



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة



## مساهمة المحاسبة الإدارية في قياس الأداء البيئي

دراسة تطبيقية في مؤسسة الديوان الوطني والتطهير بالوادي \_ONA\_

تحت إشراف الدكتورة :

كهم بكوش لطيفة

من إعداد الطالبات:

كهم موساوي حنان

كهم موساوي مريم

كهم عوني مروة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
خالدي رشيدة	أستاذ محاضر أ	جامعة حمه لخضر الوادي	مقيم أول
لطيفة بكوش	أستاذ محاضر أ	جامعة حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
سعادة وردة	أستاذ محاضر أ	جامعة حمه لخضر الوادي	مقيم ثاني

السنة الجامعية: 2021/2020

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل, وأتمنى أن يكون خالصا لوجه الله,

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى:

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى من كان دعائها سر نجاحي.. إلى من تحمل

جواز سفري إلى الجنة

{والداتي الكريمة أطال الله في عمرها}

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. أرجو من الله

أن يمد في عمرك ل ترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى

الأبد..

{والدي الفاضل أطال الله في عمره}

إلى كل شقيقاتي وأشقائي كل واحد باسمه

{حفظهم الله}

إلى كل من شاركني أفراحي أحزاني...

أقاربي وأصدقائي

بِحفظهم الله  
بِحفظهم الله  
بِحفظهم الله

# شكر و عرفان

الحمد لله الذي أشرقت لنور وجهه الظلمات على توفيقه ونعمته علينا بإتمام هذا

العمل نأمل يكون خالصا لوجهه الكريم.

نود أن نتقدم بجزيل الشكر إلى الدكتورة **بكوش لطيفة** التي تفضلت علينا بالإشراف على هذا العمل عرفانا

بالتوجيهات والنصائح التي زودتنا بها متمنين لها التوفيق والسداد فيمشوارها العلمي والعملية.

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان للدكتورة الفاضلة **ميسي سارة** على ما قدمته مناقزحات وإرشادات.

ونعتنم هذه الفرصة لتتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل ونخص بالذكر موظفي قسم

البيئة وقسم المحاسبة في مؤسسة الديوان الوطني لتطهير على ما قدموه لنا من معلومات ووثائق ساعدتنا في إخراج

هذا العمل.

كما لا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر ووافر الامتنان إلى كل من ساهم بالتشجيع أو السؤال أو حتى بابتسامة قبل

وأثناء إعداد هذا العمل .

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى قياس الأداء في مديرية التطهير (ONA) بولاية الوادي وهذا باستخدام مجموعة من المؤشرات التي تعكس الوضعية البيئية للمؤسسة, تحت عنوان "مساهمة المحاسبة الإدارية في قياس الأداء البيئي فيالديوانالوطني للتطهير(ONA)" تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي, حيث تعتمد هذه المؤسسة من خلال قياسها للأداء البيئي وفق مجموعة من معايير التصفية.

وتضمنت هذه الدراسة دراسة ميدانية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير \_ بالوادي \_ وقد تم توزيع الاستمارات على الموظفين الإداريين بالمؤسسة, وعلى مجموعة من العاملين في قطاع البيئية, وتم استرجاع 61 من الاستمارات الموزعة على أفراد العينة, حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية البيئية تساهم بشكل كبير في قياس الأداء البيئي.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية، المحاسبة الإدارية البيئية، الأداء البيئي، قياس الأداء البيئي.

## Résumé:

Cette étude vise à mesurer la performance de la Direction de l'Assainissement (ONA) de l'Etat d'El-Wadi, à l'aide d'un ensemble d'indicateurs reflétant la situation environnementale de l'institution, sous le titre « Contribution de la comptabilité de gestion environnementale à la mesure de Office de Désinfection (ONA) », cette étude s'est appuyée sur la méthode Descriptive analytique, telle que cette institution l'adopte, à travers sa mesure de la performance environnementale, selon un ensemble de critères de filtrage.

Cette étude comprenait une étude de terrain de l'Office National de Désinfection - dans la Vallée - et les formulaires ont été distribués au personnel administratif de l'établissement, et à un groupe de travailleurs du secteur de l'environnement, et 61 des formulaires distribués à l'échantillon les membres ont été récupérés, car cette étude a conclu que la comptabilité de gestion environnementale contribue de manière significative.

**Mots-clés :** comptabilité de gestion, comptabilité de gestion environnementale, performance environnementale, mesure de la performance environnementale.

# الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
V	فهرس الأشكال البيانية.....
VI	قائمة الملاحق.....
أح	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية وقياس الأداء البيئي</b>	
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة الإدارية البيئية.....
3	المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإدارية.....
8	المطلب الثاني :أدوات ودور ,مجال المحاسبة الإدارية.....
19	المطلب الثالث : أثر المحاسبة الإدارية البيئية.....
26	المبحث الثاني : قياس الأداء البيئي.....
27	المطلب الأول: ماهية الأداء فيالمؤسسة.....
30	المطلب الثاني :ماهية الأداء البيئي.....
33	المطلب الثالث :قياس الأداء البيئي في المؤسسة.....
39	المبحث الثالث : الدراسات السابقة.....
39	المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية.....
43	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....
46	المطلب الثالث :المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسات الحالية.....
47	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية</b>	
49	تمهيد.....
50	المبحث الأول :: : الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
50	المطلب الأول :التعريف بالديوان الوطني لتطهير بالوادي ومهامه.....
52	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير و سياسته البيئي ،طرق قياسه البيئي.....
60	المطلب الثالث : منهجية الدراسة.....
64	المبحث الثاني :تحليل النتائج و مناقشتها.....
64	المطلب الأول :تحليل وصف العينة.....
68	المطلب الثاني : ثبات الإستبانة.....
75	المطلب الثالث :دراسة المتغيرات الإرتباطية بين متغيرات الدراسة.....
78	خلاصة الفصل.....
80	الخاتمة.....

84	..... قائمة المراجع
	..... الملاحق

فهرس الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
57	التدفق اليومي للمياه المعالجة 26,199 متر مكعب	الجدول 1.2
57	التدفق اليومي للمياه المعالجة 2,868 متر مكعب	الجدول 2.2
58	التدفق اليومي للمياه المعالجة 2,891 متر مكعب	الجدول 3.2
58	التدفق اليومي للمياه المعالجة 723 متر مكعب	الجدول 4.2
59	استهلاك الكهرباء في المؤسسة	الجدول 5.2
60	عدد الاستثمارات الموزعة والمستبعدة والصحيحة	الجدول 6.2
61	أقسام الإستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير	الجدول 7.2
61	قيم المتوسط المرجح	الجدول 8.2
64	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التحصيل العلمي	الجدول 9.2
65	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	الجدول 10.2
66	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	الجدول 11.2
67	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	الجدول 12.2
68	معاملات الثبات المرتفعة	الجدول 13.2
69	معاملات الثبات المرتفعة	الجدول 14.2
70	اختبار التوزيع الطبيعي	الجدول 15.2
71	آراء العينة حول اساليب ومظاهر الحاسبة الادارية البيئية	الجدول 16.2
73	آراء العينة حول قياس الأداء البيئي	الجدول 17.2
75	حساب معاملات الارتباط	الجدول 18.2
76	الارتباط الخطي بين المتغير المستقل و المتغير الثابت	الجدول 19.2
77	تحليل تباين خط الانحدار	الجدول 20.2
77	قيم معاملات خط الانحدار	الجدول 21.2

فهرس الأشكال البيانية

صفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
55	الهيكمل التنظيمي للمؤسسة	الشكل 1.2
65	توزيع العينة حسب التحصيل العلمي	الشكل 2.2
66	توزيع العينة حسب الخبرة	الشكل 3.2
67	توزيع العينة حسب الوظيفة	الشكل 4.2
68	توزيع العينة حسب التخصص	الشكل 5.2

## قائمة الملاحق

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

# المقدمة

**تمهيد:**

شهدت نهاية القرن العشرين اهتماما كبيرا من جانب الباحثين بموضوع المحاسبة الادارية البيئية وعلى الرغم من وجود الكثير من الدراسات التي حاولت التركيز على أهمية ومنافع القياس المحاسبي للتكاليف البيئية , وتلعب المحاسبة الإدارية دورا رئيسيا في إدارة المؤسسات الاقتصادية في ظل التطور المتسارع نتيجة التغيرات الجوهرية التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة على أداء الأنشطة.

وفي العقد الأول من القرن الحادي والعشرين الذي يسمى بعصر قياس الأداء ومنه تحول العالم من عملية العد إلى عملية المحاسبة و الآن أصبح قياس أداء الأعمال وخصوصا ما يتعلق بالأداء البيئي فالأداء وقياسه يعد محورا جوهريا للمتنبأ بمدى نجاح أو فشل المنظمات المعاصرة في تحقيق استراتيجياتها أهدافها في بيئة الأعمال, إذ واجهت المنظمات العديد من التحديات في قياس أداءها بصورة عامة والأداء على وجه الخصوص , ويعود السبب في ذلك إلى تباين أهداف تلك المنظمات فضلا عن الاختلاف في مؤشرات القياس المعتمد .

**❖ إشكالية الدراسة :**

تعيش المؤسسة الاقتصادية اليوم تغيرات هامة فرضتها المنافسة الشديدة حيث أصبح من الضروري أن تحسن من أدائها من أجل البقاء والاستمرار وذلك باعتمادها على مساهمة المحاسبة الإدارية .  
ومن هنا يمكننا طرح الإشكالية التالية :

**ما مدى مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية في قياس الأداء البيئي للمؤسسات ؟**

**❖ التساؤلات الفرعية:**

من التساؤل الرئيسي نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مدى مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي؟
- هل توجد علاقة ارتباط بين المحاسبة الادارية البئية وتقييم الاداء البيئي؟
- هل يوجد اثر للمحاسبة الادارية البئية على تقييم الاداء البيئي؟

**❖ الفرضيات:**

بناء على التساؤلات المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:

- تساهم المحاسبة الإدارية البيئية بشكل كبير وفعال في المؤسسة في تقييمها للأداء البيئي.
- توجد علاقة ارتباط معنوية للمحاسبة الادارية البيئية على تقييم الأداء البيئي.
- يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية للمحاسبة الادارية على تقييم الأداء البيئي.

## ❖ أسباب اختيار الموضوع :

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

وكذا يرجع اختيارنا للموضوع نتيجة لمجموعة من الأسباب كما يلي :

- كون الموضوع له علاقة باختصاصنا في المحاسبة؛
- حداثة موضوع حماية البيئة نسبيا من الناحية الاقتصادية ؛
- تزايد أهمية الأبحاث حوله في معظم بلدان العالم ؛
- إبراز أهمية الحفاظ على البيئة و وجوب حمايتها .

## ❖ صعوبات الدراسة :

- صعوبة الحصول على معلومات؛
- عدم وجود إدارة متخصصة في المحاسبة الإدارية البيئية , الشيء الذي صعب علينا المهمة؛
- قلة الدراسات السابقة التي تخدم هذا البحث.

## ❖ أهمية الدراسة :

- أن معظم المؤسسات في وقتنا الحالي أصبحت تسعى إلى توفير معلومات تحتاجها أكثر في تنظيمها الداخلي , وهو ما توفره المحاسبة الإدارية التي تقدم للإدارات كل ما تحتاجه من معلومات سواء مالية أو غير مالية؛
- الأهمية البالغة لتطبيق نظام المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية ؛
- التعرف على المحاسبة الإدارية البيئية وأهميتها في المؤسسات؛
- معرفة مدى مساهمة دمج المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات والتحسين من أدائها البيئي .

## ❖ أهداف الدراسة :

- التعرف على مجالات تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية ؛
- إبراز أهمية تبني المؤسسات لنظام المحاسبة الإدارية البيئية وتأثير ذلك على الأداء البيئي ؛
- محاولة التوصل إلى أهم المؤشرات التي يتم من خلالها قياس الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## ❖ حدود الدراسة :

تحددت هذه الدراسة بالمجالات التالية :

- الحدود المكانية للدراسة : مديرية الديوان الوطني للتطهير . . ONA؛
- الحدود الزمنية للدراسة : تم إنجاز هذه الدراسة خلال سنة 2021.

## ❖ منهج الدراسة :

من أجل معالجة موضوع بحثنا استخدمنا المنهج الوصفي بغية الإلمام بالجانب النظري , أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة و هذا من أجل إبراز مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية في قياس الأداء البيئي ، من خلال تصميم استمارة استبيان تضمنت الجوانب الرئيسية لمحاور البحث بالإضافة إلى المقابلة الشخصية مع مراسل الإدارة البيئية للمؤسسة للحصول على معلومات التي يمكن الاستعانة بها للتعرف على مدى إدراك المستجوبين للقضايا البيئية و أثرها على المحاسبة الإدارية البيئية لقياس الأداء البيئي.

