف مراحل دورة حياتها، سواء خلال عملية الإنتاج أو ما بعد الاستخدام أو الإستهلاك، أي أن هذه العملية تهدف إلى إنتاج منتجات خضراء تحافظ على التوازن بين تلبية احتياجات المستهلك والمساهمة في الاستدامة البيئية².

3-الاتصال البيئي: يعرف الاتصال البيئي بأنه ذلك الاتصال الذي يأخذ بعين الاعتبار الجوانب البيئية والاجتماعية والمجتمعية في الرسائل الاتصالية وطرق نقلها التي توجهها المؤسسة الاقتصادية للأطراف ذوي العلاقة بها والتي تعكس إلتزامها إبتجاههم³. ولالاتصال البيئي أنواع نذكر منها⁴:

أ-الاتصال الإشهاري الأخضر: وهو وسيلة لإقناع الجماهير بقيمة المنتج الأخضر التابع للمؤسسة.

ب-الرعاية الخضراء: فيها تقوم المؤسسة باتصالات غير تجارية تتمثل في تمويل الأنشطة المحبة للبيئة.

ج-الاتصال المكتوب: تدون فيه السياسات البيئية المتبعة في المؤسسة والنتائج المتوصل إليها بعد تطبيقها.

4-التوزيع الأخضر: يتضمن توزيع المنتجات الخضراء نظام التوزيع ذو اتجاهين بدلا من النظام التقليدي، ويقوم على أساس تقوية العلاقة مع الزبائن والموردين لاستمرار العلاقة بين الطرفين التي تتيح وتسهل عملية إعادة المخلفات أو بقايا المواد المستعملة كالعبوات الفارغة وأكياس البلاستيك والأوراق إلى مكان إنتاجها أو بيعها، بالإضافة إلى اعتماد أساليب النقل ذات الصلة بالبيئة⁵.

¹ kun Mo Lee,& Pil Ju Park, Eco-design Best Practice of ISO/TR 14062, Eco-Product Research Institute (ERI), Ajou University, Korea. 2005, p:03

² أحمد مساعدي، ومحمد الطاهر دربوش، دور عناصر المزيج الترويجي الأخضر في توجيه سلوك المستهلك الجزائري نحو إستهلاك المنتجات الخضراء -دراسة عينة من زبائن أسواق مدينة تبسة. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 2021، ص: 485،486.

³ البر كلثوم، دور الاتصال البيئي في المؤسسات الاقتصادية من أجل تحسين البيئة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 03، 2015، ص: 98.

⁴ حولية يحي، حورية بورعدة، مرجع سابق، ص: 66.

⁵ دفرور عبد المعمر، الاستراتيجيات التسويقية في ظل تبني المزيج التسويقي الأخضر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 07، 2014، ص: 85.

5- البحث والتطوير البيئي: يستند إلى جمع البيانات وتحليلها لتحديد الفجوات في العلاقة بين المؤسسة والبيئة، مما يؤدي إلى تطوير سياسات وتقنيات تكنولوجيا جديدة تساهم في تحسين الأداء البيئي وتخفيض التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية. قيام المؤسسة بالبحث والتطوير البيئي يمكنها من¹:

- البحث عن الأمن في خضم الأسواق التي تدخلها وتعطيها فرصة متابعة التطور التكنولوجي لأسواقها؛
- تطوير قدرة إنتاجية متجددة تستجيب غالباً للضغوطات المختلفة، في حال وجود منافسة هامة والمؤسسة عليها البقاء من خلال تطوير وتحديد مستمر لتقنياتها ومنتجاتها.

ثانياً: متطلبات إنتهاج السلوك البيئي في المؤسسات الاقتصادية

هناك مجموعة من الآليات التي تعكس ممارسات يتحقق من خلالها السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية من بينها يلي²:

1- نظام الإدارة البيئية: إن نظام الإدارة البيئية لا يعتبر من الأدوات الإدارية الصارمة، بل هو نظام يتيح للمؤسسات التعامل بمرونة مع مختلف التحديات البيئية وتحقيق أداء بيئي أفضل، ويعرفها المعهد البريطاني للتقييس على أنها: "الإجراءات التنظيمية، المسؤوليات، الممارسات، العمليات والموارد من أجل تحديد وتطبيق السياسة البيئية"³.

يعد نظام إدارة البيئة نهجاً جديداً يدعم مبادرات الإستدامة البيئية والتنمية المستدامة، حيث يركز هذا النهج على دمج الاهتمام بالبيئة ضمن جميع الأنشطة داخل المؤسسة. كما قامت الهيئات الدولية بوضع مواصفات لبناء نظام الإدارة البيئية داخل المؤسسات ومن أبرزها مواصفة ISO 14001. تتمثل مظاهر إنشاء نظام إدارة بيئية وفقاً لمواصفة ISO 14001 في عدة نقاط أهمها: تحديد وتحليل الآثار والمظاهر البيئية، وضع سياسة بيئية للمؤسسة، الإلتزام بالتشريعات والتنظيمات البيئية، تحديد برامج بيئية لتحسين الأداء البيئي بشكل مستمر، وكذا تحسين جودة الاتصال البيئي والتحكم في حالات الأخطار البيئية.

2- نظام المحاسبة البيئية: يعتبر نظام المحاسبة البيئية مفهوماً بيئياً جديداً يعكس سلوك المؤسسات الاقتصادية تجاه البيئة من خلال مجموعة ممارسات محاسبية محددة. يهدف هذا النظام إلى قياس وتحليل التكاليف البيئية المرتبطة

¹ عائشة سلمى كيجلي، مرجع سابق، ص: 107.

² مواعي بحرية، البعد البيئي مسار جديد للمؤسسة الاقتصادية نحو التنمية المستدامة، (مع الإشارة إلى تجارب بعض الشركات في الدول المتقدمة)، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 16، العدد 01، 2017، ص: 79-80.

³ العكازي فاطمة الزهراء، مرزوق عاشور، مساهمة تطبيق نظم الإدارة البيئية أيزو 14000 في تحسين الأداء التنافسي للمنظمات الصناعية -دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف-، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2019، ص: 660.

الفصل الأول: الإطار النظري للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية

بالتلوث، ل يتم دمجها في تكلفة المنتج النهائي. هذا التوجه يساهم في زيادة مصداقية وشفافية المعلومات المالية والمحاسبية، ويساعد العديد من الأطراف المعنية مثل الملاك والمستثمرين والحملة والدائنين على اتخاذ قرارات أكثر رشادة.

الإهتمام المتزايد بالمحاسبة البيئية يأتي من أهمية دمج تكاليف التلوث ضمن التكلفة الكلية للمنتج، فعملية خفض هذه التكاليف تساهم في تقليل تكلفة المنتج، مما يحقق هامش ربحي معتبر ويضمن تحقيق عوائد مرتفعة للمؤسسات. بالإضافة إلى ذلك، يساهم هذا النظام في بناء ثقة أكبر بين المؤسسة والمجتمع من خلال إنتهاج سلوكيات بيئية تعزز من الاستدامة البيئية، مما يجعل المؤسسة تعتبر "صديقة للبيئة".

3- نظام الجباية البيئية: يشتمل نظام الجباية البيئية على ضرائب ورسوم بيئية تفرضها الحكومات على الأفراد والمؤسسات الملوثة للبيئة، وكذلك على إعفاءات وتحفيزات جبائية للمؤسسات التي تعتمد تقنيات صديقة للبيئة.

فالضرائب البيئية عبارة عن مدفوعات مالية إلزامية غير مستردة يتم تحويل ريعها إلى خزانة الدولة، وغالبا ما تستخدم لأغراض غير مباشرة ذات صلة بأسباب فرضها، حيث تفرض لتعزيز مبدأ "الملوث يدفع"، الذي يلزم المتسببين في التلوث بتحمل تكاليف إزالته. أما الرسوم البيئية، فهي رسوم مالية تُفرض على استخدام الموارد البيئية. وأما بالنسبة للحوافز والإعفاءات، فهي تتضمن إعفاءات دائمة للأنشطة الاقتصادية التي تعتبر صديقة للبيئة، وإعفاءات مؤقتة تستخدم لتشجيع ومساعدة المؤسسات في بداية نشاطها. بالإضافة إلى الحوافز البيئية التي تمنح كتشجيع للمؤسسات على إستيراد التكنولوجيا الصديقة للبيئة، مثل الإعفاءات الجمركية على التجهيزات البيئية المستوردة¹.

وبالتالي تعتبر المؤسسة التي تحترم وتستجيب للقوانين والتشريعات البيئية على أنها مؤسسة تنتهج سلوكا بيئيا يساهم في حماية البيئة والمحافظة عليها.

¹ عائشة بن عطا الله، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات دول شمال افريقيا يومي 6 و7 نوفمبر 2012، ص: 11.

خلاصة:

تم التوصل في هذا الفصل إلى أن موضوع حماية البيئة أصبح محل اهتمام دولي، حيث يرتبط بشكل وثيق بمفهوم التنمية المستدامة. هذا الأسلوب الجديد في التنمية يأخذ في الاعتبار الأبعاد الاجتماعية والبيئية بالإضافة إلى الأبعاد الاقتصادية، وأنه في ظل تنامي التشريعات البيئية التي أصبحت أكثر تهديدا والأدوات الاقتصادية التي أصبحت أكثر تحفيزا، أدركت المؤسسات الاقتصادية أهمية البيئة وضرورة الحفاظ على استدامتها، مما دفع بالمؤسسات الملوثة إلى دمج البعد البيئي في استراتيجياتها التسييرية وخططها الاقتصادية وفقا لسياساتها البيئية، هذا الإجراء يعبر عن سلوك المؤسسة تجاه البيئة، يمكنها من الحفاظ على البيئة وعلى البقاء، وضمان مكانتها في السوق.

ويعتبر السلوك البيئي الذي تتبعه المؤسسات الاقتصادية موضوع اهتمام لمختلف الأطراف ذوي المصلحة، ويعتبر وسيلة ضغط عليها، خاصة مع انتشار الوعي البيئي. هذا الوضع دفع بالمؤسسات الملوثة نحو اتخاذ سلوك بيئي إيجابي يركز على استخدام الموارد الطبيعية بشكل مستدام والبحث عن بدائل لها، مثل الطاقات المتجددة أي اعتماد سلوك أكثر مسؤولية تجاه البيئة. وتتأثر المؤسسة بجملة من العوامل تحدد سلوكها تجاه التحديات البيئية، ودرجة إلزامها البيئي.

الفصل الثاني

دور النظم المحاسبية والنظم الجبائية

في حماية البيئة

تمهيد:

في السنوات الأخيرة زادت الأحداث البيئية من وعي واهتمام المجتمع بالمحافظة على جودة البيئة، وخاصة دور المؤسسات الاقتصادية ومسئوليتها تجاه البيئة لما لأنشطتها الاقتصادية من تأثير على البيئة، وأدى ذلك إلى اهتمام الحكومات والمنظمات المهنية المحاسبية بهذا الموضوع بالتدخل من خلال سن قوانين وتشريعات بيئية من شأنها حماية البيئة عن طريق النظم المحاسبية والنظم الجبائية، وكذا إتخاذ خطوات ومبادرات من شأنها تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تبني سلوك بيئي واعي اتجاه البيئة.

وستتناول في هذا الفصل العناصر التالية:

المبحث الأول: دور النظام المحاسبي المالي في حماية البيئة

المبحث الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في التأثير على المحاسبة البيئية والمساهمة في حماية البيئة

المبحث الثالث: دور النظام الجبائي في حماية البيئة

المبحث الأول: دور النظام المحاسبي المالي في حماية البيئة

تم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية النظام المحاسبي المالي في المطلب الأول، وتم تناول تعريفه ومجال تطبيقه وكذا خصائصه وأهدافه، وجاء المطلب الثاني ليتناول ماهية المحاسبة البيئية من حيث تعريفها وأسباب ظهورها وكذا أهدافها ومعوقات تطبيقها، وتناول كذلك المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي، وفي المطلب الأخير تم تناول القياس والإفصاح المحاسبي البيئي حيث تم التعرف على العناصر المحاسبية البيئية، تعريف القياس المحاسبي البيئي وتحديد أساليبه، وإلى تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي وتحديد طرقه وآلياته.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

1-تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون رقم 07 - 11 في المادة 03 النظام المحاسبي المالي (SCF) كآلي: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته (أداءه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية¹. من التعريف السابق نستخلص خصائص المحاسبة المالية وهي كالتالي:

- نظام لتنظيم المعلومة المالية؛

- كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية؛

- معلومات يمكن قياسها عددياً (رقمياً) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛

- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية (وفق المعايير الدولية)؛

- قياس أداء الشركة من خلال جدول حسابات النتائج أو قائمة الدخل؛

- قياس وضعية الخزينة (جدول التدفق النقدي) أو قدرة الشركة على توليد النقدية وما يماثلها؛ يتم إعدادها (الكشوف المالية) في نهاية السنة في نهاية الفترة المحاسبية -مبدأ الدورية -.

2-مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07 - 11، فوفقاً للمادة 2 منه فإن النظام المحاسبي

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم: 07-11 المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي، المادة: 03، ص: 3.

المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية. أما المادة 4 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم¹:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها وفقاً للمادة 5 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانياً: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

1- أهداف النظام المحاسبي المالي: أهداف النظام المحاسبي المالي تتلخص فيما يلي²:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليكون متوأكبا مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية؛
- الوصول إلى الشفافية والمصدقية في عرض المعلومات لتحقيق الثقة والعقلانية؛
- جعل القوائم المالية المحاسبية وثائق دولية، بحيث تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية تتمتع بالثقة والشفافية من شأنها تشجيع المستثمرين وإتاحة متابعة أموالهم؛
- السماح بتسجيل مجموع تعاملات المؤسسة بطريقة شاملة وموثوق بها، وإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛
- تقديم صورة صادقة عن أداء المؤسسة ووضعيتها المالية، والتغيرات التي تطرأ عن الوضعية المالية؛
- توفير معلومات تساعد على فهم أفضل، لاتخاذ القرارات وإدارة المخاطر لجميع الأطراف في السوق.

2- أهمية النظام المحاسبي المالي: تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص: 3.

² عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، 2014، ص: 28

³ عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص: 89.

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

- توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلل من حالات التلاعب والغش المحاسبي؛
- يستجيب ويلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات، وتحسين تواصلها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسهل عمليات تدقيق الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يضمن تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا بنسبة كبيرة، مما يزيد من شفافية الحسابات وتعزيز الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية موثوقة من قبل المؤسسة؛
- تمكين جميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة البيئية

أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية:

في ظل سعي المؤسسات الاقتصادية إلى تحسين سلوكها البيئي وإظهار مدى التزامها بالنظم والقوانين البيئية نتيجة الضغوطات التي تمارسها المنظمات المهنية والهيئات الحكومية ذات الصلة بالبيئة، ولتحقيق ذلك، يتعين على تلك المؤسسات دمج القضايا البيئية إلى المحاسبة بفروعها، ما أدى إلى نشوء ما يعرف بمحاسبة البيئة.

1- أسباب ظهور المحاسبة البيئية: تعود أسباب ظهور المحاسبة البيئية إلى الضغوط التي فرضتها المنظمات الدولية على المؤسسات لتعزيز اهتمامها بقضايا حماية البيئة وتنميتها، وذلك من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة، تتمثل هذه الضغوط في العوامل التالية¹:

أ- ضغوط سلسلة القيمة: تتمثل في الإجراءات التي تمارسها المؤسسات الدولية كبيرة الحجم، على عملائها ومورديها

¹ حسن أحمد شحاتة، محاسبة التلوث البيئي ومخاطر الطاقة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، مصر، 2007، ص ص: 38-39.

- لحثهم على الالتزام بنظم الإدارة البيئية التي تصدر عن منظمة التوحيد القياسي للمنتجات ما يعرف بـ "ISO"؛
- ب- ضغوط الإفصاح:** يمارسه الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة، بهدف حثها على ضرورة الإفصاح على الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية، أو إتباع الإفصاح الإختياري في تقارير الأداء البيئي بما يعرف بمبادرات الإفصاح العالمية؛
- ج- ضغوط مالية:** تشمل مجمل الضغوط الناجمة عن زيادة الوعي العالمي بأهمية المسؤولية الإجتماعية للإستثمارات، ونظم تصنيفها؛
- د- ضغوط قانونية:** تمارسها الجهات الرقابية والقانونية في الدول على المؤسسات الصناعية الملوثة، بهدف تقليل نسب المواد الخطرة والملوثة للبيئة، وكذا التقليل من معدلات إنبعاثات الغازات السامة؛
- هـ- ضغوط ضريبية:** تتمثل في القيمة الضريبية التي تفرضها الدول والحكومات على المؤسسات لتحفيزها على عدم إستخدام المواد المضرة بالبيئة، وغيرها من الضرائب التي تهدف إلى الحد من التلوث البيئي؛
- و- ضغوط تجارية والإتفاقيات الدولية:** وهي مختلف القيود التجارية والاتفاقيات التي تمارسها المنظمات العالمية لغرض الحد من التلوث البيئي.

ولقد تزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي بدمج المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي، وبتزايد إهتمام الحكومات والمنظمات الدولية المهنية والأكاديمية بالبيئة والتنمية المستدامة من خلال إعداد بحوث ودراسات نظرية وتطبيقية على البيئة والمحاسبة عنها، مما برر وجود محاسبة بيئية وفقاً للقوانين الدولية والمحلية.

2- تعريف المحاسبة البيئية:

تعددت التعريفات للمحاسبة البيئية نذكر منها:

يقصد بالمحاسبة البيئية هي تحديد وقياس كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية، واستخدام هذه المعلومات في صنع القرارات والهدف هو تخفيض الآثار البيئية السالبة للأنشطة والأنظمة، وهي تستند أساساً على دعم مدراء الأعمال والوكالات الحكومية¹.

وعرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) 1975 المحاسبة البيئية بأنها "تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والافصاح عن معلومات التكاليف البيئية والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية"².

¹ ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية الاطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد -دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصنفي البصرة)، كلية الادارة والاقتصاد، البصرة، بغداد، 2009، ص: 4.

² Vasanthe genaya gamourthy and al, Environment accounting management,international journal of accounting, management of

وقد عرف معهد المحاسبة الكندي عام 1999 المحاسبة البيئية بأنها: "تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات الادارية ثم توصيل تلك المعلومات الى الأطراف المعنية"¹. كما عرفت بأنها "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها، عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)"². ويمكن القول بأن المحاسبة البيئية بأنها إمتداد للمحاسبة المالية التقليدية، حيث تركز على قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها لإستخدامها في عمليات إتخاذ القرارات، وتستفيد منها الأطراف ذات المصلحة. فمصطلح "محاسبة التكاليف البيئية" يعبر عن تقديم تقييم نقدي لأنشطة المؤسسة في مجال البيئة، حيث يعتبر ترجمة لجميع الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة إلى بيانات مالية ونقدية. ويتم ذلك من خلال تسجيل هذه الأنشطة وفقاً لأساليب محاسبية محددة، بهدف توضيحها في القوائم المالية، من أجل معرفة درجة الإلتزام البيئي للمؤسسة"³.

ثانياً: أهداف المحاسبة البيئية ومعوقات تطبيقها

1-أهداف المحاسبة البيئية: تهدف المحاسبة البيئية في المؤسسة الى توفير جميع المعلومات البيئية لكل الأطراف الداخلية والخارجية، وكذا وجميع أصحاب المصالح، بالإضافة إلى تحقيق الأهداف التالية⁴:

- إعداد بيانات التكاليف الإجمالية التي تهدف للحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يمكن للمؤسسة من متابعة تطورها من فترة لأخرى، واتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق فعالية أكثر؛
- إعداد التقارير حول النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية؛
- توضيح المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة، من أجل ضمان استمراريتها؛
- عرض المنافع والوفورات البيئية التي قامت المؤسسة بتخصيصها كل فترة مالية.

وهناك من يرى أنه يمكن تلخيص هذه الأهداف كما يلي⁵:

vol3, decemeber 2012,p:147.

¹ ناريمان عبد الجواد، المحاسبة الخضراء، مجلة مال واعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، فلسطين، العدد 2، 2012، ص: 10.

² إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على الشركة العامة للإسمنت الشمالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 6، عدد خاص بمناسبة نهاية الألفية الثانية، بغداد، 1998، ص: 34.

³ إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار المنهل للنشر والتوزيع، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص: 180.

⁴ وقام ملاح، مرجع سابق، ص: 276.

⁵ European environmental agency , environmental recent developement in tools for intergration :taxes , environnement issues series, N18,November 2000, p:120.

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

- قياس المساهمة البيئية الصافية للمشروع، من خلال مقابلة التكاليف البيئية بالمنافع البيئية التي تعود على أطراف المجتمع؛
 - توفير المعلومات اللازمة حول التأثيرات البيئية الخاصة بأحداث وخطط المؤسسة وسياساتها، بهدف تحقيق رقابة فعالة على أنشطتها البيئية؛
 - مساعدة الجهات المسؤولة على مراقبة الأداء البيئي للمؤسسة؛
 - دعم عمليات اتخاذ القرارات على المستوى الكلي، من خلال تحديد آثار النشاطات الاقتصادية القطاعية على البيئة وبالتالي المساهمة في بلورة توجهات سياسات التنمية المستدامة؛
 - تمكن من تحديد الموارد الطبيعية ومصادرها، والتغيرات التي تطرأ عليها؛
 - توفر المحاسبة البيئية معلومات بيئية على ضوءها يتم إعداد وتطوير مؤشرات البيئة والتنمية المستدامة.
- 2- معوقات تطبيق المحاسبة البيئية:** أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية تتلخص فيما يلي¹:
- قلة وضعف الوعي البيئي؛
 - عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين واضحة وصریحة تتعلق بالمسؤولية البيئية؛
 - مشكلة القياس المحاسبي: المتمثلة في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسه بوحدات نقدية، من أجل تحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛
 - مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة: والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي، وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها، أو يحجم الأضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال: الأضرار الصحية التي قد تسببها أنظمة الاتصالات الخلوية؛
 - مشكلة حصر الأضرار البيئية: يمكن أن تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لا مجرد أضرار محدودة، مثال: إنتاج منتوجات قد تسبب عدة حالات تلوث، كالمشاكل الصحية المزمنة للإنسان، مما تشكل صعوبة في قياس الأضرار بوحدات نقدية؛
 - مشكلة التكلفة: إن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على القدرة التنافسية الحالية، ويؤدي إلى رفع تكاليف المنتجات، وبالتالي أسعارها، مما قد يضعف القدرات التنافسية على مستوى التبادل الدولي؛

¹ عفاف إسحاق أبو زر، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلاديفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007، ص: 430.

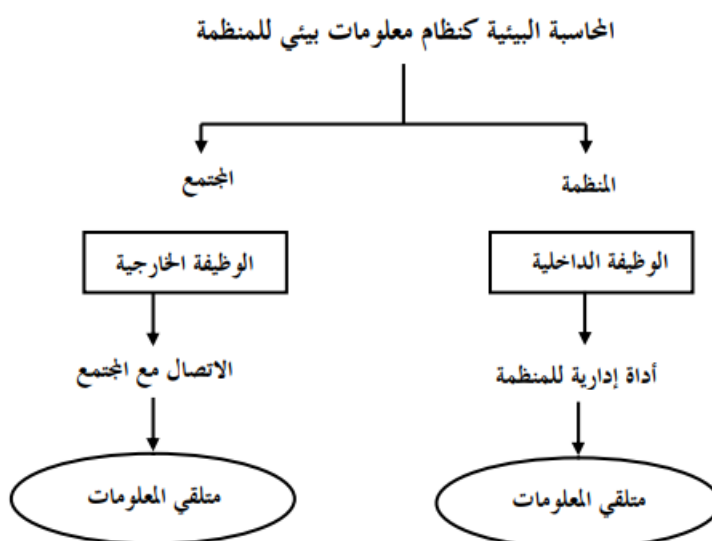
الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

- مشكلة الموضوعية في تقديم المعلومات: حيث أن العامل البشري غالبا ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي في تقديم معلومات بيئية مهمة مثلا عن التلوث البيئي.

ثالثا: المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي

تصنف العمليات المتوقعة أن تتأثر بالمحاسبة البيئية إلى وظيفتين: داخلية وخارجية. تعمل الوظيفة الداخلية للمحاسبة البيئية على إدارة المصروفات البيئية وتحليل الآثار المرتبطة بتكاليف المعايير البيئية، بالإضافة إلى تعزيز الاستثمارات ذات الكفاءة والفعالية البيئية. أما الوظيفة الخارجية للمحاسبة البيئية، فتساعد على توصيل جميع المعلومات البيئية للأطراف الخارجية، من أصحاب المصالح المختلفة لإتخاذ القرارات. ويوضح الشكل التالي المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي للمؤسسة¹.

الشكل رقم (1.2): يبين المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي.



المصدر: عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة ببها، العدد 02، 2003، ص: 333.

بالنسبة للاستخدام الداخلي يتمثل بداية باختيار أهداف المؤسسة، ومن ثم تحديد وقياس التكاليف البيئية المتعلقة بالحفاظ على البيئة، وتحليل المبالغ المستترة من أجل تحسين كفاءة الأداء البيئي وتعزيز نمو المؤسسة، بالإضافة إلى إقامة نظام إدارة بيئية دقيق. أما بالنسبة للإستخدام الخارجي لمعلومات المحاسبة البيئية، فيتم ذلك من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، وهو مؤشر لتقييم السلوك البيئي للمؤسسة، وعندما يتم نشر تفاصيل التكاليف

¹ عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، العدد 02، 2003، ص: 333.

البيئة وربطها بالأنشطة التشغيلية، يمكن لمتلقي المعلومات معرفة كيفية تعامل المؤسسة فيما يتعلق بالمحافظة على البيئة، مع أنه ينبغي التأكد من فائدة المعلومات التي يتم نشرها خارجياً لمستخدميها.

المطلب الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

أولاً: العناصر المحاسبية البيئية:

تتمثل عناصر المحاسبية البيئية كالتالي¹:

1- التكاليف البيئية: في أغلب الدراسات التي تم الاعتماد عليها، لوحظ أن أغلبها تركز على التكاليف البيئية فقط دون التركيز على العناصر المحاسبية الأخرى، والسبب في ذلك يعود إلى أن المؤسسات تعمل على إنفاق مبالغ مالية معتبرة في سبيل تحقيق بعدها البيئي، فوفقاً لهذا تعرف "التكاليف البيئية" بأنها التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناشئ عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة.

2- الإيرادات البيئية: تعرف "الإيرادات البيئية" بأنها كل ما يعود على المؤسسة ذاتها، من خلال القيام بالأنشطة التي لها آثار إيجابية على البيئة، وتتمثل هذه الإيرادات في:

- قيمة الزيادة في كمية المبيعات مقومة بسعر السوق، والتي ترجع إلى زيادة الطلب على منتجات المؤسسة، الناتجة عن الالتزام البيئي بإنتاج منتجات صديقة للبيئة؛

- قيمة التخفيض في تكاليف المواد الخام، الناتجة عن استخدام مواد أقل ضرراً بالبيئة، وكذلك التخفيض في تكاليف الطاقة، نتيجة استخدام مصادر طاقة أقل تلوثاً للبيئة؛

- قيمة التخفيض في علاج العاملين، نتيجة الالتزام بأنشطة التوافق البيئي؛

- قيمة التخفيض في تكاليف التعويضات، التي تتحملها المؤسسة نتيجة الحد من الانبعاثات.

كما يضاف لها قيمة المزايا النقدية التي تحصل عليها المؤسسة كإعانات مالية من طرف الجمعيات، أو من طرف الدولة، نتيجة التزامها بالبعد البيئي.

3- الأصول البيئية: وتسمى "بالأصول الخضراء" فهي تتمثل في الموجودات التي تمتلكها المؤسسة، بغرض المحافظة على البيئة ضمن برامجها البيئية الاختيارية، وتتمثل في الأجهزة والمعدات التي يوجدها الإنسان ضمن برامج حماية البيئة، وتكون ثابتة أو متداولة. كما تعبر الأصول البيئية عن "النفقات البيئية"، التي يتحقق الاستفادة منها لأكثر من فترة محاسبية

¹ سارة بوجعة، محمد رمزي جودي، مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 11، 2020، ص: 209، 211.

واحدة، وكأمثلة على ذلك نجد: الآلات والمعدات البيئية، ونظم معالجة عناصر التلوث البيئي، وحدات معالجة وإعادة تدوير المخلفات الصلبة. كما يجدر الإشارة إلى أن هناك مفهوم آخر للأصول البيئية هي تلك "الأصول الطبيعية" وليست الإقتصادية، ولا يمكن إستخدامها في العملية الإنتاجية مباشرة، إلا بعد تأهيلها إصطناعيا.

4- الإلتزامات البيئية: تعرف الإلتزامات البيئية بأنها قيمة ما تتعهد به المؤسسة وتلتزم بسداده في المستقبل لإصلاح ومعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها، والناشئة عن عملياتها الصناعية والإنتاجية، نتيجة تلوث مياه الأنهار والبحار وعدم التزام تلك المؤسسات بمنع وتخفيض معدلات التلوث البيئي الناتجة عن أنشطتها.

