



جامعة حمه لخضر بولاية الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم الاقتصادية



العنوان:

القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وفق النظام
المحاسبي المالي
دراسة عينة من المؤسسات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة

تحت إشراف:

- د. وليد مرغني

إعداد الطلبة : - بريزة جلال

- سمية دقاشي

- صفاء وصيف فائزة

- وردة قتي

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
			رئيسا
وليد مرغني	استاذ محاضر أ. دكتوراه	جامعة حمه لخضر الوادي	مشرفا
			ممتحنا

السنة الجامعية : 2020/2019



جامعة حمه لخضر بولاية الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير



قسم علوم الاقتصادية

العنوان:

القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وفق النظام
المحاسبي المالي
دراسة عينة من المؤسسات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة

تحت إشراف:

- د. وليد مرغني

إعداد الطلبة : - بريزة جلال

- سمية دقاشي

- صفاء وصيف فائزة

- وردة قتي

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
			رئيسا
وليد مرغني	استاذ محاضر أ. دكتوراه	جامعة حمه لخضر الوادي	مشرفا
			ممتحنا

السنة الجامعية : 2020/2019

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى..... والدتي ووالدي أطال الله في عمرها

اهدي بنجاحي للذين سعوا لإرضائي وبلغ مبتغاي..... اخوتي اخواتي حفظهم الله

الى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز و انجاح هذا العمل

الشكر وعرفات

الحمد لله رب العالمين الذي اعانني على اتمام هذه المذكرة، والصلاة والسلام على النبي

الأمين والله الشكر.

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف الذي بذل كل جهده لإنجاح هذا العمل .

أتقدم بالشكر لكل أفراد عائلتي وخاصة والدي

أتقدم بالشكر لجميع الأساتذة الذين قاموا بتدريسنا .

أتقدم بالشكر لجميع الاصدقاء الذين قدموا لي يد العون .

أتقدم بالشكر لجميع طلاب الدفعة .

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى مساهمة القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية، ومدى وعي الموظفين لأهميتهما في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي .

اشتملت الدراسة على جانب نظري وآخر تطبيقي، واعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، واختبار صحة الفرضيات قمنا بتصميم استمارة استبيان اشتملت على أسئلة واضحة وملائمة للعبارات المحاور المصاغة من جملة الفرضيات، وذلك بتطبيق سلم الثنائي (نعم ، لا) للمحور الاول و الباقي وفق سلم ليكارث الخماسي (موافق بشدة،.....، غير موافق بشدة)، و بعد التأكد من صحة و سلامة الاستبيان تم توزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في مجموع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و تم تطبيقها على جملة المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في ولاية الوادي، واستخراج وتحليل النتائج استخدمنا جملة من القوانين الاحصائية في برنامج spss22.

وبناء على هذا تم التوصل إلى جملة من النتائج متمثلة في :

- ❖ هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة .
- ❖ كما هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية متابعة الاداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- ❖ كما توصلنا إلى أنه هناك تأثير للقياس والافصاح البيئي في تحسين الاداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة .
- ❖ كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية إحصائية لمختلف محاور الاستبيان.

الكلمات المفتاحية : التكاليف البيئية، القياس المحاسبي لتكاليف البيئية، الإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية، الأداء البيئي.

Abstract :

This research aims to find out the extent of the contribution of measurement and accounting disclosure of environmental costs to improving the environmental performance of economic institutions, and the extent of employee awareness of their importance in improving the environmental performance of the institution according to the financial accounting system. The study included a theoretical and an applied aspect, and we relied in this study on the descriptive approach. In order to test the validity of the hypotheses, we designed a questionnaire that included clear and appropriate questions for the expressions of the axes formulated from among the hypotheses, by applying the two-ladder (yes, no) to the first axis and the rest according to the Lecarth five-scale scale (strongly agree,, disagree. Strongly), and after making sure of the validity and integrity of the questionnaire, it was distributed to the study sample represented by all Algerian economic institutions, and it was applied to all economic institutions located in the wilaya of the valley, and to extract and analyze the results we used a set of statistical laws in the SPSS program. And based on this, a number of results were reached, represented in:

- ❖ There is a low level of awareness of the importance of accounting measurement and disclosure of environmental costs in the institutions under study.
- ❖ There is also a low level of awareness of the importance of monitoring environmental performance in the economic institutions under study.
- ❖ We also found that there is an impact of environmental measurement and disclosure on improving the environmental performance of the institutions under study.
- ❖ Also, there are no statistically significant differences for the various axes of the questionnaire.

Key words: environmental costs, environmental costs accounting, environmental cost accounting disclosure, environmental performance.

قائمة المحتويات

الصفحة	الفهرس المحتويات
I	الاهداء
II	الشكر
III-IV	الملخص
V-VII	قائمة المحتويات
VIII-IX	قائمة الجدول
X	قائمة الاشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات و الرموز
أ . ج	مقدمة
7	الفصل الاول : الادبيات النظرية والتطبيقية
8	تمهيد
9	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف البيئية
9	المطلب الأول : مفاهيم عامة عن البيئة و التلوث البيئي
9	أولا : مفهوم البيئة
10	ثانيا : مفهوم التلوث البيئي
12	المطلب الثاني: الإدارة البيئية كإحدى المعايير الدولية للتكاليف البيئية
12	اولا : ماهية الإدارة البيئية
14	ثانيا : عوامل نجاح الإدارة البيئية :
15	ثالثا : متطلبات نظام الإدارة البيئية وفق المواصفة الدولية الإيزو 14000
17	المطلب الثالث : مفاهيم محاسبة التكاليف البيئية
17	أولا : ماهية المحاسبة البيئية
18	ثانيا : ماهية محاسبة التكاليف البيئية

23	ثالثا : أهمية و أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية
25	المبحث الثاني : القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ودوره في تحسين الأداء البيئي
25	المطلب الأول : القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
25	أولا : ماهية القياس المحاسبي
27	ثانيا : أساليب و خطوات عملية القياس المحاسبي
29	ثالثا : ماهية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
32	رابعا : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية
36	المطلب الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية
36	أولا : مفهوم الإفصاح المحاسبي
37	ثانيا : مستويات و أساليب الإفصاح المحاسبي
38	ثالثا : مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي
39	رابعا : أساليب و متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي
41	المطلب الثالث: التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي SCF
47	أولا : مفهوم النظام المحاسبي المالي
43	ثانيا : أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي
44	ثالثا : خصائص و صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي
45	المطلب الرابع : مساهمة القياس و الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي
45	أولا :مفهوم و ابعاد الأداء البيئي
50	ثانيا : مجالات و مؤشرات الأداء البيئي
52	ثالثا : خصائص مؤشرات تقييم الأداء البيئي
52	المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية دراسات سابقة
52	المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية
56	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية
57	المطلب الثالث : تحليل والتعقيب على الدراسات السابقة
58	خلاصة الفصل:
59	الفصل الثاني: مساهمة القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي
60	تمهيد:
61	المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
61	المطلب الأول : عرض الطريقة المستخدمة في الدراسة

61	أولاً : مجتمع وعينة الدراسة
62	ثانياً : حدود الدراسة
62	ثالثاً : تحديد مصادر البيانات و طريقة جمعها
63	المطلب الثاني : الادوات المستعملة في الدراسة
63	أولاً : الأداة المستعملة في الدراسة
64	ثانياً : اقسام استمارة الاستبيان
64	ثالثاً : صدق وثبات الاستبيان
65	المبحث الثاني : عرض تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية
65	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية
65	أولاً: تحليل البيانات الوظيفية و الشخصية
69	ثانياً: تحليل المعلومات عن المؤسسة
72	المطلب الثاني :اختبار صدق وثبات الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة
72	أولاً: صدق و الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان
75	ثانياً: ثبات أداة القياس.
75	المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان
75	أولاً: التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة
78	ثانياً: نتائج و آراء العينة لكل المحاور
95	المبحث الثالث: تحليل و مناقشة الفرضيات
95	تحليل و مناقشة الفرضية الأولى
95	تحليل و مناقشة الفرضية الثانية
97	تحليل و مناقشة الفرضية الثالثة
97	تحليل و مناقشة الفرضية الرابعة
98	تحليل و مناقشة الفرضية الخامسة
98	تحليل و مناقشة الفرضية السادسة
100	خلاصة الفصل
102	الخاتمة
106	قائمة المصادر و المراجع
113	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	التعین	رقم الصفحة
1	یوضح مصفوفة أبعاد الأداء البيئي	49
2	یوضح إحصائيات توزيع الاستثمارات	61
3	مقياس تحديد المعدل النسبي و الأهمية النسبية للوسط الحسابي	62
4	توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي	65
5	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	66
6	توزيع عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي	67
7	توزيع عينة الدراسة وفق التخصص	68
8	توزيع عينة الدراسة وفق حجم المؤسسة	69
9	توزيع عينة الدراسة وفق نوع المؤسسة	70
10	توزيع عينة الدراسة وفق ملكية المؤسسة	71
11	الارتباط بين عبارات المحور الاول مع إجمالي المحور	73
12	الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور	73
13	الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور	74
14	الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور	74
15	معامل الصدق و الثبات لمحاور الاستبيان	75
16	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور	76
17	مختلف نتائج أراء العينة حول واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية	77
18	اجمالي محور نتائج أراء العينة حول واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية	79
19	أراء العينة حول الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	79
20	إجمالي محور النتائج أراء العينة حول الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	80
21	أراء العينة حول الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية	81

82	إجمالي محور النتائج أراء العينة حول الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية	22
83	أراء العينة حول الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي	23
83	إجمالي محور النتائج أراء العينة حول الوعي بأهمية الأداء البيئي	24
84	معامل الارتباط بين القياس البيئي و الأداء البيئي	25
85	تحليل تباين لنموذج لمساهمة القياس و الافصاح البيئي في تحسين الاداء البيئي	26
85	معاملات الانحدار الخطي البسيط للتحسين الأداء البيئي	27
86	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المستوى التعليمي	28
87	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا للمستوى التعليمي	29
88	المتوسطات الحسابية و الانحراف المعيارية تبعا لسنوات الخبرة	30
89	تحليل التباين الأحادي بين متوسطات لمختلف المحاور تبعا لسنوات الخبرة	31
89	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المركز الوظيفي	32
90	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لمركز الوظيفي	33
90	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير التخصص	34
91	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لتخصص	35
92	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير حجم المؤسسة	36
92	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لحجم المؤسسة	37
93	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير نوع المؤسسة	38
94	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لنوع المؤسسة	39
94	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير ملكية المؤسسة	40
95	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا ملكية المؤسسة	41

فهرس الاشكال

الرقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	انواع التلوث و هي تتلخص في المخطط الموضح التالي	11
02	تبويب التكاليف البيئية	23
03	أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة	47
04	توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي	66
05	توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية	67
06	توزيع عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي	68
07	توزيع عينة الدراسة وفق التخصص	69
08	توزيع عينة الدراسة وفق حجم المؤسسة	70
09	توزيع عينة الدراسة وفق نوع المؤسسة	71
10	توزيع عينة الدراسة وفق ملكية المؤسسة	72
11	مختلف نتائج أراء العينة حول واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية	78

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
117-113	استمارة الاستبيان	01
131-118	مخرجات SPSS22	02

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	شرحه
SCF	النظام المحاسبي المالي
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AAA	جمعية المحاسبين الأمريكيين
I ASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
WCSD	مجلس الأعمال العالمي لتنمية المستدامة
OCDE	المنظمة الاقتصادية لتعاون والتنمية
ISO	المنظمة الدولية للمعايرة

المقدمة

التوطئة:

شهد العالم منذ القدم على بعض الممارسات البدائية في المحاسبة، قد ظهرت هذه البوادر في الحضارات القديمة المصرية البابلية و اليونانية و الرومانية وغيرها، حيث مرت بالعديد من المراحل في تطوير المحاسبة، المرحلة التمهيدية تم وضع القيد المفرد كوسيلة لمسك الدفاتر، اما في المرحلة الفضية تم وضع اول قاعدة في بناء القيد المزدوج وهو ما يسمى بالنموذج المحاسبي يتم من خلاله تسجيل العمليات المالية وغيرها من التطورات و الاستعمالات و الانتشارت في دول العالم، تعتبر المرحلة الذهبية مرحلة انتقالية لعلم المحاسبة حيث بدأت بوادرها في الثورة الصناعية بظهور العديد من الشركات .

وفي أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين ومع تطور حجم المشروعات والمؤسسات الصناعية و المصانع التي لها أثر كبير في ظهور مشكلة التلوث البيئي الذي يهدد الكرة الارضية بالزوال من جراء الفساد الهوائي و المائي و الترابي الذي يعود بالضرر على الانسان صحيا واقتصاديا، مما زاد اهتمام العديد من المنظمات والهيئات الاقليمية والدولية لوضع قوانين و تشريعات للحد من مخلفات المؤسسات سعيا لحماية البيئة، من بينها المنظمة الدولية للتقييس والتي وضعت المعايير الدولية 14000 (تحت اسم نظام الادارة البيئية) سنة 1996، وبعد التلوث البيئي الخطير مسؤولية اصحاب الشركات والمصانع، ويرجع هذا لجملة من الظروف والعوامل الاقتصادية والقانونية والاخلاقية والاجتماعية التي تحيط بالبيئة، نتيجة لهذا اصبحت التكاليف البيئية والالتزامات المالية كبيرة تتحملها المؤسسات والمصانع المعنية .

كانت المحاسبة تتجاهل المعلومات المتعلقة بالتكلفة البيئية، ونتيجة للتطورات الاقتصادية ومن اجل حماية البيئة من الاضرار والتقليل من التكاليف الناتجة عن التلوث البيئي، اصبحت الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية تخضع لاهتمام المفكرين والباحثين، وجعل المؤسسات تلتزم بالقوانين والتشريعات البيئية، وقد ترتب عن ذلك ظهور عناصر من التكاليف والالتزامات مما جعل الفكر المحاسبي يوالي اهتماما خاصا للمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية لحماية البيئة للوصول الى نظام محاسبي للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية .

يعد الاهتمام بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ظاهرة حديثة نسبيا، وهذا يعود الى التقدم الصناعي والتكنولوجي وخاصة مع ظهور المشكلات البيئية وانتشارها في الدول الصناعية والنامية على حد سواء التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها اتجاه حماية البيئة من التلوث، واتخاذ قرارات لتحسين الاداء البيئي في تطبيق المؤسسة للقوانين والتشريعات البيئية، ومن اجل المعالجة المحاسبية

للتكاليف البيئية ظهرت المحاسبة البيئية التي تخص القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية، هنا نجد ان النظام المالي يوفر المعلومات المالية الخاصة بالموارد البيئية.

مشكلة البحث :

من هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية ؟ .

وفي هذا المضمون نطرح بعض التساؤلات الفرعية التي تساعد على حل الاشكالية وتدور حولها الدراسة :

- هل هناك التزام بالقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة؟.
- ما مدى الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5% ؟.
- ما مدى الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5% ؟.
- ما مدى الوعي بأهمية تقييم الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5% ؟.
- ما مدى تأثير القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5% ؟.
- هل هناك فروق ذات معنوية إحصائية تعود للخصائص الشخصية و الوظيفية ؟.

فرضيات البحث : على غرار الأسئلة التي طرحت سابقا تم صياغة الفرضيات التالية :

• الفرضية الاولى :

لا يوجد التزام بالقياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة ؟.

● الفرضية الثانية :

هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية القياس الحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

● الفرضية الثالثة :

هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

● الفرضية الرابعة :

هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية تقييم الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

● الفرضية الخامسة :

هناك تأثير منخفض للقياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟

● الفرضية السادسة :

هناك فروق معنوية إحصائية تعود للخصائص الشخصية و الوظيفية؟

مبررات اختيار الموضوع :

- معرفة مدى أهمية التكاليف البيئية وأثرها على نشاطات المؤسسات الاقتصادية.
- الرغبة في التعرف على كيفية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية .
- معرفة مدى وعي موظفي المؤسسات الاقتصادية بأهمية القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- مدى مساهمة القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.

أهمية البحث :

تتجلى أهمية الدراسة في البحث عن وظيفتي الإفصاح والقياس لمحاسبة التكاليف البيئية لهذا البحث، و استعراض المؤسسات التي تعمل وفق النظام المحاسبي المالي للحفاظ وحماية البيئة، حيث أصبح هذا المنهج مسارا ناجحا لخلق روح التنافس فيما يخص التحسين الاداء البيئي، ولهذا نبحت في هذه الدراسة على مساهمة القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، ومدى أهميتهما و تطبيقهما في المؤسسة .

أهداف البحث

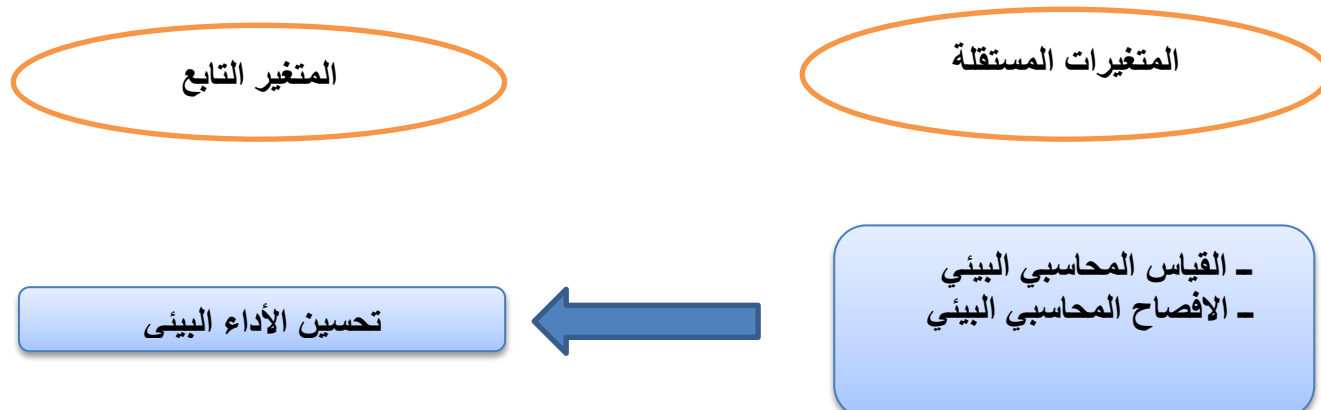
تتمثل أهداف البحث فيما يلي :

- معرفة التكاليف البيئية وكيفية القياس والإفصاح المحاسبي عنها ؛
- تطبيق المؤسسة محاسبة التكاليف البيئية .

منهجية البحث : استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي وذلك لوصف و تفسير المتغيرات القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية و توضيح مساهمتهما في تحسين الأداء البيئي، أما في الجزء التطبيقي استخدمنا استبيان لتحليل الفرضيات وإظهار النتائج وذلك باستخدام برنامج spss 22 .

حدود البحث:

- **الحدود المكانية :** اقتصرت الدراسة على مجموعة من مؤسسات اقتصادية جزائرية الناشطة بولايتي الوادي و ورقلة.
- **الحدود الزمنية :** يعطى البحث من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2019-2020 و يتضمن استبيان

نموذج الدراسة

هيكل البحث :

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم تقسيم البحث الى مقدمة عامة، و فصلين رئيسيين و خاتمة عامة، يعملان على عرض و توضيح العنصرين الاساسيين للبحث وهما القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، والمساهمة في تحسين الأداء.

حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع، وتمثل في ثلاثة مباحث حسب متغيرات و متطلبات البحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول منها إلى ماهية التكاليف البيئية من تعريف و أهمية، ثم تعرفنا على أهمية و أسباب الاهتمام بمحاسبة التكاليف البيئية.

أما في المبحث الثاني فتناولنا القياس و الافصاح المحاسبي بالنسبة للتكاليف البيئية و يليها التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير استعرضنا الدراسات السابقة باللغة العربية و الأجنبية.

أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وهذا من خلال توزيع استبيانات وتحليل نتائجها، حيث خصص المبحث الأول للإطار المنهجي للدراسة الميدانية، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى تحليل و مناقشة نتائج الدراسة، أما المبحث الثالث استعرضنا فيه النتائج و التحليل الفرضيات .

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

في الآونة الأخيرة شهد العالم المعاصر انفتاحا كبيرا على مختلف الصناعات وبأعداد كبيرة من المصانع والمؤسسات الصناعية، مما ساهم هذا التطور في ظهور التلوث البيئي ذلك نتيجة لمخلفات عملياتها الانتاجية و ما تسببه من مشاكل بيئية خطيرة التي تعود بالضرر على وحدات المجتمع، و رغم وجود عدة مصادر مسببة للتلوث الا انه يبقى المسبب الاول هو المؤسسة في ارتفاع معدلات الفساد البيئي، مما وجب على المؤسسات والشركات تحمل المسؤولية والالتزام بتطبيق المحاسبة البيئية التي تعمل على نشر الوعي وحماية البيئة، ومن تقليل النفقات والتكاليف البيئية التي تعمل على تقليل الأضرار الناجمة عن التلوث والانبعاث البيئي، و صولا الى التحسن الاداء البيئي، وهذا بشأن مسائل جوهرية مثل صحة الإنسان ورفاهيته.

من خلال هذا توجه المفكرين والباحثين والدارسين في المجال البيئي نحو التفكير في تطبيق المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسات المعنية، وذلك بتطبيق طرق وأساليب القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، والإفصاح و الاعتراف عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للاستفادة منها من قبل مستخدمي القرار من أجل تقليل التكاليف البيئية والمساهمة في تحسين عملية التصنيع داخل المؤسسة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد و طرق التخلص من النفايات، وبذلك تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

سنتناول في هذا الفصل الأدبيات النظرية والتطبيقية وتتضمن المباحث التالية :

المبحث الاول : ماهية محاسبة التكاليف البيئية .

المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية دراسات سابقة .

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف البيئية

من أحد الزوايا الواسعة يظهر الاقتصاد البيئي القضايا المرتبطة بالبيئة صلة أكبر بالمؤسسات ، تعتبر البيئة مشكلة اقتصادية واجتماعية على مستوى العالم، ولهذا يقوم الباحثون والعلماء في الحد من ظاهرة التلوث و حماية البيئة، فالتلوث البيئي هو حدوث تغيرات سلبية في المحيط، مما يؤدي إلى اختلال في التوازن في كل من الهواء والأرض والماء، يعود الى عوامل صناعية وعوامل طبيعية، وعليه نتناول في هذا المبحث ماهية المحاسبة البيئية .

المطلب الأول : مفاهيم عامة عن البيئة و التلوث البيئي

أولاً : مفهوم البيئة

تعريف البيئة :

لغة : هي حالة الاستقرار والنزول فيقال تبوأ مكانا بمعنى حل و نزل و أقام ¹.

ومن ذلك قوله تعالى " وكذلك مكنا ليوسف في الأرض يتبوأ منها حيث يشاء نصيب برحمتنا من نساء ولا نضيع أجر المحسنين " ².

ومنه مصطلح البيئة في اللغة يعنى مكان النزول .

اصطلاحاً : تم التعرف على مصطلح البيئة في المعاجم الفرنسية إلا بعد سنة 1972# حيث عرفها العالم الفرنسي " سانت هيلر " عام 1835 البيئة بأنها : " مجموع الظروف و المؤثرات الخارجية التي لها تأثيرات في حياة الكائنات بما فيها الإنسان " ³ و أستخدمه للدلالة على المحيط الذي يعيش فيه الكائنات الحية .

كما عرف ريكاردو . مؤسس جمعية أصدقاء الطبيعة . البيئة على أنها " مجموعة من العوامل الطبيعية التي تؤثر على الكائن الحي، أو التي تحدد نظام حياة مجموعة من الكائنات الحية المتواجدة في مكان ما و تؤلف وحدة إيكولوجية مترابطة " ⁴.

¹ الفيروز أبادي ، قاموس المحيط ، مؤسسة الرسالة ، الطبعة 8 ، بيروت ، لبنان 2005 ، ص 43 .

² سورة يوسف الآية 56

³ مصطفى يوسف كافي ، اقتصاديات البيئة ، دار رسلان للطباعة و النشر و التوزيع ، سوريا ، 2014 ، ص 11

⁴ . المرجع نفسه ، ص 12

تعرف البيئة من الجهة الاقتصادية بأنها : "مجموع الظروف والعوامل الخارجية التي تعيش فيها الكائنات الحية والمؤثرة في العمليات الحيوية التي تقوم بها، وهي تشمل العناصر الطبيعية كالهواء والماء والتربة و الموارد الطبيعية المختلفة والنشاطات البشرية كالصناعة والزراعة وال عمران وغيرها من النشاطات الاخرى ."⁵

حسب المشرع الجزائري : " تتكون البيئة من الموارد الطبيعية اللاحيوية والحيوية كالهواء و الماء والأراضي وباطن الأرض و النبات والحيوان، بما في ذلك التراث الوراثي و أشكال التفاعل بين هذه الموارد، وكذا الأماكن و المناظر و المعالم الطبيعية "⁶

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن البيئة هي المكان الذي يتواجد فيه الكائن الحي يؤثر ويتأثر به. ويعرف النظام البيئي الذي يحكم البيئة بأنه العلاقة التي تربط بين الأحياء والجمادات لضمان استمرارية الحياة .

ثانيا : مفهوم التلوث البيئي

1. تعريف التلوث : هناك عدة تعريف للتلوث منها

هو " تلك التأثيرات السلبية على مكونات البيئة كالهواء و الماء و الارض مما يؤدي الى اختلال التوازن السائد فيها، ومن ثم فإن التلوث قد يكون هوائي ، مائي أو أرضي "⁷.

كما عرفه كل من Porter & Vander بأنه : " التغيرات الفيزيائية و الكيميائية التي تحدث في العناصر الطبيعية وتغير من خصائصها "⁸.

اما المشرع الجزائري : " هو كل تغيير مباشرة أو غير مباشرة للبيئة يتسبب فيه كل فعل يحدث أو قد يحدث وضعية مضرة بصحة وسلامة الإنسان و النبات و الحيوان و الهواء و الجو و الماء الارض و الممتلكات الجماعية و الفردية "⁹

2. مصادر التلوث البيئي :مسببات التلوث البيئي حسب علماء البيئة هي :

أ- المسببات الصناعية : وهي متمثلة في ما يلي :

⁵. الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، تحت رعاية الاستاد الدكتور عمر فرحاتي 2017، الصفحة 3.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 03\01، المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، المؤرخ فيفي 19 جمادي الأولى عام 1424 هـ الموافق لـ 19 جويلية 2003م، المادة 04 العدد 43 ، ص 10 .

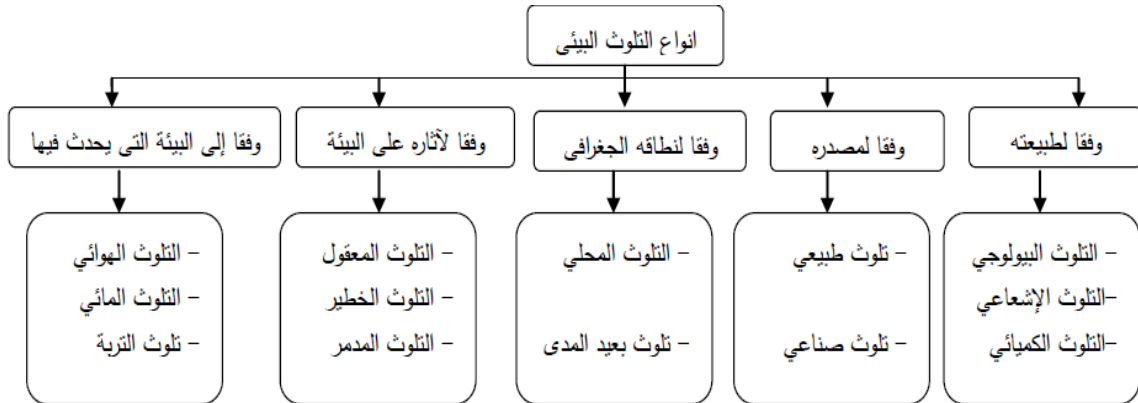
⁷ الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، تحت رعاية د.عوادي مصطفى . جامعة الشهيد حمه لخضر. الوادي ، 2017، ص 3-4 .

⁸ Porter M.& Lind Claas , "Green and CompetitiveEnding the Stalemate, Harvard Business Review, Sepoct, 1995, p120

⁹ مرجع سابق ،قانون رقم 10-03، 2003، ص 10.

- **المصادر الثابتة :** و تشمل المنشآت الصناعية المختلفة كمحطات توليد الطاقة و مصانع الإسمنت و الأصباغ و المعادن و صناعة النفط و الغاز الطبيعي، و الاستعمال غير الأمن و السليم للمبيدات و الأسمدة العضوية و الكيميائية و غيرها من المسببات.
- **المصادر المتحركة :** و تشمل وسائل النقل المختلفة مثل السيارات و الطائرات و السفن وغيرها بحيث تطلق هذه الوسائل العديد من الغازات في الهواء المحيط فتلحق اضرار بصحة الانسان و البيئة.
- ب- **المسببات الطبيعية :** و هي من فعل الطبيعة و لا دخل للإنسان في حدوثها و انتشارها .

الشكل رقم : 01 انواع التلوث و هي تتلخص في المخطط الموضح التالي



المصدر: علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، دراسة إستطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة الماجستير كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016، ص 20.

3. الآثار الاقتصادية و الاجتماعية و مخاطر التلوث البيئي:

ويؤدي التلوث البيئي إلى إحداث آثار اقتصادية كثيرة أهمها ما يلي ¹⁰:

- انخفاض إنتاجية المؤسسات بسبب انتشار الأمراض التي تصيب العامل جراء التعرض للتلوث، وبالتالي زيادة النفقات العلاجية و الوقائية، وتدني الناتج القومي الإجمالي ؛
- التلوث المائي و الترابي لهما تأثير سلبي على إنتاجية الأنظمة الطبيعية كالمحاصيل الزراعية والثروة السمكية مما يؤدي الى نقص الانتاج من المنتجات الغذائية والسمكية
- التأثير السلبي على توافر و استغلال الموارد الاقتصادية و النشاط الاقتصادي للفرد .

كما يؤدي التلوث البيئي إلى إحداث آثار اجتماعية كثيرة أهمها ما يلي ¹¹

¹⁰ إيناس عبد الرحمان القيسي، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة و المجتمع ، مجلة كلية التراث الجامعية ، العدد 11 ، ص

¹¹ مطاوع السعيد السيد مطاوع ، المحاسبة عن التكاليف البيئية ،كلية التجارة بنين ،قسم محاسبة ،جامعة الأزهر ، 2009 ، ص 6

- أ- أضرار تتعلق بالصحة العامة ؛
 ب- الدخل، كما الأضرار الناتجة عن تلوث البيئة و التي تصب الإنسان و النبات و الحيوان لا تؤخذ في الاعتبار كأحد عناصر الرفاهية .

المطلب الثاني: الإدارة البيئية كإحدى المعايير الدولية للتكاليف البيئية

اولا : ماهية الإدارة البيئية

1. تعريف الإدارة البيئية : تعود مفهوم الإدارة البيئية إلى كلمتين بيئة وإدارة، وهي تعني أشياء مختلفة لذلك فقد أكد الباحثون على المعنى المنفصل مثل تعريف "ميلر" عام 1994 فقد عرف البيئة بأنها "كل عوامل و الظروف الخارجية الحية و غير الحية التي تؤثر على الكائنات الحية أو أي نظام آخر خلال فترة حياته"، أما الإدارة و نسبة إلى البيئة فقد تم تعريفها على أنها : " هي تلك الوسيلة التي توزع و تحافظ على مصادر البيئية كالغابات و المناجم و ما إلى ذلك ".

عرفت مؤسسة الدولية للمقاييس (ISO) فتعرفها حسب مواصفة الأيزو نظم (14001) على أنها : " ذلك الجزء من نظام إدارة المنشأة يستخدم لتطوير و تنفيذ سياساتها البيئية و إدارة تفاعلاتها مع البيئة " ¹².

