



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمّـه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي  
للمؤسسات

– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات لولاية الوادي 2018 –

إشراف الأستاذ:

د. رضا زهواني

إعداد الطلبة:

أسامة سباع

أنور شمسة

أمال سويسي

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رئيسا

أستاذ محاضر صنف " أ "

زقير عادل

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر صنف " أ "

رضا زهواني

مناقشا

أستاذ مساعد صنف " أ "

إبراهيم وصيف غدير إبراهيم

السنة الجامعية: 2018/2017

# الإهداء

أهدي ثمرة نجاحي هذه لأبي السعيد له مني ولائي , وكذلك أُمي سهام قرّة عيني وشفائي , لطالما  
أعنوني رغم العنائي حفظهم ربي من كل بلائي

وأخوتي الأعزاء عبد القادر , إبراهيم , أحمد , وزوجاتهم , وأخي الصغير محمد , وأخي الذي لم  
تلده أُمي المرحوم علي اسكنه الله فصيح جنانه وأبناء إخوتي

عبد الله , اية , محمد علي , سهام , محمد السعيد

الذين هم بمثابة الغيمة التي تظلل عني في يومياً المشمس

وأختي الوحيدة نور دربي إلي من أري التفاؤل بعينها

والسعادة ضحكتها إلي شعلة الذكاء والنور

إلي الوجه المفعم بالبراءة ولمحبتك لأزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد

أخوتي الذين أعانوني رغم المطباتي زادوا قوتي فوقني ربي لنجاحي , فأنا مدين لهم بحياتي ولا  
انسى صديقي الحي في وجداني , أفتقده هذه اللحظة , كل الشكر والعرفان لروحه الطاهرة في فردوسه  
الأعلى إن شاء الله

وأخيرا وليس آخرا أهدي نجاحي هذا , وكل نجاحاتي , إلى التي لأجلها سيخضع المستقبل , أحبها  
على قدر نجاحي وأكثر زوجتي المستقبلية آمال

وأقدم إهدائي العام , لكل من وقف معي من أصحاب أو أصدقاء وخاصة زملاء الدراسة يوسف , أنور ,  
طه , عبد الحق و من عائلتي أو أقرباء ولا ننسى كذلك الذين تذكروني بالدعاء شكرا شكرا لهم

إلي كل من صلي علي رسول الله

ألي بلدي الغالي ..... الجزائر

إلي الوطن الحبيب ..... فلسطين

# الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل..". واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي أرحمها كما  
رياني صغيراً"

إلى أعظم رجل في الكون على من تواضع في الأرض , حمد لله بكرة وأصيلاً , إلى الذي رباني فأحسن  
تربيته و علمني فهو بمثابة مثلي الأعلى

أبي العزيز والحنون الذي وقف معي في العسر واليسر :

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها , ويعجز القلم عن كتابة أي شي عنها , كما أكثرت من  
الدعوات , والتي كانت سندا في حياتي وغمرتني بعطفها وهي التي مشت في عروقي دمي , قلبي ينبض بها

أمي الغالية : أدام الله عليها بصحتها ورعاها .

حفظهما الله وطال في عمرهما .

إلى من عشت براءة طفولتي معهم فلم أتصور بعيد عنهم

إلى أخي وأختي

والي خطيبي وزوجتي المستقبلية

والي كافة الأصدقاء .

أنور شمس

## الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب ... إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة  
سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير...  
(والذي العزيز)

إلى من أروضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء... إلى القلب الناصع  
بالبياض ... (والدتي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي ....  
( إخوتي )

إلى الروح التي سكنت روحي  
( أسامة )

الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو  
بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة  
إلى الذين أحببتهم وأحبوني ... ( أصدقائي الأعزاء )

ألي بلدي الغالي.....الجزائر  
إلى الوطن الحبيب.....فلسطين

## آمال



# الشكر

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين. القائل في محكم التنزيل

"وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ" سورة يوسف آية 76.... صدق الله العظيم.

وقال رسول الله (صلي الله عليه وسلم): "(من صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا

ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافئتموه) ..... "رواه أبو داود .

وثني ثناء حسنا على الأستاذ المشرف : رضا زهواني

وأيضاً وفاءً وتقديراً وإعترافاً منا بالجميل نتقدم بجزيل الشكر لأولئك المخلصين

الذين لم يألوا جهداً في مساعدتنا في مجال البحث العلمي، ونخص بالذكر الأساتذة

الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة هذا البحث.

وأخيراً، نتقدم بجزيل شكرنا إلي كل من مدوا لنا يد العون والمساعدة في إخراج

هذه الدراسة على أكمل وجه.

والله الحمد من قبل ومن بعد

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	إهداء
II	شكر وعرافان
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
أ	مقدمة
4	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة والدراسات السابقة
5	تمهيد
6	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات
6	المطلب الأول: أثر المحاسبة الإدارية البيئية
14	المطلب الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي
20	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
20	المطلب الأول: الدراسات العربية
25	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
27	المطلب الثالث: الفرق بين الدراسات
30	خلاصة الفصل
32	الفصل الثاني: الدراسات الميدانية
32	تمهيد
33	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
33	المطلب الأول: الطريقة المتبعة
34	المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة
37	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها
37	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
46	المطلب الثاني: التحليل عن طريق اختبار ستودنت ( $T$ -test)
53	خلاصة الفصل
55	الخاتمة
58	قائمة المراجع والمصادر
62	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	المقارنة بين الدراسة السابقة والدراسة الحالية	الجدول 1-1
33	العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان	الجدول 1-2
36	مقياس ليكرت الخماسي	الجدول 2-2
36	معامل ألفا كروبانخ	الجدول 3-2
37	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	الجدول 4-2
38	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	الجدول 5-2
38	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	الجدول 6-2
39	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الجدول 7-2
40	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	الجدول 8-2
41	وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي	الجدول 9-2
43	الصعوبات المعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإرادية البيئية في المؤسسات الصناعية	الجدول 10-2
45	أهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية	الجدول 11-2
47	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى	الجدول 12-2
49	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية	الجدول 13-2
50	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة	الجدول 14-2

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	أبعاد تقييم الأداء البيئي	الشكل 1-1
34	العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان	الشكل 1-2
34	متغيرات الدراسة	الشكل 2-2
37	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	الشكل 2-3
38	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	الشكل 2-4
39	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	الشكل 2-5
40	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الشكل 2-6
41	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	الشكل 2-7

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
62	استمارة استبيان	الملحق 01
66	مخرجات spss المتعلقة بالمتوسطات والانحراف المعياري	الملحق 02
76	مخرجات spss المتعلقة بمعامل الارتباط t	الملحق 03

**الملخص:**

يهدف هذا البحث إلى مدى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية, ولبلوغ هذا الهدف فقد تناولنا في الجانب النظري الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للدراسة, في حين تضمن الجزء التطبيقي دراسة ميدانية حول مدى تبني بعض المؤسسات الصناعية الناشطة بولاية الوادي للمحاسبة الإدارية البيئية, وأثر ذلك علي تقييمها للأداء البيئي. تم الاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية للحصول على المعلومات والاستعانة بالعديد من الأساليب الإحصائية لتحديد طبيعة البيانات والاختبارات المناسبة لكل فرضية, ولقد تم التوصل إلى وجود وعي لدى مسؤولي وإدارات المؤسسات الصناعية محل الدراسة بأهمية المحاسبة الإدارية البيئية, وفي حالت تطبيقها في المؤسسات فإن ذلك سوف يؤدي إلى تقييم أدائها البيئي.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة البيئية, المحاسبة الإدارية, تقييم الأداء البيئي.

**Summary**

This research aims at the extent to which environmental accounting is applied in assessing the environmental performance of industrial establishments. To achieve this goal, we have dealt with theoretical literature and previous studies. The second practical credit included a field study on the extent to which some industrial establishments active in the el oued state of environmental management accounting have been affected. This has influenced their assessment of environmental performance. And then rely on the questionnaire as a basic tool for obtaining information and using many statistical methods to determine the nature of data and tests appropriate to each hypothesis. There has been an awareness among the officials and frames of the industrial institution and the study of the importance of environmental management accounting, and if applied in institutions, this will lead to an assessment of its environmental.

**Performance Keywords:** Environmental Accounting, Management Accounting, Environmental Performance Assessment

المقدمة

## مقدمة

عرفت ظاهرة التلوث البيئي اهتماما متزايدا في الآونة الأخيرة، خاصة في ظل التقدم الصناعي الذي شاهده العالم، وعلى الرغم من أن هذه الظاهرة ليست جديدة وموجدة منذ القدم إلا أن الحديد فيها هو تعدد وتنوع مصادر التلوث وأثاره الضارة على البيئة، وهكذا ظهرت المحاسبة الإدارية البيئية كفرع جديد في المحاسبة يهدف إلى تكامل بين أفضل ممارسات المحاسبة الإدارية وتقنياتها وبين الأفكار والممارسات البيئية، إذا تعمل المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية واستطلاع آراء عدد من المسؤولين والعاملين في المؤسسات.

في إطار تطبيق العديد من الدول للمعايير البيئية، ظهر مفهوم الأداء البيئي الذي يقيس مدى فعالية تأثير تطبيق هذه المعايير على البيئة، إذا تعتبر عملية قياسه وتقييمه عملية أساسية من العمليات الإدارية المتخذة لا تقل أهمية عن العمليات الإدارية الأخرى كاتخاذ القرار وغيرها، لذا تتم عملية تقييم الأداء البيئي بمجموعة من المؤشرات والأبعاد التي لها دور مهم وفعال في فهم الوضعية البيئية للمؤسسات النفطية وإعطاء صورة واضحة وحقيقية الإيرادات العليا عن إستراتيجية المؤسسة حتى يتسنى التصحيح والتصويت، حيث تزداد أهمية مؤشرات الأداء البيئي من خلال إنعكاسها على أعمال المؤسسات في زيادة قدرتها وكفاءتها وزيادة الأفضلية التنافسية لها في قطاع، لأن التطبيق الناجح وتقييم الأداء البيئي يعتبر أحد أهم عناصر تطوير المؤسسات واستمرارها.

إشكالية الدراسة:

وقد تمت صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات ؟

وقد قسمت إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- أ- ما مدى وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي؟
- ب- هل هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية؟
- ت- هل هناك وجود أهمية لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية؟

فرضيات البحث:

- أ- وجود وعي لدى مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي
- ب- هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية
- ت- وجود أهمية لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع إلى أنه موضوع معاصر، كما أنه يتناول دور المحاسبة الإدارية البيئية وأهمية تقييم الأداء البيئي في التأكد من التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية، لإعطاء صورة حقيقية وصادقة عن التدهور الذي توجهه المؤسسات الجزائرية في هذا المجال.

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع نتيجة لمجموعة من الأسباب الموضحة كما يلي:

- أ- كون الموضوع له علاقة باختصاصنا في المحاسبة؛
- ب- حداثة موضوع حماية البيئة نسبيا من الناحية الاقتصادية وتزايد أهمية الأبحاث حوله في معظم بلدان العالم؛
- ج- إبراز أهمية الحفاظ على البيئة ووجوب حمايتها من مختلف مخاطر التلوث؛
- د- نظرا لكون الاقتصاد الجزائري يتركز على المؤسسات الصناعية والتي تعتبر من الفئة الأكثر تلويثا للبيئة؛

### صعوبات الدراسة:

- أ- صعوبة الحصول على المعلومات بسبب رفض البعض ملئ الاستمارة؛
- ب- عدم وجود إدارة متخصصة في المحاسبة الإدارية البيئية، الشيء الذي صعب علينا المهمة؛

### أهداف الدراسة:

- أ- الأهمية البالغة لتطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسة الاقتصادية؛
- ب- التعرف على الدور الذي تلعبه المؤسسات في حماية البيئة؛
- ج- التعرف على المحاسبة الإدارية البيئية وأهميتها في المؤسسات؛
- د- إبراز أهمية تبني المؤسسات لنظام المحاسبة الإدارية البيئية وتأثير ذلك على أدائها البيئي؛
- هـ- معرفة مدى مساهمة دمج المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية في تحسين أدائها البيئي؛
- و- محاولة التوصل إلى أهم المؤشرات التي يتم من خلالها تقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛

### حدود الدراسة:

تحددت هذه الدراسة بالمجالات التالية.

- أ- الحدود المكانية للدراسة: تم إجراء الجانب للدراسة بمؤسسات الصناعية في الوادي؛
- ب- الحدود الزمنية للدراسة: تم إنجاز هذه الدراسة خلال سنة 2018؛

### منهج الدراسة:

من أجل معالجة موضوع بحثنا استخدمنا المنهج الوصفي بغية الإلمام بالإحاطة بالجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة من أجل توضيح أهم العلاقات والنقاط التي تم تطرق لها في الجانب النظري.

## هيكل البحث:

ينقسم محتوى هذه الدراسة إلى فصلين، خصص الفصل الأول للإطار النظري للمحاسبة الإدارية البيئية والذي يضم مبحثين، فالمبحث الأول يتطرق إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية البيئية والذي يتناول مطلبين ولكل مطلب يتناول ثلاث فروع، في الفرع الأول تطرقنا إلى أثر المحاسبة البيئية والفرع الثاني مدخل نظري للإدارة البيئية والفرع الثالث مدخل حول المحاسبة الإدارية البيئية، أما المطلب الثاني أساسيات تقييم الأداء البيئي، وتناول هو أيضا ثلاث فروع وهي أهمية تقييم الأداء البيئي ومؤشرات والأبعاد وفي الثالث الفوائد والصعوبات، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة.

أما في الفصل الثاني، تناولنا فيه جانب الدراسة التطبيقية والذي تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية المبحث الثاني نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها في حين تناول اختبار فرضيات الدراسة، وفي الأخير خلصنا إلى خاتمة البحث التي تضمنت نتائج الدراسة والاقتراحات المناسبة والآفاق المستقبلية في موضوع هذه الدراسة.

الفصل الأول  
الأدبيات النظرية للدراسة  
والدراسات السابقة

**تمهيد**

تتجه الكثير من المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر للاهتمام بالاعتبارات البيئية في إستراتيجيات أعمالها وخططها طويلة الأجل، وهذا التوجه يعد أساسا لبقائها في السوق وتنافسها مع نظرائها من المهتمين بالبيئة، لذلك نقطة لضمان تطبيق الموصفات البيئية في النشاطات من قبل المؤسسات الصناعية، لذا يساعد توفر المحاسبة الإدارية البيئية حيث تساعد في الرقابة والتخطيط وتخفيض استعمال المدخلات من المواد والحد من إنتاج المخلفات وتطوير الأداء البيئي بما يتلائم مع السياسة البيئية في المؤسسة.

يقسم هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول:** الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية البيئية.

**المبحث الثاني:** عرض الدراسات السابقة للمحاسبة الإدارية البيئية وتقييم الأداء البيئي.

## المبحث الأول- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية البيئية

في ظل تزايد المشكلات البيئية نتيجة التقدم والتطور الصناعي مثل تلوث الهواء والمياه الناتجة عن المخلفات التي تطرحها الشركات، أصبح من الضروري اعتراف هذه الشركات بمسئولياتها تجاه البيئة، وعليه سنحاول أن نتطرق في هذا المبحث إلى المحاسبة الإدارية البيئية كمطلب أول، أما المطلب الثاني فسنستحدث حول تقييم الأداء البيئي.

### المطلب الأول- أثر المحاسبة الإدارية البيئية

ظهرت المحاسبة الإدارية البيئية قبل ثلاث عقود تقريبا، وتعد توجهها حديثا في مجال المحاسبة بشكل عام والمحاسبة الإدارية بشكل خاص، وفي إطار هذا المطلب سنوضح ذلك في ثلاث فروع وهي:

**الفرع الأول- ماهية المحاسبة البيئية:** يتناول هذا الفرع التعريف للمحاسبة الإدارية البيئية بالإضافة إلى أهدافها وأهميتها:

**أولا- مفهوم المحاسبة البيئية:** لقد بدأ اهتمام المحاسبين بالبيئة بعد ظهور جوانب سلبية في استغلالها، وقد قدمت لها عدت تسميات في مجال المحاسبة منها، المحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية الاقتصادية وستتطرق إلى بعض التعريفات الخاصة بالمحاسبة البيئية<sup>1</sup>:

**التعريف الأول:** تعتبر المحاسبة البيئية تحديد وقياس التكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملا بمبدأ ( من يلوث يدفع ).

**التعريف الثاني:** عرفت المحاسبة البيئية بأنها "عبارة عن النظام المحاسبي الممتد للنظام المحاسبي التقليدي، والمبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها الوحدة"<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية، واستخدام هذه المعلومات في صنع القرارات، والهدف هو تخفيض الآثار البيئية السالبة للأنشطة والأنظمة، وهي تسند أساسا على دعم مدراء الأعمال والوكالات الحكومية، مع فهم كيف تأخذ الشركات بعين الاعتبار الكلفة البيئية في عملية اتخاذ القرار بشأن الاستثمارات البيئية ومثل هذا الفهم يساعد الشركات في مقارنة تطبيقاتها مع المعدلات الصناعية، للحد من الزيادة الكبيرة في التكاليف الإنتاج، نتيجة أنفاق مبالغ كبيرة في وحدات معالجة المخلفات أو في تركيب أجهزة للحد من التلوث<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> طه عليوي ناصر، هيثم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 92، جامعة الموصل العراق، 2012، ص، 69.

<sup>2</sup> عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مقدمة هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة شرق الأوسط، الكويت، 2011، ص، 16.

<sup>3</sup> أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة العاشرة، المجلد الثامن، العدد الحادي والثلاثون، العراق، 2014، ص، 293.