## ❖ هيكل البحث :

ينقسم محتوى هذه الدراسة إلى فصلين , خصص الفصل الأول في الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية وقياس الأداء البيئي والذي يضم ثلاثة مباحث , فالمبحث الأول يتطرق إلى مدخل للمحاسبة الإدارية والذي يتناول ثلاثة مطالب ففي المطلب الأول ماهية المحاسبة الإدارية والثاني أدوات المحاسبة الإدارية والثالث ماهية المحاسبة الإدارية البيئية, أما المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى قياس الأداء البيئي وقسم هو أيضا إلى ثلاثة مطالب تناول المطلب الأول ماهية الأداء في المؤسسة والثاني ماهية الأداء البيئي و الثالث تم التطرق فيه إلى قياس الأداء البيئي في المؤسسة , أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني, تناولنا فيه جانب الدراسة التطبيقية والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث, المبحث الأول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما المبحث الثاني تم التطرق إلى تحليل النتائج ومناقشتها.

## الفصل الأول:

# الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية وقياس الأداء البيئي

- المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية البيئية .
- المبحث الثاني: قياس الأداء البيئي؛
- المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة للمحاسبة الإدارية وقياس الأداء البيئي.

## تمهيد:

تتجه الكثير من المؤسسات في الوقت الحاضر للاهتمام بالاعتبارات البيئية في استراتيجيات أعمالها وخططها الطويلة الأجل, وهذا التوجه يعد أساس لبقتها في السوق وتنافسها مع نظرائها من المهتمين بالبيئة, لذلك نقطة لضمان تطبيق المواصفات البيئية في النشاطات من قبل المؤسسة الاقتصادية, لذا يساعد توفر المحاسبة الإدارية البيئية في الرقابة والتخطيط وتخفيض استعمال المدخلات من المواد والحد من إنتاج المخلفات وتطوير الأداء البيئي بما يتلاءم مع السياسة البيئية في المؤسسة .

ينقسم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية البيئية .
- المبحث الثاني: قياس الأداء البيئي.
- المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة للمحاسبة الإدارية وقياس الأداء البيئي.

## المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية البيئية

مع التطور الهائل في بيئة الأعمال وبما صاحبه من تعدد وكبر بحجم المشروعات وتعقد أنشطتها أصبحت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية التي تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الكبيرة والملحة، وعليه ظهر ما يسمى بالمحاسبة الإدارية لتلبية هذا الاحتياج، بحيث تقوم بتجهيز المعلومات المالية وغير المالية لغرض التسجيل والتحليل للبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات في (كشف الدخل، الاستثمارين، المستهلكين، المجهزين.. الخ) وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى المحاسبة الإدارية في ثلاثة مطالب حيث تضمن المطلب الأول ماهية المحاسبة الإدارية، أما المطلب الثاني فتمثل في أدوات ودور ومجال المحاسبة الإدارية، واحتوى المطلب الثالث أثر المحاسبة الإدارية البيئية.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

ترتكز المحاسبة الإدارية على العناصر المكونة لنظام المعلومات الإدارية في المؤسسة، فهي توفر المعلومات المالية والاقتصادية، وتتولى تجميع المعلومات الأخرى الملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

### الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإدارية

تطورت المحاسبة الإدارية بتطور النشاط الاقتصادي والتكنولوجي أين زاد عدد وحجم المشروعات وأصبحت المؤسسات بحاجة إلى أموال إضافية وتوسيع أنشطتها ومشاريعها لمواجهة منافسيها<sup>1</sup>. ومن خلال التقسيم الزمني الآتي يمكن ملاحظة أهم التغيرات التي ساهمت في نشأة المحاسبة الإدارية.

### المرحلة الأولى: بداية القرن العشرين حتى نهاية الأربعينات

في بداية القرن العشرين ظهرت حركة الإدارة العلمية بحيث اهتمت بضرورة استخدام الأساليب العلمية في الإدارة وما يتعلق بها من وظائف يمكن ممارستها في المؤسسات، وكذلك ظهور الثورة الصناعية التي ركزت على عمليات الإنتاج في المؤسسة وضرورة تحديد تكاليف المنتجات ومن هنا بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف وهو ما يمثل احد المقومات الأساسية ضمن نظام المحاسبة الإدارية<sup>2</sup>.

### المرحلة الثانية: بداية الخمسينات حتى بداية الثمانينات من القرن الماضي

ظهر مصطلح المحاسبة الإدارية سنة 1950، عندما قام مجلس لأنجلو سكسوني بتشكيل فريق تحت اسم "فريق المحاسبة الإدارية". الذي زار عددا من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، ونشر تقريرا بعنوان "

<sup>1</sup> محمد نجيب دبابش، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة) مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2010/2011، ص6.

<sup>2</sup> محمد نجيب دبابش، مرجع سبق ذكره، ص7.

المحاسبة الإدارية". وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات أكبر من أجل التعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهودها في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

وفي 1959 اعتبرت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكيين، أن المحاسبة الإدارية هي تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المؤسسة من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة.

وفي الستينات ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية لمساعدة الإدارة في الرقابة، واستعملت كذلك في تحديد أجور العمال ومنح المردودية لهم.

### المرحلة الثالثة: الثمانينات حتى بداية التسعينيات من القرن الماضي

استهدفت دراسة (Innes&Mitchell) 1980 للبحث عن عوامل التطور الحقيقي في المحاسبة الإدارية في بعض الوحدات الاقتصادية التي تعمل في مجال الإلكترونيات، بحيث أجريت هذه الدراسة على مجموعة من المدراء ومستخدمي البيانات تلك الشركة العاملون في مجال الإلكترونيات المتميز بالتطور المستمر والمنافسة الحادة، وتوصلت الدراسة إلى أن التطورات في المحاسبة الإدارية كانت نتيجة الاتجاهات الإدارية ورغبتها في تحسين أدائها من أجل مواجهة المنافسين واكتساح أسواق جديدة، كذلك التعاون الفعال بين كل المهندسين ومدراء الإنتاج في مجال الإفصاح عن معلومات التكاليف ومحاولة تخفيضها قدر الإمكان، كان له دور في تطوير المحاسبة الإدارية.

في 1980 تم حل مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة بعد أن أنجز أهدافه، وخلال فترة وجوده أصدر المجلس عدة معايير تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وهذا بطبيعة الحال أثرى محاسبة التكاليف لأنه عالج بعض المشكلات الصعبة التي كانت تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج، وخصوصاً توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة<sup>2</sup>.

### المرحلة الرابعة: من التسعينيات إلى بداية القرن الحادي والعشرين

تميزت هذه الفترة بالثورة التكنولوجية الهائلة التي غطت كل من أساليب التصنيع، التجارة (التجارة الإلكترونية) وكذلك بالنسبة لكيفية الحصول على المعلومات وتشغيلها من خلال الاستفادة من تقنيات الحسابات الإلكترونية

<sup>1</sup> نجوم قمزي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية (دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2017/2018، ص 8.

<sup>2</sup> محمد تيسير، عبد الحكيم الرجحي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007، ص5.

والإنترنت, ولقد صاحبت هذه الفترة ظهور أساليب وأدوات متطورة مثل: تقنية التوقيت المنضبط, الإدارة على أساس نشاط التكاليف المستهدفة ومفهوم كيزان, وغيرها من الأدوات.

إن زيادة التطور والتشابك في العمليات الإنتاجية, أدى إلى ظهور أنظمة حديثة للمحاسبة الإدارية مكتملة للأنظمة التقليدية, وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة, (ABC) وترجع إلى التجارب المستخدمة منذ بداية الستينات إلى أن وصلت دراسة (Cooperkaplan 1987) ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام, كما أن هناك أنظمة أخرى حديثة مثل: إدارة الجودة الشاملة (TQM), التكاليف المستهدفة (TC), ضبط الوقت (giT), نظام التحسين المستمر (CI)...<sup>1</sup>

## الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية

### أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية

هناك عدة إسهامات من جانب المفكرين لبلورة تعريف المحاسبة الإدارية ومن بين هذه الإسهامات ما يلي:

**التعريف الأول:** عرفت المحاسبة الإدارية على أنها نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وبتبويب وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية أو غير مالية تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط<sup>2</sup>.

هذا التعريف يرى بأن المحاسبة الإدارية هي نظام فرعي لنظام المعلومات الشامل في المؤسسة حيث يتلقى البيانات ويجري عليها عمليات تحويلية مختلفة لإنتاج المعلومات ذات قيمة.

**التعريف الثاني:** عرفت المحاسبة الإدارية على أنها مجموعة العمليات المحاسبية الداخلية الخاصة بتجميع البيانات وتحضير وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها بهدف مساعدتها في رسم السياسات والتخطيط وتنسيق وترشيد القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> زياد هاشم يحيى، قاسم محسن الحبيطي، تأثير التطورات التكنولوجية والبيئية على المحاسبة الإدارية، ملتقى الأردن الثاني، جامعة الأردن منشورة، 2005، ص 6.

<sup>2</sup> تجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب \_ بسكرة) رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر \_ بسكرة 2014/2015، ص 85.

<sup>3</sup> شوقي طارق سعيد، محاسبة الشركات، دار غيداء لنشر والتوزيع، ALMANHAL، 2019، ص 321.

**التعريف الثالث:** المحاسبة الإدارية تقوم على تلبية احتياجات متخذي القرار الداخليين, وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة من أجل ترشيد القرارات في الوقت الحالي والمستقبل<sup>1</sup>.

**التعريف الرابع :** المحاسبة الإدارية بصورة أشمل هي : " نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات وتحليلها وتجهيزها في صورة معلومات مفيدة تقدم للإدارة حول جميع أوجه النشاط لاستخدامها في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية التي تؤدي لتحقيق أهداف المنشأة (المؤسسة)<sup>2</sup>.

#### ثانيا: خصائص المحاسبة الإدارية

تتميز المحاسبة الإدارية بالعديد من السمات أهمها<sup>3</sup>:

- إن المحاسبة الإدارية وظيفة تختص بتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة, وبالتالي تحقيق الأهداف الأساسية للإدارة؛
- أنها الوظيفة المحاسبية التي تقوم بتوفير المعلومات واستخدامها لصنع قرارات بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة, آخذة بعين الاعتبار التوازن بين التكلفة الحصول على المعلومات والمنفعة من استخدامها؛
- ليس الهدف منها تقديم الخدمات الاستشارية والمعلومات للمستويات الإدارية داخل المؤسسة بل تتعدى ذلك إلى قياس أداء مراكز المسؤولية؛
- إن المحاسبة الإدارية تجمع البيانات المالية والغير مالية, سواء الكمية منها أم السلوكية, وترجمها إلى لغة كمية بطرق رياضية وتحللها بأساليب إحصائية بغية استقصاء معلومات اقتصادية منها, محققة بذلك مبدأ استخدام تلك المعلومات في الزمن الملائم وللمستوى الإداري المناسب؛
- بما أن هدف الإدارة هو ذاته هدف المحاسبة الإدارية فلا بد أن يعكس الأهداف الخاصة للأطراف المعنية بالمؤسسة, كما يجب أن تعكس قرارات الإدارة مصالح تلك الأطراف بشكل يحقق استمرارية المؤسسة وتطورها.

<sup>1</sup> وليد بن محمد الشباني, مبادئ المحاسبة و التقرير المالي, دار العبيكان للنشر والتوزيع, ط1, جامعة الملك سعود, 2014, ص10.

<sup>2</sup> نجلاء نوبلي, مرجع سبق ذكره, ص 85.

<sup>3</sup> نجوم قمازي, مرجع سبق ذكره, ص23.

### الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية

يهدف نشاط المحاسبة الإدارية إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المشروع لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والقيام بعمليات التخطيط ورسم السياسات المستقبلية؛
- مساعدة المدراء في توجيه عمليات المنشأة والوقاية عليها؛
- العمل على تنفيذ المدراء والموظفين بما يخدم تحقق أهداف المنشأة وذلك من خلال التحليل المالي للانحرافات وتقييمها ومدى الدقة في وصول المعلومات بالتكلفة والوقت المناسب لمستخدميها؛
- تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة؛
- تقييم الوضع التنافسي للمنشأة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمنشأة على المدى البعيد؛
- المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة؛
- قياس أداء مراكز المسؤولية .

<sup>1</sup> كامل يوسف بركة, دور أساليب الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة) رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, قسم المحاسبة والتمويل, الجامعة الإسلامية \_ غزة, 2012, ص28.

## المطلب الثاني: أدوات ودور, مجال المحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد فروع المحاسبة, وتتخصص بتقديم معلومات لإدارة المنشأة لمساعدتها في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة, ونظرا للتطور المستمر لهذه المجالات والعلوم فإنه يتعذر بتحديد عدد معين من الأدوات والتقنيات المستخدمة من قبل المحاسبة الإدارية.

### الفرع الأول: أدوات المحاسبة الإدارية البيئية

سنحاول التطرق إلى العديد من الأدوات بعد تقسيمها إلى أدوات تقليدية وأدوات حديثة كما يلي :

#### أولا: الأدوات التقليدية

##### 1. الموازنات التقديرية

###### ✓ تعريفها:

ويمكن تعريفها على أنها خطة عمل شاملة ومفصلة, ومعبر عنها في صورة مالية, تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية, وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة, كما أنها تفيد كأداة للاتصال والتحفيز والرقابة وتقييم<sup>1</sup>.