كما عرف Thomas et al الإدارة البيئية بأنها : " هي هيكل المنشأة و مسؤولياتها و سياساتها و ممارساتها و إجراءاتها و عملياتها و مواردها المستخدمة في حماية البيئة و إدارة الأمور البيئية، ويحدد نظام الإدارة البيئية فلسفة المنشأة تجاه القضايا البيئية ووضع أهداف البرامج البيئية و تطوير برامج الأداء البيئي " ¹³.
 كما عرفت المواصفة الفرنسية NFX 30200 الإدارة البيئية بأنها : " مجموعة أنشطة الإدارة التي تحدد السياسة البيئية، الأهداف والمسؤوليات، والتي تنفذ بوسائل مثل تخطيط الأهداف البيئية، قياس النتائج والتحكم في الآثار على البيئة " ¹⁴.

أهمية الإدارة البيئية: تتمثل أهمية الإدارة البيئية فيما يلي ¹⁵ :

- تحقيق وفرة في التكاليف الرأسمالية و تكاليف تشغيل وجدات المعالجة؛

¹² حنين شريف محمد أبو رحمة ، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية في الضفة الغربية، قدمت الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في التنمية الريفية المستدامة . مسار بناء المؤسسات و تنمية الموارد البشرية من معهد التنمية المستدامة، جامعة القدس ، 2014 ، ص 9 .

¹³ د .أحمد تي ، حمزة بالي، عقبة عبد اللاوي ، دور نظم الإدارة البيئية ISO14000 في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، مجلة التنمية الاقتصادية ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ، الجزائر ، العدد 02 ، 2016 ، ص 111.

¹⁴ عز الدين دعاش ، أثر تطبيق نظام الإدارة البيئية من طرف المؤسسات الصناعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص اقتصاد تطبيقي و إدارة المنظمات ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2011 ، ص 35.

¹⁵ موسى عبد الناصر، رحمان أمال، الإدارة البيئية و آليات تفعيلها في المؤسسة الصناعية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، 2008، ص70

- القدرة على إجراء دراسات للتحكم في التلوث مع تحقيق هدف الربحية للمؤسسة الصناعية؛
- الدرة على إشراك الكفاءات الخارجية المتخصصة في تنفيذ برامج الإنتاج الأنظف ؛
- وضع الإرشادات الخاصة بالنظافة العامة و حماية البيئة الداخلية .

2. خصائص الإدارة البيئية :

يعود تطبيق المؤسسة للإدارة البيئية إلى عدة خصائص و ذلك لتحقيق مستوى عال من الأداء البيئي و هي متمثلة فيما يلي¹⁶:

- من أكثر الأنظمة الادارية فاعلية في تحقيق أداء بيئي متميز يسمح للمنظمة أو المؤسسة بمراجعة النشاطات التي تقوم بها، و التي لها تأثير في البيئة و العمل على توفير أوضاعها بما يتناسب و المتطلبات القياسية؛
 - يساعد المؤسسة في تحسين كفاءة الأداء البيئي ذاتيا من خلال التعاون مع الجهات المعنية بالشأن البيئي؛
 - يتضمن تحديد الهيكل التنظيمي و المسؤوليات و الإجراءات و الموارد اللازمة لتحقيق السياسة البيئية المرجوة؛
 - يتطلب الحصول على نظام الجودة وشهادات المواصفات القياسية للبيئة كمؤشر على مدى الاهتمام بنشاطات حماية البيئة على المستويين المحلي و الدولي؛
 - يؤدي من خلال تطبيقه إلى توحيد المصطلحات و المفاهيم المتداولة عند إجراء المقارنات في مجال الحفاظ على البيئة.
- كما تتميز الإدارة البيئية بعدة خصائص أخرى هي¹⁷:

- قبول الإدارة التعامل مع المتغيرات بصفاتها جزء محوري من نشاطها؛
- الانسجام و الالتحام بين المنظمة و التعامل مع الغير داخلها و خارجها؛
- القدرة على التعامل بين موارد المنظمة سواء البشرية أو المادية وغيرها و الاتجاه بها نحو التكامل وصولا إلى المستويات أو القدرات التنافسية مع الغير؛
- الأخذ في الاعتبار ميزة فعاليات إدارة الوقت في مواجهة الأعمال المطروحة؛
- تنمية روح بناء فرق العمل الجماعية لضمان المشاركة من الجميع؛
- القدرة على استثمار رأس المال البشري في الإبداع و الابتكار الفعال؛
- الاقتراب من المنظمات المماثلة لدراسة تجاربها و الاستفادة منها .

¹⁶ زكريا محمد عبد الوهاب طاحون، إدارة البيئة نحو الإنتاج الأنظف، الطبعة الاولى، دار عمارات شباب المهندسين، مصر،

2005، ص 286

¹⁷ سامية جلال، الإدارة البيئية المتكاملة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر، 2005، ص 4

3. أهداف الإدارة البيئية :

يقوم نظام الإدارة البيئية بمساعدة منظمات الاعمال في إنجاز عملياتها ضمن الأهداف المسطرة، كما تسعى الإدارة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف و هي : ¹⁸

- تحقيق الإنتاج النظيف حتى يتوافق مع المعايير البيئية المحلية و العالمية ؛
- تحقيق الصورة العامة للمنظمة و التي تعكس منظمة صديقة للبيئة ؛
- المساعدة في فتح أبواب التصدير أمام المنظمة إلى أسواق العالم ؛
- مواجهة المنافسة المحلية و الإقليمية التي تضع أوزاناً معيارية عالية لمنتجاتها صديقة البيئة؛
- تضمن الاعتبارات البيئية عند اتخاذ أي قرار إنتاجي و تسويقي و تمويلي و تطويري
- إحداث التكامل بين نظم إدارة البيئة و بين الأنظمة التنفيذية المختلفة بالمنظمة رأسياً و عرضياً؛
- التوافق مع القوانين و التشريعات المحلية و العالمية لضمان الاستمرار في الصناعة و في الأسواق ؛
- تطبيق مبدأ إدارة الجودة الشاملة و التنمية المتواصلة ؛
- خفض تكلفة الإنتاج و التسويق و التغلب على مشكلة زيادة مخلفات الإنتاج الضارة و الأنشطة الملوثة للبيئة سواء في مرحلة الإنتاج أو التخزين أو التسويق .

ثانيا : عوامل نجاح الإدارة البيئية :

من أهم عوامل نجاح الإدارة البيئية هي تنظيم خطة ذات كفاءة تتضمن ما يلي ¹⁹ :

1. **تحديد أهداف المؤسسة :** ضرورة قيام المؤسسة بتوضيح الهدف من تطوير الأداء البيئي الخاص بها ، ومن أهدافها منع التلوث .
2. **ضمان التزامات الإدارة :** ضمان التزامات الإدارة يعتبر من الخطوات الهامة عند عملية التخطيط لتنفيذ نظام الادارة البيئية .
3. **اختيار نظام الإدارة البيئية :** اختيار نظام الإدارة نقطة هامة جداً حيث أنها تحتاج إلى سلطة كافية لتفهم احتياجات المؤسسة و مهارات المشروع .
4. **اختيار فريق التنفيذ :** يتم اختيار فريق التنفيذ من بين القطاعات المختلفة من الهندسة و المالية و العمالة و الإنتاج و الخدمات، كما يجب أن يكون للفريق قدرة على تحليل و تحديد القضايا و العمليات مع مراجعة العقود و الإمدادات و غيرها.
5. **عقد اجتماعات دورية :** بمجرد اختيار الفريق الخطة يتم مناقشة الأهداف لتنفيذ نظم الإدارة البيئية و الخطوات المبدئية التي يجب اتخاذها ودور الأعضاء .

¹⁸ . محمد أبو القاسم، نظم الإدارة البيئية، مجلة أسبوط للدراسات البيئية ،العدد 23، مصر، جوبلية 2002، ص 06

¹⁹ . إيثار عبد الهادي آل فيجان، سوزان عبد الغني البياني، تقويم مستوى تنفيذ متطلبات نظام الإدارة البيئية 2004، مجلة الإدارة و

الاقتصاد، العدد 70، سوريا، 2008، ص 115

6. **المراجعة المبدئية:** الخطوة التالية هي عمل مراجعة مبدئية للإجراءات الحالية و البرامج الأخرى البيئية و مقارنتها بنظم الإدارة ISO 14001، مع وضع تقييم مكونات المؤسسة و الإجراءات و السياسات و التأثيرات البيئية و برامج التدريب و العوامل الأخرى .
 7. **تجهيز الميزانية و الجدول الزمني:** المباشرة في العمل .
 8. **ضمان المساعدات :** يجب مراجعة الخطة و الحصول على موافقة الإدارة العليا عليها، وكذا البحث عن مصادر تمويل خارجية .
 9. **وضع العاملين في الخطة :** يعتبر العنصر البشري في المؤسسة مصدرًا هامًا للمعرفة بقضايا البيئة و الصحة و السلامة المتعلقة بعملهم و كفاءة الأنظمة الموجودة .
 10. **استمرار الرصد و الاتصالات :** يجب مراقبة و ملاحظة و رصد التطور في الأنظمة البيئية مع خطة المشروع و التعرف به في المؤسسة و التأكد من النتائج التي تمت مع وصف لما حدث .
- ثالثا : متطلبات نظام الإدارة البيئية وفق المواصفة الدولية الإيزو 14000:**

يتألف نظام الإدارة البيئية بحسب اللجنة 207 التابعة لمنظمة المقاييس العالمية من خمسة مكونات رئيسية تمثل حلقة التحسين المستمر التي يتركز عليها نموذج هذا النظام وهي السياسة البيئية والتخطيط والتنفيذ التشغيل و إجراءات الفحص والتصحيح ومراجعة الإدارة :

1. السياسة البيئية :

وهي بيان المنشأة و مبادئها المتعلقة بآدابها البيئي الشامل والذي يوفر إطار للعمل ووضع أهدافها وغايتها البيئية، و يجب التأكد مما يلي :

- مدى ملائمة هذه السياسة لطبيعة وحجم المؤثرات البيئية الناشئة عن الأنشطة والسلع و الخدمات الخاصة بالمنشأة ؛
- مدى الالتزام بالتحسين المستمر والوقاية من التلوث ؛
- مدى الالتزام بالتوافق مع القوانين والضوابط والتشريعات المتعلقة بعمليات المنشأة .
- توفير إطار ومراجعة الأهداف والغايات البيئية ؛
- التأكد من عمليات التوثيق والتنفيذ والمحافظة على السياسة البيئية وإيصالها إلى جميع العاملين ؛
- التأكد من إعلان السياسة للجمهور .

2. التخطيط:

تبدأ مرحلة التخطيط بتحديد الجوانب البيئية وحصر أكثرها أهمية و يجري بعدها تحديد المتطلبات القانونية التي تتوافق معها المنشأة ومن ثم تطوير الغايات أو الأهداف البيئية للمؤثرات، وإعداد برنامج عمل لإنجازها وفق المطلوب وبما يتناسب والمعلومات المستخدمة من خلال ما يلي:

- أ- الجوانب البيئية : هي ربط العلاقة بين السبب والأثر حيث يكون الجانب البيئي جزء من نشاطات المنشأة و منتجاتها أو خدماتها التي ممكن أن تتفاعل مع البيئة؛
- ب- المتطلبات القانونية : ينبغي للمنشأة أن تقوم بتثبيت والمحافظة على الإجراء اللازم لتحديد المتطلبات القانونية وغيرها التي يمكن أن تطبقها الجوان البيئية لأنشطتها و خدماتها؛
- ت- الغايات والأهداف: أشارت المواصفة إلى الغايات بكونها الهدف البيئي الشامل الناشئ عن السياسة البيئية، الذي تعد المنشأة نفسها لتحقيقه والقابل للقياس حيثما أمكن تنفيذه، أما الهدف البيئي فيتمثل في متطلبات أداء منفصل قابل للقياس حيثما أمكن تنفيذها و تطبيقها في المنشأة أو أجزاء منها يشتق من الغاية البيئية؛
- ث- برامج الإدارة البيئية : هو الخطوة الأخيرة من خطوات التخطيط وتقوم المؤسسة بتثبيت و المحافظة على برنامج لتحقيق أهدافها عن طريق تحديد مسؤولية تحقيق الأهداف والغايات البيئية لكل مستوى وظيفي؛

3. التنفيذ و التشغيل :

يستدعي التنفيذ الناجح لنظام الإدارة البيئية التزاما من قبل العاملين في المنشأة، وبذلك لم تعد اقتصار المسؤوليات البيئية بل أضحت ضمن أعمال المنشأة ككل لذلك جاءت مرحلة التنفيذ بسبع خطوات وهي

- الهيكل والمسؤولية
- التدريب وزيادة الوعي البيئي
- الاتصالات
- توثيق نظام الإدارة البيئية
- ضبط الوثائق و العمليات
- الاستعداد والاستجابة للطوارئ

4. إجراءات الفحص و التصحيح :

الفحص و التصحيح من الأنشطة الضرورية لنظام الإدارة البيئية الذي يضمن توافق أداء المنشأة مع البرنامج الموضوع ، يتضمن هذا المتطلب أربع أنشطة رئيسية :

- المتابعة و القياس و التي تعد من المفاتيح الأساسية في عملية تقويم الأداء البيئي وتتطلي المواصفة إجراءات موثوقة لعملية الفحص الدوري ؛
- البحث عن حالات عدم التوافق و إزالة أسبابها و تنفيذ الإجراءات التصحيحية و الوقائية اللازمة و توثيق هذه الإجراءات ؛
- المحافظة على السجلات البيئية الخاصة بالأداء البيئي ؛

- المراجعة البيئية التي تعرف بأنها أداة إدارية تتضمن تقييما موضوعيا دوريا موثوقا للإدارة البيئية في منشأة ما.
5. مراجعة الإدارة :

تعيد المنشأة النظر على فترات تحددها الإدارة العليا في منظومة الإدارة البيئية من استمرار ملائمتها و فعاليتها، وتؤكد عملية إعادة النظر أن المعلومات الضرورية يتم تجميعها لإتاحة الفرصة للإدارة لإجراء هذا التقييم و يتعين توثيقه، وتبرز المراجعة الحاجة إلى التغيرات في السياسة وفي الأغراض والعناصر الأخرى لمنظومة الإدارة البيئية، وعلى ضوء نتائج مراجعة منظومة الإدارة البيئية و التغير في الظروف و الالتزام بالتحسين المواصل .

المطلب الثالث : مفاهيم محاسبة التكاليف البيئية

أولا : ماهية المحاسبة البيئية

1. تعريف المحاسبة البيئية : " عملية تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية سواء الداخلية أو الخارجية أو كليهما، بهدف توفير معلومات للمستخدمين الداخليين و الخارجيين"²⁰.

كما تعرف المحاسبة البيئية بموجب IFAC بأنها: " إدارة الأداء البيئي و الاقتصادي من خلال تهيئة و تطور نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة و تطبيقاتها، و تتضمن عادة عملية التقرير و التدقيق المحاسبي بالإضافة الى احتوائه على عمليات تكلفة دورة الحياة و المحاسبة عن التكلفة الكلية و تقييم المنافع و التخطيط الاستراتيجي لإدارة البيئة"²¹

عرفت أيضا على أنها "تخصص بتحديد و قياس العمليات المتعلقة بقيام المنشأة بمواجهة مسؤولياتها البيئية، والافصاح عنها بما يساعد في توصيل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات لجهات عديدة"²²

وتعرف المحاسبة البيئية الادارية بأنها هي " التي تقوم بتحديد و تجميع وتقدير و تحليل وعمل التقارير الداخلية و توفير المعلومات عن تدفق المواد و الطاقة والمعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية وأي معلومات اخرى باتخاذ القرارات البيئية و التقليدية داخل المنظمة"²³

²⁰ عبد الصاحب نجم عبد، خولة حسين حمدان، التأثيرات البيئية لنشاط الوحدات الاقتصادية و انعكاساتها على المحاسبة و الاقتصاد، مجلة المنصورة، العدد 15، 2011، ص 11.

²¹ عادل حسين عبد القادر النصيرات، مدي ادراك مدققي ديوان المحاسبة الاردنية لمتطلبات التدقيق البيئي المحلي و الدولية و كفاءتهم في اداء هذا الدور لتفعيل انفاق المال، اطروحة دكتور في علوم المالية و المصرفية، غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، الاردن ، 2006، ص 11 .

²² Reyes, M.F., Environmental Management Accounting: putting the right numbers in sustainable projects , EMAN-AP ,2002, P1

وعرف Mathews المحاسبة الاجتماعية و البيئية بأنها " الإفصاح الاختياري عن المعلومات الوصفية و الكمية سواء كانت تلك المعلومات الكمية مالية او غير مالية و الذي تقوم به المنشأة للإعلام او التأثير على فئات مختلفة من مستخدمي تلك المعلومات "²⁴

2. أهمية المحاسبة البيئية :

تتمثل أهمية المحاسبة البيئية فيما يلي :²⁵

- توسيع نطاق عملية التقييم و التحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة ؛
- التوصل الى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات و المنتجات وتسعيرها بدقة ؛
- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف و الأعباء البيئية؛
- المساعدة في تطوير و تشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل ؛
- ترشيد القرارات الإدارية و ضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الادارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الادارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية؛
- ان تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الاداء و يوضح النتائج.

ثانيا: ماهية محاسبة التكاليف البيئية

قبل معرفة التكاليف البيئية اوجب علينا معرفة مفهوم النفقات البيئية وهذا لتسهيل عملية قياس و تحديد اجمالي التكاليف و بالتالي اعداد التقارير عن التكاليف البيئية و استخدامها على مستوى مستخدمي الادارات، عرف hamsen النفقات البيئية بأنها " تلك النفقات التي تتحملها المنشأة من أجل التوافق مع معايير المنظمة للقوانين البيئية و التكاليف التي تتفق من أجل تخفيض أو توقيف انبعاث المواد الضارة ، و التكاليف الاخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين و المنشأة ككل "²⁶.

²³ Mathews, M.R.(1993)Socially Responsible Accounting chapman &hall London 1993 P. 6

²⁴ طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمجينة الموصل، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد 92، 201، ص70.

²⁵ السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية ، مدارس المحاسبة المساعدة جامعة الازهر ، 2009. 1430، ص 8

²⁶ م.م عليوي ناصر، م.م هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ،دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت، بمجينة الموصل ، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد 201، 92، ص70

من هذا نستخلص أن النفقات البيئية هي الأضرار التي تخلفها المؤسسة سواء كانت نقدية أو عينية نتيجة نشاطها وهذا يؤثر على جودة البيئة .

1. مفهوم التكاليف البيئية:

1.1. تعريف التكاليف البيئية :

"هي مجموع التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة قيامها بنشاطها الانتاجي على سبيل الحد من التلوث أو إزالة الآثار الضارة على البيئة اختياريا أو تطبيقا للقوانين واللوائح البيئية"²⁷.

وعرفت التكاليف البيئية بأنها " المقدار الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية من نفقات في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة فيها هذه الوحدة "²⁸.

وعرفت ايضا على أنها " تحديد و قياس تكاليف الأنشطة و اللوازم البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف المحاولة لتخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة و الأنظمة " ²⁹.

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة ان التكاليف البيئية متمثلة في مجموع العناصر او المبالغ التي تنفقها الشركة من أجل تصحيح الأخطاء وتحسين وضعها الإنتاجي وبالتالي الحفاظ على الجودة البيئية.

2.1. أنواع التكاليف البيئية : هناك عدة أنواع من التكاليف البيئية تنقسم إلى تكاليف بيئية مباشرة وتكاليف بيئية غير مباشرة وتكاليف مرتبطة بالبيئة³⁰ :

أ . التكاليف البيئية المباشرة :

- تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها الشركات .
- تكاليف الأجور والرواتب للمصابين بالأمراض التي أصيبوا بها خلال فترة عملهم وتعطلهم عن العمل ؛

²⁷ أ. مريم مصباح سحيم، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية . دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط، كلية الاقتصاد محاسبة ،

جامعة الزاوية، محلة دراسات الانسان و المجتمع ، 2018، ص 6

²⁸ A.A.A, Reserch in ac Contig measurement , collected papers . 1966, p.47.

²⁹ ابراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي ، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 17

³⁰ عوض لبيب فتحالله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة

إلى مصر، (جامعة الإسكندرية ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،المجلد 33 ،ملحق العدد الثاني، 1996)، ص 40

- تكاليف المحاصيل الزراعية التالفة في المناطق المتأثرة بالتلوث؛
- تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة على جودة الهواء؛
- تكاليف بيئية ناتجة عن المخلفات الصناعية؛
- تكاليف ناتجة عن المعالجات في الصناعات؛
- التكاليف البيئية الناتجة عن إعادة التدوير؛
- التكاليف البيئية المتعلقة بتقليل المخلفات وتقليل أضرارها من خلال استعمال بدائل تصنيع صديقة للبيئة.

ب . التكاليف غير المباشرة:

فتتمثل في التكاليف التي تخدم مراحل الانتاج ككل، على سبيل المثال، تكاليف الموارد البيئية المستنزفة خلال عملية الانتاج مثل الهواء والماء والحياة البرية من نباتات وحيوانات.

ت . التكاليف المرتبطة بالبيئة :

فتتمثل فيما يلي³¹:

- تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج، وتشمل تكاليف شراء الموارد الطبيعية مثل المياه وغيرها من المواد التي يتم تحويلها إلى منتجات؛
 - تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج، وتشمل تكاليف الشراء (وأحيانا معالجة) الطاقة، والمياه والمواد الأخرى التي تصبح مخرجات إنتاج وليست منتج (لمخلفات والانبعاثات)؛
 - تكاليف التحكم بالمخلفات والانبعاثات، وتشمل تكاليف تناول ومعالجة والتخلص من المخلفات والانبعاثات، وتكاليف الاستصلاح، والتعويض المرتبطة بالأضرار البيئية، وأي تكاليف للتقيد بتشريعات ضبط التلوث؛
 - تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الإدارة البيئية، وتشمل أنشطة الإدارة البيئية الوقائية مثل مشاريع وخطط انتاج أنظف ؛
 - تكاليف البحث والتطوير، وتشمل تكاليف مشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية؛
 - تكاليف الأقل وضوحا للعيان، وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالمسائل الأقل وضوحا للعيان مثل المسؤولية القانونية، والتشريعات المستقبلية، وصورة الشركة أمام المجتمع.
- نستنتج ان ما تتحمله الشركات الصناعية من بنود النفقات والتكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي، يطلق عليها التكاليف البيئية أو التوضيحات

³¹ محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية لدراسات المجلد 32 العدد الأول، 2009 م، ص 145.

المادية، التي تتحملها الشركات من أجل التوافق مع المعايير التي تنظم القوانين البيئية بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة والوصول إلى التنمية المستدامة.

3.1. أهداف التكاليف البيئية :

لقد أوصت مؤتمرات دولية متعددة بضرورة تطبيق نظم التكاليف البيئية وكان من أهمها مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والذي عقد في ريو جانيرو عام 1992 م، وتهدف معلومات نظم محاسبة التكاليف على المستوى القومي إلى تحقيق الأهداف التالية :³²

- مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطة طويلة الأجل للموارد الطبيعية التي يتم استكشافها وتنميتها مستقبلاً، وبؤدي ذلك إلى إعداد التقارير المحاسبية التي توضح الأرصدة المتاحة من الموارد الطبيعية بالدولة في تاريخ معين، مما يمكن الأجهزة التخطيطية من تخصيص هذه الموارد بين الاستخدامات المختلفة مما يحقق أكبر عائد ممكن من تلك الموارد؛
- توفير البيانات التي تمكن الدولة من إعداد البيانات الإحصائية المتعلقة بالموارد الطبيعية بما يمكن من استخدام مثل هذه البيانات في تحقيق أهداف التنمية وأيضاً في إعداد الإحصائيات للمنظمات والهيئات الدولية المستخدمة لتلك البيانات؛
- إعداد تقارير المؤشرات البيئية المختلفة بالدولة والأزمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة المختلفة وأخذ القرارات الخاصة بتخفيض معدلات ذلك التلوث أو الحد منه؛
- توفير البيانات المحاسبية العينية والمالية للعمليات والأنشطة مما يمكن أجهزة الدولة من تحديد الاعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة والتعبير عن الآثار السلبية والموجبة للبيئة في شكل نقدي. تهدف التكاليف البيئية لتحقيق عدة أهداف منها :³³
- صنع القرارات وفهم ومتابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات لغرض ضبط الكلفة وتسعير المنتجات ؛
- توسيع و تحسين و تحليل الاستثمار وتقييم العمليات لتشمل الآثار البيئية الخفية لدعم التطور وتصميم النظام العام للإدارة البيئية ؛
- الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى تقسيم الأداء البيئي على أساس المسؤولية البيئية و المالية³⁴ ؛

³² وفاء عمر التوم الحاج، أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017، ص 136

³³ عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية . دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالمنطقة الخرطوم بحري ، ماجستير، جامعة السودان، 2017، ص 26.

- التقرير عن التكاليف البيئية يؤدي إلى إظهار منافع التكامل الفعال بين المحاسبة والبيئة .
- 3.1. أقسام التكاليف البيئية: تتحمل المؤسسات الصناعية تكاليف مختلفة نتيجة لمزاولة نشاطها، ومن التكاليف البيئية التي يمكن تصنيفها من حيث طبيعتها كما يلي ³⁵:
- **تكاليف بيئية رأسمالية :** ويقصد بها تكاليف الأجهزة والمعدات والإنشاءات التي يتم إضافتها الى أصول المؤسسة بغرض معالجة بنود التلوث البيئي أو تخفيض الانبعاثات البيئية الضارة كانبعاث الهواء الفاسد أو لإعادة تدوير مخلفات الإنتاج و يتم الاستفادة منها لأكثر من فترة مالية واحدة وعليه يتم استهلاكها بموجب معدلات مناسبة.
- **تكاليف بيئية جارية :** ويقصد بها النفقات التي تتحملها المؤسسة للحفاظ على البيئة كتكاليف تشغيل نظم حماية البيئة، ويتم الاستفادة منها في الفترة الحالية ولا يكون لها أية منافع مستقبلية.
- كما يمكن تقسيم التكاليف البيئية حسب علاقتها بأقسام المصنع كما يلي :
- **التكاليف الصريحة الخاصة بالقسم :** ويقصد بها التكاليف البيئية المرتبطة بقسم معين والتي تم إنفاقها وتسجيلها على حسابات ذلك القسم الذي تسبب في حدوثها.
- **التكاليف الضمنية الخاصة بالقسم :** ويقصد بها تكاليف الأصول التي أستعمل جزء منها لأغراض بيئية خاصة بقسم معين، وعليه تعتبر تكلفة هذا الجزء تكلفة ضمنية يتم تسجيلها على حساب القسم الذي تسبب في حدوثها
- **التكاليف الصريحة العامة :** ويقصد بها التكاليف البيئية المركزية بالشركة ككل ويتم توزيعها على كل أقسام الشركة أو على وحدة نشاط .
- **التكاليف الضمنية العامة :** ويقصد بها التكاليف البيئية غير المباشرة كتكاليف صيانة الأقسام ، وتتضمن تكاليف صيانة الآلات المرتبطة بالبيئة التي تبقى ضمن قسم الصيانة، ويتم توزيعها على وحدة النشاط دون الرجوع للقسم المستفيد .
- كما أن المنظمة البيئية في اليابان المهتمة بإتباع نظام الادارة البيئية قسمت التكاليف البيئية الى نوعين هي :

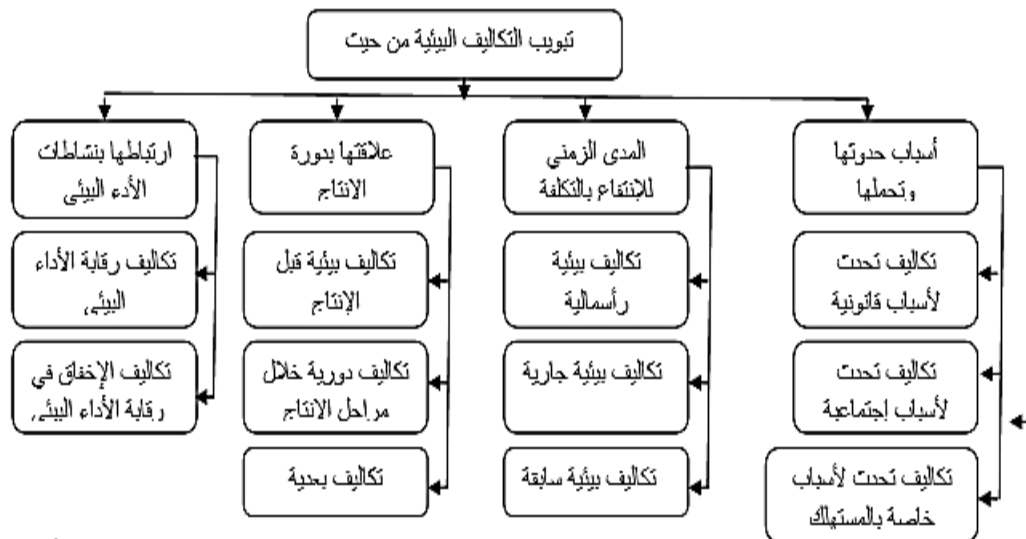
³⁴ عمر فاني ، اهمية القياس و الافصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية . دراسة حالة مؤسسة سوناطراك

حوض بركاوي . ماستر . جامعة قاصدي مرباح ورقلة . 2015 ، ص 5

³⁵ محمد راضي عطية ، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد 2 ، 2000 ، ص 273 .

- **تكاليف الوقاية من التلوث البيئي** : ويقصد بها تكاليف المنع أو الحد من التلوث كتكاليف تحسين المواد الخام بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة وتحسين متطلبات الإنتاج لتتلاءم مع متطلبات البيئة بمعنى لا ينتج عن العملية الانتاجية مخلفات ضارة بالبيئة وتكاليف التخطيط والتحكم ونفقات قياس الوقاية من التلوث وتقليله أو معالجته .
 - **تكاليف ازالة الآثار البيئية** : ويقصد بها تكاليف ازالة النفايات الصلبة او السائلة ، والأدخنة المنبعثة من المصانع المختلفة وكذلك الغرامات المرتبة على المؤسسة نتيجة لمخالفاتها التشريعات البيئية .
- تبويب التكاليف البيئية** : و تلخص في المخطط الموضح التالي

الشكل رقم :02 تبويب التكاليف البيئية



المصدر: عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 290 .

ثالثا : أهمية و أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية

1. **أهمية التكاليف البيئية** : نظرا للدور الذي تلعبه المحاسبة و معالجتها للمشاكل البيئية، مما لها من أهمية في مساعدة الوحدات الاقتصادية و تتمثل في ما يلي³⁶:

³⁶مقران شبابعة . بن يوسف ندير ، واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي scf . دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سور الغزلان . البويرة . ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، سنة 2019، ص 13 - 14

- مساعدة المدراء في اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والاعباء البيئية .
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الاثار البيئية المحتملة .
- التواصل الى فهم أفضل التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة .
- المساعدة في تطوير النظام الإداري البيئي للوحدة ككل.
- كون المحاسبة علما اجتماعيا فان ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الاخرى مثل علم الاقتصاد والادارة .
- تستند المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية و الاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنية المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية .
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء و يضخم النتائج .
- لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الادارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية .

2. أسباب الاهتمام و الاعتراف بالتكاليف البيئية :

تؤثر المنشآت وخاصة المنشآت الصناعية على البيئة، وهذا من جراء العمليات الصناعية التي تنتج مخلفات ولهذا اوجب اجراء بعض التدابير واتخاذ إجراءات أهمها : عمليات التخلص من هذه المخلفات و كيفية تصريفها، إما برميها أو حرقها أو طمرها أو إغراقها في البيئة المحيطة دون تحمل أي مقابل مادي لذلك، مما تؤدي إلى إحداث اضرار يمكن أن تتراكم وتصبح بالغية في آخر المطاف، لذلك برزت الحاجة لإعادة النظر في القضايا البيئية و آثار التلوث البيئي، مما دعي للمطالبة من قبل المجتمعات بتحمل المنشآت الملوثة للبيئة التكاليف المسؤولة عنها تجاه البيئة .