**التعريف الرابع:** عرفت الوكالة الأمريكية لحماية البيئة المحاسبة البيئية من ثلاثة أوجه هي<sup>1</sup>:

- أ- **المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية:** ويتم خلال هذه المرحلة قياس وتحليل كمية وقيمة مداخلات عوامل الإنتاج، وغالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.
- ب- **المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية** ويتم خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم.
- ج- **المحاسبة البيئية من الوجهة الإدارية:** وكذلك عرفت المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية، واستخدام هذه الأخيرة في صنع القرارات، والهدف من تخفيض الآثار البيئية السالبة للأنشطة والأنظمة، وهي تستند أساسا على دعم مدراء الأعمال والوكالات الحكومية.
- من خلال ما سبق يتضح أن: المحاسبة البيئية هي أداة إدارية متكامل فيها التطبيقات المالية للقضايا البيئية لأجل تحسين عملية اتخاذ القرارات.

**ثانيا- أهداف المحاسبة البيئية:** تعتبر المحاسبة الإدارية البيئية وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف التي نلخصها فيما يلي<sup>2</sup>:

- أ- تحديد وقياس صافي المحاسبة الاجتماعية للمؤسسة، التي لا تشمل فقط علي عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية، وإنما تتضمن أيضا عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية والبيئية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع؛
- ب- توفير المعلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية لجوانب المختلفة التي يهتمها هذا الأداء، والتي تساعد على تقييم الأداء البيئي؛
- ج- تقييم الأداء البيئي للمؤسسة من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجيتها وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية والبيئية من جهة، ومع طموح المؤسسة بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى؛
- د- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية وبيئية، ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء البيئي للمؤسسة، ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضا إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من اجل ترشيد القرارات الخاصة والعامّة وتحديد النطاق الأمثل لها، سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي؛

<sup>1</sup> - أمنة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة عمار ثلجي الأغواط، العدد 27، 2017، ص، 17.

<sup>2</sup> - نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الأفق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 2011، ص، 270.

هـ- تساهم في خفض تلوث الهواء من خلال إجراء الدراسات الاقتصادية والبيئية والفنية، التي تحدد أساليب خفض المستخدم من الخامات والطاقة في المؤسسات الصناعية في مراحل الإنتاج المختلفة، بالإضافة إلى إجراء الدراسات المحاسبية والبيئية التي توضح نتائج استخدام أنواع الطاقة البديلة، مما يؤدي في النهاية إلى خفض انبعاث تلوث الهواء سواء من الصناعة أو من وسائل النقل؛

و- إعداد بنات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة الشركة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة التي من شأنها أن تحقق فعاليتها<sup>1</sup>؛

ز- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسات بتطبيق القوانين والتشريعات؛

ثالثاً- أهمية المحاسبة البيئية: إن أهمية المحاسبة البيئية تتمثل في مساعدة الشركات في الأمور التالية<sup>2</sup>:

أ- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية؛

ب- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة؛

ج- التوصل إلى فهم أفضل التكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسريعها بدقة؛

د- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل؛

هـ- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج؛

و- كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن ذلك يفرض ضرورة التفاعل مع مشكلة التلوث البيئية ونفاذ مواردها لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة؛

ز- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية احتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية؛

ح- لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية، من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالمراجع البيئي؛

الفرع الثاني- مدخل نظري حول الإدارة البيئية: إن نظام الإدارة البيئية هو أول محاولة شاملة وجادة من أجل جعل البيئة وظيفية من وظائف الشركة ومنه سنبز ذلك من خلال التعاريف والأهداف والمميزات فيما يلي.

<sup>1</sup> سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزنان SCHB قسنطينة، مذكرة مقدمة إكمالاً للحصول على شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2014/2013، ص، 53.

<sup>2</sup> عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية المحاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص، 28.

**أولاً- مفهوم الإدارة البيئية:** تعددت المفاهيم الخاصة بالإدارة البيئية كل حسب ما يراه مناسب من هيئات ومنظمات دولية ومحلية وسنوضح التعريفات التالية:

**أ- التعريف الأول:** تعرف اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للتقييس لنظام الإدارة البيئية على أنه: "جزء من نظام الإدارة الكلي الذي يتضمن الهيكل التنظيمي، ونشاطات التخطيط، والمسؤوليات، والإجراءات والعمليات، والموارد لتطوير وتنفيذ والتحقيق والمراجعة والمحافظة على السياسة البيئية"<sup>1</sup>.

**ب- التعريف الثاني:** ويمكن تعريف نظام الإدارة البيئية على أنه "مجموعة من النشاطات الإدارية التي تحدد السياسة البيئية، الأهداف والمسؤوليات، والتي تستعمل تخطيط الأهداف البيئية لقياس النتائج والسيطرة على التأثيرات البيئية"، ويشمل نظام الإدارة البيئية كل من تنظيم المسؤوليات، العمليات، الإجراءات ووسائل ضرورة لتطبيق هذه العملية في المؤسسة.

**ج- التعريف الثالث:** هي معالجة منهجية لرعاية البيئية في كل جوانب النشاط الاقتصادي والإنساني في المجتمع، وإعمال هذه المعالجة هو أصلاً عمل تطوعي يأتي بمبادرة من قيادات المنظمة القائمة بهذا النشاط، وتناول القيادات لأمر لا يقتصر على تقييم النقدي لمزايا إقامة منظومة للإدارة البيئية بل يشمل أيضاً النظر في المخاطر التي تتعرض لها المنظمة والمجتمع، إذا لم يشمل التناول الاعتبارات البيئية (الحوادث، القدرة على الحصول على تمويل اللازم، أو التنافس في السوق أو دخول مجالات جديدة).

**ثانياً: أهداف الإدارة البيئية:** هناك العديد من الأهداف التي يمكن أن تحققها الإدارة البيئية في المؤسسات والتي تتمثل في ما يلي<sup>2</sup>:

**أ- المحافظة على الصحة العامة والبيئية المحيطة بمكان عمل المؤسسة؛**

**ب- منع التلوث بكافة أنواعه؛**

**ج- تطبيق القوانين البيئية الدولية والحكومية على كافة أنشطة المؤسسة؛**

**د- تقييم التكامل البيئي وتطوير الأداء البيئي المتبع في المؤسسة؛**

**هـ- تقليل المخاطر البيئية المحتمل حدوثها في المؤسسة؛**

**و- وضع الخطط البيئية للمؤسسة وبما فيها خطة الاستجابة لحالات الطوارئ؛**

**ثالثاً: مميزات الإدارة البيئية:** من أهم مميزات الإدارة البيئية تتكون فيما يلي<sup>3</sup>:

**أ- وجود انسجام بين المؤسسة والمتعاملين الداخليين والخارجيين؛**

**ب- قبول الإدارة التعامل مع المتغيرات بصفتها جزء محوري من نشاطها؛**

**ج- القدرة على فهم وتحليل واستيعاب تكنولوجيا المعلومات والاتصالات؛**

<sup>1</sup> -نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ والممارسات)، المنظمة العربية لتنمية الإدارة، القاهرة، 2008، ص، 75.

<sup>2</sup> -نادية حمدي صالح، مرجع سبق ذكره، ص، 223.

<sup>3</sup> - عبد الرحيم علام، مقدمة في نظم الإدارة البيئية، المنظمة العربية لتنمية الإدارة، 2015، ص، 4.

د- القدرة على التفاعل بين موارد المنظمة (البشرية والمادية وغيرها) والاتجاه بها إلى التكامل وصول إلى المستويات أو القدرات التنافسية معا الغير؛

هـ- الأخذ في الاعتبار ميزت فعاليات إدارة الوقت في مواجهة الأعمال المطروحة؛

و- تنمية روح بناء فرق العمل الجماعية لضمان المشاركة من الجميع؛

**الفرع الثالث- عموميات حول المحاسبة الإدارية البيئية:** تستخدم المحاسبة البيئية في عمليات الأنشطة البيئية،

وحتى يتسنى ذلك لابد من دمج القضايا البيئية إلى المحاسبة البيئية و سنوضح ذلك في فروعها فيما يلي:

**أولاً- تعريف المحاسبة الإدارية البيئية:** ظهرت المحاسبة الإدارية البيئية قبل ثلاثة عقود تقريبا، وتعد وكالة حماية البيئة في الولايات المتحدة أول وكالة وطنية تضع برنامج رسمي للتشجيع على تطبيق الإدارة المحاسبية البيئية وكان ذلك في بداية التسعينات، ومنذ ذلك الوقت بدأت العديد من المنظمات في الكثير من البلدان تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية، وفي سنة (1999م) شكلت الأمم المتحدة لجنة من الخبراء لدعم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في أنحاء العالم، وفي عام (2005م) أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين وثيقة استرشادية حول المحاسبة الإدارية البيئية. وللمحاسبة الإدارية البيئية العديد من التعاريف منها<sup>1</sup>:

**أ- التعريف الأول:** فقد عرفت بأنها أداة تدمج بين معلومات المحاسبة المالية والتكاليف وبين المعلومات البيئية، كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تطوير وتنفيذ النظم والممارسات المحاسبية ذات الصلة بالبيئية.

**ب- التعريف الثاني:** أما التعريف الأكثر شمولاً فهو الذي ذكر في تقرير فريق خبراء الأمم المتحدة (2001م) بأنها عملية تحديد وتجميع وتقدير وتحليل وإعداد التقارير الداخلية واستخدام معلومات تدفق المواد والطاقة ومعلومات التكاليف البيئية وغيرها من المعلومات البيئية اللازمة لاتخاذ القرارات التقليدية والبيئية. يتبين مما سبق أن المحاسبة الإدارية البيئية توفر نوعين من المعلومات:

**1- المعلومات المادية:** والمتمثلة في استخدام والتدفقات ومصائر المواد والطاقة والمياه وكذلك النفايات، ولقد أوضحت الوثيقة الاسترشادية للاتحاد الدولي للمحاسبين أنه لتحقيق إدارة فعالة للحد من الآثار البيئية المحتملة من النفايات والإنبعاثات يجب أن يكون للمنظمة بيانات دقيقة عن كميات ومصائر كل الطاقة والمياه والمواد المستخدمة في مختلف أنشطتها، فإدارة المنظمة في حاجة ماسة إلى معرفة مقدار الطاقة والمياه والمواد التي أصبحت منتجات ومقدار الطاقة والمياه والمواد التي أصبحت نفايات وإنبعاثات.

**2- المعلومات النقدية:** وهي تشمل النشاطات التي تعمل على مراقبة الأداء البيئي لمنع أو السيطرة على النفايات والإنبعاثات والتي يمكن أن تلحق ضرراً بالبيئة، ومن أمثلتها التكاليف المتكبدة لمنع توليد النفايات والتكاليف

<sup>1</sup>- حسين طارق شعبان وبتسام محمود القصير ، المحاسبة الإدارية والبيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد، 5 عدد خاص، 2017،

معالجة النفايات والتكاليف اللازمة لمعالجة المواقع الملوثة وغالبا ما يشار إلى هذه الأنواع من التكاليف على أنها التكاليف حماية البيئة.

**ثانيا- فوائد و أهداف المحاسبة الإدارية البيئية:** إن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يتيح لنا أهم الفوائد والأهداف والتي يتم عرضها كالآتي:

**أ- فوائد المحاسبة الإدارية البيئية:** يؤدي تنفيذ المحاسبة الإدارية البيئية إلى مجموعة متنوعة من المنافع, بما فيها تخفيض استعمال المدخلات من المواد والحد من إنتاج المخلفات والتلوث من المخرجات, مع زيادة كفاءة المنتجات وتحديد أسعار فاعلة أكثر, فضلا عن تحسين العلاقات مع أصحاب المصالح, وكل هذا سيؤدي في النهاية إلى زيادة الميزة التنافسية ويدرج Keit أربع منافع للمحاسبة الإدارية البيئية, كالآتي<sup>1</sup>:

**1- توفير معلومات أفضل لمتخذي القرار:** يتم ذلك من خلال إعادة تحليل التكاليف من وجهة نظر المحاسبة الإدارية البيئية إذ تساعد هذه العملية على تحديد المنتجات التي لديها التكاليف بيئية مرتفعة وتم تخصيص التكاليف أقل لها في ظل التكاليف التقليدي لأن الكثير من التكاليف البيئية كانت مخبأة.

**2- الكفاءة البيئية:** يمكن الحفاظ على الوعي البيئي عند استعمال المياه والطاقة والمواد الخام والكفاءة في معالجة المخلفات, كما تمكن الوحدة الاقتصادية من حفظ مواردها.

**3- التوافق مع التشريعات:** تضمن المحاسبة الإدارية البيئية أن الوحدة الاقتصادية قادرة على مراقبة التكاليف بكفاءة, وذلك من أجل ضمان أمثلتها لجميع التشريعات والسياسات البيئية التي فرضت نفسها ذاتيا.

**4- الوضع الاستراتيجي:** تدعم المحاسبة الإدارية البيئية الوضع الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية من خلال تحليل المخاطر والفرص, إذ يجب على الوحدات الاقتصادية الفاعلة وضع الاستراتيجيات التي تخص الأعمال التجارية بما يضمن تقليل المخاطر ولاستفادة من الفرص.

**ب- أهداف المحاسبة الإدارية البيئية:** الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية البيئية هو إعطاء معلومات ملائمة وداعمة (تتعلق بصورة أساس بالمحاسبة والإدارة المالية والإدارة البيئية وإدارة العمليات) لعمليات اتخاذ القرارات التي تتأثر بالعوامل البيئية, فقد ذكر Djalil et al أنه من الممكن تحديد ثلاثة أهداف رئيسية مرتبطة بتنفيذه بالمحاسبة الإدارية البيئية, وهي كالآتي<sup>2</sup>:

1- تحديد التكاليف المواد والطاقة وتجميعها وحسابها ودراساتها؛

2- إعداد التقارير الداخلية واستعمال المعلومات من التكاليف البيئية؛

3- استعمال معلومات (EMA) عند اتخاذ قرارات الوحدة الاقتصادية؛

<sup>1</sup> - رسل عادل ناجي، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية - تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، لعدد (25)، 2017، ص، ص، 9، 10.

<sup>2</sup> - نفس مرجع أعلاه، ص، 11.

ثالثاً- أساليب و مجالات استخدام المحاسبة الإدارية البيئية: للمحاسبة الإدارية البيئية عدت من مجالات وأساليب وستتطرق إليها في ما يلي:

أ- مجالات المحاسبة الإدارية البيئية: تتمثل أهم مجالات استخدام المحاسبة الإدارية البيئية في<sup>1</sup>:

- 1- التقييم السنوي للتكاليف البيئية؛
- 2- تسعير المنتج؛
- 3- المساهمة في إعداد الموازنة؛
- 4- تقييم الاستثمارات؛
- 5- حساب التكاليف و الوفرات البيئية المتعلقة بالمشاريع؛
- 6- تصميم وتنفيذ نظم إدارة البيئية؛
- 7- تقييم الأداء البيئي ووضع المؤشرات والمقاييس؛
- 8- وضع أهداف كمية للأداء؛
- 9- الإفصاح عن النفقات والاستثمارات والالتزامات البيئية؛
- 10- إعداد التقارير للوكالات الوطنية والحكومات وتقارير الاستدامة؛

ب- أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية: تتمثل أساليب المحاسبة الإدارية البيئية في ما يلي<sup>2</sup>:

- 1- أسلوب التكلفة على حساب النشاط: توفر المحاسبة الإدارية البيئية المعلومات عن نصيب الإنبعثات والنفايات من مواد الخام لطاقة والمياه، وتسمى هذه التكاليف المستمر أو المخفية، ويهدف أيضا هذا الأسلوب بفصل التكاليف المستمر عن التكاليف العامة، ويؤدي أيضا هذا الأسلوب من خلال دورة حياة المنتج إلى تخفيض التكاليف والآثار البيئية السلبية وتحديد احتياجات المستهلك والوفاء بها، وتخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة المنتج وتقييم الخامات اللازمة للإنتاج.
- 2- أسلوب حسا التوازن البيئي: يطلق على هذا الأسلوب حساب التوازن الايكولوجي أو الحساب الأخضر أو حساب تحليل المدخلات والمخرجات ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الهامة في المحاسبة الإدارية البيئية نظرا لكونه وسيلة للتحكم في التأثيرات البيئية.
- 3- أسلوب المحاسبة تدفق المواد: يستخدم هذا الأسلوب حصول على بيانات شاملة عن تدفق المواد، يلزم أن تكون متابعة لكافة مراحل تدفق المواد، مثل شراء المواد، التسليم، المخزون، التوزيع الداخلي والاستخدام وشحن المنتج، وكذلك جمع النفايات وإعادة التدوير والمعالجة والتخلص منها، وتتوفر هذه البيانات من خلال محاسبة تدفق المواد.

<sup>1</sup>- حسين طارق شعبان وبتسام محمود القصير , مرجع سبق ذكره ص، 157.

<sup>2</sup>- نفس المرجع أعلاه، ص، 158.