ثانيا: القياس المحاسبي البيئي

1- تعريف القياس المحاسبي البيئي:

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن إلتزام المنشأة بمسؤوليات إجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الإلتزام بمحض إختيارها أو قصرا بموجب القانون"¹.

بالنسبة لعملية القياس المحاسبي للعناصر المحاسبية البيئية تتم تقريبا مثلما يتم قياس العناصر المحاسبية وفق المحاسبة المالية كما يلي²:

أ- القياس المحاسبي للأصول البيئية: تعبر الأصول البيئية عن النفقات البيئية التي يتحقق الاستفادة منها لأكثر من فترة محاسبية واحدة، وكأمثلة على ذلك الآلات والمعدات البيئية، وحدات معالجة وإعادة تدوير المخلفات الصلبة. إن عملية قياس تكلفة الأصول البيئية لا تختلف عن عملية قياس الأصول الثابتة، والتي تشمل نوعين من الأصول هما:

- أصل يعتبر صالحا للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية للمؤسسة، ولذلك فإن تكلفته هي عبارة عن سعر شرائه وفقا لفاتورة الشراء، مضافا إليها تكاليف النقل والتأمين والإعداد وغيرها.
- أصل عند شرائه ونقله إلى المكان المخصص له يحتاج إلى النفقات الضرورية واللازمة لعملية تشغيله، وعليه فإن تكلفة هذا الأصل تكون شاملة لسعر الشراء، مضافا إليها كافة النفقات اللازمة والضرورية لعملية التشغيل، التي تعالج على أنها جزء من تكلفة الأصل، مثل: مصاريف النقل، ومصاريف التجريب، ومصاريف التجميع والتركيب والفحص وغيرها.

¹ عبد الرزاق قاسم شحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 26، العدد 01، 2010، ص: 283.

² سارة بوجمعة، محمد رمزي جودي، مرجع سابق، ص: 211، 213.

وإذا اعتبر الأصل البيئي كإضافة تحسينية لأصل ثابت آخر فإنه يعتبر جزءاً من تكلفة الأصل الأخير، ولا يعالج بمفرده كأصل مستقل بعد اعتبار الأصل البيئي أصل ثابت يضاف إلى أصول المؤسسة، ويتم تكوين قسط إهلاك له ويعتبر قسط الإهلاك من تكاليف الفترة.

أما بالنسبة للمخزونات التالفة أو التقادم بيئياً، حيث قد يحدث تلف في المخزون نتيجة انتشار الانبعاثات البيئية داخل المؤسسة، مما قد يحدث تغيير في المكونات الرئيسية البيئية الفنية لوحدة المخزون، وقد يجعلها غير صالحة للاستخدام أو تصبح متقدمة، ويتم قياس ذلك المخزون ومعالجته محاسبياً على اعتبار أنه خسائر بيئية تظهر في قائمة الدخل، ويتم تخفيض قيمة المخزون الظاهر بقائمة المركز المالي بتلك الخسائر البيئية.

ب- القياس المحاسبي للمصروفات البيئية: هي مصاريف تتحملها الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر والناجئة عن التزامها بالبعد البيئي، يتم قياس هذه المصاريف بالتكلفة الفعلية، ويتم تحميلها للفترة المحاسبية ذات الصلة المباشرة بها.

ج- القياس المحاسبي للإلتزامات البيئية: الإلتزامات البيئية هي قيمة ما تتعهد المؤسسة به وتلتزم بسداده في المستقبل لإصلاح ومعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها.

نشير إلى أنه يمكن التمييز بين نوعين من الإلتزامات: الإلتزام البيئي الحالي والإلتزام البيئي المحتمل. بالنسبة للإلتزام البيئي الحالي فيقيم بقيمة تكاليف العناصر التي تقابله، أما الثاني فهو إلتزام قانوني محتمل مستقبلاً فيتم قياسه بالقيمة العادلة.

د- القياس المحاسبي للإيرادات البيئية: تتضمن جميع إيرادات المؤسسة الناتجة عن أنشطتها التي تراعي فيها البعد البيئي. وتشمل الإيرادات البيئية على عدد من البنود منها: إيرادات التدوير للمنتجات المستهلكة؛ الإيرادات الناتجة عن بيع المخلفات؛ إيرادات إعادة تصنيع المخلفات؛ الجوائز والمكافآت الناتجة عن الإلتزام بحماية البيئة والحفاظ عليها.

2- أساليب القياس المحاسبي البيئي:

يتم القياس المحاسبي على ثلاث مستويات كما يلي¹:

أ- حصر الأنشطة البيئية: يتمثل في قياس العمليات البيئية والاجتماعية والتي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007، ص 158

- ب-المعلومات الكمية: تشمل قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتوفر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.
- ج-المعلومات الوصفية: تعبر بصورة إنشائية عن تأثيراتها للعمليات البيئية والاجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس كمي.

ثالثا: الإفصاح المحاسبي البيئي

1-تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي:

يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي على أنه "عرض البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها، مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقويم الأداء البيئي وترشيدهم إتخاذ القرارات المتعلقة بها"¹.

وبالتالي يمكن القول بأن الإفصاح البيئي للمؤسسات يتعلق بالأنشطة المؤسسة التي لها تأثير على البيئة الطبيعية او المادة التي تعمل فيها.

2-طرق الإفصاح المحاسبي البيئي (اتجاهات الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية):

من خلال الدراسات التي أجريت بهذا الخصوص تبين أن هناك ثلاثة اتجاهات للإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة هي²:

- الاتجاه الأول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل": هذا الاتجاه يقوم على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية، باعتبار أن كل منهما يحقق أهدافا مختلفة، وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية، ويمكن تقسيم أوجه هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات هي:

أ-التقارير الوصفية: يعد هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها إعدادا، حيث يتضمن سردا وصفيا للأنشطة التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية، يؤخذ على هذا النوع من التقارير ما يلي:

- يكون محدود الفائدة؛

- صعوبة تتبع الأداء الداخلي للمؤسسة؛

- لا يمكن استخدامه لإجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة.

¹ فائز محمد با مزاحم، سالم محمد با فقير، معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية اليمنية-دراسة ميدانية-، مجلة جامعة حضرموت للعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 01، 2017، صص:288-289.

² خالد الخطيب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد5، 2008، صص:158-160.

ب- التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع: تقوم هذه التقارير بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع، وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير مثل نموذج "Estes" ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري، وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها المؤسسة الاقتصادية، مما يوفر معلومات متكاملة ولكافة الأطراف التي تحتاجها، وبصورة توضح مدى تحمل المؤسسة لمسئولياتها تجاه البيئة والمجتمع. هذه المجموعة من التقارير تتميز بما يلي:

- إمكانية تحديد إجمالي تكلفة الأثر البيئي؛

- إمكانية إجراء مقارنات بين المؤسسات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة.

ج- التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط: تعد هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلاً من التقارير السابقة للأنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية فقط، وتتميز بما يلي:

- توفر هذه المجموعة صورة كاملة عن الأنشطة البيئية؛

- إمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي، من خلال المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن أنشطة المؤسسة، والمنافع التي حققتها المؤسسة للمجتمع من تلك الأنشطة.

- الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد "طريقة الدمج": يتميز هذا الاتجاه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد، بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءاً من المعلومات المالية. هذا النوع من التقارير يتميز بما يلي:

- إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة، مما يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة، وبالتالي يتم تقييم أداء المؤسسة بشكل سليم؛

- يساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي، باعتبار أن الأنشطة البيئية للمؤسسة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية.

- الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط: يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط، لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على المؤسسة الاقتصادية، مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى،

وهذا مما قد لا يساهم في تنمية موارد المؤسسة الاقتصادية. من عيوب هذا الاتجاه أن فرص تعظيم الربح تعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه المؤسسة الاقتصادية على حساب مسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع، من خلال ما تتركه من أضرار على البيئة أو على العاملين أو على المجتمع بشكل عام.

3-آليات الافصاح المحاسبي البيئي: المعلومات ذات الصلة بالبيئة يمكن توصيلها إلى المجتمع وأصحاب المصلحة فيه بواسطة مجموعة من الآليات يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

أ-الافصاح الاختياري: إن عدم إشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى مشكلتين مهمتين:

- وجود عدم تماثل في المعلومات، لذلك يعتبر المستثمرون أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة؛
- وجود المخاطر اللاأخلاقية: حيث تعمل الإدارة على الإستفادة من ميزة معرفتها الأكثر بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها.

ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية، فالمعلومات البيئية التي تفصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريا يساعد في تحسين أدائها البيئي، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، سمعتها، وقيمتها التنافسية في رأس المال.

وعلى الرغم من أن التقرير والافصاح البيئي مازال اختياريا في أغلب الأحوال، إلا أن العديد من المؤسسات الكبيرة في الدول المتقدمة بادرت طوعا بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية البيئية، وطورت نظما للإدارة البيئية، ووضعت التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية، وبالرغم من النقائص التي تشوب صحة تقارير بعض المؤسسات التي تركز على الجانب الإيجابي لها، مهملة الجانب الآخر الذي يؤثر سلبا في الإيرادات المستقبلية والتدفقات النقدية ويعرضها للعقوبات القانونية والغرامات.

ب-الافصاح الاجباري: هذا النوع من الافصاح يفرض على المؤسسات الصناعية وفقا للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، وكذلك وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المجاميع المهنية المحاسبية.

¹ أسماء الهاشمي وآخرون، متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية-، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد03، 2018، ص:1159.

المبحث الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في التأثير على المحاسبة البيئية والمساهمة في حماية البيئة

تم التطرق في هذا المبحث الذي يتكون من ثلاث مطالب، إلى دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني تم تناول دور المعايير المحاسبية الدولية في مجال حماية البيئة، وفي المطلب الثالث تم التطرق إلى دور المعايير المحاسبية الدولية في مجال حماية البيئة في الجزائر.

المطلب الأول: دور المحاسبة في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية

المحاسبة كمهنة يقع على عاتقها تطوير المعلومات التي تبرز دور المؤسسة ومساهمتها في المجتمع، ممثلة في الاستخدام الأمثل للموارد، والحفاظ على البيئة، وتحقيق التوزيع العادل للربح. لم تعد المشاكل الناجمة عن استبعاد المحاسبة عند دراسة البيئة جديدة، حيث قام العديد من المحاسبين بالكتابة حول هذه العلاقة، كما قام الاتحاد القومي للمحاسبين وجمعية المحاسبين الأمريكية بتنظيم العديد من اللقاءات بهدف إجراء أبحاث في مجال المحاسبة البيئية بين السنوات 1970-1975 .

إن الاهتمام الحالي بالمحاسبة البيئية وإعادة ترميم البيئة أدى إلى إضافة طابع جديد لمهنة المحاسبة، حيث أصبحت لها دور فاعل فيما يتعلق بتقدير تكاليف التلوث. يعتمد جوهر تطبيق المحاسبة التقليدية على كلفة الإنتاج إستنادا على إفتراض أن كلفة تخفيف الضرر البيئي مجرد كلف إنتاج، مما يعني أن التكاليف التي يتم صرفها من أجل التخفيض من مستويات تلوث البيئة المتوقع حدوثها في المستقبل، وجب تحميلها على الأنشطة الإنتاجية المستقبلية، وأن التكاليف إصلاح الأضرار البيئية الناجمة عن أنشطة حدثت في فترة سابقة، يجب أن تعتبر على أنها خاصة بتلك الفترة.

لقد شهد هذا الموضوع اهتمامًا متزايدًا من قبل الهيئات الدولية، والمنظمات الإنسانية، والجمعيات البيئية العالمية. في مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية سنة 1993 تم الإقرار من خلال "الفقرة 64 من الأجندة " والتشديد على ضرورة إظهار الحسابات القومية لكل بلد، النشاطات الاقتصادية والحسابات البيئية، بما في ذلك جميع التدفقات النقدية والمادية التي تظهر علاقة في الإتجاهين بين النشاط الاقتصادي والبيئة.

إضافة إلى ما سبق هناك عدة عوامل ساهمت في زيادة الاهتمام بهذا الجانب منها¹:

¹ خالد الخطيب، مرجع سابق، ص: 153-154.

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

- تغير الاتجاه نحو الاعتراف بأن الوحدات يجب أن تتحمل تكاليف المحافظة على البيئة، وذلك بعد أن كانت تعامل كتكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة، وبالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال وظيفة المحاسبة؛
- ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية للأنشطة البيئية، مما يزيد من الثقة في البيانات المحاسبية وكذا تلبية إحتياجات المجتمع من المعلومات بشأن الأنشطة البيئية؛
- المساهمة في إعداد تقارير تتضمن تكاليف التلوث البيئي على المستوى الوطني، مما يساعد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناجم عن أنشطة الوحدات المختلفة وإجراء الدراسات الضرورية اللازمة بشأنها.

المطلب الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في مجال حماية البيئة

بين الفكر المحاسبي المعاصر أن الكثير من المنظمات والجمعيات المهنية قامت بمجهودات كبيرة خلال عقود من الزمن من أجل إيجاد حلول يمكن من خلالها الحد أو التقليل من الأثر السلبي الذي تخلفه المؤسسات الصناعية على البيئة الطبيعية. ونستعرض فيما يلي أبرز تلك الجهود:

أولاً: دور المنظمات والجمعيات المحاسبية في مجال المحاسبة البيئية

كما زادت الأحداث البيئية في السنوات الأخيرة من وعي واهتمام المجتمع بالمحافظة على جودة البيئة، وخاصة دور الشركات ومسئوليتها في هذا الصدد، وأدى ذلك إلى اهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع من خلال العديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على تبني نظام المحاسبة البيئية وذلك كما يلي¹:

1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

أصدرت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للمجلس في مطبوعاتها الحديثة لعام 2014 مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية أطلقت عليها معايير الإبلاغ المالي الدولية، والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بعنوان " عرض البيانات المالية"، والذي نص في فقرته التاسعة على تقديم العديد من المنشآت خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في المنشآت الصناعية، حيث تكون العوامل البيئية هامة، ويشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية، إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية.

¹ على مسفر مرهون العمحي، أثر الإفصاح المحاسبي على قرارات المستثمرين في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال البيت الأردن، 2018، ص:14.

كما أضاف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) تحت عنوان "الممتلكات والمصانع والمعدات" في فقرته الثالثة عشر أنه "يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات، وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إلا أنه يمكن أن يكون ضرورية للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى، وهنا يعتبر الحصول على هذه الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للاعتراف به (كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو يتم تملكها، فعلى سبيل المثال، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، ولذا تعالج " وسائل المناولة" كأصل إلى الحد القابل للاسترداد، لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية".

2- دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية:

صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية (AAS) التي تتعلق بالأداء البيئي للمؤسسات، منها على سبيل المثال المعيار رقم (5) والتفسير رقم (14) والخاص بالمحاسبة عن الظروف الطارئة، والذي يمكن أن يستخدم لفهم متطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية، هذا بالإضافة إلى نشرة هيئة سوق المال الأمريكية رقم (92) والخاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الظروف الطارئة وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) رقم (6) والخاص بالإفصاح عن مخاطر مهمة وحالات عدم تأكد معينة والبيان رقم (1) الخاص بالالتزامات البيئية. ونشرات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) رقمي (13) و (14) بشأن "المحاسبة عن التكاليف البيئية".

3 - دور الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA):

ورد في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2004م ضمن إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي مجموعة من معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالأمور البيئية. ومن هذه المعايير معيار المراجعة الدولي رقم (250) بعنوان "مراجعة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية وجاء في محتويات المعيار أنه "عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائجها، يجب على المراجع أن يدرك أن عدم التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية (نص الفقرة الثانية)، كما جاء في الفقرة الخامسة من المعيار أنه "تختلف علاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية اختلافات كبيرة حيث تحدد بعض منها شكل ومضمون البيانات المالية للمؤسسة، أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يجب أن يتم، بينما توجب القوانين والأنظمة الأخرى الإدارة على الالتزام بها أو تضع

الشروط التي يسمح بموجبها للمؤسسة بإدارة عملها، فهناك مؤسسات مشمولة بالقوانين والأنظمة التي لها علاقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام، مثل المؤسسات المتعلقة بالسلامة والصحة البيئية، وإن عدم الالتزام يمثل هذه القوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المؤسسة كالغرامات والتعويضات، وقد تصل إلى حد التوقف عن النشاط كلياً. وذكرت الفقرة (14) أنه "يطلب من المراجع على وجه الخصوص، وكجزء من عملية مراجعة البيانات المالية التقرير عما إذا كانت المؤسسة تلتزم بنص فقرات القوانين والأنظمة". وفي حالة عدم الالتزام على المراجع وبأسرع وقت ممكن إما إبلاغ لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك، أو الحصول على دليل بأنه تم إبلاغهم به بالشكل المناسب. هذا وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية متضمن مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع والمتعلقة بالأمور البيئية، والتي توضحها الفقرات التالية¹:

- الفقرة الأولى من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010: جاء فيها أنه أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المؤسسات، وقد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة، على بياناتها المالية، كما أنها أصبحت تثير اهتمام متزايد من مستخدمي البيانات المالية، لذا فإن إقرار وقياس هذه الأمور والإفصاح عنها هو من مسؤولية الإدارة.
- الفقرة الثانية من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010: نصت على "عندما تكون الأمور البيئية هامة المؤسسة ما، فقد تكون هناك مخاطر بوجود معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية تنشأ، عن مثل هذه الأمور، ومن هنا يحتاج المراجع إلى مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية".
- الفقرة العاشرة من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010: نصت على "تتحدد الأمور البيئية بالمبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها، عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة وعواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين".
- الفقرة الحادية عشر من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010: تتضمن أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية، منها ما يلي:

- صدور قوانين وأنظمة بيئية تتطلب وقف أو تعطيل أصول معينة، ومن ثم شطب تكلفتها.

¹ البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010، اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية، 2014، ص ص: 451-459

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

- الفشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية أو في التخلص من النفايات أو التغيير في القوانين بأثر رجعي مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية.
- تتكبد بعض المؤسسات الصناعات الاستخراجية أو الكيماوية، أو شركات إدارة النفايات، التزامات بيئية متنوعة كنتائج عرضية مباشر من نشاطها الأساسي.
- التزامات بيئية تنجم عن مبادرات طوعية فعلى سبيل المثال قد تسبب مؤسسة ما تلوثا في البيئة، ومع عدم وجود إلزام قانوني فإنها تقرر معالجة هذا التلوث، حفاظا على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع. حاجة بعض المؤسسات إلى الإفصاح عن وجود التزامات محتملة تتعلق بأمور بيئية، يصعب تقديرها بشكل معقول.
- **الفقرة الثامنة والعشرون من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010:** نصت على " أن أحد إمكانيات المراجع للحصول على فهم لرقابة المؤسسة على الأمور البيئية يكون بالإطلاع على تقرير للمؤسسة عن الأداء البيئي، حيث يفصح هذا التقرير عن التزامات وسياسات المؤسسة البيئية".
- **الفقرة الثلاثون من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010:** أوجبت على إدارة المؤسسة أن تأخذ في الاعتبار القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ عن حوادث سابقة، والقوانين المتعلقة برقابة التلوث أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات والتراخيص البيئية التي تحدد شروط تشغيل المؤسسة من وجهة نظر بيئية.
- **الفقرة الأربعون من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010:** نصت على أنه " عند تنفيذ عملية المراجعة قد يلفت انتباه المراجع أدلة تشير إلى وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية مثل وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية هامة، أو مخالفة للقوانين والأنظمة البيئية، والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع أو الصادرة من الوكالات المختصة.
- **الفقرة التاسعة والأربعون من البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010،** وجاء في انه على المراجع أن يراعي عند إبداء رأيه حول البيانات المالية ما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم، أو تم الإفصاح عنها وفقا لإطار التقارير المالية المناسب.

ثانيا: المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية

يعد موضوع المحاسبة البيئية من المواضيع التي يزداد الاهتمام بها يوما بعد يوم من قبل المنظمات المحاسبية والمهنية والأكاديمية في الدول المتقدمة، ومن الأمثلة على ذلك الاهتمام، قيام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية نذكر منها¹:

1- معيار FASB رقم (5): وينص على ضرورة الاعتراف بالالتزام في القوائم المالية إذا كان مبلغ الخسارة محتمل، ويمكن تقديره بدرجة معقولة من الدقة أما إذا كان تقدير الخسارة ممكنا فيتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة، وإذا كان احتمال الخسارة ضعيفا فلا يشار إليها.

2- معيار FASB رقم (14): وينص على ضرورة تسجيل الالتزام البيئي إذا أمكن تحديد الخسارة، حيث يعترف بالمبلغ الواقع داخل المدى المحاسبي، أما إذا صعب تحديد المبلغ فيؤخذ بالحد الأدنى.

يوجد حاليا واحد وأربعون معيارا محاسبيا دوليا كما جاء في نسخة معايير الإبلاغ المالي الدولي لسنة (2006) International Accounting Standards Board. خمسة معايير منها فقط (ما نسبته 12%) تناقش وبشكل مباشر أو غير مباشر الموضوعات ذات العلاقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة. وفيما يلي موجز عما تتضمنه تلك المعايير²:

3- معيار IFRS 5 (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة): تبين الفقرة (35) (ب) من هذا المعيار والمتعلقة بإظهار العمليات الموقوفة أن من ضمن التعديلات التي يجب أن تصنف بشكل مستقل في الفترة الحالية والخاصة بالمبالغ الظاهرة بالعمليات الموقوفة والمرتبطة مباشرة بالعملية الموقوفة في الفترة السابقة هي تلك المتعلقة بالشكوك الناتجة عن والمرتبطة مباشرة بالعمليات الخاصة بالأصل قبل التخلص منه، مثل الالتزامات البيئية والتزامات ضمان المنتج الصادرة من البائع.

4- معيار IAS 1 عرض البيانات المالية: تبين الفقرة (10) من هذا المعيار والمتعلقة بمكونات القوائم المالية أن العديد من المؤسسات تقدم خارج نطاق البيانات المالية تقارير وبيانات مثل تقارير بيئية وبيانات ذات قيمة مضافة، وخاصة في القطاعات التي تبرز فيها العوامل البيئية بشكل كبير والتي يعتبر العنصر البشري فيها من الفئات المهمة التي تعتمد على

¹ Financial Accounting Standard Board, On Reorganization of the Accounting for Contingent Environmental Liabilities, the Meeting: Potential Agenda for the project statement, 2015, p: 6.

² Ipid, p: 6.

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

المعلومات البيئية التقارير والموضوعات المقدمة خارج حدود القوائم المالية تعتبر خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

5- معيار IAS 16 الممتلكات والمصانع والمعدات): يبين هذا المعيار في الفقرة (11) والمتعلقة بالتكاليف الأولية أن بعض العناصر المرتبطة بالآلات والمعدات والمباني يمكن أن تستحوذ الأسباب خاصة بالسلامة والبيئة. على الرغم من أن حيازة تلك العناصر لا تؤدي مباشرة إلى زيادة الفوائد الاقتصادية المستقبلية لأي أصل من الأصول الثابتة الحالية، إلا أن الحصول عليها يعتبر ضروريا للمؤسسة، وذلك من أجل الحصول على منافع اقتصادية من أصول أخرى مرتبطة بها مثل تلك العناصر يمكن تصنيفها كأصل من الأصول الثابتة لأنها تمكن المؤسسة من الحصول على فوائد اقتصادية مستقبلية من خلال أصول مرتبطة بها، بشكل أكبر مما لو لم يتم الاستحواذ على تلك الأصول. مثال على ذلك، قيام صاحب مصنع كيماويات بإضافة وحدة عمليات معالجة مواد كيماوية جديدة كنوع من الالتزام بالمتطلبات البيئية الخاصة بالعمليات الخاصة بإنتاج وتخزين مواد كيماوية خطيرة تلك التحسينات الرأسمالية يجب أن تسجل كأصل من الأصول الثابتة لأنه من غيرها لا تستطيع المؤسسة أن تقوم بمزاولة نشاطها الصناعي. غير أن تلك الأصول يجب أن تخضع لشروط الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة بموجب معيار 36 (انخفاض في قيمة الأصول).

6- معيار IAS 19 (منافع الموظفين): هذا المعيار يعتبر من المعايير التي تتناول الموضوعات البيئية بشكل غير مباشر عندما تتطرق الفقرة (4) (أ) من عناصر المنافع الاقتصادية للموظفين والتي يمكن أن تشمل الرعاية الصحية للموظفين كعنصر من عناصر البيئة والسلامة التي تندرج تحت السياسة البيئية العامة للمؤسسة.

7- معيار IAS 37 (المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة): توضح الفقرة (19) من هذا المعيار أمثلة على الأحداث الماضية التي تشملها المخصصات (provisions) ومن ضمنها تلك الالتزامات المستقلة عن العمليات الأخرى مثل المخالفات وتكاليف التنظيف المرتبطة بالضرر البيئي المتعمد والتي سوف تؤدي مستقبلا إلى إجبار الشركة على دفع مبالغ نقدية لمعالجة تلك الأضرار وتبين الفقرة (21) أيضا من نفس المعيار أن الحدث الذي لا يؤدي إلى حدوث التزام في الوقت الحالي يمكن أن يسبب بحدوث التزام مستقبلا بسبب التغيير في بعض القوانين أو بسبب تصريح عام من المؤسسة. على سبيل المثال، عندما يحدث الضرر البيئي قد لا يكون هناك التزام في الوقت الحاضر لعلاج العواقب الناتجة عن ذلك الضرر، ولكن علاج ذلك الضرر يصبح التزاما في حال صدور قانون جديد أو في حال ما تحملت المؤسسة مسؤولية ذلك الضرر.

المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في مجال حماية البيئة في الجزائر

إستجابة للمستجدات الدولية، أصدرت الجزائر القانون رقم: 11/07 المؤرخ في: 25/11/2007 يتضمن "النظام المحاسبي المالي" المستمد من معايير المحاسبة الدولية، والذي تم تطبيقه والعمل به إبتداء من سنة 2010. فبالرغم من أن النظام المحاسبي المالي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية، مع ملاحظة وجود بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية في إعداداته. إلا أنه لم يشر بصراحة إلى التكاليف البيئية وكيفية التعامل معها والإفصاح عنها، وعدم وجود حسابات في مدونة النظام المحاسبي المالي تقيد فيها التكاليف البيئية، وكذلك عدم إلزام المؤسسات بإعداد تقارير بيئية إلزامية ملحقمة تعنى بالبيئة، تساهم من خلالها في حماية البيئة.

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية إن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة يترتب عليها تكاليف وإلتزامات بيئية وجب تقييدها ضمن القوائم المالية¹.

إن صافي ربح أو خسارة الفترة يعالج المصاريف البيئية من حيث أنها تخص الفترة الحالية أو الفترات السابقة، وبحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 IAS الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي فقد تم تدارك بعض القصور فيما يخص معالجة التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو عمليات مستقبلية أو متوقعة الحدوث، كما أن هذا المعيار الأخير لا يتطلب الإفصاح عن الخسارة الممكنة تحققها بعيدة أو ضئيلة أي مربوطة بعنصر عدم اليقين.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 IAS المخصصات المطلوبة المحتملة، الموجودات المحتملة الذي حل محل أجزاء من المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 IAS الذي يعالج الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة ومن ضمنها الخسائر الناتجة عن العواقب البيئية.

ومما هو جدير بالذكر أنه وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 5 IFRS الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة، فإن الأمر يتطلب الإفصاح عن قيمة المصروفات الرأسمالية المستقبلية، التي تتعهد بها الإدارة (استثمارات بيئية)، والأصول البيئية المحتمل الحصول عليها².

¹ Elena M. Barbu Et Niculae FELEAGA Et Liliana FELEAGA, Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental?, Revue Française de Comptabilité, N°440 Février 2011, P:24.

² تيجاني بالراقي، دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق أداء بيئي فعال، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات شمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، أيام 6 و 7 نوفمبر، 2012، ص: 31

المبحث الثالث: دور النظام الجبائي في حماية البيئة

تم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية النظام الجبائي في المطلب الأول، حيث تم تناول تعريفه ومكوناته والخصائص والأهداف، وجاء المطلب الثاني لتوضيح مفهوم الحماية البيئية من حيث تعريفها وخصائصها وأهدافها وتقسيماتها وكذا التنظيم الفني للضرائب والرسوم البيئية، وفي المطلب الأخير تم تناول واقع تطبيق الحماية البيئية في الجزائر في ضوء التجارب الدولية.

المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي

أولاً: تعريف النظام الجبائي

يعرف النظام الجبائي على أنه مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التي تخطط وتدير، وتنفذ عمليات تعبئة أو جباية الاقطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جبرية ونهائية، وبدون مقابل خاص ومباشر¹.

ويرى البعض أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، ووفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الجبائي هو " مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف". أما المفهوم الضيق فهو يعني " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مرحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"².