###### ✓ أنواعها:

يمكن تقسيم الموازنات التقديرية وفقا لعدة معايير واعتبارات أهمها<sup>2</sup> :

###### ❖ الاعتبار الزمني:

أي المدة التي تغطيها الموازنة التقديرية, وهنا نلاحظ نوعين من الموازنات قصيرة وطويلة الأجل.

###### ❖ وحدة القياس:

- موازنات عينية ؛

- موازنات نقدية.

###### ❖ طبيعة الأعمال والهدف الذي تغطيه: وفيها:

- موازنة التشغيل: وتشمل النشاط العادي للمنشأة وفيها:

● الموازنة التقديرية للمبيعات

● الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع.

<sup>1</sup> حسينة حوحو, التفسير بواسطة الموازنات التقديرية, دار خالد اللحاني, للنشر والتوزيع, ط1, الاردن 2017, ص16.

<sup>2</sup> أحلام بوعبدلي, سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤشراتها, دار الجنان للنشر والتوزيع, بدون بلد, 2015, ص23.

- الموازنة التقديرية للإنتاج.
- الموازنة التقديرية للتمويل.
- الموازنة المالية: تشمل خطط التمويل المتعلقة بالموازنة التشغيلية والمشاريع الاستثمارية وتتكون من:
  - الموازنة الاستثمارية؛
  - الموازنة النقدية؛
  - جدول التمويل التقديري؛
  - موازنة القدرة على التمويل الذاتي.

#### ❖ الثبات والمرونة: وفيها:

- الموازنات الثابتة؛
- الموازنات المرنة.

## 2. بحوث العمليات

### ✓ تعريفها:

وتركز دراسة بحوث العمليات على اتخاذ القرار, وهذا يعني أن النتيجة الرئيسية للتحليل يجب أن يكون لها تطبيقات مباشرة وواضحة في عملية اتخاذ القرار, وتطبق أساليب بحوث العمليات على المشاكل المتعلقة بتسيير وتنسيق العمليات والأنشطة داخل المنظمة والجدير بالذكر أن نوع المنظمة ليس له أي علاقة بمجال التطبيق, حيث أن أساليب بحوث العمليات تطبق في مختلف المجالات, مثل التجارة, والصناعة, والمستشفيات والقطاع العام, بما في ذلك خدمات البلديات والأمن والشرطة, وتعتمد بحوث العمليات على استخدام المنهج العلمي<sup>1</sup>.

### ✓ مراحل دراسة بحوث العمليات

تمر أي دراسة خاصة ببحوث العمليات بجملة من المراحل تتمثل في:<sup>2</sup>

#### ❖ تعريف المسألة: في هذه المرحلة يتم تحديد مشكلة الدراسة وما يتعلق بها من خلال الوصف الدقيق

لهدف الدراسة وتشخيص البدائل الممكنة مع تحديد القيود؛

#### ❖ صياغة النموذج: هنا يتم صياغة المشكلة محل الدراسة بنموذج كمي ووفق متغيرات القرار؛

<sup>1</sup> أسماء باهرمز, مقدمة في بحوث العمليات, دار سبويه للطباعة والنشر والتوزيع, ط5, جدة\_ المملكة العربية السعودية, 2012, ص3.

<sup>2</sup> محمد نجيب دبابش, مرجع سبق ذكره, ص24.

❖ **حل النموذج:** أي يتم استخدام الأساليب والتقنيات الحاسوبية الملائمة والتي من شأنها أن تساعد في

إعطاء الحل الأمثل للنموذج, وكذلك تحديد البدائل الممكنة؛

❖ **تطبيق النتائج النهائية:** بعد وضع الخطة لتطبيق النموذج ووضع التعليمات المفضل لهذا التطبيق تتولى

إدارة المؤسسة تنفيذ هذه الخطة ومن ثم القيام بعملية اتخاذ القرار, وتصدر الإشارة إلى أن التعاون والتنسيق

الجيد بين كل باحث العمليات والإدارة, من شأنه أن يزيل جميع العوائق قد تظهر أثناء وضع النموذج

وتنفيذه.

### 3. محاسبة التكاليف

✓ تعريفها :

محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام

الإنتاجية, وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية, غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي<sup>1</sup>.

✓ أهداف محاسبة التكاليف :

من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي<sup>2</sup>:

❖ بحسابها لتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم, وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج؛

- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة؛

- مراقبة التكاليف بعد تحليلها, وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها؛

❖ دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها ( حسب الوظائف أو المنتجات)؛

- مراقبة التكاليف وتخفيضها, التموين, الإنتاج, التوزيع؛

- تسمح بقياس النتائج التحليلية.

<sup>1</sup> سالمي ياسين, الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة(دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPLالبيدية), مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

في العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية, قسم العلوم التجارية, جامعة الجزائر3, 2010, ص32.

<sup>2</sup> سالمي ياسين, مرجع سبق ذكره, ص34.

#### 4. التحليل المالي

##### ✓ تعريفه:

التحليل المالي هو بصفة عامة دراسة الأداء الماضي للمنشأة، وتقييم ظروفها الحاضرة، ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل من خلال قوائمها المالية<sup>1</sup>.

##### ✓ أهدافه:

توصف نتائج التحليل المالي من أهم الأسس التي يستند عليها في اتخاذ القرارات، والحكم على مدى الكفاءة الإدارية وقدرتها على تحقيق الاستثمار الأفضل للموارد، وعليه فإن التحليل المالي يهدف إلى تحقيق الآتي<sup>2</sup>:

- تقييم الوضع المالي والنقدي للشركة؛
- تحديد انحرافات بالأداء المتحقق عن المخطط وتشخيص أسبابها؛
- الاستفادة من نتائج التحليل لإعداد الموازنات والمخططات المستقبلية؛
- تحديد الفرص المتاحة أمام الشركة والتي يمكن استثمارها؛
- التنبؤ باحتمالات الفشل الذي يواجه الشركة؛
- يعتبر التحليلي المالي مصدر للمعلومات الكمية والنوعية لمتخذي القرار؛
- تقييم ملاءة الشركة في الأجل القصير والطويل.

على الرغم من أهمية هذه الأهداف إلا أن نتائج التحليل المالي يجب التعامل بها بحذر كون أن قاعدة البيانات المعتمدة كمصدر لتحليل، هي بيانات محاسبية مستخرجة من القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا للقواعد والمعايير المحاسبية من جانب، ومن جانب آخر، أن بعض عناصر القوائم المالية قد تخضع للاجتهد والتقدير الشخصي، الأمر الذي قد يؤدي إلى تفاوت في نتائج التحليل خلال الفترة الزمنية قيد التقييم والتحليل.

#### 5. محاسبة المسؤولية

##### ✓ تعريفها :

تعتبر محاسبة المسؤولية تحولا من اهتمام المحاسبة بالتركيز على استخراج تكلفة المنتج إلى التركيز والاهتمام بالرقابة على التكاليف من خلال تلك التقارير، وإعداد القوائم المالية للمستويات الإدارية مع ربط وتجميع وتحليل التكاليف بوحدات الإشراف والمسؤولية في التنظيم، فمحاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية هامة وهي أن الأفراد

<sup>1</sup> يحيى أحمد مصطفى قلبي، أساليب المحاسبة الادارية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص323.

<sup>2</sup> عدنان تابه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2016، ص16.

يجب أن يكونوا على أم استعداد للمحاسبة والمساطة في أي وقت ليس فقط عن أدائهم بل أيضا عن أداء مرؤوسيه<sup>1</sup>.

### ✓ أهدافها<sup>2</sup>:

- يهتم أسلوب محاسب المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها.
- ترتبط محاسبة المسؤولية بمبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية والتكاليف والتقارير بالمستويات الإدارية؛
- تساعد في تقييم الأداء الخاص لكل مستوى من المستويات الإدارية، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة؛
- تسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء من خلال تعامل محاسبة المسؤولية عن التقرير على المعلومات؛
- تمكين المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمنظمة، والمسؤولية عن وحدات الإشراف، والمسؤولية عن الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات؛
- يمثل أسلوب محاسبة المسؤولية مدخل حديث لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، حيث يتطلب تطوير النظام المحاسبي القائم ونظام التقارير من خلال عملية ربط مباشر مع الهيكل الإداري في المنظمة؛
- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام (الإدارة بالأهداف) حيث يعني اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في المنظمة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها وذلك بشكل تفصيلي دقيق؛
- تسمح محاسبة المسؤولية بأسلوب (الإدارة بالاستثناء) فأى مستوى إداري بالمنظمة لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ماله من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل

<sup>1</sup> سالم توفيق مكي، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية (دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2009، ص 24.

<sup>2</sup> سالم توفيق مكي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

بكفاية, ولا تتولى المستويات الإدارية الأقل تنفيذ أو رقابة عمليات تختص بها المستويات الإدارية العليا كذلك.

## ثانيا: الأدوات الحديثة

### 1. نظام التوقيت المنضبط

#### ✓ تعريفه

ويمكن تعريفه على أنه فلسفة متكاملة للتصنيع تغطي جميع جوانب العملية الإنتاجية, فهو لا يعمل على خفض التكلفة هنا أو تحسين هذه العملية هناك, وإنما ينشئ بيئته, عملياته, مساراته, وعلاقاته الخاصة بدء من الزبون رجوعا إلى الإنتاج وصولا إلى المورد. فهو مجموعة متكاملة من العمليات المصممة لتحقيق مزايا حقيقة وهامة تؤدي إلى خفض المخزون والتكاليف وتحسين الجودة وغيرها فقط, وإنما أيضا وهذا المهم كسب الميزة التنافسية من أجل التفوق التنافسي من خلال تحسين أداء المؤسسة<sup>1</sup>.

#### ✓ أهدافه

يسعى هذا النظام أساسا إلى تحقيق تنافسية المؤسسة وتعزيزها من خلال جملة من الأهداف من بينها<sup>2</sup>:

- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو على الأقل تخفيضه إلى أدنى حد ممكن؛
- القضاء على كافة أنواع التبذير (في الوقت, المواد... الخ)؛
- تنظيم عمليات التمويل وذلك بالكميات والوقت المناسبة بالجودة العالية لتلبية احتياجات الزبائن في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة ومورديها من خلال وضع أهداف طويلة الأجل من شأنها أن تنتمي الثقة وتعززها؛
- تعزيز الإدارة الاستراتيجية من خلال الحرص على النوعية والجودة وتخفيض التكاليف مما يسمح للإدارة الاستراتيجية من متابعة وتقييم النوعية والجودة والتكاليف.

<sup>1</sup> صافية بن عامر, التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة, مداخلة مقدمة للمشاركة في المنتدى العلمي الدولي حول مساهمة التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم علوم التسيير, جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

<sup>2</sup> سليمان حسين البشتاوي, غسان فلاح المطارنة, نظام تكاليف الإنتاج الآتي (JIT) في المؤسسات الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية, مداخلة مقدمة ضمن المنتدى العلمي الرابع للريادة والإبداع, استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة, كلية العلوم الإدارية والمالية, جامعة فيلادلفيا, الأردن, أيام 15-16 مارس 2005, ص6.

## 2. نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

### ✓ تعريفه

وهو أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتحميل تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى منتجات، بما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

### ✓ مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

وهناك العديد من الدراسات والأبحاث التي بينت مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وفيما يأتي أهم هذه المزايا<sup>2</sup>:

- يتفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة التي تتطلبها بيئة الأعمال والتي تهدف إلى زيادة جودة المنتج وخفض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء؛
- يساعد المديرين في خفض وترشيد الموارد المستنفذة وذلك بخفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق؛
- زيادة فاعلية الدور الرقابي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير مباشرة مما يؤدي إلى تحديد المسؤولية؛
- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة في قياس تكلفة المنتج من خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير المباشرة وربطها بالمنتج أو السلعة النهائية؛
- يؤدي نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة؛
- أجمعت المنشآت التي طبقت هذا النظام على أنه يساهم في تخفيض التكلفة، وتحسين الإنتاجية، والتأثير على قرارات التسعير.

<sup>1</sup> شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، العدد 01، المجلد 04، 2019، ص 45.

<sup>2</sup> فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير والتمويل الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2009، ص 32.

### 3. سلاسل القيمة وتحسين المستمر

#### ✓ سلاسل القيمة

#### ❖ تعريفها

عرف بورتر سلسلة القيمة بأنها : مجموعة الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن<sup>1</sup>.

#### ❖ أهداف سلاسل القيمة

تتمثل الأهداف فيما يلي<sup>2</sup> :

- تقييم مساهمة كل نشاط على حدى في خلق القيمة ؛
- تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل هذه التطورات الحاصلة؛
- معرفة نقاط الضعف والقوة في المؤسسة عن طريق تحليل الأنشطة؛
- كسب رضا العملاء من خلال تحديد رغباتهم ومحاولة تلبيتها.

وعليه يمكن القول بأن الهدف الأساسي يتلخص في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة عن طريق تحليل العملية الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرة كل نشاط على إضافة القيمة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تولد القيمة لخفض التكاليف.