- 4- أسلوب المحاسبة البيئية بالوحدات النقدية: يقيس هذا الأسلوب جميع الوحدات البيئية الخاصة بالمؤسسة بهدف تقديم معلومات مختلفة الأمن أجل عملية اتخاذ القرار، ويهتم هذا الأسلوب بالتركيز على رقابة وتقييم الآثار الاقتصادية والبيئية للمؤسسة في صورة نقدية ومالية وإعداد تقارير محاسبية بيئية لخدمات الإدارة في تقييم أدائها كما يهتم بتوفير معلومات أساسية لنظم الإدارة البيئية فيما يختص بقرارات تسعير المنتجات النهائية أو تقييم المخزون مضمنا نصيبه من التكاليف البيئية<sup>1</sup>.
- 5- أسلوب المحاسبة البيئية بالوحدات العينية: يعتبر أسلوب المحاسبة البيئية بالوحدات العينية أداة تقييم الأثر البيئي للمشروعات القائمة والمزمع إنشاؤها، حيث يعمل هذا الأسلوب إلى توفير المعلومات لكافة الأطراف المهتمة بشؤون البيئة لأغراض تقييم الأداء البيئي الاستراتيجي، مما يسمح ببناء تقارير توضح مؤشرات ومعايير للقياس البيئي الاستراتيجي كميًا وعينيًا، مثل قياس تلوث الهواء، كميات الإشعاع المتسرب، كمية النفايات الإنتاج الصلبة.
- 6- أسلوب تحليل التكاليف دورة حياة المنتج والعائد المتوقع: يعتبر هذا الأسلوب من المداخل الهامة للمحاسبة الإدارية البيئية، حيث يأخذ في الاعتبار التكاليف والعوائد البيئية عند المفاضلة بين بدائل تنفيذ البرامج والأنشطة، وبتالي التوصية بأفضل البدائل من الناحيتين الاقتصادية والبيئية معًا. ويحقق استخدام هذا الأسلوب فوائد عديدة أهمها المساعدة في تخفيض التكاليف دورة الحياة الكلية المرتبطة بحيازة واستخدام وإحلال الموارد الطبيعية.
- 7- أسلوب مؤشرا لتقييم الأداء البيئي: تعتبر المؤشرات الأداء البيئي مقياسا نسبيا لعنصرين أو متغيرين لشرح وتفسير وتحديد ظاهرة معينة، ويحقق استخدام تلك المؤشرات زيادة الاهتمام بالتنمية المستدامة، والتي إضافة بعدا آخرًا لتقييم الأداء البيئي بحيث شقين مالي وعيني، وما ترتب على ذلك من ظهور حسابات بيئية عينية تتوافق مع أغراض تلك التنمية.
- هذا ويستخدم هذا الأسلوب مؤشرات نقدية مثل مقدار الإنفاق الإزالة التلوث البيئي، ونسبة التلوث البيئي إلى حجم الإنتاج، ونسبة مصاريف تشغيل أنشطة مكافحة التلوث إلى صافي دخل المؤسسة، ونسبة التكاليف الرأسمالية.

<sup>1</sup> -مهوات لعدي، قياس المحاسبى لتكاليف البيئية وإفصاح عنها فى القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية فى الجزائر، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص، 152.

**المطلب الثاني: أساسيات تقييم الأداء البيئي للمؤسسات:** أوضحت إحدى الدراسات أن تقييم الأداء البيئي يعتبر بمثابة نظام يهدف إلى تأكد من استخدام الموارد المتاحة من خلال المطابقة بين الأداء الفعلي والتأكد من الالتزام في تطبيق القوانين والتشريعات البيئية المختلفة.

**الفرع الأول- ماهية تقييم الأداء البيئي للمؤسسات:** سنحاول إيضاح أهم التعاريف لتقييم الأداء البيئي بالإضافة إلى أهداف وأهمية في ما يلي:

**أولاً- مفهوم تقييم الأداء البيئي:** يعتبر أسلوب تقييم الأداء البيئي لتحديد قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بنتائج المطلوب تحقيقها، وذلك في مجموعة من الأهداف والمؤشرات والأبعاد، ونوضح ذلك في ما يلي:

**التعريف الأول:** عرفت مواصفة الإيزو 14031 تقييم الأداء البيئي على أنه: "مدخل لتسهيل قرارات الإدارة بشأن الأداء البيئي للمنظمة، باختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي، وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنهج".

فتقييم الأداء البيئي يعتبر عملية معقدة كونها متعلقة بالمنهج، المعرفة والتفاوض كما أنه وسيلة مساعدة لنظام الإدارة البيئية لكن يمكن أن يستعمل كأداة مستقلة لنظام الإدارة البيئية<sup>1</sup>.

كما أن تقييم الأداء البيئي يركز على الأسس التالية<sup>2</sup>:

- أ- اكتساب معطيات كمية بخصوص وضعية المؤسسة تجاه البيئة؛
- ب- تمثيل المعطيات من خلال مؤشرات توضع بالنظر إلى مميزات الأداء من وجهة تحديد الانحرافات المتعلقة بخصائصها- عرض النتائج بواسطة الاتصالات (داخلية - خارجية)؛

ويواجه معيار الإيزو 14000 انتقاداً بسبب عدم اهتمامه بترتيب المؤشرات البيئية حسب أهميتها متوازياً خلف افتراض أن الاستجابة للقوانين مطلوبة ومن ثم فإن المؤشرات المرتبطة بها ستكون شديدة الأهمية، ورغم ذلك يحدد المهتمين في المنظمات بتطوير نظم الإدارة البيئية للمؤشرات البيئية الممكنة ويختارونها بعناية ويرتبونها حسب الأهمية وذلك لاهتمامهم بنجاح، ومن الأساسيات المستخدمة في اختيار المؤشرات الملائمة: التوافق البيئي والقابلية للمقارنة دولياً، والقابلية لتطبيق المعلومات التي يوفرها المؤشر<sup>3</sup>.

**تعريف الثاني:** يعتبر تقييم الأداء البيئي منهج لتسهيل لقرارات لأداره بخصوص الأداء البيئي للمنظمة باختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنتج<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> زين الدين بروش، جابر دهمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات-دراسة حالة شركة الإسمنت مداخلة في المنتدى الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر. 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 660.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص، 660.

<sup>3</sup> محمد العربي ساكر، مساهمة المنشأة الصناعية لدى الدول النامية في تفعيل الأداء البيئي، تجربة شركة النفط عمان، مداخلة في المنتدى الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 727.

<sup>4</sup> أحلام كوشي، دور نظام المعلومات البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات البيئية، مذكرة ماجستير. جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2012/2013. ص، 34.

**تعريف الثالث:** تعريف آخر يرى بأن تقييم الأداء البيئي أداة إدارية تشمل تقييم منظم موضوع، دوري، موثق لأداء الوحدة الاقتصادية ونظم الإدارة و المعدات المتعلقة بحماية البيئة وذلك بهدف المساعدة في تحقيق الرقابة الإدارية على ممارسات البيئة وتقييم مدى الالتزام بسياسات الوحدة الاقتصادية ومتطلبات القوانين النافذة<sup>1</sup>. وبناء على ما ورد في التعاريف لنستنتج أن تقييم الأداء البيئي هو آلية تعتمد على مؤشرات، تهدف إلى إبراز مدى فعالية الأداء البيئي بغرض منح المحاسبة الإدارية البيئية فرص اتخاذ التدابير البيئية والقرار اللازم.

**ثانيا- أهداف تقييم الأداء البيئي:** تستهدف عملية تقييم الأداء البيئي تحقيق ما يلي<sup>2</sup>:

- أ- فهم أفضل لأثر المؤسسة على البيئة؛
- ب- توفير أساس للقياس الإداري والتشغيلي والبيئي؛
- ج- الفرص المتاحة لتحسين كفاءة الطاقة والمواد المستخدمة؛
- د- تحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات البيئية تسير كما هو مخطط لها؛
- هـ- إثبات التزامها للجوانب القانونية والتشريعية؛
- و- تحديد التوزيع الأنسب للموارد المخصصة؛
- ز- تحديد الدقيق للأخطار المحتملة مستقبلا، والتي يمكن أن تكون لها أبعاد بيئية واقتصادية واجتماعية<sup>3</sup>؛
- ح- يكمن تقييم الأداء البيئي في حماية البيئة والموارد الطبيعية والحفاظة عليها من سلبات عمليات التنمية؛
- ط- يؤكد الأداء البيئي على أهمية التنمية المستدامة مما تتضمنه من تلبية الاحتياجات الحاضر دون التأثير السلبي في قدرة الأجيال القادمة على الحصول على نفس الفرص المعيشية؛
- ي- يعتبر تقييم البيئي إحدى الأدوات المهمة في الإدارة البيئية المتكاملة، والتي يجب القيام بها في المؤسسات والمشاريع التي هي قيد التوسيع أو تلك التي تخضع لتحديات؛

**ثالثا- أهمية تقييم الأداء البيئي:** إن تقييم الأداء البيئي في المؤسسات يرجع إلى مجموعة من الأسباب منها:

- أ- كثرة معدلات التلوث البيئية ومن ثم زيادة حجم الالتزامات البيئية مما أدى إلى تزايد الدعاوى القضائية التي كسبها أصحابها ضد الكثير من المؤسسات التي تسبب أعمالها التشغيلية في الأضرار بالبيئة.
- ب- وقوع العقوبات والغرامات المالية من قبل السلطات الحكومية على المؤسسات المخالفة للقوانين والنظم البيئية، أدى إلى إلزام المؤسسات بضرورة الإفصاح الكافي عن أدائها البيئي بصورة دورية منظمة؛
- ج- زيادة الاهتمام بالصحة والأمان والبيئة، نتيجة اهتمام المؤسسات بالبيئية وتقييم الأداء الإلزامي لها؛

<sup>1</sup> - سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2016، ص 96.

<sup>2</sup> - نادية راضي عبد الحميد، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور المنظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 02، ديسمبر 2005، جامعة الأزهر، مصر، ص 22.

<sup>3</sup> - سوداني رحمة، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 96، 97.

د- انتشار الوعي البيئي، بسبب اهتمام المجتمع و الأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء البيئي والتي تنشرها المؤسسات، بهدف تقييم المسؤولية البيئية للمؤسسات بصورة الموضوعية، مما ينعكس على قرارات المستثمرين؛

هـ- زيادة طلب الإدارة البيئية، هدف الكشف عن مدى قدرة المؤسسات على تحقيق أهداف استراتيجيه، والتي تتمثل ذو جودة ويسعر مناسب ودون الإضرار البيئية؛

**الفرع الثاني- مؤشرات وأبعاد تقييم الأداء المالي:** في هذا الفرع سوف نتطرق إلى أهم المؤشرات والأبعاد تقييم الأداء البيئي.

**أولاً- مؤشرات تقييم الأداء البيئي:** تتعامل المنظمات مع كم كبير من المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وتواجه تحديات لتكثيفها في عدد محدود من المؤشرات الحاكمة التي تستطيع بموجبها قياس أدائها واتخاذ قرارات التطوير؛ تهتم مؤشرات الأداء البيئي بتأثير المنظمة على النظم الطبيعية الحية وغير الحية متضمنة بذلك النظم البيئية الحيوية والأرض والهواء والماء، تساعد هذه المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية<sup>1</sup>:  
**أ- مؤشرات الإدارة البيئية EMIS:** مجهودات وتتضمن الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمنظمة التي تختص بما يلي:

الرؤية والإستراتيجية والسياسة، الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية، نظم الإدارة والتوثيق المتعلق بها، والاتصالات بالأطراف الداخلية والخارجية ذات المصلحة.

**ب- مؤشرات الحالة البيئية ECIS:** وتوفر هذه المؤشرات معلومات عن الحالة المحلية أو الإقليمية أو الدولية أو العالمية للبيئة مثل سمك طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيز التلوث في الهواء والتربة والمياه ... الخ.

**ج- مؤشرات الأداء البيئي EPIS:** و تنقسم هذه المؤشرات إلى قسمين:

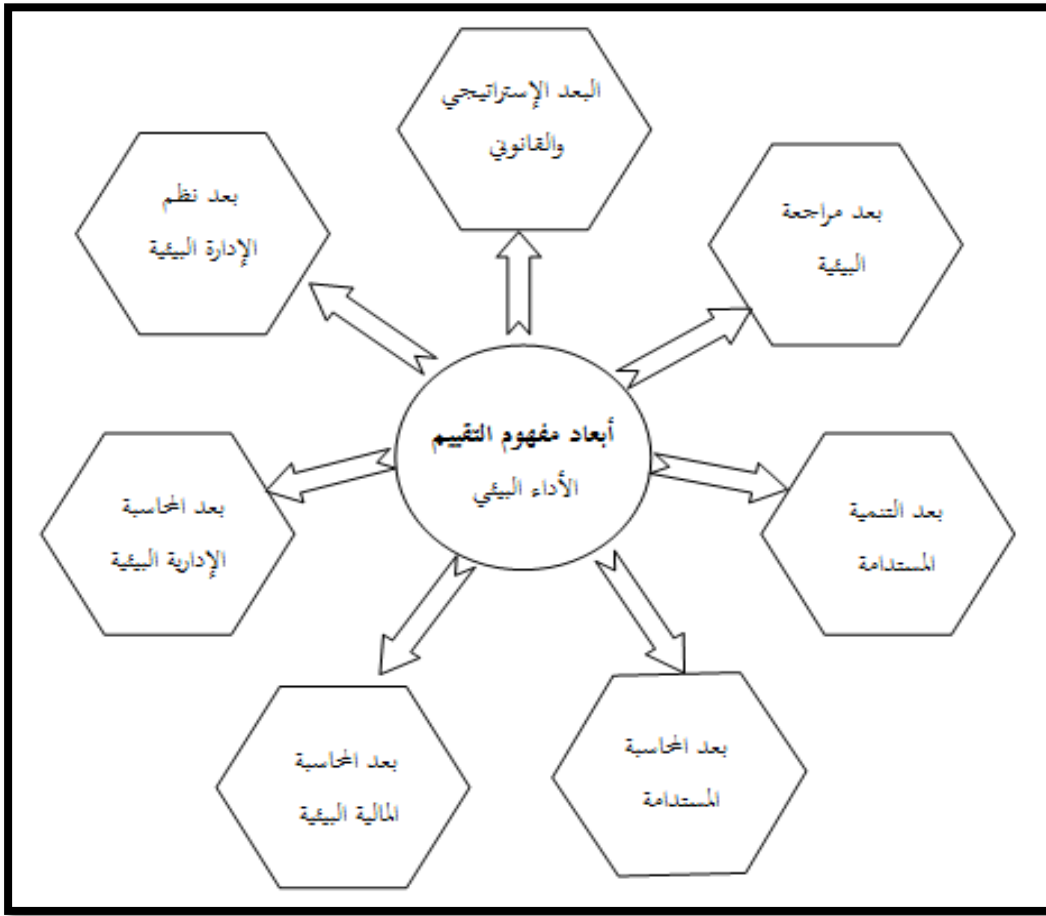
**1- مؤشرات تشغيلية بيئية:** وتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج أو العملية، ومقاييس استعمال المنتج أو العملية وتصريف المخلفات.

**2- مؤشرات الأثر البيئي:** وتعلق بالمخرجات والتي تتمثل في إجمالي المخلفات واستهلاك المواد والمياه والطاقة وانبعاث الغازات.

**ثانياً- أبعاد تقييم الأداء البيئي:** اهتمت العديد من الدراسات والأبحاث بتناول الأبعاد المختلفة والتي يمكن نوضحها في الشكل التالي:

<sup>1</sup> - رجم حسين، مناصرة رشيد، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة ونظم إدارة البيئة الإيزو 14000 على تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة في المنتدى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص619.

شكل رقم (1-1): شكل يوضح أبعاد تقييم الأداء البيئي.



المصدر: من إعداد الطلبة.

ومن خلال الشكل أعلاه يوضح أبعاد تقييم الأداء البيئي كالآتي<sup>1</sup>:

- أ- **بعد المراجعة البيئية:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من ناحية المراجعة البيئية، وسيلة إدارية تتضمن تقييم موضوعي لكيفية أداء عمل المؤسسة في تحقيق هدف حماية البيئة، وذلك من خلال تسهيل الرقابة الإدارية على التطبيقات البيئية وتقييم سياسات المؤسسة في الوفاء بالمتطلبات البيئية، وتحديد مدى الالتزام بالسياسات البيئية.
- ب- **بعد التنمية المستدامة:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من ناحية التنمية المستدامة، وسيلة للمحافظة على مكونات البيئة والارتقاء بها، ومنع تدهورها أو تلوثها أو الإقلال من حد التلوث، والتصدي لأي تغيير في خواص البيئة، بهدف عدم الإضرار بالكائنات الحية أو المحميات تضر بالحياة البيئية، ويطلق على ذلك مفهوم حماية البيئة.

<sup>1</sup> - أيمن صابر سيد علي، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2008، ص، ص، 207، 208.

ج- **بعد المحاسبة المستدامة:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، أداة فعالة في التحليل والتقييم باستخدام المعلومات البيئية، بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي، وتطوير أدوات و إجراءات إعداد التقارير بهدف قياس وتقييم الأداء المستدام للمؤسسة، عن طريق فحص المنظم للآثار السلبية التي تنشأ عن البرامج التنموية بهدف تخفيف الآثار البيئية الضارة وتعظم الآثار الإيجابية، بالإضافة إلى حماية البيئة والموارد الطبيعية والحفاظ عليها.

د- **بعد المحاسبة المالية البيئية (المحاسبة الخضراء):** طبعاً هذا البعد يعتبر تقييم الأداء البيئي، وسيلة إدارية وأنشطة المؤسسات على البيئة الداخلية والخارجية، والاهتمام بقرارات تقييم الاستثمارات للحد من الآثار العكسية على البيئة، وتحسين الأداء البيئي، وأيضا التقارير عن التكاليف الالتزامات البيئية التي حدثت، وبيان الأنشطة البيئية الخاصة بالمنع والرقابة وإصلاح الأضرار البيئية.

هـ- **بعد المحاسبة الإدارية البيئية:** يعتبر تقييم الأداء البيئي، أداة منهجية يهدف إلى تحديد وقياس وتحليل وتفسير وتوصيل المعلومات البيئية المالية والعينية اللازمة لمساعدة إدارة المؤسسة في إنجاز أهدافها وتحسين أدائها البيئي.

و- **بعد نظم الإدارة البيئية:** يعتبر تقييم الأداء البيئي من خلال هذا البعد، سلسلة من الإجراءات والوسائل لتحديد الآثار البيئية المحتملة وتقييمها، وكذلك تقييم التشريعات والسياسات والبرامج المعنية بالبيئية، والإفصاح عنها في صورة معلومات عامة للجماهير<sup>1</sup>.