ثانياً: مكونات النظام الجبائي

النظام الجبائي يتكون مما يلي³:

1- التشريع الجبائي: وهو القانون الذي يحمل في مضامينه القواعد القانونية المطبقة على المكلف بالضريبة، سواء ما تعلق منها بتحديد الوعاء الضريبي وحصره أو تصفية هذه الضرائب وتحصيلها، إضافة إلى ذلك فهو ينظم المنازعات

¹ محمد الأمين ولد طالب، نظيرة قلاوي، مساهمة النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر - دراسة حالة بولاية قسنطينة-، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد 10، 2018، ص ص: 325، 326.

² جازية أميرة، عاشور يوسف، المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 02، 2018، ص ص: 73، 74.

³ شلال عبد القادر وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني الأول حول: مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات يومي 18-19 أبريل 2018، جامعة البويرة، الجزائر، ص: 03.

الضريبة التي تثار بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويعد القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام، يهتم بتنظيم العلاقة بين الهيئات العامة ببعضها البعض، وبين الهيئات العامة والأفراد، فالقانون الجبائي ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة وممالي الضرائب من جهة أخرى، حيث يتحدد تطبيقه بمكان وزمان معين، ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها.

2- المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية: حيث يعرف المجتمع الضريبي بأنه مجموع الممولين المكلفين بأداء الضريبة إلى الدولة، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو كيانات اعتبارية منحها المشرع الشخصية المعنوية، أما الإدارة الضريبية فهي تختص بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقيق من سلامة تطبيقها، حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان، وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، فالإدارة الضريبية هي التي سوف تطبق روح السياسة الضريبية.

ثالثاً: خصائص وأهداف النظام الجبائي:

1- خصائص النظام الجبائي: هي الخصائص الواجب توفرها في النظام الجبائي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة، وتمثل فيما يلي¹:

- أن يمتاز النظام الجبائي بقدرته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الجبائي حسب نوع النظام الاقتصادي (إشترافي أو رأسمالي)؛
- أن يراعى في النظام الجبائي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها، ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بها، وفرض ضرائب تتماشى وإمكاناتهم لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفعها، ولأن إرهاب المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأسمال المكلف وتدرجياً يؤثر على نشاطه، وقد يتسبب في ذلك إنهاء المشروع، وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي؛
- أن يتصف النظام الجبائي بالعدالة، بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة كل حسب قدرته، أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة. والهدف من هذه الخاصية هو القضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة، أين كانت بعض الطبقات المحظوظة معفاة من دفع الضرائب، إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى، كما أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة سيثقل العبء الضريبي على فئات أخرى من المجتمع؛

¹حازية أميرة، عاشور يوسف، مرجع سابق، ص: 74، 75.

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

- أن يكون النظام الجبائي مرنا وقابلا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها، حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي، بحيث يبقى أساسه قائما؛

- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة، ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما، بهدف السعي إلى تحقيق المصالح العامة؛

- أن يتسم النظام الجبائي بالوضوح من أجل استيعاب معاملة، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه.

2- أهداف النظام الجبائي: تتمثل أهم الأهداف التي يرجى تحقيقها من تصميم وتبني نظام جبائي معين في الآتي¹:

- الحصول على موارد مالية وحصيلة ضريبية وفيرة، من أجل أن تستخدمها الدولة في القيام بنشاطاتها في الحياة الاقتصادية، ويعتبر هذا الهدف الأساسي المراد تحقيقه من وراء فرض الدولة للضرائب؛

- تعتبر أداة هامة، تمكن من تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي ومعالجة التقلبات الاقتصادية؛

- إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية ومعالجة بعض الأزمات ذات الطابع الاجتماعي؛

- حماية البيئة، فالنظم الضريبية الجديدة والمعاصرة أصبحت تتجه إلى فرض هذا النوع من الضرائب، والتي تسمى بالضرائب الخضراء بهدف حماية المنظومة البيئية.

المطلب الثاني: مفهوم الجباية البيئية

أولاً: مفهوم الجباية البيئية

تعتبر الجباية البيئية أهم آلية إقتصادية لحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، تستخدمها الحكومات في توجيه السلوك البيئي للأفراد والمؤسسات للحد من التلوث البيئي، وتحسين نوعية البيئة من خلال فرض ضرائب ورسوم بيئية على الملوثن، ويعود ظهور مفهوم الجباية البيئية إلى ظهور نظرية الآثار الخارجية للعالم البريطاني "أرثر سيسيل بيغو" (Arthur Cecil Pigou)^{*} في كتابه "إقتصاديات الرفاهية" سنة 1920، الذي دعى إلى فرض ضرائب ورسوم على

¹ شلالى عبد القادر وآخرون، مرجع سابق، ص: 03.

^{*} هو عالم اقتصادي إنجليزي ولد 18 نوفمبر عام 1877، وتوفي 7 مارس عام 1959. هو مؤسس فرع الاقتصاد في جامعة كامبريدج، وقد أثر كثيراً على أغلب الذين تتلمذوا عنده من شتى أرجاء العالم. قام بتدريب العديد من الاقتصاديين في كامبريدج الذين ذهبوا لتولي كراسي الاقتصاد في جميع أنحاء العالم، عمل في العديد من اللجان، بما في ذلك لجنة الضرائب الملكية لعام 1919، كان عضواً متردداً للجنة الملكية على ضريبة الدخل (1919-1920)، ولجنة بشأن العملة ومذكرات بنك إنجلترا 1924-1925، تم انتخابه للأكاديمية البريطانية في عام

الوحدات الاقتصادية (شكل تعويضات)، مقابل آثار الإنبعاثات التي تتركها هذه الوحدات، وعليه تدعى الضرائب البيئية باسم (les taxes pigouviennes)، ويستند أساس فرض الجباية البيئية إلى المبدأ العالمي (الملوث يدفع polluer payer)، وقد ظهر هذا المبدأ لأول مرة سنة 1972 من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE).

لقد تطور مفهوم الجباية البيئية بتطور النظرة إلى ضرورة إلى حماية البيئة، وإلى تفعيل دور الدولة في تلك الحماية، وتحميل الملوّثين تكاليف الأضرار البيئية، وهذا التطور هو نتيجة لزيادة الإهتمام الدولي بهذا النوع من الآليات مع إعلان البيئة بمؤتمر قمة الأرض "بريو ديجانيرو" سنة 1992، كما شدد بروتوكول كيوتو سنة 1997 على الدور المهم للضرائب البيئية، خاصة تلك المرتبطة بانبعاث الغازات الدفيئة، حيث أعلن في تقريره عن رسوم بيئية مرتبطة بالطاقة والكربون، بالإضافة إلى إلزامية تطبيق هذه الرسوم والعمل بها، خاصة من طرف الدول الأعضاء في "منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)"¹.

-تعريف الجباية البيئية:

تعرف الجباية البيئية على أنها نوع من الأدوات الاقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية. وهي مصممة لاستيعاب التكاليف البيئية وتوفير حوافز اقتصادية للأشخاص والشركات لتعزيز الأنشطة المستدامة بيئيا. بحيث أن إسقاط وصف البيئية على الجباية في حالة ما إذا كانت وعاءها أو ما ينوب عنه عبارة عن وحدة طبيعية². وعرفت أيضا على أنها هي الأدوات التي تستعملها الحكومات للحد من إنتاج الملوثات البيئية والسلوكيات المضرة بالحيط، وتطوّر المفهوم ليلا مس هيكلها الجبائي³.

كما تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) الجباية البيئية بأنها مجموع الضرائب، الرسوم والإتاوات التي يشتمل وعاءها على منتج أو خدمة تلحق أضرارا بالبيئة، أو يترجم وعاءها إقتطاع من الموارد الطبيعية.

1925، لكنه استقال في عام 1947. وفي سنوات لاحقة انسحب من الشؤون الوطنية وكرس نفسه إلى المزيد من الاقتصاد الأكاديمي وكتابة رسائل إلى صحيفة التايمز عن مشاكل اليوم. ومن مؤلفاته: إقتصاديات الرفاهية، نظرية البطالة، التوظيف والتوازن، الثروة والرفاهية.

¹ جلالة علي، سرامة مريم، أهمية الأدوات الجبائية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة للنموذج الفرنسي-، مجلة البحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2018، ص: 93.

² بن عزة محمد، دور الجباية في حماية البيئة من أشكال التلوث دراسة لنموذج الجباية البيئية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، 2013، العدد 03، ص: 434.

³ عجلان العياشي، آليات ترشيد السياسة الجبائية البيئية لتحسين السلوك البيئي وضمان جودة الحياة، حالة الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2020، ص: 289.

وكما عرفتها لجنة الحسابات وإقتصاد البيئة على أنها الجباية المفروضة على المنتجات، الخدمات، المعدات..... الخ، التي لها تأثير على البيئة¹.

ثانيا: خصائص وأهداف الجباية البيئية

1- خصائص الجباية البيئية: تتميز الجباية البيئية عن الأصل العام للجباية بالخصائص التالية²:

أ- **جباية موجهة:** تختلف الجباية البيئية عن المفهوم العام للجباية في التخصيص، بحيث أن جزء كبير من حصيلتها يخصص لفائدة الصندوق الوطني لإزالة التلوث، وهذا استثناء على قاعدة عدم التخصيص في المالية العامة للدولة، التي تقضي بأنه لا يجوز أن يخصص إيراد معين لنفقة معينة، وعليه الجباية البيئية مستثناة من قاعدة عدم التخصيص.

ب- **جباية متدخلة:** تتضمن الجباية البيئية طابع التدخل الحكومي حيث تستخدم الحكومة الجباية كوسيلة لتطبيق سياساتها في مجال حماية البيئة. تُفضل الأنشطة النظيفة التي لا تلحق ضرراً بالبيئة من خلال تحفيزها بواسطة الجباية.

ج- **جباية تعويضية:** تعتبر الجباية البيئية كتعويض عن الأضرار الناتجة عن التلوث، حيث يُلزم أصحاب المنشآت الصناعية المسؤولة عن التلوث بتعويض الأضرار التي يسببونها. تعمل الجباية البيئية كوسيلة مالية للتعويض عن الأضرار خارج نطاق المسؤولية المدنية، وبالتالي لا تتطلب إجراءات قضائية للحصول على التعويض. تعمل هذه الجباية كتحفيز لأصحاب المنشآت الملوثة للتحويل إلى أساليب تقلل من التلوث وتعمل على تعزيز الاستثمارات البيئية³.

2- **أهداف الجباية البيئية:** إن الهدف الأساسي للجباية البيئية كآلية إقتصادية هو السعي للحد من التلوث البيئي، من خلال تحقيق جملة من الأهداف، تتمثل فيما يلي⁴:

- المساهمة في إزالة التلوث بواسطة ما تتضمنه الجباية البيئية من إجراءات ردعية سواء كانت ضرائب أو رسوم أو غرامات مالية؛ أو من خلال ما تتضمنه من إجراءات تحفيزية لتشجع الانتقال إلى أساليب نظيفة لتقليل التلوث؛
- تصحيح نقائص السوق، أو ما يصطلح على تسميته بفشل السوق، وتحقيق التوازن؛
- إيجاد مصادر مالية جديدة، يتم من خلالها إزالة النفايات والحد من التلوث؛
- ضمان بيئة صحية لكل أفراد المجتمع، وهذا ما تنص عليه مختلف التشريعات؛

¹ مريم بن الشيخ، أثر الجباية البيئية على أداء المؤسسات الإقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة -دراسة حالة شركة القلند وصنع منتوجات التلحيم (TREFISOUD) العلمة، مذكرة

ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص: 08.

² برحمان محفوظ، الجباية البيئية، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، الجزائر، 2015، ص: 401.

³ محمد رحومي، آليات تعويض الأضرار البيئية في التشريع الجزائري، دار الأيام للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2018، ص: 209، 210.

⁴ جلالة علي، سرامة مريم، مرجع سابق، ص: 96، 95.

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

- تعزيز ثقافة المحافظة على البيئة لدى المجتمع وتوعية الأفراد بأهمية الحفاظ على البيئة؛
- وقاية البيئة من الأضرار الناجمة عن النشاط الإنساني الضار، سواء على المستوى المحلي أو العالمي؛
- تحقيق الفعالية البيئية والاقتصادية، باعتبار أن الضرائب المرتفعة على التلوث تحفز المكلف نحو التقليل من نسب التلوث، بالتالي التقليل من التكاليف البيئية المترتبة عن المشروع، مما يؤدي في المدى المتوسط إلى تخفيض الأسعار؛
- المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، وضمان إستمرارية النشاط الاقتصادي دون المساس بالبيئة؛
- التحفيز والتشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخطرة، وتوجيه الجهود نحو التخلص منها بطرق صديقة للبيئة؛
- الحد من الأنشطة الضارة بالبيئة، التي تشكل عبئاً كبيراً على ميزانية الدولة، وتشجيع استخدام تقنيات وتكنولوجيا حديثة لتقليل التلوث؛
- تشجيع التطور التكنولوجي والبحث العلمي في مجالات البيئة، وتحسين آليات الحد من التلوث خاصة في القطاع الصناعي.

ثالثاً: تقسيمات الجباية البيئية

- الجبائية البيئية تشمل مختلف الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على الأشخاص المعنويين والطبيعيين الملوئين للبيئة، بالإضافة إلى أن الجباية البيئية قد تشمل مختلف الإعفاءات والتحفيزات الجبائية للأشخاص المعنويين والطبيعيين الذي يستخدمون في نشاطاتهم الاقتصادية تقنيات صديقة للبيئة:
- 1-الضرائب البيئية:** تعرف الضريبة على " أنها إقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات المحلية الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) او لصالح الهيئات العمومية"¹.
- أما الضرائب البيئية تعرفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنها "بجمل الضرائب المرتبطة بالبيئة، والتي تمتاز عموماً بكونها إقتطاع إجباري بدون مقابل يندرج ضمن وعاء يهدف من خلاله حماية البيئة"². وتفرض على الملوئين الذين يحدثون أضراراً بيئية من خلال نشاطاتهم الاقتصادية وإنتاج منتجات ملوثة، واستخدامهم لتقنيات إنتاجية مضرّة بالبيئة. يتم تحديد نسبة هذه الضرائب على أساس تقدير كمية ودرجة خطورة الانبعاثات المدمرة للبيئة.
- 2-الرسوم البيئية:** يعرف الرسم على أنه "بجمل ما يتم تحصيله من مبالغ عن إدارة عمومية أثناء تقديم خدمة خاصة للأفراد"³، ونظراً لما توفره الدولة من خدمات خاصة تستخدم فيها تقنيات التطهير والسلامة البيئية فهي تفرض على

¹ MUZELLEC Raymond, Finances Publiques, gème édition, Edition Dalloz, Pari/s, 1993, p.423.

² O.C.D.E, environmental taxes and green tax reform, paris, 1997, p: 17-18

³ Guillien Raymond, Jean Vincent, Lexique des termes juridiques, 17ème édition, Edition Dalloz, Paris, 2009. , p699 .:

المستفيدين من هذه الخدمات رسوما خاصة لا تظهر إلا عند الاستفادة المباشرة من خدماتها (مثل: رسم التطهير أو النظافة، رسم الاستفادة من المياه الصالحة للشرب).

3-الإتاوات: "تمثل الإتاوات المقابل النقدي للاستفادة من خدمات بيئية معينة"¹.

4-الحوافز والإعفاءات الجبائية: الواقع أن النظام الجبائي ليس كله ضرائب ورسوم، بل يشمل أيضاً الحوافز والإعفاءات الجبائية التي قد تكون لها الأثر الأكبر في اعتماد الصناعات والأنشطة الإقتصادية على تقنيات صديقة للبيئة، وقد تقابل بالاستجابة التلقائية والفورية من طرف المؤسسات، بينما فرض الضرائب والرسوم قد يواجه بالتهرب والغش الضريبي. ويمكن أن يأخذ الإعفاء والتحفيز أشكالا مختلفة كالاتي:

أ-الإعفاء الدائم: وهذا من الضرائب والرسوم التي تفرض على النشاطات الاقتصادية المختلفة وهذا للتمييز بين النشاطات الاقتصادية الملوثة للبيئة وتلك الصديقة لها.

ب-الإعفاء المؤقت: والذي يكون لمدة محدودة، كأن يتم إعفاء المؤسسة المعنية من دفع الضرائب والرسوم في الخمس سنوات الأولى من بداية نشاطها، وهذا لتحفيزها وتعويضها عن اكتساب تكنولوجيات مكلفة صديقة للبيئة، بالإضافة إلى مساعدتها بشكل غير مباشر في إنتاج سلع أكثر تنافسية مقارنة بالسلع التي تستخدم تكنولوجيات ملوثة للبيئة.

ج-الحوافز الجبائية: كأن يتم إعفاء التجهيزات والمعدات المستوردة الصديقة للبيئة من دفع الضرائب والرسوم الجمركية، ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى، وذلك بغية تحفيز المؤسسة وتعزيز قدرتها على إستيراد التكنولوجيات الصديقة للبيئة، ما قد يساعد في توسيع دائرة النشاطات الاقتصادية التي لا تضر بالبيئة.

رابعا: التنظيم الفني للضرائب والرسوم البيئية

1-المكلف بالضريبة البيئية: ينبغي أن يكون المكلف بالضريبة البيئية بحسب الأصل - وفقا للقواعد العامة للعدالة الإجتماعية - هو من تسبب في إحداث هذا التلوث (أي الملوث)، هذا الأصل العام هو ما أخذ به في أدب إقتصاد البيئة، وتم صياغته في المبدأ الشهير "الملوث يدفع" "principe: pollueur -payeur"، والذي يتم إختصاره عادة في (P.P.P)².

¹ Olivier Beaumais, Mireille Chiroleu-Assouline, Economie de l'environnement, Bréal éditions, Paris, 2002, p: 78.

² عمرو محمد السيد الشناوي، تقويم الضريبة كأداة لسياسة حماية البيئة، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، العدد 49، 2011، ص: 402.

2- مفهوم مبدأ الملوث الدافع: لقد ظهر مبدأ الملوث يدفع (P.P.P) لأول مرة في إطار "منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)" في سنة 1972، كمبدأ للسياسة البيئية يهدف إلى تشجيع الإستخدام الأمثل للموارد الطبيعية، وكمبدأ إقتصادي يرمز إلى تحمل الملوث تكاليف محاربة التلوث كإجراء إقتصادي لحماية البيئة¹.

وقد تطرق المشرع الجزائري إلى مبدأ الملوث الدافع في القانون 10/03 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، على أنه "يتحمل بمقتضاه كل شخص يتسبب في إلحاق الضرر بالبيئة، نفقات كل تدابير الوقاية من التلوث والتقليص منه، وإعادة الأماكن وبيئتها إلى حالتها الأصلية"².

ومنه وإذا كان مبدأ الملوث الدافع بمفهومه الإقتصادي يهتم بالعون الإقتصادي المنتج للخدمة أو السلعة لتطبيق مبدأ الملوث الدافع، فإن المشرع الجزائري إعتمد معيارا مبسطا في تحديد الملوث، من خلال قانون المالية لسنة 2002، فقد ربطه بالنشاط الذي يقوم به العون الإقتصادي، الذي يخضع حسب مرسوم المنشآت المصنفة إما إلى التصريح من قبل رئيس المجلس الشعبي البلدي أو الترخيص من قبل الوالي أو الوزير المكلف بحسب طبيعة وخطورة النشاط³.

3- وعاء الضريبة البيئية: يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه "المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء حسب الأنظمة المحددة لذلك". ويعتبر إختيار الوعاء هو نقطة البداية في تنظيم أي ضريبة، أما تحديد وعاء الضريبة البيئية فيتم من خلال ما يلي⁴:

أ- إختيار وعاء الضريبة: على عكس الشائع بالنسبة للضرائب الأخرى، فإن وعاء الضريبة البيئية لا يتحدد بقسمة نقدية، ولكن بوحدات مادية، مثل حجم المخلفات التي تصرف في محطات المياه، أو كمية الملوثات التي تطلق في الهواء أو درجة الضوضاء الصادرة عن الطائرات والمركبات، فهذه الطريقة الخاصة لتعريف المادة الخاضعة للضريبة تعد من الخصائص المميزة للضرائب البيئية.

ب- تحديد وعاء الضريبة البيئية: هو الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من المادة موضوع الضريبة، ويقصد به الجزء الذي يتعدى المستوى الأمثل للتلوث المسموح به إجتماعيا، ويتحدد هذا المستوى عندما تتعادل التكلفة الحدية لتخفيض التلوث مع التكلفة الحدية للضرر.

¹ السعيد زنات، مرجع سابق، ص: 86.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، مرجع سابق، المادة 03، ص: 09.

³ حروشي حلول، تطور إستخدام الضرائب البيئية في الجزائر، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص: 186.

⁴ مريم بن الشيخ، مرجع سابق، ص: 90-92.

ج- تقدير وعاء الضريبة البيئية: نظرا لصعوبة قياس وتقدير الانبعاثات والمخلفات بصورة دقيقة، تلجأ عادة الأنظمة الضريبية في مختلف الدول إلى ترجمة هذه الملوثات في شكل معادلات وجداول تحسب على أهمية المخاطر الناتجة عن كل نوع من هذه الملوثات، على أن يتم توضيح وتبيان كل مقدار الضريبة المخصص لكل وحدة معينة من وحدات القياس، وذلك وفقا لنوع وطبيعة تلك الملوثات.

4- تحديد سعر الضريبة البيئية: يقصد بسعر الضريبة البيئية بوجه عام المبلغ الذي يجب على الممول أن يدفعه عن كل وحدة من موضوع - محل - الضريبة، أو هو النسبة المئوية التي هي مقدار الضريبة، وهناك أسلوبين معتمدين في غالب تشريعات الدول التي تطبق الضرائب البيئية، هما:

أ- السعر الثابت: في الفقه الضريبي بصفة عامة يعتبر السعر الثابت للضريبة، ذلك المعدل الذي لا يتغير حتى ولو تغير الوعاء الضريبي، أي تحديد قيمة ثابتة من قيمة الوعاء الضريبي، وهو أسلوب سهل وبسيط في التطبيق على الممول والإدارة الضريبية.

ب- السعر التصاعدي: أما الأسلوب التصاعدي فيعتمد تصاعد الضريبة مع تصاعد الوعاء الضريبي، وهذا يتيح الإقتراب من مبدأ العدالة، وفي حالة الضرائب البيئية يتم تحديد هذا النوع من الضرائب عند النقطة التي تتعادل فيها تكلفة الضرر الحدي الذي يسببه التلوث مع التكاليف الحدية لمكافحة التلوث، ويطبق في الدول المتقدمة، وهو الأنسب في التطبيق، في حالة الضرائب البيئية، ويكون له أثر جيد على خفض التلوث¹.

5- تخصيص حصيلة الضريبة البيئية: الضريبة البيئية تخرج عن مبدأ عمومية الميزانية، والذي يقضي بعدم تخصيص الإيرادات العامة، أي عدم تخصيص الناتج الضريبي لتغطية نفقة محدودة أو تحقيق منفعة معينة، فإيرادات الضريبة البيئية تحصل وتنفق لمعالجة مسائل تتعلق بالبيئة، مثل تشجيع الإستثمارات غير الملوثة للبيئة، الإنفاق على البحث والتطوير في التكنولوجيا البيئية، تغطية النفقات الإدارية لمؤسسات حماية البيئة، منح مكافآت للملوثين الذين ينجحون في خفض التلوث الناجم عن أنشطتهم².

وفي الجزائر، تم إنشاء صندوق بعنوان "الصندوق الوطني للبيئة والساحل"، الذي يهدف إلى تمويل المشاريع (النفقات) المخصصة لتوجيه السلوك البيئي.

¹ حروشي جلول، مرجع سابق، ص: 156.

² أحمد فنيديس، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي، حوليات جامعة قلمة للعلوم الإجتماعية والإنسانية، المجلد 10، العدد 05، 2016، ص: 157، 158.

المطلب الثالث: واقع تطبيق الجباية البيئية في الجزائر في ضوء التجارب الدولية

أولاً: الممارسات الدولية للجباية البيئية

إن تجارب الجباية البيئية قبل سنة 1990 في بعض الدول وما تضمنتها من تأسيس ضرائب ورسوم ذات الصلة بالبيئة والتلوث، كانت تجارب لم يتم فيها تعديلات جوهرية على أنظمتها الجبائية، مما قلل من فعالية الضرائب والرسوم البيئية قياساً بدورها التحفيزي في التخفيض من نسب التلوث، وبالتالي تعتبر فترة التسعينات الانطلاقة الفعلية لإستخدام الجباية البيئية، حيث قامت عدة دول بإدخال إصلاحات كبيرة على أنظمتها الجبائية بالشكل الذي يضيف عليها الطابع الأخضر، وجاء هذا تزامناً مع إزداد الاهتمام بالقضايا البيئية من أعلى هيئات دولية. ونستعرض جانب من هذه التجارب في بعض الدول التي تعتبر أكثر تلوثاً:

1- تجربة الصين في إطار الجباية البيئية:

بدأت الصين تجربتها في مجال الجباية البيئية في عام 1979 بهدف تحقيق الاستدامة البيئية، حيث تم فرض نظام رسوم الصرف الصحي كضريبة لحماية البيئة. من خلال هذا النظام، تم تشجيع الشركات والمؤسسات على تعزيز إدارتها البيئية وتقليل تصريف الملوثات، مما لعب دوراً مهماً في الحد من التلوث البيئي¹.

في عام 2013، شهدت الصين نمواً اقتصادياً سريعاً حيث بلغ الناتج المحلي الإجمالي 917 مليار دولار، ولكن كان هذا النمو السريع السبب الرئيسي في تدهور البيئة. فغطى الضباب الدخاني أجزاءً شاسعة من شمال الصين وأثر سلبيًا على صحة الإنسان وحياته².

مع تزايد حالة الغضب في الصين بسبب فشل الحكومة المتكرر في معالجة التلوث البيئي، صنفت 7 مدن صينية من بين أكثر عشر مدن تلوثاً في العالم. واستجابةً لهذه الضغوط، قامت الحكومة بإصلاحات ضريبية واستحداث ضرائب بيئية من خلال قانون حماية البيئة لمعالجة هذه الظاهرة البيئية.

في عام 2016، أقرت الصين أول قانون للضرائب البيئية على القطاع الصناعي لمكافحة مشكلات التلوث، وتم تطبيقه في عام 2018. واستهدف هذا القانون الشركات والمؤسسات التي تفرغ ملوثاتها مباشرة إلى البيئة (مثل

¹ Administration fiscale d'État de la République populaire de la chine, Interprétation de la politique fiscale pour la protection de l'environnement, 2020. Récupéré sur <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810351/n810906/c5157152/content.html> (A visite le: 25/11/2022)

² جهاد محمد أحمد السباني، دور الضرائب البيئية في الحد من التلوث البيئي (مع إشارة خاصة للجمهورية اليمنية)، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، المجلد 08، العدد 204، ص: 204، 2021.

الفصل الثاني: دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في حماية البيئة

ملوثات الهواء والمياه والنفايات الصلبة)، وكذلك تلك التي تصدر تلوثاً ضوئياً. وتعتبر هذه الضريبة أول ضريبة في الصين تم تخصيصها بشكل واضح لحماية البيئة.

فالمضرائب البيئية التي جاء بها قانون حماية البيئة في الصين تتمثل في¹:

-تطبق الصين ضريبة على ملوثات الهواء بمعدل 1.2 يوان صيني لكل مكافئ تلوث، ويتراوح مبلغ الضريبة من 1.2 إلى 12 يوان صيني. أما بالنسبة لضريبة ملوثات المياه، فإن معدلها يبلغ 1.4 يوان صيني لكل مكافئ تلوث، وتتراوح قيمة الضريبة بين 1.4 و 14 يوان صيني؛

-فيما يتعلق بالضريبة على النفايات الصلبة، تختلف مبالغ الضريبة وفقاً لأنواع النفايات، حيث يتراوح المبلغ بين 5 و 1000 يوان صيني للطن؛

-أما بالنسبة للضريبة على التلوث الضوضائي، فتتقسم إلى فئات استناداً إلى مستويات الضوضاء التي تتجاوز المعايير المسموح بها. ويتراوح مبلغ الضريبة بين 350 و 11200 يوان صيني لكل طن شهرياً.

ولم يهمل المشرع الصيني الجانب التحفيزي، فقد منح تخفيضات وإعفاءات متعددة من هذه الضرائب في إطار قانون حماية البيئة. (أنظر الموقع**).

2- تجربة أستراليا في إطار الجباية البيئية:

تعتبر أستراليا من بين الدول الأكثر تلوثاً بسبب ارتفاع كمية انبعاثات الكربون، وذلك راجع لإعتمادها الكبير على مادة الفحم في إنتاج الكهرباء، ويهدف تقليص الكميات الضخمة من انبعاثات الكربون، قررت الحكومة الأسترالية فرض ضريبة بيئية على (500) شركة مصنعة هي الأكثر تلوثاً للبيئة، وبموجبها تتحمل هذه الشركات دفع مبلغ 57 دولار على كل طن من انبعاثات الكربون، هذا الإجراء يهدف إلى خفض الانبعاثات بنسبة 5% في أفق عام 2020 بحيث يتم التخلص من 160 مليون طن، وهو ما يعادل سحب 45 مليون سيارة².

ومن أهم الضرائب البيئية التي يتكون منها هيكل الجباية البيئية في أستراليا ما يلي³:

¹ Administration fiscale d'État de la République populaire de la chine, Op.cit .