وتتباين الضغوط البيئية بشكل واسع من دولة إلى أخرى وبين قطاعات الأعمال المختلفة، ومن الأمثلة البارزة على الضغوط البيئية على المستوى الدولي ما يلي ³⁷:

³⁷ عفاف اسحاق، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومعوقات التطبيق، مؤتمر فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007

- ضغوط من أصحاب المصالح المتعددين على الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية السنوية وفي تقارير الأداء البيئي الطوعية؛
 - ضغوط مالية عن طريق النمو الدولي لصناديق الاستثمار المسؤولية اجتماعيا، وأنظمة قياس الاستثمار مثل مؤشر داو جونز، ومتطلبات التصريح عن سياسة الاستثمار؛
 - ضغوط الرقابة التشريعية والقانونية، على سبيل المثال تشريع أقره الاتحاد الأوروبي يحد من استعمال مواد خطرة معينة في المعدات الكهربائية والإلكترونية التي تباع في الاتحاد الأوروبي ؛
 - ضغوط الضرائب البيئية، حيث أن مختلف الحكومات فرضت ضرائب تتعلق بالبيئة مثل ضرائب استخدام الطاقة، ورسوم مكبات المخلفات، ورسوم العوادم، والانبعاثات الملوثة الأخرى.
- تمثلت الأسباب التي تدعو للاهتمام بالتكاليف البيئية فيما يلي³⁸ :
- التزايد المستمر للتكاليف البيئية ، فقد قدرت منظمة الحماية البيئية أن الشركات الأمريكية صرفت ما يزيد عن 100 بليون دولار على هذه الأنشطة في عام 1990 وما يقارب 200 بليون دولار في عام 1995 ؛
 - أن شركات التخلص من النفايات الصلبة كانت تأخذ ما يقارب 2,5 دولار لكل طن في العام 1978 في الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد أصبحت تأخذ في العام 1988 ما يقارب 200 دولار لكل طن .

المبحث الثاني : القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ودوره في تحسين الأداء البيئي

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى القياس المحاسبي البيئي للتكاليف البيئية لما له أهمية في حماية البيئة من التأثيرات السلبية، والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي.

المطلب الأول : القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

اولا : ماهية القياس المحاسبي

1. تعريف القياس المحاسبي: تم تعريف القياس المحاسبي من طرف كثير من الباحثين بتعريفات مختلفة ولكن المعنى يبقى نفسه، وقد عرفته جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) كما يلي³⁹ : "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة "

³⁸ فارس جميل ،حسين الصوفي وآخرون، أهمية التكاليف و الإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 29 ، 2012، ص 221.

³⁹ - A.A.A, Research in ac Contig measurement , collected papers . 1966,p.47.

ينسب اول تعريف للقياس بشكل عام إلى campell⁴⁰ : "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الاعداد بالاشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها اما بطريقة مباشرة او بطريقة غير مباشرة " .

لكن (Steven) أضاف بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي : "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياض " .

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي :

" عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي، لشيء معين هو الحدث الاقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، وفي مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب " .

ويعتبر القياس " التعبير الكمي والنقدي للظواهر والأحداث و الوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة وعرضها في صورة نافعة و مفهومة "⁴¹

2. أركان القياس المحاسبي

تقوم عملية القياس المحاسبية على أربعة أركان رئيسية هي :⁴²

1.2. الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، في مجالات القياس المحاسبي اذا اعتبرنا ان المشروع الاقتصادي هو مجال القياس اذا محل القياس هو التعداد النقدي لشيء معين وهو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته او ربحه مثلا .

⁴⁰دكتور محمد مطر. التأصيل النظرية للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الافصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان، 2004، ص ص 114- 115 .

⁴¹ فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس و الافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و اثره على اتخاذ القرارات المالية . دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة . الجامعة الاسلامية . غزة . ، 2007، ص94

⁴² د . د . وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة ،من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،2007، ص ص 101_102 .

2.2. المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الاقتصادي اذا كانت خاصية التعداد النقدي للريح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد).

3.2. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس :

عندما يكون الهدف في عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع القياس المناسب بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس .

3.2. الشخص القائم بعملية القياس:

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، و الشخص القائم بعملية القياس المحاسبية هو المحاسب الذي يلعب دورا أساسيا في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية، وفي تحديد نتائجها .

ثانيا : أساليب و خطوات عملية القياس المحاسبي.

1. أساليب عملية القياس المحاسبي :

عند تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ومن الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبية:⁴³

1.1. أساليب القياس الأساسية أو المباشرة :

يستخدم هذا الأسلوب في تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة ذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب، و المبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، مثل: عند قياس تكلفة آلة من الثمن المبين في فاتورة الشراء .

2.1. أساليب القياس المشتقة أو غير مباشرة :

يكون هذا الأسلوب عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادية محل القياس بطريقة مباشرة وقد يزداد اعتماد المحاسب على الأساليب الغير مباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات

⁴³دكتور محمد مطر. التأصيل النظرية للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الافصاح ، دار وائل للنشر ،الطبعة الاولى ،عمان ،2004،ص ص-124 125-127.

3.1. المحاسبية بمدخلاتها و مخرجاتها:

تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن أن ننجزها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس التي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة .

- أساليب القياس التحكيمية :

يطلق عليها البعض من المحاسبين مصطلح (Measurements by fiat) تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس الغير المباشرة، وتكون أساليب القياس التحكيمية في الظروف التالية :

أ- اذا لم توجد قواعد منطقية (Logical Rule) تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية لخاصية محل القياس ؛

ب- تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم يتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

- خطوات القياس المحاسبي :

هناك أربع خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في ⁴⁴:

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعتبر هذه العمليات عن أنشاء مختلفة، مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم ؛
- و تنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المنفق عليه ؛
- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا للنظام قيد المزدوج، وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
- بعد الانتهاء من الخطوتين الأولى و الثانية، يأتي تبويب العمليات و الأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة، من أجل الحصول على معلومات مفيدة ؛
- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المطلوبة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات، تكون على شكل تقرير، و تقدم إلى الاشخاص المعنيين .

⁴⁴ فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و اثره على اتخاذ القرارات المالية .

دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة . الجامعة الاسلامية . غزة . ، 2007 ، ص94

ثالثا : ماهية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

1. مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

1.1. تعريف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية :

يعرف القياس المحاسبي عموما حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأنه : " تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي و بيان الدخل، و يتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس " .⁴⁵

أما القياس المحاسبي البيئي فيقصد به : " تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية و بيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمخصص اختياريها أو بموجب القانون " .⁴⁶ كما يعرف بأنه " إثبات الأصول البيئية الثابتة بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية، وقياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها المصروفات البيئية لأن العمليات البيئية تترتب عليها تكاليف بيئية تؤثر على قيم القوائم المالية و تحديد قيمة الاحداث بوحدة نقدية.

2.1. أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

يرى Russell أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تمكن الشركات من تحديد المنتجات والعمليات والأنشطة التي ينتج عنها تكاليف بيئية، كما تساعد على تحديد التوقيت الزمني لتطبيق استراتيجيات الأعمال اللازمة لتوقع و استغلال الفرص المتاحة لتحسين البيئة ⁴⁷.

كما يشير كل من Ditz & Ranganathan إلى أن مساهمة المنتجات والعمليات المختلفة في خلق التكاليف البيئية غير متساوية، و بالتالي فإن إدراج بنود التكاليف البيئية ضمن بنود التكاليف غير المباشرة يؤدي بالتالي إلى عدم دقة المعلومات المحاسبية، و بالتالي اتخاذ القرارات الادارية المختلفة على أسس و معلومات غير سليمة وهناك الكثير من المظاهر السلبية التي تترتب على عدم أخذ الشركات في حسابها للتكاليف البيئية الفعلية، ومن ثم عدم إظهار آثار بالدفاتر و من أهمها :

⁴⁵د. عوادي مصطفى ، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،كلية العلوم الاقتصادية

التجارية و علوم التسيير ، جامعة حمه لخضر ،الوادي ،7و6، 2017 ، ص11

⁴⁶ - عبد الرزاق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره في قدرتها

التنافسية في مجال الجودة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ،المجلد 26، العدد 01، 2010، ص283

⁴⁷ أ. مريم مصباح سحيم ، مرجع سابق ،ص 11 .

- أ- تدني مستويات الجودة البيئية و الخروج عن المعدلات المقبولة للانبعاثات والفاقد أثناء الانتاج، وما يترتب عليه من تبعات قانونية واجتماعية ؛
- ب- تراجع القدرة التنافسية للأداء التسويقي و التصديري مع ارتفاع تكاليف الانتاج نتيجة الاستخدام المكثف للمدخلات الانتاجية، وارتفاع معدلات الاستهلاك واستعمال مواد غير آمنة (سامة أو ملوثة للبيئة) .

2. طرق وتحديات قياس التكاليف البيئية:

1.2. طرق قياس التكاليف البيئية:

تنقسم طرق قياس التكاليف البيئية إلى طريقتين هما ⁴⁸ :

2.2. طريقة القياس النقدي :

يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل، و فيما يختص بالمحاسبة البيئية غالبا ما تكون هذه الأسعار غير متاحة، او تعد مؤشرا غير صالحا للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة، وللتغلب على هذه الصعوبة يتم الاستناد إلى بعض طرق التقدير غير المباشر مثل طريقة التقييم البديل وطريقة الاستقصاء، وطريقة تكلفة التصحيح أو التجنب .

3.2. طريقة القياس غير النقدي(الكمي) :

يعرف القياس غير النقدي بأنه تعيين أعداد للأشياء والأحداث طبقا لقواعد محددة تشمل أنظمة القياس الآتية:

أ . **نظام القياس الترتيبي** : حيث يقوم على ترتيب الأشياء أو الاحداث وإعطائها رتبا وفق اكبر أو اصغر ما تحتويه في الخاصية محل القياس .

ب . **نظام القياس الفاضلي** : حيث يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية ويتم ذلك من خلال الخطوات الآتية :

- تحديد الكميات المسموح بها لانبعاث عناصر التلوث ويرمز لها (ك ث م) .
- تحديد الكميات الفعلية لعناصر التلوث ويرمز لها (ك ث ف) .
- تحديد عناصر التلوث غير المسموح بها للتحكم بها أو ازلتها و يرمز لها (ك ث غ) والتي يطلق عليها بالقدر الزائد للتلوث وتحسب كالاتي :

$$\text{ك ث غ} = (\text{ك ث ف}) - (\text{ك ث م})^2$$

⁴⁸ منى عبد الله حمد ، أثر قياس التكاليف البيئية و الافصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ،ريالة مقدمة لاستكمال متطلبات ماجستير ، جامعة دمشق ،

- نظام القياس النسبي : حيث يستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي لبعض الحالات ،مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعداد الاصابات التي تلحق بالعاملين في المنشأة خلال فترة زمنية محددة .

4.2. طريقة القياس الوصفي :

تقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين بحيث يمكن توصيف القارئ من تخيل هذا الحدث على الطبيعة و يعتبر من أسهل الأساليب وأقلها تكلفة ،فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمنشأة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة ،إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمشروع .

3. تحديثات قياس تكاليف الأداء البيئي للمنشآت :

لم يلقَ القياس المحاسبي للعمليات البيئية ذلك الاهتمام الذي حظي به القياس العيني لتلك العمليات، ويرجع ذلك إلى عدم توافر أسعار التكلفة وأسعار السوق التي يمكن لها إجراء التقييم المحاسبي المالي لمثل هذه العمليات إن الأضرار التي تصيب البيئة التي تعمل بها المنظمة تثير عدة تساؤلات تتعلق بالصعوبات الخاصة بالقياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للمنظمة، التي يأتي في مقدمتها ما يأتي :⁴⁹

1.3. تحديد العلاقة السببية بين التصرف المخالف والضرر الناشئ عنه:

يثير هذا العامل عدة مشاكل منها:

- أ- **المسافة :** فلا يمكن أن تحدد بدقة المسافة التي تفصل بين مصدر الضرر وبين المكان الذي حدث فيه الضرر، كتلوث الهواء الجوي أو تلوث المياه بالنفايات المشعة أو التلوث بالأدخنة الذي لا يعرف حدوداً معينة.
- ب- **تقدير التعويض :** من الصعب تقدير التعويض في حالة التلوث، ففي حالات معينة من التلوث كما في حالة التلوث الكيميائي الذي لا تظهر آثاره بصورة فورية، ولكنها تظل كامنة ثم تظهر بعد عدة سنوات، يصعب حصر حجم الخسائر والأضرار فور حدوثها.
- ت- **صعوبة حصر أنواع التلوث :** ففي بعض الحالات التي تصيب النبات أو الحيوان أو حتى المباني يصعب تحديد مصدر التلوث الذي يسبب الضرر أو نوعه والذي يحدث نتيجة تفاعل عدة أنواع من التلوث؛ وذلك كما في حالة تلوث مياه الأنهار بإلقاء النفايات أو بتصريف مياه المصانع.
- ث- **صعوبة حصر آثار التلوث :** فمن الثابت علمي أن مصادر التلوث لا تحدث نتائج متماثلة دائماً.

⁴⁹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، 2010، ص.ص 287 - 288

ذلك لأن الظروف الطبيعية تؤدي دوراً مهماً في هذا المجال، فإلقاء نفايات ملوثة في النهر لا يحدث الأضرار ذاتها خلال مدة حركة المياه، وهناك أيضاً عوامل أخرى مثل الرياح والشمس والضباب يمكن أن تؤثر في التلوث الجوي، وهنا يصعب إسناد الأضرار إلى مصدر محدد، ومن ثم يصعب القياس الخاص بهذه الأضرار.

2.3. صعوبة تحديد فاعل التلوث بشكل نهائي: طبقاً للقواعد العامة للمسؤولية القانونية ينبغي أن يكون المتسبب في الضرر محدداً، فمن الصعب تحديد المتسبب في الضرر، كما في حالة التلوث الجوي من الأدخنة المتطايرة من عوادم السيارات أو من المصانع وذلك لتعدد الأشخاص المسؤولين عن هذه الأضرار

3.3. صعوبة حصر الأضرار التي تلحق بالبيئة : نظراً إلى صعوبة إعادة الحال إلى ما كان عليه قبل حدوث الضرر في حالة الضرر البيئي، فإن مسألة حصر الأضرار تصبح ضرورية من أجل تقدير قيمة التعويض، وهي مسألة من الصعب قياسها لأنها تختلف من حالة إلى الأخرى، فضلاً عن أن القياس هنا يتم بصورة تقريبية وتتدخل به العوامل الشخصية.

3.3. التنوع في أشكال الفساد البيئي:

إن تأثير المشروعات على البيئة المحيطة بها يكون إما على الظروف الطبيعية أو الظروف الاجتماعية والثقافية وبالنسبة للجوانب الخاصة بالظروف الطبيعية، فإنه يسهل الوقوف عليها نسبياً وما بها على شكل التكاليف اللازمة لوقاية البيئة الطبيعية المحيطة من التدهور والفساد والتلوث وفي عصرنا الحالي وبعد الاهتمام بالمحافظة على البيئة اتجهت العديد من المنشآت الاقتصادية إلى الاهتمام بإنجاز مجموعة من الأهداف الاجتماعية فضلاً عن الأهداف الاقتصادية، وذلك بهدف المحافظة على البيئة وخدمة المجتمع.

رابعاً : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية

1. مشكلات قياس الأنشطة البيئية

عملية القياس المحاسبي عن الأنشطة البيئية كغيرها من العمليات تواجهها صعوبات و مشكلات أثناء تطبيقها وتتمثل أهم هذه المشكلات في ما يلي :⁵⁰

- عدم تحديد أنشطة معينة للوفاء بالمسؤوليات المشروع وتركها للتقدير الشخصي ، الأمر الذي يؤدي الى عدم الاهتمام بتوقعات الأطراف المختلفة للمجتمع .
- عدم وجود حصر لتكاليف الأنشطة البيئية .

⁵⁰ مريم مصباح سحيم ،القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ، مجلة دراسات الانسان و المجتمع ، 2018 ، ص ص10 . 11

- استبعاد بعض الأنشطة البيئية وقصرها عن الأنشطة الاختيارية ، الأمر الذي لا يتماشى مع المفهوم المنطقي للمسؤولية الاجتماعية البيئية .
- صعوبة القياس النقدي للمنافع البيئية .

2. الطرق المحاسبية المقترحة لمعالجة التكاليف البيئية

تتمثل المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية وتسجيلها من طرف محاسب المؤسسة بـ:

أ- الاعتراف بالتكاليف البيئية : يتم الاعتراف بالتكاليف البيئية كالآتي⁵¹:

- يجب الاعتراف بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها او لا واذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الاصول ينبغي رسملتها وإطفائها في بيان الدخل على مدى الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة ، والا فأنها تقيد في بيان الدخل فوراً ؛
- تتمحور القضايا ذات الصلة بالتكاليف البيئية حول الفترة او الفترات التي يجب الاعتراف فيها بالتكاليف وهل ينبغي رسملتها او قيدها في بيان الدخل فوراً؛
- في بعض الحالات، يمكن ان تتصل التكلفة البيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة ، ومن امثلة ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون لحق بالملكية قبل حيازتها، او حادث او انشطة اخرى تكون قد تمت في فترة سابقة ويجب تنظيفها الان، وتنظيف ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة، وتكاليف التخلص من نفايات خطرة نشأت في فترة سابقة او معالجتها، على ان معايير المحاسبة تستبعد تماماً معاملة التكاليف البيئية كتسوية تمت في فترة سابقة ما لم يكن قد حدث تغيير بالسياسة المحاسبية او ما لم يكن هناك خطأ اساسي، لذلك لا تستوفي عموماً الامثلة المشار اليها اعلاه شروط التأهيل كتعديلات على فترة سابقة ؛
- يجب رسملة التكاليف البيئية اذا كانت تتصل بشكل مباشر او غير مباشر بالفوائد الاقتصادية التي تحققها المؤسسة في المستقبل من خلال :

- ✓ زيادة قدرة الاصول الاخرى التي تملكها المؤسسة أو تحسين سلامتها أو كفاءتها ؛
- ✓ حفظ أو منع التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل ؛
- ✓ المحافظة على البيئة .

ب- الاعتراف بالالتزامات البيئية :

للاعتراف بالالتزامات البيئية يتوجب إتباع الخطوات التالية :

⁵¹ امنة بوعزيز ، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي . دراسة حالة مؤسسة بتروجال باتنة ، ماستر ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي ، ام البواقي ، 2019، ص ص 37 . 38 . 39 . 40

- يتم الاعتراف عادة بالالتزام البيئي متى كان هناك التزام على المؤسسة بتحمل تكلفة بيئية
- الاعتراف بالالتزامات البيئية المسجلة كعناصر مصروفات طارئة بصورة منفصلة .
- يتوجب وصف التكاليف و الالتزامات البيئية و ذلك لان تحديد كل منهما يتطلب ممارسة نوع من الحكم الشخصي .

- يتوجب الاعتراف بمقدار المصروفات البيئية المحملة لقائمة الدخل مع التمييز بين تكاليف التشغيل و غيرها ، وتحليلها بصورة مناسبة تبعا لطبيعة و حجم المشروع و أنواع المسائل البيئية الملزمة للمشروع .

3. التسجيل المحاسبي للتكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي :

- المعالجة القيدية للتكاليف البيئية الظاهرة المتحققة : تتم المعالجة القيدية لهذه التكاليف حاله التكاليف التشغيلية الأخرى⁵².
- المعالجة المحاسبية لتكاليف الاضرار البيئية و تكاليف تنظيف الموقع و الغرامات و العقوبات البيئية: تتم المعالجة المحاسبية من خلال تكوين المخصص لتكاليف تنظيف الموقع و تكاليف الاضرار البيئية و الغرامات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية على خسائر محتملة، و تتطلب تدفق صادر للموارد و من الممكن تقديرها بشكل موثوق به "
- وتكون المعالجة المحاسبية حسب القيد الاتي :
- من د / خسائر التكاليف البيئية الظاهرة .
- الى د / مخصص خسائر التكاليف البيئية الظاهرة .
- المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية الخفية : تتم المعالجة المحاسبية لها بتكوين مخصص للتكاليف البيئية الخفية على امها خسائر محتملة تحتلها الوحدة الاقتصادية، و تتطلب تدفق صادر للموارد و من الممكن تقديرها بشكل موثوق به، وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي
- من ح / خسائر التكاليف البيئية الخفية XX
- الى ح / مخصص خسائر التكاليف البيئية الخفية XX
- المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية:

من أهم مميزات الإجراءات المحاسبية لحل بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة :⁵³

⁵² نورس قاسم خليفة ، نموذج مقترح للتوافق بين التكاليف البيئية و متطلبات الاعتراف والمحاسبة عنها وفق على وفق المعايير المحاسبية الدولية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة واسط ، بحث مستل من رسالة ماجستير ، ص 342 .

- إثبات مصاريف التلوث : و لإثبات مصاريف التلوث لابد من الإشارة الى انه يوجد نوعان من المصاريف هما:
 - أ- مصاريف الحد من التلوث : و يندرج تحت بند المصاريف الرأسمالية و هي التي تتفق من أجل الحصول على المعدات و الآلات .
 - ب- مصاريف إزالة التلوث : و يندرج تحت بند المصاريف الإردية و الذي يحمل عبء على دخل الفترة التي أنفق فيها مثل (التعقيم و إزالة نفايات الانتاج) و على ضوء ذلك لابد من تخصيص حسابين لكلا النوعين :
 - د / أصول اجتماعية - معدات الحد من تلوث البيئة .
 - د / مصاريف اجتماعية - إزالة تلوث البيئة .
- المعالجة المحاسبية لمصاريف الحد من التلوث : تم الإشارة في السابق الى أن هذا النوع من المصاريف يندرج تحت المصاريف الرأسمالية لأنها مخصصة لشراء أو ابتكار معدات و الآلات التي تستخدم في الحد من التلوث فيتم معالجتها كمعالجة الأصول المعمرة التي تنتمي إلى الأصول الثابتة و يكون إثبات القيد في دفتر اليومية .
 - ✓ عند الشراء (بقيمة الاصل مضافا إليها المصاريف اللازمة لتشغيل الاصل مثل تأمين النقل ...)
 - من د / أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث xxx
 - الى د / النقدية أو البنك xxx
 - ✓ يتم حساب قسط إهلاك بإحدى طرق الإهلاك المعروفة بالثابت أو المتناقص ويكون القيد كالآتي :
 - من د / مخصص إهلاك المعدات الاجتماعية xxx
 - إلى د / قسط إهلاك المعدات الاجتماعية xxx
 - ✓ ويتم الاقفال في قوائم المالية الاجتماعية كما يلي :
 - من د / قائمة التكاليف و العائد الاجتماعي xxx
 - إلى د / قسط اهلاك المعدات الاجتماعية xxx

⁵³ مفران شابحة . بن يوسف ندير ، واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي scf . دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سور الغزلان . البويرة . ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكايمي ، تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، سنة 2019، ص ص 44 - 45

المطلب الثاني : ماهية الإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية

أولا : مفهوم الإفصاح المحاسبي

1. تعريف الإفصاح المحاسبي: يعرف بأنه "هو عملية إظهار المعلومات المالية سوء كانت وصفية او كمية في

القوائم المالية او الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من طرف الخارجية التي لا تملك سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات بالمؤسسة".⁵⁴

يعرف أيضا انه : "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية".⁵⁵

2. أهمية الإفصاح المحاسبي :

ترجع أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للدور الذي يلعبه في توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية:⁵⁶

- توفير كافة المعلومات والبيانات لمختلف مستخدمي القوائم المالية، لتلبية احتياجاتهم ؛.
- يلعب الإفصاح المحاسبي دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في الأسواق المالية؛
- يعمل الإفصاح المحاسبي عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات، الشيء الذي تستغله بعض الأطراف داخل المؤسسة، لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها؛
- يعمل الإفصاح المحاسبي على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد؛
- الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصّل عنها؛
- يوفر الإفصاح المحاسبي معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال ومعاملها وهو أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفاء.

تتضح أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية)، وهي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المؤسسة، وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم، لابد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة من طرف المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة، ويعنى

⁵⁴. شادو عبد اللطيف ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IAS IFRS ، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة مارس 2013، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم تجارية ، 2014 ، ص 11.

⁵⁵ الشيرازي ، مهدي عباس ، نظرية المحاسبة ، مطبعة ذات السلاسل ، الكويت ، 1991، ص 322

⁵⁶ دليّة دادة ، اثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر ، دراسة عينة من البنوك العاملة في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، محاسبة وجباية ، 2019، ص ص 76

في ذلك توفير كافة المعلومات لمختلف مستخدميها، بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو بالضبط من ساهم بشكل واضح في ظهور موضوع الإفصاح وزيادة أهميته.

ثانيا : مستويات و أساليب الإفصاح المحاسبي

1. مستويات الإفصاح المحاسبي:

هناك عدة مستويات للإفصاح المحاسبي يتم حصرها في الآتي :⁵⁷

1.1. الإفصاح التام: ان الإفصاح التام عن المعلومات المالية يوجب إظهارها بالكامل في القوائم المالية ، التي تصمم بحيث تصور بدقة الاحداث الاقتصادية التي اثرت في نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة خدمة للمستثمر العادي ، ولا يعني ذلك ان الافصاح التام يكون من خلال عرض كافة التفاصيل من احداث وعمليات دون تمييز ، وذلك لسببين هما :

- أن انتاج المعلومات يحتاج الى تكلفة ، وحتى تكون مفيدة ، يجب ان تكون منفعتها اكبر من تكلفتها .
- كثرة التفاصيل غير المهمة تعمل على تخفيض القدرة على الاستيعاب .

2.1. الإفصاح العادل: يعني ضرورة الافصاح عن المعلومات المالية الواجب إظهارها في القوائم المالية، التي تخدم جميع الفئات مع عدم وجود تحيز لفئة على حساب أخرى، وبذلك يتم تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات نفسها في وقت واحد .

3.1. الإفصاح الكافي : الإفصاح الكافي في مفهومه يعني ضرورة الافصاح عن حد ادنى من المعلومات المالية الواجب اظهارها في القوائم المالية لجعلها غير مضللة ، فهو بذلك يهدف الى تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعد مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة .

2. أساليب الإفصاح المحاسبي :

تظهر أهمية الافصاح المحاسبي في مواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال، ويمكن توضيحها على مستوى المؤسسات و سوق المال كما يلي :⁵⁸

- مشكلة عدم تماثل المعلومات على مستوى المؤسسة : يعني عدم تماثل المعلومات بين الادارة و ملاك المشروع و ما يترتب عن ذلك من صعوبة قياس اداء الادارة و تقييمه .

⁵⁷ محمد عبد الله المهدي ، وليد زكريا صيام ، اثر الافصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على اسعار الاسهم .

دراسة تطبيقية في شركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية ، دراسات العلوم الادارية ، المجلد 34، العدد 2، 2007 ، ص 260

⁵⁸ - سعيد سيف حنان ، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الافصاح عنها في المؤسسات الصناعية . دراسة حالة مؤسسة

الاسمنت حامة بوزيان . schb - شهادة الماستر في علوم التسيير ، جامعة قسنطينة ، 2014 ، ص 79_80

- مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال: المقصود بها عدم تماثل المعلومات بين مجموع المستثمرين في سوق المال ، نتيجة عدم الافصاح الكافي عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة ، ولتجاوز مشكلة عدم التماثل للمعلومات بين الاطراف الداخلية والخارجية ، فان ذلك يستوجب اتباع احد الاسلوبين :

1.2. الإفصاح الاختياري (الطوعي) :

يتم وفقا لسلوك الادارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة، بما يكفل حمايتها مستقبلا .

2.2. الإفصاح الإلزامي :

نظرا لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في القوائم المالية و تضارب المصالح بين الاطراف ، لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح الى التدخل لإلزام المؤسسات بزيادة محتوى المعلومات المصرح عنها في القوائم المالية .

ثالثا : مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي

من الأسس الأساسية للنهضة و التنمية الصناعية و الاقتصادية الحفاظ على البيئية و النظام البيئي، هذا لأنه الحفاظ على الطبيعة و مواردها هو حق على كل فرد في المجتمع، وبناء على ذلك يصبح الإفصاح البيئي يضيف الثقة على المعلومات التي تقدم لأصحاب القرار لترشيد قراراتهم في ظل التغيرات البيئية، ومنه نستعرض في هذا المطلب الإفصاح البيئي و أنواعه و أهميته .

1. تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي:

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه " الوضوح و الكشف التام لما جاء من معلومات محاسبية بالقوائم المالية باعتبارها منتجات نهائية من أعمال المحاسبة المالية تفيد الاطراف المعنية في اتخاذ القرارات " ⁵⁹ و يعرف ايضا بأنه " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية و الناتجة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و التقييم الاداء " ⁶⁰

⁵⁹. عمر فاني ، أهمية القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية . دراسة حالة مؤسسة سوناطراك

حوض بركاوي . ماستر . جامعة قاصدي مرباح ورقلة . 2015 ، ص 08

⁶⁰ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطاني ، زينب جبار يوسف ، المحاسبة البيئية : الاطار المقترح عن المعلومات البيئية في

النظام المحاسبي الموحد . دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصى البصرة) ، العراق ، 2009، ص 11

ويعرف الإفصاح البيئي بأنه " مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء والأنشطة الادارية البيئية للمؤسسات الاقتصادية، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي و الحاضر، و المستقبل "⁶¹

2. أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

ينقسم الإفصاح المحاسبي الى :

1.2. اهداف داخلية على مستوى المؤسسة : تتركز هذه الاهداف بما يأتي⁶²:

- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الاطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية و الاجتماعية
- إظهار المؤسسة للقوانين و التشريعات الحكومية و غير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة شرعية على نشاطاتها .
- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن ان تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها في ما يتعلق بكفاءة الاجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة .
- التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث ، يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها ، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به .

2.2. اهداف خارجية : تتلخص الاهداف في ما يلي :

- اظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الابعاء العامة للمجتمع؛
- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين اصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المؤسسة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الاخرى ؛
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية لمستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم اداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة .
- كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق .

⁶¹ - Craig Deegan, "Finacial Accounting theory", MC-Graw Hill, hnc, 2009,p 282

⁶² إيناس عبد الرحمان القيسي ، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة و المجتمع ، مجلة كلية التراث الجامعية ، العدد 11 ، ص

رابعاً : أساليب و متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي

1. أساليب الإفصاح المحاسبي البيئي: تنقسم اساليب الإفصاح المحاسبي البيئي لثلاث مجالات على النحو التالي⁶³:

1.1. الإفصاح في صورة تقارير بيئية مستقلة :

بمعنى ان تكون هناك تقارير مستقلة عن الإفصاح البيئي ، وقد تكون هذه التقارير وصفية وقد يكون بعضها مخصصا لغرض التكاليف البيئية في يخص بعضا الاخر لعرض المنافع.

2.1. الإفصاح ضمن القوائم المالية التقليدية :

حيث يكون الإفصاح عن المعلومات البيئية مبوفا في تقرير واحد من خلال القوائم المالية وملاحقتها التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة .

3.1. الإفصاح في تقارير الادارة :

حيث يقتصر الإفصاح المحاسبي في التقرير المنسوب للمؤسسة او في تقرير مجلس الادارة ، ويتم ذلك في جزء مستقل عن التقارير السابقة .

2. متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي :

هناك العديد من المتطلبات التي يجب إظهارها في القوائم المالية ، تتلخص في ما يلي⁶⁴:

1.2. استحداث حد ادنى من القواعد التي تتلائم مع طبيعة النظام المحاسبي: الذي يقوم بإنتاج مخرجات

- محاسبية بأغراض اجتماعية بيئية وليست اقتصادية ، ومنها ما يلي
- الملاءمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح؛
- الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية والتي تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المؤسسة ؛
- توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المؤسسات المماثلة ؛
- قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية .

3.1. استحداث المعايير الملاءمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي :

هناك العديد من جهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية واهمها :

- ان يتم الحاق نظام محاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية ؛

⁶³ غسان فلاح المطارنة ، تحليل مدى التزام الشركات الصناعية الاردنية المساهمة بالإفصاح عن الاداء البيئي محاسبيا ، دورة الادارية ، المجلد 13، العدد 113، جوان 2008 ، ص ص 160 - 161.

⁶⁴ - د. عوادي مصطفى ، مرجع سابق ، ص 14

- ان يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والايضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة .

المطلب الثالث : التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

اولا : مفهوم النظام المحاسبي المالي

تم إعداد النظام المحاسبي المالي، بهدف التقارب مع الممارسات المحاسبية الدولية، بما يضمن تعزيز مسيرة الاندماج مع الاقتصاد الدولي وتوحيد لغة المحاسبة تماشيا مع التحولات التي أصبحت تفرضها المتغيرات الاقتصادية الدولية.

1. تعريف النظام المحاسبي المالي:

بموجب القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادة رقم 01 يتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه " يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية"، وكذا شروط و كفاءات تطبيقه⁶⁵.

تم تعريف النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 من نفس القانون كما يلي :

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ، و تصنيفها و تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، و ناجعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".

و حسب المادة 02 من نفس القانون " تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية ،مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ".

يستثني من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية .

كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي⁶⁶:

⁶⁵ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة

2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي ، العدد 74 ، ص 3

⁶⁶ أ.أيت محمد مراد ، أ بحري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات و أهداف " مداخلة في المحور الثاني ،

جامعة بومرداس

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛
 - التعاونيات ؛
 - الأشخاص الطبيعيين أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية اذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛
 - و كل الأشخاص الطبيعيين أو الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.
- 2. مبادئ تطبيق النظام المحاسبي المالي:**
- يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً و معايير محاسبية ، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة و لاسيما :
- محاسبة التعهد: تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق المحققة في وقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في المالية ضمن النشاط المرتبط.
 - استمرارية الاستغلال : تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة اطول وينبغي عليها التطلع الى مستقبل خال من التوقف او التصفية ، لذا يتم اعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض ان نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل .
 - الدلالة : يجب ان تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تتضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل العملية .
 - قابلية الفهم : يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم .
 - المصادقية : يجب ان تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وان تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية و الأداءات الاخرى التي من المفروض انها تمثلها او نعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس واسس الاعتراف المعمول بها.
 - التكلفة التاريخية : تسجل محاسبيا عناصر الاصول والخصوم وكذا التكاليف والايرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.
 - اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر ، بحيث ينبغي التعامل مع الاحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني ، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الايجار ضمن عناصر الميزانية.

ثانيا : أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي

1. أهمية النظام المحاسبي المالي :

من أجل الدخول إلى الاقتصاد الدولي، وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي والتي يمكن إبرازها فيما يلي:⁶⁷

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة لموضعية المالية للمؤسسة.
- النظام المالي المحاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي فهو قريب من الممارسات المحاسبية العالمية، ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه معلومة مالية ذات جودة مما يؤدي إلى تقريب المحاسبة الجزائرية مع المحاسبة العالمية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين من المالية والمستقبلية كما يسمح بالمقارنة.
- النظام المحاسبي المالي أتى لسد الثغرات في القانون التجاري ومنع الممارسات الغير شرعية ولترسيخ أسس التسيير الشفاف.
- يشجع الاستثمار الأجنبي نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين.
- خلق انسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية.
- تقديم صورة كافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في جدول سيولة الخزينة وجدول حركات رؤوس الأموال، بالإضافة جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة .

2. أهداف النظام المحاسبي المالي :

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المسيرين والمستثمرين ، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وعليه يهدف النظام المحاسبي المالي إلى :

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية لوضعية المالية ؛
- وضع قوانين مالية لعدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية المحاسبية التي تظم مختلف قواعد التقييم المحاسبي، وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة ؛

⁶⁷ مقرر شابحة ، بن يوسف نذير ، مرجع سابق، 2019 ، ص.ص. 27. 28

- عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية، أي: الأصول والخصوم، حساب النتيجة، حالات تغير الخزينة، حالات تغير الأموال الخاصة، الملحق؛
- نشر المعلومات الكافية، تكون صحيحة وموثوق بها تتمتع بشفافية أكبر لتساعد في فهم المعلومات لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين؛
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛⁶⁸
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسة من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط؛
- استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول ؛
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق .

ثالثا : خصائص و صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

1. خصائص النظام المحاسبي المالي :

- يتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من العناصر تمثل أهم خصائص المعايير المحاسبية الدولية هي :⁶⁹
- معدة لصالح المستثمرين .
 - معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة ، أي إطار مفاهيمي و ليس قواعد
 - تطبيق إجباري لكل المعايير و كل التفسيرات
 - أولوية الميزانية على حساب النتيجة و أهمية الملحقات
 - تفوق الجوهر على الشكل والتعليق بأثر رجعي

⁶⁸. أمينة بوعزيز ، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي . دراسة حالة مؤسسة بتروجال . مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، قسم علوم المالية و المحاسبية ، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2019 ، ص . ص 28 29

⁶⁹. براشد ملوكة ، جعفر صافية ، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية . دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص محاسبة و جباية ،المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ، 2016 ، ص 7

2. صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي :

يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من العوائق و الصعوبات نظرا لعدم توفر البيئة الملائمة و عدم نضج و استقرار الاقتصاد الوطني ، و يمكن تلخيصها كما يلي ⁷⁰:

- حداثة النظام و عدم توفر الخبرات اللازمة التي تشرف على تطبيق النظام المالي الجديد
- نقص المراجع و عدم توفر دليل محكم للنظام المحاسبي المالي الجديد ؛
- نقص البرمجيات للنظام المحاسبي المالي الجديد ؛
- صعوبة تأقلم المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي الجديد نظرا لحدثة وعدم توفر الوقت الكافي حتى تتمكن من التكيف معه .

المطلب الرابع: مساهمة القياس و الافصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي

أولا : مفهوم و ابعاد الأداء البيئي

1. مفهوم الأداء البيئي:

اخذ اسم الاداء البيئي عدة مصطلحات منها :الحالة البيئية، اتجاه التحسين البيئي، الكفاءة البيئية، الفعالية البيئية، التوافق مع القوانين البيئية.

مواصفة الأيزو 14001 الأداء البيئي على أنه : " نتائج قابلة للقياس لإدارة الجوانب البيئية للمؤسسة ، التي يمكن قياسها في إطار نظم الإدارة البيئية على أساس سياسات المؤسسة، أهدافها وغاياتها البيئية، أو أية متطلبات أخرى للأداء البيئي " ⁷¹

من المنطلق ذاته عرف بأنه " كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري او اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها"⁷² يشترك هذا التعريف مع التعريف السابق في أنهما قد حصرا مفهوم الأداء البيئي في الإجراءات البيئية للمؤسسة، والواقع أن الأداء البيئي يجب أن يعكس الآثار البيئية للمؤسسة إضافة إلى كيفية إدارتها لهذه الآثار، كما يؤخذ على هذا التعريف أيضا أنه قد ركز على الإجراءات البيئية الاحترازية (الوقائية) غير أن اجراءات التعامل مع

⁷⁰ امينة بوعزيز ، مرجع سابق ، 2019 ، ص 29 .

⁷¹ International Organization for Standardization, ISO 14001: 2004, Op. cit . p .

⁷² عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد الأول، سوريا، 2010، ص 283.

الأضرار البيئية تتضمن أيضا الإجراءات التصحيحية أو العلاجية. ومن ناحية أخرى، هناك من ركز في إعطاء مفهوم الأداء البيئي على الآثار البيئية لنشاط المؤسسة وأغفل إجراءات إدارة هذه الآثار، هذا بتعريفه على أنه " يعكس الآثار الإيجابية والسلبية لنشاط المؤسسة على محيطها الطبيعي والاجتماعي. ⁷³ التي يمكن أن تتضمن إما آثار مباشرة ناتجة عن استهلاك الموارد وتوليد الانبعاثات كنتيجة مباشرة لمنتجات أو نشاط المؤسسة، أم غير مباشرة تنشأ بعد خروج المنتج من المؤسسة باتجاه الزبون للاستهلاك ⁷⁴ ويرى (scheibe) (lilly) بأن الأداء البيئي هو "كل تصرفات المؤسسة تجاه البيئة بغض النظر عن قابليتها أو عدم قابليتها للقياس، وبغض النظر أيضا عن تأثيرها عليها من عدمه، أي أن الأداء البيئي هو كل تأثير للمنظمة على البيئة سواء كان ذلك إيجابا أم سلبا" ⁷⁵ من هذا نستنتج ان الاداء البيئي هو الانتقال من الآثار السلبية للضغط البيئي الى الآثار البيئية الايجابية، و بالتالي هو يعكس اتحاد المنشآت مع البيئة المحيطة للخروج من الضغوط البيئية و التحكم في التلوث البيئي ، و قد تكون هذه الآثار مباشرة و غير مباشرة لنشاطات المؤسسة، ومدى كفاءة وفعالية الإجراءات والتدابير، الإلزامية أو الاختيارية، الوقائية أو التصحيحية التي تقوم بها المؤسسة لمعالجة هذه الآثار .

2. أبعاد الأداء البيئي:

لم يتفق الكتاب والباحثون بشأن أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة، إذ خرجت الدراسات بمقترحات متنوعة لهذه الأبعاد وفيما يأتي سندرج البعض منها:

- ✓ دراسة (Bennett & James) التي قدمت مقترح لتصنيف أبعاد الأداء البيئي على أساس ثلاث مجموعات : عمليات المؤسسة، كفاءة استخدام المواد والطاقة، والأبعاد المتعلقة ب :الفعالية البيئية، أصحاب المصالح، المنتجات والحالة البيئية. ⁷⁶
- ✓ دراسة (Ditz & J. Ranganathan) أكدت هذه الدراسة على أن هناك أربع أبعاد رئيسية للأداء البيئي للمؤسسة هي :استعمال المواد، استهلاك الطاقة، المخرجات (غير المنتجات)، انبعاثات التلوث. ⁷⁷

⁷³ Juan Ramón Oreja-Rodríguez, Yaiza Armas-Cruz, " Environmental performance in the hotel sector: the case of the Western Canary Islands ", Journal of Cleaner Production, Vol. 29-30, 2012, P. 64.

⁷⁴ عبد الصمد نجوى ، مرجع سابق ، ص 25

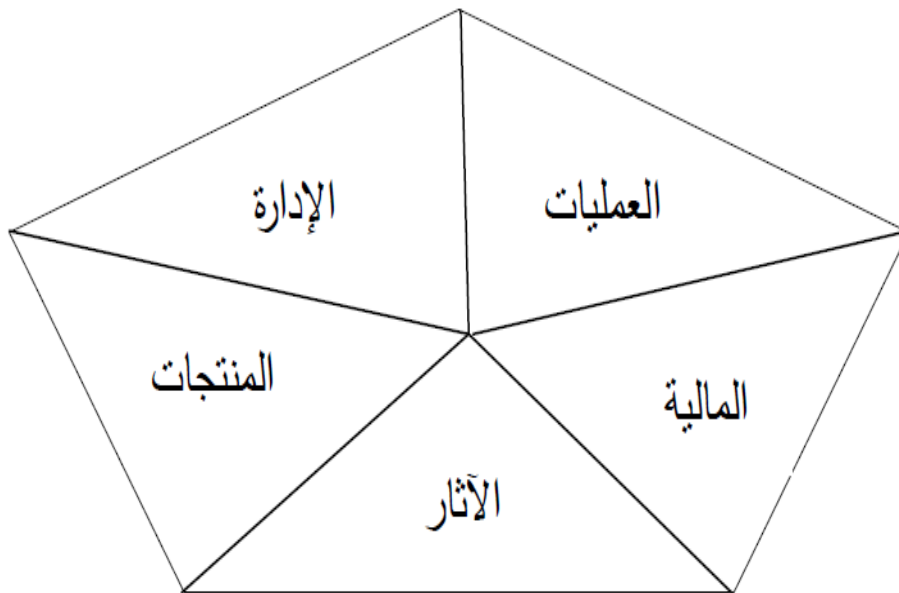
⁷⁵ د.غلاب فاتح ، بوبكر رزيقات ، ميمون الطاهر، دور الادارة البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة .. معوقات و متطلبات التطبيق، مجلة الفكر للإدارة و المحاسبة و التدقيق ،مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية ،و علوم التسيير جامعة غرداية ،العدد الاول ،2017، ص 112.

⁷⁶ X. Olsthoorn, D. Tyteca, W. Wehrmeyer, M. Wagner, " Environmental Indicators for Business: A review of the literature and standardization methods ", Journal of cleaner production, vol. 9, 2001, P. 451.

⁷⁷ E.J. Jung, J.S. Kim, S.K. Rhee, " The measurement of corporate environmental performance and its application to the analysis of efficiency in oil industry ", Journal of Cleaner Production, Vol. 9, 2001, P.552.

- ✓ دراسة (Loew & Kottmann) تصنف أبعاد الأداء البيئي وفق هذه الدراسة على أساس مجالات حماية البيئة : الطاقة، الانبعاثات الملوثة، المخلفات، التعبئة والتغليف، الإنتاج، التخزين إدارة المياه⁷⁸
- ✓ دراسة (V. W. Tam et. al) أشارت إلى أنه يمكن الاستدلال على الأداء البيئي للمؤسسة من خلال خمسة أبعاد رئيسية كما يبينها الشكل رقم ، ذلك بالتركيز على : الكفاءة والفعالية البيئية لعمليات الإنتاج، قياس الجوانب البيئية للمنتج والخدمة، معالجة الإدارة للقضايا البيئية كتطوير نظم الإدارة البيئية وأهداف التوافق مع القوانين، الوقاية من التأثير البيئي لعمليات المؤسسة و استعمال منتجاتها ، تحديد و تخصيص التكاليف البيئية الاستثمارات و الالتزامات بالربط بين الأداء البيئي و الأداء المالي.⁷⁹

الشكل رقم 3: أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة



المصدر Vivian W.Y. Tam et al., "Environmental performance : measurement indicators in construction", **Journal of Building and Environment**, Vol. 41, 2006, P. 165

⁷⁸ X. Olsthoorn et al., Op. Cit.

⁷⁹ Vivian W.Y. Tam, C.M. Tam, S.X. Zeng, K.K. Chan, " **Environmental performance measurement indicators in construction** ", Journal of Building and Environment Vol. 41, 2006, P. 165

وتم تعريف الكفاءة و الفعالية البيئية كما يلي :

أ. الكفاءة البيئية :

إن موضوع الكفاءة البيئية من المواضيع بالغة الأهمية، لأنه لا يمكن الحديث عن مؤسسة متطورة و مستمرة دون أن تتحدد بدقة درجة كفاءة الأسس والقواعد التي بُنيت عليها، كما أنها تُعد مؤشرا هاما لنجاح النظام المطبق في المؤسسة.

لهذا فقد قدم العديد من الباحثين تعريفات مختلفة لها حيث عرّفها Etiziony على أنها " قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها، وتعتمد على القدرة والمعايير المستخدمة في قياسها على النموذج المستخدم في دراسة المنظمات، وغالبا ما يُستخدم هذا المتغير بوصفه متغيرا تابعا لمتغيرات مستقلة أخرى مثل بناء السلطة وأنماط الاتصال و أساليب الإشراف و الروح المعنوية و الإنتاجية " ⁸⁰. أما Roblins et Cenzo فيعرفانها " على أنها " التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والأهداف المرجوة منها " ⁸¹

ب. الفعالية البيئية :

لقد ظهر مفهوم الفعالية البيئية من خلال مؤتمر ريودي جانيرو سنة 1992 والمتعلق بجانب توريد السلع والخدمات وفق أسعارها التنافسية، والتي تلبي الحاجات الإنسانية وتحسن نوعية الحياة و تُخفض حجم التأثيرات البيئية واستهلاك الموارد على مدى دورة الحياة، إذا الفعالية البيئية تعمل على تحسين الأداء البيئي والاقتصادي.

كما عُرِفَت الفعالية البيئية من قبل مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة WBCSD على أنها : "تقدم سلع وخدمات بأسعار تنافسية تلبي حاجات المستهلك و تحسين نوعية الحياة ، وهذا بالحد من الآثار البيئية تدريجيا ، مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج وصولا إلى مستوى منسجم يحمي الأرض بشكل مستدام" ⁸²

$$\text{الفعالية البيئية} = \frac{\text{الخدمة أو المنتج قيمة}}{\text{البيئي التأثير}}$$

⁸⁰. د . زين الدين بروش ، أجابر أبرهيمي ، دور نظام الادارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات . دراسة حالة شركة الاسمنت ، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات : نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الاداء المالي و تحديات الأداء البيئي ، جامعة ورقلة ، الطبعة الثانية ، 22.23 نوفمبر 2011 ، ص 656.658

⁸¹ بوقطف فوزية ، مؤشرات قياس الأداء والفعالية في المنظمات، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 10 . 11 نوفمبر 2009، ص 5

⁸² د . زين الدين بروش ، أجابر دهيمي ، مرجع سابق ، ص.ص 657 . 658

هناك من يرى بأنها : " فلسفة إدارية تهدف إلى الحد من الأضرار البيئية مع تحقيق أقصى قدر من كفاءة المؤسسة في عمليات الإنتاج ⁸³. وفي تعريف آخر هي: "طريقة عملية يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها من أجل وضع وتحقيق أهدافها في مجال مردودها البيئي، فهي طريقة في التسيير تشجع المؤسسة لأن تكون أكثر تنافسية وأكثر ابتكاراً وأكثر مسؤولية على المستوى البيئي ⁸⁴

لتضمن هذه الأبعاد في الأداء البيئي اقترح (Ilintch,et, al., 1998) أن يتم تمثيلها في محورين هما : محور رأسي يشير إلى بعد الداخلي /الخارجي، ومحور أفقي يشير إلى بعد النتائج /العمليات، بحيث يبرز نقاط التلاقي لهذين المحورين هيكل التنظيم لمختلف أبعاد الأداء البيئي، نلخص هذه الأبعاد في الجدول التالي

جدول رقم: 01 يوضح مصفوفة أبعاد الأداء البيئي

المحور	الداخلي	الخارجي
العمليات	نظم المؤسسة	علاقات اصحاب المصالح
النتائج	التوافق مع القوانين	التأثيرات البيئية

المصدر: Anne Y. Illinitch et al., "Measuring corporate environmental performance", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 17, 1998, P. 388

ومن ثم فإن أبعاد الأداء البيئي تتمثل في (Henri and joumeault, 2010) : ⁸⁵

- بعد الأثر البيئي وصورة المؤسسة، ويشير إلى السمعة العامة للمؤسسة ودرجة الوفاء أو تجاوز المعايير المطلوبة بواسطة القوانين والتشريعات فيما يتعلق بالإشاعات و الانبعاثات.
- بعد علاقات أصحاب المصلحة، ويشير إلى التفاعل بين المؤسسة ومختلف الدوائر الخارجية (الأطراف الأخرى أصحاب المصلحة من عملاء و موردين و حكومات و المجتمع المحلي و الصناعة و غيرها) بما يسمح لمفهوم الأداء البيئي أن يشير إلى قدرة المؤسسة على بناء علاقات مع هذه الأطراف فيما يتعلق بأدائها البيئي .

⁸³ علي طيوب ، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية . دراسة إستطلاعية من المؤسسات الصناعية الجزائرية ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص الإدارة البيئية في منظمات الأعمال ،جامعة محمد بوضياف . مسيلة ، 2016 ، ص 77.

⁸⁴ علي طيوب ، نفس المرجع ،جامعة محمد بوضياف . مسيلة ، 2016 ، ص 77.

⁸⁵ د. عز الدين فكري تهامي ، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية - بحث مرجعي مقدم إلى اللجنة العلمية الدائمة لترقية أساتذة المحاسبة ، جامعة الأزهر ، كلية التجارة بنين ، جامعة الأزهر ، 2011، ص 323.

- بعد الأثر المالي، ويظهر هذا البعد الآثار المالية للممارسات البيئية مثل خفض في تكاليف المنتج والعمليات، والخفض في تكاليف الرقابة القانونية.
- بعد تحسين المنتج والعمليات، ويشير إلى أن تكامل الممارسات البيئية داخل عمليات التشغيل تنتج مزايا تنافسية للمؤسسة مثل تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية وتشجيع الابتكارات

ثانيا : مجالات و مؤشرات الأداء البيئي

1. مجالات الأداء البيئي :

في ضوء أبعاد الأداء البيئي يمكن أن ندرج أهم المجالات التي ترتبط بها الأنشطة والفعاليات البيئية التي يجب على المؤسسات الالتزام بها عند مزاولتها لأنشطتها الاقتصادية، ذلك على النحو الآتي :⁸⁶

الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحماية البيئة أو المتعلقة بشؤون البيئة بصفة عامة، واعتبارها حد ا أدنى يجب أن تعمل المؤسسات على المحافظة عليه، والتوسع فيها بالشكل الذي يؤدي إلى تجنب حدوث أي مشكلات بيئية أو التخفيف من حدة هذه المشكلات بأقصى درجة ممكنة .

- التخلص من المخلفات والنفايات وصرف المياه المتخلفة عن عمليات التشغيل (الصرف الصناعي) بطريقة تؤدي إلى تخفيض التلوث البيئي إلى أدنى حد ممكن، وذلك بمعالجتها وتنقيتها قبل صرفها.
- تصميم المنتجات وتصميم عمليات التشغيل والمراحل الإنتاجية بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات أو الانبعاثات إلى أدنى حد ممكن، مع كتابة التعليمات والبيانات البيئية الضرورية على عبوات المنتجات والخاصة بكيفية التخلص السليم من هذه العبوات بعد استخدامها.
- الاقتصاد في استخدام الموارد الطبيعية النادرة والمحدودة، وذلك بترشيد استخدامها بحيث تفي بالمتطلبات الضرورية للاحتياجات في الحاضر دون الإخلال بحق الأجيال القادمة أن يجدوا ما يفي باحتياجاتهم من هذه الموارد في المستقبل، ذلك على اعتبار أن هذه الموارد ليست ملكا خالص للأجيال الحالية لوحدها، وإنما يجب أن تشارك الأجيال المقبلة في ملكتها أيضا .

2. مؤشرات الأداء البيئي:

1.2. تعريف مؤشر الاداء :

عرفته المنظمة الاقتصادية للتعاون و التنمية (OCDE) بأنه " معيار أو قيمة محولة لمعيار تعطي معلومات حول الظاهرة"⁸⁷

⁸⁶ نجوى عبد الصمد ، مرجع سابق ، ص 27 . 28

كما عرفته لجنة مؤشرات الأداء للجمعية الفرنسية للتسيير الصناعي بأنه : " معطى كمي يقيس الفاعلية لكل أو جزء من منهج أو نظام مقارنة بمعيار ، مخطط أو هدف محدد و مقبول في إطار استراتيجية المؤسسة " . تهتم مؤشرات الأداء البيئي بتأثيرات المنظمة على النظم الطبيعية الحية و غير الحية متضمنة النظم البيئية الحيوية ، الماء ، الهواء ، الأرض، وتساعد تلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية من إظهار روابط الأهداف البيئية للمنظمات ، ولذا تكون المؤشرات ملائمة للأداء البيئي .

2.2. أنواع مؤشرات الأداء البيئي :وتشمل ما يلي:

تقدم مؤشرات الأداء البيئي معلومات لإدارة المؤسسة حول التحسين المحقق في جانب من جوانب أنشطتها، فبالإضافة إلى ISO14031 هناك مبادرات أخرى لتحديد مؤشرات تقييم الأداء البيئي مثل إرشادات مبادرة إعداد تقارير GRI وإرشادات الكفاءة البيئية لمجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة WBCSD ، ولهذا يمكن تقسيم مؤشرات الأداء البيئي إلى الأقسام التالية: ⁸⁸

أ. مؤشرات الإدارة البيئية :

وتتضمن مجهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمنظمة التي تختص بما يلي:

- الرؤية والاستراتيجية والسياسة؛
- الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية؛
- الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية؛
- نظم الإدارة و التوثيق بها ؛
- الاتصالات بالأطراف الداخلية والخارجية ذات المصلحة .

ب. مؤشرات الحالة البيئية :

هذه المؤشرات توفر معلومات عن الحالة البيئية المحلية أو الإقليمية أو الدولية للبيئة مثل :سمك طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيزات التلوث في الهواء والتربة والمياهالخ .

ج. مؤشرات الأداء البيئي: وتنقسم هذه المؤشرات إلى قسمين:

⁸⁷ زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق ، ص 126

⁸⁸ رحيم حسين، مناصرة رشيد، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة و نظم إدارة البيئة الإيزو 14000 على تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة في الملتقى الدولي حول : المتميز للمنظمات و الحكومات نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة قادي مرياح ورقلة ، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 623.

- **مؤشرات تشغيلية بيئية :** وتتعلق بمجالات قياس الحياة والمقاييس الفنية للمنتج/العملية ومقاييس استعمال المنتج/العملية وتصريف المخلفات .
- **مؤشرات الأثر البيئي :** ويتعلق هذا النوع من المؤشرات بالمرجات مثل إجمالي المخلفات، استهلاك المواد والمياه والطاقة وانبعث الغازات، ويمكن تقسيم مؤشرات الأداء إلى قسمين أساسيين:
 - مؤشرات مناسبة لكل المنظمات ؛
 - مؤشرات مناسبة لكل منظمات معينة.

ثالثا : خصائص مؤشرات تقييم الأداء البيئي: يمكن تلخيص خصائص مؤشرات الأداء البيئي فيما يلي⁸⁹:

- أن توفر صورة ذات دلالة للأحوال البيئية والضغوط عليها؛
- أن تكون بسيطة وسهلة التفسير؛
- أن تعتمد على معايير دولية توفر أساس للمقارنة؛
- أن يتم توثيقها بكفاءة وجودة ملموسة؛
- أن يتم تحديثها على فترات منظمة وفقا لإجراءات موثقة .

المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية

اهتمت العديد من الدراسات بالقياس و الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ، ولكن نجد فيها الكثير من الاختلافات في نوعية وكمية المعلومات البيئية في التقارير المالية ، كما يقابلها العديد من العناصر المشتركة بين هذه الدراسات ، ولكنها ساهمت بقدر كبير في إثراء موضوع القياس و الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ، ولهذا تطرقنا الى عدة بحوث ودراسات تخدم موضوعنا، و لتوضيح اكثر سوف نعطي لمحة عن بعض هذه البحوث و الدراسات :

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

الدراسة الاولى : القياس و الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركة الشرقية للدخان المصرية

تناولت هذه الدراسة القياس و الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، وفي هذا البحث تم معالجة الاشكالية المتمثلة في ما مدى إهمال او تجاهل الاعتراف و القياس و الافصاح عن التكاليف البيئية ؟مما يؤدي الى نقص

⁸⁹ علي طيوب ، مرجع سابق ، ص 80

منفعة المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة .وتم استخدام المنهج الاستنباطي و المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي.

قسم البحث الى اقسام اولاً :الاطار العام للبحث و المتمثل في المقدمة ،اما ثانياً :الدراسات السابقة وثالثاً :الاطار النظري للبحث ،اما الجانب التطبيقي او الدراسة الميدانية استخدام الاستبيان حيث بلغ حجم العينة 13838 عامل لتكون مجال لتطبيق الدراسة وذلك في الشركة الشرقية للدخان .

وفي النهاية تم التوصل إلى مجموعة من النتائج :

- يقوم الشركة الشرقية للدخان بقياس التكاليف البيئية
- تقوم الشركة الشرقية للدخان بالإفصاح عن التكاليف البيئية
- تستخدم الشركة الشرقية للدخان نظام للقياس والإفصاح المحاسبي يسمح بالفصل بين التكاليف البيئية والتكاليف الأنشطة الاقتصادية .

الدراسة الثانية : مهاتوا لعبيدي 2014. 2015 القياس المحاسبي للتكاليف والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي (دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر)

تناولت هذه الدراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية لتحسين الاداء البيئي، وللتدقيق و الفهم أكثر عن القياس و الإفصاح المحاسبي تم طرح الإشكالية التالية ما مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي ، و لمعالجة هذا البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في كامل الفصول وهذا الفهم وتبيان عناصر الموضوع ،وتوضيح الطرق المستخدمة في القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية وتحديد اثارها في تقييم و تحسن الاداء البيئي للوصول الى الاجابة على الاشكالية المطروحة . أما الجانب التطبيقي استخدم منهج دراسة حالة و هذا من أجل تحديد أثر القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في عملية تقييم وتحسين الاداء، ولذلك استخدم استمارة استبيان بالإضافة الى مقابلات الشخصية مع المسؤولين لمعرفة مدى ادراك المستجوبين للقضايا البيئية ، و لتوضيح تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول بحيث تناول الفصل الاول الإطار المفاهيم لمحاسبة التكاليف البيئية، أما الفصل الثاني جاء بعنوان القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية، والثالث اساليب تقييم و تحسين الأداء البيئي، والفصل الأخير دراسة حالة عن مجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر، وتمثلت نتائج الدراسة الاتي :

- نشر الوعي البيئي لجميع الاطراف المهيمنة .
- العمل المشترك و الفعال بين المشرفين على المحاسبة و البيئة في الجزائر .
- ضرورة اعتبار الاداء البيئي للمؤسسات احد المحاور الهامة في تقييم أدائها.

الدراسة الثالثة :علي طيوب(2015. 2016) مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية(دراسة استطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية)

تناولت هذه الدراسة مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، ولدراسة البحث تم طرح الإشكالية كيف يمكن إن تسهم التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة، ولتسهيل عملية الدراسة استخدم المنهج الوصفي في الأجزاء النظرية للبحث، أما الجانب التطبيقي فقد تم تصميم استمارة استبيان لاختبار الفرضيات، و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، حيث تناول الفصل الاول عموميات على البيئة و التلوث البيئي و الفصل الثاني تناول الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية في ضل المسؤولية الاجتماعية، أما الفصل الأخير فقد خصص للدراسة التطبيقية يوضح فيها أثر دمج التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية. و في الأخير تم التوصل إلى جملة من النتائج منها :

- عدم اهتمام المؤسسات الصناعية محل الدراسة بإنشاء إدارات متخصصة تم بقضايا البيئة، وهو ما تم التأكد منه خلال الزيارة الميدانية لهذه المؤسسات؛
 - وأغلب المؤسسات الصناعية محل الدراسة لم تتحصل بعد على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بنظام الإدارة البيئية ولا تدخل ضمن اهتماماتها ؛
 - يوجد وعي لدى مسؤولي وإدارات المؤسسات الصناعية محل الدراسة بأهمية الإدارة البيئية وقضايا حماية البيئة، وينبع هذا الوعي من التشريعات والقوانين البيئية التي تهدف إلى حماية البيئة من التلوث.
- الدراسة الرابعة : عمر فاني(2011. 2013) : أهمية القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة)

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على كل من قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها و مدى الأهمية التي يحملانها ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وهدفت ايضا لمعرفة ماهية او طبيعة التكاليف البيئية و الأهمية التي يحملها قياسها و اتجاهاته المتعددة ، بإضافة الى طرق و أنواع الإفصاح البيئي و الاسباب الدافعة للاهتمام به، و اعتمدت الدراسة منهجا وصيفيا تحليليا بما يتوافق مع الدراسة. وتم التطرق من خلال هذه الدراسة الى مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي كدراسة حالة ميدانية ، حيث تم العمل على قياس التكاليف البيئية في المؤسسة و رؤية الأهمية التي توليها لقياس التكاليف البيئية حيث كانت النتيجة إيجابية ، وتم ايضا البحث في مدى اهتمام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات البيئية . التكاليف البيئية . ضمن قوائمها المالية و كانت النتيجة سلبية ، وبناء على هذه تم اقتراح جملة من التوصيات مفادها الاهتمام أكثر بالإفصاح المحاسبي البيئي، و خلق روح المبادرة لدى المواطنين للعمل على الإفصاح المحاسبي البيئي ضمن القوائم المالية للمؤسسة ، بالإضافة للعمل على تقنين المحاسبة البيئية و تبنيها كاملة.

الدراسة الخامسة : صدام عبد الله على أحمد 1440هـ - 2018 ، أثر القياس و الإفصاح المحاسبي في استدامة التنمية . دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية .

تناولت أثر القياس و الإفصاح المحاسبي في استدامة التنمية، وتمثلت المشكلة الدراسة هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس و الإفصاح المحاسبي و البعد الاجتماعي لاستدامة التنمية، وهل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس و الإفصاح المحاسبي و البعد البيئي لاستدامة التنمية، وهل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس و الإفصاح المحاسبي و البعد الاجتماعي لاستدامة التنمية، ولتحليل هذه الإشكالية تم استخدام المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، و المنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي للدراسة الميدانية لمعالجة الإشكالية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، تطرقنا في الفصل الأول للقياس و الإفصاح المحاسبي و قسم إلى مبحثين، المبحث الاول مفهوم وأهمية وأهداف القياس المحاسبي، لمبحث الثاني مفهوم وأهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي، أما الفصل الثاني استدامة التنمية، قسم بدوره إلى مبحثين، فالاول مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص و أنماط التنمية المستدامة والثاني محاسبة التنمية المستدامة و الإفصاح عنها، و يلها الفصل الثالث تناول الدراسة الميدانية . توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها :

- قياس المنشأة لالتزاماتها اتجاه المجتمع و الإفصاح عنها يساعد في استدامة؛
 - مساهمة المنشأة بقياسها لتعويض المجتمع من الأضرار البيئية التي لحقت به و الإفصاح عنها يساعد في استدامة التنمية؛
 - تنفيذ السياسات و البرامج التنموية والإفصاح عنها في تحقيق التنمية استدامة؛
 - يساهم في تحديد نوعية الموارد البشرية و الإفصاح عنها يساعد في استدامة التنمية.
- الدراسة السادسة : (أمينة بوعزيز 2019) المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي .دراسة حالة مؤسسة بتروجال .

تناولت هذه الدراسة موضوع المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال معالجة الاشكالية المتمثلة في ما هو واقع المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

تهدف هذه الدراسة الى بيان واقع تطبيق المحاسبة البيئية بالجزائر، والوقوف على المنافع الكبيرة المترتبة عن القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ، كما تهدف هذه الدراسة الى تحديد المشاكل التي تقف في وجه تطبيق المحاسبة البيئية على صعيد الواقع، وتم استخدام المنهج الوصفي الموافق الى الجانب النظري

اما المنهج الوصفي التحليلي للجانب التطبيقي . وبناء عليه تم تقسيم البحث الى فصلين، حيث تناول الباحث في الفصل الاول الاطار النظري للمحاسبة البيئية حيث خصص المبحث الاول لشرح كل ما يتعلق بالمحاسبة البيئية و مراحل نشأتها و تطورها، اما المبحث الثاني فخصص لدراسة التكاليف البيئية وما هي عناصرها، اما الفصل الثاني تمثل في القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي، وهو بدوره قسم الى مبحثين حيث تطرقنا في الاول الى التكاليف البيئية وفق المنظور المحاسبي المالي وكيفية معالجتها، اما الثاني فخصص الى القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية والمشاكل التي تواجهها، أما الفصل الثالث فتمثل في الجانب التطبيقي الذي استخدم فيه تحليل ومناقشة استبيان .

النتائج المتوصل اليها هي :

- تشمل التكاليف البيئية جميع التكاليف الصريحة و الضمنية التي تتحملها المؤسسة او تسعى لتحملها من الاضرار البيئية و تجنبها؛
- غياب برمجيات خاصة بالمعلومات البيئية؛
- غياب تطبيق المحاسبة البيئية بمؤسسة بتروجال نظرا لحدثة نشأت المؤسسة .

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

الدراسة الاولى : دراسة (Joshi .s., krhnam,R.&ave .L. I 2001)

"Estimating the costs of environmental regulation" The accounting review

ركزت الدراسة على المدى الذي يمكن أن تقوم به الأنظمة المحاسبية بشكل منفصل للتعرف إلى جميع التكاليف المتعلقة بالتشريعات البيئية، و تم تقرير العلاقة بين التكاليف المرئية للامتثال البيئي و التكاليف البيئية المستترة التي تدخل ضمن حسابات متنوعة، حيث عدت مشكلة الدراسة التكاليف البيئية غير المنظورة إلى أن أساليب المحاسبة التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن عناصر المصروفات غير مباشرة، وذلك نظرا للمعايير المحاسبية المطبقة لا تسمح بقياس التكلفة البيئية بصورة صريحة إلا في حال وقوع التزام فعلي على المنشأة، مما أدى إلى اتجاه المنشآت إلى مواجهة المشاكل المحاسبية المتعلقة بقياس التكاليف البيئية.

توصلت الدراسة إلى أن زيادة التكاليف البيئية المنظورة بوحدة نقدية واحدة يقابلها زيادة في التكاليف البيئية غير المنظورة (9,10) وحدات نقدية، وأشارت إلى أن التحديد غير السليم للتكاليف البيئية سوف يترتب عليه تشويه لهيكل التكاليف الإجمالية في المنشآت خصوصا تلك التي تخضع للتنظيم البيئي، الأمر الذي يؤكد أهمية التقرير عن التكاليف البيئية بشكل صحيح.

الدراسة الثانية: دراسة (Joshi et al ، 2011)

"Determinants of Environmental Disclosures by Indian industrial Companies in Their Websites " : Empirical Study

تناولت هذه الدراسة محددات الإفصاحات البيئية من قبل الشركات الصناعية الهندية في مواقعها على شبكة الانترنت، وهدفت الدراسة إلى تحديد المتغيرات الأكثر تأثيراً على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير و الكشوفات المالية، أجريت هذه الدراسة على (83) شركة من الشركات الصناعية الهندية المدرجة في بورصة بومباي و البورصات الوطنية الهندية و التي تتميز بأن انتاجها و منتجاتها أكثر عرضة للضرر كما عملت هذه الدراسة على تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في الكشوفات و التقارير المالية . النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة:

- وجود علاقات ايجابية وذات دلالة إحصائية بين التقارير البيئية و حجم الشركة والحساسية البيئية و أن الشركات الكبرى تكشف عن زيادة في حجم المعلومات البيئية في مواقعها على شبكة الانترنت .
- نوع الصناعة لديه أيضاً تأثير نحو الإفصاح عن المعلومات البيئية إذ ظهر أن الشركات الهندية ذات الحساسية البيئية مثل الصناعات الثقيلة الأكثر تلوثاً من المرجح أن تفصح عن المزيد من المعلومات البيئية و حماية البيئة أكثر من غيرها.

المطلب الثالث : تحليل والتعقيب على الدراسات السابقة :

لقد تناولنا في بحثنا هذا مجموعة من الدراسات السابقة منها باللغة العربية واخرى باللغة الاجنبية، حيث كانت معظم الدراسات قد تطرقت الى متغيرات القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بشكل مفصل ومدرّوس، بالإضافة الى التوابع المختلفة مثل النظام المحاسبي المالي والمعلومات المحاسبية ، و تحسين الاداء البيئي اساسا في موضوعنا، هذا يطفئ نوع من توسيع في البحث والتعميق في الدراسة، وبالتالي اكتشاف كم هائل من المعلومات عن التكاليف البيئية و كيفية القياس و الاعتراف بها، وطرق المعالجة التخلص منها للتحسين الاداء البيئي داخل وخارج المؤسسة . ولكن هناك اختلاف في الدراسة الميدانية حيث نجد من استعمل الاستبيان هذا لمعرفة الأثر أو العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغيرات التابعة، وهناك من استخدم دراسة حالة من أجل بلوغ هدفه.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستنتج ان التلوث البيئي هو كل ما يفسد الكرة الارضية عن طريق الغازات السامة والشوائب والاوساخ من مختلف الجهات الصناعية او طبيعية، وعليها ظهرت التكاليف البيئية المتمثلة في النفقات و المصاريف التي تتحملها المؤسسة المطابقة للمعايير المنظمة للقوانين البيئية والقوانين المعمول بها على المستوى الدولي، والتي يتم معالجتها في إطار محاسبة خاصة بها الهادفة إلى حماية الموارد الطبيعية المتجددة و غير متجددة، والتي تعرف بمحاسبة التكاليف البيئية وهي لها علاقة بالمحاسبة المالية البيئية، إعداد التقارير والمحاسبة الإدارية و محاسبة الموارد الطبيعية، مما يبرز الدور المحاسبي المتمثل في القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، والإفصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية، ومن أجل تمكين المحاسبة من أداء دورها يجب على المؤسسات والافراد قياس التكاليف البيئية و ذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية للأعمال والأنشطة البيئية، ومن تم الافصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة حتى تساعد مسيرو و المديرين في اتخاذ القرارات التي من خلالها تقليل الآثار السلبية البيئية التي من شأنها تخفيض التكاليف و الأعباء البيئية.

التابع المتمثل في تحسين أو تقييم الأداء البيئي الذي تسعى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة إلى تحقيقه، و ذلك من خلال تطبيق القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، و يهدف هذا إلى تحديد و قياس و تحليل و مراقبة الآثار السلبية و الإيجابية للبيئة على الأنشطة و البرامج البيئية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية في ظل المعايير و القوانين الدولية، من أجل التزويد بالمعلومات البيئية لترشيد القرارات المختلفة.

بعد التطرق و التعرف على جميع تفاصيل الدراسة كلا من القياس و الافصاح المحاسبي و تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية في الجانب النظري، ومن أجل معرفة مدى وعى مسيرو و موظفي المؤسسات بأهمية القياس و الافصاح المحاسبي البيئي، ومتابعة الأداء البيئي، و لهذا قومنا بتصميم استبيان في الدراسة الميدانية.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية

مساهمة القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف

البيئية في تحسين الأداء البيئي

تمهيد:

من أجل معرفة مدى وعي المؤسسات الجزائرية للقياس و الافصاح المحاسبي البيئي عن التكاليف البيئية و المساهمة في تحقيق الأداء البيئي، لهذا نجد في بعض الأحيان المؤسسة ترغب في تحقيق مستوى معين من الأداء أو تحسين الأداء البيئي، ولكن افراد المؤسسة يكونوا غير قادرين على تحقيق هذا الأداء او ليس لهم مستوى من الوعي الكافي و بالتالي تتجم عنها آثار سلبية تؤدي بمخاطر على المؤسسة ومستخدمي المعلومات البيئية، ولهذا قمنا بإعداد استبيان لمجموعة من المؤسسات منها اقتصادية و عمومية و ايضا مختلطة وهذا على مستوى ولايتي الوادي و ورقلة .

وعلى هذا الأساس قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي :

المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الثالث : تحليل و مناقشة الفرضيات

المبحث الاول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

الاستبيان هو مجموعة من العبارات أو الأسئلة المتنوعة المختارة بدقة توافق نص الفرضيات الجزئية وتكون مرتبطة مع بعضها البعض للوصول إلى الهدف الذي يسعى إليه الباحث من خلال المشكلة التي يطرحها بحثه، ويرسل الاستبيان بالبريد أو باليد أو بأي طريقة أخرى إلى مجموعة من الأفراد أو المؤسسات التي أختارها الباحث لبحثه لكي يتم تعبئها ثم إعادتها للباحث، ويكون عدد الأسئلة التي يحتوي عليها الاستبيان كافية ووافية لتحقيق هدف البحث بصرف النظر عن عددها.

المطلب الأول : عرض الطريقة المستخدمة في الدراسة

من أجل تحقيق هدف الدراسة المتمثل في مدى مساهمة القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قد قمنا بتصميم استبيان الدراسة بالاستعانة ببعض المذكرات واستشارة المشرف في انجاز الاستبيان الذي يعتبر احدى أهم العناصر جمع المعلومات، ولهذا هي تشمل جميع محاور الدراسة .

اولا : مجتمع وعينة الدراسة

1. **مجتمع الدراسة :** يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة المؤسسات الاقتصادية و العمومية و المختلطة الجزائرية الصغيرة منها و الكبيرة .

2. **عينة الدراسة :** أما عينة الدراسة فقد انحصرت في مناطق ولايتي ورقلة والوادي ، وخاصة في المناطق الاقتصادية الناشطة المتواجدة خاصة في ورقلة والوادي و من بين هاته المؤسسات مؤسسة رغوة الجنوب تقرت و معمل الأجرور و الفخار جامعة..... . وقد تم تحديد عينة الدراسة وتوزيع 50 استمارة على المؤسسات الخدمية والانتاجية و المختلطة، كما هو مبين في الجدول التالي .

جدول رقم 2 : يوضح إحصائيات توزيع الاستمارات

البيان	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة
العدد	50	38	4	34
النسبة المئوية	100%	76%	08%	68%

المصدر : من إعداد الطالبات

من خلال الجدول رقم (2) و بعد عملية الفرز والتبويب و التنظيم تم الاعتماد على 50 استمارة للدراسة من بين الاستمارات الموزعة و المقدرة بـ 50 استمارة و تم استبعاد 04 استمارات ، وعدم إرجاع 12 استمارة .

ثانيا : حدود الدراسة

حدود الدراسة تمثلت بما يلي :

- **الحدود الزمانية :** ارتبطت الدراسة الميدانية و نتائجها بالوقت الذي أجريت فيها ، وذلك خلال الفترة الممتدة من اواخر شهر جويلية إلى اوائل شهر أوت 2020.
- **الحدود المكانية :** تفضلت الدراسة الميدانية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولايتي ورقلة والوادي .
- **الحدود البشرية :** اعتمدت هذه الدراسة على آراء و إجابات الإطارات و المسؤولين العاملين بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة .

ثالثا : تحديد مصادر البيانات و طريقة جمعها

تم الاستعانة في الدراسة الميدانية على مصدرين لجمع البيانات، التي لهم علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت في :

المصادر الأولية : و هي الدراسة الميدانية التي قمنا بها، والمتمثلة في توزيع استبيان الدراسة على عينة من المؤسسات الانتاجية و الخدمية و المختلطة ، بهدف تجميع المعلومات لموضوع الدراسة ، وتم تفريغها و معالجتها في برنامج إحصائي ؛

المصادر الثانوية : تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المجالات والبحوث الجامعية و بعض الدراسات السابقة التي مماثلة لبحثنا و من هذا المنطلق قمنا بتحديد و صياغة الفرضيات و من تم تحديد اسئلة المحاور الاستبيان، ومن أجل اختبار وتحليل الفرضيات استخدمنا مقياس ليكارت الثنائي و مقياس ليكارت الخماسي كما هي موضحة في الجداول التالي :

الجدول رقم 03: مقياس تحديد المعدل النسبي و الأهمية النسبية للوسط الحسابي

درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي		الأهمية النسبية لدرجات
		من	إلى	
موافق بشدة	5	4.20	5.00	درجة كبيرة جدا
موافق	4	3.40	4.19	درجة كبيرة
محايد	3	2.60	3.39	درجة متوسطة
غير موافق	2	1.80	2.59	درجة ضعيفة
غير موافق بشدة	1	1.00	1.79	درجة ضعيفة جدا

المصدر : من إعداد الطالبات

تم إنجاز هذا الجدول وفق المعيار التالي :

✓ المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى $\longleftrightarrow 5 - 1 = 4$ ؛

✓ عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الدراسة)؛

✓ طول الفئة = $5 \div 4 = 0.8$ (المدى على اكبر قيمة في المقياس)

إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى هذه الخلية، وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات و الأهمية النسبية لها كما هو مبين في الجدول السابق، و حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وتبويب الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب تكرار الإجابات المختلفة و ما تعلق بها من النسب المئوية و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، كما تم حساب قيمة إحصائية ستودنت من أجل الحكم على معنوية المتوسطات الحسابية الملحق رقم 5 .

المطلب الثاني : الادوات المستعملة في الدراسة

نوضح من خلال هذا المطلب الأدوات المستخدمة في تحليل الدراسة الميدانية وطرق جمع البيانات والبرامج المستعملة في المعالجة الإحصائية .

اولا : الأداة المستعملة في الدراسة

1. مرحلة إعداد استمارة الاستبيان

تم تصميم أسئلة استمارة الاستبيان وفقا للإشكالية المطروحة بصفة بسيطة وواضحة بحيث تكون قابلة للفهم من قبل المستجوبين، وهذا سعيا لجمع المعلومات للإجابة عن الفرضيات للوصول إلى أهداف الدراسة، مع مراعاتنا إلى ترتيب المحاور بما يناسب مع ترتيب فرضيات الدراسة، وهذا يؤدي إلى رفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة، وعلى هذا الأساس قد تم بناء الاستبيان عبر عدة المراحل التالية :

- ❖ تجميع المعلومات من الدراسات و البحوث الجامعية السابقة؛
- ❖ إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية بناء على استبيان أولي؛
- ❖ تعديل الاستبيان الأولي و التشاور مع المشرف؛
- ❖ عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة؛
- ❖ استخراج الاستبيان في شكله النهائي؛
- ❖ توزيع الاستبيان على أفراد العينة.

2. خطوة توزيع استمارة الاستبيان

بعد اتمام بناء وإعداد استمارة الاستبيان والتحكيم عليها من طرف المحكمين والمشرف، وبعده تأتي مرحلة توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة، وبهدف نشر أكبر عدد من الاستمارات اتبعنا ما يلي :

- الاتصال المباشر بالمؤسسات الصناعية و العمومية بغية التوضيح و ابعاد الغموض، و ربح الوقت ؛
- محاولة توزيع اكثر من استمارة في المؤسسة الواحدة حسب حجمها ؛
- التوزيع عن طريق الانترنت .

ثانيا : أقسام استمارة الاستبيان

تم تقسيم هيكل استمارة الاستبيان إلى :

القسم الاول : وقد تضمن أسئلة شملت البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة، المتمثلة في المؤهل العلمي و التخصص الوظيفة والخبرة المهنية، ومعلومات عن المؤسسة محل الدراسة المتمثلة في حجم ونوعية و ملكية المؤسسة .

القسم الثاني : وقد تضمن الأسئلة الخاصة بالدراسة للإجابة عليها وتمثلت في أربعة محاور بمجموع 26 سؤال بهدف الاجابة على الإشكالية المطروحة وهي كما يلي:

المحور الأول : خصص لواقع الالتزام بقياس والافصاح عن التكاليف البيئية (الإجابة بنعم أولا) ويضم خمسة (05) عبارات؛.

المحور الثاني : خصص للوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية (الإجابة تكون وفق سلم ليكرث الخماسي) و يضم سبعة (07) عبارات؛

المحور الثالث : خصص للوعي بأهمية الإفصاح عن التكاليف البيئية ، و يضم سبعة (07) عبارات؛

المحور الرابع : خصص للوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي ، و يضم سبعة (07) عبارات.

عند صياغة هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار الجانب النظري، وجميع المتطلبات المتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون جميع الأسئلة واضحة وسهلة للمجيبين في عينة محل الدراسة.

ثالثا : صدق وثبات الاستبيان

✓ **هدف الاستبيان :** بعد اتمام عملية إعداد استمارة الاستبيان التي تم عرضها على الاستاد المشرف للاطلاع عليها، ومن تم تقديمها إلى مجموعة من المؤسسات .

✓ قياس ثبات الاستبيان: قمنا باستخدام مقياس ألفا كرومباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان و فقرته حيث يؤخذ هذا المعامل قيم من بين 1.0 فكلما كانت قيمة المعامل اقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات.

المبحث الثاني : عرض تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

بعد عملية استرجاع الاستثمارات وفرز الاستثمارات الصحيحة والصالحة للدراسة تم تفريغها في برنامج spss22، ومن أجل التحليل والمناقشة، سوف نعمل على عرض جميع النتائج المتحصل عليها والخاصة بعينة الدراسة.

المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة الميدانية

خصص هذا المطلب لتحليل الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة محل الدراسة، المتمثلة في المستوى التعليمي والمركز الوظيفي والخبرة المهنية و التخصص هذه معلومات تخص الموظف، أما المعلومات التي تخص المؤسسة فهي حجم ونوع وملكية المؤسسة، نظراً لعلاقتها ببقية الدراسة، و بالتالي سوف نعرضها كما جاءت في استمارة الاستبيان؛

اولاً: تحليل البيانات الوظيفية و الشخصية

قمنا بإعداد جداول مبسطة لعرض الخصائص الشخصية و الوظيفية لعينة الدراسة، و التي لها علاقة بالدراسة، كما هو موضح بالجدول و الاشكال الاتية :

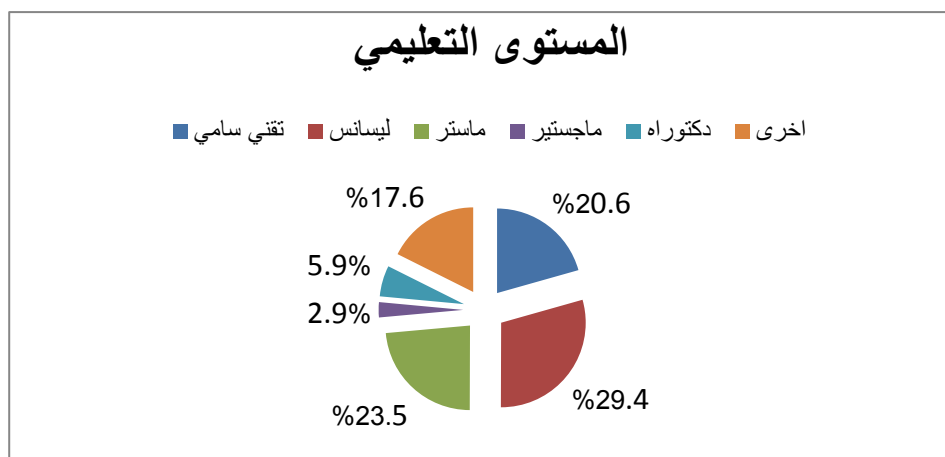
1. تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

الجدول رقم 4: توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
تقني سامي	07	%20.6
ليسانس	10	%29.4
ماستر	08	%23.5
ماجستير	01	%2.9
دكتوراه	02	%5.9
اخرى	06	%17.6
المجموع	34	100%

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

الشكل رقم 4: توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر : من أعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

نلاحظ من خلال الجدول (رقم 4) أن النسبة الأكبر كانت من نصيب حاملي شهادة ليسانس و المقدرة ب 29.4%، و يليها الماستر بنسبة 23.5%، في حين احتلت المراتب الأخيرة كلا من الدكتوراه بنسبة 2.9% والماجستير بنسبة 5.9%، أما المراتب المتوسطة كانت من نصيب حاملي شهادة تقني سامي بنسبة 20.6% ومستويات أخرى بنسبة 17.6%، و لهذا نستنتج ان اغلبية الموظفين لهم المستوى التعليمي ليسانس، و الشكل في الاعلى يوضح ذلك الملحق رقم 9.

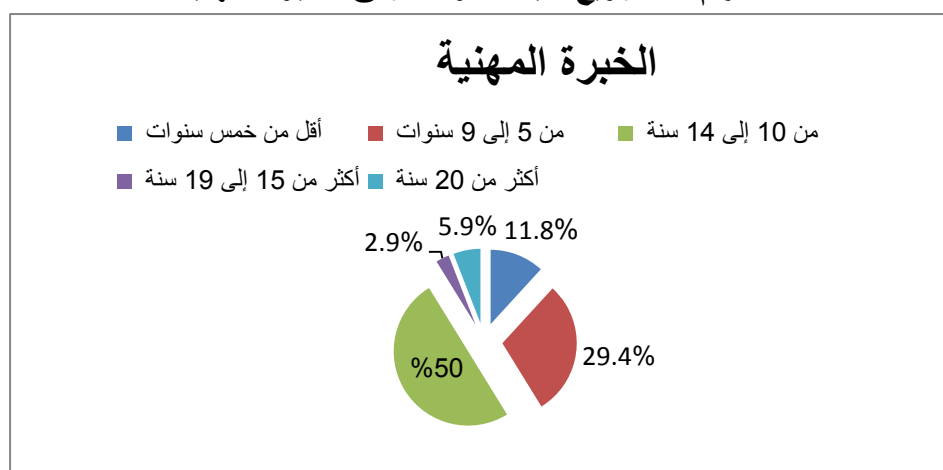
2. تحليل خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم 5: توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
11.8%	4	أقل من خمس سنوات
29.4%	10	من 5 إلى 9 سنوات
50.0%	17	من 10 إلى 14 سنة
2.9%	1	أكثر من 15 إلى 19 سنة
5.9%	2	أكثر من 20 سنة
100%	34	المجموع

المصدر : من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

الشكل رقم 5 : توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية



المصدر : من اعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

نلاحظ من خلال الجدول (رقم 5) أن النسبة الأكبر كانت من نصيب أصحاب ذوي الخبرة من 10 سنوات إلى 14 سنة المقدرة بـ 50.0%، و يليها الخبرة المهنية من 5 إلى 9 سنوات بنسبة 29.4% في حين احتلت المراتب الأخيرة كلا من الخبرة أكثر من 20 سنة بنسبة 5.9% والخبرة من 15 إلى 19 سنة بنسبة 2.9%، أما المرتبة المتوسطة كانت من نصيب أصحاب ذوي الخبرة أقل من خمس سنوات بنسبة 11.8%، و لهذا نستنتج ان اغلبية الموظفين في المؤسسات دراسة محل اصحاب ذوي الخبرة المهنية من 10 سنوات إلى 14 سنة، والشكل في الأعلى يوضح ذلك الملحق رقم 9.

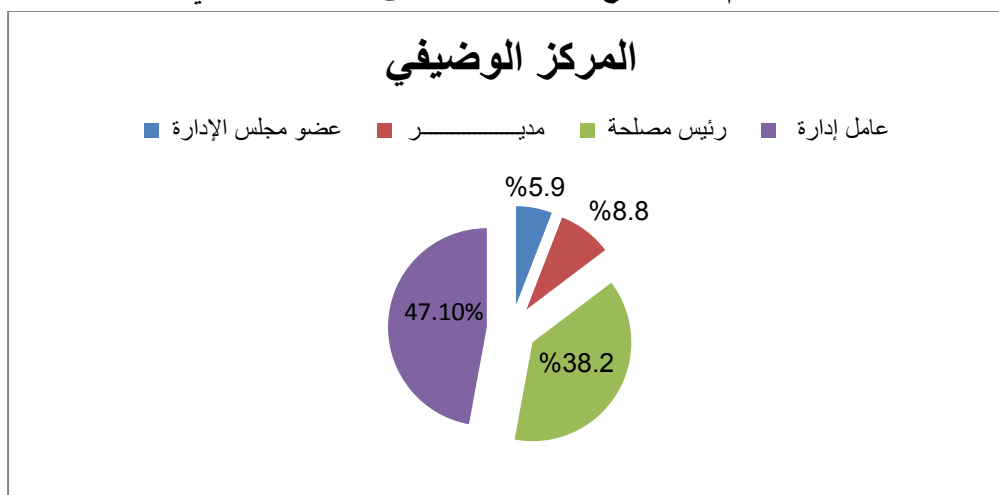
3. تحليل خصائص عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

الجدول رقم 6: توزيع عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
5.9%	2	عضو مجلس الإدارة
8.8%	3	مدير
38.2%	13	رئيس مصلحة
47.1%	16	عامل إدارة
100%	34	المجموع

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

الشكل رقم 6: توزيع عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي



المصدر : من أعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

نلاحظ من الجدول (رقم 6) أن النسبة الأكبر كانت من نصيب عامل إدارة المقدرة بـ 47.1%، و يليها رئيس مصلحة بنسبة 38.2% في حين احتل المرتبة الأخيرة عضو مجلس الإدارة بنسبة 5.9%، أما المرتبة المتوسطة كانت من نصيب المدير بنسبة 8.8%، و لهذا نستنتج ان رئيس المصلحة هو القائم بعملية محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسة، و الشكل في الأعلى يوضح ذلك.

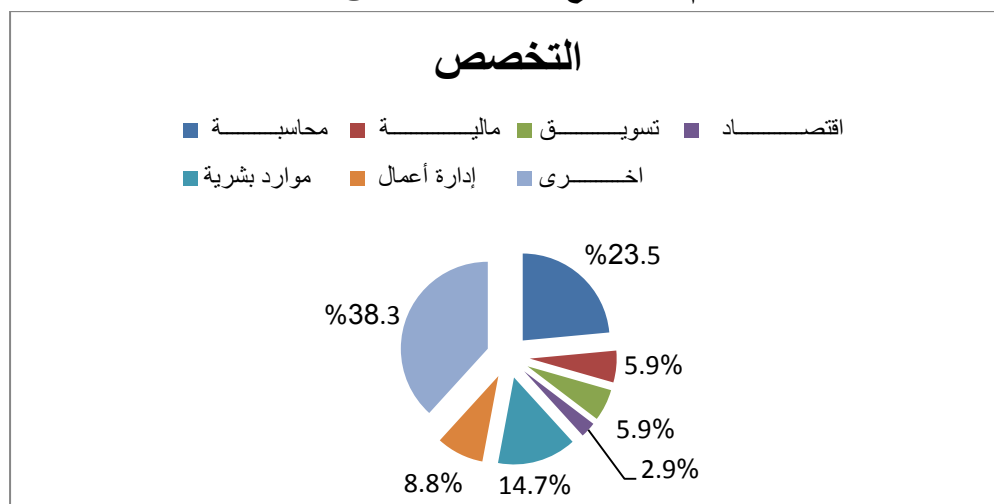
4. تحليل خصائص عينة الدراسة حسب التخصص

الجدول رقم 7: توزيع عينة الدراسة وفق التخصص

النسبة المئوية	التكرار	البيان
23.5%	8	محاسبة
5.9%	2	مالية
5.9%	2	تسويق
2.9%	1	اقتصاد
14.7%	5	موارد بشرية
8.8%	3	إدارة أعمال
38.2%	13	اخرى
100%	34	المجموع

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

الشكل رقم 7 : توزيع عينة الدراسة وفق التخصص



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

نلاحظ من الجدول (رقم 7) أن المركز الاول في النسب هم أصحاب التخصصات الأخرى مثل استغلال بترولي وتخصص أشغال البناء وغيرها بنسبة مقدرة ب 38.2%، ويليهما تخصص محاسبة بنسبة 23.5%، وبعدها تخصص موارد بشرية بنسبة 14.7%، أما التخصصات مالية وتسويق وإدارة أعمال فهي بنسب متقاربة من 5.9% إلى 8.8%، احتل المرتبة الأخيرة تخصص الاقتصاد بنسبة مئوية 2.9%، ولهذا نستنتج ان التخصصات الأخيرة لها النصيب الأكبر في المؤسسات الاقتصادية، والشكل في الأعلى يوضح ذلك الملحق رقم 9.