**الفرع الثالث- فوائد وصعوبات تقييم الأداء البيئي:** سنتطرق في هذا الفرع إلى أهم الفوائد و الصعوبات تقييم الأداء البيئي في ما يلي:

**أولاً- فوائد تقييم الأداء البيئي:** إن التزام المؤسسة بتنفيذها لتقييم الأداء البيئي مهم جدا فهذا الأخير يتغير بحسب حجم الشروط الجغرافية، نمط المؤسسة وكذا حاجاتها وأولياتها، فالمعلومات المتحصل عليها من خلال تقييم الأداء البيئي أن نفيذ المؤسسة فيما يلي<sup>2</sup>.

أ- التزويد بمقياس للتطور المستمر؛

ب- مؤشر دلالة ( benchmarking) للأداء البيئي يستخدم لمقارنة الشركات والمؤسسات؛

ج- إبراز الأساليب الصديقة للبيئة والموارد والتدريب المطلوب الامتثال الأنظمة البيئية؛

د- مراقبة وتتبع العلاقات بين جهود الإدارة والاستثمار البيئية؛

هـ- تحقق فعالية التكلفة عند اختيار طرق الإدارة البيئية؛

و- تأسيس معايير لعملية الإدارة البيئية؛

<sup>1</sup> - أيمن صابر سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص 206.

<sup>2</sup> - م.م. رعد الياس درويش، تقييم الأداء البيئي باستخدام معطيات المواصفة الإرشادية ISO14031 دراسة في معمل اسمنت طاسلوجة في السلجمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة جامعة كربلاء العالمية، 2010، ص 123.

ز- زيادة درجة تنافسية الشركة وفرصها الإستراتيجية؛

ثانيا- صعوبات تقييم الأداء البيئي: تقييم الأداء البيئي للمؤسسات صعب ومعقد بسبب اختلاف نوعيات الأداء وصعوبة إيجاد المعلومات اللازمة في شكل المناسب وسنتطرق إلى أهم الصعوبات في ما يلي<sup>1</sup>:

أ- غياب الالتزام والتعهد من الإدارة العليا؛

ب- صعوبات تكوين فريق (EPE) وإعداد نطاق وأهداف الخطة؛

ج- زيادة التكاليف الإدارية؛

د- غياب الدعم من المالك؛

هـ- الوقت المستهلك في التدريب؛

و- غياب الدعم من الموظفين والعاملين في نهاية الخط؛

ز- غياب القرض القانوني من الحكومة؛

ح- زيادة الأعمال الورقية؛

د- التغيير في التطبيقات والممارسات والسياسات التنظيمية القائمة؛

<sup>1</sup> - م.م. رعد الياس درويش، مرجع سبق ذكره، ص، 123.

### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

لقد تم تناول موضوع المحاسبة الإدارية البيئية من قبل العديد من الدارسين والباحثين في مجال المحاسبة من جوانب مختلفة وسنحاول من خلال هذا المبحث ذكر بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا منها الدراسات العربية والأجنبية.

#### المطلب الأول: الدراسات العربية

سنحاول عرض مجموعة من الدراسات التي تناولت الموضوع من بينها:

أ- زين الدين بروش, جابر دهيمي, دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات-دراسة حالة شركة الاسمنت, مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحليلات الأداء البيئي, المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22 و23 نوفمبر 2011

إن اعتماد المؤسسات الصناعية على مقارنة تقوم على المواصفات القياسية من خلال تبني إدارة بيئية بهدف تحسين طرق تسيير وتنظيم المؤسسة, مع لأخذ بعين الاعتبار الجوانب الاقتصادية للنشاط لإنتاجي, من شأنه أن يعطي منتجا متطابقا بيئيا يراعي حاجات المستهلكين الخضر المتنامية, كما أنه بالرغم من تنوع مواصفات واشترطات نظام الإدارة البيئية إلا انه يهدف بالأساس إلى حماية المستهلك, من خلال اقتراحه للعديد من الإجراءات والأساليب التي تقوم على أساس التحسين المستمر للأداء البيئي للمؤسسات من خلال تطبيقها للمواصفة القياس ISO14001, كما أن الاجتهادات المستمرة للخبراء والمختصين لمختلف الهيئات الدولية والمحلية, أضفت إلى اقتراحات ملصقات وعلامات بيئية تعد بمثابة جواز سفر اخضر لتلك المنتجات في مختلف الأسواق الدولية.

وهنا سنبرز بعض من نتائج الدراسة:

حاولنا من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى شركة تابعة للقطاع العام, إظهار مختلف الجوانب المتناولة في الإطار النظري للموضوع, والوقوف على مختلف الامتيازات التي تحصلت عليها الشركات المطبقة للمواصفات القياسية ISO 14001.

ففيما يخص شركة الإسمنت لعين الكبيرة التابعة للقطاع العام, والتي تعتبر رائد في مجال حماية البيئة مقارنة مع بقية شركات الإسمنت الوطنية, فإنما قمنا بتشخيص الوضع البيئي الذي تنشط فيه الشركة, مع متابعة المراحل التي باشرتها في سبيل حصولها على المواصفات الدولية ISO 1400, والتي تسمح لها بالدخول في أسواق دولية كما وتعطيها ميزة تنافسية مقارنة بمنافستها من نفس القطاع, وهذا ما تم من خلال توقيعها لعقد النجاح البيئية مع وزارة البيئة وتهيئة الإقليم, وصولا إلى تحصلها على تلك الشهادة في سنة 2008. وتتوجبا لكل هذا فإنه بعد تركيب شركة الإسمنت لعين الكبيرة SC AEK لمصافي قماشية, فإن كمية الإنبعاثات والملوثات السامة قد انخفضت إلى المعدل المسموح بيه من قبل المصالح المختصة.

كما أن الشركات عملت على وضع منتج أنظف من خلال اقتنائها لجهاز الدورانية والتي ساهمت في تقليل الانبعاثات الغازية من فرن طهي الكنكر، وبالتالي قللت من تكلفت الطاقة المستهلكة، كما حاولنا إبراز مدى استفادات الشركة من العوائد المحققة نتيجة بيعها للنفايات الصناعية والذي ساهم في تحقيق عائدين أحدهما مالي والأخر بيئي من خلال التخلص من النفايات الخاصة والخطرة ( شحوم , زيوت , بطاريات ).

ب-دهيمي جابر, مساهمة المواصفات القياسية **ISO 14001** في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات: دراسة مقارنة بين شركتي الإسمنت **ACC&SCAEK**, أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الثامن عشر, جامعة سطيف, 2015.

يهدف هذا البحث بجانبه النظري والميداني إلى إظهار مدى مساهمة نظام الإدارة البيئية من خلال المواصفات القياسية **ISO 14001** في الحد من التأثيرات السلبية للمؤسسات الصناعية عامة وقطاع صناعة الإسمنت خاصة على المحيط الإيكولوجي, وكذا إبراز العائد الإيجابي الذي توفره هذه المواصفات المؤسسات الصناعية في تحسين الأداء البيئي والاقتصادي من خلال أهم المؤشرات وهي: التخفيض في معدل الانبعاثات السائلة والغازية, وكذا الاقتصاد في الطاقة الكهربائية وكمية المياه.

ومن أهم نتائج التي طرحتها الدراسة ما يلي:

بالرغم من الطبيعة الطوعية لمواصفة **ISO 14001** فإن انخراط الكثير من المؤسسات في هذا التوجه نابع من قناعتهم باستحالة ديمومة الإنتاج بيئيا, وتأكيدهم من تحقيق المواصفة لعوائد اقتصادية هامة من خلال تخفيض التكاليف الإنتاج المختلفة. حصول شركة الإسمنت عين الكبير على المواصفة القياسية أعطاها ميزة تنافسية مما يمكنها من ولوج الأسواق التصديرية.

إن الجهود التي تقوم بها الشركة الجزائرية للإسمنت **ACC** لم ترق بعد إلى تحسين وضعها البيئي, بفعل غياب الإرادة القوية عند مسؤولي الشركة للانخراط في هذا التوجه الإستراتيجي. بينت الدراسة أن المبالغ المالية المحققة من بيع النفايات الصناعية بشركة **ACC** يذهب معظمه إلى تسديد الضرائب البيئية نتيجة تلوثها للمحيط.

ومن أهم توصيات الدراسة ما يلي:

**1-** على السلطات العمومية ممثلة في الوزارات الوصية تكثيف الجهود أكثر لزيادة الوعي لدى المؤسسات, لإدراك الأهمية البالغة للبعد البيئي في تحسين الوضع البيئي والاقتصادي والتنافسي للمؤسسات خاصة من خلال تنظيم الندوات والمعارض ذات صلة.

2- إقامة شراكة بين المعاهد الرائدة في هذا المجال والأخرى الراغبة في الحصول على المواصفة القياسية البيئية على غرار المركز الوطني لتكنولوجيات الإنتاج الأنظف.

ج- عبد الحق بوعافية, نور الهدي بورزق, اثر نظام الإدارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية على أدائها المالي, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس في العلوم التجارية, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, 2013.

تهدف هذه الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف من أهمها:

- 1- التعرف على الدور الذي تلعبه المؤسسات في حماية البيئة؛
- 2- إبراز أهمية تبني المؤسسات الاقتصادية لنظم ومتطلبات حماية البيئة؛
- 3- التعرف على عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والعمل المتحكم في المؤسسة الاقتصادية؛
- 4- التعرف على مدى فعالية نظام الإدارة البيئية وتأثيره على المؤسسات الاقتصادية؛
- 5- تغيير النظرة السلبية للمؤسسات التي لا زالت تتفادى تبني نظام الإدارة البيئية باعتباره غير مؤثر على سمعتها من وجهة نظر عناصر المحيط الخارجي؛
- 6- حث المؤسسات الاقتصادية الوطنية التي لا زالت تهمش الأداء البيئي, وتغير نظرتها السلبية نحو الاهتمام به, لكونه ضروري ملحة في الارتقاء بالأداء الإجمالي.

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

أن المؤسسة تبنت نظام الإدارة البيئية حديثا وكان ذلك في سنة 2008؛

وضعت المؤسسة مصلحة لحساب التكاليف البيئية على مستوى مديرية حماية البيئة ولكن هذه المصلحة لا تقوم بقياس دقيق وحصر كل التكاليف البيئية, مما لا يسمح لها باتخاذ القرارات السليمة؛  
نسبة الاستثمارات البيئية صغيرة من إجمالي استثمارات المؤسسة, وهذا يعكس نقص وعي هذا الأخيرة وذلك لأن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لها سلوك شكلي (مساير) تجاه البيئة, فتستثمر في المجال البيئي لضرورة الحفاظ على محيطها؛

هناك انخفاض في معدلات الربحية والموودية للأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار سيء؛

توصيات الدراسة إلى:

- 1- الاهتمام بزيادة الوعي البيئي لدى العامة ومستخدمي القوائم المالية؛
- 2- التحسين المستمر للأداء البيئي في المؤسسات, عن طريق الاستثمار في المجال البيئي, وزيادة الوعي لدى العاملين, ومعالجة الآثار السلبية على البيئة الناتجة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها؛
- 3- ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية حتى تستطيع المؤسسة التحكم فيها بشكل جيد؛
- د- رسل عادل ناجي, أنموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية, مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية, جامعة وسط, 2017

هدفت هذه الدراسة إلى:

في ضوء مشكلة البحث والتساؤلات المطروحة, فإن البحث يهدف أساساً لتحديد مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية لأساليب المحاسبية الإدارية البيئية والإفادة منها في توفير المعلومات الملائمة اللازمة لدعم القرارات تساعد في المحافظة على البيئة فضلاً عن تقديم نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية الاقتصادية الصناعية العراقية.

ومن أهم نتائج الدراسة نذكر:

إن نطاق المعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية التي تشملها المحاسبة الإدارية البيئية أوسع بكثير من المعلومات التي تشملها المحاسبة الإدارية, إذ أنها تشمل كلا من المعلومات الملائمة المالية والمادية, فضلاً عن تقديمها معلومات عن التكاليف البيئية.

يشمل التكامل بين كل من المحاسبة الإدارية البيئية المادية والمحاسبية الإدارية البيئية المالية الإطار الشامل للمحاسبة الإدارية البيئية.

تعمل المحاسبة الإدارية البيئية على إعطاء معلومات ملائمة وداعمة ( تتعلق بصورة أساساً بالمحاسبة والإدارة المالية والإدارة البيئية وإدارة العمليات ) لعمليات اتخاذ القرارات التي تتأثر بالعوامل البيئية.

هناك أهمية كبيرة للمحاسبة الإدارية البيئية في عمليات اتخاذ القرارات الإدارية, الأمر الذي يعد محفزاً للكثير من الوحدات الاقتصادية أن تنبأها وتعمل بها.

وتوصلت الدراسة إلى أهم التوصيات:

1- زيادة الوعي بموضوع المحاسبة الإدارية البيئية عن طريق نشر البحوث ودراسات الحالة لأنه حقل حديث نسبياً لم يلقى الاهتمام المناسب, ولا سيما على المستوى المحلي والعربي؛

2- تطوير مهارات المحاسب الإداري, وزيادة توعيته بالمحاسبة الإدارية البيئية كتوجه حديث ومهم في المحاسبة واستعمال معلوماتها في عمليات اتخاذ القرارات؛

3- الاستفادة من النموذج المقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في مصنع نسيج وحياسة واسط, لما يوفره هذا النموذج من معلومات بيئية ( مادية ومالية ) عن الأنشطة المختلفة للمصنع؛

هـ- حسين طارق شعبان, ابتسام محمود القصير, المحاسبة البيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة ميدانية على الشركة الليبية للحديد والصلب - مصراته), مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال, المجلد 5 عدد خاص.

هدفت الدراسة للتعرف بأهمية المحاسبة الإدارية البيئية, والتعريف على مدى إدراك المسؤولين والعاملين في الإدارة العامة للشؤون المالية في الشركة البيئية للحديد والصلب لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية, واستطلاع آرائهم

فيما إذ كان تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة, وما مدى وجود مخاوف ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في الشركة البيئية للحديد والصلب؟

وقد قامت الدراسة بأجراء المقبلات غير المباشرة مع المسؤولين وتوزيع استبانة على العينة المختارة, وخلصت الدراسة إلى أن الشركة البيئية للحديد والصلب لديها أداء بيئي متميز, وتبدل مجهودات كبيرة للحفاظ على البيئة, إلا أن هذا لم يواكبه تطور في الممارسات المحاسبية داخلها إذ أنها لا تطبق المحاسبة الإدارية البيئية, كما بينت أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية قد يساهم في تحقيق الميزة التنافسية ( بإبعادها المختلفة ) للشركة.

ومن أهم نتائجها نذكر ما يلي:

خلال مراجعة الأدبيات العلمية المتعلقة بالمحاسبة الإدارية البيئية يتبين أنها من التقنيات الحديثة التي تهدف إلى الحد من النفايات و الإنبعاثات وحماية البيئة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.

الشركة الليبية للحديد والصلب لديها أداء بيئي متميز, كما أنها تبدل مجهودات ضخمة للحفاظ على البيئة والحد من النفايات مما أهلها للحصول على جائزة المنتدى العالمي للجائزة الخضراء, إلا أن هذا لم يواكبه تطور في الممارسات المحاسبية داخلها, إذ أنها لا تطبق المحاسبة الإدارية البيئية ولا زالت التكاليف البيئية بأنواعها المختلفة مخفية ضمن التكاليف الإضافية.

يدرك المسؤلون والعاملون في الشركة الليبية للحديد والصلب مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية.

تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية قد يساهم في تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة ) للشركة البيئية للحديد والصلب والمتمثلة في (التكاليف الأقل - جودة المنتج - كفاءة العمليات - التميز في التسوق)

وهنا سنبرز بعض التوصيات:

- 1- توصي الدراسة بضرورة تطوير النظام المحاسبي للشركة الليبية للحديد والصلب وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية البيئية بما قد يمكن تحقيق الميزة التنافسية للشركة؛
- 2- ضرورة وجود إليه التعاون والتنسيق بين أقسام المحاسبة وقسم مراقبة البيئة في الشركة لأجل إدراج التكاليف البيئية في النظام المحاسبي والإفصاح عنها؛
- 3- توصي الدراسة بوجوب نشر الوعي بمخاطر التلوث وأهمية الحفاظ على البيئة؛

و- مهاوات لعبيدي, القياس المحاسبي التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء

البيئي, دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر, أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, 2015.

تهدف هذه الدراسة إلى مجموعة من الأهداف منها:

- 1- تشخيص نظام المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة؛
- 2- التعرف على طرق وبدائل القياس المحاسبي التكاليف البيئية, وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية, والمعوقات التي تعرض تطبيقها في المؤسسات الصناعية؛

3- التعرف على طرق وأسباب ومؤشرات تقييم وتحسين الأداء البيئي؛

4- التعرف على التكاليف البيئية وعلى أنواعها؛

ولقد توصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى استنتاج مجموعة من النتائج نحاول أن نستعرضها في ما يلي:

1- أدى النمو الاقتصادي إلى تحقيق أرباح معتبرة, ولكن في نفس الوقت أدى إلى أحداث أضرار ومشاكل بيئية من خلال التلوث بمختلف أنواعه واستنزاف للموارد الطبيعية مما يكون له تأثير سلبي في الرفاهية الاجتماعية للأفراد وعلى التنمية المستدامة؛

2- تجاهل المحاسبة التقليدية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها والقوائم المالية بحجة عدم توفير أدوات ووسائل قياس مثل هذه التكاليف ولد الحاجة إلى ضرورة تضمين تلك القوائم بالبيانات الخاصة بتأثير أنشطة المؤسسة على العاملين والمجتمع والبيئة وبما يكفل إجراء عملية التقييم الشامل لأداء المؤسسة من قبل جميع الأطراف؛

3- إن دمج المؤشرات البيئية في بطاقة القياس المتوازن للأداء يساعد على وضع مقياس صحيحة وموثقة لتقييم الأداء البيئي؛

4- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدي المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية؛ وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها:

1- يجب أن يقوم المحاسب بالدور المطلوب منه في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية في تقاريرها المالية؛

2- يجب أن تقوم البنوك ومؤسسات منح القرض بالدور المطلوب منها, وذلك من خلال اعتبار الأداء البيئي للمؤسسة الطالبة للقرض مهما في قرارات منح القرض من عدمه؛

3- يجب تقديم تخفيضات وتحفيزات جبائية وجمركية للمؤسسات الصناعية التي تقوم بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية بهدف تشجيع الإفصاح البيئي؛

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

أ- دراسة (Kirkland and thompson 1999) بعنوان "تحديات تصميم وتطبيق ومتابعة نظم الإدارة البيئية. Challenges in designing implementing and operating an environmental management system

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية تصميم نماذج نظام الإدارة البيئية الحالية, ومعوقات تطبيق نظام الإدارة البيئية بشكل فعال والتكثيفات الناجحة للتغلب على هذه المعوقات على الشركات الواقعة في غرب وشمال كندا, اعتمدت الدراسة في عملية جمع البيانات على الملاحظة بالإضافة إلى تصميم استبانة تم توزيعها على 32 شركة من الشركات الواقعة في غرب وشمال كندا.