**<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810351/n810906/c5157152/content.html>

² ألاء حسين رشيد الجمل، مقترح لتطبيق الضريبة البيئية ودورها في الحد من التلوث البيئي في فلسطين، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية بنابلس، فلسطين، 2020، ص: 39.

³ للإطلاع أكثر يرجى زيارة الموقع التالي: <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-502>

[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-502?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true#co_anchor_a902084](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-502?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true#co_anchor_a902084)

- ضريبة إيجار الموارد البترولية (PRRT) ، وهي ضريبة على الأرباح المتولدة بشكل عام من بيع منتجات النفط والغاز.
- ضريبة المكوس على الوقود وتشمل جميع المستخدمين؛
- ضريبة الإنتاج على بعض المنتجات القائمة على البترول وتشمل جميع المستخدمين؛
- رسوم على النفايات التي يتم التخلص منها في مكبات النفايات (تختلف المعدلات بين الولايات القضائية)؛
- رسوم مفروضة على شركات التعدين مقابل نقل الحق في استخراج الموارد المعدنية من الأرض، وهي مقسمة إلى حقوق ملكية فحم وعائدات معدنية (غير الفحم مثل خام الحديد والحجر الجيري والحجر الرملي) وعائدات البترول، ويتم تحديد معدلات الإتاوة في التشريع.

3- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في إطار الحماية البيئية:

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية أكثر دول العالم اهتماماً بالمشاكل البيئية المحلية بالرغم من عدم توقيعها على معاهدة كيوتو العالمية للحد من الانبعاثات العالمية مع العلم أيضاً أنها من أكثر الدول مساهمة في تلويث هواء العالم، ولقد تعددت فيها القوانين المتعلقة بالبيئة سواء للحفاظ عليها أو لتوجيه سلوك الأفراد والمنشآت نحو العمل على تخفيض التلوث، حيث توجد مجموعة من الضرائب والحوافز للحد من التلوث سواء على مستوى الولايات أو على المستوى الفيدرالي¹. نذكر أهمها²:

أ- الضريبة الفيدرالية على الكيماويات التي تستنزف طبقة الأوزون: في عام 1989 تم فرض ضريبة على ثمانية مواد كيماوية تستنزف طبقة الأوزون، وارتفعت إلى 12 مادة في 1991، وأهم هذه المواد "الكربون" بلغت معدل الضريبة إلى 10 دولار لكل طن.

ب- ضريبة كلوريد الكربونات الفلورية: التي كان الهدف منها توقيف هذه المادة مع حلول سنة 2000 وبلغت قيمتها سنة 1995م 3.10 دولار لكل رطل.

ج- ضريبة على ملوثات الهواء: سمح قانون الهواء النقي سنة 1990 بفرض ضرائب لكل طن من الملوثات، وتم تحديد 5 من هذه المواد الملوثة: ثاني أكسيد الكبريت، أكسيد النتروجين، المركبات العضوية المتطايرة، الجسيمات الدقيقة أقل من عشرة مكرونات، والرصاص.

¹ جهاد محمد أحمد السناني، مرجع سابق، ص: 204.

² حبيطي خضير، مونة يونس، دور النظم الضريبية في تحقيق الإستدامة البيئية (دراسة حالة الجزائر للفترة 1992-2015)، المجلد 05، العدد 01، 2017، ص: 162، 163.

د- ضريبة النفايات الصلبة: في مينيسوتا في عام 1989 تم زيادة ضريبة المبيعات 6.5 % في ولاية مينيسوتا لتشمل خدمات القمامة، وفي عام 1990 زاد الدخل 24.3 مليون دولار وتم الاستفادة من جزء من هذه الأموال في تمويل برامج إعادة التصنيع وتقليل نسبة النفايات وإمداد الأعمال الخاصة بإعادة التصنيع بالقروض والضمانات، ويستخدم الجزء الثاني في ردم مواقع دفن النفايات، وفرضت الولاية ضريبة على الكيماويات السامة المدرجة في قائمة جرد السموم¹. كما إعتمدت الولايات المتحدة الأمريكية على الرخص القابلة للتداول (Tradable permits) في مكافحة

الإنبعاثات الملوثة للهواء، وأنشأت مؤسسات خاصة لتسيير عملية الاتجار بها، وتم تصميم نظام الرخص بطريقتين²:
-وضع حد أقصى للانبعاثات الكلية: يسمح بحق التبادل التجاري بقدر معين من الانبعاثات وهو النظام المعروف باسم نظام وضع الحد الأقصى والتجارة (Cap and Trade) .

-النظام القائم على الرصيد (Credit Based-System)، حيث يسمح فيه بالإتجار بالرصيد عندما يثبت الشخص أنه قام بتخفيض الانبعاثات دون مستوى معين.

4- تجربة فرنسا في إطار الجباية البيئية:

يتمتع النظام الضريبي البيئي في فرنسا بتنوع في الضرائب البيئية، وتم تصنيفها إلى أربع فئات من خلال مجموعة "EUROSTAT". من بين أهم هذه الضرائب البيئية ما يلي³:

أ- **الضرائب والرسوم البيئية المتعلقة بالطاقة:** من أهمها: الرسم الداخلي على إستهلاك المنتجات الطاقوية (TICPE) ، رسم المساهمة في الخدمة العمومية للكهرباء (CSPE)، الرسوم المحلية على الكهرباء (TLE)، الضريبة الثابتة على شركات الشبكات (TFER) ، الرسم الداخلي على إستهلاك الغاز الطبيعي (TICGN) .

ب- **الضرائب والرسوم البيئية المتعلقة بالنقل:** من أهمها: الرسم على البطاقات الرمادية، الرسوم الإضافية للتأمين على السيارات، ضريبة الشراء على المركبات المستعملة الأكثر تلوثاً، الضريبة المستحقة على وكلاء الطرق السريعة، الرسم على مركبات الشركات، رسوم الطيران المدني.

ج- **الضرائب والرسوم البيئية المتعلقة بالتلوث:** من أهمها: رسوم تلوث المياه المنزلية، رسوم تلوث المياه غير المنزلية،

¹ قاسم حسناء، تجربة الإتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق الضرائب والرسوم البيئية، مجلة التحولات الاقتصادية، مجلد 02، العدد 02، 2022، ص: 100.

² مصباح حراق، الجباية البيئية-عرض تجارب دولية-، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية -جامعة أم البواقي - العدد 01، 2014، ص: 105.

³ Marie-Camille Chemin, La liste des taxes environnementales, Récupéré sur En linge <https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/la-liste-des-taxes-environnementales,2019>, (A visite le 01/12/2022).

ضريبة إدارة المياه والوقاية من الفيضانات (GEMAPI)، الضريبة العامة على الأنشطة الملوثة (النفائات، التلوث الجوي) (TGAP).

د- الضرائب والرسوم البيئية المتعلقة باستغلال الموارد الطبيعية: ومن أهمها الإتاوات المفروضة على المياه، وهناك رسوم أخرى.

ومن بين الرسوم السابقة الذكر، تبرز الضريبة العامة على الأنشطة الملوثة (TGAP)، التي تعتبر دمجاً لعدة رسوم تم إنشاؤها في بداية تجربة فرنسا مع الضرائب البيئية. حيث إشمئت¹ على ضريبة تلويث المياه التي تم تأسيسها سنة 1964، وكذلك الضريبة على الضوضاء تم إنشاؤها سنة 1973، وضرائب أخرى على العمليات والمنتجات المسببة للتلوث التي فرضت سنة 1980، وفي سنة 1990 تم قرار ضريبة انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكبريت التي تم توسيعها لتشمل أكاسيد النتروجين وانبعاثات الهيدروكلوريك ثم لتشمل سنة 1999 المركبات العضوية المتطايرة.

ثانيا: تجربة الجباية البيئية في الجزائر

أولت الجزائر اهتماماً كبيراً بالبيئة عبر إدراج ملف حمايتها ضمن برنامج السياسة الوطنية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية. تمثلت هذه الاهتمامات في الحاجة إلى تحقيق توازن بين متطلبات النمو الاقتصادي وضرورات حماية البيئة. ولتحقيق هذا الهدف، سعت الحكومة الجزائرية إلى وضع إجراءات مالية لمكافحة التلوث وتقليصه، وذلك من خلال إصدار قوانين وتشريعات تتعلق بالجباية البيئية.

على الرغم من هذا الاهتمام، فقد تأخرت الجزائر في تنفيذ الرسوم البيئية، حيث لم يتم إنشائها إلا في بداية التسعينيات كجزء من إصلاحات النظام الجبائي. ويُعتبر قانون المالية لسنة 1992 أول قانون يتناول مسألة الضرائب والرسوم البيئية في البلاد، حيث جرى إنشاء أول رسم بيئي يتعلق ب"النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة". وتلا ذلك مجموعة من الرسوم البيئية الأخرى، التي تهدف بشكل رئيسي إلى حماية البيئة وتوجيه سلوك الأفراد والمؤسسات نحو تقليل التلوث البيئي.

إن النظام الجبائي الجزائري إهتم بالبيئة من خلال إستخدام الجباية البيئية كألية للردع والتحفيز بفرض ضرائب ورسوم بيئية ردعية على الملوّثين، ومنح حوافز وإعفاءات جبائية للأنشطة الصديقة للبيئة كما يلي:

¹ قاسم حسناء، مرجع سابق، ص 94.

1- الضرائب والرسوم البيئية (الآليات الردعية): يستخدم النظام الجبائي الضرائب والرسوم البيئية كآلية ردعية لحماية

البيئة، والتي يمكن تصنيفها إلى¹:

- رسوم مفروضة على الإنبعاثات الملوثة،

- رسوم مفروضة على المنتجات،

- رسوم مفروضة على إستغلال الموارد الطبيعية:

2-1- الرسوم المفروضة على الإنبعاثات الملوثة: تفرض هذه الرسوم على كل ما تخلفه النشاطات الإنتاجية

للوحدات الاقتصادية، حيث تستهدف بدرجة أولى الآثار السلبية الناتجة عن المشاريع الملوثة للبيئة.

أ- الرسم على النشاطات الملوثة والخطرة على البيئة (TAPD): لقد تم إنشاء الرسم على النشاطات الملوثة أو

الخطرة على البيئة بموجب المادة 117 من قانون المالية لسنة 1992، وأعتبرت أول بادرة لإنشاء الرسوم البيئية، بحيث

تحدد هذه النشاطات وفق التنظيم، وتم تحيين المبالغ السنوية لهذا الرسم بموجب المادة 88 من قانون المالية لسنة 2020

كما هي موضحة في الجدول رقم (01):²

الجدول رقم (1.2): مبلغ الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطرة على البيئة

المبلغ (دج)		النشاطات الخاضعة لـ
منشآت تشغل أقل من شخصين	منشآت تشغل أكثر من شخصين	
68.000	360.000	ترخيص الوزير المكلف بالبيئة
50.000	270.000	ترخيص الوالي المختص إقليميا.
9.000	60.000	ترخيص رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا
6.000	27.000	تصريح

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة 88 من قانون المالية لسنة 2020

ويطبق المعامل المضاعف المتراوح بين 1 و 10 على كل نشاط من هذه النشاطات حسب طبيعتها وأهميتها.

ويحدد المعامل المضاعف المطبق على كل نشاط من هذه الأنشطة الملوثة أو الخطيرة، عن طريق التنظيم، بحيث يكون

مبلغ الرسم الواجب تحصيله عن كل نشاط من هذه الأنشطة، مساويا لحاصل المبلغ الأساسي والمعامل المضاعف.

يترتب على الدفع المتأخر للرسم تطبيق غرامات التحصيل المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

¹ قريمط الجليلاني، ولد عمر الطيب، النظام الجبائي في الجزائر، المجلة الأكاديمية، المجلد 12، العدد 01 (عدد خاص)، 2012، ص: 563-568.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، قانون رقم: 16-21 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2021 المضمن قانون المالية لسنة 2022، المادة 149، 2021، ص: 52.

ويخصص حاصل هذا الرسم كما يلي:

● 50% لفائدة ميزانية الدولة.

● 50% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

ب- الرسم على الوقود: حيث تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2002، تحدد تعريفته بدينار واحد لكل لتر من البنزين الممتاز والعادي كما يقتطع الرسم ويحصل كما هو الحال بالنسبة للرسم على المنتوجات البترولية. ويخصص ناتج الرسم على الوقود كما يلي¹:

● 50% للصندوق الوطني للطرق والطرقات السريعة.

● 50% للصندوق الوطني للبيئة والساحل.

ج- الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي: حيث تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 205 من قانون المالية لسنة 2002، وتم تعديله بموجب المادة 91 من قانون المالية لسنة 2020، ويفرض هذا الرسم على الكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم ويحدد هذا الرسم بالرجوع إلى المعدل الأساسي السنوي الذي حدد بموجب أحكام المادة 54 من قانون المالية لسنة 2000. ومن معامل مشمول بين 1 و5 حسب نسبة تجاوز حدود القيم بالإضافة إلى أن هذا الرسم تخصص مداخله على النحو التالي²:

● 17% لفائدة البلديات.

● 33% لفائدة ميزانية الدولة.

● 50% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

د- الرسم على النفايات المنزلية (رسم التطهير): يفرض هذا الرسم بصفة عامة على النفايات ذات الإستعمال العائلي، ويحصل كليا لفائدة البلديات، وقد جاء قانون المالية لسنة 2002 بتعديل المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتم التعديل في مبلغ الرسم حسب المادة 67 من قانون المالية لسنة 2022، وتم تحديد مبلغه كما يلي³:

● 2000 دج على كل محل ذي إستعمال سكني.

● 10.000 دج على كل محل ذي إستعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابه.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، قانون رقم: 01-21 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المادة 38، 2001، ص: 17.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، المرجع نفسه، المادة 205، ص: 57.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، مرجع سابق، المادة 67، ص: 28.

- 18.000 دج على كل أرض مهياة للتخميم والمقطورات.
- 80.000 دج على كل محل ذي إستعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تطبق معاملات الترحيح على هذه التسعيرات وفقا للمناطق الفرعية للبلديات.

هـ- الرسم التكميلي على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي: تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 94 من قانون المالية لسنة 2003، وطراً عليه تعديل في قانون المالية لسنة 2020 بموجب المادة 92 منه، ويحدد الرسم وفق المياه المستعملة وعبء التلوث الناجم عن النشاط الذي يتجاوز حدود القيم المحددة. ويتم تحديد هذا الرسم بالرجوع إلى المعدل السنوي الذي حددته أحكام المادة 54 من القانون رقم: 99-11 المتضمن قانون المالية لسنة 2000، ومعامل مضاعف مشمول بين 1 و 5 تبعا لمعدل تجاوز القيم. وتم تخصيص حاصل هذا الرسم كما يلي:¹

- 34% لفائدة البلديات.
- 34% لفائدة ميزانية الدولة.
- 16% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.
- 16% لفائدة الصندوق الوطني للمياه.

2-2- الرسوم المفروضة على المنتجات: تظهر الرسوم البيئية على المنتجات التي تحدث تلوث في البيئة كالتالي:

أ- الرسم على المنتجات البترولية: تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 82 من قانون المالية لسنة 1996 بالمادة 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث يطبق الرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها، المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر، لا سيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية، وهذا وفقا للمعدلات الآتية المستحدثة بالمادة 24 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020:²

- 1600.00 دج بالنسبة للبنزين الممتاز.
- 1700.00 دج بالنسبة للبنزين العادي، البنزين الخالي من الرصاص.
- 900.00 دج بالنسبة لغاز أويل.
- 1.00 دج بالنسبة لغاز البترول المميع الوقود

يدفع ناتج هذا الرسم لفائدة ميزانية الدولة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، قانون رقم: 14-19 المؤرخ في: 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، المادة 92، 2019، ص: 36.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، قانون رقم: 17-20 المؤرخ في: 04 جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المادة 24، 2020، ص: 10.

ب- الرسم على الأكياس البلاستيكية المستوردة والمصنعة محليا: تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 53 من قانون المالية لسنة 2004، يؤسس رسم قدره 200 دج للكيلوغرام الواحد من الأكياس البلاستيكية التي تم إستيرادها و/أو تصنيعها محليا، حسب التعديل الأخير في قانون المالية لسنة 2020 بموجب المادة 94 منه، وتخصص عائدات هذا الرسم كما يأتي:¹

● 73% لفائدة ميزانية الدولة.

● 27% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل

ج- الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم: تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 61 من قانون المالية لسنة 2006، وحدد مبلغ الرسم بـ 37.000 دج عن كل طن مستورد أو مصنوع داخل التراب الوطني (حسب المادة 93 من قانون المالية لسنة 2020)، والتي تنجم عن إستعمالها زيوت مستعملة. وتخصص مداخيل هذا الرسم كما يلي:²

● 42% لفائدة ميزانية الدولة.

● 24% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

● 34% لفائدة البلديات بالنسبة للزيوت والشحوم وتحضير الشحوم المصنوعة داخل التراب الوطني. لفائدة الصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية بالنسبة للزيوت والشحوم وتحضير الشحوم المستوردة.

د- الرسم على الأطر المطاطية الجديدة: تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2006، يطبق هذا الرسم على الأطر المطاطية الجديدة المستوردة، يحدد مبلغ هذا الرسم حسب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2019 كما يلي:³ 750 دج عن إطار مخصص للسيارات الثقيلة، 450 دج عن إطار مخصص للسيارات الخفيفة.

يتم تخصيص حاصل هذا الرسم كما يأتي:

● 35% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

● 34% لفائدة ميزانية الدولة.

● 30% لفائدة الصندوق الوطني الخاص للتضامن الوطني.

● 01% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، مرجع سابق، المادة 94، ص: 37.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، المرجع نفسه، المادة 93، ص: 36.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، قانون رقم: 18-18 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، المادة 54، 2018، ص: 20.

2-3- الضرائب المفروضة على إستغلال الموارد الطبيعية: وهي رسوم مفروضة على كل مستعملي المياه سواء في القطاع الصناعي أو الفلاحي ويستغل في ميدان الأملاك العامة المائية تجهيزات اقتطاع المياه ثابتة أو مؤقتة لاستعماله الخاص أيا كان مصدر المورد وهدفها حماية نوعية المياه.

-إتاوة حماية نوعية المياه: تم تأسيس هذه الإتاوة بموجب المادة 174 من قانون المالية لسنة 1996 والتي تجبي لحساب التخصيص 302-086 تحت عنوان الصندوق الوطني للتسيير المدمج للموارد المالية، وتم تعديل كفاءات تحصيل هذه الإتاوة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2010. وهي تحصل كما يلي:¹

- تحصل إتاوة حماية نوعية المياه لدى كل مستعمل موصول بشبكة جماعية للمياه الصالحة للشرب لاستعمالها الصناعي أو الفلاحي ومسيرة حسب الحالة من طرف المؤسسات العمومية صاحبة الامتياز أو من طرف مفوضي تسيير الخدمات العمومية للمياه، إدارات المصالح العامة أو مصالح بلديات تسيير الخدمات العمومية للمياه والأشخاص المعنويين أصحاب الامتياز لتسيير مساحات السقي. بتطبيق المعدلات التالية:

- (4%) من مبلغ فاتورة المياه الصالحة للشرب، لاستعمالها الصناعي أو الفلاحي بالنسبة لولايات شمال البلاد،
 - (2%) من مبلغ فاتورة المياه الصالحة للشرب، لاستعمالها الصناعي أو الفلاحي بالنسبة لولايات جنوب البلاد
- الآتية: الأغواط، غرداية والوادي، تندوف وبشار، إيليزي، تمنراست، أدرار، بسكرة، ورقلة.

- كما يتم تحصيل إتاوة حماية نوعية المياه من طرف وكالات الأحواض الهيدروغرافية كل واحدة في إقليم اختصاصها لدى كل شخص طبيعي أو معنوي، عام أو خاص، يتوفر لديه ويستغل، في ميدان الأملاك العامة المائية، تجهيزات اقتطاع المياه، ثابتة أو مؤقتة لاستعماله الخاص أيا كان مصدر المورد.

- (4%) من المبلغ المفوتر بعنوان إتاوة اقتطاع المياه في ولايات شمال البلاد.
- (2%) من المبلغ المفوتر بصدد إتاوة اقتطاع المياه بالنسبة لولايات جنوب البلاد الآتية: الأغواط، غرداية والوادي، تندوف وبشار، إيليزي، تمنراست، أدرار، بسكرة، ورقلة.

2-الإعفاءات والحوافز الجبائية (الآليات التحفيزية):

إن النظام الجبائي ليس كله نظام ردعي يقوم على فرض الضرائب والرسوم، وإنما يشتمل أيضا على الحوافز

والإعفاءات الجبائية، والتي يكون لها الأثر في اعتماد صناعات ونشاطات صديقة للبيئة، كما يلي:²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، قانون رقم: 09-09 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 51، 2009، ص: 18.

² حسونة عبد الغني، النظام الجبائي البيئي بين الردع والتحفيز، مجلة المفكر، المجلد 11، العدد 01، 2016، ص: 192.

2-1- الرسوم التحفيزية: وهي رسوم تتضمن إعفاءات من الدفع لمدة ثلاث سنوات وتخص الرسوم التالية:

أ-الإعفاء المؤقت من رسم التشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة و/ أو الخطرة: تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 203 من قانون المالية لسنة 2002، بهدف إلى تشجيع عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة و/أو الخطرة وذلك بإعتبار أن تخزين مثل هذه النفايات ملوث للبيئة، وحدد مبلغه بـ 30.000 دج عن كل طن مخزن من هذه النفايات بعد التعديل من خلال المادة 89 من قانون المالية لسنة 2020. وتخصص عائدات هذا الرسم كما يلي:¹

● 16% لفائدة البلديات.

● 46% لفائدة ميزانية الدولة.

● 38% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

يمنح صاحب المشروع المعني مهلة 03 سنوات لإنجاز منشآت إزالة النفايات إبتداء من تاريخ الإنطلاق في تنفيذ مشروع منشأة الإفراز.

ب-الإعفاء المؤقت من رسم التشجيع على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج: تم تأسيس هذا الرسم بموجب المادة 204 من قانون المالية لسنة 2002، وجرى عليه تعديل بموجب المادة 127 من قانون المالية لسنة 2021، ويهدف هذا الرسم إلى الحث على التخلص من النفايات الناجمة عن العلاج الطبي أو البيطري و/أو عن البحث المشترك وذلك بإعتبار أن تخزين مثل هذه النفايات ملوث للبيئة، وذلك بسعر مرجعي يقدر بـ 60.000 دج عن كل طن مخزن من هذه النفايات، ويضبط وفقا لقدرات العلاج وأنماطه في كل مؤسسة معنية أو عن طريق قياس مباشر. وحاصل هذا الرسم يخصص كما يلي:²

● 20% لفائدة البلديات.

● 30% لفائدة ميزانية الدولة.

● 50% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

تمنح مهلة 03 سنوات للمستشفيات والعيادات الطبية للتزود بتجهيزات الترميم الملائمة أو حيازتها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، مرجع سابق، المادة 89، ص:35.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 83، قانون رقم:20-16 المؤرخ في: 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021، المادة 127، 2020، ص:44.

2-2- التحفيز الجبائي المنصوص عليه في قانون 03-10 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة:

أقر المشرع نظام الحوافز الجبائية المتعلقة بالنشاطات التنموية التي تستهدف الحفاظ على البيئة ومواردها ضمن القانون 10/03 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة من خلال إشارته إلى أنه تستفيد من حوافز مالية وجمركية تحدد بموجب قوانين المالية، المؤسسات الصناعية التي تستورد التجهيزات التي تسمح في سياق صناعتها أو منتجاتها بإزالة أو تخفيف ظاهرة الاحتباس الحراري والتقليص من التلوث في كل أشكاله. كما أشار المشرع أيضا في مضمون المادة 77 من نفس القانون أنه يستفيد كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بأنشطة ترقية البيئة من تخفيض في الربح الخاضع للضريبة، على أن يحدد هذا التخفيض بموجب قانون المالية.¹

2-3- التحفيز الجبائي المنصوص عليه في قانون حماية الساحل: من أجل تخفيف الضغط على الشريط الساحلي

وفي إطار التشجيع والعمل على نقل وتحويل المنشآت الصناعية القائمة والتي يعد نشاطها مضرًا بالبيئة الساحلية، وكذا السهر على توجيه توسع المراكز الحضرية القائمة نحو مناطق بعيدة عن الساحل. نصت المادة 36 من هذا القانون على أنه تؤسس تدابير تحفيزية اقتصادية وجبائية تشجع على تطبيق التكنولوجيات غير الملوثة، ووسائل أخرى تتوافق وإستدخال التكاليف الإيكولوجية الملوثة، في إطار السياسة الوطنية للتسيير المدمج والتنمية المستدامة للساحل والمناطق الشاطئية.²

2-4- التحفيز الجبائي بشأن أنشطة جمع النفايات: نصت المادة 32 من قانون المالية لسنة 2014، أن أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات الأخرى القابلة للاسترجاع التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون، النشاطات الحرفية الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة بمعدل 5%، تستفيد من الإعفاء والتسهيلات الضريبية كالاتي:³

- السنتان الأوليتان: إعفاء؛

- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 70؛

- السنة الرابعة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 50؛

- السنة الخامسة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 25.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، مرجع سابق، المادة 77، ص: 18.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، قانون رقم: 02-02 المؤرخ في: 12 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون حماية الساحل وتعمينه، المادة 04، 2002، ص: 25.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 68، قانون رقم: 08-13 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، المادة 32، 2013، ص: 12.

ثالثا: تقييم دور الجباية البيئية في التقليل من التلوث في الجزائر

مقياس نجاح أي سياسة لحماية البيئة يعتمد على فعاليتها في تحقيق النتائج المرجوة، ويعتبر الأساس في تقييمها، والسياسة الجبائية الرديعية والتحفيزية كان هدفها الأساسي تغيير سلوكيات المؤسسة في الاتجاه الذي يتم فيه المحافظة على البيئة، من خلال ترشيد سلوكها الاقتصادي وتوجيهها نحو الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد، ولضمان فعالية الضريبة البيئية في معالجة التلوث، يجب أن تكون الضريبة المفروضة في حالة عدم معالجة آثار التلوث أكبر من تلك التي تكون في حال معالجته، وهذا لكي تشجع المنشأة على الإستمرار في المعالجة، مما يضمن لها الإستمرارية في النمو وتحقيق مكانة سوقية، وتحقيق هدف الحفاظ على سلامة البيئة¹.

إن الجباية البيئية في الجزائر تم تصميمها بعناية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة. وهي مؤسسة بترسانة قانونية معتبرة، مزودة بهياكل إدارية، حيث تشمل أكثر من اثني عشر (12) رسماً بيئياً. تتميز بأوعية جبائية قابلة للتوسع والتطور، وتجدر الإشارة إلى أن تفعيل دورها يعتمد أساساً على الوعي الاجتماعي العام، بضرورة المحافظة على البيئة وضمان حقوق الأجيال القادمة، وتضمنت المواد (76، 77، 78) من القانون رقم 03/10 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة هذه الرسوم².

كما أن تقدير مدى فعالية الجباية البيئية في حث المؤسسات الاقتصادية والأفراد على الحفاظ على البيئة، يجب أن يتعد عن النظرة التقليدية التي مفادها تساوي الضريبة البيئية مع نفقات التدمير البيئي الحدية، وبدل ذلك يجب إستخدام معايير أكثر عقلانية، أهمها تأثير الضرائب على التلوث البيئي، مقارنة معدل الضريبة بتكاليف تقليل التلوث الحدية. فتفعيل دور الجباية يكون دائماً مرهوناً بتطبيقها على أرض الواقع، إذ يجب أن تكون أداة كفيلة بردع الملوث، وفي هذا السياق، اعتمدت الجزائر نظاماً ضريبياً شمل العديد من الضرائب البيئية وغطى العديد من القطاعات خاصة الصناعية منها. وعموماً يمكن القول بأن التشريع الجزائري في مجال حماية البيئة أصبح يواكب التطورات الحاصلة عالمياً، غير أن أثر الضرائب البيئية يبقى ضعيف المفعول ومحدد، بدليل التقارير التي تفيد بزيادة التلوث في كل القطاعات³.

¹ موساوي عمر بالي مصعب، إدماج البعد البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مداخلة في المؤتمر الدولي الأول حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و21 نوفمبر 2012، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بالتعاون مع مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية، ص 440.

² عجلان العياشي، تفعيل دور الجباية البيئية لتحقيق التنمية المستدامة - حالة الجزائر- مداخلة أقيمت بالمؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة أيام 07 و08 أبريل 2008، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي بجامعة فرحات عباس سطيف، ص 04.

³ بن عزة محمد، بن حبيب عبد الرزاق، دور الجباية في ردع وتحفيز المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة من أشكال التلوث -دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر- مداخلة في المنتدى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية يومي 20 و21 نوفمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص: 155.

خلاصة:

تعتبر المحاسبة البيئية والحماية البيئية جزءاً أساسياً من الجهود المبذولة لتحقيق التنمية المستدامة. حيث أن المحاسبة البيئية تسعى إلى قياس وتقييم تأثير الأنشطة الاقتصادية على البيئة، بينما الهدف الرئيسي من الحماية البيئية هو تحفيز السلوكيات التي تقلل من التلوث وتعزز الاستدامة البيئية. عندما يتم دمج المحاسبة البيئية والحماية البيئية بشكل فعال في السياسات العامة وممارسات الأعمال، يتم تعزيز التنمية المستدامة عن طريق تحفيز الاستخدام المستدام للموارد وتقليل الضغط على البيئة.