ثانيا: تحليل المعلومات عن المؤسسة

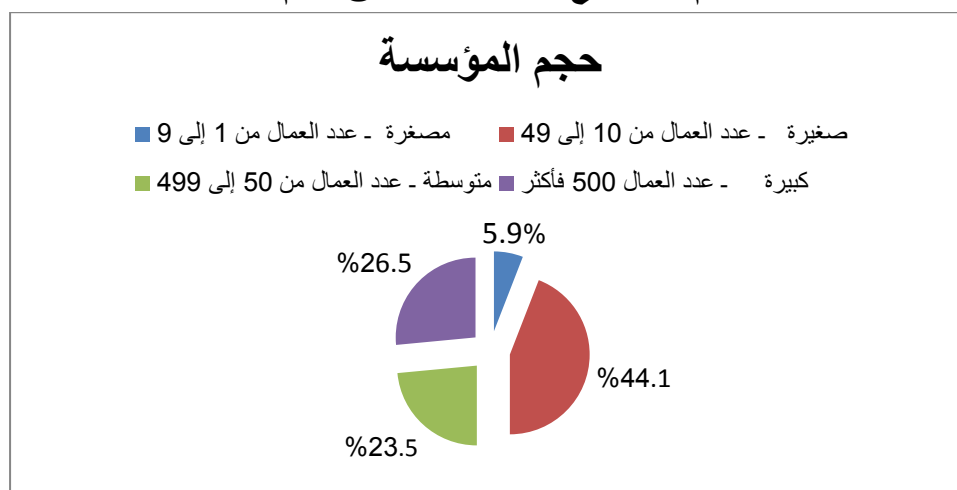
1. تحليل خصائص عينة الدراسة حسب حجم المؤسسة

الجدول رقم 8: توزيع عينة الدراسة وفق حجم المؤسسة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
مصغرة . عدد العمال من 1 إلى 9	2	5.9%
صغيرة . عدد العمال من 10 إلى 49	15	44.1%
متوسطة . عدد العمال من 50 إلى 499	8	23.5%
كبيرة . عدد العمال 500 فأكثر	9	26.5%
المجموع	34	100.0%

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 22

الشكل رقم 8: توزيع عينة الدراسة وفق حجم المؤسسة



المصدر: من أعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

قسم حجم المؤسسة إلى اربعة فئات وتحصلت الفئة الثانية الصغيرة على أعلى نسبة مقدرة ب 44.1%، وتليها المؤسسات الكبيرة التي عدد عمالها أكثر من 500 بنسبة 26.5%، وبعدها مباشرة المؤسسات المتوسطة بنسبة 23.5% وفي الأخير المؤسسات المصغرة ب 5.9%، والشكل في الأعلى يوضح ذلك الملحق رقم 9

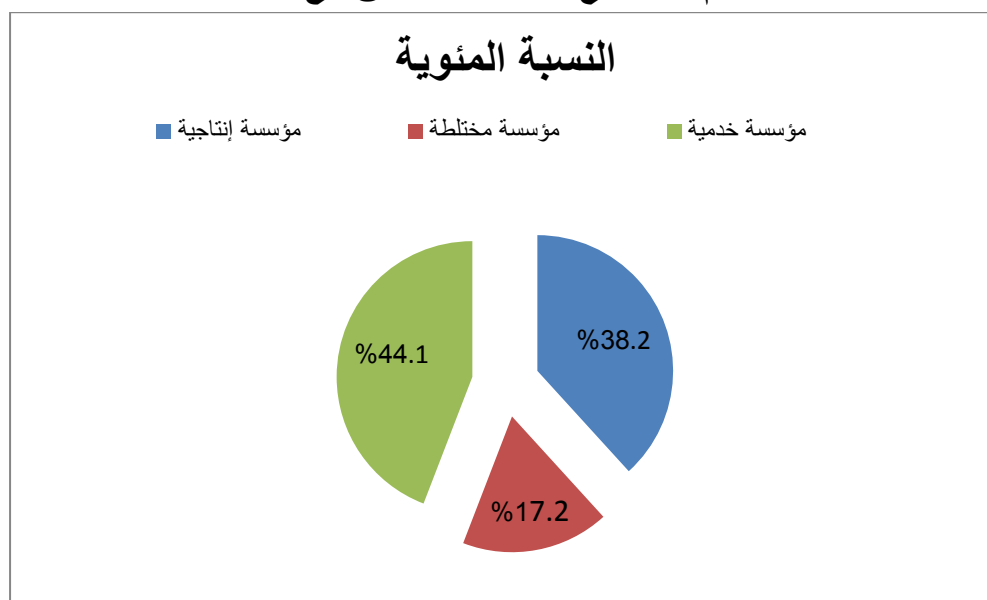
2. تحليل خصائص عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة

الجدول رقم 9: توزيع عينة الدراسة وفق نوع المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
38.2%	13	مؤسسة إنتاجية
17.6%	6	مؤسسة مختلطة
44.1%	15	مؤسسة خدمية
100.0%	34	المجموع

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

الشكل رقم 9: توزيع عينة الدراسة وفق نوع المؤسسة



المصدر : من أعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

نلاحظ من الجدول (رقم 9) أن نسبة المؤسسات الخدمية بلغ نسبة 44.1%، في حين بلغت نسبة المؤسسات الإنتاجية 38.2% و نسبة المؤسسات المختلطة 17.6% في العينة المعنية، والشكل البياني في الأعلى يوضح ذلك الملحق رقم 9.

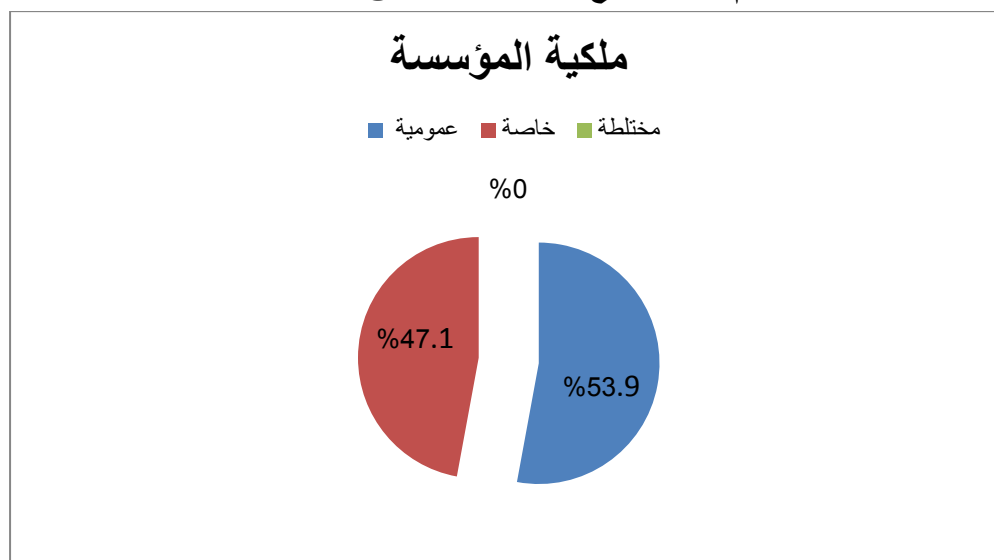
3. تحليل خصائص عينة الدراسة حسب ملكية المؤسسة

الجدول رقم 10: توزيع عينة الدراسة وفق ملكية المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
52.9%	18	عمومية
47.1%	16	خاصة
00%	00	مختلطة
100%	34	المجموع

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

الشكل رقم 10 : توزيع عينة الدراسة وفق ملكية المؤسسة



المصدر: من أعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

نلاحظ من الجدول (رقم 10) أن نسبة المؤسسات العمومية احتلت المرتبة الاولى في عينة الدراسة بنسبة مقدرة بـ 52.9 %، في حين بلغت نسبة المؤسسات الخاصة 47.1% و نسبة المؤسسات المختلطة معدومة في العينة المعنية، و الشكل في الأعلى يوضح ذلك الملحق رقم 9 .

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاتساق الداخلي لمحاو الدراسة

من أجل القيام بهذه الدراسة فقد قمنا أولاً بدراسة صدق وثبات الاستبيان عن طريق التحكيم ثم حساب معامل (ألفا كرومباخ)، وكذلك حساب الاتساق الداخلي لمختلف محاور الاستبيان.

أولاً: صدق و الاتساق الداخلي لمحاو الاستبيان

وهنا اعتمدنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية

1. **الصدق الظاهري :** تم عرض الاستبيان في صورته الأولى على بعض الدكاترة المتخصصين ومن لهم خبرة واطلاع في مجال المحاسبة من أجل الاسترشاد بآرائهم حول العبارات التي تضمنها الاستبيان، بالإضافة إلى عرض الاستبيان كذلك على دكاترة متخصصين في الإحصاء من أجل أن يكون مناسباً للدراسة الإحصائية وللوصول من خلاله إلى نتائج تجيب على الإشكالية المطروحة وقد أخذنا بآراء ونصائح المحكمين حيث تم حذف بعض الفقرات، كما تم تعديل فقرات أخرى، حتى تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

2. **الصدق البنائي :** بالإضافة إلى الصدق الظاهري فقد قمن الطالبات بالتحقق من صدق الأداة من خلال التحقق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة وذلك بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارة وجميع عبارات الاستبيان وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

الجدول رقم 11: الارتباط بين عبارات المحور الاول مع إجمالي المحور.

العبارات	1	2	3	4	5
معامل بيرسون	0.823	0.826	0.781	0.698	0.419
مستوى المعنوية	0.00	0.00	0.00	0.00	0.014

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22 .

من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية مع إجمالي المحاور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدى فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.823 إلى 0.826 والتي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى عبارتين فقط كانت قيمة معاملات الارتباط فيها متوسطة، لكن تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور (الملحق رقم 2) .

الجدول رقم 12: الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل بيرسون	0.702	0.737	0.524	0.557	0.775	0.770	0.698
مستوى المعنوية	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور الوعي بأهمية القياس للتكاليف البيئية مع إجمالي المحاور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدى فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.524 إلى 0.775 والتي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى عبارتين فقط كانت قيمة معاملات الارتباط فيها متوسطة 0.524 و 0.557، لكن تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور (الملحق رقم 2) .

الجدول رقم 13: الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل بيرسون	0.754	0.808	0.831	0.800	0.840	0.844	0.646
مستوى المعنوية	0.00	00.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور الوعي بأهمية الافصاح للتكاليف البيئية مع إجمالي المحاور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدى فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.646 إلى 0.844 والتي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى عبارة واحدة فقط كانت قيمة معاملات الارتباط فيها متوسطة 0.646، لكن تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور (الملحق رقم 2).

الجدول رقم 14: الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل بيرسون	0.776	0.811	0.781	0.641	0.632	0.801	0.720
مستوى المعنوية	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

المصدر: من أعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

من خلال الجدول رقم (14) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي مع إجمالي المحاور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدى فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.632 إلى 0.811 و التي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى عبارة واحدة فقط كانت قيمة معاملات الارتباط فيها متوسطة 0.632، لكن تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور. (الملحق رقم 2).

ثانيا: ثبات أداة القياس

من أجل حساب وتقييم ثبات أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان تم استخدام معامل (ألفا كرومباخ)، ومن ثم حساب معامل الصدق حيث تم عرض نتائجها كما يلي:

جدول رقم 15: معامل الصدق و الثبات لمحاور الاستبيان

المتغيرات	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ	معامل الصدق
واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية	5	0.647	0.804
الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	7	0.806	0.897
الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية	7	0.899	0.948
الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي	7	0.860	0.927
الاستبيان الكلي	26	0.803	0.894

المصدر : من إعداد الطالبات ، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (15) نلاحظ أن قيمة ألفا كرومباخ بالنسبة لمحور واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية بلغت نسبته 64.7% و هذه تعتبر أقل نسبة لمعامل (ألفا كرومباخ) بالنسبة إلى بقية المحاور في و هذا يدل على عدم ثبات فقرات هذا المحور، أما فيما يتعلق بمحور الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية فقد بلغت نسبته 80.6% و هي تعتبر نسبة جيدة لمعامل (ألفا كرومباخ) بالنسبة لبقية المحاور مما دل ذلك على ثبات فقرات هذا المحور أيضا، أما فيما يتعلق بالمحور الثالث الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية فقد كانت نسبته 89.9% و هي تعتبر نسبة جد مقبولة أيضا، أما بالنسبة للمحور الأخير المتعلق الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي فقد كانت نسبته 86.00% و هي نسبة جيدة أيضا، بالنسبة لإجمالي المحاور فقد بلغت نسبته 80.3% و هي نسبة جيدة مما دل على ثبات إجمالي فقرات هذا الاستبيان ويمكن الاعتماد عليه في هذه الدراسة الملحق رقم 2 .

المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان.

سنتطرق إلى عرض و تحليل جميع نتائج الدراسة:

أولاً: التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة.

يعتبر هذا الجزء مهم جدا في تحديد نوع التحليل الذي سوف نعتمده في باقي الدراسة والتحليل الإحصائي، كونه يحدد للباحث الطريق الذي سوف يعتمده في استعمال الطرق المعلمية، وتجدر الإشارة إلى انه هناك شيئين أساسيين في هذا الإطار والمتعلقة أساسا بالدراسة.

تعتبر مختلف المتغيرات المتمثلة في إجابات المبحوثين حول مختلف فقرات الاستبيان رتبته كونها تراوحت بين موافق بشدة إلى غير موافق بشدة والتي تم إعطاؤها أوزان نسبية تراوحت بين 1 و 5.

عموماً فإن هذا النوع من الدراسة المعتمدة على الاستبيان والتي تركز على تحليل ليكارت تكون غير خاضعة للتوزيع الطبيعي والذي سوف نبينه كالتالي وفق اختبار كولمغوروف سميرو نوف و الذي كان كالتالي :

1. فرضيات الاختبار:

H0 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي.

H1 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

2. دالة الاختبار : وهي مبنية الجدول التالي:

تم الاعتماد على إحصائية شايبرو لأنها تبين أن كل المحاور تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول رقم 16: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور

رقم المحور	إحصائية K . S	مستوى الدلالة Sig	الملاحظة
المحور الثاني	0.163	0.023	توزيع طبيعي
المحور الثالث	0.095	*0.200	توزيع طبيعي
المحور الرابع	0.135	0.121	توزيع طبيعي

المصدر : من إعداد الطالبات ، بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss22

يلخص هذا الجدول بدوره نتائج اختبار التوزيع الطبيعية بالاعتماد على إحصائية كولمغوروف سميرونوف مع القيمة الاحتمالية الخاصة وهذا حسب كل محور على حدا لإجابات المستجوبين، ثم لكل مجموع المحاور والتي كانت تخص كل من واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية ، والوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، والوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، والوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي ، معوقات التي تحول دون تطبيق القياس و الافصاح المحاسبي ، ويليهما في الأخير قيم توزيع الاختبار التوزيع الطبيعي لجميع المحاور ككل؛(الملحق رقم 4).

تلخيص نتائج الاختبار:

❖ بالنسبة لمحور الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية البديلة H0 التي تقول بان إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛

❖ بالنسبة لمحور الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية البديلة H0 التي تقول بان إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي؛

❖ بالنسبة لمحور الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية البديلة H_0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع للتوزيع الطبيعي.

وبالتالي فإننا سوف نعتمد الطرق العملية في الدراسة الإحصائية، ومن أهم الاختبارات العملية التي سوف نستخدمها هي اختبار ستودنت.

ثانياً: نتائج و آراء العينة لكل المحاور؛

حتى تكون النتائج دقيقة و واضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول و بوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، و تم حساب تكرارات الإجابات المختلفة و ما تعلق ا من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي و حسب اقل قيمة للتشتت و الذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي، كما تم حساب قيمة إحصائية ستودنت ⁹⁰، والتي تستعمل في الطرق العملية.

1. نتائج آراء العينة حول المحور الاول :واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية

من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية المؤسسات عينة الدراسة ، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور و التي كان عددها 5، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة مع قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لها من أجل اعطاء صورة وصفية عن استجابات عينة الدراسة.

الجدول رقم17: مختلف نتائج آراء العينة حول واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية

عبارات المحور الاول	الاستجابات		النسبة المئوية	
	نعم	لا	نعم	لا
1س1	25	9	73.529	26.470
2س1	23	11	67.647	32.352
3س1	25	9	73.529	26.470
4س1	25	9	73.529	26.470
5س1	1	25	2.941	73.470

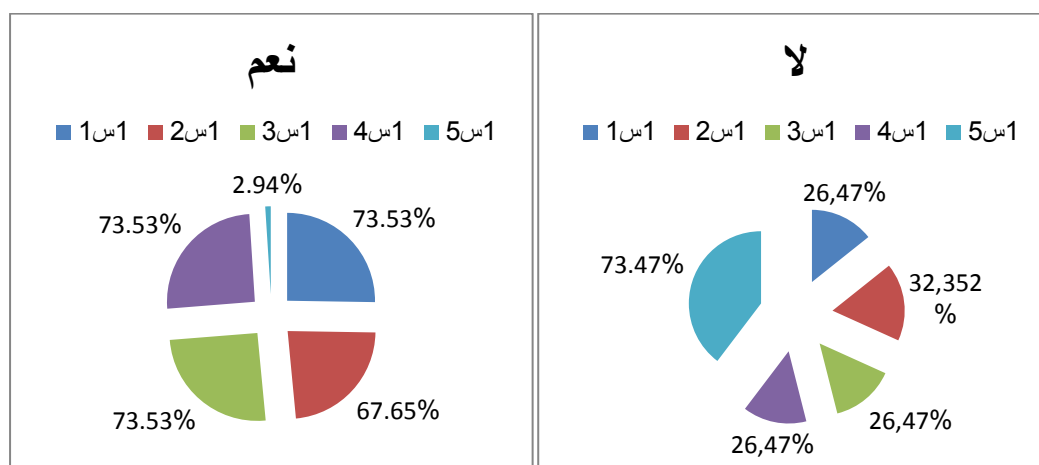
المصدر : من إعداد الطالبات ، بالاعتماد على مخرجات برنامج spss22

⁹⁰ تعتمد هذه الإحصائية في تقييم معنوية المتوسطات على قيمة المتوسط التي تساوي في المقياس الخماسي 3، و يتم المقارنة مع تلك القيمة كالتالي:

H_0 : القيمة المتوسط تساوي 3، وهذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين لها معنوية إحصائية .

H_1 : قيمة المتوسط تختلف عن 3، وهذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين ليس لها معنوية إحصائية .

شكل رقم 11: مختلف نتائج آراء العينة حول واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية



المصدر : من أعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel

يوضح الجدول (رقم 17) أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول واقع الالتزام بقياس والافصاح عن التكاليف البيئية ، بالإضافة إلى النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور مما يعطي صورة عن وجود توافق بين مختلف الاجابات من عدمه، وهنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

بالنسبة لمختلف فقرات واقع الالتزام بقياس والافصاح عن التكاليف البيئية : بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 5، نلاحظ أن النسب المئوية في العمود الاول "نعم" قد تراوحت بين 67.647 و 73.529 ، و منه فأن أغلبية النسب كبيرة يعني أن معظم عبارات المحور مقبولة، ماعد نسبة العبارة الخامسة فهي ضعيفة جدا قدرت ب 2.941 أي أنها مرفوضة، و هذا ما يعكسه العمود الثاني "لا" حيث نجد جل النسب ضعيفة تراوحت بين 26.470 و 32.352 وهذا ما يثبت قبولهم، ماعد العبارة (5) فهي مرتفعة بنسبة 73.470 و هذا ما يثبت رفضها.

بعد التطرق الى مختلف العبارات للمحور الاول المتعلقة بواقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات عينة الدراسة، سيتم التطرق هنا الى اجمالي عبارات المحور من خلال النسب الى جانب القيمة الاحتمالية لاختبار ستودنت لها من خلالها نقبل أو نستبعد الفرضية محل المناقشة، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم 18: اجمالي محور نتائج آراء العينة حول واقع الالتزام بقياس والافصاح عن التكاليف البيئية

المحور	نعم	لا
واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية	58.235	37.046

المصدر : من إعداد الطالبات ، بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه فان الإجابات بنعم كانت نسبتها 58.235 و التي من خلالها يمكن اعتبار أن: هناك واقع الالتزام بقياس والافصاح عن التكاليف البيئية درجة متوسطة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين، أما إجابات لا كانت بنسبة 37.046 وهي نسبة منخفضة، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على تلك الدرجة المنخفضة في المؤسسات محل الدراسة.

ملخص القول هنا فإننا نقبل الفرضية الأولى التي تقول هناك درجة منخفضة من الالتزام بالقياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

2. آراء العينة حول الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات عينة الدراسة، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور و التي كان عددها 7، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات.

الجدول رقم 19: آراء العينة حول الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

الأهمية النسبية	المؤشرات الاحصائية		الاستجابات					عبارات المحور الثاني
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
درجة كبيرة	0.904	3.970	0	2	8	13	11	2س1
درجة كبيرة	0.844	4.117	2	0	4	16	12	2س2
درجة كبيرة	0.844	4.114	0	2	4	16	12	3س2
درجة كبيرة	0.988	3.588	0	7	5	17	5	4س2

2س5	10	12	6	4	2	3.705	1.194	درجة كبيرة
2س6	9	13	9	3	0	3.823	0.936	درجة كبيرة
2س7	9	14	8	3	0	3.852	0.925	درجة كبيرة

المصدر : من إعداد الطالبات ، بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss22.

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور ، بالإضافة إلى ذلك فقد تم حساب القيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت و التي من خلالها نحسب معنوية اتجاه إجابات المبحوثين من عدمه، و من الجدول نجد أن القيمة الأكبر من نصيب 2س2 ب 4.117، ويليهما 4.114 للسؤال الثالث و في الأخير 2س4 ب 3.588 نلاحظ أنها قيم متقاربة و بدرجة كبيرة، و هنا سوف نوضح إجمالي النتائج في الجدول التالي :

الجدول رقم 20: إجمالي محور النتائج آراء العينة حول الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	sig	الأهمية النسبية
الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	3.881	0.648	7.928	0.00	درجة كبيرة

المصدر : من إعداد الطالبات ، بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss22

بالنسبة لمختلف فقرات محور واقع الالتزام بقياس و الافصاح عن التكاليف البيئية : بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت في هذا المحور التي كان عددها 7، و من خلال الجدول أعلاه فان المتوسط الحسابي كانت قيمته 3.881 و التي من خلالها يمكن اعتبار أن هناك درجة كبيرة من الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين و التي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.648 و التي تعبر على التشتت الغير كبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على توفر تلك الدرجة الكبيرة من الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة، كما أن القيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت 0.000 وهي اقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين (الملحق رقم 6).

ملخص القول منا فإننا نقبل الفرضية الثانية التي تقول هناك درجة كبيرة من الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة عند مستوى المعنوية 5%.

3 . آراء العينة حول الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية:

من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات عينة الدراسة، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي على مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور و التي كان عددها 7، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب التكرارات إجابات أفراد العينة مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات.

جدول رقم 21: آراء العينة حول الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

الأهمية النسبية	النسبة المئوية		الاستجابات					عبارات المحور الثالث
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
درجة كبيرة	1.011	3.647	0	6	7	14	7	3س1
درجة كبيرة	0.992	3.500	0	7	8	14	5	3س2
درجة كبيرة	0.981	3.647	0	5	9	13	7	3س3
درجة كبيرة	1.133	3.558	1	6	8	11	8	3س4
درجة كبيرة	1.104	3.588	1	6	6	14	7	3س5
درجة كبيرة	1.059	3.705	1	4	7	14	8	3س6
درجة كبيرة	0.988	3.411	1	4	14	10	5	3س7

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ، بالإضافة إلى النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور، بالإضافة إلى ذلك فقد تم حساب القيمة الاحتمالية لإحصائية سيودنت و التي من خلالها نحسب معنوية اتجاه إجابات المبحوثين من عدمه، نجد في الجدول أن النسبة الأكبر كانت من نصيب الفقرة السادسة بمتوسط 3.705، ويلها الفقرة الاولى و الثالثة بمتوسط 3.647 ، وبدرجة كبيرة و هنا سوف نعرض إجمالي النتائج في الجدول التالي(الملحق رقم 6) :

الجدول رقم 22 : إجمالي محور النتائج آراء العينة حول الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	sig	الأهمية النسبية
الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية	3.579	0.820	4.118	0.00	درجة كبيرة

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

بالنسبة لمختلف فقرات محور الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية : بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي عددها 7، ومن خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمته 3.579 و التي من خلالها يمكن اعتبار أن هناك درجة كبيرة لوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات الباحثين و التي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.820 و التي تعبر على التشنت كبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك إجماع من طرف المستجوبين على لوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة، كما أن القيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت 0.000 وهي اقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين.

ملخص القول هنا فإننا نقبل الفرضية الثالثة التي تقول هناك درجة كبيرة من الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

3. آراء العينة حول الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي:

من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي في المؤسسات عينة الدراسة، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور و التي كان عددها 7، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات.

جدول رقم 23: آراء العينة حول الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي:

الأهمية النسبية	المؤشرات الاحصائية		الاستجابات					عبارات المحور الرابع
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
درجة كبيرة	1.159	3.441	0	6	7	14	7	1س4
درجة كبيرة	1.079	3.529	0	7	8	14	5	2س4
درجة كبيرة	1.093	3.676	0	5	9	13	7	3س4
درجة كبيرة	0.879	3.882	1	6	8	11	8	4س4
درجة كبيرة	1.011	3.647	1	6	6	14	7	5س4
درجة كبيرة	0.913	3.794	1	4	7	14	8	6س4
درجة كبيرة	0.977	3.794	1	4	14	10	5	7س4

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول الوعي بأهمية الأداء البيئي، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور، بالإضافة إلى ذلك فقد تم حساب القيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت و التي من خلالها نحسب معنوية اتجاه إجابات المبحوثين من عدمه، نلاحظ أن المتوسط الأكبر من تنصيب العبارة الرابعة بـ 3.882 ، ويلها السادسة والسابعة بمتوسط 3.794، وفي الأخير العبارة الاولى، وهنا سوف نعرض إجمالي النتائج في الجدول التالي :

الجدول رقم 24: إجمالي محور النتائج أراء العينة حول الوعي بأهمية الأداء البيئي

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	sig	الأهمية النسبية
الوعي بأهمية الأداء البيئي	3.680	0.752	5.273	0.00	درجة كبيرة

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

بالنسبة لمختلف فقرات محور الوعي بأهمية الأداء البيئي: بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي عددها 7، ومن خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمته 3.680 و التي من

خلالها يمكن اعتبار أن هناك درجة كبيرة لوعي بأهمية الأداء البيئي بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين و التي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.752 و التي تعبر على التشتت كبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك إجماع من طرف المستجوبين على لوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة، كما أن القيمة الاحتمالية لإحصائية سيودنت 0.000 وهي اقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين.

ملخص القول هنا فإننا نقبل الفرضية الرابعة التي تقول هناك توفر درجة كبيرة من الوعي بأهمية تقييم الأداء البيئي محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

4. دراسة تأثير القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في الأداء البيئي

أ . دراسة الارتباط بين القياس و الافصاح البيئي و الأداء البيئي

الجدول الموالي معاملا الارتباط بين القياس و الافصاح البيئي كمتغيرات مستقلة و الاداء البيئي كمتغير تابع(الملحق رقم 8).

الجدول رقم 25 : معامل الارتباط بين القياس البيئي و الأداء البيئي

المتغيرات المستقلة	الأداء البيئي	مستوى الدلالة Sig
الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	0.716	0.00
الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية	0.576	0.00
الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي	1	0.00

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

يظهر في الجدول أعلاه معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع إذ بين أن هناك علاقات ارتباط معنوية متوسطة بين المتغيرات، حيث نجد أن :

- علاقة الارتباط التي بين الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والأداء البيئي معنوية متوسطة بلغت 0.716 وهذا يعني أن هناك وعي بأهمية القياس البيئي لدى موظفي المؤسسات الاقتصادية لولايتي الوادي و ورقلة في تحسين الأداء البيئي.
- علاقة الارتباط التي بين الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية والأداء البيئي معنوية متوسطة بلغت 0.576 وهذا يعني أن هناك وعي بأهمية الافصاح البيئي لدى موظفي بعض المؤسسات الاقتصادية لولايتي الوادي و ورقلة في تحسين الأداء البيئي.

- علاقة الارتباط التي بين الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي والأداء البيئي معنوية قوية جداً بلغت 1 وهذا يعني أن هناك وعي بأهمية متابعة الأداء البيئي لدى موظفي المؤسسات الاقتصادية لولايته الوادي و ورقلة في تحسين الأداء البيئي.

ب. تحليل أثر الانحدار: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحور الرابع الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي

الجدول رقم 26: تحليل تباين لنموذج لمساهمة القياس و الافصاح البيئي في تحسين الاداء البيئي

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	معامل الارتباط	معامل التحديد	F	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	10.203	2	0.739	0.546	18:620	0.00
البواقي	8.493	31				
الاجمالي	18.696	33				

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من الجدول رقم (26) نلاحظ أن معامل الارتباط وهذا يدل على وجود ارتباط بين المتغيرين، أي أن هناك علاقة متوسطة بين القياس و الافصاح البيئي و الأداء البيئي، كما نلاحظ أن معامل التحديد هو 0.546، وهو يتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، هذا يعني أن 54.6% من أن التقدم في درجة الوعي في القياس و الافصاح البيئي تعود بالإيجاب على الأداء البيئي، وهذا حسب المعادلة التالية :

الأداء البيئي = $0.671 + 0.326$ القياس البيئي + 0.209 الافصاح البيئي، في حين قدرت معنوية النموذج اجمالاً وفق معنوية إحصائية F بـ 0.00 وهي أقل من 0.05 ، مما يدل على قدرت النموذج على التنبؤ

ولتعرف على ما إذا للقياس والافصاح المحاسبي البيئي تأثير على تحسين الأداء البيئي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) تم الاعتماد على الانحدار البسيط وبعد اختبار التباين .

الجدول رقم 27 : معاملات الانحدار الخطي البسيط للتحسين الأداء البيئي

النموذج	المعاملات	T المحسوبة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة Sig
القياس البيئي	0.671	3.822	0.739	0.001
الافصاح البيئي	0.209	1.506		0.142

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من الجدول الأخير وجدنا أن مستوى دلالة الاختبار اقل من مستوى المعنوية (0.05) يعني وجود دلالة إحصائية لمساهمة القياس و الافصاح في تحسين الأداء البيئي، ونلاحظ أن القيمة الإحصائية لاختبار t للقياس البيئي قدرت ب 3.822، و هي أكبر من T الجدولية التي بلغت 0,582 وهذا يدل على أن هناك أثر بين القياس البيئي و تحسين الأداء البيئي و بلغت قيمة B 0.671، كما أن القيمة الإحصائية لاختبار t للإفصاح البيئي تساوي 1.506 و وهذا يدل على أن هناك أثر بين الافصاح البيئي و تحسين الأداء البيئي، و بلغت قيمة B 0.671 للقياس البيئي و بلغت قيمة B 0.209 للإفصاح البيئي، مما يدل على أن التغير في قيمة القياس و الافصاح بوحدة واحدة يقابلها تغير بمقدار 0.671 من القياس البيئي ومقدار 0.209 من الافصاح البيئي.

ملخص القول فإننا نقبل الفرضية الخامسة التي تقول هناك تأثير منخفض للقياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

5. دراسة أثر اختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية على مختلف المحاور.

تعتبر دراسة أثر اختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية لعينة الدراسة على مختلف المتغيرات ذات أهمية بالغة، و التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على الوقوف على بعض الجزئيات التي تؤثر على تلك المتغيرات المدروسة، و التي مردها إلى مجموعة من الخصائص حجم و نوع المؤسسة أو ملكية المؤسسة أو المستوى التعليمي أو المركز الوظيفي أو عدد سنوات الخبرة، و سوف نتطرق إلى دراسة الخصائص الشخصية و الوظيفية كلا على حدا في المؤسسات محل الدراسة.

■ دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المستوى التعليمي :

و هنا سوف نقيم اثر الاختلاف في عمر المؤسسة على مختلف المحاور ضمن الجدولين التاليين:

جدول رقم 28 : المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المستوى التعليمي

متغير المستوى التعليمي	تقني سامي		ليسانس		ماستر	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.371	0.390	1.080	0.168	1.225	0.198
المحور 2	3.775	0.514	3.900	0.504	4.107	4.035
المحور 3	3.591	0.447	3.514	0.847	4.035	0.869
المحور 4	3.836	0.585	3.928	0.865	3.642	0.670
إجمالي المحاور	3.143	0.484	3.105	0.596	3.252	1.443

متغير المستوى التعليمي	ماجستير		دكتوراه		اخرى	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.000	0	1.700	0.424	1.433	0.408
المحور 2	4.571	0	4.214	0.707	3.452	0.966
المحور 3	4.428	0	3.357	0.707	3.000	0.921
المحور 4	4.428	0	3.28	0.202	3.095	0.796
إجمالي المحاور	1.270	0	3.137	0.510	2.745	0.772

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة باختلاف المستوى التعليمي لهم حول مدى مساهمة القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 2.745 و 3.252، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين اختلاف المستوى التعليمي في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار فيشر و ليس و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 29 : تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا للمستوى التعليمي

المتغير	إحصائية فيشر	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 1	2.396	5	0.063
المحور 2	1.106	5	0.380
المحور 3	1.438	5	0.242
المحور 4	1.308	5	0.289
المجموع	1.562	5	0.243

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول رقم(29) نجد أنه لا توجد القيم الاحتمالية للمحاور اقل من 0.05 في إجابات الأفراد العينة تبعا لنوع المؤهل العلمي ، بينما القيم الاحتمالية للمحاور كانت اكبر من 0.05، ومن هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول المحاور تبعا لنوع المستوى التعليمي.

■ دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير سنوات الخبرة:

وهنا سوف نقيم اثر الاختلاف في سنوات الخبرة للأفراد على مختلف المحاور ضمن الجدولين التاليين:

جدول رقم 30: المتوسطات الحسابية و الانحراف المعيارية تبعا لسنوات الخبرة

الخبرة المهنية	اقل من 5 سنوات		من 5 إلى 9 سنوات		من 10 إلى 14 سنة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.100	0.200	1.320	0.391	1.317	0.324
المحور 2	3.857	0.164	4.085	0.500	3.722	0.789
المحور 3	3.321	1.168	3.671	0.743	3.613	0.846
المحور 4	4.035	0.071	3.671	0.743	3.621	0.992
إجمالي المحاور	3.078	0.400	3.186	0.594	3.068	0.737
الخبرة المهنية	من 15 إلى 19 سنة		أكثر من 20 سنة			
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
المحور 1	1.000	0	1.100	0.141		
المحور 2	4.000	0	4.214	0.707		
المحور 3	2.712	0	3.785	0.707		
المحور 4	3.428	0	3.928	0.505		
إجمالي المحاور	2.785	0	3.216	0.515		

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة تبعا لاختلاف سنوات الخبرة لهم حول مدى مساهمة القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الاداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 2.785 و 3.216، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق في إجابات الأفراد ناتجة عن اختلاف سنوات الخبرة في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار فيشر و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 31 : تحليل التبيان الأحادي بين متوسطات لمخلف المحاور تبعا لسنوات الخبرة.

المتغير	إحصائية فيشر	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 1	0.702	4	0.597
المحور 2	0.613	4	0.657
المحور 3	0.415	4	0.796
المحور 4	0.321	4	0.861
المجموع	0.512	4	0.727

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول رقم (31) نجد أن القيم الاحتمالية للمحاور ليست اقل من 0.05 في إجابات الأفراد تبعا لسنوات الخبرة، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لسنوات الخبرة

▪ دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المركز الوظيفي:

وهنا سوف نقيم أثر الاختلاف في المركز الوظيفي للأفراد على مختلف المحاور ضمن جدولين التاليين:

جدول رقم 32 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	عضو مجلس إدارة		مدير		رئيس مصلحة		عامل إدارة	
الإحصائية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.500	0.707	1.400	0.346	1.184	0.207	1.287	0.364
المحور 2	3.500	0.707	3.666	0.786	3.980	0.633	3.694	0.673
المحور 3	3.00	1.414	3.671	0.872	3.868	0.708	3.383	0.825
المحور 4	3.571	1.818	3.523	0.659	3.692	0.858	3.714	0.608
المجموع	2.892	1.161	3.065	0.665	3.181	0.601	3.019	0.617

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة تبعاً لاختلاف المركز الوظيفي لهم حول مدى مساهمة القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 2.892 و 3.181، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق في إجابات الأفراد ناتجة عن اختلاف المركز الوظيفي في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار فيشر و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 33 : تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعاً لمركز الوظيفي

المتغير	إحصائية فيشر	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 1	0.787	3	0.511
المحور 2	0.404	3	0.751
المحور 3	1.247	3	0.310
المحور 4	0.063	3	0.979
المجموع	0.625	3	0.637

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول رقم (33) نجد أن القيم الاحتمالية للمحاور ليست أقل 0.05 في إجابات الأفراد تبعاً للمركز الوظيفي، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعاً للمركز الوظيفي.

■ دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعاً لمتغير التخصص

وهنا سوف نقيم أثر الاختلاف في المركز الوظيفي للأفراد على مختلف المحاور ضمن جدولين التاليين

جدول رقم 34: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعاً لمتغير التخصص

الخبرة المهنية	محاسبة		مالية		تسويق	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.300	0.185	1.000	00	1.700	0.424
المحور 2	3.821	0.754	4.000	00	4.214	0.707

المحور 3	3.660	1.041	3.285	0.808	3.357	0.707
المحور 4	3.535	0.828	3.714	0.404	3.428	0.202
إجمالي المحاور	3.079	0.702	2.999	0.303	3.274	0.51
الخبرة المهنية	اقتصاد		موارد بشرية		إدارة اعمال	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.000	0	1.000	0	1.066	0.115
المحور 2	3.714	0	4.085	0.191	4.095	0.861
المحور 3	4.000	0	3.771	0.540	4.047	0.594
المحور 4	4.000	0	4.085	1.057	3.857	0.654
إجمالي المحاور	3.178	0	3.235	0.447	3.266	0.556

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول أعلاه (34) نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة تبعا لاختلاف التخصص لهم حول مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.028 و 3.274، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق في إجابات الأفراد ناتجة عن اختلاف التخصص في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار فيشر و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 35 : تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لتخصص

المتغير	إحصائية فيشر	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 1	2.659	6	0.037
المحور 2	0.321	6	0.920
المحور 3	0.392	6	0.878
المحور 4	0.375	6	0.888
المجموع	0.936	6	0.680

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول رقم(35) نجد أن القيم الاحتمالية للمحور رقم(1) كانت اقل من 0.05 و هذا ما يدل على وجود فروق في إجابات الأفراد تبعاً لتخصص، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعاً لتخصص.

■ دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعاً لمتغير حجم المؤسسة:

وهنا سوف نقيم أثر الاختلاف في حجم المؤسسة للأفراد على مختلف المحاور ضمن جدولين التاليين

جدول رقم 36: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعاً لمتغير حجم المؤسسة

حجم المؤسسة	مصغرة	صغيرة	متوسطة	كبيرة
الإحصائية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.200	0.00	1.150	0.232
المحور 2	3.928	0.928	3.857	0.674
المحور 3	4.142	0.808	3.785	0.470
المحور 4	3.714	0.808	3.535	0.962
المجموع	3.246	0.636	3.081	0.606

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة تبعاً لاختلاف حجم المؤسسة لهم حول مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت مقاربة و قد تراوحت بين 3.099 و 3.246، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق في إجابات الأفراد ناتجة عن اختلاف حجم المؤسسة في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار فيشر و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 37 : تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعاً لحجم المؤسسة

المتغير	إحصائية فيشر	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 1	0.567	3	0.641
المحور 2	0.033	3	0.992

المحور 3	0.795	3	0.506
المحور 4	0.354	3	0.787
المجموع	0.437	3	0.731

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول رقم (37) نجد أن القيم الاحتمالية للمحاور ليست اقل من 0.05 في إجابات الأفراد العينة تبعا لحجم المؤسسة، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لحجم المؤسسة.

■ دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير نوع المؤسسة:

وهنا سوف نقيم أثر الاختلاف في حجم المؤسسة للأفراد على مختلف المحاور ضمن جدولين التاليين:

جدول رقم 38: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير نوع المؤسسة

نوع المؤسسة	إنتاجية		مختلطة		خدمية	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.230	0.325	1.166	0.196	1.346	0.366
المحور 2	3.791	0.798	3.666	0.554	4.047	0.528
المحور 3	3.703	0.840	3.333	0.924	3.571	0.799
المحور 4	3.593	0.687	3.952	0.959	3.647	0.749
المجموع	3.079	0.662	3.029	0.658	3.152	0.610

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة تبعا لاختلاف نوع المؤسسة لهم حول مدى مساهمة القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.029 و 3.152، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق في إجابات الأفراد ناتجة عن اختلاف نوع المؤسسة في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار فيشر و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 39 : تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لنوع المؤسسة

المتغير	إحصائية فيشر	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 1	0.800	2	0.459
المحور 2	0.943	2	0.400
المحور 3	0.403	2	0.672
المحور 4	0.477	2	0.625
المجموع	0.655	2	0.539

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول رقم (39) نجد أن القيم الاحتمالية للمحاور ليست اقل من 0.05 في إجابات الأفراد العينة تبعا نوع المؤسسة، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لحجم المؤسسة.

■ دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير ملكية المؤسسة:

وهنا سوف نقيم أثر الاختلاف في حجم المؤسسة للأفراد على مختلف المحاور ضمن جدولين التاليين :

جدول رقم 40: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير ملكية المؤسسة

حجم المؤسسة	عمومية		خاصة		مختلطة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	1.322	0.363	1.212	0.277	0.00	0.00
المحور 2	3.960	0.630	3.785	0.676	0.00	0.00
المحور 3	3.690	0.802	3.455	0.849	0.00	0.00
المحور 4	3.587	0.769	3.785	0.743	0.00	0.00
المجموع	3.139	0.641	3.059	0.636	0.00	0.00

المصدر : من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة تبعاً لاختلاف ملكية المؤسسة لهم حول مدى مساهمة القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.059 و 3.139، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق في إجابات الأفراد ناتجة عن اختلاف ملكية المؤسسة في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار فيشر و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 41: تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعاً لملكية المؤسسة

المتغير	إحصائية فيشر	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 1	0.957	1	0.335
المحور 2	0.663	1	0.421
المحور 3	0.688	1	0.413
المحور 4	0.581	1	0.451
المجموع	0.722	1	0.405

المصدر: من اعداد الطلاب بالاعتماد على مخرجات SPSS22

من خلال الجدول رقم (41) نجد أن القيم الاحتمالية للمحاور ليست اقل من 0.05 في إجابات الأفراد تبعاً لحجم المؤسسة، بينما القيم الاحتمالية للمحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات إحصائية حول باقي المحاور تبعاً لملكية المؤسسة.

ملخص القول هنا فإننا نقبل الفرضية الثانية التي تقول بأنه لا توجد فروق ذات معنوية إحصائية لمختلف محاور الاستبيان عند مستوى المعنوية 5%.

المبحث الثالث: تحليل و مناقشة الفرضيات

في هذا المطلب سيتم إثبات صحة أو نفي الفرضيات وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

الفرضية الأولى: سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الأولى بناءً على النتائج المتوصل إليها:

فقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى والقاتلة بأن المؤسسات محل الدراسة على درجة متوسطة بوجود التزام القياس و الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، وذلك بناءً على نتائج الجدول رقم (17) حيث أن:

- بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد ترى بان القياس والافصاح المحاسبي يساعد المؤسسة على منع التأثيرات السلبية على البيئة .
 - أما بالنسبة للعبارة الثانية :حيث أن عينة الدراسة ترى بان متابعة التأثيرات السلبية بقياس أنشطة التكاليف البيئية ذلك من خلال أغلبية الإجابات التي كانت في خانة نعم؛
 - و بالنسبة للعبارة الثالثة : حيث نتج عن إجابات الأفراد بان الرقابة والتحكم في المواد المستخدمة بغرض تجنب التأثيرات السلبية فكانت معظم الإجابات في خانة نعم؛
 - و بخصوص العبارة الرابعة : حيث أن إجابات أفراد العينة ترى بان مؤسستهم تقوم بقياس تكاليف أنشطة علاج الاضرار البيئية، يساعد على التخلص من مشكلات التلوث البيئي؛
 - أما العبارة الخامسة :حيث أن نصف إجابات العينة ترى بان اذا كان قياس لتكاليف الأنشطة البيئية فإن المؤسسة تقوم بعملية الافصاح عن تلك التكاليف والقضاء على المشكلات ؛
- الفرضية الثانية :** سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الثانية بناء على النتائج المتوصل إليها:
- فقد تم إثبات صحة الفرضية الثانية و القائلة بان المؤسسات محل الدراسة تتوفر على درجة منخفضة (متوسطة) من الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم(19) حيث أن:
- بخصوص العبارة الأولى: حيث كانت أغلبية الأفراد ترى بان مسيرو المؤسسات محل الدراسة لهم وعي كافي بضرورة الأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية في نظام محاسبة التكاليف، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق ؛
 - أما بالنسبة للعبارة الثانية: حيث أن عينة الدراسة ترى بان مسيرو المؤسسات محل الدراسة على وعي كافي بأهمية قياس وتسجيل و تحليل التكاليف البيئية، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق ؛
 - بالنسبة للعبارة الثالثة : حيث نتج عن إجابات الأفراد بأن مسيرو المؤسسات محل الدراسة يلتزمون بالقوانين و اللوائح البيئية، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق ؛
 - و بخصوص العبارة الرابعة : حيث أن إجابات أفراد العينة ترى بان مسيرو المؤسسات محل الدراسة على وعي كافي بأهمية متابعة التكاليف البيئية بغض النظر عن القانون فكانت معظم الإجابات في خانة موافق ؛
 - أما العبارة الخامسة : حيث أن إجابات أفراد العينة ترى بأن مؤسسات محل الدراسة تقوم ببرامج تدعم تنفيذ محاسبة التكاليف فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛
 - فيما يخص العبارة السادسة : كانت معظم الإجابات موفقة و هذا يدل على أن ملاك ومسيرو المؤسسات محل الدراسة على وعي بأن النفقات البيئية لا تعيق تنفيذ القوانين و اللوائح البيئية ؛
 - أما بالنسبة للعبارة السابعة :فان معظم أفراد العينة يوافقون على أن هناك متابعة ومنافسة كبيرة لتحسين برامج حماية البيئة؛

الفرضية الثالثة: سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الثانية بناء على النتائج المتواصل إليها:

فقد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة والقائلة بأن هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة إمكانية،

و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم (21) حيث أن:

- بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية إجابات الأفراد كانت في خانة موافق فيما يخص الافصاح عن التكاليف البيئية و الملاحق المالية، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق ؛
- أما بالنسبة للعبارة الثانية: حيث أن عينة الدراسة ترى بأن النظام المعلومات المحاسبي ينتج معلومات عن التكاليف البيئية، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛
- بالنسبة للعبارة الثالثة: حيث نتج عن إجابات الأفراد بأن هناك إمكانية الاعتراف بالموجودات البيئية و الاستهلاك المتراكم و يكون منفصل عن البيانات المالية الخاصة بالمؤسس، فكانت معظم الإجابات موافق؛
- بالنسبة للعبارة الرابعة: حيث نتج عن إجابات الأفراد بأن هناك إمكانية الكشف عن تقارير متعلقة بنفقاتها البيئية مثل معالجة النفايات الصناعية، إعادة التدوير، الضرائب المدفوعة وغيرها، فكانت معظم الإجابات موافق؛
- بخصوص العبارة خامسة: حيث أن إجابات أفراد العينة بأن مؤسستهم تقوم بمراجعة نظام معلوماتها المحاسبية وفق المعايير الدولية فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛
- أما العبارة السادسة: حيث أن أغلبية إجابات أفراد العينة ترى بأن الإبلاغ عن مسؤوليتها الإدارية لتعزيز الوعي و الالتزام بأفضل الممارسات البيئية؛ فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛
- فيما يخص العبارة السابعة : فكان أغلبية رأي العينة يصب في أنه هناك إمكانية إعلام المستخدمين الداخليين و الخارجيين عن معلومات التكلفة البيئية لتعتمد عليها في قراراتها، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛

الفرضية الرابعة: سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الرابعة بناء على النتائج المتواصل إليها:

- فقد تم نفي صحة الفرضية الرابعة و القائلة بأنه هناك درجة من الوعي بأهمية تقييم الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم (23) حيث أن:
- بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد ترى بأن إبلاغ بشكل رسمي سياستها واستراتيجيتها البيئية لجميع موظفيها ، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛
- أما بالنسبة للعبارة الثانية: حيث أن أفراد عينة الدراسة ترى بأن من أجل تسهيل عمل الإدارة البيئية تعمل المؤسسة على تعديل الهيكل أو التكيف مع الوضع ، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛
- بالنسبة للعبارة الثالثة: حيث نتج عن إجابات الأفراد بأن المؤسسة تقوم بإزالة الحواجز أمام الاتصالات البيئية: مثل تشجيع الموظفين على التواصل المباشر مع مديريهم، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛

- بخصوص العبارة الرابعة: حيث أن إجابات أفراد العينة كان رأيها موافق على امتلاك الموظفين درجة من المعرفة البيئية التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة التكاليف البيئية؛
- و فيما يخص العبارة الخامسة: فكان أغلبية رأي العينة يصب في أن المؤسسة تسعى إلى التحسين المستمر في الأداء البيئي في حدود مجالها، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛
- أما بالنسبة للعبارة السادسة: فان معظم أفراد العينة يوافقون على أن تلتزم مؤسستهم بتقاسم المعلومات مع أصحاب المصلحة الخارجية وهذا مقابل أهداف وغايات تنظم الإدارة البيئية، فكانت معظم الإجابات موافق؛
- العبارة السابعة : فان معظم أفراد العينة يوافقون على تقييم الاداء البيئي الذي يعكس مسؤوليتها الاجتماعية، فكانت معظم الإجابات في خانة موافق؛

الفرضية الخامسة: سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الخامسة بناء على النتائج المتواصل إليها:

بالنسبة للفرضية الخامسة: فقد تم إثبات صحة الفرضية الخامسة و ذلك بناء على نتائج الجداول التالية:

- رقم (29)، (31)، (33)، (35)، (37)، (39)، (41) و القائلة بأنه هناك تأثير منخفض للقياس و الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر عينة الدراسة،

الفرضية السادسة : سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية السادسة بناء على النتائج المتواصل إليها: والقائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ضمن مختلف المحاور تعود لاختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية حيث أن:

- **حسب المستوى التعليمي:** حيث انه وجد اختلاف حسب المستوى التعليمي في إجابات أفراد العينة في المحور الأول فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لمستوى التعليمي، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف لمستوى التعليمي.
- **الخبرة المهنية:** حيث انه وجد اختلاف حسب الخبرة المهنية في إجابات أفراد العينة في المحور الاول و الثاني فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف الخبرة المهنية، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف الخبرة المهنية؛
- **حسب المركز الوظيفي:** حيث انه وجد اختلاف حسب المركز الوظيفي في إجابات أفراد العينة في المحور الاول فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف المركز الوظيفي، وبالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف المركز الوظيفي؛

- **حسب التخصص:** حيث انه وجد اختلاف حسب التخصص في إجابات أفراد العينة في المحور الاول فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف التخصص، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف التخصص؛
 - **حسب حجم المؤسسة:** حيث انه وجد اختلاف حسب حجم المؤسسة في إجابات أفراد العينة في المحور الاول و الثالث فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف حجم المؤسسة، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف حجم المؤسسة؛
 - **حسب نوع المؤسسة:** حيث انه وجد اختلاف حسب نوع المؤسسة في إجابات أفراد العينة في المحور الاول فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف نوع المؤسسة، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف نوع المؤسسة؛
 - **حسب ملكية المؤسسة:** حيث انه وجد اختلاف حسب ملكية المؤسسة في إجابات أفراد العينة في المحور الاول فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف ملكية المؤسسة، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف ملكية المؤسسة.
- ❖ **من هذا نتوصل إلى رفض الفرضية الاول و قبول الثانية لا توجد فروق ذات دلالة معنوية إحصائية تعود لاختلاف البيانات الشخصية و الوظيفية، ومعلومات المؤسسة عند مستوى معنوية 5%.**

خلاصة الفصل :

من خلال درستنا للجانب النظري الذي تم إسقاطه على الدراسة الميدانية، و من تم التعرف على عينة محل الدراسة لبعض المؤسسات في ولاية وادي سوف، و قد حاولنا من خلال الاستبيان الموزع على هذه العينة الإجابة على فرضيات الدراسة و محاولة الوصول إلى: مدى مساهمة القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي المؤسسات الجزائرية، و ذلك من خلال التعرف مدى التزام المؤسسات بالقياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، والوعي بأهمية القياس و الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، ومدى الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي و بالتالي فقد حاولنا التدرج في هذا الفصل كما يلي:

عرفنا على عينة الدراسة و الخصائص الوصفية لها؛ و من خلال نتائج الفرضيات المتوصل لها سنحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية و هي:

- من خلال إثبات الفرضية الأولى فإننا يمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الأول : بأنه هناك نسبة منخفضة من الالتزام بالقياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- من خلال إثبات الفرضية الثانية فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الثاني: بأنه هناك نسبة منخفضة من الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- من خلال إثبات الفرضية الثالثة فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الثالث: بأنه هناك نسبة منخفضة من الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- من خلال الفرضية الرابعة فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الرابع: بأن هناك نسبة منخفضة من الوعي بأهمية تقييم الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- من خلال إثبات صحة الفرضية الخامسة فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الخامس: بأنه هناك تأثير منخفض للقياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.
- من خلال إثبات صحة الفرضية السادسة فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي السادس: بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مختلف المحاور تعود لاختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية.

الختاتمة

الخاتمة:

في خضم التطورات الهائلة في تكنولوجيا التصنيع و زيادة حدة المنافسة في تحسين وتنوع المنتجات، وفي ظل التزايد السريع والمستمر في المؤسسات الصناعية و تنوعها، مما أدى ذلك إلى ارتفاع محسوس في التلوث البيئي بمختلف الانواع و بأخطار متفاوتة تعود بالسلب على المؤسسة اقتصاديا و اجتماعيا، و نتيجة إلى ذلك زيادة مسؤولية المؤسسات في حماية البيئة المحيطة بها، و المتمثلة في عدم إلحاق الضرر بالموارد الطبيعية و البشرية البيئية و بالتالي الحفاظ على البيئة، وعلى هذا الاساس تعمل المؤسسات على تنظيم إدارة بيئية و تقوم بالبحث على طرق وأساليب و نظم و تطبيقها للتقليل من حدة التلوث و التقليل من الآثار السلبية .

من خلال تطبيقها للطرق والأنظمة والقوانين، وتحقيق أهدافها فأنها تتحمل مجموعة من التكاليف والمصاريف ناتجة عن عملياتها الانتاجية المعتادة، وهذه التكاليف تعرف بالتكاليف البيئية . ونتيجة لظهور التكاليف البيئية أوجب على المؤسسات القيام بعمليات القياس المحاسبي البيئي التي هي ترجمة للنشاط البيئي بشكل كمي و مالي تمكن الحصول على معلومات بيئية، والإفصاح عنها اي عرضها في القوائم المالية و التقارير الدورية، ومنه توفير المعلومات اللازمة و الكافية عن التكاليف البيئية وهذا لمساعدة اصحاب المؤسسات ومستخدمي المعلومات البيئية في اتخاذ القرارات الملائمة لتسهيل الأداء البيئي و تفادي الانحرافات و الأضرار و التقليل من حدة التلوث البيئي .

اولا : عرض نتائج الدراسة:

بعد الدراسة الميدانية التي اجريت على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، بما يخص مساهمة القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبعد دراسة إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة وعبارات الاستبيان، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج هي:

- ❖ عدم وجود أهمية كبيرة بالالتزام بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الانتاجية و الاقتصادية الجزائرية على مستوى مؤسسات محل الدراسة.
- ❖ توصلنا إلى أنه هناك نسبة منخفضة من الوعي بأهمية القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، ينبع من عدم الاهتمام الجدي للمؤسسات الاقتصادية بإنشاء إدارة بيئية متخصصة بالقضايا البيئية وهذا ما أكدته إجابات أفراد العينة، رغم تحمل المؤسسات ضرائب و رسوم بيئية في حالة الأضرار البيئية و التأثيرات السلبية .

- ❖ توصلنا إلى أنه هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، يعود إلى عدم وجود محاسبة خاصة بالتكاليف البيئية و إطارات خاصة بذلك .
- ❖ توصلنا إلى أنه هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية الافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، و يعود إلى وجود وعي لدى مسيرو وموظفي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بأهمية القضايا البيئية نتيجة من التشريعات و القوانين البيئية التي تهدف إلى المحافظة على البيئة و الحماية من التلوث.
- ❖ توصلنا إلى أنه هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية تقييم الاداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، وهذا يعود في أغلب المؤسسات لا يوجد عندهم قسم خاص أو حتى موظف يقوم بدراسة التكاليف البيئية او متابعة التحسينات البيئية.
- ❖ و توصلنا إلى أنه هناك تأثير للقياس والافصاح الحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، وهذا يدل على وجود وعي و اهتمام بمتابعة الأداء البيئي، يعني وجود كفاءات بيئية لدى مسيرو المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- ❖ كما أن لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية إحصائية في مختلف محاور الاستبيان.

ثانيا : عرض الاقتراحات

- من خلال البحث في الدراسة النظرية وبناء على المعطيات و النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية تم طرح مجموعة من الاقتراحات في مضمون الدراسة هي:
- ❖ من الواجب وعي الموظفين بأهمية العمل بالقوانين و المعايير الدولية في القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية و العمل على حماية البيئة.
- ❖ التوصية بزيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي .
- ❖ العمل على تبني و تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية.
- ❖ تشجيع النوادي والجمعيات التي تحث عن حماية البيئة و الحد من ظاهرة التلوث.
- ❖ عمل المؤسسات على مراجعة القوانين و اللوائح الخاصة بالتكاليف البيئية بشكل دوري .

ثالثا : آفاق الدراسة

يهدف بحثنا إلى دراسة ما مدى مساهمة القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما ضم البحث مجموعة من المتغيرات المستقلة التي لم تأخذ نصيبها في هذه الدراسة، ولكن نجد لها مرسا في دراسات و أبحاث أخرى مستقبلية تعمل على إيجاد حلول للتساؤلات و الإشكاليات المطروحة المختلفة من أهمها :

- ❖ أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي في تفعيل الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ❖ دور القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- ❖ واقع تبني محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الجزائرية.
- ❖ القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف و المنافع البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ❖ أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في تحسين الاقتصاد البيئي.

قائمة المصادر والمراجع

I. المصادر:

1. الفيروز أبادي ، قاموس المحيط ، مؤسسة الرسالة ، الطبعة 8 ، بيروت ، لبنان 2005 .
2. القرآن الكريم.

II. قائمة المراجع:

اولا : باللغة العربية:

أ. الكتب :

1. ابراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر و التوزيع، الأردن ، 2014 .
2. زكريا محمد عبد الوهاب طاحون، إدارة البيئة نحو الإنتاج الأنظف ، الطبعة الاولى، دار عمارات شباب المهندسين، مصر ، 2005،ص
3. السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، مدارس المحاسبة المساعدة جامعة الازهر، 2009.
4. سامية جلال، الإدارة البيئية المتكاملة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية مصر، 2005.
5. الشيرازي، مهدي عباس، نظرية المحاسبة ، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991.
6. محمد مطر. التأصيل النظرية للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الافصاح ، دار وائل للنشر ، الطبعة الاولى ، عمان ، 2004.
7. مصطفى يوسف كافي ، اقتصاديات البيئة ، دار رسلان للطباعة و النشر و لتوزيع ، سوريا ، 2014 .
8. وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ،من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007.

ب - الأطروحات و المذكرات:

✓ الأطروحات:

1. دليلة دادة، اثر الافصاح المحاسبي في القوائم المالية على اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر، دراسة عينة من البنوك العاملة في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، محاسبة وجباية، 2019.
2. عادل حسين عبد القادر النصيرات، مدي ادراك مدقي ديوان المحاسبة الاردنية لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية و الدولية و كفاءتهم في اداء هذا الدور لتفعيل انفاق المال، اطروحة دكتور في علوم المالية والمصرفية، غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الاردن، 2006.

✓ المذكرات:

1. أمينة بوعزيز، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة بتروجال باتنة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019.
2. براشد ملوكة، جعفر صافية، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2016.
3. حنين شريف محمد أبو رحمة، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية في الضفة الغربية، قدمت الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في التنمية الريفية المستدامة، مسار بناء المؤسسات وتنمية الموارد البشرية من معهد التنمية المستدامة، جامعة القدس، 2014.
4. د. عزالدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، بحث مرجعي مقدم إلى اللجنة العلمية الدائمة لترقية أساتذة المحاسبة، جامعة الأزهر، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، 2011.
5. سعيد سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان، شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014.
6. شادو عبد اللطيف، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IAS و IFRS، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة مارس 2013، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم تجارية، 2014.
7. عز الدين دعاش، أثر تطبيق نظام الإدارة البيئية من طرف المؤسسات الصناعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد تطبيقي وإدارة المنظمات، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011.
8. علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، دراسة إستطلاعية من المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة البيئية في منظمات الأعمال، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016، ص 77.
9. عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالمنطقة الخرطوم بحري، ماجستير، جامعة السودان، 2017.
10. عمر فاني، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي، ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

11. فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و اثره على اتخاذ القرارات المالية ، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، الجامعة الاسلامية ، غزة، 2007.
12. مقران شبابحة ، بن يوسف ندير، واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي scf، دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سور الغزلان، البويرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكايمي، تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
13. منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ،رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات ماجستير، جامعة دمشق ، 2014 .
14. ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطاني، زينب جبار يوسف، المحاسبة البيئية : الاطار المقترح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد، دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصى البصرة)، العراق، 2009.
15. نورس قاسم خليفة، نموذج مقترح للتوافق بين التكاليف البيئية و متطلبات الاعتراف والمحاسبة عنها وفق على وفق المعايير المحاسبية الدولية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، بحث مسئل من رسالة ماجستير .
16. هناء الإمام، إشكالية القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية و محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي ، محاسبة و تدقيق ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2018.

ت - المجلات و الدوريات:

1. أحمد تي ،حمزة بالي، عقبة عبد اللاوي ، دور نظم الإدارة البيئية ISO14000 في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية ،مجلة التنمية الاقتصادية ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ، الجزائر، العدد 02 ، 2016.
2. إيثار عبد الهادي آل فيجان ، سوزان عبد الغني البياني، تقويم مستوى تنفيذ متطلبات نظام الإدارة البيئية 2004، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 70، سوريا، 2008.
3. إيناس عبد الرحمان القيسي، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة و المجتمع، مجلة كلية التراث الجامعية ، العدد 11 .
4. د.غلاب فاتح ، بوبكر رزيقات، ميمون الطاهر، دور الادارة البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة .. معوقات و متطلبات التطبيق ،مجلة الفكر للإدارة و المحاسبة و التدقيق ،مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، و علوم التسيير جامعة غرداية ،العدد الاول، 2017.

5. طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبي لاتخاذ القرارات، دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمجينة الموصل، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد 92,201.
6. عبد الرزاق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ،المجلد 26، العدد 01، 2010.
7. عبد الصاحب نجم عبد، خولة حسين حمدان، التأثيرات البيئية لنشاط الوحدات الاقتصادية و انعكاساتها على المحاسبة و الاقتصاد، مجلة المنصورة، العدد 15,2011،س11.
8. عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالة مع الإشارة إلى مصر، جامعة الإسكندرية ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،المجلد 33 ،ملحق العدد الثاني، 1996 .
9. غسان فلاح المطارنة، تحليل مدى التزام الشركات الصناعية الاردنية المساهمة بالإفصاح عن الاداء البيئي محاسبيا، دورة الادارية، المجلد 13، العدد 113، جوان 2008.
10. فارس جميل، حسين الصوفي وآخرون، أهمية التكاليف و الإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة، عمان ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 29، 2012.
11. محمد أبو القاسم، نظم الإدارة البيئية ، مجلة أسيوط للدراسات البيئية، العدد 23، مصر، جويلية 2002 .
12. محمد راضي عطية، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد 2، 2000.
13. محمد عبد الله المهندي، وليد زكريا صيام، اثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على اسعار الاسهم، دراسة تطبيقية في شركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، دراسات العلوم الادارية ، المجلد 34،العدد 2، 2007،ص260
14. محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية ،المنصورة ،جامعة المنصورة ،كلية التجارة ،المجلة المصرية لدراسات المجلد 32 العدد الأول ،2009 م.
15. مريم مصباح سحيم ،القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ، دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط ، كلية الاقتصاد محاسبة ، جامعة الزاوية ، مجلة دراسات الانسان و المجتمع ، 2018.
16. موسى عبد الناصر، رحمان أمال، الادارة البيئية و آليات تفعيلها في المؤسسة الصناعية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، جامعة بسكرة، العدد 04,2008.

17. وفاء عمر التوم الحاج، أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية، مجلة الدراسات العليا . جامعة النيلين ، 2017.

ث - الملتقيات والمؤتمرات العلمية:

✓ الملتقيات الدولية:

1. أ.أيت محمد مراد، أبحري سفيان ،النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات و أهداف " مداخل في المحور الثاني، جامعة بومرداس.
2. بوقطف فوزية، مؤشرات قياس الأداء والفعالية في المنظمات، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 10. 11 نوفمبر 2009.
3. رحيم حسين، مناصرة رشيد، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة و نظم إدارة البيئة الإيزو 14000 على تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مداخل في الملتقى الدولي حول : المتميز للمنظمات و الحكومات نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 623
4. زين الدين بروش، أ.جابر أبراهيمي ، دور نظام الادارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات . دراسة حالة شركة الاسمنت ، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات :نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الاداء المالي وتحديات الأداء البيئي ، جامعة ورقلة ،الطبعة الثانية، 22.23 نوفمبر 2011.