وتوصلت الدراسية إلى مجموعة من العوامل التي تحفز الشركة على تطبيق نظام الإدارة البيئية، ومن أهم هذه العوامل: القوانين والمعايير، السياسات الحكومية، الجهات ذات المصالح (المستثمرين، والعملاء، والموظفين)، الأسواق، والتكاليف التطبيق. كما وتوصل أيضا إلى مجموعة من المعوقات التي تشكل حاجزا دون تطبيق نظام الإدارة البيئية بشكل ناجح وفعال، ومن أهم هذه العوامل: عدم الإدراك بالحاجة إلى نظم الإدارة البيئية، الاعتقاد بأن الفوائد التي تعود على الشركة من تطبيق نظم الإدارة البيئية أقل من التكاليف التطبيق، الافتقار إلى المهارات والخبرات، نقص الموارد عدم الاهتمام بالقضايا البيئية، والاعتقاد بأن الممارسات الحالية كافية.

ومن أبرز توصيات الدراسة ما يلي:

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة توفر توجيه كافي بشأن كيفية تطبيق الإدارة البيئية، حيث إن عملية تصميم نظام فعال للإدارة البيئية عملية معقدة، حيث يمكن هذا التعقيد في نماذج نظام الإدارة البيئية الحالية التي تركز على الإطار العام للنظام ومكوناته، وعليه فإن توفر توجيه كافي بكيفية تطبيق نظام الإدارة البيئية بجانب تصميم نظام فعال من شأنه أن يؤدي إلى تطبيق ناجح وفعال لنظام الإدارة البيئية.

ب- دراسة: (Christopher and Babington, 2002)

بعنوان:

The French blain social -Pragmatikmodule for the development of accounting for the environ mon

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم وأهمية المحاسبة عن البيئة في إطار عرض التجربة الفرنسية حيث اعتمدت هذه الدراسة على، المنهج التحليلي وأوضح أن المحاسبة البيئية هي نظام لإنتاج المعلومات عن الأداء البيئي، كما يعد استجابة مرضية لحاجة أصحاب المصلحة إلى معلومات ذات بعد بيئي من ناحية وتجاوبا مع آثار التشريعات على نشاط التنظيم من ناحية أخرى، كما أبرزت الدراسة أن كل منشأة فرنسية بها أكثر من 300 عامل بإعداد قائمة بيئية تقدم معلومات كمية غير مالية، مثل كمية ملوث المحقق، وعرضت الدراسة نموذجا للقائمة البيئية عن تلوث الماء، كما ورد عن الدراسة تقديم معلومات عن تحليل عناصر التلوث، في السنة المالية والسابقة والأنشطة التي قامت بها في مكافحة التلوث وتحديد تكاليف التجاوب مع المطالب البيئية. وخلصت هذه الدراسة إلى أن بعض المنشآت الفرنسية أعدت هذه القائمة وكان ذلك وفقا لمتطلبات وزارة البيئة للحد من التلوث والإفصاح عن أداء المنشآت في هذا المجال.

ج- دراسة ( Bartolomeo et al.2000 ) بعنوان المحاسبة الإدارية البيئية في أوروبا: الممارسات الحالية والمحتملة في المستقبل

Environmental Management Accounting in Europe: Current practices and Future potential

هدفت الدراسة إلى تقرير وتحليل نتائج المشاريع الأوروبية للنقل للتحقيق من الروابط الحالية والمستقبلية المحتملة بين الإدارة البيئية ووظائف المحاسبة الإدارية للشركة أو الأعمال التجارية، ولقد على تصنيف مكون من

أربع مداخل للمحاسبة البيئية وهي: التقارير المالية الخارجية والتقارير المسؤولية الاجتماعية، ومحاسبة المواد والطاقة، المحاسبة الإدارية البيئية، وقد تم التركيز في دراستهم على هذه الأخيرة، توليد وتحليل واستخدام المعلومات النقدية وما يتصل بها من غير النقدية، من أجل تقديم الدعم الداخلي للإدارة، فتم دمج السياسات البيئية والاقتصادية للشركة وبناء الأعمال التجارية المستدامة.

نتائج التي توصلت إليها الدراسة: يمكن إنشاء علاقات منطقية بين المحاسبة الإدارية والإدارة البيئية من خلال عمليات الإنتاج القائمة والمنتجات، إن ربط المحاسبة الإدارية بالإدارة البيئية سيساعد في إثبات التفوق المالي لمقاييس منع التلوث بالنسبة إلى مقاييس تدابير المعالجة المتخذة عند نهاية العمليات.

### المطلب الثاني: الفرق بين الدراسات الماضية والحالية:

الدراسة	العنوان	الهدف	النتيجة
زين الدين بروش, جابر دهيمي,	دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات-دراسة حالة شركة الاسمنت	إن اعتماد المؤسسات الصناعية على مقارنة تقوم على المواصفات القياسية من خلال تبني إدارة بيئية بهدف تحسين طرق تسيير وتنظيم المؤسسة، مع لأخذ بعين الاعتبار الجوانب الاقتصادية للنشاط لإنتاجي	قامت بتشخيص الوضع البيئي الذي تنشط فيه شركة الإسمنت لعين الكبيرة، مع متابعة المراحل التي باشرتها في سبيل حصولها على المواصفات الدولية ISO 14001، والتي تسمح لها بالدخول في أسواق دولية كما وتعطيها ميزة تنافسية مقارنة بمنافستها من نفس القطاع
دهيمي جابر	مساهمة المواصفات القياسية ISO 14001 في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات: دراسة مقارنة بين شركتي الإسمنت ACC&SCAEK	تقوم بتشخيص الوضع البيئي الذي تنشط فيه الشركة، مع متابعة المراحل التي باشرتها في سبيل حصولها على المواصفات الدولية ISO14001	حصول شركة الاسمنت عين الكبير على المواصفات القياسية أعطها ميزة تنافسية مما يمكنها من ولوج الأسواق التصديرية
نور الهدي بورزق عبد الحق بوعافية	اثر نظام الإدارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية على أدائها المالي	التعرف على مدى فعالية نظام الإدارة البيئية وتأثيرها على المؤسسات الاقتصادية	وضعت المؤسسة مصلحة لحساب التكاليف البيئية على مستوى مديرية حماية البيئة ولكن هذه المصلحة لا تقوم بقياس دقيق وحصر كل التكاليف البيئية، مما لا يسمح لها باتخاذ القرارات السليمة
رسل عادل ناجي	النموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية	تهدف لتحديد مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية لأساليب المحاسبة الإدارية البيئية والإفادة منها في توفير المعلومات الملائمة للامانة لادعمر القرارات التي تساعد في المحافظة على البيئة	هناك أهمية كبيرة للمحاسبة الإدارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، الأمر الذي يعد محفزاً للكثير من الوحدات الاقتصادية أن تتبناها وتعمل بها
حسين طارق شعبان,	المحاسبة البيئية ودورها في	هدفت الدراسة للتعرف بأهمية المحاسبة	خلصت الدراسة إلى أن الشركة البيئية للحدديد

ابتسام محمود القصير	تحقيق الميزة التنافسية (دراسة ميدانية على الشركة البيئية للحديد والصلب- مصراته),	الإدارية البيئية, وللتعرف على مدى أدراك المسؤولين والعاملين في الإدارة العاملة للشؤون المالية في الشركة البيئية للحديد والصلب لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية	والصلب لديها أداء بيئي متميز, وتبذل جهودات كبيرة للحفاظ على البيئة
مهاوات لعبيدي	القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي	هدفت الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي	وقد أوضحت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية
Kirkland and 1999 Thompson	Challenges in designing implementing and operating an environmental management system	هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية تصميم نماذج نظام الإدارة البيئية الحالية, ومعوقات تطبيق نظام الإدارة البيئية	وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من العوامل التي تحفز الشركة على تطبيق نظام الإدارة البيئية, ومن أهم هذه العوامل: القوانين والمعايير, السياسات الحكومية, الجهات ذات المصالح (المستثمرين, والعملاء, والموظفين)
Christopher and Babington, 2002	The French blain - Pragmatikmodule for the development of accounting for the environ mon	هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم وأهمية المحاسبة عن البيئة في إطار عرض التجربة الفرنسية حيث اعتمدت هذه الدراسة على, المنهج التحليلي وأوضحت أن المحاسبة البيئية هي نظام لإنتاج المعلومات عن الأداء البيئي	وخلصت هذه الدراسة إلى أن بعض المنشآت الفرنسية أعدت هذه القائمة وكان ذلك وفقا لمتطلبات وزارة البيئة للحد من التلوث والإفصاح عن أداء المنشآت في هذا المجال
Bartolomeo et al.2000	Environmental Management Accounting in Europe: Current practices and Future potential	هدفت الدراسة إلى تقرير وتحليل نتائج المشاريع الأوربية للنقل للتحقيق من الروابط الحالية والمستقبلية المحتملة بين الإدارة البيئية ووظائف المحاسبة الإدارية للشركة أو الأعمال التجارية	يمكن إنشاء علاقات منطقية بين المحاسبة الإدارية والإدارة البيئية من خلال عمليات الإنتاج القائمة والمنتجات, إن ربط المحاسبة الإدارية بالإدارة البيئية سيساعد في إثبات التفوق المالي لمقاييس منع التلوث بالنسبة إلى مقاييس تدابير المعالجة المتخذة عند نهاية العمليات

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

نوضح هنا أن الاختلاف الرئيسي الذي جاء بين الدراسات اعتبر المواضيع المختلفة للدراسات ولدراستنا الحالية حيث أن كل دراسة توضح مجال أو مشكلة معينة تختلف على الأخرى, ولربما تسعى لغرض واحد ولكنها تعبر على سبل وطرق أخرى حيث أهم الاختلافات تمثلت فيما يلي:

1- زين الدين بروش, جابر دهيمي علاجاً موضوع دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي حيث يوضح هذا الموضوع ما مدى فاعلية المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين أدائها البيئي.

- 2- دهيمي جابر, جاء موضوع دراستها يتمثل في مساهمة المواصفات القياسية ISO14001 في تحسين الأداء البيئي وهنا يتحدث هذا الموضوع علي مدى مساهمة نظام الإدارة البيئية من خلال المواصفات القياسية ISO 14001 في الحد من التأثيرات السلبية للمؤسسات الصناعية.
- 3- عبد الحق بوعافية, نور الهدي بورزق, أتت دراستهم بعنوان اثر تطبيق نظام الإدارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية علي أدائها المالي مغزى هذه الدراسة يوحي أن لتطبيق نظام الإدارة البيئية أثر علي أدائها المالي.
- 4- رسل عادل ناجي, جاء موضوع دراسته أنموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية هدفت هذه الدراسة أساسا لتحديد مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية لأساليب المحاسبة الإدارية البيئية والإفادة منها في توفير المعلومات الملائمة اللازمة لدعم القرارات تساعد في المحافظة على البيئة.
- 5- مهاوات لعبيدي, القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي, تعني هذه الدراسة التعرف على طرق وبدائل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية, وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية.

## خلاصة الفصل

قد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة وقد تم التطرق في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية البيئية والذي تم معالجته إلى مطلبين فالأول يتكون من ثلاث فروع الفرع الأول ماهية حول المحاسبة البيئية وتتكون من أهم الأهداف والأهمية أما في الثاني مدخل نظري حول الإدارة البيئية والذي تناولنا فيه الأهداف المميزات أما في الفرع الثالث تطرقنا إلى المحاسبة الإدارية البيئية والذي تطرقنا فيه إلى الأساليب والمجالات، أما في المطب الثاني الذي كان بعنوان أساسيات تقييم الأداء البيئي والذي يتكون أيضا من ثلاث فروع وهم فالفرع الأول ماهية تقييم الأداء البيئي والذي تناول أهم التعاريف والأهداف أما في ما يخص الفرع الثاني والذي تناول أهم المؤشرات والأبعاد لتقييم الأداء البيئي والفرع الثالث جاء فيه الفوائد الصعوبات لتقييم الأداء البيئي.

أما المبحث الثاني تم فيه التطرق إلى مجموعة من الدراسات السابقة من خلال أدوات ومنهج البحث بالإضافة إلى عينة ومجتمع الدراسة والهدف من تلك الدراسة وكل هذا من أجل تسهيل حل إشكالية الدراسة والتي سيتم التطرق إليها من خلال الفصل الثاني والذي سيتم فيه دراسة حالة المؤسسات الصناعية في الوادي.

# الفصل الثاني

## الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

بعدما قمنا بإجراء دراسة تحليلية نظرية حول دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات, فقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى عدة نتائج ولتأكد من هذه النتائج, ولربط الجوانب النظرية بالجوانب العلمية و اختبار صحة فروض البحث, ومعرفة مدى مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات, ولتحقيق ذلك أعددنا استمارة استبيان احتوت مجموعة من الأسئلة التي تشمل محاور الدراسة, وقد وزعنا الاستمارات على مجموعة من المؤسسات الصناعية وانطلاقاً من إجابات أفراد العينة تم تحليل النتائج لتأكد من صحة الفرضيات, وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين.

**المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.**

**المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها ومناقشتها.**

### المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية، والتي سنتطرق إليها على النحو التالي:

#### المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

#### أولاً-مجتمع و عينة الدراسة:

استهدفت الدراسة مجموعة المؤسسات الصناعية الخاصة والعمومية، بدائرة الوادي وكذا مجموعة من الأساتذة الجامعيين بجامعة الوادي، أما عينة الدراسة والذين تم الاعتماد عليهم في تعبئة الاستبيان فتكون من بعض المدراء، المسيرين، المحاسبين العاملين في المؤسسات.

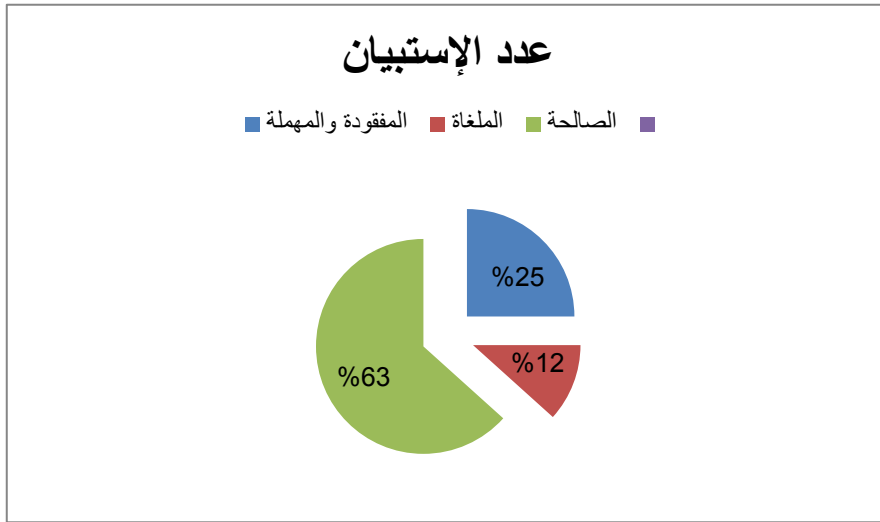
أما حجم العينة فإنه لم يتم تحديده بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 60 استمارة، و بعد عملية الفرز والتبويب تقرر الإبقاء على 38 استمارة لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات المقدرة بـ 22 استبعدت 7 منها لنقص الإجابات، و15 لعدم استلامها بسبب ضياعها.

جدول رقم (2-1): العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة	التكرار	
100%	60	عدد الاستمارات المعلن عنها
25%	15	المفقودة و المهملة
11.67%	7	الملغاة
63.33%	38	الصالحة

المصدر: إعداد الطلبة برنامج SPSS.

الشكل رقم (2-1): العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

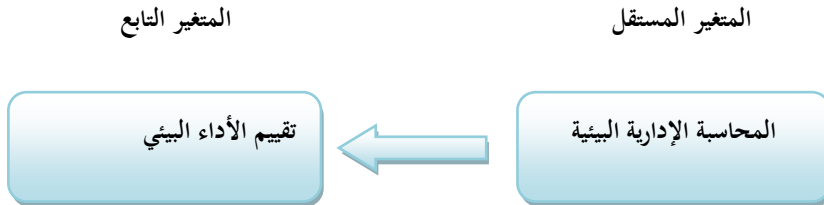
### ثانيا-متغيرات الدراسة:

تعد المحاسبة الإدارية البيئية هو المتغير لهذه الدراسة في حين يمثل تقييم الأداء البيئي هو المتغير التابع.