ويتضح اهتمام الحكومات والمنظمات المهنية المحاسبية بالبيئة من خلال سن قوانين وتشريعات بيئية من شأنها حماية البيئة بواسطة تفعيل دور النظم المحاسبية والنظم الجبائية. ففي الجزائر تلعب هذه النظم دوراً هاماً في تعزيز الوعي بالبيئة وتوجيه السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية نحو تبني ممارسات أكثر استدامة. فالنظام الجبائي سن قوانين وتشريعات بيئية من شأنها حماية البيئة بفرض ضرائب ورسوم بيئية ردعية وأخرى تحفيزية على المؤسسات الملوثة وإستخدام عائداتها لدعم المشاريع الإستثمارية التي تساهم في تعزيز الإستدامة البيئية. أما من الناحية المحاسبية ودور النظام المحاسبي المالي وكذا معايير المحاسبة الدولية في مسألة حماية البيئة لم تحظ بدرجة الاهتمام ذاتها، الأمر الذي انعكس سلباً على المؤسسات من جانب قلة أو عدم إهتمامها بالقياس والإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد تسليط الضوء على متغيرات الدراسة (السلوك البيئي، النظم المحاسبية، النظام الجبائي) في الجانب النظري، تم من خلال الدراسة الميدانية التوصل إلى نتائج تمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات، حيث أعتمد على الإستبيان لجمع البيانات، والبرنامج الإحصائي (SPSS) لغرض التحليل وإستخراج النتائج، عينة الدراسة مكونة من إطارات بديرية الضرائب، إطارات بمؤسسات إقتصادية ملوثة، إطارات بديرية البيئة، أساتذة جامعين (في التخصص)، أعضاء في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

وبهذا الصدد جاء تقسيم هذا الفصل كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
- ✓ المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
- ✓ المبحث الثالث: نتائج إختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تم في هذا المبحث التطرق إلى منهج ونموذج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، وتوضيح أداة الدراسة وكيفية بناء الإستبيان والأدوات والمقاييس المستخدمة في تحليل نتائج الإستبيان.

المطلب الأول: منهج ونموذج الدراسة

أولاً: منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي الذي يهتم بدراسة الظواهر ووصفها وصفاً كيفياً فيوضح خصائصها أو كمياً فيوضح مقدارها أو حجمها، حيث أعتمد في وصف متغيرات الدراسة وتفسير درجة إرتباط النظم المحاسبية والنظام الجبائي بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية.

وكذلك المنهج الإستقرائي وبالضبط الإستقراء الناقص، الذي ينتقل من نتائج إختبار حالات محددة من حالات الواقع اللانهائية إلى تعميم هذه النتائج إلى شتى الحالات الذي تنتمي إلى نفس النوع، حيث ركزت الدراسة على وجهة نظر إطارات بمديرية الضرائب، إطارات بمؤسسات إقتصادية ملوثة، إطارات بمديرية البيئية، أساتذة جامعين (في التخصص)، أعضاء في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، وذلك بهدف تعميم النتائج المرتبطة بتحديد طبيعة ودرجة تأثير النظم المحاسبية والنظام الجبائي على السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر

من أجل الحصول على معلومات لمعالجة موضوع الدراسة، تم إستخدام مصدرين أساسيين في عملية تجميعها

هما:

✓ **المصادر الثانوية:** من أجل معالجة الإطار النظري للدراسة، وبغية الحصول على المعلومات، أعتمد في ذلك على مصادر البيانات الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بالموضوع، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة والمقالات العلمية والمهنية المتخصصة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

✓ **المصادر الأولية:** لمعالجة الدراسة الميدانية للموضوع وبغية الحصول على البيانات الأولية أعتمد على الإستبيان كأداة رئيسية للدراسة، وتم الحصول على البيانات من خلال توزيع قوائم الإستبيان على عينة الدراسة، هذه القوائم تشتمل على مجموعة من العبارات اللازمة لحصر وتجميع البيانات التي تم صياغتها من

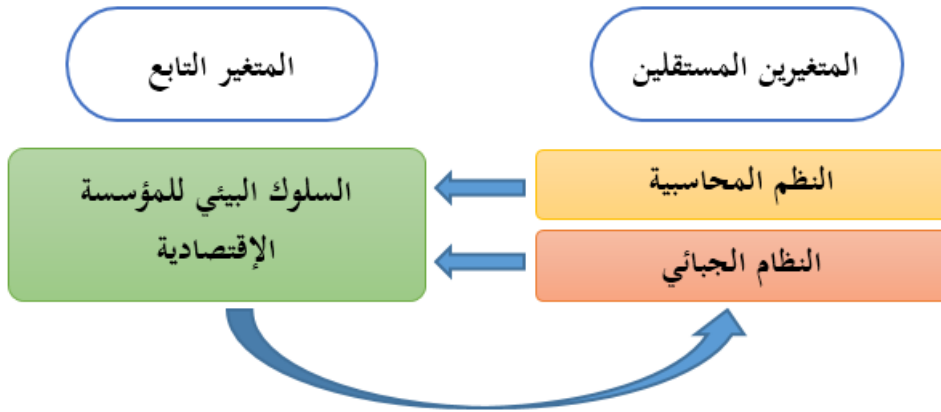
خلال الإستفادة من الأدبيات السابقة المشابهة للدراسة، وإستشارة ذوي الخبرة والإختصاص في الحقل الأكاديمي، ومن ثم تفرغ هذه المعطيات وتحليلها بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS.v25)*.

ثانيا: نموذج الدراسة

يهدف هذا النموذج إلى دراسة دور النظم المحاسبية والنظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، ويتضمن المتغيرات التالية:

- ✓ المتغيرين المستقلين: يتمثلان في النظم المحاسبية والنظام الجبائي.
- ✓ المتغير التابع: يتمثل في السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية.

الشكل رقم: (1.3) نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مديريات البيئة في الجزائر ومديريات الضرائب، الهيئات المحاسبية وجميع المؤسسات الاقتصادية، والجمعيات المهتمة بالبيئة، وأساتذة جامعيين (في التخصص). تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية قدرها 201 فرد من مجتمع الدراسة، وأُعدمت في توزيع الاستمارات على الإستيبيان الورقي بالنسبة للأفراد الذين تم التمكن من الوصول إليهم (تسليم مباشر)، كما قمنا بتوزيع الإستيبيان إلكترونياً لأفراد العينة الذين لم نتمكن من الوصول إليهم.

وبعد عملية التوزيع تحصلنا على (157) إستمارة صحيحة وقابلة للتحليل، وهي كالتالي:

*تعريف برنامج الإحصائي SPSS: يعتبر من أبرز برامج التحليل الإحصائي المستخدمة على نطاق واسع بواسطة الباحثين. يتم استخدام البرنامج في مختلف المجالات العلمية مثل العلوم الاجتماعية، والعلوم الإدارية، والهندسية، والزراعية. يعتبر كلمة "SPSS" اختصاراً لـ "Statistical Package for Social Sciences"، وتعني "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية". يتضمن البرنامج مجموعة من الأدوات والقوائم التي تسمح للباحثين بإدخال البيانات التي يحصلون عليها من خلال الاستبيانات أو المقابلات أو الملاحظات، وبعد ذلك يقومون بتحليل هذه البيانات. يتطلب استخدام البرنامج بيانات رقمية، ويتميز بقدرته الفائقة على معالجة البيانات بكفاءة عالية.

الجدول رقم (1.3): توزيع إستثمارات الإستبيان

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
100%	201	الاستثمارات الموزعة
15.42%	31	الاستثمارات غير مسترجعة
84.58%	170	الاستثمارات المسترجعة
6.47%	13	الاستثمارات الملغاة
78.11%	157	الاستثمارات القابلة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استثمارات الاستبيان الموزعة.

من خلال الجدول يتضح أن نسبة الاستثمارات القابلة للتحليل بلغت 78.11% وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في عملية إختبار الفرضيات، كما يشير الجدول كذلك إلى أن نسبة الإستثمارات المسترجعة وصلت إلى حوالي 84.58% وهي نسبة مقبولة ساهم في تحقيقها التوزيع المباشر للاستبيان والتنقل إلى الولايات المذكورة في الدراسة، كما بلغت نسبة الاستثمارات الملغاة بـ 6.47% من إجمالي الاستثمارات الموزعة، وهي نسبة بسيطة كان أغلبها ناتج عن عدم استكمال بيانات الإستبيان ووجود إجابات من طرف حاملي شهادة ليسانس نظام قديم بتوصية من المحكمين والسبب عدم معرفتهم وإحاطتهم بمعايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثالث: أدوات الدراسة

إن الأدوات التي تمت الإستعانة بها من أجل إجراء هذه الدراسة، تم تحديدها طبقاً للموضوع وإشكاليته وفرضيات الدراسة، وسعيًا لمعرفة دور كل من النظامين المحاسبي والجبايي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، وبهدف جمع البيانات الضرورية لتقييم الظاهرة المدروسة، وتحليل العلاقة بين المتغيرات المعتمدة في الدراسة، تم استخدام أداة الاستبيان كمصدر رئيسي لجمع البيانات للظواهر والأحداث المدروسة.

أولاً: إعداد الاستبيان

تم الإستعانة في إعداد عبارات الاستبيان على الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، وتبويبها بناءً على فرضيات الدراسة، بالإضافة إلى ذلك تم مراعاة في صياغة العبارات وإعدادها ما يلي:

- ✓ أن تكون العبارات مصاغة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض أو سوء الفهم؛
- ✓ أن تكون العبارات متناسقة لمعرفة مدى صدق إجابات الفرد المستجوب؛
- ✓ الاعتماد على ترتيب العبارات وربطها بموضوع الدراسة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- ✓ تجنب الأخطاء الإملائية قدر المستطاع لتكون لغة الاستبيان سليمة.

بعد إعداد إستبيان أولي تم عرضه على مجموعة من الأساتذة في التخصص من أجل تحكيمه وإبداء الرأي في بنائه.

وبعد عملية تحكيم الاستبيان من طرف أساتذة مختصين، تم تعديله إستنادا إلى ملاحظاتهم وتوجيهاتهم، وتمت عملية توزيع الإستبيان المعدل بالطرق المذكورة أعلاه (تسليم مباشر وإلكتروني) على عينة الدراسة. أما فيما يتعلق بعبارات الاستبيان قد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتوي خمسة إجابات على إعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي فهي تعبر عن الأوزان. وهي (أوافق بشدة=1، أوافق=2، محايد=3، لا أوافق=4، لا أوافق بشدة=5) وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق لها من خلال الإستبيان كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2.3): درجات مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

أما بالنسبة لقاعدة إتخاذ القرار في مقياس ليكارت الخماسي والتي تعكس إتجاه إجابات العينة على كل عبارة من عبارات الإستبيان، تتم بحساب المتوسط الحسابي عن طريق طول الفئة أولا، وهي عبارة عن حاصل قسمة $5/4$ حيث يمثل رقم 4 عدد المسافات مما يعني أن من 1 إلى 2 (مسافة 1)، ومن 2 إلى 3 (مسافة 2)، ومن 3 إلى 4 (مسافة 3)، ومن 4 إلى 5 (مسافة 4)، والرقم 5 يمثل عدد الإختبارات.

- المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة = $4 = 1 - 5$
- طول الفئة = المدى / عدد الفئات = $0.80 = 5/4$ ، ومنه يصبح الترتيب كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3.3): طول الفئات حسب مقياس ليكارت الخماسي

المستوى	المتوسط المرجح
أوافق بشدة	من 1 إلى 1.80
أوافق	من 1.81 إلى 2.60
محايد	من 2.61 إلى 3.40
لا أوافق	من 3.41 إلى 4.20
لا أوافق بشدة	من 4.21 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: هيكل الإستبيان

وقد تم تقسيم الإستبيان الى قسمين:

1-القسم الأول: يحتوي على البيانات الشخصية والوظيفية للأفراد المستجوبين، تضمنت معلومات حول: الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية.

2-القسم الثاني: يناقش هذا الجزء مجموعة من العبارات مصممة لقياس آراء أفراد العينة محل الدراسة مقسمة إلى ثلاث محاور متعلقة بإختبار فرضيات الدراسة، تم من خلالها إعداد ثلاثون (30) عبارة.

✓ **المحور الأول:** يهدف إلى التعرف على السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، حيث تضمن عشرة (10) عبارات.

✓ **المحور الثاني:** يهدف هذا المحور إلى التعرف على دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، حيث تضمن عشرة (10) عبارات.

✓ **المحور الثالث:** يهدف هذا المحور إلى التعرف على دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، حيث تضمن عشرة (10) عبارات.

ثالثا: الأدوات والمقاييس المستخدمة في تحليل الإستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها إستمارة الإستبيان، وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من إستمارات الإستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الإستمارات، تم تفرغها وترميزها بواسطة برنامج (EXCEL) وإدخال البيانات ومعالجتها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS.v25).

كما تم استخدام بعض المقاييس الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، كما يلي:

- اختبار بيرسون لقياس ارتباط العبارات والمحاور؛
- معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات إجابات عينة الدراسة؛
- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من الاستبيان؛
- قياس الوسط الحسابي المرجح لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان؛

- معاملات التفلطح (Kurtosis)، والالتواء (Skewness) لمعرفة ما إذا كانت البيانات المخصصة للتحليل تخضع للتوزيع الطبيعي؛
- قياس المدى وطول الفئة؛
- إختبار الإنحدار الخطي المتعدد لتقدير نموذج الدراسة؛
- إختبار ANOVA لتقييم النموذج وإيجاد الفروق؛
- إختبار Tukey HSD.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

هذا المبحث يتضمن ثلاث مطالب، المطلب الأول يتضمن الإختبارات لمدى مصداقية الإستبيان، وهذا بغية إعطاء نوع من الثقة في أداة الدراسة، كما تم في المطلب الثاني تحليل وصفي للمتغيرات الشخصية لأفراد العينة، وفي المطلب الأخير تم تحليل وصفي لمجاور الدراسة ومعرفة إتجاه إجابات أفراد العينة فيما تضمنته أداة الدراسة، كما تم إختبار طبيعة توزيع بيانات العينة.

المطلب الأول: صدق محتوى الإستبيان

تعتبر هذه المرحلة من أصعب مراحل البحث العلمي، وذلك لصعوبة إختيار أو تصميم أداة جمع البيانات المناسبة لمجتمع الدراسة وأهدافها.

أولاً: الصدق الظاهري: يعتبر الصدق من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، لذلك تم التأكد من الصدق الظاهري لنقراة الإستبيان عن طريق تحكيم الإستبيان، فقد تم عرضه على نخبة من الأساتذة المحكمين (أنظر الملحق رقم:01)، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء النموذج من مختلف جوانبه، خاصة من حيث دقة الأسئلة ومدى شموليتها، وفي الأخير تم الاستجابة لآراء الأساتذة المحكمين، وإجراء ما يلزم من تعديل على ضوء ملاحظاتهم ومقترحاتهم، والحصول في الأخير على النموذج النهائي للإستبيان (أنظر الملحق رقم:02).

ثانياً: صدق المقياس: تقاس درجة صدق المقياس بواسطة اختبار بيرسون، وذلك من خلال قياس:

1-الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه أي كل محور على حدي، حيث تم حساب الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات الإستبيان.

الجدول رقم (4.3): درجة الارتباط الكلية لعبارات المحور الأول (السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)

الرقم	العبارات	معامل بيرسون	(Sig)
01	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة.	0.650	0.000
02	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طوعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة لمختلف الأطراف ذات المصلحة	0.675	0.000
03	المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة.	0.717	0.000
04	تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي لمستخدميها .	0.881	0.000
05	تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالفنايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها.	0.830	0.000
06	تبنى المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية وبأقل التكاليف.	0.739	0.000
07	تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	0.485	0.000
0	تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	0.620	0.000
09	الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	0.544	0.000
10	تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها	0.818	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25) أنظر الملحق رقم: (03)

يوضح لنا الجدول أعلاه، أن قيم معاملات الارتباط لعبارات المحور الأول مع المحور نفسه تتراوح بين (0.485 و 0.881)، أي جاء الارتباط بين المتوسط والقوي، كما أن هذا الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05). وبذلك يعتبر المحور الأول (السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر) صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (5.3): درجة الارتباط الكلية لعبارات المحور الثاني (دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)

الرقم	العبارات	معامل بيرسون	(Sig)
01	تلتزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	0.792	0.000
02	يلتزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	0.721	0.000
03	معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	0.840	0.000
04	النظام المحاسبي المالي يلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	0.530	0.000
05	نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف وإلتزامات بيئية تقيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	0.682	0.000
06	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر.	0.832	0.000
07	قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية.	0.814	0.000
08	النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة	0.611	0.000
09	يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الإلتزام بحماية البيئة.	0.664	0.000
10	وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إنتهاج سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة.	0.709	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25) أنظر الملحق رقم: (04)

يوضح لنا الجدول أعلاه، أن قيم معاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني مع المحور نفسه تتراوح بين (0.530 و 0.840)، أي جاء الإرتباط بين المتوسط والقوي، كما أن هذا الإرتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05). وبذلك يعتبر هذا المحور الثاني (دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر) مدى تأثيره صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (6.3): درجة الارتباط الكلية لعبارات المحور الثالث (دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)

الرقم	العبارات	معامل بيرسون	(Sig)
01	تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة.	0.734	0.000
02	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكات بيئية إيجابية	0.857	0.000
03	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها .	0.708	0.000
04	فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة.	0.833	0.000
05	فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانياتها السنوية لمواجهة نفقات ناجمة عن الإضرار بالبيئة.	0.648	0.000
06	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع.	0.777	0.000
07	فرض ضرائب ورسوم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية.	0.740	0.000
08	إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي	0.703	0.000
09	يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتهاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي	0.784	0.000
10	تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية .	0.770	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25) أنظر الملحق رقم (05)

يوضح لنا الجدول أعلاه أن قيم معاملات الارتباط لعبارات المحور الثالث مع المحور نفسه تتراوح بين (0.648 و 0.857)، أي جاء الارتباط بين المتوسط والقوي، كما أن هذا الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05). وبذلك يعتبر المحور الثالث (دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر) مدى تأثيره صادقاً إلى حد ما لما وضع لقياسه.

2- قياس ثبات الإستبيان: يقصد بثبات أداة الدراسة أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الأداة يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم استخدام المعامل الإحصائي " ألفا كرونباخ " لإختبار ثبات الإستبيان، حيث يأخذ معامل الثبات قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإن لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر والعكس صحيح، أي أن زيادة قيمة معامل " ألفا كرونباخ " تعني زيادة مصداقية وصحة البيانات من عكس نتائج المتحصل عليها، حيث:

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفا إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطا إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و70%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيدا إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و80%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازا إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

الجدول رقم (7.3): توزيع معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

ألفا كرونباخ (ثبات)	عدد العبارات	محاوير الإستمارة
0.883	10	المحور الأول (السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)
0.894	10	المحور الثاني (دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)
0.913	10	المحور الثالث (دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر)
0.906	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب إعتماذا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (06)

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباخ لجميع العبارات محل الإستبيان تتراوح بين 0.883، 0.894 و0.913، وهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة والتي تعكس ثبات أداة القياس، كما نجد أن قيمة الثبات الكلية لجميع عبارات الدراسة هي 0.906، وهذا يدل على أن الإستبيان بجميع محاوره تتمتع بدرجة عالية من الثبات، بحيث يمكن الإعتماد عليها في الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل وصفي للمتغيرات الشخصية

يسمح التحليل الوصفي بالإطلاع على سمات أفراد عينة الدراسة، كما يبرز الجهة المستهدفة، وتعتبر خصائص العينة متغيرات تخضع للدراسة الإحصائية لأجل فهمها وتبسيطها، حيث بعد معالجة بيانات الإستبيان المتعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة، تحصلنا على النتائج الآتية:

أولاً: تحليل خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

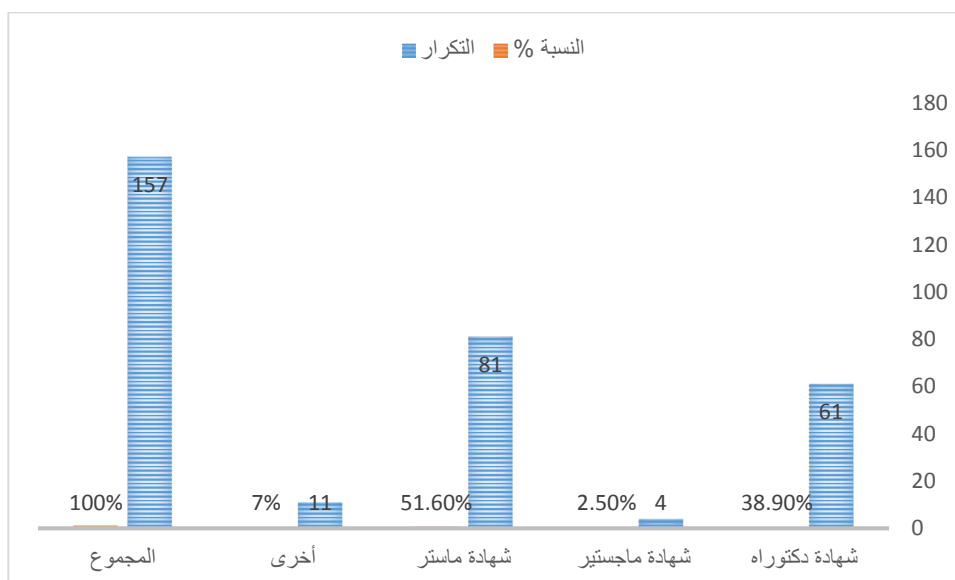
توزع أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي وفقاً للإحصائيات كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (8.3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الوظيفي

النسبة %	التكرار	الوظيفة
38.90%	61	شهادة دكتوراه
2.50%	4	شهادة ماجستير
51.60%	81	شهادة ماستر
7%	11	أخرى
100%	157	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب إعتقاداً على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (07)

الشكل رقم (2.3): مخطط توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول رقم (8.3)

من خلال الجدول أعلاه يتضح توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة الماستر إذ بلغ عددهم (81) فرداً بنسبة 51.60%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة

الدكتوراه بتعداد (61) فرد وبنسبة 38.90%، ثم تأتي من بعدها فئة الحاصلين على شهادة أخرى بتعداد (11) فرد بنسبة 7%، وفي الأخير فئة الحاصلين على شهادات الماجستير بتعداد (04) أفراد وبنسبة 2.50%.

ثانيا: تحليل خصائص العينة من حيث الوظيفة

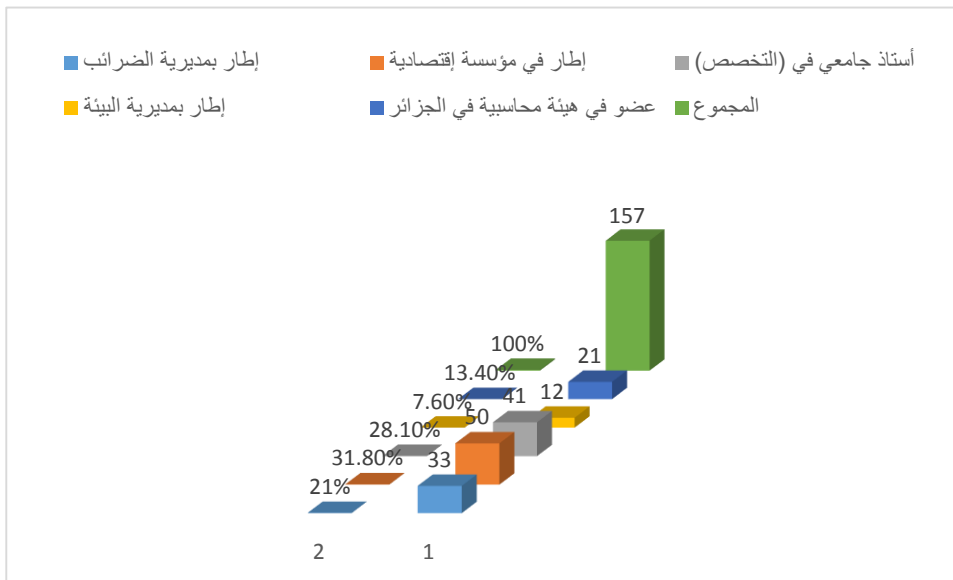
توزع أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي وفقا للإحصائيات كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (9.3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
21%	33	إطار بمديرية الضرائب
31.80%	50	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة
26.10%	41	أستاذ جامعي في (التخصص)
7.60%	12	إطار بمديرية البيئة
13.40%	21	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر
100%	157	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (08)

الشكل رقم (3.3): مخطط توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول رقم (9.3)

من خلال الجدول أعلاه، يتضح توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة هي الفئة الأكبر والبالغ عددهم (50) فردا بنسبة 31.80%، ثم يليه أستاذ جامعي (في التخصص) والبالغ عددهم (41) فردا بنسبة 28.10%، وبعدها يأتي إطار في مديرية الضرائب بتعداد (33)

فردا بنسبة 21 %، وفي المرتبة الرابعة يأتي عضو في مكتب تسيير في هيئة محاسبية في الجزائر بتعداد (21) فردا وبنسبة 13.40 %، وفي المرتبة الأخيرة يأتي إطار بمديرية البيئة بتعداد (12) فردا وبنسبة 7.60 %.

ثالثا: تحليل خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

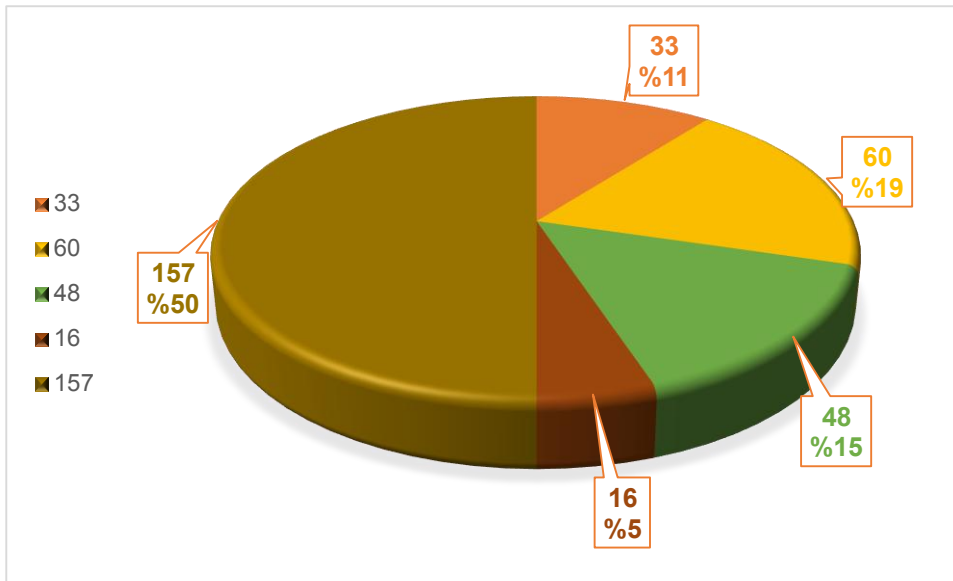
توزع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية وفقا للإحصائيات كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (10.3): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسب المئوية	التكرارات	الخبرة المهنية
21%	33	من 01 إلى 10 سنوات
38.20%	60	من 11 إلى 20 سنة
30.60%	48	من 21 إلى 30 سنة
10.20%	16	أكثر من 30 سنة
100%	157	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (09)

الشكل رقم (4.3): مخطط توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول رقم (10.3)

يلاحظ من الجدول أعلاه، يتضح أن عدد أفراد العينة الذين يملكون خبرة تتراوح بين 11 سنة و 20 سنة تمثل الجزء الأكبر من العينة بتعداد (60) فرد وبنسبة 38.20 %، ثم تليها الفئة التي تتراوح خبرتهم المهنية بين 21 سنة و 30 سنة بتعداد (48) فرد وبنسبة 30.60 %، ومن بعدها الذين لديهم خبرة مهنية من 01 سنة إلى

10 سنوات بتعداد (33) فرد وبنسبة 21%، وفي الأخير تأتي فئة الأشخاص الذين تفوق خبرتهم المهنية أكثر من 30 سنة بتعداد (16) فردا وبنسبة 10.20%.