#### ✓ التحسين المستمر

يعرف التحسين المستمر بأنه عبارة عن سلسلة من الأنشطة والجهود التي تهدف إلى إدخال تحسينات مستمرة على جودة المنتجات والخدمات والعمليات الإنتاجية للحد من الفاقد وجعل جميع العمليات فعالة وذات كفاءة عالية سواء كانت هذه العمليات متعلقة بالإنتاج أو بالأنشطة التجارية الأخرى<sup>3</sup>.

### 4. التكلفة المستهدفة

#### ✓ تعريفها

هي عبارة عن مدخل حديث للتحكم في تكاليف الإنتاج هدفه الأساسي هو خفض تكاليف الإنتاج في المؤسسة بما يضمن لها الربحية المرغوبة، ويتحقق ذلك خلال قيامها بدراسات التي توفر لها كل المعلومات المتعلقة

<sup>1</sup> محمد نجيب دبابش، مرجع سبق ذكره، ص40.

<sup>2</sup> نجلاء نوبلي، مرجع سبق ذكره، ص124.

<sup>3</sup> مراد سليم عطيان، عبد الناصر إبراهيم نور، أثر المقارنات المرجعية (Benchmarking)، في التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات، (دراسة ميدانية على شركات صناعة الأدوية في الأردن) المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، العدد2، المجلد10، ص280.

باحتياجات ورغبات العملاء المتباينة والعمل على تلبيتها, من خلال توفير منتجات ذات تكلفة منخفضة وبسعر مناسب يتماشى مع أسعار المنافسين ويضمن للمؤسسة المكانة السوقية المرغوبة<sup>1</sup>.

### ✓ أهدافها

يهدف نظام التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات, كما يهدف إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين؛
- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية؛
- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة, يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر سوف يتم البيع به والمحدد على أساي ظروف السوق وإمكانات المشروع المتاحة؛

### الفرع الثاني: دور المحاسبة الإدارية في المؤسسات

تؤدي المحاسبة الإدارية دورا هاما في المؤسسة ، ويمكن التعرف على دور المحاسبة الإدارية في ما يلي<sup>3</sup>:

### أولا: دور المحاسبة الإدارية في النظام المحاسبي

إن النظرة الحديثة للنظام المحاسبي تؤكد أنه نظام متكامل متماسك ويقوم هذا النظام بخدمة نوعين رئيسيين من متخذي القرارات ومستخدمي المعلومات التي يصدرها النظام :

### ✓ النوع الأول :مستخدمون خارجيون أي يقع عملهم خارج المؤسسة ,وهذا النوع يضم ملاك المشروع

مثل :المساهمين بالنسبة لشركة المساهمة , وشركات التضامن والشعب بصفة عامة في الشركات أو المنظمات الحكومية , ومقرضون .

<sup>1</sup> محمد نبو, محمد بن الدين, مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعير في المؤسسة الخدمية( دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين CAAT-وكالة أدرار-), مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية, العدد 5, 2019, ص468.

<sup>2</sup> ميساء محمود محمد راجحان, دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات (دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة), دراسة مقدمة للحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة, جامعة الملك سعود, كلية الاقتصاد والإدارة, قسم المحاسبة, المملكة العربية السعودية, 2002, ص40.

<sup>3</sup> محمد نجيب دلباش , استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة, جامعة محمد خيضر , بسكرة , 2010 . 2011 ص08-09.

✓ النوع الثاني: مستخدمون داخليون وهم الذين يقع عملهم واهتماماتهم الرئيسية داخل المؤسسة, أي الأعضاء المديرين والمنفذون في المؤسسة .

### ثانيا: دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات

المحاسبة الإدارية هي ذلك النظام المعلوماتي الذي يقوم على تقديم تقارير تفيد في اتخاذ قرار ما أو حتى مساعدة الإدارة في اتخاذ قرار ما مثل التوسع أو قرارات الشراء أو الصنع أو إضافة طاقة جديدة أو غلق أحد الأقسام .

دور المحاسب يتمثل في تقديم التقارير بهذا الشأن تتسم بالملائمة من حيث ملائمة تلك التقارير والبيانات لمتخذي القرار ومساعدتهم في اتخاذ القرار بتقديم النصح والمشورة.

تقديم تلك القرارات في الوقت المناسب حتى يكون اتخاذ القرار سليما حيث أن للتوقيت أهمية كبيرة في النجاح مثل تلك القرارات وحيث بينت إحدى الدراسات أن تأخر المحاسب الإداري في تقديم التقارير بشأن افتتاح فرع جديد يؤثر بنسبة كبيرة على نجاح القرار وأيضا الملائمة من حيث مضمون التقارير وحيث أن التقرير هو بمثابة رسالة موجهة لمتخذ قرار له خلفية ثقافية معينة يجب على المحاسب الإداري أن يأخذ في الاعتبار ولا يفترض أن المستخدم الحثيات والخلفيات بل عليه أن يوفر التقرير في شكل بسيط مفهوم فمدير الإنتاج بحاجة لتقرير يختلف في المحتوى والمضمون بل والشكل .

عن تقدير مقدم لرئيس مجلس الإدارة لأخذ في درجة التأكد الموثوقية في الاعتماد على البيانات حتى أنها في الغالب معظمها بيانات تقديرية تتأثر بمدى تلك التقارير من حيث الخبرة والحكم الشخصي والخلفية الثقافية ومجالات الاهتمام ,تحديث البيانات المالية وكذلك التقرير عن كل ما يفيد في اتخاذ القرار<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> أحلام بن فطيمة , فطيمة الزهرة بالرمضان , عمير زاي, واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي ,مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, تخصص محاسبة وتدقيق, جامعة حمى لخضر, الوادي, 2018, ص7-8.

### الفرع الثالث: مجال المحاسبة الإدارية

الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية هو جمع البيانات وتوفير المعلومات وبلورتها وسبلها بما يخدم الإدارة وكذا تقديمها لهذه المعلومات في الوقت والشكل المناسبين, من أجل ذلك فهي تعتمد على الكثير من المفاهيم والنظريات والطرق الاقتصادية والإدارية والإحصائية وغيرها.

حيث يتمثل مجال المحاسبة الإدارية في علاقة الاعتماد والتكامل بينهما وبين العلوم الأخرى :

#### أولاً: المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد

تعتمد المحاسبة الإدارية على المفاهيم النظرية لعلم الاقتصاد في صياغة تقاريرها وفي تحديد مفاهيمها, وعلم الاقتصاد هو بمثابة القاعدة التي تركز عليها العلوم الإدارية و الإنسانية الأخرى, فالمحاسبة الإدارية تحاول ترجمة وقياس المفاهيم الاقتصادية بالشكل الكمي وكما هو معلوم بأن هدف أي إدارة هو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة . فمن الناحية الاقتصادية ولتحقيق هذا الهدف يجب مراعاة قوانين العرض والطلب وعلاقتهما بالكاف الحدية وكذاك دراسة استخدام الموارد النادرة بغية تحقيق أحسن النتائج, أما المحاسبة الإدارية تقوم بتحليل البيانات وبلورتها في شكل معلومات من أجل استخدامها في عملية التخطيط وذلك بهدف تحقيق أقصى الأرباح بأقل التكاليف الممكنة .

#### ثانياً: المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة

تسعى العلوم الإدارية إلى تطبيق عدة مفاهيم ووظائف كالتخطيط ورسم السياسات, التنظيم والتنسيق, الرقابة واتخاذ القرارات وغيرها, والتي من شأنها أن تحقق أهداف المؤسسة ككل . هنا يظهر دور المحاسبة الإدارية في مساعدة الإدارة عن طريق تحليل وعرض البيانات المحاسبية لترشيدها لأداء ووظائفها, معنى ذلك أنه توجد علاقة تكامل بين المحاسبة الإدارية و العلوم الإدارية.

#### ثالثاً: المحاسبة الإدارية والعلوم الكمية

تستند معظم أدوات المحاسبة الإدارية على العديد من الأساليب التحليل الكمي (من الطرق الرياضية, الإحصائية, بحوث العمليات ..... وغيرها ) وعليه فالعلوم الكمية يلعب دوراً هاماً في تطوير المحاسبة الإدارية وفي تطبيقها مما سمح لها بتقديم خدماتها في الوقت والشكل المناسبين للإدارة .

#### رابعاً: العلوم السلوكية والمحاسبة الإدارية

إن للعنصر البشري أهمية بالغة في نجاح أو فشل المؤسسة ,بذا وجب الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته عن طريق الإلمام بالعلوم السلوكية في مجال الدوافع والخوافر , وتقوم المحاسبة الإدارية بتطبيق تلك العلوم من خلال

مشاركة الأفراد في وضع أهداف المؤسسة و وضع الخطط التي من شأنها أن تحقق تلك الأهداف , وكذلك تتعامل مع نظم دفع الأجور والأجور التشجيعية , فالمحاسبة الإدارية لا تتعامل فقط مع الأرقام واللوائح بل تتعدى اختصاصاتها ذلك بكثير خصوصا في مجال الاهتمام بالعنصر البشري<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: 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 :

#### 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 الخضراء , المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة , المحاسبة البيئية الاقتصادية وسنتطرق إلى بعض التعريفات الخاصة بالمحاسبة البيئية<sup>2</sup> :

✓ **التعريف الأول :** عرفت 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 تستند أساسا على دعم مدراء الأعمال والوكالات الحكومية<sup>3</sup>.

✓ **التعريف الثاني :** هي نظام وعلم اجتماعي لإدارة الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف من خلال قياس نقدي للأضرار التي تسببها الشركات للبيئة نتيجة لأنشطتها والإبلاغ عنها بالقوائم المالية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد نجيب دلبابش, مرجع سبق ذكره, ص 09 .

<sup>2</sup> طه عليوي ناصر, هيثم الخفاف, أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار, مجلة الإدارة والاقتصاد عدد 92, جامعة الموصل العراق, 2012, ص 69 .

<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.

<sup>4</sup> أمينة بوعزيز, المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي . دراسة حالة مؤسسة بتروجال . بانة .مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق, جنتكة العربي بن مهدي, أم البواقي, 2018/2019, ص 03.

✓ **التعريف الثالث:** عرفت الوكالة الأمريكية لحماية البيئة من ثلاثة أوجه هي<sup>1</sup> :

- 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؛
  - المحاسبة البيئية من الوجهة المالية: ويتم خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات لآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم؛
  - 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 تتكامل 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 في ما يلي<sup>2</sup>:
- تحديد وقياس صافي المحاسبة الاجتماعية للمؤسسة، التي تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية، وإنما تتضمن أيضا عناصر التكاليف والمنافع الخارجية ( الاجتماعية والبيئية ) والتي لها تأثير على فئات المجتمع؛
  - توفير المعلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية لجوانب المختلفة التي يهتمها هذا الأداء، والتي تساعد على تقييم الأداء البيئي؛
  - تقييم الأداء البيئي للمؤسسة من خلال تحديد ما إذا كان استراتيجيتها وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية والبيئية من جهة، ومع طموح المؤسسة بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى؛
  - 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،

<sup>1</sup> أمينة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة عمار تليجي الأغواط، العدد 27، 2017، ص 07.

<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 وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 2011، ص 270.

وأيضاً إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة وتحديد النطاق الأمثل لها، سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي .

### الفرع الثاني: مدخل حول الإدارة البيئية

إن نظام الإدارة البيئية هو أول محاولة شاملة وجادة من أجل جعل البيئة وظيفة من وظائف الشركة ومنه سنبرز ذلك من خلال التعاريف والأهداف والمميزات فيما يلي<sup>1</sup> :

#### أولاً: مفهوم الإدارة البيئية

تعددت المفاهيم الخاصة بالإدارة البيئية كل حسب ما يراه مناسب من هيئات و منظمات دولية ومحلية وسنوضح التعريفات التالية :

✓ **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 والتحقق والمراجعة والمحافظة على السياسة البيئية .

✓ **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، والعمليات، الإجراءات ووسائل ضرورية لتطبيق هذه العملية في المؤسسة .

#### ثانياً : أهداف الإدارة البيئية

هناك العديد من الأهداف التي يمكن أن تحققها الإدارة البيئية للمؤسسات والتي تتمثل في ما يلي :

- المحافظة على الصحة العامة والبيئية المحيطة بمكان عمل المؤسسة؛
- منع التلوث بكافة أنواعه؛
- تطبيق القوانين البيئية الدولية والحكومية على كافة أنشطة المؤسسة؛

<sup>1</sup> أسامة سبع، أنور شمسة، أمال سويس، دور المحاسبة الادارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية تخصص محاسبة ، جامعة حمى لخضر، 2017، 2018، ص 8-9.

- تقييم التكامل البيئي وتطوير الأداء البيئي المتبع في المؤسسة؛
- تقليل المخاطر البيئية المحتمل حدوثها في المؤسسة؛
- وضع الخطط البيئية للمؤسسة وبما فيها خطة الاستجابة لحالات الطوارئ .