المتغير المستقل: المحاسبة الإدارية البيئية

المتغير التابع: تقييم الأداء البيئي

الشكل رقم (2-2): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

### المطلب الثاني: الأدوات و الإجراءات المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة.

أولاً- أدوات جمع البيانات:

أ- أدوات جمع البيانات:

بعد اختيارنا لمجتمع و عينة الدراسة، تأتي عملية جمع البيانات من أفراد عينة المجتمع المدروس، فقد تم

الاعتماد على أدوات معينة لجمع البيانات التي تخدم الدراسة و المتمثلة في توزيع استمارة الاستبيان لاختبار

الفرضيات المتعلقة بالموضوع.

**الاستبيان:**

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث، بحيث تم إعداد استمارة الاستبيان بالاستعانة بكتب ومراجع ذات صلة بالموضوع، حيث تمت الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات البحث، وسنين محتوى الاستبيان في العنصر التالي:

**ب- محتوى الاستبيان:**

احتوى الاستبيان على مقدمة لأجل تقديم موضوع الدراسة للمستقصى منهم، وتعريفهم بهدفها الأكاديمي ولتشجيعهم على المشاركة في الموضوع. لذا قمنا بتقديم الدراسة في إطار أكاديمي، وأن هدفها هو دراسة دور الحاسبة الإدارية البيئية وكيف تؤثر على تقييم الأداء البيئي، كما بينا أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

كما احتوى الاستبيان على مجموعة من الأسئلة يقوم أفراد العينة بالإجابة عنها وفق اختيار بديل من خمس بدائل (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) و قد تم تقسيمها إلى جزئيين على النحو التالي:

**الجزء الأول:**

يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة و يتكون من خمسة فقرات (الجنس، التحصيل العلمي، المهنة، الخبرة، التخصص).

**الجزء الثاني:**

يناقش فرضيات الدراسة و قد تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور كما يلي:

- 1- المحور الأول: والذي جاء بعنوان: وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق الحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي، ووضعنا له الرمز ( $X_1$ )، ويتكون من 6 فقرات والتي رمزنا لها بالرمز التالي ( $A_1, A_2, \dots, A_6$ )
- 2- المحور الثاني: الذي جاء بعنوان: صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق الحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية، ووضعنا له الرمز ( $X_2$ )، ويتكون من 6 فقرات والتي رمزنا لها بالرمز التالي ( $B_1, B_2, \dots, B_6$ )
- 3- المحور الثالث: الذي جاء بعنوان: أثر تطبيق الحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية، ووضعنا له الرمز ( $X_3$ )، ويتكون من 6 فقرات والتي رمزنا لها بالرمز التالي ( $C_1, C_2, \dots, C_6$ )

**ج- تحكيم الاستبيان:**

قبل نشر الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية بجامعة الوادي، متخصصين في الحاسبة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- 1- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.
  - 2- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية.
  - 3- من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.
- وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

## ثانياً-الأدوات الإحصائية و القياسية المستخدمة:

وقد تم الاعتماد على مقياس Likert five points scale ليكرت الخماسي كأساس للتعبير عن درجات الموافقة بإعطاء الأوزان الآتية للفقرات:

جدول رقم (2-2): مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة برنامج SPSS.

## أ- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة "ألفا كرونباخ" Cronbach's Alpha:

من أجل اختبار مصداقية و ثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان و لكل متغير على حدي فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن هذا المعامل يأخذ قيمة بين الصفر والواحد (0,1). فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات على عكس نتائج العينة مجتمع الدراسة.

ب- نتائج اختبار الثبات: عند تطبيق اختبار المصدقية و الثبات ألفا كرونباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 38 فرد وجدنا أن قيمة ألفا بلغت (0.888) و هذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً.

جدول رقم (2-3): معامل ألفا كرونباخ

المحاور	العينة	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	6	0.899
المحور الثاني	6	0.895
المحور الثالث	6	0.872
المجموع	18	0.888

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج SPSS.

## ثالثاً-البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

تم استخدام البرنامج الإحصائي Statistical Package For Social Sciences20 في عرض وتحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، واستخدمت من أجل ذلك الأساليب المناسبة في التحليل، تعتمد على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة و فيما يلي نبين مختلف الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

## أ- الأساليب الإحصائية الوصفية:

1- المتوسطات الحسابية.

2- الانحرافات المعيارية.

## ب- الأساليب الإحصائية الاستدلالية:

1- معامل ألفا كروبانخ.

2- معامل ستيودنت.

## المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

ينقسم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، والثاني نحاول فيه تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

## المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

سنقوم في هذا المطلب بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية و القياسية و البرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

## أولاً- النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة:

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الجنس، التحصيل العلمي، المهنة، الخبرة، التخصص.

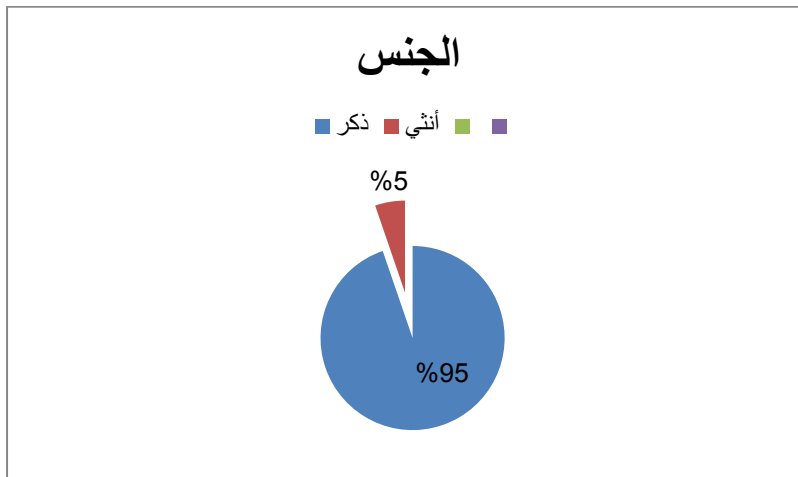
## أ- الجنس:

جدول رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
94.74%	36	ذكر
5.26%	02	أنثى
100%	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج SPSS

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول والشكل السابق توزيع العينة حسب الجنس، فنلاحظ أن أغلبية العينة ذكور بواقع 94.74%، أما الإناث بنسبة 5.26%.

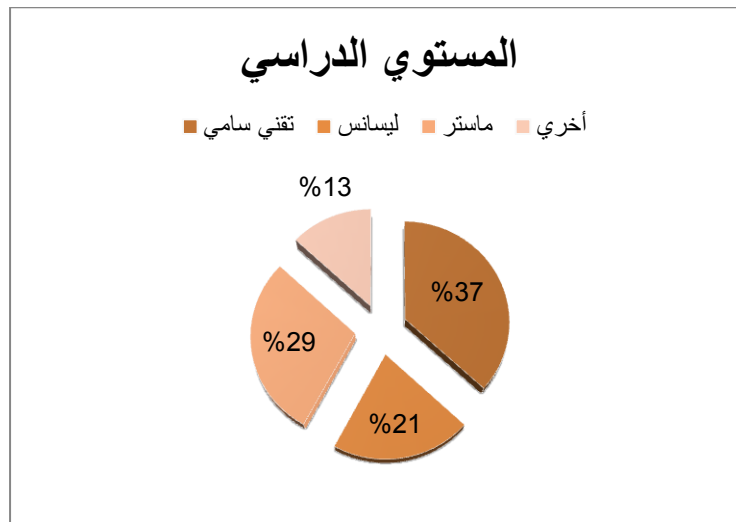
ب- المستوى الدراسي:

جدول رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

النسبة	التكرار	التحصيل العلمي
36.84%	14	تقني سامي
21.05%	8	ليسانس
28.95%	11	ماستر
13.16%	5	أخرى
100%	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج SPSS

الشكل رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج SPSS

يوضح كل من الجدول والشكل أعلاه توزيع العينة حسب المستوى الدراسي، حيث أن أغلبية العينة من الحاصلين على شهادة تقني سامي بواقع 36.84% تليها نسبة 28.95% ماستر، ونسبة 21.05% لهم شهادة ليسانس وما نسبته 13.16% فقط هم الحاصلين على شهادات أخرى.

د- المهنة:

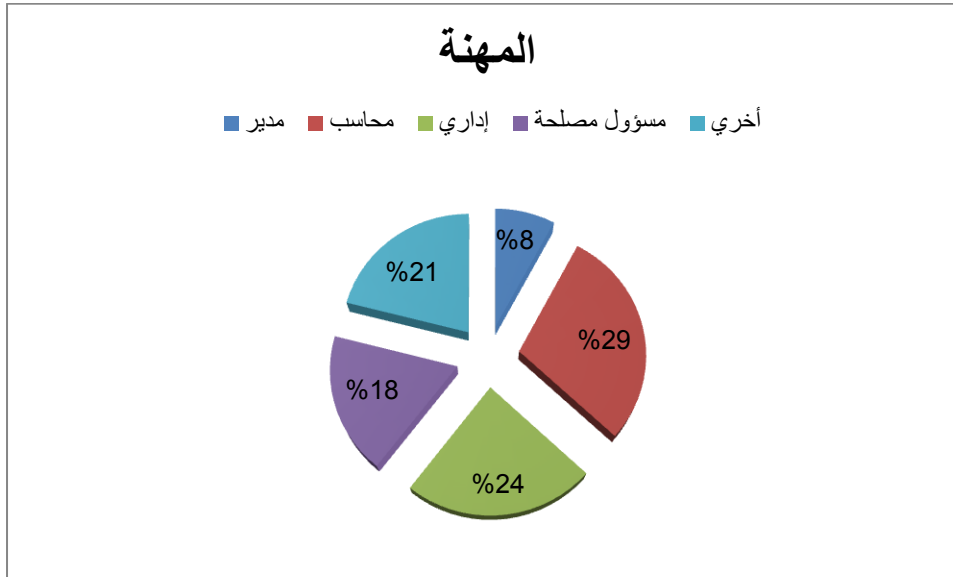
جدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب المهنة

النسبة	التكرار	المهنة
7.90%	3	مدير
28.90%	11	محاسب
23.7%	9	إداري
18.4%	7	مسؤول مصلحة

21.10%	8	أخري
100%	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

الشكل رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن نسبة 28.90% من أفراد العينة حسب متغير المهنة تمثل محاسب ثم تليها نسبة 23.70% إداري، وبنسبة 21.10% أخري، ثم تأتي مسؤول مصالحة بنسبة 18.40%، ثم تأتي أخيرا مهنة المدير بنسبة 7.90% وهي تمثل أضعف نسبة وهذا يعود لعدم رغبة المدراء في الإجابة على الاستبيان.

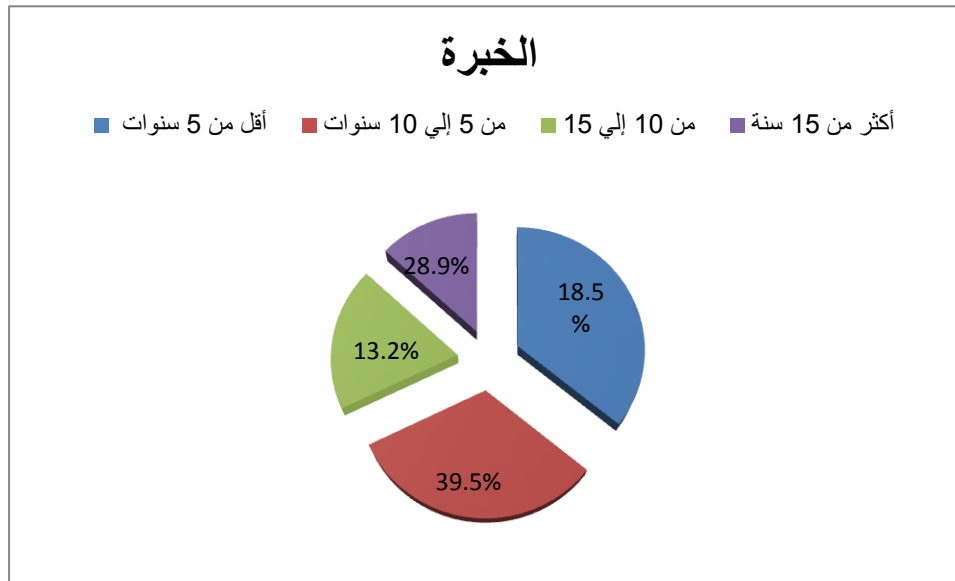
#### هـ-الخبرة:

جدول رقم (2-7): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
28.90%	11	أقل من 5 سنوات
39.5%	15	من 5 إلى 10 سنوات
13.20%	5	من 10 إلى 15 سنة
18.5%	7	أكثر من 15 سنة
100%	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

شكل رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل نلاحظ توزيع العينة حسب سنوات الخبرة في المؤسسة، حيث تحصلت فئة من 5 إلى 10 أعلى نسبة بواقع 39.5% يلي ذلك فئة " سن أقل من 5 سنوات " بنسبة 28.9 %، ثم تأتي فئة " أكثر من 15 سنة بنسبة 18.5% وفي الأخير تأتي فئة "من 10 إلى 15 سنة" بنسبة 13.2%.

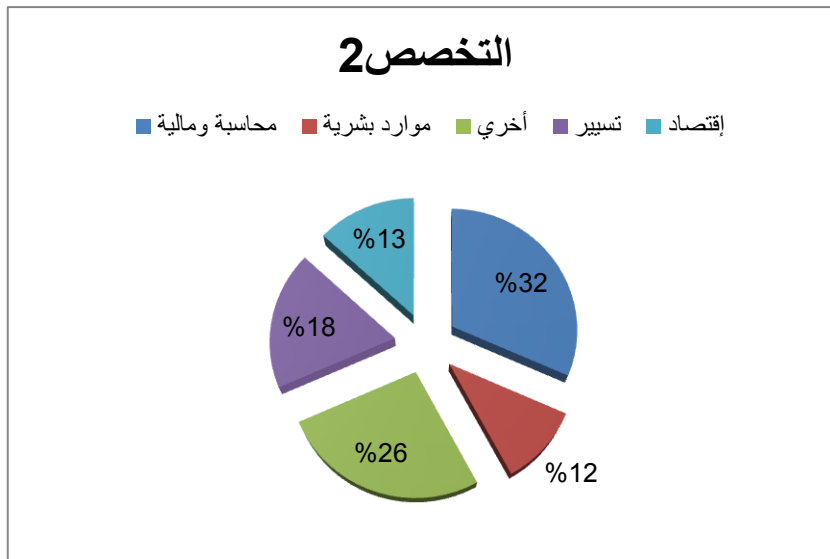
و-الشهادة:

جدول رقم (2-8): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

النسبة	التكرار	التخصص
31.6%	12	محاسبة ومالية
10.5%	4	موارد بشرية
13.2%	5	اقتصاد
18.4%	7	تسيير
26.3%	10	أخرى
100%	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

الشكل رقم (2-7): توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

إن ما نسبته % 31.6 من عينة الدراسة مختصين في محاسبة ومالية ، و % 26.3 أخرى، و % 18.4 من المتحصلين على شهادات في مجال التسيير وأن ما نسبته % 13.2 في تخصصات اقتصاد، و % 10.5 تخصص موارد بشرية.

### ثانيا-النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان:

#### 1- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول:

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان والمتعلقة واعي

مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي.

جدول رقم (2-9): واعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	الدرجة		
											التكرار	
											النسبة	
01	تسعى مؤسساتكم إلى إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئية	7	12	7	6	6	3.2105	1.35881	4	محايد		
		18.4%	31.6%	18.4%	15.8%	15.8%						
02	تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المحاسبة الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية	4	13	9	6	6	3.0789	1.26024	6	محايد		
		10.5%	34.2%	23.7%	15.8%	15.8%						
03	تسعى مؤسساتكم إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية	3	16	9	5	5	3.1842	1.18219	5	محايد		
		7.9%	42.1%	23.7%	13.2%	13.2%						

محايد	3	1.16033	3.2895	3 7.9%	7 18.4%	9 23.7%	14 36.8%	5 13.2%	تسعى المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسساتكم من خلال العمليات المتخذة	04
موافق	2	1.03289	3.5263	1 2.6%	7 18.4%	6 15.8%	19 50%	5 13.2%	تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية	05
موافق	1	1.25798	3.6579	2 5.3%	8 21.1%	2 5.3%	15 39.5%	11 28.15%	يعد نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورعاية واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسساتكم	06
محايد	3	1.20874	3.32455	المتوسط العام						

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-9) الذي يبين آراء أفراد العينة في ما يخص المحور الأول وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي، ويمكن استخلاص من الجدول ما يلي:

- الفقرة الأولى جاءت في الرتبة رقم 4، وهذا بعدما بلغ المتوسط الحسابي 3.2105، وانحراف معياري قدره 1.35881، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على إنشاء مؤسساتكم إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئية وهذا راجع إلى اقتراب الوسط الحسابي من العدد 4 حسب مقياس ليكارت الخماسي.

- الفقرة الثانية جاءت في الرتبة رقم 6، بمتوسط حسابي 3.0789، وانحراف معياري قدره 1.26024، نلاحظ هنا اقتراب الوسط الحسابي من العدد 4 حسب مقياس ليكارت الخماسي، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على سعي مؤسساتكم من خلال عمليات المحاسبة الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية.

- الفقرة الثالثة جاءت في الرتبة رقم 5، وهذا بعدما بلغ المتوسط الحسابي 3.1842، وانحراف معياري قدره 1.16033، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على سعي المؤسسة إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية 3 (محايد) في مقياس ليكارت الخماسي.

- الفقرة الرابعة جاءت في الرتبة رقم 3، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 3.2895 والذي يقابل درجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن تسعى المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسساتكم من خلال العمليات المتخذة كما بلغ الانحراف المعياري قيمة 1.16033.

- الفقرة الخامسة جاءت في الرتبة رقم 2، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 3.5263 والذي يقابل درجة موافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أن هناك اتفاق لدى أغلبية أفراد العينة حيث تسعى

مؤسستكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية، كما بلغ الانحراف المعياري ما قيمته 1.03289.