المطلب الثالث: تحليل وصفي لمحاور الدراسة

أولا: تحليل نتائج عبارات المحور الأول (السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر):

الجدول رقم (11.3): نتائج التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول

المؤشرات الإحصائية				الإستجابات					الرقم	العبرة	
الدرجة	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة			
				أوافق بشدة	ت	ت	ت	ت			ت
				%	%	%	%	%			%
4	أوافق	0.734	2.41	0	19	31	103	4	01	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة.	
				00	12.10	19.7	65.60	2.50			
10	محايد	1.067	3.10	15	50	29	61	2	02	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طوعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة لمختلف الأطراف ذات المصلحة	
				9.60	31.80	18.50	38.90	1.30			
9	محايد	0.909	3.03	1	60	43	49	4	03	المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة.	
				0.6	38.20	27.40	31.20	2.50			
6	محايد	0.854	2.72	2	32	46	74	3	04	تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي لمستخدميها.	
				1.30	20.40	29.30	47.10	1.90			
8	محايد	0.957	2.91	11	27	61	53	5	05	تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالتفاريات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها.	
				7.00	17.20	38.90	33.80	3.20			
5	أوافق	1.046	2.56	12	14	40	75	16	06	تبنى المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية وبأقل التكاليف.	
				7.60	8.90	25.50	47.80	10.20			
2		0.738	2.18	0	3	50	76	28	07		

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

	أوافق			00	1.90	31.80	48.40	17.80	تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية		
3	أوافق	0.678	2.25	0	4	49	87	17	تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	08	
				00	2.50	31.20	555.40	10.80			
1	أوافق	0.715	1.96	1	2	25	91	38	الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	09	
				0.60	1.30	18.90	58.00	24.20			
7	محايد	0.993	2.83	11	25	56	57	8	تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها	10	
				7.00	15.90	35.70	36.30	5.10			
	أوافق	0.615	2.60	المتوسط العام للمحور الأول							

المصدر: من إعداد الطالب إعتامدا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (10)

يظهر من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على المحور الأول المتعلق بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (2.60) والذي يقع بين (1.81 و 2.60) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "أوافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة على أن للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر سلوك بيئي. فالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر تسعى لتعديل سلوكاتها البيئية وتتجنب الإضرار بالبيئة، وهذا ما يؤكد الإنحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة بين أفراد العينة حيث بلغ الإنحراف المعياري العام (0.615).

ويظهر أيضا من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على العبارة رقم: 02 (تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طوعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة لمختلف الأطراف ذات المصلحة)، جاءت بمتوسط حسابي قدره (3.10) كأعلى قيمة، والذي يقع بين (2.61 و 3.40) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة "محايد"، ويإنحراف معياري قدره (1.067)، إذ يظهر درجة ونسبة تباعد في الأجوبة بين أفراد العينة، وبالتالي فإن إلتزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالحفاظ على البيئة وتعاونها مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة لمختلف الأطراف ذات المصلحة أمر نسبي وضعيف.

ويظهر كذلك من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على العبارة رقم: 09 (الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية)، جاءت بمتوسط حسابي قدره (1.96) كأقل قيمة، والذي يقع بين (1.81 و 2.60) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة "أوافق"، ويإنحراف معياري قدره

(0.715)، إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة بين أفراد العينة، وبالتالي فالإنتاج النظيف يعد من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

ثانيا: تحليل نتائج عبارات المحور الثاني (دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر):

الجدول رقم (12.3): نتائج التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني

الدرجة	النتيجة	المؤشرات الإحصائية		الإستجابات					العبارة	الرقم
				لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
				ت	ت	ت	ت	ت		
				%	%	%	%	%		
3	أوافق	0.961	2.21	5	11	29	79	33	تلتزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	01
				3.20	7.00	18.50	50.30	21.00		
10	لا أوافق	1.095	3.59	14	53	34	48	8	يلتزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	02
				8.90	33.80	21.70	30.60	5.10		
6	أوافق	1.015	2.37	1	28	30	67	31	معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	03
				6.00	17.80	19.10	42.70	19.70		
8	لا أوافق	1.082	3.43	22	52	36	44	3	النظام المحاسبي المالي يلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	04
				14.00	33.10	22.90	28.00	1.90		
7	أوافق	0.937	2.38	1	28	20	89	19	نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تقيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	05
				0.60	17.80	12.70	56.70	12.10		
5	أوافق	0.963	2.29	5	10	42	69	31	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر.	06
				3.20	6.40	26.80	43.90	19.70		
4		0.906	2.29	0	20	33	76	28		07

	أوافق			00	12.70	21.00	48.60	17.80	قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية.
9	لا أوافق	0.958	3.47	6	75	37	34	5	النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة
				3.80	47.80	23.60	21.70	3.20	
2	أوافق	0.799	1.97	0	16	17	101	23	يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة.
				00	10.20	10.80	64.30	14.60	
1	أوافق	0.856	1.87	1	11	24	83	38	وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إلتهاج سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة.
				0.60	7.00	15.30	52.90	24.20	
	أوافق	0.688	2.58	المتوسط العام للمحور الثاني					

المصدر: من إعداد الطالب إعتادا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم(11)

يظهر من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على المحور الثاني المتعلق بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (2.58) والذي يقع بين (1.81 و 2.60) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "أوافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول أن النظم المحاسبية لها دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر وهذا ما يؤكد الإنحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة بين أفراد العينة حيث بلغ الإنحراف المعياري العام (0.688).

ويظهر أيضا من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على العبارة رقم: 02 (يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى)، جاءت بمتوسط حسابي قدره (3.59) كأعلى قيمة، والذي يقع بين (3.41 و 4.20) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة "لا اوافق" ، وبإنحراف معياري قدره (1.095) إذ يظهر درجة ونسبة تباعد في الأجوبة بين أفراد العينة، بسبب أن هذه العبارة تخص الجانب المحاسبي وبالتالي تباعدت الرؤى بين أفراد العينة،

وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي لا يلزم المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى.

ويظهر كذلك من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على العبارة رقم: 10 (وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إنتهاج سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة)، جاءت بمتوسط حسابي قدره (2.07) كأقل قيمة، والذي يقع بين (1.81 و 2.60) ضمن فئة مقياس ليكارت الحماسي، وهذا يشير إلى درجة "أوافق"، وبانحراف معياري قدره (0.856)، إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة بين أفراد العينة، وبالتالي فإن وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد المؤسسة الاقتصادية على إنتهاج سلوك بيئي من خلال قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها.

ثالثا: تحليل نتائج عبارات المحور الثالث (دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر):

الجدول رقم (13.3): نتائج التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث

الدرجة	النتيجة	المؤشرات الإحصائية		الإستجابات					العبارة	الرقم
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
				ت	ت	ت	ت	ت		
				%	%	%	%	%		
1	أوافق بشدة	0.662	1.57	0	3	6	69	79	تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة.	01
				00	0.30	0.60	43.90	50.30		
3	أوافق بشدة	0.793	1.64	2	5	4	70	76	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية.	02
				1.30	3.20	2.50	44.60	48.40		
7	أوافق بشدة	0.733	1.75	1	3	12	80	61	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها.	03
				0.60	1.90	7.60	51.00	38.90		
4	أوافق بشدة	0.576	1.75	0	2	5	101	49	فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على الإفصاح عنها.	04
				00	1.30	3.20	64.3	31.20		

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

									استخدام التقنيات الحديثة الصادقة للبيئة.
10	أوافق	0.820	1.98	0	10	21	82	44	فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانياتها السنوية لمواجهة نفقات ناجمة عن الإضرار بالبيئة.
				00	6.40	13.40	52.20	28.00	
2	أوافق بشدة	0.663	1.57	1	1	6	70	79	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع.
				0.60	0.60	3.80	44.60	50.30	
8	أوافق بشدة	0.638	1.80	1	3	4	104	45	فرض ضرائب ورسوم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية.
				0.60	1.90	2.50	66.20	28.70	
9	أوافق	0.744	1.81	0	4	19	77	57	إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي
				00	2.50	12.10	49.00	36.30	
5	أوافق بشدة	0.722	1.75	1	1	17	77	61	يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتهاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي
				0.60	0.60	10.80	19.00	38.90	
6	أوافق بشدة	0.731	1.75	0	4	15	76	62	تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية.
				0	2.50	9.60	48.40	39.50	
	أوافق بشدة	0.533	1.74	المتوسط العام للمحور الثالث					

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (12)

يظهر من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على المحور الثالث المتعلق بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (1.74)، والذي يقع بين (1 و 1.80) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "أوافق بشدة"، والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول أن للنظام الجبائي دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر من خلال

أدواته التحفيزية والردعية، وهذا ما يؤكد الإنحراف المعياري، إذ يظهر درجة ونسبة تقارب كبيرة في الأجوبة بين أفراد العينة حيث بلغ الإنحراف المعياري العام (0.533).

ويظهر أيضا من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على العبارة رقم: 05 (فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانياتها السنوية لمواجهة نفقات ناجمة عن الإضرار بالبيئة)، جاءت بمتوسط حسابي قدره (1.98) كأعلى قيمة، والذي يقع بين (1.81 و 2.60) ضمن فئة مقياس ليكارت الحماسي، وهذا يشير إلى درجة "أوافق"، وبإنحراف معياري قدره (0.820)، إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة بين أفراد العينة، وبالتالي فإن فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانياتها السنوية لمواجهة نفقات ناجمة عن الإضرار بالبيئة.

ويظهر كذلك من خلال الجدول أعلاه، أن إجابات الأفراد على العبارة رقم: 01 (تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة)، جاءت بمتوسط حسابي قدره (1.57) كأقل قيمة، والذي يقع بين (1.80 و 1) ضمن فئة مقياس ليكارت الحماسي، وهذا يشير إلى درجة "أوافق بشدة"، وبإنحراف معياري قدره (0.662)، إذ يظهر درجة ونسبة تقارب كبيرة في الأجوبة بين أفراد العينة، وبالتالي فإن الضرائب والرسوم البيئية تعد إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة، وتعد كذلك من أهداف النظام الجبائي.

المطلب الرابع: إختبار التوزيع الطبيعي:

من أهم الفروض في الإختبارات الإحصائية العلمية أن يكون التوزيع الإحصائي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي، حيث يعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية، ويلعب دورا أساسيا في إختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة وغير ذلك.

نهدف من هذا الإختبار إلى معرفة ما إذا كانت البيانات المخصصة للتحليل تخضع للتوزيع الطبيعي، وذلك من خلال معاملات التفلطح (Kurtsis)، والالتواء (Skewness).

وتوضح الجداول الآتية نتائج هذا الاختبار:

أولاً: تحليل نتائج عبارات المحور الأول (السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر):

الجدول رقم (14.3): نتائج معاملات التفلطح (Kurtosis)، والالتواء (Skewness) لعبارات المحور الأول

الرقم	العبرة	الالتواء		التفلطح	
		القيمة الإحصائية	الخطأ المعياري	القيمة الإحصائية	الخطأ المعياري
01	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة.	1.040	0.194	0.217	0.385
02	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طوعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة لمختلف الأطراف ذات المصلحة	0.224	0.194	1.222-	0.385
03	المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلباً على البيئة.	0.219-	0.194	1.189-	0.385
04	تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي لمستخدميها.	0.512	0.194	0.719-	0.385
05	تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالنفايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها.	0.447	0.194	0.269-	0.385
06	تبنى المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية وبأقل التكاليف.	0.825	0.194	0.219	0.385
07	تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	0.006-	0.194	0.593-	0.385
08	تعتبر الفرص الاقتصادية محفزاً للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	0.136	0.194	0.080-	0.385
09	الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	0.695	0.194	1.560	0.385
10	تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها	0.459	0.194	0.270-	0.385

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (13)

يشير الجدول السابق، إلى أن قيم الالتواء تتراوح بين (1.040) كأعلى قيمة، و(0.219-)، في حين تراوحت قيم التفلطح بين (0.217) و(1.189-). وفقاً لدافيد غارسون (2012) David Garson يعتبر

التوزيع طبيعياً، ما لم تتجاوز قيم الالتواء ($2 \pm$)، وقيم التفلطح ($3 \pm$)، في ضوء هذا المبدأ التوجيهي يمكن القول بأن جميع العبارات تتوزع بياناتها طبيعياً. ومنه فهي تُعد صالحة لإجراء التحليل الإحصائي، دون اللجوء لإجراء تحويل لقيمتها، باعتماد إحدى الطرق المعروفة لذلك.

ثانياً: تحليل نتائج عبارات المحور الثاني (دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر):

الجدول رقم (15.3): نتائج معاملات التفلطح (Kurtosis)، والالتواء (Skewness) لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبرة	الالتواء		التفلطح	
		القيمة الإحصائية	الخطأ المعياري	القيمة الإحصائية	الخطأ المعياري
01	تلتزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	0.927	0.194	0.831	0.385
02	يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	0.040	0.194	1.007-	0.385
03	معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	0.399	0.194	0.790-	0.385
04	النظام المحاسبي المالي يلزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	0.022	0.194	1.083-	0.385
05	نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف وإلتزامات بيئية تقيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	0.679	0.194	0.358-	0.385
06	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر.	0.692	0.194	0.442	0.385
07	قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية.	0.446	0.194	0.508-	0.385
08	النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة	0.562	0.194	0.635-	0.385
09	يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الإلتزام بحماية البيئة.	0.912	0.194	0.725	0.385

0.385	0.595	0.194	0.797	وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إتهاج سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة.	10
-------	-------	-------	-------	---	----

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (14)

يشير الجدول السابق، إلى أن قيم الالتواء تتراوح بين (0.927) كأعلى قيمة، و(0.022)، في حين تراوحت قيم التفلطح بين (0.831) و(1.083). وفقا لدافيد غارسون (2012) David Garson يعتبر التوزيع طبيعيا، ما لم تتجاوز قيم الالتواء (± 2)، وقيم التفلطح (± 3)، في ضوء هذا المبدأ التوجيهي يمكن القول بأن جميع العبارات تتوزع بياناتها طبيعياً. ومنه فهي تُعد صالحة لإجراء التحليل الإحصائي، دون اللجوء لإجراء تحويل لقيمها، باعتماد إحدى الطرق المعروفة لذلك.

ثالثا: تحليل نتائج عبارات المحور الثالث (دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر):

الجدول رقم (16.3): نتائج معاملات التفلطح (Kurtosis)، والالتواء (Skewness) لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبرة	الإلتواء		التفلطح	
		القيمة الإحصائية	الخطأ المعياري	القيمة الإحصائية	الخطأ المعياري
01	تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة.	1.135	0.194	1.782	0.385
02	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية.	1.747	0.194	2.295	0.385
03	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها.	1.132	0.194	2.450	0.385
04	فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة.	0.482	0.194	1.751	0.385
05	فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانياتها السنوية لمواجهة نفقات ناجمة عن الإضرار بالبيئة.	0.742	0.194	0.321	0.385
06	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع.	1.423	0.194	2.183	0.385

0.385	2.100	0.194	1.254	فرض ضرائب ورسوم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية.	07
0.385	0.317	0.194	0.703	إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي	08
0.385	1.795	0.194	0.932	يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتهاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي	09
0.385	0.649	0.194	0.823	تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية.	10

المصدر: من إعداد الطالب إعتامدا على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (15)

يشير الجدول أعلاه، إلى أن قيم الالتواء تتراوح بين (1.747) كأعلى قيمة، و(0.482)، في حين تراوحت قيم التفلطح بين (5.100) و(0.321). وفقا لدافيد غارسون (2012) David Garson يعتبر التوزيع طبيعيا، ما لم تتجاوز قيم الالتواء ($2 \pm$)، وقيم التفلطح ($3 \pm$)، في ضوء هذا المبدأ التوجيهي يمكن القول بأن جميع العبارات تتوزع بياناتها طبيعيا. ومنه فهي تُعد صالحة لإجراء التحليل الإحصائي، دون اللجوء لإجراء تحويل لقيمها، باعتماد إحدى الطرق المعروفة لذلك.

المبحث الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المبحث تم في المطلب الأول تحليل نتائج تقدير نموذج الدراسة من حيث التقييم الإحصائي والتقييم القياسي، وفي المطلب الثاني تم إختبار الفروق الخاصة بمتغيرات الدراسة مع المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)

المطلب الأول: نتائج تقدير نموذج الدراسة:

أولاً: تقدير النموذج:

جدول رقم(17.3): نتائج تقدير النموذج

مستوى الدلالة (Sig)	T	Beta	Std. Error الخطأ المعياري	B معاملات المتغيرات	Model النموذج
0.000	7.226	0.559	0.082	0.595	دور النظم الحاسوبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر
0.000	5.293	0.410	0.114	0.602	دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج(SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (16)

من خلال نتائج الجدول تكون معادلة الانحدار المقدره لهذا النموذج كالتالي:

$$y = 0.595 X_1 + 0.602 X_2$$

ثانياً: تقييم النموذج:

والذي يهدف إلى اختبار مدى الثقة الإحصائية في التقديرات الخاصة بمعلمات النموذج، حيث تختبر معنوية معلمات النموذج الجزئية، واختبار معنوية معلمات النموذج الكلية، إضافة إلى اختبار القدرة التفسيرية للنموذج.

1-معنوية معلمات النموذج الجزئية:

من خلال نتائج الجدول المبين أعلاه، نلاحظ:

- المعلمة (B_1) معنوية عند مستوى الدلالة 5%، حيث جاءت قيمة اختبار $T=7.226$ ، ومستوى معنوية $Sig=0.00$ ، وعليه فالنظم الحاسوبية لها دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.
- أما بالنسبة للمعلمة (B_2) معنوية عند مستوى الدلالة 5%، حيث جاءت قيمة اختبار $T=5.293$ ، ومستوى معنوية $Sig=0.000$ ، وعليه فإن النظام الجبائي له دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

2- معنوية معاملات النموذج الكلية:

جدول رقم: (3. 18) إختبار المعنوية الكلية إختبار ANOVA

مستوى الدلالة (Sig)	قيمة F المحسوبة	Mean Square متوسط المربعات	df درجات الحرية	Sum of Squares مجموع المربعات	Model النموذج
0.000	865.653	512.681	2	1025.362	الإنحدار
		0.592	155	91.798	الخطأ
			157	1117.160	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (17)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ($F = 865.653$)، بمستوى الدلالة ($Sig = 0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية 5%، وبالتالي توجد علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ويعتبر نموذج الدراسة معنوي.

3- القدرة التفسيرية للنموذج:

نقصد بالقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار، مدى قدرة المتغيرات المستقلة في النموذج على تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع، أو بمعنى آخر ويتم الحكم على القدرة التفسيرية للنموذج من خلال معامل التحديد (R -squared)، أو معامل التحديد المعدل ($Adjusted R$ -squared) ويفضل الاعتماد على هذا الأخير لأنه يكون أكثر دقة.

جدول رقم: (3. 19) إختبار القدرة التفسيرية للنموذج

Std. Error of the Estimate الخطأ المعياري المقدر	Adjusted R Square معامل التحديد المصحح	R^2 R Square معامل التحديد	R معامل الارتباط	Model النموذج
0.770	0.917	0.918	0.958	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25). أنظر الملحق رقم (18)

من خلال الجدول المبين أعلاه، تشير النتائج أن معامل الارتباط (R) قد بلغت قيمته (0.985)، وهو ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين النظم المحاسبية والنظام الجبائي (المتغيرين المستقلين) والسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية (المتغير التابع)، كما أن معامل التحديد (R^2) بلغت قيمته (0.918) ومعامل التحديد المصحح ($Adjusted R$ -squared) $\bar{R}^2 = 0.917$ وهذه النتيجة تشير إلى أن 91.7% من التغيرات التي تحدث في السلوك البيئي (المتغير التابع) تعزى إلى النظم المحاسبية والنظام الجبائي (المتغيرات المستقلة)، وتبقى نسبة تقدر بـ 8,3% مفسرة بواسطة عوامل أخرى.

المطلب الثاني: اختبار الفروق

أولاً: اختبار الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر
1- المؤهل العلمي:

جدول رقم (3.20): نتائج اختبار ANOVA الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع المؤهل العلمي

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.563	0.685	0.260	3	0.781	ما بين المجموعات
		0.380	153	58.177	داخل المجموعات
			156	58.958	الكلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أكبر من (0.05) ومنه نقبل الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير المؤهل العلمي ونرفض الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
2- الوظيفة:

جدول رقم (3.21): نتائج اختبار ANOVA الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.000	5.661	1.911	4	7.644	ما بين المجموعات
		0.338	152	51.314	داخل المجموعات
			156	58.958	الكلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أقل من (0.05) ومنه نرفض الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الوظيفة ونقبل الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الوظيفة.

جدول رقم(22.3): نتائج إختبار Tukey HSD الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة

Sig.	Std. Error	Mean Difference (I-J)	(J) الوظيفة	(I) الوظيفة
0.430	0.130	-0.223-	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	إطار بمديرية الضرائب
1.000	0.136	0.005	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.033	0.196	0.570*	إطار بمديرية البيئة	
0.554	0.162	0.246	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.430	0.130	0.223	إطار بمديرية الضرائب	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة
0.340	0.122	0.228	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.000	0.187	0.793*	إطار بمديرية البيئة	
0.019	0.151	0.469*	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
1.000	0.136	-0.005-	إطار بمديرية الضرائب	أستاذ جامعي (في التخصص)
0.340	0.122	-0.228-	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.029	0.191	0.564*	إطار بمديرية البيئة	
0.537	0.156	0.240	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.033	0.196	-0.570*	إطار بمديرية الضرائب	إطار بمديرية البيئة
0.000	0.187	-0.793*	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.029	0.191	-0.564*	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.538	0.210	-0.324-	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.554	0.162	-0.246-	إطار بمديرية الضرائب	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر
0.019	0.151	-0.469*	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.537	0.156	-0.240-	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.538	0.210	0.324	إطار بمديرية البيئة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25). (*تشير إلى مكنم الفروق

نلاحظ من الجدول أعلاه، وجود فروقات في نتائج إجابات العينة حسب الوظيفة (مستوى المعنوية جاءت قيمتها أقل من 0.05) وهذا من شأنه أن يشتمل الجهود من حيث أهمية السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية حيث يرى أن:

- فئة الأساتذة الأكاديميين: ينظر للسلوك البيئي من زاوية بحثية وأكاديمية، ويركز على حلول أكثر إستدامة وإستراتيجيات طويلة المدى لتحقيق التوازن بين الربح وحماية البيئة.

-إطارات مديرية البيئة: تهتم بتطبيق التشريعات والرقابة لضمان التزام المؤسسات بالمعايير البيئية، ويهدف إلى حماية الصحة العامة والموارد الطبيعية عبر إجراءات صارمة.

-إطارات مديرية الضرائب: تركز على الجانب المالي، فيرى أن السلوك البيئي لتقدم حوافز ضريبية أو تخفيضات للشركات الصديقة للبيئة، مع مراعاة تأثير الالتزامات البيئية على الإيرادات الضريبية.

-أعضاء الهيئات المحاسبية: الاهتمام بالشفافية والإفصاح، والتركيز على تقييم الأداء البيئي والمخاطر المالية المرتبطة، لضمان تقديم تقارير واضحة لأصحاب المصلحة والالتزام بالمعايير المحاسبية.

- من وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية الملوثة: ينظر للسلوك البيئي كجزء من تكاليف التشغيل، ويهدف إلى تطبيق الحد الأدنى من الالتزامات البيئية للحفاظ على الربحية، ويركز على الامتثال بالقوانين بأقل تكلفة ممكنة.

3-الخبرة المهنية:

جدول رقم(23.3): نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الخبرة المهنية

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف	
0.702	0.472	0.180	3	0.541	ما بين المجموعات	الخبرة المهنية
		0.382	153	58.417	داخل المجموعات	
			156	58.958	الكلية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج(SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أكبر من (0.05) ومنه نقبل الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية و نرفض الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

ثانيا: اختبار الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر 1-المؤهل العلمي:

جدول رقم(24.3): نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي

للمؤسسة الاقتصادية مع المؤهل العلمي

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف	
0.250	1.383	0.649	3	1.948	ما بين المجموعات	المؤهل العلمي
		0.469	153	71.827	داخل المجموعات	
			156	73.775	الكلية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج(SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أكبر من (0.05) ومنه نقبل الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير المؤهل العلمي ونرفض الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

2-الوظيفة:

جدول رقم(25.3): نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.000	6.981	2.863	4	11.450	ما بين المجموعات
		0.410	152	62.324	داخل المجموعات
			156	73.775	الكلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج(SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أقل من (0.05) ومنه نرفض الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الوظيفة ونقبل الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الوظيفة.

جدول رقم(26.3): نتائج إختبار Tukey HSD الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة

Sig.	Std. Error	Mean Difference (I-J)	الوظيفة (J)	الوظيفة (I)
1.000	0.144	-0.014	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	إطار بمديرية الضرائب
0.998	0.150	0.045	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.371	0.216	0.391	إطار بمديرية البيئة	
0.002	0.179	-0.690*	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
1.000	0.144	0.014	إطار بمديرية الضرائب	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة
0.992	0.135	0.060	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.286	0.206	0.405	إطار بمديرية البيئة	
0.001	0.167	-0.676*	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	

0.998	0.150	-0.045-	إطار بمديرية الضرائب	أستاذ جامعي (في التخصص)
0.992	0.135	-0.060-	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.472	0.210	0.346	إطار بمديرية البيئة	
0.000	0.172	-0.735*	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.371	0.216	-0.391-	إطار بمديرية الضرائب	إطار بمديرية البيئة
0.286	0.206	-0.405-	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.472	0.210	-0.346-	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.000	0.232	-1.081*	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.002	0.179	0.690*	إطار بمديرية الضرائب	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر
0.001	0.167	0.676*	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.000	0.172	0.735*	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.000	0.232	1.081*	إطار بمديرية البيئة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25). (*) تشير إلى مكنم الفروق

- نلاحظ من الجدول أعلاه، وجود فروقات في نتائج إجابات العينة حسب الوظيفة (مستوى المعنوية جاءت قيمتها أقل من 0.05) وهذا من شأنه أن يشهد الجهود من حيث دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية حيث أن:
- فئة الأساتذة الأكاديميين: ترى النظم المحاسبية كأداة لتعزيز الاستدامة والمسؤولية البيئية ويهتم بدمج المعايير البيئية في المحاسبة لتوجيه المؤسسات نحو ممارسات أكثر مراعاة للبيئة.
 - إدارات مديرية البيئة: تنظر إلى النظم المحاسبية كأداة لتسهيل مراقبة الامتثال البيئي وتحديد مدى التزام المؤسسات بالمعايير البيئية، حيث تساعد التقارير المحاسبية في فرض الرقابة واتخاذ الإجراءات عند المخالفات.
 - إدارات مديرية الضرائب: ترى النظم المحاسبية كمرجعية لتقييم أحقية الاستفادة من تحفيظات ضريبية، حيث يمكن استخدامها لتحديد المؤسسات المؤهلة للإعفاءات أو التخفيضات الضريبية مقابل تحسين الأداء البيئي.
 - أعضاء الهيئات المحاسبية: تعتبر النظم المحاسبية أساسية لتوفير الشفافية والإفصاح حول الأداء البيئي ويسعى لضمان تقديم تقارير دقيقة تعكس الالتزامات البيئية، وتساعد في تقييم المخاطر البيئية المحتملة.
 - من وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية الملوثة: ينظر للنظم المحاسبية كوسيلة للحد من التكاليف البيئية عبر الامتثال الحد الأدنى للمتطلبات، مع التركيز على تقديم صورة إيجابية للمساهمين بأقل تكاليف ممكنة.

3-الخبرة المهنية:

جدول رقم(27.3): نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي

للمؤسسة الاقتصادية مع الخبرة المهنية

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.213	1.514	0.709	3	2.127	ما بين المجموعات
		0.468	153	71.647	داخل المجموعات
			156	73.775	الكلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج(SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أقل من (0.05) ومنه نقبل الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية ونرفض الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

ثالثا: اختبار الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في

الجزائر

1-المؤهل العلمي:

جدول رقم(28.3): نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة

الاقتصادية مع المؤهل العلمي

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.440	0.905	0.258	3	0.774	ما بين المجموعات
		0.285	153	43.609	داخل المجموعات
			156	44.383	الكلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج(SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أقل من (0.05) ومنه نقبل الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية ونرفض الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

2-الوظيفة:

جدول رقم(29.3): نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة

الاقتصادية مع الوظيفة

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.000	6.820	1.688	4	6.754	ما بين المجموعات
		0.248	152	37.629	داخل المجموعات
			156	44.383	الكلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج(SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أقل من (0.05) ومنه نرفض الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الوظيفة ونقبل الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الوظيفة.