### ثالثا : مميزات الإدارة البيئية

- من أهم مميزات الإدارة البيئية أنها تتكون فيما يلي :
- وجود انسجام بين المؤسسة والمتعاملين الداخليين والخارجيين ؛
  - قبول الإدارة التعامل مع المتغيرات بصفتها جزء محوري من نشاطها؛
  - القدرة على فهم وتحليل استيعاب تكنولوجيا المعلومات والاتصالات .

### الفرع الثالث :عموميات حول المحاسبة الإدارية البيئية

تستخدم المحاسبة الإدارية البيئية في عمليات الأنشطة البيئية وحتى لا يتسنى ذلك لا بد من دمج القضايا البيئية إلى المحاسبة البيئية وسنوضح ذلك في فروعها ما يلي<sup>1</sup>:

#### أولا: مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية<sup>2</sup>

للمحاسبة الإدارية البيئية العديد من التعاريف نذكر أهمها :

✓ دراسة (Jusch2000): بأنها أداة تدمج بين معلومات المحاسبة المالية والتكاليف وبين المعلومات البيئية

✓ الإتحاد الدولي للمحاسبين : إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تطوير وتنفيذ النظم والممارسات المحاسبية ذات الصلة بالبيئة .

✓ دراسة تقرير فريق خبراء الأمم المتحدة (2001): بأنها عملية تحديد وتجميع وتحليل وإعداد التقارير الداخلية واستخدام معلومات تدفق المواد والطاقة ومعلومات التكاليف البيئية وغيرها من المعلومات النقدية اللازمة لاتخاذ القرارات التقليدية والبيئية داخل المنظمة .

#### ثانيا : أساليب المحاسبة الإدارية البيئية

للمحاسبة الإدارية البيئية العديد من الأساليب، ومن أهمها ما يلي :

<sup>1</sup> أسامة سباع، أنور شمسة، أمال سويبي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>2</sup> حسين طارق شعبان، ابتسام محمود القصير، المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 5، عدد خاص، 2017، ص157-

✓ **حساب التوازن البيئي** : ويعد من أهم الأساليب المحاسبة الإدارية البيئية، و قوم على أساس المعادلة (ما يدخل لا بد أن يخرج أو يخزن ) وهذا الحساب يتكون أساسا من جانبين هما :

- **الجانب الأول** : المدخلات، ويشمل كميات المواد الخام والطاقة والمياه المستخدمة في الإنتاج؛
- **الجانب الثاني** : المخرجات، ويشمل الوحدات المنتجة والمخزنة كذلك كمية النفايات والانبعاثات، وأشار تقرير فريق الخبراء للأمم المتحدة أنه يمكن الحصول على معظم البيانات الكمية للمدخلات والمخرجات من خلال النظام المحاسبي للمنظمة.

✓ **محاسبة تدفق المواد** : للحصول على بيانات شاملة عن تدفق المواد، يجب أن تكون هناك 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 .

✓ **تحليل التكلفة على أساس النشاط** : توفر المحاسبة الإدارية البيئية المعلومات عن نصيب الانبعاثات والنفايات من المواد الخام والطاقة والمياه، وهذه التكاليف تسمى بالتكاليف المستترة أو المخفية، ويهدف هذا الأسلوب إلى فصل التكاليف المستترة عن التكاليف العامة، وأوضح تقرير الأمم المتحدة إلى أن هذا الأسلوب يركز على التخصيص السليم للتكاليف على المنتجات.

✓ **دورة حياة المنتج** : هذا الأسلوب يهتم بالتكاليف ذات الصلة بحياة المنتج و المرتبطة بالآثار البيئية الكاملة والتي تشمل مراحل (التصميم، الإنتاج، الاستخدام، وحتى عند تحول المنتج إلى نفاية ) وقد أشار تقرير الأمم المتحدة أن هذا الأسلوب لم يحظ باهتمام كبير .

### ثالثا : مجالات المحاسبة الإدارية البيئية

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

- التقييم السنوي للتكاليف البيئية ؛
- تسعير المنتج ؛
- المساهمة في إعداد الموازنة ؛
- تقييم الاستثمارات؛
- حساب التكاليف والوفورات البيئية المتعلقة بالمشاريع؛

<sup>1</sup> حسين طارق شعبان، ابتسام محمود القصير، مرجع سبق ذكره، ص 158-159.

- تصميم وتنفيذ نظم إدارة البيئة ؛
- تقييم الأداء البيئي ووضع المؤشرات والمقاييس؛
- وضع أهداف كمية للأداء ؛
- الإفصاح عن النفقات والاستثمارات والالتزامات البيئية؛
- إعداد التقارير للوكالات الوطنية والحكومات وتقارير الاستدامة .

#### رابعاً: 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, فضلاً عن تحسين العلاقات مع أصحاب المصالح, وكل هذا سيؤدي في النهاية إلى زيادة الميزة التنافسية ويُدْرَج (keit) أربع منافع للمحاسبة الإدارية البيئية, كالآتي<sup>1</sup>:

- ✓ **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 تكاليف بيئية مرتفعة وتم تخصيص التكاليف أقل لها في ظل التكاليف التقليدية لأن الكثير من التكاليف البيئية كانت مخبأة؛
- ✓ **الكفاءة البيئية**: يمكن الحفاظ على الوعي البيئي عند استعمال المياه والطاقة والمواد الخام والكفاءة في معالجة المخلفات, كما تمكن الوحدة الاقتصادية من حفظ مواردها؛
- ✓ **التوافق مع التشريعات**: تتضمن المحاسبة الإدارية البيئية أن الوحدة الاقتصادية قادرة على مراقبة التكاليف بكفاءة, وذلك من أجل ضمان أمثلتها في جميع التشريعات والسياسات البيئية التي فرضت نفسها ذاتياً؛

<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, العدد 25, ص 109.

✓ **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 والاستفادة من الفرص .

#### خامسا : أهداف المحاسبة الإدارية البيئية

الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية البيئية هو إعطاء معلومات ملائمة وداعمة (تتعلق بصورة أساسية بالمحاسبة والإدارة المالية والإدارة البيئية وإدارة العمليات) لعمليات اتخاذ القرار التي تتأثر بالعوامل البيئية, فقد ذكر (Djalil et al) أنه من الممكن تحديد ثلاثة أهداف رئيسية مرتبطة بتنفيذه بالمحاسبة الإدارية البيئية, وهب كالآتي<sup>1</sup> :

- تحديد التكاليف المواد والطاقة وتجميعها وحسابها ودراستها؛
- إعداد التقارير الداخلية و استعمال المعلومات من التكاليف البيئية؛
- استعمال معلومات (EMA) عند اتخاذ قرارات الوحدة الاقتصادية .

<sup>1</sup> رسل عادل ناجي, مرجع سبق ذكره, ص 11.

## المبحث الثاني : قياس الأداء البيئي

إن الهدف من مقياس الأداء هو تمكين مديري المنظمات على اختلاف أنواعها, من امتلاك الأدوات والأساليب والوسائل التي تمكنهم من تقييم الأداء لأعمال شركاتهم, وبالتالي القدرة على امتلاك مقومات لبناء القرارات الناجحة . فالمدبر الذي لا يستطيع قياس شيء لا يقدر على إدارته في المنظمة " Measure It You Can't Manage It If You Can't", ثم أن التحقق من صلاحية القرار , وتقييم الإنجاز لا يمكن أن يتوفر ما لم يكن هناك مقياس معين يأخذ كمعيار لتقييم هذا الإنجاز.

كما يعد قياس الأداء أحد العناصر الأساسية لنظام الرقابة الإدارية وأكثر مهام المحاسبة الإدارية أهمية أكثرها صعوبة لذا فإن النظام الفعال لقياس أداء العمليات التشغيلية يجب أن يتضمن مؤشرات أساسية للأداء , وهي مقاييس تتولى دراسة نشاط البنك ككل من وجهة نظر العملاء وذلك بتوفير تغذية عكسية لمساعدة البنك على تحديد القصور وفرض التحسين<sup>1</sup>.

هذا المبحث هو محاولة للإحاطة ببعض ما يتعلق بقياس الأداء البيئي من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب

وهي كالاتي :

المطلب الأول : ماهية الأداء في المؤسسة .

المطلب الثاني : ماهية الأداء البيئي .

المطلب الثالث : قياس الأداء البيئي في المؤسسة .

<sup>1</sup> أحمد يوسف دودين, بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال, دار جليس الزمان,الأردن, ص14.

## المطلب الأول : ماهية الأداء في المؤسسة

يعتبر أداء المؤسسة صورتها في بيئة أعمالها وهو ترجمة لأهدافها وغاياتها الذي يعكسه أفرادها ووظائفها ولتحسين صورتها, وجب على المؤسسة العمل دوماً على تحسين أدائها والقيام بعملية تقييمه وتطوير أدوات القياس , بما يتناسب و الظروف السائدة لتصحيح أو تجنب المخاطر المحيطة بها والتي قد تؤدي لزوال المؤسسة في أي وقت , وذلك لاشتداد المنافسة بين المؤسسات في ظل اقتصاد متغير<sup>1</sup> .

## الفرع الأول: نشأة وتطور مفهوم الأداء المؤسسي

### أولاً: النشأة .

بالرغم من انتشار مؤشرات الأداء في القطاع العام طوال العقد الماضي, إلا أنه لم يصدر سوى القليل من البحوث النظرية عن مفهوم الأداء المؤسسي, وقد تضمنت الكثير من الكتابات التي تناولت مؤشرات الأداء انتقادات لغرض ومضمون هذه المؤشرات في حين أن التفسيرات الرئيسية للأداء ضمنية وغير مكتملة .  
قد كان قياس أعباء العمل وكفاية العاملين جزءاً من أسلوب الإدارة العلمية التي أثرت على الإصلاحات الحكومية في أوائل القرن العشرين , وقد أصدرت رابطة الإدارة الدولية للمدن ( The International City Management ) منشوراً عن قياس الأنشطة الخاصة بالمحليات, وذلك في بداية عام 1943. وفي فترة الستينات والسبعينات ظهرت كتابات عن الفعالية التنظيمية وتمت طباعتها في كتب ومراجع علم الاجتماع والإدارة .  
في الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية, فإن الاهتمام بقياسات الأداء المؤسسي تزايد تأثيره لما بدأت وزارة الدفاع الأمريكية تأخذ بعين الاعتبار عمليات تحليل النظم خلال فترة إدارة الرئيس جون كينيدي, والتي سرعان ما انتشرت منها إلى باقي الهيئات الحكومية عندما قامت إدارة الرئيس جونسون بتنفيذ نظام عمل برامج الموازنة التخطيطية .

قد أصبح الاهتمام بتقييم البرامج منتشراً بدرجة واسعة للغاية في السبعينات, عندما اعترفت الهيئات الحكومية على المستويات كافة بالحاجة لتقييم فعالية البرامج الاجتماعية الأكثر حداثة. وقد شجعت هذه الحركة الهيئات الحكومية على متابعة المقاييس على فترات زمنية محددة ومراقبة أداء البرامج بمرور الوقت. وعلى ذلك فقد بدأ "هاري وهاتري" وزملائهما بالمعهد العمراني بالترويج لاستخدام قياسات الأداء, بل وتوفير التوجيهات الخاصة بكيفية التوصل إلى آليات للقياس واستخدامها . وقام باحثون آخرون بتطبيق هذا العمل بتعميق أكبر في مجالات

<sup>1</sup> سعيدة أوثن, ليندا بيبي, دور الاتصال الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإنسانية تخصص اتصال علاقات عامة جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي, 2017\_2018, ص 45.

براجمية معينة, وقد ركز بعض الباحثين على قياسات الأداء المؤسسي من حيث إمكان إدخالها في عملية إعداد الميزانية, وقد قامت العديد من الهيئات العامة بتجريب قياس الأداء المؤسسي لأغراض مختلفة طوال تلك الفترة<sup>1</sup>.

### ثانيا: تطور مفهوم الأداء من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة.

يعتبر الأداء من المفاهيم التي تتسم بالديناميكية وعدم السكونية في محتواها المعرفي حيث عرف تطورا منذ بداية استعمالاته الأولى إلى وقتنا الحالي, وهذا بفعل التطورات الاقتصادية وغيرها التي ميزت حركية المجتمعات البشرية, والتي كانت بدورها دافعا قويا لبروز إسهامات الباحثين في هذا الحقل من المعرفة, وتتجسد النظرة التقليدية للمفكرين في هذا المجال ومن بينهم المهندس تايلور رائد مدرسة الإدارة العلمية في إعطاء مفهوم دقيق للأداء والاهتمام بقياسه وهذا من خلال الدراسة الدقيقة للحرمة التي كان يؤديها العمال وتوقيت كل منها بقصد الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها, مع بداية القرن العشرين تحولا اهتمام المؤسسات من استراتيجية التركيز على الكميات الممكن إنتاجها إلى استراتيجية التركيز على الكميات الممكن بيعها, وتمثل الأداء حينها في التحكم في أسعار المنتجات عن طريق التحكم في التكاليف الداخلية, غير أنه مع مرور الزمن عرف مفهوم الأداء تطورا جديدا في محتواه, فبدلا من الاعتماد على الزمن المستغرق للأفراد والمعدات لتحديد معدلات الأداء والتحكم في الأسعار تم الانتقال إلى الأخذ في الحسبان التطورات التي تشهدها بيئة المؤسسات عند تحديد مفهوم الأداء<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: مفهوم الأداء المؤسسي .