– الفقرة السادسة جاءت في الرتبة رقم 1، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 3.6579 والذي يقابل درجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أن هناك اتفاق لدى أغلبية أفراد العينة على أن يعد نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسستكم، كما بلغ الانحراف المعياري قيمة 1.25798.

كما نلاحظ من الجدول أن المتوسط العام لفقرات المحور الثالث الذي يبين وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي كما أن المتوسط الحسابي العام قد بلغ 3.32455 والذي يقابل العدد 3 (محايد) في مقياس ليكارت الخماسي أما الانحراف المعياري فقد وجد بقيمة 1.20874.

## 2- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور لثاني:

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان والمتعلقة بأهم الصعوبات المعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإرادية البيئية في المؤسسات الصناعية.

جدول رقم (2-10): الصعوبات المعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإرادية البيئية في المؤسسات الصناعية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	انحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة	التكرار النسبة				
											التكرار				
											النسبة				
01	الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية البيئية تنقصهم الخبرة في هذا المجال	4	15	6	8	5	3.1316	1.25571	4	محايد	10.5%	39.5%	15.8%	21.1%	13.2%
		0	14	4	16	4	2.7368	1.08264	6	محايد					
03	عدم متابعة مؤسستكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي	1	14	9	11	3	2.9737	1.05233	5	محايد	2.6%	36.8%	23.7%	28.9%	7.9%
		2	15	11	6	4	3.1316	1.09473	3	محايد					
05	غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية	3	23	3	6	3	3.4474	1.10765	1	موافق	7.9%	60.5%	7.9%	15.8	7.9%
		0	14	4	16	4	2.7368	1.08264	6	محايد					

محايد	2	1.05739	3.2632	2	9	6	19	2	غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البيئية	06
				5.3%	23.7%	15.8%	50%	5.3%		
محايد	3	1.10841	3.11405	المتوسط العام						

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

- الفقرة الأولى جاءت في الرتبة رقم 4، وهذا بعدما بلغ المتوسط الحسابي 3.1316، وانحراف معياري قدره 1.25571، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية البيئية تنقصهم الخبرة في هذا المجال، وهذا ما يفسره الوسط الحسابي الذي يقابل العدد 4 (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي.

- الفقرة ثانية جاءت في الرتبة رقم 6، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 2.7368 والذي يقابل درجة غير موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على عدم إدراك إدارة المؤسسة للحاجة إلى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية، كما بلغ الانحراف المعياري قيمة 1.08264.

- الفقرة الثالثة جاءت في الرتبة رقم 5، وهذا بعدما بلغ المتوسط الحسابي 2.9737، وانحراف معياري قدره 1.05233، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على عدم متابعة مؤسستكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي، وهذا ما يفسره الوسط الحسابي الذي يقابل العدد 4 (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي.

- الفقرة الرابعة جاءت في الرتبة رقم 3، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 3.1316، أي أن هناك محايدة كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على عدم تقديم المعلومات التي تساهم في دعم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وزيادة فعاليتها في تقييمها البيئي، وانحرافها المعياري قدراً بـ 1.09473.

- الفقرة الخامسة جاءت في الرتبة رقم 1، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 3.4474 ولذي يقابل درجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أن هناك اتفاق لدى أغلبية أفراد العينة على غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية، وبلغ الانحراف المعياري قيمة 1.05739.

- الفقرة السادسة جاءت في الرتبة رقم 2، وقد بلغ المتوسط الحسابي قيمة 3.2632، وانحراف معياري قدره 1.05739، كما أن أغلبية أفراد العينة محايدة على غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البيئية وهذا ما يفسره الوسط الحسابي الذي يقابل العدد 4 (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي.

كما نلاحظ من الجدول أن المتوسط العام لفقرات المحور الثالث الذي يبين أهم المعوقات التي قد تواجه القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية، إذ بلغ المتوسط العام 3.11405 والذي يقابل العدد 3 (محايد) في مقياس ليكارت الخماسي أما الانحراف المعياري فقد وجد بقيمة 1.10841.

### 3- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور لثالث:

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان التي تبين أثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية.

جدول رقم (2-11): أهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	انحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة					
											التكرار				
											النسبة				
01	يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية إلى تخفيض كمية النفايات وإعادة إستخدامها وتدويرها	10	17	4	4	3	3.7105	1.20602	2	موافق					
		26.3%	44.7%	10.5%	10.5%	7.9%									
02	يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في تخفيض تكاليف الإنتاج للمؤسسة	5	23	2	6	2	3.6053	1.07903	4	موافق					
		13.2%	60.5%	5.3%	15.8%	5.3%									
03	يساهم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في عملية إتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي	10	12	10	6	0	3.6842	1.04248	3	موافق					
		26.3%	31.6%	26.3%	15.8%	0%									
04	تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمة أغراض وأهداف الشركة على حل المشكلات البيئية وتطويرها	8	15	8	4	3	3.5526	1.17858	5	موافق					
		21.1%	39.5%	21.1%	10.5%	7.9%									
05	يساهم إنشاء نظام للرقابة البيئية في مؤسساتكم في دعم وتحسين أدائها البيئي	6	19	5	5%	3	3.5263	1.15634	6	موافق					
		15.8%	50%	13.2%	13.2%	7.9%									
06	تساهم عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض الآثار البيئية	14	12	4	6	2	3.7895	1.25543	1	موافق					
		36.8%	31.6%	10.5%	15.8%	5.3%									
موافق	المتوسط العام														
موافق	4	1.15298	3.6447												

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

- الفقرة الأولى جاءت في الرتبة رقم 2، وقد بلغ المتوسط الحسابي قيمة 3.6053، وانحراف معياري قدره 1.20602، كما أن هناك اتفاق لدى أغلبية أفراد العينة على أنه يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية إلى تخفيض كمية النفايات وإعادة استخدامها وتدويرها، وهذا ما يفسره الوسط الحسابي الذي يقابل العدد 4 (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي.

- الفقرة الثانية جاءت في الرتبة رقم 4، وقد بلغ المتوسط الحسابي قيمة 3.6053، وانحراف معياري قدره 1.07903، كما أن هناك اتفاق لدى أغلبية أفراد العينة على أنه يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في تخفيض تكاليف الإنتاج للمؤسسة، وهذا ما يفسره الوسط الحسابي الذي يقابل العدد 4 (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي.

- الفقرة الثالثة جاءت في الرتبة رقم 3، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.6842، وانحراف معياري قدره 1.04248، كما أن هناك اتفاق لدى أغلبية أفراد العينة على أنه يساهم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي، وهذا ما يفسره الوسط الحسابي الذي يقابل العدد 4 (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي.

- الفقرة الرابعة جاءت في الرتبة رقم 5، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 3.5526 والذي يقابل درجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أنه تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمة أغراض وأهداف الشركة على حل المشكلات البيئية وتطويرها، كما بلغ الانحراف المعياري قيمة 1.17858

- الفقرة الخامسة جاءت في الرتبة رقم 6، حسب ترتيب المتوسط الحسابي البالغ 3.5263 والذي يقابل درجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، أي أنه يساهم إنشاء نظام للرقابة البيئية في مؤسستكم في دعم وتحسين أدائها البيئي، كما بلغ الانحراف المعياري قيمة 1.15634.

- الفقرة السادسة جاءت في الرتبة رقم 1، وقد بلغ المتوسط الحسابي قيمة 3.7868، وانحراف معياري قدره 0.74703، كما أنه تساهم عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض الآثار البيئية، وهذا ما يفسره الوسط الحسابي الذي يقابل العدد 5 (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي.

كما نلاحظ من الجدول أن المتوسط العام لفقرات المحور الثالث الذي يبين أثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية، أن المتوسط العام للإجابات قد بلغ 3.6447 والذي يقابل العدد 4 (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي أما الانحراف المعياري فقد وجد بقيمة 1.15298.

### المطلب الثاني: التحليل عن طريق اختبار ستيودنت (T-test)

بعدما قمنا بتحليل نتائج الفرضيات الفرعية عن طريق المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لأفراد العينة نلجأ الآن إلى اختبار ستيودنت من أجل التحقق من النتائج المتحصل عليها سابقا وأيضاً بهدف تعميم الدراسة على المجتمع، سنقوم بعرض النتائج الإحصائية المتوصل إليها كما سيتم تفسير الفرضية الرئيسية بناءً على الفرضيات الفرعية المتعلقة بها.

ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل سؤال فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

## أ- الحالة الأولى:

إذا كان (Sig2-tailed)  $0.05 <$  فإننا نقبل  $H_0$  ونرفض  $H_1$  وذلك ناتجة عن عدم وجود دلالة إحصائية في الفرضية.

## ب- الحالة الثانية:

إذا كان (Sig2-tailed)  $0.05 >$  فإننا نرفض  $H_0$  ونقبل  $H_1$  وذلك ناتجة عن وجود دلالة إحصائية في الفرضية.

أولاً: تحليل فقرات المحور الأول: وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي.

جدول رقم (2-12): يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	تسعى مؤسساتكم على إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئية	14.565	37	0.000	نقبل الفرضية H1
02	تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المحاسبة الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية	15.061	37	0.000	نقبل الفرضية H1
03	تسعى مؤسساتكم إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من تتبع المشكلات البيئية	16.604	37	0.000	نقبل الفرضية H1
04	تسعى المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسساتكم من خلال العمليات المتخذة	17.476	37	0.000	نقبل الفرضية H1
05	تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية	21.046	37	0.000	نقبل الفرضية H1
06	يعد نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورعاية وإتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسساتكم	17.925	37	0.000	نقبل الفرضية H1
	جميع الفقرات	21.380	37	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-12) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي) وتشير البيانات إلى ما يلي:

1- من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 14.565 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_1$ .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص علي سعي المؤسسة على إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئية

2- من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 15.061 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية  $H_1$ .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة مما يدل على سعي المؤسسة من خلال عمليات المحاسبة الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية.

3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 16.604 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على سعي المؤسسة إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من تتبع المشكلات البيئية .

4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 17.476 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على سعي المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسستكم من خلال العمليات المتخذة .

5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 21.046 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على سعي المؤسسة من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية.

6- من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 17.925 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على أن نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسستكم.

ويتبين لنا من الجدول رقم(2-13) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الأول تساوي 21.380 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن وجود وعي لدي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي.

ثانياً: تحليل فقرات المحور الثاني: صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية.

جدول رقم (2-13): يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية البيئية تنقصهم الخبرة في هذا المجال	15.373	37	0.000	نقبل الفرضية H1
02	عدم إدراك إدارة المؤسسة للحاجة إلى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية	15.583	37	0.000	نقبل الفرضية H1
03	عدم متابعة مؤسستكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي	17.419	37	0.000	نقبل الفرضية H1
04	عدم تقديم المعلومات التي تساهم في دعم وتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وزيادة فاعليتها في تقييمها البيئي	17.634	37	0.000	نقبل الفرضية H1
05	غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية	19.186	37	0.000	نقبل الفرضية H1
06	غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البيئية	19.024	37	0.000	نقبل الفرضية H1
	جميع الفقرات	22.064	37	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-13) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني " صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية" وتشير البيانات إلى ما يلي:

- 1- من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 15.373 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1. وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية البيئية تنقصهم الخبرة في هذا المجال.
- 2- من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 15.583 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1. وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة مما يدل على عدم إدراك إدارة المؤسسة للحاجة إلى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية.
- 3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 17.419 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على عدم متابعة مؤسستكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي.

4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 17.634 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن عدم تقديم المعلومات التي تساهم في دعم وتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وزيادة فعاليتها في تقييمها البيئي.

5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 19.186 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية.

6- من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 19.024 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البيئية.

ويتبين لنا من الجدول رقم (2-13) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الثاني تساوي 22.064 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن وجود صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية .

ثالثاً: تحليل فقرات المحور الثالث: أهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية.

جدول رقم (2-14): يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية إلى تخفيض كمية النفايات وإعادة استخدامها وتدويرها.	18.966	37	0.000	نقبل الفرضية H1
02	يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في تخفيض تكاليف الإنتاج للمؤسسة	20.597	37	0.000	نقبل الفرضية H1
03	يساهم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي	21.785	37	0.000	نقبل الفرضية H1
04	تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمة أغراض وأهداف الشركة على حل المشكلات البيئية وتطويرها	18.582	37	0.000	نقبل الفرضية H1

05	يساهم إنشاء نظام للرقابة البيئية في مؤسستكم في دعم وتحسين أدائها البيئي	18.799	37	0.000	نقبل الفرضية H1
06	تساهم عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض الآثار البيئية	18.607	37	0.000	نقبل الفرضية H1
<b>جميع الفقرات</b>					
		23.847	37	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

- يتضح من خلال الجدول رقم (2-14) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث " أهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية " وتشير البيانات إلى ما يلي:
- 1- من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 13.966 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.  
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تخفيض كمية النفايات وإعادة استخدامها وتدويرها.
  - 2- من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 20.597 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.  
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج للمؤسسة.
  - 3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 21.785 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.  
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية تساهم في عملية اتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي.
  - 4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 18.582 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.  
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمة أغراض وأهداف الشركة على حل المشكلات البيئية وتطويرها .
  - 5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 18.799 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.  
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على أن إنشاء نظام للرقابة البيئية يساهم في مؤسستكم في دعم وتحسين أدائها البيئي.

6- من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 18.607 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي تؤدي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض الآثار البيئية.

ويتبين لنا من الجدول رقم (2-14) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الثاني تساوي 23.847 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن هناك أثر لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية

**خلاصة الفصل:**

تم من خلال هذا الفصل إجراء الدراسة الميدانية على مجموعة من المؤسسات الصناعية الناشطة في الولاية, حيث قام الباحث بإعداد استمارة استبيان تتضمن قسمين, خصص القسم الأول للبيانات الشخصية والقسم الثاني لثلاثة محاور كل منها بفرضية من فرضيات الدراسة, وبعد ذلك تم توزيع الاستمارات على مسؤولي وإطارات هذه المؤسسات, وبعد استرجاع الاستمارات تم معالجتها بواسطة البرنامج الإحصائي spss الإصدار 20 وعلى أساس مخرجاته تم تحليل البيانات, ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة كل على حدة.

الختامة

## الخاتمة

تناول موضوع الدراسة محاولة للتعرف على مدى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات، من خلال دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية بصفتها العامل الرئيسي لتلوث البيئي. قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، وتعتبر لمحاسبة الإدارية البيئية في تحليل المعلومات المالية بهدف تحسين أداء البيئي والاقتصادي للمؤسسات البيئية، وتطرقنا إلى أهم المؤشرات والأبعاد لتقييم الأداء البيئي في المؤسسات، وكذلك قمنا بدراسة ميدانية اعتمدا من خلالها على جمع المعلومات عن طريق طرح استمارات استبيان وعليها توصلنا إلى أهم النتائج والتوصيات.

**أولاً: نتائج اختبار الفرضيات:** من خلال عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، وفي ضوء الفرضيات التي قام على أساسها البحث، تم اختبار صحة الفرضيات.

**أ- اختبار الفرضية الأولى: وجود وعي لدي المسؤولين المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي.**

أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى تحقيق الفرضية الأولى حيث بلغه متوسطها الحسابي (3.32455) هو أكبر من المتوسط الحسابي المعياري الذي يساوي (3) كما بلغه انحرافها المعياري (1.20) وبلغت قيمة  $t$  لهذه الفرضية (21.38) بمستوى دلالة معنوية  $\text{sig}=0.000$  وهي أقل من (0.05) وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

**ب- اختبار الفرضية الثانية: وجود صعوبات ومعيقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية.**

أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى تحقيق الفرضية الثانية حيث بلغه متوسطها الحسابي (3.11405) هو أكبر من المتوسط الحسابي المعياري الذي يساوي (3) كما بلغه انحرافها المعياري (1.10) وبلغت قيمة  $t$  لهذه الفرضية (22.064) بمستوى دلالة معنوية  $\text{sig}=0.000$  وهي أقل من (0.05) وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

**ج- اختبار الفرضية الثالثة: وجود أثر لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية.**

أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى تحقيق الفرضية الثالثة حيث بلغه متوسطها الحسابي (3.6447) هو أكبر من المتوسط الحسابي المعياري الذي يساوي (3) كما بلغه انحرافها المعياري (1.15) وبلغت قيمة  $t$  لهذه الفرضية (23.847) بمستوى دلالة معنوية  $\text{sig}=0.000$  وهي أقل من (0.05) وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

نتائج الدراسة:

ولقد توصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى استنتاج مجموعة من النتائج نحاول أن نستعرضها في

النقاط التالية:

- أ- بعد دراستنا التي قمنا بها تبين أن أكثر المؤسسات تهتم بإنشاء إدارة تهتم بالقضايا البيئية؛
- ب- أغلب المؤسسات تعطي أهمية كبيره للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية؛
- ج- مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية لحل المشاكل البيئية وتطويرها؛
- د- تعتبر المحاسبة الإدارية البيئية أداة داعمة للمؤسسة للأداء البيئي، وذلك من تحسين المنتجات وتخفيض الآثار البيئية؛

هـ- وجود أثر للمحاسبة الإدارية البيئية في تقييم وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية،

التوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نقدم التوصيات التالية:

- أ- في ظل الاهتمام بالبيئة أصبح إلزاما على المؤسسات قيام برامج تعليمية للقائمين في هذا المجال؛
- ب- في ظل الاهتمام بالبيئة أصبح على المؤسسات الصناعية الجزائرية توجه نحو تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية؛
- ج- إنشاء نظام رقابة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية لدعم وتحسين أدائها البيئي؛
- د- ضرورة تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية حتى تستطيع المؤسسة التحكم فيها بشكل جيد؛

آفاق البحث:

بعد عرضنا لموضوع دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات، يعتبر بحثنا هذا بداية

انطلاقة بحوث أخرى جديدة

- أ- دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي؛
- ب- فعالية الإدارة البيئية في ظل التنمية المستدامة؛

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ- المذكرات:

- 1- أحلام كوشي، دور نظام المعلومات البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات ألبترولية، مذكرة ماجستير. جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2012/2013.
- 2- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مقدمة هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة شرق الأوسط، الكويت، 2011.
- 3- سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزنان SCHB قسنطينة، مذكرة مقدمة إستكمالاً للحصول على شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2013/2014.
- 4- مهاوات لعبدي، قياس المحاسبي لتكاليف البيئية وإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
- 5- محمد العربي ساكر، مساهمة المنشأة الصناعية لدى الدول النامية في تفعيل الأداء البيئي، تجربة شركة النفط عمان، مداخله في الملتقى الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011.
- 6- سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2016.