✓ ملتقيات وطنية:

1. د.عوادي مصطفى، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2017.
2. عمر فرحاتي ،الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،2017.

✓ المؤتمرات:

1. عفاف اسحاق، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومعوقات التطبيق، مؤتمر فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007 .
2. هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان "اخلاقيات الاعمال و مجتمع المعرفة"، جامعة الزيتونة الأردنية عمان، 17. 19 أبريل، 2006

ج . القوانين :

1. القانون 03\01 المؤرخ فيفي 19 جمادي الأولى عام 1424 الموافق 19 جويلية 2003 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المادة 04.
2. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي ، العدد 74، المادة رقم 01 .

ثانيا : باللغة الاجنبية

1. A.A.A,Reserc in ac Contig measurement , collected papers . 1966,p.47
2. cit . p . International Organization for Standardization, ISO 14001: 2004, Op.
3. Craig Deegan, "Finacial Accounting theory", MC-Graw Hill, hnc 2009, p 282
4. E.J. Jung, J.S. Kim, S.K. Rhee, " The measurement of corporate environmental performance and its application to the analysis of efficiency in oil industry ", Journal of Cleaner Production, Vol. 9, 2001, P.552.
5. Juan Ramón Oreja-Rodríguez, Yaiza Armas-Cruz, " Environmental performance in the hotel sector: the case of the Western Canary Islands ", Journal of Cleaner Production, Vol. 29-30, 2012, P. 64.
6. Mathews, M.R.(1993)Socially Responsible Accounting chapman &hall London 1993 P. 6
7. Paris , 2003 Lavoisier Christian Tahon, " Evaluation des performances des systèmes de production
8. Porter M.& Lind Claas , "Green and CompetitiveEnding the Stalemate, Harvard Business Review,Sepoct, 1995, p120
9. putting the right numbers in sustainable : Reyes, M.F., Environmental Management Accounting projects , EMAN-AP ,2002, P1
10. Vivian W.Y. Tam et al., "Environmental performance measurement indicators in construction", Journal of Building and Environment, Vol. 41, 2006, P. 16
11. X. Olsthoorn et al., Op. Cit. Vivian W.Y. Tam, C.M. Tam, S.X. Zeng, K.K. Chan, " Environmental performance measurement indicators in construction ", Journal of Building and Environment Vol. 41, 2006, P. 165
- 12 . X. Olsthoorn, D. Tyteca, W. Wehrmeyer, M. Wagner, " Environmental Indicators for Business: A review of the literature and standardization methods ", Journal of cleaner production, vol. 9, 2001, P. 451.

الملاحق



جامعة حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم الاقتصادية



استبيان

إلى السيد المحترم :

في إطار تحضيرنا لمذكرة الماستر تخصص محاسبة تحت عنوان :

القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي

. دراسة عينة من المؤسسات .

في سبيل ذلك نتوقع من سيادتكم تقديم يد العون في إتمام هذا العمل بوضع ملاحظاتكم لنا و أهم الانتقادات عليه وهذا لأخذه بعين الاعتبار علما ان كل ما تدلون به يمثل خطوة هامة في إثراء هذا الموضوع .

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا .

إشكالية البحث : ما مدى مساهمة القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الاداء البيئي؟

القسم الاول : البيانات الشخصية و الوظيفية

الرجاء وضع علامة x أمام الإجابة المناسبة

اولا :معلومات القائم بتعبئة الاستبيان

1. المستوى التعليمي :

- | | | |
|---------------|-------------|----------------|
| () تقني سامي | () ليسانس | () ماستر |
| () ماجستير | () دكتوراه | () أخرى |

2. الخبرة المهنية :

- اقل من 5 سنوات ()
- من 5 إلى 9 سنوات ()
- من 10 إلى 14 سنوات ()
- أكثر من 15 إلى 19 سنوات ()
- 20 سنة فأكثر ()

3. المركز الوظيفي :

- عضو مجلس إدارة ()
- مدير ()
- رئيس مصلحة ()
- عامل إدارة ()

4. التخصص :

- محاسبة ()
- مالية ()
- تسويق ()
- اقتصاد ()
- موارد بشرية ()
- إدارة اعمال ()
- (
- أخرى اذكرها (.....)

ثانيا : معلومات عن المؤسسة

1. حجم المؤسسة :

- مصغرة (عدد العمال 1 - 9) ()
- صغيرة (عدد العمال 10 - 49) ()
- متوسطة (عدد العمال 50 - 499) ()
- كبيرة (عدد العمال 500 فأكثر) ()

2. نوع المؤسسة :

- مؤسسة إنتاجية ()
- مؤسسة مختلطة ()
- مؤسسة خدمية ()

3. ملكية المؤسسة :

. عمومية ()

. خاصة ()

. مختلطة ()

القسم الثاني : الأسئلة الخاصة بالدراسة

المحور الأول : واقع الالتزام بقياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية

الرقم	العبارة	نعم	لا
1	تقوم مؤسستكم بقياس تكاليف أنشطة منع التأثيرات السلبية على البيئة.		
2	تقوم مؤسستكم بقياس تكاليف أنشطة متابعة التأثيرات السلبية المحتملة على البيئة.		
3	تقوم مؤسستكم بقياس تكاليف أنشطة الرقابة والتحكم في المواد المستخدمة بغرض تجنب التأثيرات السلبية.		
4	تقوم مؤسستكم بقياس تكاليف أنشطة علاج الاضرار البيئية في حال حدوثها.		
5	في حال الاجابة على احد الاسئلة الاربعة السابقة بنعم ، هل تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن ذلك.		

المحور الثاني : الوعي بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	يمتلك مسيرو مؤسستكم الوعي الكافي بضرورة الأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية في نظام محاسبة التكاليف الخاص بها					

2	مسيرو مؤسساتكم على وعي كافي بأهمية قياس وتسجيل وتحليل التكاليف البيئية .				
3	يلتزم مسيرو مؤسساتكم بالقوانين واللوائح البيئية وتحمل ما ينجر عن ذلك من تكاليف .				
4	مسيرو مؤسساتكم على وعي كافي بأهمية متابعة التكاليف البيئية بغض النظر إذا كان هذا مطلباً قانونياً أم لا.				
5	تتضمن سياسات واجراءات مؤسساتكم برامج تدعم تنفيذ محاسبة التكاليف البيئية.				
6	ملاك و مسيرو مؤسساتكم على وعي بأن النفقات البيئية لا تعيق تنفيذ القوانين و اللوائح البيئية.				
7	هناك توجه عام بين المنافسين على ضرورة قياس و تضمين التكاليف البيئية لتحسين برامج حماية البيئة.				

المحور الثالث : الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

الرقم	العبار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	تفصح مؤسساتكم عن حجم التكاليف البيئية في البيانات و الملاحق المالية لها.					
2	ينتج نظام المعلومات المحاسبي لمؤسساتكم المعلومات المطلوبة المتعلقة بالتكاليف البيئية.					
3	يتم الاعتراف بالموجودات البيئية و الاستهلاك المتراكم بشكل منفصل في البيانات المالية لمؤسساتكم.					
4	تكشف مؤسساتكم عن تقارير متعلقة بنفقاتها البيئية : معالجة النفايات الصناعية، إعادة التدوير، البحث و التطوير، الضرائب المدفوعة المتعلقة بالجانب البيئي.					
5	تقوم مؤسساتكم بانتظام بمراجعة نظام معلوماتها المحاسبية و تعمل على توافقه مع المعايير الدولية خاصة فيما تعلق بالبعد البيئي.					
6	تقوم مؤسساتكم بالإبلاغ عن مسؤوليتها الإدارية لتعزيز					

					الوعي و الالتزام بأفضل الممارسات البيئية.
					7 تقوم معلومات التكلفة البيئية التي تقدمها مؤسستكم بإعلام المستخدمين الداخليين والخارجيين و تعتمد عليهم لاتخاذ قراراتهم.

المحور الرابع : الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	تقوم المؤسسة بشكل رسمي بإبلاغ سياستها واستراتيجيتها البيئية لجميع موظفيها.					
2	تقوم المؤسسة بتكليف أو تعديل الهياكل التنظيمية (المخطط التنظيمي ووصف الأدوار داخل المنظمة) إذا لزم الأمر من أجل تسهيل الإدارة البيئية.					
3	تقوم المؤسسة بإزالة الحواجز أمام الاتصالات البيئية، بما في ذلك تشجيع الموظفين على التواصل مباشرة مع مديريهم أو مع موظفي الشركة الآخرين.					
4	يمتلك الموظفون الكفاءات البيئية اللازمة لتطوير نشاطهم المهني.					
5	تلتزم مؤسستكم بالتحسين المستمر في الأداء البيئي، بما في ذلك في المجالات التي لا تخضع للتنظيم.					
6	تلتزم مؤسستكم بتقاسم المعلومات مع أصحاب المصلحة الخارجية بشأن الأداء البيئي مقابل جميع أهداف و غايات نظم الإدارة البيئية.					
7	تقيم مؤسستكم أداءها البيئي الذي يعكس مسؤوليتها الاجتماعية .					

الدراسة الوصفية للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

المستوى

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
20.6	20.6	20.6	7	تقني سامي
50.0	29.4	29.4	10	ليسانس
73.5	23.5	23.5	8	ماستر
76.5	2.9	2.9	1	ماجستير
82.4	5.9	5.9	2	دكتوراه
100.0	17.6	17.6	6	أخرى
	100.0	100.0	34	Total

الخبرة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
11.8	11.8	11.8	4	أقل من 5 سنوات
41.2	29.4	29.4	10	بين 5 و 9 سنوات
91.2	50.0	50.0	17	بين 10 و 14 سنة
94.1	2.9	2.9	1	بين 15 و 19 سنة
100.0	5.9	5.9	2	أكثر أو يساوي 20 سنة
	100.0	100.0	34	Total

المركز

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.9	5.9	5.9	2	عضو مجلس إدارة
14.7	8.8	8.8	3	مدير
52.9	38.2	38.2	13	رئيس مصلحة
100.0	47.1	47.1	16	عامل اداري
	100.0	100.0	34	Total

التخصص

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
23.5	23.5	23.5	8	محاسبية
29.4	5.9	5.9	2	مالية
35.3	5.9	5.9	2	تسويق
38.2	2.9	2.9	1	اقتصاد
52.9	14.7	14.7	5	موارد بشرية
61.8	8.8	8.8	3	ادارة اعمال
100.0	38.2	38.2	13	أخرى
	100.0	100.0	34	Total

الحجم

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.9	5.9	5.9	2	مصغرة
50.0	44.1	44.1	15	صغيرة
73.5	23.5	23.5	8	متوسطة
100.0	26.5	26.5	9	كبيرة
	100.0	100.0	34	Total

النوع

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
38.2	38.2	38.2	13	انتاجية
55.9	17.6	17.6	6	مختلطة
100.0	44.1	44.1	15	خدمية
	100.0	100.0	34	Total

الملكية

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
52.9	52.9	52.9	18	عمومية
100.0	47.1	47.1	16	خاصة
	100.0	100.0	34	Total

2- معاملات الارتباط (بيرسون) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها:

Correlations

المحور 1 س1	المحور 1 س2	المحور 1 س3	المحور 1 س4	المحور 1 س5	
.823	.826	.781	.698	.419	Pearson Correlation
.000	.000	.000	.000	.014	Sig. (2-tailed)
34	34	34	34	34	N

المحور 2 س1	المحور 2 س2	المحور 2 س3	المحور 2 س4	المحور 2 س5	المحور 2 س6	المحور 2 س7	
.702	.737	.524	.557	.775	.770	.698	Pearson Correlation
.000	.000	.001	.001	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)
34	34	34	34	34	34	34	N

المحور 3 س1	المحور 3 س2	المحور 3 س3	المحور 3 س4	المحور 3 س5	المحور 3 س6	المحور 3 س7	
.754	.808	.831	.800	.840	.844	.646	Pearson Correlation
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)
34	34	34	34	34	34	34	N

المحور 4 س1	المحور 4 س2	المحور 4 س3	المحور 4 س4	المحور 4 س5	المحور 4 س6	المحور 4 س7	
.776	.811	.781	.641	.632	.801	.720	Pearson Correlation
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)
34	34	34	34	34	34	34	N

3- معاملات الصدق والثبات:

Reliability Statistics

المحور الأول	Cronbach's Alpha	N of Items
	.647	5

Reliability Statistics

المحور الثاني	Cronbach's Alpha	N of Items
	.806	7

Reliability Statistics

المحور الثالث	Cronbach's Alpha	N of Items
	.899	7

Reliability Statistics

المحور الرابع	Cronbach's Alpha	N of Items
	.860	7

4- اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

Tests of Normality

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			
Sig.	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	
.222	34	.959	.023	34	.163	Mean_G2
.328	34	.965	.200*	34	.095	Mean_G3
.253	34	.961	.121	34	.135	Mean_G4

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

5- التكرارات والمتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

المحور 1 س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
73.5	73.5	73.5	25	Valid نعم
100.0	26.5	26.5	9	لا
	100.0	100.0	34	Total

المحور 1 س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
67.6	67.6	67.6	23	Valid نعم
100.0	32.4	32.4	11	لا
	100.0	100.0	34	Total

المحور 1 س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
73.5	73.5	73.5	25	Valid نعم
100.0	26.5	26.5	9	لا
	100.0	100.0	34	Total

المحور 1 س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
73.5	73.5	73.5	25	Valid نعم
100.0	26.5	26.5	9	لا
	100.0	100.0	34	Total

المحور 1 س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
2.9	2.9	2.9	1	Valid .00
73.5	70.6	70.6	24	نعم
100.0	26.5	26.5	9	لا
	100.0	100.0	34	Total

المحور 2 س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.9	5.9	5.9	2	Valid غير موافق
29.4	23.5	23.5	8	محايد
67.6	38.2	38.2	13	موافق
100.0	32.4	32.4	11	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 2 س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.9	5.9	5.9	2	Valid غير موافق
17.6	11.8	11.8	4	محايد
64.7	47.1	47.1	16	موافق
100.0	35.3	35.3	12	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 2 س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.9	5.9	5.9	2	Valid غير موافق
17.6	11.8	11.8	4	محايد
64.7	47.1	47.1	16	موافق
100.0	35.3	35.3	12	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 2 س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
20.6	20.6	20.6	7	Valid غير موافق
35.3	14.7	14.7	5	محايد
85.3	50.0	50.0	17	موافق
100.0	14.7	14.7	5	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 2 س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.9	5.9	5.9	2	Valid غير موافق بشدة
17.6	11.8	11.8	4	غير موافق
35.3	17.6	17.6	6	محايد
70.6	35.3	35.3	12	موافق
100.0	29.4	29.4	10	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 2 س6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
8.8	8.8	8.8	3	غير موافق Valid
35.3	26.5	26.5	9	محايد
73.5	38.2	38.2	13	موافق
100.0	26.5	26.5	9	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 2 س7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
8.8	8.8	8.8	3	غير موافق Valid
32.4	23.5	23.5	8	محايد
73.5	41.2	41.2	14	موافق
100.0	26.5	26.5	9	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 3 س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
17.6	17.6	17.6	6	غير موافق Valid
38.2	20.6	20.6	7	محايد
79.4	41.2	41.2	14	موافق
100.0	20.6	20.6	7	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 3 س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
20.6	20.6	20.6	7	غير موافق Valid
44.1	23.5	23.5	8	محايد
85.3	41.2	41.2	14	موافق
100.0	14.7	14.7	5	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 3 س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
14.7	14.7	14.7	5	غير موافق Valid
41.2	26.5	26.5	9	محايد
79.4	38.2	38.2	13	موافق
100.0	20.6	20.6	7	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 3 س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
2.9	2.9	2.9	1	غير موافق بشدة Valid
20.6	17.6	17.6	6	غير موافق
44.1	23.5	23.5	8	محايد
76.5	32.4	32.4	11	موافق
100.0	23.5	23.5	8	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 3 س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
2.9	2.9	2.9	1	غير موافق بشدة Valid
20.6	17.6	17.6	6	غير موافق
38.2	17.6	17.6	6	محايد
79.4	41.2	41.2	14	موافق
100.0	20.6	20.6	7	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 3 س6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
2.9	2.9	2.9	1	Valid غير موافق بشدة
14.7	11.8	11.8	4	غير موافق
35.3	20.6	20.6	7	محايد
76.5	41.2	41.2	14	موافق
100.0	23.5	23.5	8	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 3 س7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
2.9	2.9	2.9	1	Valid غير موافق بشدة
14.7	11.8	11.8	4	غير موافق
55.9	41.2	41.2	14	محايد
85.3	29.4	29.4	10	موافق
100.0	14.7	14.7	5	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 4 س1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
2.9	2.9	2.9	1	Valid غير موافق بشدة
26.5	23.5	23.5	8	غير موافق
47.1	20.6	20.6	7	محايد
79.4	32.4	32.4	11	موافق
100.0	20.6	20.6	7	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 4 س2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
26.5	26.5	26.5	9	Valid غير موافق
38.2	11.8	11.8	4	محايد
82.4	44.1	44.1	15	موافق
100.0	17.6	17.6	6	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 4 س3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
20.6	20.6	20.6	7	Valid غير موافق
38.2	17.6	17.6	6	محايد
73.5	35.3	35.3	12	موافق
100.0	26.5	26.5	9	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 4 س4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
8.8	8.8	8.8	3	Valid غير موافق
26.5	17.6	17.6	6	محايد
76.5	50.0	50.0	17	موافق
100.0	23.5	23.5	8	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 4 س5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
14.7	14.7	14.7	5	غير موافق Valid
44.1	29.4	29.4	10	محايد
76.5	32.4	32.4	11	موافق
100.0	23.5	23.5	8	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 4 س6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
8.8	8.8	8.8	3	غير موافق Valid
35.3	26.5	26.5	9	محايد
76.5	41.2	41.2	14	موافق
100.0	23.5	23.5	8	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

المحور 4 س7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
11.8	11.8	11.8	4	غير موافق Valid
35.3	23.5	23.5	8	محايد
73.5	38.2	38.2	13	موافق
100.0	26.5	26.5	9	موافق بشدة
	100.0	100.0	34	Total

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	N	
.44781	1.2647	34	المحور 1 س1
.47486	1.3235	34	المحور 1 س2
.44781	1.2647	34	المحور 1 س3
.44781	1.2647	34	المحور 1 س4
.49597	1.2353	34	المحور 1 س5
.90404	3.9706	34	المحور 2 س1
.84440	4.1176	34	المحور 2 س2
.84440	4.1176	34	المحور 2 س3
.98835	3.5882	34	المحور 2 س4
1.19416	3.7059	34	المحور 2 س5
.93649	3.8235	34	المحور 2 س6
.92548	3.8529	34	المحور 2 س7
1.01152	3.6471	34	المحور 3 س1
.99240	3.5000	34	المحور 3 س2
.98110	3.6471	34	المحور 3 س3
1.13328	3.5588	34	المحور 3 س4
1.10420	3.5882	34	المحور 3 س5
1.05971	3.7059	34	المحور 3 س6
.98835	3.4118	34	المحور 3 س7
1.15971	3.4412	34	المحور 4 س1
1.07971	3.5294	34	المحور 4 س2
1.09325	3.6765	34	المحور 4 س3
.87956	3.8824	34	المحور 4 س4
1.01152	3.6471	34	المحور 4 س5
.91385	3.7941	34	المحور 4 س6
.97792	3.7941	34	المحور 4 س7
.32616	1.2706	34	Mean_G1
.64893	3.8824	34	Mean_G2
.82098	3.5798	34	Mean_G3
.75270	3.6807	34	Mean_G4
		34	Valid N (listwise)

6- قيم احصائية ستودنت والقيم الاحتمالية لها لمختلف متغيرات الدراسة

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Mean_G1	-30.918	33	.000	-1.72941	-1.8432	-1.6156
Mean_G2	7.928	33	.000	.88235	.6559	1.1088
Mean_G3	4.118	33	.000	.57983	.2934	.8663
Mean_G4	5.273	33	.000	.68067	.4180	.9433

7- دراسة الارتباط لمختلف متغيرات الدراسة:

Correlations				
Mean_G4	Mean_G3	Mean_G2		
1	.576	.716	Pearson Correlation	Mean_G4
	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
34	34	34	N	

8- دراسة الانحدار بين لمختلف متغيرات الدراسة:

■ جدول معامل التحديد لقياس القدرة التفسيرية للنموذج

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.739 ^a	.546	.516	.52343

a. Predictors: (Constant), Mean_G3, Mean_G2

■ جدول معاملات الانحدار لمختلف المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	.326	.559		.582
	Mean_G2	.671	.176	.579	3.822
	Mean_G3	.209	.139	.228	1.506

a. Dependent Variable: Mean_G4

■ جدول تحليل التباين لتحديد جودة نموذج الانحدار

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10.203	2	5.101	18.620	.000 ^b
	Residual	8.493	31	.274		
	Total	18.696	33			

a. Dependent Variable: Mean_G4

b. Predictors: (Constant), Mean_G3, Mean_G2

9- الدراسة الوصفية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

Report

Mean_G4	Mean_G3	Mean_G2	Mean_G1	المستوى
3.8367	3.5918	3.7755	1.3714	Mean تقني سامي
7	7	7	7	N
.58571	.44743	.51413	.39036	Std. Deviation
3.9286	3.5143	3.9000	1.0800	Mean ليسانس
10	10	10	10	N
.86570	.84703	.50418	.16865	Std. Deviation
3.6429	4.0357	4.1071	1.2250	Mean ماستر
8	8	8	8	N
.67006	.86980	.60489	.19821	Std. Deviation
4.4286	4.4286	4.5714	1.0000	Mean ماجستير
1	1	1	1	N
				Std. Deviation
3.4286	3.3571	4.2143	1.7000	Mean دكتوراه
2	2	2	2	N
.20203	.70711	.70711	.42426	Std. Deviation
3.0952	3.0000	3.4524	1.4333	Mean أخرى
6	6	6	6	N
.79625	.92140	.96644	.40825	Std. Deviation
3.6807	3.5798	3.8824	1.2706	Mean Total
34	34	34	34	N
.75270	.82098	.64893	.32616	Std. Deviation

Report

Mean_G4	Mean_G3	Mean_G2	Mean_G1	الخبرة
4.0357	3.3214	3.8571	1.1000	Mean أقل من 5 سنوات
4	4	4	4	N
.07143	1.16861	.16496	.20000	Std. Deviation
3.6143	3.6714	4.0857	1.3200	Mean بين 5 و 9 سنوات
10	10	10	10	N
.45699	.74399	.50034	.39101	Std. Deviation
3.6218	3.6134	3.7227	1.3176	Mean بين 10 و 14 سنة
17	17	17	17	N
.99224	.84631	.78971	.32449	Std. Deviation
3.4286	2.7143	4.0000	1.0000	Mean بين 15 و 19 سنة
1	1	1	1	N
				Std. Deviation
3.9286	3.7857	4.2143	1.1000	Mean أكثر أو يساوي 20 سنة
2	2	2	2	N
.50508	.70711	.70711	.14142	Std. Deviation
3.6807	3.5798	3.8824	1.2706	Mean Total
34	34	34	34	N
.75270	.82098	.64893	.32616	Std. Deviation

Report

Mean G4	Mean G3	Mean G2	Mean G1	المركز
3.5714	3.0000	3.5000	1.5000	Mean
2	2	2	2	N
1.81827	1.41421	.70711	.70711	Std. Deviation
3.5238	3.7619	3.6667	1.4000	Mean
3	3	3	3	N
.65983	.87287	.78680	.34641	Std. Deviation
3.6923	3.8681	3.8901	1.1846	Mean
13	13	13	13	N
.85882	.70822	.63394	.20755	Std. Deviation
3.7143	3.3839	3.9643	1.2875	Mean
16	16	16	16	N
.60833	.82597	.67310	.36492	Std. Deviation
3.6807	3.5798	3.8824	1.2706	Mean
34	34	34	34	N
.75270	.82098	.64893	.32616	Std. Deviation

Report

Mean G4	Mean G3	Mean G2	Mean G1	التخصص
3.5357	3.6607	3.8214	1.3000	Mean
8	8	8	8	N
.82861	1.04124	.75496	.18516	Std. Deviation
3.7143	3.2857	4.0000	1.0000	Mean
2	2	2	2	N
.40406	.80812	0.00000	0.00000	Std. Deviation
3.4286	3.3571	4.2143	1.7000	Mean
2	2	2	2	N
.20203	.70711	.70711	.42426	Std. Deviation
4.0000	4.0000	3.7143	1.0000	Mean
1	1	1	1	N
				Std. Deviation
4.0857	3.7714	4.0857	1.0000	Mean
5	5	5	5	N
1.05753	.54022	.19166	0.00000	Std. Deviation
3.8571	4.0476	4.0952	1.0667	Mean
3	3	3	3	N
.65465	.59476	.86110	.11547	Std. Deviation
3.5824	3.3956	3.7363	1.4000	Mean
13	13	13	13	N
.75921	.90568	.75558	.38297	Std. Deviation
3.6807	3.5798	3.8824	1.2706	Mean
34	34	34	34	N
.75270	.82098	.64893	.32616	Std. Deviation

Report

Mean G4	Mean G3	Mean G2	Mean G1	الحجم
3.7143	4.1429	3.9286	1.2000	Mean
2	2	2	2	N
.80812	.80812	.90914	0.00000	Std. Deviation
3.8286	3.3714	3.8571	1.3333	Mean
15	15	15	15	N
.70649	.90641	.67440	.32660	Std. Deviation
3.5357	3.7857	3.8571	1.1500	Mean
8	8	8	8	N
.96211	.47072	.76360	.23299	Std. Deviation
3.5556	3.6190	3.9365	1.2889	Mean
9	9	9	9	N
.70147	.92857	.56745	.42557	Std. Deviation
3.6807	3.5798	3.8824	1.2706	Mean
34	34	34	34	N
.75270	.82098	.64893	.32616	Std. Deviation

Report

Mean_G4	Mean_G3	Mean_G2	Mean_G1	النوع
3.5934	3.7033	3.7912	1.2308	Mean انتاجية
13	13	13	13	N
.68722	.84003	.79884	.32502	Std. Deviation
3.9524	3.3333	3.6667	1.1667	Mean مختلطة
6	6	6	6	N
.95902	.92435	.55451	.19664	Std. Deviation
3.6476	3.5714	4.0476	1.3467	Mean حدمية
15	15	15	15	N
.74986	.79905	.52812	.36619	Std. Deviation
3.6807	3.5798	3.8824	1.2706	Mean Total
34	34	34	34	N
.75270	.82098	.64893	.32616	Std. Deviation

Report

Mean_G4	Mean_G3	Mean_G2	Mean_G1	الملكية
3.5873	3.6905	3.9683	1.3222	Mean عمومية
18	18	18	18	N
.76992	.80253	.63047	.36389	Std. Deviation
3.7857	3.4554	3.7857	1.2125	Mean خاصة
16	16	16	16	N
.74322	.84952	.67612	.27779	Std. Deviation
3.6807	3.5798	3.8824	1.2706	Mean Total
34	34	34	34	N
.75270	.82098	.64893	.32616	Std. Deviation

10- اختبار ثبات التباين (ليفيني) بين المجموعات:

Test of Homogeneity of Variances

Sig.	df2	df1	Levene Statistic	
.062	28	4	2.535	Mean_G1
.461	28	4	.929	Mean_G2
.456	28	4	.938	Mean_G3
.664	28	4	.602	Mean_G4

Test of Homogeneity of Variances

Sig.	df2	df1	Levene Statistic	
.334	29	3	1.181	Mean_G1
.038	29	3	3.201	Mean_G2
.730	29	3	.434	Mean_G3
.000	29	3	15.340	Mean_G4

Test of Homogeneity of Variances

Sig.	df2	df1	Levene Statistic	
.034	30	3	3.294	Mean_G1
.912	30	3	.175	Mean_G2
.683	30	3	.504	Mean_G3
.040	30	3	3.145	Mean_G4

Test of Homogeneity of Variances

Sig.	df2	df1	Levene Statistic	
.004	27	5	4.552	Mean_G1
.161	27	5	1.735	Mean_G2
.857	27	5	.382	Mean_G3
.096	27	5	2.105	Mean_G4

Test of Homogeneity of Variances

Sig.	df2	df1	Levene Statistic	
.096	30	3	2.313	Mean_G1
.922	30	3	.160	Mean_G2
.309	30	3	1.251	Mean_G3
.405	30	3	1.003	Mean_G4

Test of Homogeneity of Variances

Sig.	df2	df1	Levene Statistic	
.337	31	2	1.127	Mean_G1
.188	31	2	1.766	Mean_G2
.943	31	2	.059	Mean_G3
.899	31	2	.107	Mean_G4

Test of Homogeneity of Variances

Sig.	df2	df1	Levene Statistic	
.258	32	1	1.324	Mean_G1
.873	32	1	.026	Mean_G2
.986	32	1	.000	Mean_G3
.951	32	1	.004	Mean_G4

11- الدراسة الاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.063	2.396	.210	5	1.052	Between Groups Mean_G1
		.088	28	2.459	Within Groups
			33	3.511	Total
.380	1.106	.458	5	2.292	Between Groups Mean_G2
		.414	28	11.605	Within Groups
			33	13.897	Total
.242	1.438	.909	5	4.543	Between Groups Mean_G3
		.632	28	17.699	Within Groups
			33	22.242	Total
.289	1.308	.708	5	3.539	Between Groups Mean_G4
		.541	28	15.157	Within Groups
			33	18.696	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.597	.702	.077	4	.310	Between Groups Mean_G1
		.110	29	3.201	Within Groups
			33	3.511	Total
.657	.613	.271	4	1.084	Between Groups Mean_G2
		.442	29	12.813	Within Groups
			33	13.897	Total
.796	.415	.301	4	1.204	Between Groups Mean_G3
		.725	29	21.038	Within Groups
			33	22.242	Total
.861	.321	.198	4	.794	Between Groups Mean_G4
		.617	29	17.903	Within Groups
			33	18.696	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.511	.787	.085	3	.256	Between Groups Mean_G1
		.108	30	3.254	Within Groups
			33	3.511	Total
.751	.404	.180	3	.540	Between Groups Mean_G2
		.445	30	13.357	Within Groups
			33	13.897	Total
.310	1.247	.822	3	2.466	Between Groups Mean_G3
		.659	30	19.776	Within Groups
			33	22.242	Total
.979	.063	.039	3	.118	Between Groups Mean_G4
		.619	30	18.579	Within Groups
			33	18.696	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.037	2.659	.217	6	1.304	Between Groups Mean_G1
		.082	27	2.207	Within Groups
			33	3.511	Total
.920	.321	.154	6	.926	Between Groups Mean_G2
		.480	27	12.971	Within Groups
			33	13.897	Total
.878	.392	.297	6	1.782	Between Groups Mean_G3
		.758	27	20.460	Within Groups
			33	22.242	Total
.888	.375	.240	6	1.439	Between Groups Mean_G4
		.639	27	17.258	Within Groups
			33	18.696	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.641	.567	.063	3	.188	Between Groups Mean_G1
		.111	30	3.322	Within Groups
			33	3.511	Total
.992	.033	.015	3	.045	Between Groups Mean_G2
		.462	30	13.851	Within Groups
			33	13.897	Total
.506	.795	.546	3	1.638	Between Groups Mean_G3
		.687	30	20.604	Within Groups
			33	22.242	Total
.787	.354	.213	3	.639	Between Groups Mean_G4
		.602	30	18.057	Within Groups
			33	18.696	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.459	.800	.086	2	.172	Between Groups Mean_G1
		.108	31	3.338	Within Groups
			33	3.511	Total
.400	.943	.398	2	.797	Between Groups Mean_G2
		.423	31	13.100	Within Groups
			33	13.897	Total
.672	.403	.282	2	.564	Between Groups Mean_G3
		.699	31	21.679	Within Groups
			33	22.242	Total
.625	.477	.279	2	.558	Between Groups Mean_G4
		.585	31	18.138	Within Groups
			33	18.696	Total

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.335	.957	.102	1	.102	Between Groups Mean_G1
		.107	32	3.409	Within Groups
			33	3.511	Total
.421	.663	.282	1	.282	Between Groups Mean_G2
		.425	32	13.615	Within Groups
			33	13.897	Total
.413	.688	.468	1	.468	Between Groups Mean_G3
		.680	32	21.774	Within Groups
			33	22.242	Total
.451	.581	.333	1	.333	Between Groups Mean_G4
		.574	32	18.363	Within Groups
			33	18.696	Total