يتصف مفهوم الأداء بالمرونة من حيث قابلية التوسع في محتواه لمواكبة التطورات التي تشهدها البيئة الاقتصادية عولج هذا المفهوم في أبعاد لتعدد آراء واتجاهات المفكرين عند دراسته, والتي وإن بدت متقاربة قد تختلف بتنوع طبيعة كل مؤسسة واختلاف بيئتها. لهذا يمكن القول أن شيوع مفهوم الأداء وكثرة استخدامه لما يكتسبه من أهمية لم يؤدي إلى توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله حيث تنوعت التفسيرات المقدمة له نتيجة الاختلاف حول هدف الأداء في المؤسسة وأساليب تقييمه. مما خلق نوعا من التمايز في مفهوم الأداء فلم يعط تفسيراً واضح له<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أيتن محمود المرجوشي, تقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الدولية, دار النشر للجامعات, القاهرة, مصر, 2008, ص 13-14.

<sup>2</sup> أبو بكر بوسالم, هدى شهيد, دور أسلوب كايزن (النموذج الياباني) في تحسين أداء المؤسسة. دراسة حالة اتصالات الجزائر للهاتف النقال اوريدوا, مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية العدد 08, المركز الجامعي ميلة وجامعة طاهري محمد بشار, الجزائر, 2017, ص 628.

<sup>3</sup> بكوش لطيفة, مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: مجمع صيدال, أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات, تخصص محاسبة ونظم معلومات, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2016-2017, ص 3.

تعددت تعاريف الأداء المؤسسي، وهو يختلف باختلاف وجهة نظر الكتاب، إذ يعتبر فيكري وآخرون أن الأداء المؤسسي يعود إلى كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها السوقية، بالإضافة إلى الأهداف المالية، وعلى ذلك قاموا بتطوير مؤشرات لقياس الأداء كالعائد على الأصول، والحصة السوقية، ومعدل النمو. كما أن هناك عددا من المؤشرات الأدائية التي تبنيتها من قبل كل من باروا ولي وآخرون (barua et al 2004 li et al2006) والتي تشمل على الحصة السوقية، ونمو المبيعات، وهامش الربح وهذه هي المؤشرات الأدائية التي تعتمد عليها هذه الدراسة كقاعدة لتطوير الاستبانة من أجل تقييم الأداء المؤسسي<sup>1</sup>.

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح أداء المؤسسة، ويرجع هذا الاختلاف إلى تباين وجهات نظر المفكرين والكتاب في هذا، واختلاف أهدافهم المتوخاة من صياغة تعريف محدد لهذا المصطلح، ففريق من الكتاب اعتمد على الجوانب الكمية (أي تفضيل الوسائل التقنية في التحليل) في صياغة تعريف للأداء، بينما ذهب فريق آخر إلى اعتبار الأداء مصطلح يتضمن أبعاد تنظيمية واجتماعية فضلا عن الجوانب الاقتصادية، ومن ثم لا يجب الاقتصار على استخدام النسب والأرقام فقط في التعبير عن هذا المصطلح. وتجدد الإشارة بداية إلى أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية (To Perform)، وقد اشتقت هذه الكلمة من اللغة اللاتينية (Performer)، والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل<sup>2</sup>.

كما يعتبر الأداء المؤسسي المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية ويشمل الأبعاد التالية:

- البعد الأول: أداء الأفراد داخل كل إدارة وقسم؛

- البعد الثاني: أداء الإدارات في إطار السياسات العامة للمنظمة؛

- البعد الثالث: أداء المؤسسة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

فالأداء المؤسسي محصلة لكل من الأداء الفردي وأداء الوحدات التنظيمية بالإضافة إلى تأثيرات البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية عليهما. فأداء الأفراد في المنظمة يقاس بمجموعة معينة من المقاييس يتم من خلالها تقييم أدائه وصولاً للتأكد من أن أنظمة العمل ووسائل التنفيذ في كل إدارة تحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من التكلفة وفي أقل وقت وعلى مستوى مناسب من الجودة. ويقاس أداء كل إدارة بمجموعة من المعايير في

<sup>1</sup> سام الفقيه، إدارة معلومات العملاء وأثرها في الأداء المؤسسي والميزة التنافسية، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2011، ص 230.

<sup>2</sup> الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث العدد: 07 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2009، ص 217.

ضوء تماشيها مع سياسة المنظمة. ونظرا لوجود عوامل أخرى تخرج من نطاق إدارة المنظمة يجب قياس الأداء المؤسسي في ضوء التأثيرات الداخلية والخارجية<sup>1</sup>.

وفضلا عما سبق فإن هناك بعض المفكرين ركزوا لتحديد مفهوم الأداء على البعد البيئي الداخلي والخارجي ومدى قدرة المؤسسة على تكييف معه من اجل تحقيق أهدافها. الأداء وفقا لهذا المنظور يعني النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها مع التأثيرات الخارجية . من بين هؤلاء لوبتي (Lepetit) الذي اعتبر الأداء : "هدفا متعدد الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية (sociale) والمجتمعية (sociétale) والمالية والبيئية". ويشير هذا التعريف إلى أن الأداء مفهوم متعدد المحاور يتعدد أصحاب المصلحة بالمؤسسة حيث لا يكفي الجانب الاقتصادي للحكم على مستوى الأداء بل يجب مراعاة الجانب البيئي والاجتماعي كذلك<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: ماهية الأداء البيئي

يشير الأداء البيئي إلى كفاءة أنظمة الإدارة البيئية التي تعتمدها المؤسسات الاقتصادية في حماية البيئة من خلال سياسات بيئية تركز على الأنشطة الإنتاجية بغرض الحد من آثارها السلبية على البيئة والمجتمع وأهمها التلوث. ومن أجل تحقيق الأداء البيئي المستدام، تقوم المؤسسات الاقتصادية بوضع أنظمة الإدارة البيئية مستعينة في ذلك بالموصفات القياسية الدولية<sup>3</sup>.

### الفرع الأول: تعريف الأداء البيئي

✓ يقصد بالأداء البيئي كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجبارياً أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية و الاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها<sup>4</sup>.

✓ يعتبر الأداء البيئي بأنه ميزة تنافسية وأداء اقتصادي كما هو التأثير البيئي الحاصل نتيجة ممارسات عمليات الأعمال للمنظمة على بيئتها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المنهل للنشر الإلكتروني، مصر، 2010، ص9.

<sup>2</sup> بكوش لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص5.

<sup>3</sup> عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 20\_21 نوفمبر 2012.

<sup>4</sup> عبد الرزاق قاسم الشحادة، (لقياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية\_العدد الأول\_مجلد.26، 2001، ص283.

<sup>5</sup> مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، 2014، ص137.

✓ عرفت المنظمة العالمية لقياس ISO الأداء البيئي حسب مواصفات ISO14001 على أنه عبارة عن نتائج قياسية لإدارة المؤسسة لمظاهرها البيئية. و أنه يعبر عن نشاط شمولي يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناء على أهداف طويلة الأجل<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: أبعاد الأداء البيئي<sup>2</sup>

### أولا: الكفاءة البيئية

إن موضوع الكفاءة البيئية من المواضيع بالغة الأهمية، لأنه لا يمكن الحديث عن مؤسسة متطورة ومستمرة دون أن تحدد بدقة درجة كفاءة الأسس والقواعد التي بنيت عليها، كما أنها تعد مؤشرا هاما لنجاح النظام المطبق في المؤسسة.

تعرف الكفاءة البيئية أيضا أنها "قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها، وتعتمد على القدرة والمعايير المستخدمة في قياسها على النموذج المستخدم في دراسة المنظمات، وغالبا ما يستخدم هذا المتغير بوصفه متغيرا تابعا لمتغيرات مستقلة أخرى مثل بناء السلطة وأنماط الاتصال وأساليب الإشراف والروح المعنوية والإنتاجية".

أما Roblins et Cenzol فيعرفها على أنها "التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والأهداف المرجوة منها".

### ثانيا: الفعالية البيئية

لقد ظهر تعريف الفعالية البيئية من خلال مؤتمر ريو دي جانيرو سنة 1992 والمتعلق بجانب توريد السلع والخدمات وفق أسعارها التنافسية، والتي تلي الحاجات الإنسانية وتحسن نوعية الحياة وتخفف حجم التأثيرات البيئية واستهلاك الموارد على مدى دورة الحياة، إذا فالفعالية البيئية تعمل على تحسين الأداء البيئي والاقتصادي معا.

كما عرفت الفعالية البيئية من قبل مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة على أنها "تقديم السلع والخدمات بأسعار تنافسية تلي حاجات المستهلكين وتحسين نوعية الحياة، وهذا بالحد من الآثار البيئية تدريجيا، مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج، وصولا إلى مستوى منسجم يحمي الأرض بشكل مستدام".

<sup>1</sup> علي ماهر، ثروت سكيك، تقييم الأداء البيئي في مدينة غزة من وجهة نظر سكان المدينة، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية - غزة، سنة 2016، ص 24.

<sup>2</sup> علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، (رسالة ماجستير)، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2016، ص 76\_77.

وهناك من يرى بأنها "فلسفة إدارية تهدف إلى الحد من الإضرار البيئية مع تحقيق أقصى قدر من كفاءة المؤسسة في عمليات الإنتاج".

ويمكن تلخيص المحددات الأساسية التي تقود إلى الاهتمام بالبعد البيئي من طرف المؤسسات فيما اقترحه مجموعة من الباحثين كالآتي<sup>1</sup> :

○ المحددات السيسولوجية:

- الضغوط الداخلية الخارجية المفروضة على المؤسسة؛
- نزاهة وأخلاقيات المسير .

○ المحددات الاقتصادية:

- تحسين المركز التنافسي للمؤسسة؛
- استغلال فرض و أجزاء في السوق يفضل فيها التعامل مع المؤسسات التي تتحلى بالمسؤولية؛
- البحث على رسم صورة لمؤسسة مسؤولة بيئيا ؛
- مواجهة التغيرات التي قد تحدث في البيئة العامة للمؤسسة؛
- تخفيض التكاليف ؛
- تشجيع الإبداع ؛
- خلق ثقافة المؤسسة .

<sup>1</sup> عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، مرجع سبق ذكره، ص 86.

### المطلب الثالث: قياس الأداء البيئي في المؤسسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ماهية قياس الأداء وقياس الأداء المحاسبي موضحا مؤشرات قياس الأداء البيئي.

#### الفرع الأول: ماهية قياس الأداء

##### أولاً: تعريف القياس<sup>1</sup>.

✓ **تعريف Campbell:** يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

✓ لكن **Steven** أضاف بعداً رياضياً إلى عملية القياس حين عرفها بما يلي: "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

##### ثانياً: قياس الأداء<sup>2</sup>

تحتاج المؤسسة إلى أداة لتستطيع من خلالها الحكم على فعالية الأنشطة والعمليات اللازمة لتحقيق الأهداف المنشودة، والتوصل إلى ما قد يكون هناك من تباين بين النتائج المستهدفة والنتائج التي تحققت فعلياً. والأداة هي المعيار الذي يمكن من خلاله مقارنة المحقق بالمستهدف على أساس المعايير المحددة مسبقاً وهذه هي عملية القياس، فالقياس هو الوجه الثاني لعملية التقييم.

ويجب على المؤسسات أن تقيس نتائج أعمالها أو إدارتها حتى ولو لم تحصل من خلال هذه النتائج على عائد أو ما ترضاه، لأن المعلومات التي يتم الحصول عليها تكون مدخل لعملية التطوير والتي تحول أداة المؤسسة إلى الأحسن.

##### ثالثاً: أهمية قياس الأداء<sup>3</sup>

تكمن أهمية قياس الأداء بالنسبة للمؤسسة في النقاط التالية:

- يركز القياس على ما يجب إنجازه وبمحت المنظمات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف؛
- أن قياس الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء؛
- إن قياس الأداء يساعد في إعطاء وتوضيحات حول التنفيذ للبرامج وتكاليفها؛

<sup>1</sup> إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار عيدا للنشر والتوزيع، 2014، ص 221.

<sup>2</sup> عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار النشر والتوزيع، القاهرة، ط 1، 2017، ص 12.

<sup>3</sup> علي طوب، مرجع سبق ذكره، ص 2.

- لا يمكن أن يكون هناك تحسين دون قياس.

رابعاً: مفهوم مؤشر قياس الأداء.

✓ مؤشرات قياس الأداء هي مقاييس تدل على مدى اقتراب الإدارة من تحقيق الغايات والأهداف التي تم تحديدها عند وضع الخطة الاستراتيجية. ويسترشد للوصول إلى نتائج أداة جيدة، بأفضل الممارسات العالمية كي يكون ممكناً عمل مقارنات بين نتائج القياس المحلية والمؤشرات المماثلة لدى العديد من الجهات العالمية المشابهة أو المعنية<sup>1</sup>.