ب- المجالات

- 1- أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة العاشرة، المجلد الثامن، العدد الحادي والثلاثون، العراق، 2014.
- 2- أمنة تونسي، ابراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 27، 2017.

- 3- أيمن صابر سيد علي، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2008.
- 4- حسين طارق شعبان وابتسام محمود القصير ، المحاسبة الإدارية والبيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد، 5 عدد خاص، 2017
- 5- رسل عادل ناجي، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الإدارية في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية – تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، لعدد (25)، 2017.
- 6- طه عليوي ناصر، هيثم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 92، جامعة الموصل العراق، 2012.
- 7- نادية راضي عبد الحميد، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور المنظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 02، ديسمبر 2005، جامعة الأزهر، مصر.
- 8- م.م.رعد الياس درويش، تقييم الأداء البيئي باستخدام معطيات المواصفة الارشادية ISO14031 دراسة في معمل اسمنت طاسلوجة في السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة جامعة كربلاء العالمية، 2010.
- ج- الملتقيات:
- 1- رحيم حسين، مناصرية رشيد، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة ونظم إدارة البيئة الإيزو 14000 على تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة في الملتقى الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011.
- 2- زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات-دراسة حالة شركة الإسمنت مداخلة في الملتقى الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر. 22 و 23 نوفمبر 2011.
- 3- عبد الرحيم علام، مقدمة في نظم الإدارة البيئية ، المنظمة العربية لتنمية الإدارية، 2015.

- 4- نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ والممارسات)، المنظمة العربية لتنمية الإدارية، القاهرة، 2008.
- 5- نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الأفق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 2011

# قائمة الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة حمه لخضر الوادي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الأخ الكريم الأخت الكريمة تحية طيبة وبعد،،،

نتوجه إليكم بفائق الاحترام والتقدير راجين منكم حسن تعاونكم معنا، حيث يقوم الطلبة بإجراء دراسة علمية للحصول على درجة ماستر ل م د في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالوادي بعنوان: دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي في المؤسسات.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإدارية البيئية وتقييمها للأداء البيئي، للحد من الآثار البيئية والتقليل من النفايات ، وتعد قائمة الاستقصاء هذه جزء من الدراسة، والمعلومات التي تحتويها ضرورية، ويأمل الباحثون الاستفادة من نتائج هذا البحث في ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي مما يعود بالنفع على المستوى الأكاديمي والمستوى المؤسساتي.

لذا نرجو أن لديكم متسعا من الوقت للإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبيان بعناية وكما نؤكد لكم أن هذه المعلومات ستكون سرية للغاية، ولا يطلع عليها سوى الباحثون فقط، ولن تستخدم نتائجها إلا في أغراض البحث العلمي ولن تعرض نتائجها إلا في صورة إجمالية ونسب مئوية.

## الجزء الأول

المعلومات الشخصية: ضع العلامة (X) في الخانة المناسبة

أنثى	ذكر	الجنس

أخرى	ماستر	ليسانس	تقني سامي	التحصيل العلمي

أكثر من 15 سنة	من 10 إلى 15 سنة	من 5 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	الخبرة العلمية

أخرى	مسؤول مصلحة	إداري	محاسب	مدير	المهنة

أخرى	تسيير	إقتصاد	موارد بشرية	محاسبة ومالية	التخصص

## الجزء الثاني:

المحور الأول: وعي مسؤولي المؤسسات بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي.

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تسعى مؤسساتكم إلى إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئة					
تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المحاسبة الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية					
تسعى مؤسساتكم إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية					
تسعى المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسساتكم من خلال العمليات المتخذة					
تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية					
يعد نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسساتكم					

المحور الثاني: صعوبات ومعيقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الصناعية.

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية البيئية تنقصهم الخبرة في هذا المجال					
عدم إدراك إدارة المؤسسة للحاجة إلى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية					
عدم متابعة مؤسساتكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي					
عدم تقديم المعلومات التي تساهم في دعم وتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وزيادة فعلتها في تقييمها البيئي					
غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية					
غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البيئية					

المحور الثالث: أهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية.

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية إلى تخفيض كمية النفايات وإعادة استخدامها وتدويرها					
يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في تخفيض تكاليف الإنتاج للمؤسسة					
يساهم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي					
تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمة أغراض وأهداف الشركة على حل المشكلات البيئية وتطويرها					
يساهم إنشاء نظام للرقابة البيئية في مؤسستكم في دعم وتحسين أدواتها البيئي					
تساهم عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض الآثار البيئية					

قائمة ملاحق المتوسطات والانحراف المعياري

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	36	94.7	94.7	94.7
Valid أنثي	2	5.3	5.3	100.0
Total	38	100.0	100.0	

التحصيل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
تقني سامي	14	36.8	36.8	36.8
ليسانس	8	21.1	21.1	57.9
ماستر	11	28.9	28.9	86.8
Valid أخري	5	13.1	13.1	100.0
Total	38	100.0	100.0	

الخبرة العملية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	11	28.9	28.9	28.9
من 5 إلى 10 سنوات	15	39.5	39.5	68.4
Valid من 10 إلى 15 سنة	5	13.2	13.2	81.6
أكثر من 15 سنة	7	18.5	18.5	100.0
Total	38	100.0	100.0	

المنصب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مدير	3	7.9	7.9	7.9
محاسب	11	28.9	28.9	36.8
إداري	9	23.7	23.7	60.5
مسؤول مصلحة	7	18.4	18.4	78.9
أخري	8	21.1	21.1	100.0
Total	38	100.0	100.0	

إثبات المستوي الدراسي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبة ومالية	12	31.6	31.6	31.6
موارد بشرية	4	10.5	10.5	42.1
اقتصاد	5	13.2	13.2	55.3
تسيير	7	18.4	18.4	73.7
أخري	10	26.3	26.3	100.0
Total	38	100.0	100.0	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.895	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.872	6

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تسعي مؤسستكم إلى إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئة	38	1.00	5.00	3.2105	1.35881
تسعي مؤسستكم من خلال عمليات المحاسبية الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية	38	1.00	5.00	3.0789	1.26024
تسعي مؤسستكم إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية	38	1.00	5.00	3.1842	1.18219
تسعي المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسستكم من خلال العمليات المتخذة	38	1.00	5.00	3.2895	1.16033
تسعي مؤسستكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية	38	1.00	5.00	3.5263	1.03289
يعد نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسستكم	38	1.00	5.00	3.6579	1.25798
Valid N (listwise)	38				

### Statistics

	تسعي مؤسستكم إلى إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئة	تسعي مؤسستكم من خلال عمليات المحاسبية الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية	تسعي مؤسستكم إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية	تسعي المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسستكم من خلال العمليات المتخذة	تسعي مؤسستكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية	يعد نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسستكم
N	Valid 38	Valid 38	Valid 38	Valid 38	Valid 38	Valid 38
	Missing 0	Missing 0	Missing 0	Missing 0	Missing 0	Missing 0
Mean	3.2105	3.0789	3.1842	3.2895	3.5263	3.6579
Std. Deviation	1.35881	1.26024	1.18219	1.16033	1.03289	1.25798

تسعى مؤسساتكم إلى إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	6	15.8	15.8	15.8
غير موافق	6	15.8	15.8	31.6
Valid محايد	7	18.4	18.4	50.0
موافق	12	31.6	31.6	81.6
موافق بشدة	7	18.4	18.4	100.0
Total	38	100.0	100.0	

تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المحاسبية الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	6	15.8	15.8	15.8
غير موافق	6	15.8	15.8	31.6
Valid محايد	9	23.7	23.7	55.3
موافق	13	34.2	34.2	89.5
موافق بشدة	4	10.5	10.5	100.0
Total	38	100.0	100.0	

تسعى مؤسساتكم إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	5	13.2	13.2	13.2
غير موافق	5	13.2	13.2	26.3
Valid محايد	9	23.7	23.7	50.0
موافق	16	42.1	42.1	92.1
موافق بشدة	3	7.9	7.9	100.0
Total	38	100.0	100.0	

تسعى المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسساتكم من خلال العمليات المتخذة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	7.9	7.9	7.9
غير موافق	7	18.4	18.4	26.3
Valid محايد	9	23.7	23.7	50.0
موافق	14	36.8	36.8	86.8
موافق بشدة	5	13.2	13.2	100.0

Total	38	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

تسعى مؤسساتكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البنينة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	2.6	2.6	2.6
غير موافق	7	18.4	18.4	21.1
محايد	6	15.8	15.8	36.8
موافق	19	50.0	50.0	86.8
موافق بشدة	5	13.2	13.2	100.0
Total	38	100.0	100.0	

يعد نظام المحاسبة الإدارية البنينة عنصر لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسساتكم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	5.3	5.3	5.3
غير موافق	8	21.1	21.1	26.3
محايد	2	5.3	5.3	31.6
موافق	15	39.5	39.5	71.1
موافق بشدة	11	28.9	28.9	100.0
Total	38	100.0	100.0	

### Statistics

	الكثير من القانمين علي المحاسبة الإدارية البنينة تنقصهم الخبرة في هاذ المجال	عدم إدراك إدارة المؤسسة للحاجة إلي تطبيق المحاسبة الإدارية البنينة	عدم متابعة مؤسساتكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي	عدم تقديم المعلومات التي تساهم في دعم وتطبيق المحاسبة الإدارية البنينة وزيادة فعاليتها في تقييمها البيئي	غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البنينة	غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البنينة
N	Valid 38 Missing 0	38 0	38 0	38 0	38 0	38 0
Mean	3.1316	2.7368	2.9737	3.1316	3.4474	3.2632
Std. Deviation	1.25571	1.08264	1.05233	1.09473	1.10765	1.05739

الكثير من القانمين على المحاسبة الإدارية البيئية تنقصهم الخبرة في هذا المجال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	5	13.2	13.2	13.2
غير موافق	8	21.1	21.1	34.2
Valid محايد	6	15.8	15.8	50.0
موافق	15	39.5	39.5	89.5
موافق بشدة	4	10.5	10.5	100.0
Total	38	100.0	100.0	

عدم إدراك إدارة المؤسسة للحاجة إلى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	10.5	10.5	10.5
غير موافق	16	42.1	42.1	52.6
Valid محايد	4	10.5	10.5	63.2
موافق	14	36.8	36.8	100.0
Total	38	100.0	100.0	

عدم متابعة مؤسستكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	7.9	7.9	7.9
غير موافق	11	28.9	28.9	36.8
Valid محايد	9	23.7	23.7	60.5
موافق	14	36.8	36.8	97.4
موافق بشدة	1	2.6	2.6	100.0
Total	38	100.0	100.0	

عدم تقديم المعلومات التي تساهم في دعم وتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وزيادة فعاليتها في تقييمها البيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	10.5	10.5	10.5
غير موافق	6	15.8	15.8	26.3
Valid محايد	11	28.9	28.9	55.3
موافق	15	39.5	39.5	94.7
موافق بشدة	2	5.3	5.3	100.0
Total	38	100.0	100.0	

غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	7.9	7.9	7.9
غير موافق	6	15.8	15.8	23.7
Valid محايد	3	7.9	7.9	31.6
موافق	23	60.5	60.5	92.1
موافق بشدة	3	7.9	7.9	100.0
Total	38	100.0	100.0	

غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	5.3	5.3	5.3
غير موافق	9	23.7	23.7	28.9
Valid محايد	6	15.8	15.8	44.7
موافق	19	50.0	50.0	94.7
موافق بشدة	2	5.3	5.3	100.0
Total	38	100.0	100.0	

### Statistics

	يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية إلى تخفيض كمية النفقات وإعادة استخدامها	يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في تخفيض التكاليف الإنتاج للمؤسسة	يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي	تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمة أغراض وأهداف الشركة على حل المشكلات البيئية وتطويرها	يساهم إنشاء نظام للرقابة البيئية في مؤسساتكم في دعم وتحسين أدائها البيئي	تساهم عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض الآثار البيئية
N	Valid 38 Missing 0	38 0	38 0	38 0	38 0	38 0
Mean	3.7105	3.6053	3.6842	3.5526	3.5263	3.7895
Std. Deviation	1.20602	1.07903	1.04248	1.17858	1.15634	1.25543

#### يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية إلى تخفيض كمية النفقات وإعادة استخدامها وتدويرها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	7.9	7.9	7.9
غير موافق	4	10.5	10.5	18.4
محايد	4	10.5	10.5	28.9
موافق	17	44.7	44.7	73.7
موافق بشدة	10	26.3	26.3	100.0
Total	38	100.0	100.0	

#### يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في تخفيض التكاليف الإنتاج للمؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	5.3	5.3	5.3
غير موافق	6	15.8	15.8	21.1
محايد	2	5.3	5.3	26.3
موافق	23	60.5	60.5	86.8
موافق بشدة	5	13.2	13.2	100.0
Total	38	100.0	100.0	

يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات

الأداء البيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	15.8	15.8	15.8
محايد	10	26.3	26.3	42.1
Valid موافق	12	31.6	31.6	73.7
موافق بشدة	10	26.3	26.3	100.0
Total	38	100.0	100.0	

تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمة أغراض وأهداف الشركة علي حل المشكلات البيئية وتطويرها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	7.9	7.9	7.9
غير موافق	4	10.5	10.5	18.4
Valid محايد	8	21.1	21.1	39.5
موافق	15	39.5	39.5	78.9
موافق بشدة	8	21.1	21.1	100.0
Total	38	100.0	100.0	

يساهم إنشاء نظام للرقابة البيئية في مؤسساتكم في دعم وتحسين أدائها البيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	7.9	7.9	7.9
غير موافق	5	13.2	13.2	21.1
Valid محايد	5	13.2	13.2	34.2
موافق	19	50.0	50.0	84.2
موافق بشدة	6	15.8	15.8	100.0
Total	38	100.0	100.0	

تساهم عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض

الآثار البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	5.3	5.3	5.3
غير موافق	6	15.8	15.8	21.1
Valid محايد	4	10.5	10.5	31.6
موافق	12	31.6	31.6	63.2
موافق بشدة	14	36.8	36.8	100.0
Total	38	100.0	100.0	

## One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تسعي مؤسستكم إلى إنشاء إدارة متخصصة تهتم بقضايا البيئة	14.565	37	.000	3.21053	2.7639	3.6572
تسعي مؤسستكم من خلال عمليات المحاسبية الإدارية إلى محاسبة العمليات البيئية	15.061	37	.000	3.07895	2.6647	3.4932
تسعي مؤسستكم إلى إعطاء أهمية للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية	16.604	37	.000	3.18421	2.7956	3.5728
تسعي المحاسبة الإدارية البيئية إلى تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسستكم من خلال العمليات المتخذة	17.476	37	.000	3.28947	2.9081	3.6709
تسعي مؤسستكم من خلال عمليات المراجعة الإدارية إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية	21.046	37	.000	3.52632	3.1868	3.8658
يعد نظام المحاسبة الإدارية البيئية عنصر لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور لمؤسستكم	17.925	37	.000	3.65789	3.2444	4.0714

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الكثير من القائمين علي المحاسبة الإدارية البيئية تتقصم الخبرة في هذا المجال	15.373	37	.000	3.13158	2.7188	3.5443
عدم إدراك إدارة المؤسسة للحاجة إلي تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية	15.583	37	.000	2.73684	2.3810	3.0927
عدم متابعة مؤسستكم بتدقيق أكثر بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي	17.419	37	.000	2.97368	2.6278	3.3196
عدم تقديم المعلومات التي تساهم في دعم وتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وزيادة فعاليتها في تقييمها البيئي	17.634	37	.000	3.13158	2.7717	3.4914
غياب البرامج والمناهج التعليمية للتكوين في مجال المحاسبة الإدارية البيئية	19.186	37	.000	3.44737	3.0833	3.8114
غياب الإصدارات عن الهيئات المهنية المحلية في مجال المحاسبة الإدارية البيئي	19.024	37	.000	3.26316	2.9156	3.6107

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية إلى تخفيض كمية النفايات وإعادة استخدامها وتدويرها	18.966	37	.000	3.71053	3.3141	4.1069
يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في تخفيض التكاليف الإنتاج للمؤسسة	20.597	37	.000	3.60526	3.2506	3.9599
يساهم تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية في عملية اتخاذ القرارات البيئية المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي	21.785	37	.000	3.68421	3.3416	4.0269
تساهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية في خدمت أغراض وأهداف الشركة علي حل المشكلات البيئية وتطويرها	18.582	37	.000	3.55263	3.1652	3.9400
يساهم إنشاء نظام للرقابة البيئية في مؤسستكم في دعم وتحسين أدائها البيئي	18.799	37	.000	3.52632	3.1462	3.9064
تساهم عمليات دمج المحاسبة الإدارية البيئية مع تقييمها للأداء البيئي إلى تحسين نوعية منتجاتكم من خلال تخفيض الآثار البيئية	18.607	37	.000	3.78947	3.3768	4.2021