جدول رقم(30.3): نتائج إختبار Tukey HSD الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي

للمؤسسة الاقتصادية مع الوظيفة

Sig.	Std. Error	Mean Difference (I-J)	الوظيفة (J)	الوظيفة (I)
0.015	0.112	0.356*	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	إطار بمديرية الضرائب
0.994	0.116	-0.048-	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.518	0.168	0.264	إطار بمديرية البيئة	
0.589	0.139	-0.203-	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.015	0.112	-0.356*	إطار بمديرية الضرائب	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة
0.002	0.105	-0.404*	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.978	0.160	-0.093-	إطار بمديرية البيئة	
0.000	0.129	-0.559*	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.994	0.116	0.048	إطار بمديرية الضرائب	أستاذ جامعي (في التخصص)
0.002	0.105	0.404*	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.318	0.163	0.311	إطار بمديرية البيئة	
0.772	0.134	-0.155-	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	

0.518	0.168	-0.264-	إطار بمديرية الضرائب	إطار بمديرية البيئة
0.978	0.160	0.093	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.318	0.163	-0.311-	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.077	0.180	-0.467-	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر	
0.589	0.139	0.203	إطار بمديرية الضرائب	عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر
0.000	0.129	0.559*	إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة	
0.772	0.134	0.155	أستاذ جامعي (في التخصص)	
0.077	0.180	0.467	إطار بمديرية البيئة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25). (*) تشير إلى مكنم الفرق

نلاحظ من الجدول أعلاه، وجود فروقات في نتائج إجابات العينة حسب الوظيفة (مستوى المعنوية جاءت قيمتها أقل من 0.05) وهذا من شأنه أن يشتمل الجهود من حيث دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية حيث أن:

- فئة الأساتذة الأكاديميين: ترى النظام الجبائي كأداة تحفيزية، فالضرائب البيئية تهدف إلى تحسين السلوك البيئي للمؤسسات عبر فرض تكاليف إضافية على الممارسات الضارة وتحفيز تبني التكنولوجيا النظيفة، حيث يعتبر النظام الجبائي أداة لتوجيه المؤسسات لتبني المسؤولية البيئية.

- إدارات مديرية البيئة: تعتبر النظام الجبائي كأداة رقابية لتحقيق الأهداف البيئية، وأن الضرائب البيئية تخفف الشركات على تقليل انبعاثاتها وتكاليف تلوثها، ما يعزز من أهداف الاستدامة البيئية وحماية الموارد الطبيعية، وتفضل أن يكون النظام صارماً لتشجيع الالتزام.

- إدارات مديرية الضرائب: ينظر إلى النظام الجبائي كوسيلة لزيادة الإيرادات وتعزيز السلوك البيئي في آن واحد، حيث يحمل على الملوث التكاليف الإضافية الناتجة عن الآثار السلبية التي أحدثتها على البيئة، ويمكن استخدامه لتحسينه ورفع كفاءة الرقابة البيئية وتقليل التهرب الضريبي في هذا المجال.

- أعضاء الهيئات المحاسبية: يقيم النظام الجبائي من زاوية تأثيره على التكاليف البيئية، بحيث أن الضرائب البيئية تجعل المؤسسات تأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية بشكل واضح، ما ينعكس على الإفصاح المحاسبي البيئي عن التكاليف البيئية والمعلومات البيئية الأخرى.

- من وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية الملوثة: ينظر إلى النظام الجبائي كمصدر عبء مالي إضافي، وأن الضرائب البيئية تعتبر عائقاً أمام تحقيق الربحية، ومع ذلك، يمكن أن يدفع النظام المؤسسات الاقتصادية الملوثة إلى البحث عن أساليب مبتكرة لتقليل التلوث وتخفيض الضرائب، مثل الاستثمار في التكنولوجيا صديقة للبيئة من شأنها تقليل نسب التلوث.

3-الخبرة المهنية:

جدول رقم(31.3): نتائج إختبار ANOVA الفروق الخاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية مع الخبرة المهنية

مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية Df	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف	
0.211	1.522	0.429	3	1.286	ما بين المجموعات	
		0.282	153	43.097	داخل المجموعات	
			156	44.383	الكلية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية لاختبار فيشر F جاءت قيمته أقل من (0.05) ومنه نقبل الفرضية القائلة أنه لا يوجد فروق خاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية ونرفض الفرضية التي تقر بوجود فروق خاصة بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية التي هدفت إلى إبراز الدور الذي تلعبه النظم المحاسبية والنظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، والتي تم إجراؤها عن طريق توزيع إستبيان على عينة مكونة من إطارات بمديرية الضرائب، إطارات بمؤسسات اقتصادية ملوثة، إطارات بمديرية البيئة، أساتذة جامعين (في التخصص)، أعضاء في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين). وبعد معالجة وتحليل البيانات التي جاء بها الإستبيان بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) تم التوصل إلى أن:

- للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر سلوك بيئي تسعى لتعديله لتتجنب الإضرار بالبيئة وعيا منها بمخاطر التلوث.
- للنظم المحاسبية دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.
- للنظام الجبائي دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.
- توجد علاقة إرتباط بين النظم المحاسبية والنظام الجبائي والسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.
- توجد فروق في إجابات الأفراد ذات دلالة معنوية خاصة بمتغيرات الدراسة (السلوك البيئي، النظم المحاسبية، النظام الجبائي) تعزى إلى متغير الوظيفة، وأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد ذات دلالة معنوية خاصة بمتغيرات الدراسة (السلوك البيئي، النظم المحاسبية، النظام الجبائي) تعزى إلى المتغيرين المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

خاتمة

حاولت هذه الدراسة إبراز أهمية النظم المحاسبية والنظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية وإشراكها في تحقيق البعد البيئي في الجزائر، ومعرفة أشكال التفاعل المختلفة للمؤسسة الاقتصادية مع البيئة من خلال أدوات النظم المحاسبية والنظام الجبائي، من هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة في جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي. في الجانب النظري تم عرض و مراجعة الأدبيات النظرية للدراسة من خلال تناول المفاهيم الأساسية للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، حيث يعد السلوك البيئي الذي تتبعه المؤسسات الاقتصادية موضوع اهتمام لمختلف الأطراف ذات المصلحة، ويشكل وسيلة ضغط عليها، خاصة مع تزايد الوعي البيئي، هذا الوضع دفع المؤسسات الملوثة إلى تبني سلوك بيئي إيجابي يركز على استخدام الموارد الطبيعية بشكل مستدام والبحث عن بدائل، مثل الطاقات المتجددة، مما يعني اعتماد سلوك أكثر مسؤولية تجاه البيئة، كما تتأثر المؤسسة بمجموعة من العوامل التي تحدد سلوكها تجاه التحديات البيئية ودرجة التزامها البيئي.

وكما تم تناول في الجانب النظري أيضا دور كل من النظم المحاسبية والنظم الجبائية في حماية البيئة والمحافظة عليها، واهتمام الحكومات والمنظمات المهنية المحاسبية بالبيئة من خلال سن قوانين وتشريعات تهدف إلى حماية البيئة عبر تفعيل دور النظم المحاسبية والنظم الجبائية. ففي الجزائر، تلعب هذه النظم دورًا مهمًا في تعزيز الوعي البيئي وتوجيه سلوك المؤسسات الاقتصادية نحو تبني ممارسات أكثر استدامة. فالنظام الجبائي فرض ضرائب ورسوم بيئية ردعية وتحفيزية على المؤسسات الملوثة، ويستخدم عائداتها لدعم المشاريع الاستثمارية التي تعزز الاستدامة البيئية، وكذلك منح إعفاءات وتحفيزات جبائية. أما من الناحية المحاسبية، فإن النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية لم تعطي نفس القدر والاهتمام للجانب البيئي، مما أدى إلى قلة أو عدم اهتمام المؤسسات بالقياس والإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.

أما الجانب التطبيقي من الدراسة تم الإعتماد على الإستبيان، وإستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية لإثبات صحة الفرضيات.

1- نتائج إختبار الفرضيات:

استناداً إلى محتوى الدراسة الذي تم توضيحه في الجانبين النظري والتطبيقي، تتأكد الفرضيات الموضوعة كما

يلي:

-الفرضية الأولى: "تعديل المؤسسة الاقتصادية في الجزائر من سلوكها البيئي وعيا منها بمخاطر التلوث وأثره على البيئة".

وثبتت صحة هذه الفرضية من خلال الجانب النظري وكذا من إجابات الأفراد على المحور الأول المتعلق بالسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، حيث جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (2.60)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "أوافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة على أن للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر سلوك بيئي تسعى لتعديله لتجنب الإضرار بالبيئة وعيا منها بمخاطر التلوث.

-الفرضية الثانية: "تعتمد النظم المحاسبية (معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي) على جملة من المعايير من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر والمساهمة في الحفاظ على البيئة"، والتي تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين:

-الفرضية الفرعية الأولى: "تعتمد معايير المحاسبة الدولية على جملة من المعايير من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر والمساهمة في الحفاظ على البيئة".

وقد تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى من خلال الجانب النظري أي أن معايير المحاسبة الدولية تعتمد على جملة من المعايير ذات العلاقة بالأنشطة البيئية (IAS 1 ، IAS 16 ، IAS 19 ، IAS 37) من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية ، حيث تلزم هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها والمعلومات البيئية الأخرى.

ومما يزيد من إثبات عدم صحة هذه الفرضية أن أغلب إجابات أفراد العينة جاءت بعبارة " أوافق" فيما يخص

الإجابة عن العبارات التي تخص معايير المحاسبة الدولية (الجدول رقم (12.3))

-الفرضية الفرعية الثانية: "يعتمد النظام المحاسبي المالي على جملة من المعايير من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر والمساهمة في الحفاظ على البيئة".

تم نفي صحة الفرضية الفرعية الثانية أي أن النظام المحاسبي المالي لا يعني بالبيئة ولا يهتم بالجانب البيئي لعدم وجود حسابات في مدونة النظام المحاسبي المالي تقيد فيها التكاليف البيئية، وعدم إلزام المؤسسات بإعداد تقارير بيئية إلزامية ملحقه تعنى بالبيئة.

ومما يزيد من إثبات عدم صحة هذه الفرضية أن أغلب إجابات أفراد العينة جاءت بعبارة "لا أوافق" فيما يخص الإجابة عن العبارات التي تخص النظام المحاسبي المالي (الجدول رقم (12.3))

ومن خلال إجابات الأفراد على المحور الثاني المتعلق بدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (2.58)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "أوافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول أن النظم المحاسبية لها دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

-الفرضية الثالثة: "يعتمد النظام الجبائي في الجزائر على مجموعة من الأدوات من شأنها توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية والمساهمة في حماية البيئة".

تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الجانب النظري وكذا من إجابات أفراد العينة على المحور الثالث المتعلق بدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، حيث جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (1.74)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "أوافق بشدة"، والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول أن للنظام الجبائي دور في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر من خلال أدوات التحفيزية والردعية، الأدوات الردعية تتمثل في تطبيق ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الملوثة، والأدوات التحفيزية تتمثل في منح تحفيزات وإعفاءات جبائية للمؤسسات التي تساهم في المحافظة على البيئة.

من خلال الجدول (19.3)، تم التأكيد على وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين النظم المحاسبية والنظام الجبائي (المتغيرين المستقلين) والسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية (المتغير التابع)، وأن نسبة 91.7% من التغيرات التي تحدث في السلوك البيئي (المتغير التابع) تعزى إلى النظم المحاسبية والنظام الجبائي (المتغيرات المستقلة)، وتبقى نسبة تقدر بـ 8,3% مفسرة بواسطة عوامل أخرى.

- الفرضية الرابعة: "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية)".

تم إثبات صحتها، حيث لا توجد فروق ذات دلالة معنوية للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى المتغيرين (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية)، ولكن توجد فروق ذات دلالة معنوية للسلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغير الوظيفة فقط.

- الفرضية الخامسة: "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية)".

تم إثبات صحتها، حيث لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى المتغيرين (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية)، لكن توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغير الوظيفة فقط.

- الفرضية السادسة: "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية)".

تم إثبات صحتها، حيث لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى المتغيرين (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية)، لكن توجد فروق ذات دلالة معنوية لدور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تعزى إلى متغير الوظيفة فقط.

2- نتائج الدراسة:

من خلال دراسة هذا الموضوع، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي لخصت في النقاط التالية:

- معايير المحاسبة الدولية تعزز التزام المؤسسات بمسؤولياتها البيئية وتشجعها على تحسين سلوكها البيئي؛
- النظام المحاسبي المالي يفتقر في قوانينه وتشريعاته إلى معالجة الجوانب البيئية؛
- النظام الجبائي يعنى بالسلوك البيئي من خلال فرض ضرائب ورسوم بيئية ومنح تحفيزات جبائية نظير السلوك البيئي؛
- وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير الوظيفة أدت إلى تشتيت جهود الأطراف المشاركة في توجيه السلوك البيئي.

3-التوصيات:

واستناداً إلى النتائج والاستنتاجات المستخلصة نظرياً وتطبيقياً، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة إلزام النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية الملوثة بإعداد تقارير بيئية؛
- ضرورة إلزام النظام المحاسبي المالي أن يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية من ناحية الجانب البيئي؛
- مراجعة التشريعات المحاسبية لدراسة إمكانية إدماج متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي فيها؛

- العمل على مراجعة وتطوير النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات لتتضمن متطلبات مراجعة الأداء البيئي؛
- على الهيئات المنظمة للمهن المحاسبية في الجزائر المساهمة في تطوير ونشر إصدارات في مجال المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي ومراجعتها، والعمل على تخطيط وتنفيذ برامج لدورات تكوينية للمهنيين في هذا المجال؛
- ضرورة التنسيق بين الهيئات المنظمة للمهن المحاسبية في الجزائر والهيئات التعليمية والأكاديمية لإدراج مناهج للمحاسبة عن الأداء البيئي ومراجعتها ضمن المقررات الدراسية؛
- عقد مؤتمرات للتعريف بالمحاسبة البيئية وذلك بهدف زيادة الوعي لدى فئات المجتمع المختلفة بأهمية هذا الموضوع، وحث المؤسسات على تطبيق هذا الفرع من المحاسبة؛
- تفعيل دور الضرائب البيئية في تحقيق التنمية المستدامة من خلال الاستفادة من النظم الضريبية الأجنبية بإصدار قانون ضرائب بيئية؛
- يجب أن تعتبر التكاليف البيئية من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا لتشجيع القطاع الصناعي على الإلتزام البيئي والتصنيع الأخضر المستدام.

4-آفاق الدراسة:

- بعد عرض موضوع الدراسة والتوصل إلى نتائج وتقديم توصيات، تم اقتراح مجموعة من المواضيع التي يمكن أن تكون دراسات لأبحاث مستقبلية كما يلي:
- دراسة مشكلات التطبيق العملي للقياس المحاسبي البيئي؛
- آليات تطوير النظام المحاسبي المالي ليتلاءم مع متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
- دراسة أثر التكامل بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي.

قائمة المراجع

- المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار المنهل للنشر والتوزيع، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
- 2- أحمد عبد الخالق، أحمد بديع بليح، تحرير التجارة العالمية في دول العالم النامي، الكتاب الأول: منظمة التجارة العالمية، آثار المنافسة الدولية، المشكلة البيئية والتجارة العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2002 / 2003.
- 3- تشارلز د كولستاد، الاقتصاد البيئي، ترجمة: أحمد يوسف عبد الخير، الجزء 01، دار النشر العلمي والطابع، الرياض السعودية، 2005.
- 4- حامد الريفي، إقتصاديات البيئة: مشكلات البيئة - التنمية الإقتصادية - التنمية المستدامة، دار التعليم الجامعي، ط01، الإسكندرية، مصر، 2015.
- 5- حسن أحمد شحاتة، محاسبة التلوث البيئي ومخاطر الطاقة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، مصر، 2007.
- 6- خليفة عبد المقصود زايد، الإنسان والأمن البيئي، دار الكتاب الجامعي، ط1، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
- 7- دوناتو رومانو، الإقتصاد البيئي والتنمية المستدامة، المركز الوطني للسياسات الزراعية، سوريا، 2003.
- 8- عبد المجيد قدي، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2010.
- 9- محمد ابراهيم، محمود الشافعي، السياسة البيئية وتأثيرها على الوضع التنافسي للصادرات الصناعية المصرية، دار النهضة العربية، مصر، 2004.
- 10- محمد رحومني، آليات تعويض الأضرار البيئية في التشريع الجزائري، دار الأيام للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2018.
- 11- محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007.
- 12- محمد عبد الرؤوف، الأدوات الاقتصادية في السياسة البيئية - حالة دول مجلس التعاون الخليجي-، مركز الخليج للأبحاث، ط 1، دبي، الإمارات العربية المتحدة، 2008.
- 13- محمد عبد القادر الفقي، البيئة مشاكلها وقضاياها وحمايتها من التلوث: رؤية إسلامية، مكتبة ابن سينا للطباعة والنشر والتوزيع والتصدير، القاهرة، مصر، 1993.
- 14- مصطفى يوسف كافي، الحسابات الاقتصادية واستخداماتها في التخطيط والتنمية، المجلد 2، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 15- مصطفى يوسف كافي، السياحة البيئية المستدامة (تحدياتها وآفاقها المستقبلية)، دار مؤسسة رسلان للطباعة والتوزيع، دمشق، سورية، 2014.
- 16- نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية: المبادئ والممارسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.

ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد -دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)، كلية الادارة والاقتصاد، البصرة، بغداد، 2009.

17- نزار عوني البلدي، الأمن البيئي وإدارة النفايات البيئية، دار دجلة، ط 1، عمان، الأردن، 2015.

ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية

- 1- ألاء حسين رشيد الجمل، مقترح لتطبيق الضريبة البيئية ودورها في الحد من التلوث البيئي في فلسطين، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية بنابلس، فلسطين، 2020.
- 2- التجاني خدوج، دور المراجعة البيئية في توجيه السلوك البيئي وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2021.
- 3- السعيد زينات، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.
- 4- بن ماضي قمير ، دور السياسات البيئية في الحد من آثار التلوث البيئي لتحقيق التنمية المستدامة -دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
- 5- سليم بلعربي، الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية ضمن مقتضيات المنافسة الدولية والمتطلبات البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- 6- عائشة سلمى كيجلي، التقييم الاقتصادي للآثار والسياسات البيئية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1970-2014، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017.
- 7- عائشة سلمى كيجلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر-دراسة ميدانية لقطاع النفط بمنطقة حاسي مسعود-، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008.
- 8- عبد الكريم خيلح، دور نظام الإدارة البيئية ISO 14001 في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2017.
- 9- عبد الله الحرتسي حميد، السياسة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة مع دراسة حالة الجزائر 1994-2004، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2005.
- 10- علي مسفر مرهون العجمي، اثر الافصاح المحاسبي علي قرارات المستثمرين في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال البيت الأردن، 2018.
- 11- محمد تهابي سامي، تقييم دور أساليب المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين قياس الأداء المالي لمنشآت الأعمال، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011.
- 12- مريم بن الشيخ، أثر الجباية البيئية على أداء المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة -دراسة حالة شركة القلند وصنع منتوجات التلحيم TREFISOUO العالمة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012.

ثالثا: الدوريات والنشریات

- 1- أبو بكر عبد العزيز البناء دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي دراسة تطبيقية على منطقة حلوان الصناعية، المجلة العلمية كلية التجارة جامعة الأزهر، مصر، العدد 27، 2002.
- 2- أحمد ديبش وآخرون، المحاسبة البيئية كركيزة لتحسيد البعد البيئي للتنمية المستدامة، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 06، 2018.
- 3- أحمد فنيديس، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي، حوليات جامعة قلمة للعلوم الإجتماعية والإنسانية، المجلد 10، العدد 05، 2016.
- 4- أحمد مساعدي، ومحمد الطاهر دريوش، دور عناصر المزيج الترويجي الأخضر في توجيه سلوك المستهلك الجزائري نحو إستهلاك المنتجات الخضراء -دراسة عينة من زبائن أسواق مدينة تبسة. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 2021.
- 5- أسماء الهاشمي وآخرون، متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية-دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية-، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 03، 2018.
- 6- البز كلثوم، دور الاتصال البيئي في المؤسسات الاقتصادية من أجل تحسين البيئة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 03، 2015.
- 7- الطاهر خامرة، إبراهيم بختي، أثر السياسة البيئية على سلوك المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة ميدانية-، مجلة الباحث، العدد 16، 2016.
- 8- العكازي فاطمة الزهراء، مرزوق عاشور، مساهمة تطبيق نظم الإدارة البيئية أيزو 14000 في تحسين الأداء التنافسي للمنظمات الصناعية -دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف-، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2019.
- 9- آمنة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة-حالة شركة سوناطراك-، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 27، 2017.
- 10- ايثار عبد الهادي آل فيحان، سوزان عبد الغني البياتي، نظام الإدارة البيئية " ISO 14001: 2004"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 70، 2008.
- 11- باية سي يوسف، مداسي بشرى، إدارة التوازن البيئي في ظل التنمية المستدامة، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 06، العدد 02، 2021.
- 12- برحماني محفوظ، الجباية البيئية، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، الجزائر، 2015.
- 13- بظاهر بختة، محمد بوطلاعة، المسؤولية البيئية ومدى فعاليتها في تحسين سلوك المؤسسة إتجاه التحديات البيئية التي تواجهها -دراسة حالة سونلغاز وحدة مستغام ومؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغام-مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 05، 2018.
- 14- بلعسل بنت نبي ياسمين، عمروش الحسين، دور منظمة السلام الأخضر في تفعيل المواطنة البيئية، مجلة صوت القانون، المجلد 08، العدد 02، 2022.
- 15- بن عزة محمد، دور الجباية في حماية البيئة من أشكال التلوث دراسة لنموذج الجباية البيئية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، 2013.

- 16- بوحبيبة إلهام، دور تكنولوجيات الإنتاج الأنظف في حماية البيئة من التلوث -دراسة حالة الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب AQS-، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 22، 2020.
- 17- بودرحة رمزي، لخشين عبير، دور الجباية البيئية في تكريس البعد البيئي للتنمية المستدامة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 02، 2019.
- 18- بودرحة صالحة، دور السياسات البيئية في ردع وتخفيف المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، 2017.
- 19- جازية أميرة، عاشور يوسف، المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 02، 2018.
- 20- جلابة علي، سرارمة مريم، أهمية الأدوات الجبائية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة للنموذج الفرنسي-، مجلة البحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2018.
- 21- جهاد محمد أحمد السنباري، دور الضرائب البيئية في الحد من التلوث البيئي (مع إشارة خاصة للجمهورية اليمنية)، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، المجلد 08، العدد 46، 2021.
- 22- حروشي جلول، تطور إستخدام الضرائب البيئية في الجزائر، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، المجلد 04، العدد 02، 2021.
- 23- حريد رامي وآخرون، معوقات إدماج البعد البيئي في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية -دراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية(SNVI)-وحدة عنابة-، مجلة إقتصاديات المال والأعمال JFBE، المجلد 02، العدد 05، 2018.
- 24- حسونة عبد الغني، النظام الجبائي البيئي بين الردع والتحفيز، مجلة المفكر، المجلد 11، العدد 01، 2016.
- 25- حولية يحي، حورية بورعدة، التحديات البيئية المؤثرة في السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تجارب المؤسسات الجزائرية في تطبيق النظام البيئي، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 01، العدد 01، 2018.
- 26- خالد الخطيب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 5، 2008.
- 27- خبيطي خضير، مونة يونس، دور النظم الضريبية في تحقيق الإستدامة البيئية (دراسة حالة الجزائر للفترة 1992-2015)، المجلد 05، العدد 01، 2017.
- 28- دفور عبد المنعم، الاستراتيجيات التسويقية في ظل تبني الميزج التسويقي الأخضر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 07، 2014.
- 29- دويدي عائشة، إدماج البعد البيئي في المؤسسات الاقتصادية لحماية البيئة، مجلة قانون العمل والتشغيل، المجلد 04، العدد 02، 2019.
- 30- زعيش محمد، خيارى زهية. أثر السياسات البيئية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: عرض نماذج عن بعض المؤسسات الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 01، العدد 02، 2018.
- 31- سارة بوجمعة، محمد رمزي جودي، مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 11، 2020.

- 32- سالمى رشيد، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بين الالتزام البيئي ومنطق تعظيم الربح، دراسة ميدانية، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد 06، المدينة، 2012.
- 33- سماعيل يحيى التكريتي وآخرون، معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على الشركة العامة للإسمنت الشمالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 6، عدد خاص بمناسبة نهاية الألفية الثانية، بغداد، 1998.
- 34- شراف براهمي، البيئة في الجزائر من منظور إقتصادي في ظل الإطار الإستراتيجي (2001-2011)، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 35- عائشة سلمى كيجلي، محمد الطيب دويس، أثر الضغوط الحكومية على السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة إستطلاعية-، مجلة الباحث، العدد 16، 2016.
- 36- عبد الرزاق قاسم شحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 26، العدد 01، 2010.
- 37- عجلان العياشي، آليات ترشيد السياسة الجبائية البيئية لتحسين السلوك البيئي وضمان جودة الحياة، حالة الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2020.
- 38- عناف إسحاق أبو زر، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلاديلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007.
- 39- عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة -، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، 2014.
- 40- عمارة هدى، البيئة والتنمية المستدامة، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد 12، 2017.
- 41- عمرو محمد السيد الشناوي، تقويم الضريبة كأداة لسياسة حماية البيئة، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، العدد 49، 2011.
- 42- عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، العدد 02، 2003.
- 43- فائز محمد با مزاحم، سالم محمد با فقير، معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية اليمنية-دراسة ميدانية-، مجلة جامعة حضر موت للعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 01، 2017.
- 44- فتح الله محمد أحمد محمد، سالم العجب سالم العجب، مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق إستدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 53، 2020.
- 45- قاسم حسناء، تجربة الإتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق الضرائب والرسوم البيئية، مجلة التحولات الاقتصادية، مجلد 02، العدد 02، 2022.
- 46- قرميط الجيلاني، ولد عمر الطيب، النظام الجبائي في الجزائر، المجلة الأكاديمية، المجلد 12، العدد 01 (عدد خاص)، 2012.
- 47- كمال رزيق، دور الدولة في حماية البيئة، مجلة الباحث، العدد 05، 2007.

- 48- لصاق حيزية، لصاق نصر الدين، أثر إدماج البعد البيئي على تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان ولاية البويرة-، معارف مجلة علمية دولية محكمة، العدد 23، 2017.
- 49- محمد الأمين ولد طالب، نظيرة فلادي، مساهمة النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر - دراسة حالة بولاية قسنطينة-، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 06، العدد 10، 2018.
- 50- محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 07، 2010.
- 51- مصباح حراق، الجباية البيئية-عرض تجارب دولية-، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية -جامعة أم البواقي - العدد 01، 2014.
- 52- مصطفى بابكر، السياسات البيئية، مجلة جسر التنمية، الكويت، العدد 25، 2004.
- 53- مطانيوس مخول، عدنان غانم، نظم الادارة البيئية ودورها في التنمية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 2، 2009، ص ص: 33، 51.
- 54- مطاوع عبد الحميد، نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة أفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنوفية، العدد 1/2، 2006.
- 55- منار علي محسن مصطفى، السياسات الحكومية وقرارات المنشآت الصناعية مع إشارة لحالة دول مجلس التعاون الخليجي، سلسلة دراسات اقتصادية، العدد 13، مركز البحوث والدراسات الاقتصادية والتنمية، جامعة القاهرة، 1999.
- 56- منور اوسرير وآخرون، دراسة الجدوى للمشاريع الإستثمارية، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، 2009.
- 57- مواعي بحرية، البعد البيئي مسار جديد للمؤسسة الاقتصادية نحو التنمية المستدامة، (مع الإشارة إلى تجارب بعض الشركات في الدول المتقدمة)، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 16، العدد 01، 2017.
- 58- مولحسان آيات الله، مرعوش إكرام، السلوك البيئي: توجه حتمي للمؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد 02، 2017.
- 59- نادية راضي عبد الحليم، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، العدد 19، المجلة العلمية لكلية التجارة، مصر، 2001.
- 60- ناريمان عبد الجواد، المحاسبة الخضراء، مجلة مال واعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، فلسطين، العدد 2، 2012.
- 61- ناصر جلال حسين، دور الدولة في حماية البيئة مع التركيز على الأدوات الاقتصادية وإمكانية تطبيقها في مصر في ظل التغيرات المحلية والعالمية، مجلة مصر المعاصرة، العدد 474، القاهرة، 2006.
- 62- ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد -دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)، كلية الادارة والاقتصاد، البصرة، بغداد، 2009.
- 63- وئام ملاح، المحاسبة البيئية كمدخل لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 33، 2019.
- 64- يعقوب محمد وآخرون، إمتثال المؤسسة الاقتصادية في سلوكها البيئي لمعيار خفض التلوث، مجلة العلوم الإنسانية-المركز الجامعي علي كافي تندوف-الجزائر، المجلد 04، العدد 04، 2020.

رابعاً: المؤتمرات والملتقيات والندوات

- 1- بن عزة محمد، بن حبيب عبد الرزاق، دور الجباية في ردع وتحفيز المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة من أشكال التلوث - دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر-مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية يومي 20 و 21 نوفمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- 2- تيجاني بالراقي، دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق أداء بيئي فعال، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات شمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، أيام 6 و 7 نوفمبر، 2012
- 3- شلالي عبد القادر وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني الأول حول: مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات يومي 18-19 أبريل 2018، جامعة البويرة، الجزائر.
- 4- عائشة بن عطا الله، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة، الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات دول شمال إفريقيا يومي 7 و 6 نوفمبر 2012.
- 5- عجلان العياشي، تفعيل دور الجباية البيئية لتحقيق التنمية المستدامة -حالة الجزائر-مداخلة أقيمت بالمؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة أيام 07 و 08 أبريل 2008، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي بجامعة فرحات عباس سطيف.
- 6- كمال رزيق، طالب محمد، الجباية كأداة لحماية البيئة، الملتقى الوطني حول اقتصاد البيئة والتنمية المستدامة يومي 07 و 06 جوان 2006، المركز الجامعي بالمدية.
- 7- ماهر إسماعيل، صبري محمد يوسف، فعالية استراتيجية مقترحة قائمة على التصارع السلوكي لتشخيص وتعديل السلوكيات البيئية الخاطئة الأكثر شيوعاً لدى أطفال ما قبل المدرسة، مداخلة بالمؤتمر العلمي الثاني للجمعية المصرية للتربية العلمية إعداد معلم العلوم للقرن الحادي والعشرون، جامعة الزقازيق فرع بنها، 1998.
- 8- موساوي عمر بالي مصعب، إدماج البعد البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مداخلة في المؤتمر الدولي الأول حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 21 و 20 نوفمبر 2012، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بالتعاون مع مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية.

خامساً: التقارير

- 1- البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1010، اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية، 2014.

سادساً: النصوص التنظيمية والتشريعية

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 06، القانون رقم: 83-03 مؤرخ في: 05 فيفري لسنة 1983 يتعلق بحماية البيئة، المادة 08، 09، 1983.

- 2-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، القانون رقم:03-10 مؤرخ في: 19 جويلية لسنة 2003 يتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، المادة 04، 2003.
- 3-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، قانون رقم: 02-02 المؤرخ في: 12 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون حماية الساحل وتثمينه، المادة 04، 2002.
- 4-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 68، قانون رقم:13-08 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، المادة 32، 2013.
- 5-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم:07-11 المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي، المادة: 03، 2007.
- 6-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، قانون رقم:16-21 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، المادة 149، 2021.
- 7-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، قانون رقم:01-21 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المادة 38، 2001.
- 8-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، قانون رقم:14-19 المؤرخ في: 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، المادة 92، 2019.
- 9-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 83، قانون رقم:16-20 المؤرخ في: 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021، المادة 127، 2020.
- 10-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، قانون رقم:17-20 المؤرخ في: 04 جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المادة 24، 2020.
- 11-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، قانون رقم:09-09 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 51، 2009.
- 12-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، قانون رقم:18-18 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، المادة 54، 2018.

سابعاً: الأنترنت

- 1-المرجع الإلكتروني للمعلوماتية، <https://almerja.com/reading.php?idm=142147> تاريخ آخر زيارة: 2024/03/30 على الساعة: 15:00.
- 2-محمد عرفة، الأهمية الاقتصادية للضرائب البيئية، مقال متاح على الموقع الإلكتروني التالي: www.alaswaq.net
- 3-صباح بالة، "التنمية المستدامة "Sustainable Development-، الموسوعة السياسية، 09-06-2017، تاريخ آخر دخول: 2023-03-29 05:01، متاح على الرابط التالي: التنمية المستدامة <https://political-encyclopedia.org/dictionary/>

- المراجع باللغة الأجنبية

أولاً: الكتب

- 1- Olivier Beaumais, Mireille Chiroleu-Assouline, Economie de l'environnement, Bréal éditions, Paris, 2002.
- 2- Freeman R. Edward, Strategic Management: A Stakeholder Approach, Boston, Pitman, 1984.
- 3- Guillien Raymond, Jean Vincent, Lexique des termes juridiques, 17ème édition, Edition Dalloz, Paris, 2009.
- 4-kun Mo Lee,& Pil Ju Park, Eco-design Best Practice of ISO/TR 14062, Eco-Product Research Institute (ERI), Ajou University, Korea. 2005.
- 5- MUZELLEC Raymond, Finances Publiques, 8ème édition, Edition Dalloz, Paris, 1993.
- 6- O.C.D.E, environmental taxes and green tax reform, paris, 1997.
- 7- Ordre des experts comptables, la gestion environnementale, Dunod/expert-comptable Média, Paris, 2008.
- 8-Sylvie Fauchoux, Jean François Noel, économie des ressources naturelles et de l'environnement, Armand colin, paris. 1995.

ثانياً: الرسائل والأطروحات الجامعية

- 1- Maia David, economie des approches volontaires dans les politiques environnementales en concurrences et coopération imparfaites, thèse de doctorat en economie, ecole polytechnique de Paris, 2004.

ثالثاً: الدوريات والنشريات

- 1-Efrat Eilam, and Tamar, Environmental Attitudes and Environmental Behavior Which Is the Horse and Which Is the Cart?, Sustainability 2012, 4, 2210-2246; doi:10.3390/su4092210,p2212,www.mdpi.com/journal/sustainability.
- 2-Elena M. Barbu Et Niculae FELEAGA Et Liliana FELEAGA, Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental?, Revue Française de Comptabilité, N°440 Février 2011.
- 3-Europen environmental agency ;environmental recent developement in tools for intergration: taxes ;environnement 'issues series' N18; November 2000.
- 4-Financial Accounting Standard Board' On Reorganization of the Accounting for Contingent Environmental Liabilities' the Meeting: Potential Agenda for the project statement, 2015.
- 5-Leila Temri, Innovation technologiques environnementales dans les petites entreprises: proposition d'un modèle d'analyse, revue innovations, N° : 34, France, 2011.
- 6-Vasanthe genaya gamourthy and al' Environment accounting management,international journal of accounting, management of vol 03, decemeber 2012.

رابعاً: الملتقيات والمؤتمرات والأيام الدراسية

- 1- Emmanuelle Reynaud et autres, les déterminants d'un comportement responsable: un comparaison internationale à grande échelle, 17ème conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Nice Sophia Antipolis, juin 2008.

خامسا: التقارير

- 1- Ministère de l'Environnement et de l'Assainissement (MEA), Ministère de l'Economie et des Finances (MEF), Rapport analyse de l'integration de la dimension Environnementale dans les politiques et strategies de developpement au mali, 2008.
- 2- Observatoire des PME européennes, «Les PME européennes et les responsabilités sociale et environnementale», Rapport n° 4, 2002.

سادسا: الأترنت

- 1-Administration fiscale d'État de la République populaire de la chine, Interprétation de la politique fiscale pour la protection de l'environnement,2020. Récupéré sur <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810351/n810906/c5157152/content.html> (A visite le:25/11/2022).
- 2-Marie-Camille Chemin, La liste des taxes environnementales, Récupéré sur En linge <https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/la-liste-des-taxes-environnementales,2019>, (A visite le 01/12/2022).

الملاحق

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الإسم واللقب	الوظيفة	الجامعة
01	بن خليفة بلقاسم	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
02	دمدوم زكرياء	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
03	سالمي محمد الدينوري	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
04	عزاوي عمر	أستاذ تعليم عالي	جامعة قاصدي مرياح ورقلة

الملحق رقم: 02 إستمارة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة، السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الإستبيان الذي بين يديك هو إحدى أدوات الدراسة لإعداد أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وجباية بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي تحت عنوان:

" أهمية النظم الجبائية والنظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة الجزائر- "

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور كل من النظامين الجبائي والمحاسبي (معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي) في توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر. لذا نلتمس منكم التكرم بالإجابة على الإستبيان المرفق، بدقة وموضوعية وذلك لما لإجاباتكم من أهمية نعتد عليها في نتائج هذه الدراسة، كما نؤكد لكم بأن المعلومات الواردة في هذا الإستبيان ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا أسمى عبارات الإحترام والتقدير، شاكرين لكم مسبقا على حسن تعاونكم معنا

المشرف: الأستاذ الدكتور صالح حميداتو

الطالب: يوسف حنكه

القسم الأول: البيانات الشخصية

يرجى من سيادتكم إبداء رأيكم بوضع العلامة (X) في الخانة المناسبة:

1- المؤهل العلمي:

- | | | | |
|--------------------------|---------------|--------------------------|---------------|
| <input type="checkbox"/> | شهادة ماجستير | <input type="checkbox"/> | شهادة دكتوراه |
| <input type="checkbox"/> | أخرى | <input type="checkbox"/> | شهادة ماستر |
- أذكرها:

2- الوظيفة:

- | | | | |
|--------------------------|---|--------------------------|-------------------------|
| <input type="checkbox"/> | إطار في مؤسسة إقتصادية ملوثة | <input type="checkbox"/> | إطار بمديرية الضرائب |
| <input type="checkbox"/> | إطار بمديرية البيئة | <input type="checkbox"/> | أستاذ جامعي (في التخصص) |
| <input type="checkbox"/> | عضو في مكتب تسيير هيئة محاسبية في الجزائر | | |

3- الخبرة المهنية:

- | | | | |
|--------------------------|------------------|--------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | من 11 إلى 20 سنة | <input type="checkbox"/> | من 1 إلى 10 سنوات |
| <input type="checkbox"/> | أكثر من 30 سنة | <input type="checkbox"/> | من 21 إلى 30 سنة |

القسم الثاني: محاور الدراسة
المحور الأول: السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
01	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة.					
02	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طواعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة لمختلف الأطراف ذات المصلحة					
03	المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة.					
04	تبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي لمستخدميها.					
05	تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالنفايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها.					
06	تبنى المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية وبأقل التكاليف.					
07	تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية					
08	تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي					
09	الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية					
10	تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها					

المحور الثاني: دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	تلزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى					
02	يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى					
03	معايير المحاسبة الدولية تلزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية					
04	النظام المحاسبي المالي يلزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية					
05	نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تقيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية					
06	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر.					
07	قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية.					
08	النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة					
09	يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة.					
10	وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إنتهاج سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة.					

المحور الثالث: دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة.					
02	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية.					
03	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها.					
04	فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة.					
05	فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانيتها السنوية لمواجهة نفقات ناجمة عن الإضرار بالبيئة.					
06	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع.					
07	فرض ضرائب ورسوم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية.					
08	إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي					
09	يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتهاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي					
10	تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية.					

Correlations

	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طواعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالمحافظة على البيئة طواعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة	المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة
السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 .000 157	.650** .000 157	.717** .000 157
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.650** .000 157	1 .000 157	.480** .000 157
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طواعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.675** .000 157	.416** .000 157	1 .000 157
المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.717** .000 157	.480** .000 157	.678** .000 157
تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي . لمستخدميها	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.881** .000 157	.636** .000 157	.684** .000 157
تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالفنايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.830** .000 157	.509** .000 157	.473** .000 157
تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية ويقلل التكاليف	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.739** .000 157	.297** .000 157	.331** .000 157
تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.485** .000 157	.312** .000 157	.222** .005 157
تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.620** .000 157	.327** .000 157	.117 .146 157
الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.544** .000 157	.152 .057 157	.139 .082 157
تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.818** .000 157	.482** .000 157	.439** .000 157

Correlations

	تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالفنايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها	تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية ويقلل التكاليف	تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية		
السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.881** .000 157	.830** .000 157	.739** .000 157	.485** .000 157
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.636** .000 157	.509** .000 157	.297** .000 157	.312** .000 157
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طواعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.684** .000 157	.473** .000 157	.331** .000 157	.222** .005 157
المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.664** .000 157	.586** .000 157	.372** .000 157	.106 .186 157
تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي . لمستخدميها	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 .000 157	.676** .000 157	.637** .000 157	.385** .000 157
تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالفنايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.676** .000 157	1 .000 157	.582** .000 157	.286** .000 157
تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية ويقلل التكاليف	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.637** .000 157	.582** .000 157	1 .000 157	.202** .011 157
	Pearson Correlation	.385**	.286**	.202**	1

تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.011	
	N	157	157	157	157
تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	Pearson Correlation	.368**	.470**	.547**	.459**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	Pearson Correlation	.360**	.407**	.440**	.450**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها	Pearson Correlation	.664**	.734**	.658**	.233**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.003
	N	157	157	157	157

Correlations

		تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها
السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation	.620**	.544**	.818**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة	Pearson Correlation	.327**	.152	.482**
	Sig. (2-tailed)	.000	.057	.000
	N	157	157	157
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طواعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة	Pearson Correlation	.117	.139	.439**
	Sig. (2-tailed)	.146	.082	.000
	N	157	157	157
المؤسسة الاقتصادية تقوم باستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة	Pearson Correlation	.247**	.179	.539**
	Sig. (2-tailed)	.002	.025	.000
	N	157	157	157
تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي لمستخدميها	Pearson Correlation	.368**	.360**	.664**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالنفايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها	Pearson Correlation	.470**	.407**	.734**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية وبأقل التكاليف	Pearson Correlation	.547**	.440**	.658**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	Pearson Correlation	.459**	.450**	.233**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003
	N	157	157	157
تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	Pearson Correlation	1	.522**	.501**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	157	157	157
الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	Pearson Correlation	.522**	1	.361**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	157	157	157
تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها	Pearson Correlation	.501**	.361**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	157	157	157

الملحق رقم: 04

Correlations

		تتزم معايير المحاسبة الدولية للمؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	يلتزم النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	معايير المحاسبة الدولية تلزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية
دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation	1	.792**	.840**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	157	157	157
	Pearson Correlation	.792**	1	.761**

تلتزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	157	157	157	157
يلتزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	Pearson Correlation	.721**	.424**	1	.486**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
	N	157	157	157	157
معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	Pearson Correlation	.840**	.761**	.486**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
النظام المحاسبي المالي يلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	Pearson Correlation	.530**	.343**	.709**	.175**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.028
	N	157	157	157	157
نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تفيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	Pearson Correlation	.682**	.430**	.334**	.511**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر	Pearson Correlation	.832**	.848**	.444**	.827**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية	Pearson Correlation	.814**	.630**	.400**	.811**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة	Pearson Correlation	.611**	.273**	.731**	.306**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000	.000
	N	157	157	157	157
يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة	Pearson Correlation	.664**	.455**	.248**	.556**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002	.000
	N	157	157	157	157
وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إتخاذ سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة	Pearson Correlation	.709**	.543**	.227**	.657**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.004	.000
	N	157	157	157	157

Correlations

	النظام المحاسبي المالي يلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تفيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر	قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية	
دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation	.530**	.682**	.832**	.814**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
تلتزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	Pearson Correlation	.343**	.430**	.848**	.630**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
يلتزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	Pearson Correlation	.709**	.334**	.444**	.400**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	Pearson Correlation	.175**	.511**	.827**	.811**
	Sig. (2-tailed)	.028	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
النظام المحاسبي المالي يلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	Pearson Correlation	1	.276**	.231**	.067
	Sig. (2-tailed)		.000	.004	.407
	N	157	157	157	157
نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تفيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	Pearson Correlation	.276**	1	.493**	.715**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	157	157	157	157
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر	Pearson Correlation	.231**	.493**	1	.792**
	Sig. (2-tailed)	.004	.000		.000
	N	157	157	157	157
قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية	Pearson Correlation	.067	.715**	.792**	1
	Sig. (2-tailed)	.407	.000	.000	
	N	157	157	157	157
النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة	Pearson Correlation	.659**	.228**	.281**	.230**
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.000	.004
	N	157	157	157	157
يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة	Pearson Correlation	.108	.428**	.503**	.624**
	Sig. (2-tailed)	.177	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إتخاذ سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة	Pearson Correlation	.022	.550**	.605**	.701**
	Sig. (2-tailed)	.781	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157

Correlations

		يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة	وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إتجاه سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة	
دور النظم المحاسبية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation	.611**	.664**	.709**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
تلتزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	Pearson Correlation	.273**	.455**	.543**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000
	N	157	157	157
يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	Pearson Correlation	.731**	.248**	.227**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.004
	N	157	157	157
معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	Pearson Correlation	.306**	.556**	.657**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
النظام المحاسبي المالي يلزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	Pearson Correlation	.659**	.108	.022
	Sig. (2-tailed)	.000	.177	.781
	N	157	157	157
نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تقيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	Pearson Correlation	.228**	.428**	.550**
	Sig. (2-tailed)	.004	.000	.000
	N	157	157	157
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر	Pearson Correlation	.281**	.503**	.605**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية	Pearson Correlation	.230**	.624**	.701**
	Sig. (2-tailed)	.004	.000	.000
	N	157	157	157
النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة	Pearson Correlation	1	.313**	.248**
	Sig. (2-tailed)		.000	.002
	N	157	157	157
يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة	Pearson Correlation	.313**	1	.733**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	157	157	157
وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إتجاه سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة	Pearson Correlation	.248**	.733**	1
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	
	N	157	157	157

الملحق رقم: 05

Correlations

		تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية	فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها
دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation	1	.734**	.857**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	157	157	157
تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة	Pearson Correlation	.734**	1	.673**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية	Pearson Correlation	.857**	.673**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها	Pearson Correlation	.708**	.382**	.615**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة	Pearson Correlation	.833**	.587**	.740**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانيتها السنوية	Pearson Correlation	.648**	.339**	.453**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
	Pearson Correlation	.777**	.511**	.595**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000

فرض ضرائب ورسم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع.	N	157	157	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية.	Pearson Correlation	.740**	.460**	.502**	.409**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي	Pearson Correlation	.703**	.445**	.525**	.333**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي	Pearson Correlation	.784**	.568**	.662**	.497**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157
تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية	Pearson Correlation	.770**	.614**	.687**	.551**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	157	157	157	157

Correlations

	فرض ضرائب ورسم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة المالية كافية في ميزانيتها السنوية	فرض ضرائب ورسم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة	فرض ضرائب ورسم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع	فرض ضرائب ورسم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية
دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation	.833**	.648**	.777**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة	Pearson Correlation	.587**	.339**	.511**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية	Pearson Correlation	.740**	.453**	.595**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها	Pearson Correlation	.498**	.557**	.431**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة	Pearson Correlation	1	.627**	.666**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصيصات مالية كافية في ميزانيتها السنوية	Pearson Correlation	.627**	1	.433**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع	Pearson Correlation	.666**	.433**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية	Pearson Correlation	.573**	.311**	.684**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي	Pearson Correlation	.544**	.341**	.572**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي	Pearson Correlation	.540**	.382**	.618**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية	Pearson Correlation	.564**	.366**	.425**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157

Correlations

	إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي	يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي	تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية
دور النظام الجبائي في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر	Pearson Correlation	.703**	.784**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000
	N	157	157
تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة	Pearson Correlation	.445**	.568**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000
	N	157	157
فرض ضرائب ورسم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية	Pearson Correlation	.525**	.662**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000
	N	157	157

فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها.	Pearson Correlation	.333**	.497**	.551**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة.	Pearson Correlation	.544**	.540**	.564**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصصات مالية كافية في ميزانياتها السنوية.	Pearson Correlation	.341**	.382**	.366**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع.	Pearson Correlation	.572**	.618**	.425**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
فرض ضرائب ورسوم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناتج عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية.	Pearson Correlation	.607**	.557**	.564**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	157	157	157
إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي.	Pearson Correlation	1	.508**	.443**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	157	157	157
يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي.	Pearson Correlation	.508**	1	.587**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	157	157	157
تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية.	Pearson Correlation	.443**	.587**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	157	157	157

الملحق رقم: 06

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.883	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.894	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.913	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.906	30

الملحق رقم: 07

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
شهادة دكتوراه	61	38.9	38.9	38.9
شهادة ماجستير	4	2.5	2.5	41.4
شهادة ماستر	81	51.6	51.6	93.0
أخرى	11	7.0	7.0	100.0
Total	157	100.0	100.0	

الملحق رقم: 08

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
إطار إدارية الضرائب	33	21.0	21.0	21.0
إطار في مؤسسة اقتصادية	50	31.8	31.8	52.9
(أستاذ جامعي) في التخصص	41	26.1	26.1	79.0
إطار إدارية البيئة	12	7.6	7.6	86.6
عضو في هيئة محاسبية في الجزائر	21	13.4	13.4	100.0
Total	157	100.0	100.0	

الملحق رقم: 09

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
من 10 إلى 10 سنوات	33	21.0	21.0	21.0
من 11 إلى 20 سنة	60	38.2	38.2	59.2
من 21 إلى 30 سنة	48	30.6	30.6	89.8
أكثر من 30 سنة	16	10.2	10.2	100.0
Total	157	100.0	100.0	

الملحق رقم: 10

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة.	157	1	4	2.41	.734
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طواعية وتتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة	157	1	5	3.10	1.067
المؤسسة الاقتصادية تقوم باستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني لا يؤثر سلبا على البيئة.	157	1	5	3.03	.909
تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي لمستخدميها	157	1	5	2.72	.854
تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالتفاريط والمخلفات الصارة الناتجة عن نشاطاتها	157	1	5	2.91	.957
تبني المؤسسة الاقتصادية نظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية وبأقل التكاليف	157	1	5	2.56	1.046
تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	157	1	4	2.18	.738
تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي	157	1	4	2.25	.678
الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية	157	1	5	1.96	.715
تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها	157	1	5	2.83	.993
Valid N (listwise)	157				

الملحق رقم: 11

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تلتزم معايير المحاسبة الدولية للمؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	157	1	5	2.21	.961
يلزم النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى	157	1	5	3.59	1.095
معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	157	1	5	2.37	1.015
النظام المحاسبي المالي يلزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية	157	1	5	3.43	1.082
نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تقيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	157	1	5	2.38	.937
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر	157	1	5	2.29	.963
قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية	157	1	4	2.29	.906
النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة	157	1	5	3.47	.958
يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بالبيئة	157	1	4	1.97	.799
وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إتجاه سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة	157	1	5	1.87	.856
Valid N (listwise)	157				

الملحق رقم: 12

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة.	157	1	4	1.57	.662
فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية .	157	1	5	1.64	.793
فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها .	157	1	5	1.75	.733
فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة .	157	1	4	1.75	.576
فرض ضرائب ورسوم بيئية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة على تكوين تخصصات مالية كافية في ميزانيتها السنوية	157	1	4	1.98	.820
فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع .	157	1	5	1.57	.663
فرض ضرائب ورسوم بيئية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناتج عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية .	157	1	5	1.80	.638
استخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي	157	1	4	1.81	.744
يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إتجاه المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي	157	1	5	1.75	.722
تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية	157	1	4	1.75	.731
Valid N (listwise)	157				

الملحق رقم: 13

Statistics

	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالحفاظ على البيئة طواعية وتعاون مع المجتمع المحلي والمنظمات البيئية لتحسين جودة الحياة	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمختلف القوانين والتشريعات الوطنية للحفاظ على البيئة	تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي . . .	المؤسسة الاقتصادية تقوم بإستهلاك الموارد الطبيعية الأولية بشكل رشيد وعقلاني . لا يؤثر سلبا على البيئة	تتبنى المؤسسة الاقتصادية بنود تنظيمية توجه سلوكها البيئي وتزيد من الوعي البيئي . . .
N	Valid	157	157	157	157
	Missing	0	0	0	0
Skewness		1.040	.224	-.219	.512
Std. Error of Skewness		.194	.194	.194	.194
Kurtosis		.217	-1.222	-1.189	-.719
Std. Error of Kurtosis		.385	.385	.385	.385

Statistics

	تعمل المؤسسة الاقتصادية على التقليل من الآثار السلبية على البيئة كالنفايات والمخلفات الضارة الناتجة عن نشاطاتها	تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام المحاسبة البيئية يتيح لها الاستخدام الجيد لمواردها الاقتصادية وياقل التكاليف	تساهم ضغوطات الأطراف ذات المصلحة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية	تعتبر الفرص الاقتصادية محفز للمؤسسة الاقتصادية لتحسين سلوكها البيئي
N	Valid	157	157	157
	Missing	0	0	0
Skewness		.447	.825	-.006
Std. Error of Skewness		.194	.194	.194
Kurtosis		-.269	.219	-.593
Std. Error of Kurtosis		.385	.385	.385

Statistics

الإنتاج النظيف من مظاهر السلوك البيئي الإيجابي للمؤسسة الاقتصادية

تقوم المؤسسة الاقتصادية بالبحث والتطوير في أساليب الإنتاج بما يتلائم مع البيئة ويحافظ عليها

N	Valid	157	157
	Missing	0	0
Skewness		.695	.459
Std. Error of Skewness		.194	.194
Kurtosis		1.560	-.270-
Std. Error of Kurtosis		.385	.385

الملحق رقم: 14

Statistics

تلتزم معايير المحاسبة الدولية للمؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى

يلتزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات والمعلومات البيئية الأخرى

معايير المحاسبة الدولية تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية

النظام المحاسبي المالي يلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد تقارير عن التكاليف البيئية

N	Valid	157	157	157	157
	Missing	0	0	0	0
Skewness		.927	.040	.399	.022
Std. Error of Skewness		.194	.194	.194	.194
Kurtosis		.831	-1.007-	-.790-	-1.083-
Std. Error of Kurtosis		.385	.385	.385	.385

Statistics

نشاط المؤسسة الاقتصادية يترتب عليه تكاليف والتزامات بيئية تقيد ضمن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية تدعم المحاسبة البيئية بشكل مباشر أو غير مباشر

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار بيانات وإيضاحات تتعلق بالمحاسبة البيئية

النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات محاسبية عن التكاليف البيئية تمتاز بالوضوح والدقة

N	Valid	157	157	157	157
	Missing	0	0	0	0
Skewness		.679	.692	.446	.562
Std. Error of Skewness		.194	.194	.194	.194
Kurtosis		-.358-	.442	-.508-	-.635-
Std. Error of Kurtosis		.385	.385	.385	.385

Statistics

يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في التقليل من الغرامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة

وجود نظام للمحاسبة البيئية من شأنه أن يساعد المؤسسة الاقتصادية في إنتاج سلوك بيئي إيجابي تجاه البيئة

N	Valid	157	157
	Missing	0	0
Skewness		.912	.797
Std. Error of Skewness		.194	.194
Kurtosis		.725	.595
Std. Error of Kurtosis		.385	.385

الملحق رقم: 15

Statistics

تعد الضرائب والرسوم البيئية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الحكومات في حماية البيئة

فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يدفعها إلى تبني سلوكيات بيئية إيجابية

فرض ضرائب ورسوم بيئية على المؤسسات الاقتصادية الملوثة يساهم في زيادة الوعي البيئي للعاملين بها

فرض ضرائب ورسوم بيئية تحفيزية يلتزم المؤسسات الاقتصادية الملوثة على استخدام التقنيات الحديثة الصديقة للبيئة

N	Valid	157	157	157	157
	Missing	0	0	0	0
Skewness		1.135	1.747	1.132	.482
Std. Error of Skewness		.194	.194	.194	.194
Kurtosis		1.782	2.295	2.450	1.751
Std. Error of Kurtosis		.385	.385	.385	.385

Statistics

	فرض ضرائب ورسم ببنية يلزم المؤسسات الاقتصادية الملونة للبيئة على تكوين تخصصات مالية كافية في ميزانيتها السنوية	فرض ضرائب ورسم ببنية على المؤسسات الاقتصادية حسب حجم التلوث البيئي يساهم في تحقيق مبدأ الملوث يدفع	فرض ضرائب ورسم ببنية يؤدي إلى الحد من تزايد مستويات التلوث الناتج عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية	إستخدام الحوافز الضريبية والإعانات المالية لأغراض بيئية يحفز المؤسسات الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي
N	Valid Missing	157 0	157 0	157 0
Skewness		.742	1.423	1.254
Std. Error of Skewness		.194	.194	.194
Kurtosis		.321	2.183	2.100
Std. Error of Kurtosis		.385	.385	.385

Statistics

	يعتبر نظام الجباية البيئية من متطلبات إنتهاج المؤسسة الاقتصادية للسلوك البيئي	تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين سلوكها البيئي لتجنب تحميلها ضرائب بيئية
N	Valid Missing	157 0
Skewness		.932
Std. Error of Skewness		.194
Kurtosis		1.795
Std. Error of Kurtosis		.385

الملحق رقم: 16

Coefficients^{a,b}

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1	السلوك توجيه في المحاسبية النظم دور الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي	.595	.082	.559	7.226	.000	.089	11.297
	السلوك توجيه في الجبائي النظام دور الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي	.602	.114	.410	5.293	.000	.089	11.297

a. Dependent Variable: الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي السلوك

b. Linear Regression through the Origin

الملحق رقم: 17

ANOVA^{a,b}

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1025.362	2	512.681	865.653	.000 ^c
	Residual	91.798	155	.592		
	Total	1117.160 ^d	157			

a. Dependent Variable: الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي السلوك

b. Linear Regression through the Origin

c. Predictors: الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي السلوك توجيه في الجبائي النظام دور

d. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

الملحق رقم: 18

Model Summary^{c,d}

Model	R	R Square ^b	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change in R Square	F Change	df1	df2	Sig. F Change	Durbin-Watson
1	.958 ^a	.918	.917	.770	.918	865.653	2	155	.000	2.636

a. Predictors: الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي السلوك توجيه في الجباني النظام دور , الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي السلوك توجيه في المحاسبية النظم دور

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

c. Dependent Variable: الجزائر في الاقتصادية للمؤسسة البيئي السلوك

d. Linear Regression through the Origin