✓ تعرف مؤشرات قياس الأداء على أنها مؤشرات تساعد المؤسسة على قياس مدى التقدم نحو بلوغ أهدافها المرجوة والمحددة عندما تقوم المؤسسة بتحليل مهمتها وتعريف أهدافها، كما يطلق عليها مؤشرات أداء النجاح، فالمؤسسة تحتاج إلى قياس مدى تقدم أدائها عن طريق استخدام مؤشرات قياس الأداء<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء البيئي<sup>3</sup>

في دراسة Niemeyer & de Groot التي نوقشت فيها مقترحات مجموعة من المؤلفين بشأن معايير انتقاء مؤشرات الأداء البيئي، تبين إن هذه المعايير يمكن تصنيفها إلى مجموعات مرتبطة بإبعاد محددة، هي:

✓ **معايير البعد العلمي:** القابلية للتحليل، المصداقية، التكاملية، الأهمية العامة؛

✓ **معايير البعد التاريخي:** وتتمثل في التسجيل التاريخي والدقة؛

✓ **معايير البعد النظمي:** منها الاستباقية، القدرة على التنبؤ، الإطار الزمني والمكاني المحدد؛

✓ **معايير البعد الجوهري:** مثل القابلية للقياس، الخصوصية، القابلية للتحويل، الخصائص الإحصائية؛

✓ **معايير الأبعاد التطبيقية والمالية:** التكلفة والمنافع، البيانات المطلوبة ومدى توفرها، المهارات اللازمة، البساطة العلمية، البساطة العملية، المورد والوقت اللازم؛

✓ **معايير مرتبطة بمدى السياسة والإدارة:** القابلية للفهم، القابلية للمقارنة دولياً، إمكانية ربطها بالبعد المجتمعي، الارتباط بالإدارة، التقدم باتجاه الغايات، القابلية للقياس الكمي.

كما تم استخلاص إن معايير انتقاء مؤشرات الأداء البيئي المشتركة والمتفق عليها هي: القابلية للقياس، الملائمة، الإطار الزمني، القابلية للتحليل، الموارد المطلوبة.

<sup>1</sup> هيثم عبد الله ذيب، أصول التخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري العلمية، عمان، ط1، 2017، ص317.

<sup>2</sup> عريوة محمد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية، (رسالة ماجستير)، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة 2011، ص20.

<sup>3</sup> عبد الصمد نجوى، المحاسبة عن الأداء البيئي، (رسالة دكتوراه)، جامعة باتنة1، سنة 2014/2015، ص39-44.

## أولاً: أنواع مؤشرات قياس الأداء البيئي

لقد بادرت هيئات عديدة على المستوى الدولي بنشر إصدارات لمساعدة المؤسسات في مجال قياس والتقرير عن الأداء البيئي، في صورة تقارير أو مواصفات معيارية، تضمنت مقترحات مختلفة لتصنيفات مؤشرات الأداء البيئي، من أهم هذه التصنيفات تلك الواردة في الإصدارات الآتية:

### 1. دليل قياس الفعالية البيئية لمجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة WBCSD

يقترح الدليل مؤشرات لقياس العلاقة بين الفعالية الاقتصادية و الفعالية البيئية للمؤسسة، ذلك بالربط بين مجموعة من القيم المرتبطة بالمنتج أو الخدمة من جهة، وتأثيراته البيئية من جهة أخرى .  
ويصنف الدليل مقاييس الفعالية البيئية إلى مجموعتين، تضم كلا منها مؤشرات أساسية وأخرى إضافية، وفيما يأتي هذه المؤشرات:

- ✓ مؤشرات مرتبطة بقيمة المنتج أو الخدمة: تضم كمية الخدمات أو السلع المنتجة أو المتقدمة للمستهلكين كمؤشرات أساسية، ومؤشرات إضافية: القيمة المضافة الهامش الإجمالي، صافي الدخل؛
- ✓ مؤشرات التأثيرات البيئية المرتبطة بإنتاج السلع والخدمات: منها مؤشرات أساسية تخص: استهلاك الطاقة، المواد، المياه والانبعاثات المتسببة في الاحتباس الحراري وتآكل طبقة الأوزون.  
بالإضافة إلى مؤشرات إضافية هي: قيم مالية إضافية، الانبعاثات الحامضية إلى الهواء، المخلفات الكلية .

### 2. دليل المؤشرات البيئية الأساسية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

أصدرت المنظمة هذا الدليل ليقدم كيفية القياس ، و التقرير عن مجموعة من المؤشرات البيئية الأساسية تضم المجموعة فئتين من المؤشرات هي:

- ✓ مؤشرات مرتبطة بمسائل التلوث البيئي: التغيرات المناخية ، طبقة الأوزون، جودة المواد، توليد المخلفات، جودة المياه العذبة؛
- ✓ بمؤشرات مرتبطة بالأصول والموارد الطبيعية: موارد المياه العذبة، الموارد الغائية موارد الأسماك، الموارد الطاقوية، التنوع البيولوجي.

### 3. الدليل الإرشادي حول مؤشرات الفعالية البيئية لمؤتمر UNCTAD

وجه هذا دليل لفئة معدي ومستعملي مؤشرات الفعالية البيئية، باستعراض منهجية لحساب وقياس الفعالية البيئية للمؤسسة والاعتراف بها والتقرير عنها. ذلك على أساس مؤشرات بيئية تقيس استعمال المياه والطاقة، المساهمة في ارتفاع درجة حرارة الأرض، المساهمة في تآكل طبقة الأوزون، المخلفات.

#### 4. الدليل التوجيهي للتقرير عن الاستدامة GRI/G3

اصدر هذا الدليل عن المبادرة العالمية للتقرير عن الاستدامة GRI، ليقدم إطار عمل للتقرير عن أداء المؤسسة في المجال البيئي، الاقتصادي والاجتماعي. وتغطي مؤشرات البعد البيئي أداء المؤسسة المتعلق بالمخلات مثل: المياه، الطاقة والمواد. كما تغطي أيضا الأداء المرتبط بالتنوع البيولوجي، التوافق البيئي، ومعلومات أخرى ذات الصلة منها النفقات البيئية، وتأثيرات المنتجات والخدمات.

#### 5. المواصفة الخاصة بتقييم الأداء البيئي الأيزو 14031

تصنف مؤشرات الأداء البيئي وفق هذه المواصفة إلى مجموعتين، هما:

- ✓ **مؤشرات الأداء البيئي:** تقدم معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة، وتنقسم إلى نوعين من المؤشرات:
  - **مؤشرات الأداء الإداري:** تزود معلومات عن جهود وإجراءات ومساهمات الإدارة في الإدارة البيئية للمنظمة ككل، متمثلة هذه المؤشرات: عدد عمليات التدقيق البيئي المنجزة، نسبة المستخدمين الذين خضعوا لتدريب بيئي، عدد التجاوزات مقابل حصص وحدود الانبعاثات الملوثة المسموح بها، عدد الموردين أصدقاء البيئة؛
  - **مؤشرات الأداء التشغيلي:** توفر معلومات عن الأداء البيئي لعمليات المؤسسة، تكون مرتبطة أساسا ب: استهلاك المواد، إدارة الطاقة، المخلفات والانبعاثات الناتجة عن عمليات الإنتاج، وتقييم الجوانب البيئية الحقيقية للمنظمة؛
- ✓ **مؤشرات الحالة البيئية:** تتضمن معلومات عن الحالة المحلية، الإقليمية والعالمية للبيئة بوصف الضغوط والتأثيرات المباشرة للمؤسسة على البيئة، كان يسلط الضوء على تأثيرات الملوثات المنبعثة إلى الهواء على نوعية الهواء، وتأثير الملوثات المياه المنبعثة على مجاري المياه في المنطقة المجاورة لمواقع الإنتاج.

#### 6. نظام الإدارة و التدقيق البيئي EMAS

يقدم هذا النظام للمؤسسات المسجلة عليه مؤشرات أساسية لتقيس بها أدائها البيئي بالتركيز على الجوانب البيئية المباشرة الآتية: فعالية الطاقة، فعالية المواد، المياه، المخلفات، التنوع البيولوجي، الانبعاثات.

## الفرع الثالث: القياس المحاسبي للأداء البيئي

### أولاً: تعريف القياس المحاسبي للأداء البيئي

✓ يقصد بالقياس المحاسبي للأداء البيئي هو ترجمة نشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطتها الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين القوائم المالية للمؤسسة<sup>1</sup>.

✓ يعتبر القياس المحاسبي الوظيفة الثانية للمحاسبة المرتبطة بوظيفة التحديد أو الاعتراف المحاسبي التي بموجبها يتم تحديد العمليات أو أحداث موضوع المحاسبة، ولقد تم تعريفه على أنه "عملية بمقتضاها تستطيع المؤسسة أن تتعرف على أثر الأحداث الاقتصادية والأنشطة الإنتاجية التي تمت خلال الفترة السابقة على مركز المؤسسة وحقوق ملاكها"<sup>2</sup>.

✓ يقصد بالقياس المحاسبي البيئي تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصراً أو بموجب القانون<sup>3</sup>.

### ثانياً: أهمية القياس المحاسبي عن الأداء البيئي بالنسبة للمؤسسة

تتمثل أهمية القياس المحاسبي البيئي فيما يلي<sup>4</sup>:

- يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة؛
- إن عدم قياس الأنشطة البيئية للمؤسسة يؤدي إلى عدم معرفة الآثار المختلفة لممارسة النشاط في البيئة، وبالتالي التأثير على قرارات حماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها؛
- إن وجود القياس البيئي بالمؤسسة يساعد في إجراء المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص، وبالتالي العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم؛
- إن توفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية تمكن من إجراء دراسات الجدوى البيئية لمعرفة مدى تحقيق المؤسسة لعائدات في المجتمع.

<sup>1</sup> إبراهيم مزبود، خديجة بلحياتي، (واقع أهمية القياس و الإفصاح عن الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية). مجلة دراسات \_ العدد الاقتصادي \_ مجلد. 5، العدد. 2، جوان 2019، ص. 111.

<sup>2</sup> نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الأفق والمعوقات، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات. نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22\_23 نوفمبر 2011.

<sup>3</sup> فضيل فارس، حمزة ضويفي، المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات. نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، المركز الجامعي تيسمسيلت، الجزائر، يومي 22\_23 نوفمبر 2011.

<sup>4</sup> إبراهيم مزبود، بلحياتي خديجة، مرجع سبق ذكره، ص. 114.

### ثالثاً: متطلبات تطبيق القياس المحاسبي البيئي<sup>1</sup>

- تتمثل المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكاليف البيئية في:
- تضمين السجلات والدفاتر المحاسبية للحسابات المتعلقة بالإنفاق على حماية البيئة؛
  - تضمين التكاليف المعيارية معايير تكاليف حماية البيئة وفق دراسات وتوصيات اللجان الفنية المختصة؛
  - تضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإنفاق لحماية البيئة بنوعها الجارية والرأسمالية؛
  - تضمين قوائم الحسابات الختامية قائمة بالتكاليف البيئية حتى تساعد المراجع على القيام بعملية المراجعة والمصادقة على أعمال المؤسسة فيما يتعلق بحماية البيئة.

<sup>1</sup> جبار بوكثير، بسمة مناخ، الملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، يومي 6\_7 ديسمبر 2017.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بموضوع مساهمة المحاسبة الإدارية في قياس الأداء البيئي في أدبيات البحث العلمي المحاسبي، سنأتي الآن على تقديم عرض موجز للبعض من هذه الدراسات والتي ساعدتنا في تحديد توجهاتنا في دراسة هذا الموضوع .

### المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية

✓ دراسة نجوم قمازي(2018/2017) بعنوان مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم

قيمة المؤسسة<sup>1</sup> .

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ابرز المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة الإدارية والتطرق إلأهم الظروف التي مست بيئة الأعمال الحديثة، وجعلت المحاسبة الإدارية تتجه نحو المدخل الاستراتيجي المعاصر، من خلال تطوير مفاهيمها وأبعادها، والسعي لاستحداث أساليبها بما يتلاءم مع متطلبات العصر الحديث. وتضمن لها البقاء والاستمرارية في جو تسوده المنافسة الشديدة والتغير السريع.

وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبانة وزعت على مجتمع الدراسة .وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- معرفة حقيقة التطور الذي حدث للمحاسبة الإدارية وبالأخص في حقبة الثمانينات، إذ أنه لم يأتي لتصحيح نقائص كانت بأساليب المحاسبة الإدارية فقط، بل جاء لظهور احتياجات جديدة لم تكن موجودة سابقة بل أفرزتها التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، للمحاسبة الإدارية دور كبير في توفير معلومات ملائمة تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية؛
- إن المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بل يتم إتباع بعض المبادئ و الأسس التي تقوم عليها، و لكن هناك إمكانية للتطبيق و لكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذه الأساليب بصورة صحيحة، وتبقى هذه المؤسسات تعاني العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب الجديدة بشكل جيد، على الرغم من تأثيرها الإيجابي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

<sup>1</sup> نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره .

✓ دراسة نجوى عبد الصمد (2015/2014) بعنوان المحاسبة عن الأداء البيئي دراسة تطبيقية عن

### المؤسسات الجزائرية المتحصلة عن شهادة الأيزو 14001<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، من خلال التعرف على مدى إدراك هذه المؤسسات لأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي، واستكشاف المعوقات التي تحد من تطبيقها.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استمارة استبيان لجمع البيانات عن متغيرات الدراسة، وقد تم توزيع الاستمارة عن عينة قوامها 40 فردا ، وبلغ عدد الاستمارات المستردة منها والمعتمدة لغايات التحليل والدراسة 32 استمارة ، أي مانسبته 80% من الاستمارات الموزعة. و قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها:

- أن هناك وعيا لدى المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001 بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي بدرجة عالية ، و بخاصة على المستوى الداخلي في مجال تقييم برامج حماية البيئة و دعم تطبيق نظام الإدارة البيئية.
- وجود عدد من المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي في المؤسسات المتحصلة على شهادة الأيزو 14001 بدرجة متوسطة ، ترتبط اغلب هذه المعوقات بالمحيط الخارجي وأهمها غياب النصوص القانونية التي تلتزم المؤسسة على تقديم ونشر تقارير مالية عن أدائها البيئي؛
- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha < 0.05$  بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي تعزي لاختلاف المؤهل العلمي لصالح حملة شهادة الليسانس و لاختلاف الخبرة المهنية لصالح أفراد العينة أالذين خبرتهم تقل عن 15 سنة؛
- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha < 0.05$  بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي تعزي لاختلاف المؤهل العلمي لصالح حاملي الشهادة المهنية، و لاختلاف المستوى الوظيفي لصالح أفراد إدارة المالية والميزانية.

<sup>1</sup> عبد الصمد نجوى ، مرجع سبق ذكره .

## ✓ دراسة علي ماهر ثروت سكيك (2016) بعنوان تقييم الأداء البيئي في مدينة غزة من وجهة نظر سكان المدينة<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الأداء البيئي في مدينة غزة، من خلال استطلاع آراء المواطنين حول الأداء البيئي في مدينة غزة وجودة الخدمات البيئية و الصحة المقدمة من بلدية غزة.

ولقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و الذي يحاول تقييم الأداء البيئي في مدينة غزة، ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم أملا في التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع، وقد تم الاعتماد على طريقة العينة العشوائية والتي تمثلت ب 500 فرد من سكان المدينة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استمارة استبيان لجمع البيانات عن متغيرات الدراسة وذلك من خلال استبانة وزعت على أفراد العينة مراعية التوزيع الجغرافي للمدينة بحيث شملت العينة جميع أحياء مدينة غزة.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- أن بلدية غزة من أهم الجهات الرئيسية التي تتحمل عبئا ثقيلا في مجال تقديم العديد من الخدمات الأساسية للمواطنين في مدينة غزة، وإن أبرز الخدمات الأساسية المتعلقة في الجانب البيئي والصحي وتوفير بيئة سليمة للمواطنين. إلا أن لا بد من تطوير وتحسين هذه الخدمات المتقدمة للمواطنين في مدينة غزة، حيث أظهرت النتائج أن غالبية أفراد العينة غير راضين عن خدمات البلدية بشكل عام المتعلقة في مستوى النظافة و توفر المساحات الخضراء و الحدائق العامة وجودة مياه الشرب وشبكات الصرف الصحي و مستوى الإرشاد الصحي البيئي في المدينة؛
- حازت بعض الخدمات على رضا الباحثين مثل خدمات إزالة النفايات المنزلية، وقيام البلدية بتشجير شوارع المدينة، ومدى كفاءة نظام استقبال الشكاوي فيما يخص شبكات المياه وشبكات الصرف الصحي، وقيام البلدية بتوعية وإرشاد المواطنين؛
- قد أوصت الدراسة بضرورة تحسين الخدمات المقدمة من قبل بلدية غزة من خلال تحسين كفاءة وفعالية جمع وترحيل النفايات، تخصيص مساحات تصلح كحدائق عامة، إعادة تأهيل شبكات المياه وشبكات الصرف الصحي، وإشراك الشباب بخدمات البلدية، كما أوصت الدراسة على ضرورة إيجاد آلية بالتوافق مع وزارة الداخلية وشرطة البلدية بمخالفة كل من يمس مستوى نظافة المدينة، وزيادة وعي السكان من خلال عمل برامج توعوية لتوعية السكان بالمحافظة على المدينة وتوعيتهم ببرامج وخدمات البلدية.

<sup>1</sup> علي ماهر ثروت سكيك، مرجع سبق ذكره .

✓ دراسة أسامة سباع، أنور شمس، أمال سويس (2018) بعنوان دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم

### الأداء البيئي<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى مدى تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية، ولبلوغ هذا الهدف فقد تناول الجانب النظري الأدبيات النظرية، في حين تضمن الجزء التطبيقي دراسة ميدانية حول مدى تبني بعض المؤسسات الصناعية الناشطة بولاية الوادي للمحاسبة الإدارية البيئية، وأثر ذلك على تقييمها للأداء البيئي.

ولقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبيان قمنا بتوزيع حوالي 60 استبانة كأداة أساسية للحصول على المعلومات والاستعانة بالعديد من الأساليب الإحصائية لتحديد طبيعة البيانات والاختبارات المناسبة لكل فرضية، ولقد تم التوصل إلى وجود وعي لدى مسفولي وإطارات المؤسسات الصناعية محل الدراسة بأهمية المحاسبة الإدارية البيئية ، وفي حالة تطبيقها في المؤسسات فإن ذلك سوف يؤدي إلى تقييم أدائها البيئي.

ولقد توصل من خلال هذا الموضوع إلى استنتاج مجموعة من النتائج تتمثل في :

- إن أكثر المؤسسات تهتم بإنشاء إدارة تهتم بالقضايا البيئية؛
- أغلب المؤسسات تعطي أهمية كبيرة للمحاسبة الإدارية البيئية من خلال تتبع المشكلات البيئية؛
- مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية لحل المشاكل البيئية وتطويرها؛
- تعتبر المحاسبة الإدارية البيئية أداة داعمة للمؤسسة للأداء البيئي ، وذلك من تحسين المنتجات و تخفيض الآثار البيئية؛
- وجود أثر للمحاسبة الإدارية البيئية في تقييم و تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

✓ ماهر موسى درغام ، (2015) بعنوان المحاسبة الادارية البيئية<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى تعرف مدى تبني الشركات الصناعية الفلسطينية لأسلوب المحاسبة الإدارية البيئية (EMA) وكيفية المحاسبة عن التكاليف البيئية، وبيان مدى التزام الشركات الصناعية بقانون البيئية الفلسطيني رقم (7) لسنة 1999م، ولقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من (51) شركة صناعية، وقد تم توزيع استبانة واحدة لكل شركة، واسترداد

<sup>1</sup> أسامة سباع وآخرون، دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الوادي، سنة 2018.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام ، المحاسبة الإدارية البيئية ، مجلة جامعة الأزهر سلسلة العلوم الإنسانية، العدد 2، مجلد 17، ديسمبر 2015.

(43) استبانة أي ما نسبته (84.3%) من مجتمع الدراسة، واستخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبار T-Test.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تلتزم الشركات الصناعية الفلسطينية بقانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لسنة 1999م بدرجة كبيرة، وتتبنى الشركات أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية بنسبة 75%، وتقوم الشركات بالمحاسبة عن التكاليف البيئية بدرجة كبيرة، ولا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الفلسطينية بقانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لسنة 1999م والمحاسبة عن التكاليف البيئية، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الشركات أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية.

وأوصت الدراسة بما يأتي: ضرورة تطبيق أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية في الشركات الصناعية الفلسطينية، وضرورة قيام الجمعيات المهنية والحكومة بالدور المنوط بهما في عقد الدورات التدريبية وورش العمل في المجال البيئي والمحاسبة البيئية<sup>1</sup>، وضرورة قيام الشركات الصناعية بالمزيد من تتبع التكاليف البيئية وحصصها لأهيتها للشركة.

#### المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

##### ✓ دراسة KAPLAN بعنوان المحاسبة الإدارية (1984-1994) تطوير ممارسة و نظرية جديدة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة التطور الذي طرأ على المحاسبة الإدارية وفق ثلاث محطات التكلفة القائمة على أساس الأنشطة، نظام الرقابة التشغيلي، بطاقة الأداء المتوازن، وتصف هذه الدراسة كيفية توثيق هذه الممارسات في البداية وكيفية وضعها ونشرها، وبعد تجربة دامت عشر سنوات من التحقيق والتوثيق وتطوير النظرية قام الباحث بالعديد من البحوث التجريبية ذات الارتباط بتطوير المؤسسات كوسيلة لتعزيز الممارسة المحاسبية الإدارية وتعليمها. وقد قدم "KAPLAN" من خلال مقاله مفهوم لكل أسلوب من الأساليب الثلاثة السابقة وكيفية استخدامها داخل المؤسسات لترشيد و تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية، وتقديم إطار تصوري ونظريات من أجل الوقوف على الجوانب الأكثر ابتكاراً ونجاحاً في هذه الدراسة.

من خلالها هذه الدراسة توصل الباحث إلى تبيان قيمة التفاعلات الوثيقة مع المؤسسات المطبقة لأساليب المحاسبة الإدارية، وقد مكنت هذه التفاعلات من مراقبة الممارسات الرائدة وتوثيق الممارسة في تدريس حالات تطبيقية، بالإضافة إلى الاستفادة من الخبرات التعليمية وردود الفعل على الكتابات المنشورة، وقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تنفيذ الأفكار والتعلم حيث طور المفاهيم الجديدة لجعل الأفكار أكثر سهولة وأكثر قابلية للتنفيذ داخل المؤسسات.

<sup>1</sup> Robert kaban ,Management Accounting 1984-1994 ,development of new practice and theory Management AccountingResearch, Vol5

✓ دراسة (CHRISTOPHER AND BABINGTON) (2002)، بعنوان **THE FRENCH BLAIN SOCIAL \_PRAGMATIKMODULE FOR THE ENVIRON MON.**<sup>1</sup>

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، 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 التلوث المحقق، وعرضت الدراسة نموذجا للقائمة البيئية عن تلوث الماء، كما ورد عن الدراسة تقديم معلومات عن تحليل عناصر التلوث، في السنة المالية السابقة و الأنشطة التي قامت بها في مكافحة التلوث وتحديد تكاليف التجاوب مع المطالب البيئية. ولخصت 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.

دراسة **THE ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT** (2010)<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى مراجعة الأداء البيئي في اليابان وتقييم التقدم في الحد من عبء التلوث، و تحسين إدارة الموارد الطبيعية، ودمج السياسات البيئية و الاقتصادية، و تعزيز تنفيذ السياسات البيئية في إدارة التغير المناخي وإدارة النفايات، وإعادة الاستخدام . وإعادة التدوير والتنوع البيولوجي . أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فهي: أن اليابان حققت تقدما كبيرا في معالجة مجموعة من القضايا البيئية، خاصة تلوث الهواء والمياه، وإدارة المواد الكيميائية والنفايات، كما خلصت الدراسة إلى أن كثافة الطاقة المنبعثة في انخفاض خصوصا في القطاع الصناعي.

<sup>1</sup>christopher and babington, (2002)the french blain social \_pragmaikmodule fir the environ mon

<sup>2</sup>The orgznization for economic co-opertiaon and development (2010)

<sup>3</sup>Perspectives of environmental accounting in Romania ,Diaconeasa Aurelia-AuroraProcedia – Social and Behavioral Sciences 62 ( 2012 ) 610 – 614.

## D.AURILIA-AURORA ET AL.2012 ✓

- تناولت الدراسة افاق المحاسبة البيئية في رومانيا، بدراسة العرض والإفصاح عن المعلومات البيئية في الشركات الرومانية من خلال دراسة المحتوى للتقارير السنوية المنشورة للشركات المدرجة في البورصة. ومن أهم نتائج الدراسة:
- أن الإفصاح عن المعلومات البيئية يتم في معظم الحالات المدروسة في قسم "تقييم الجوانب المتعلقة بتأثير الأنشطة على البيئة" في التقارير السنوية للشركة؛
  - أن فئة المعلومات البيئية الأكثر ورودا في التقارير هي المرتبطة بنظام الإدارة البيئية، أما ثاني فئة فهي المعلومات عن سياسة التنمية المستدامة، كما تبين أن من بين المعلومات التي تقدم كحد أدنى أو التي لا يتم تقديمها في أغلب الحالات هي المعلومات ذات التأثير السلبي على الشركة؛
  - أن التقارير السنوية المنشورة للشركات المدروسة لم تتضمن المعلومات البيئية المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية المتحققة للشركة، وحتى وان كانت متضمنة في القوائم المالية السنوية فإن الإفصاح عنها بصفة مستقلة أمر ضروري و بخاصة من خلال التقارير البيئية؛
  - ليس هناك قوانين وطنية تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي بطريقة مسؤولة، لذلك يبقى الإفصاح البيئي اختياريا يتم بقرار إدارة الشركات، وهي التي تختار أشكال ومحتوى هذه التقارير، وهذا ما يفسر الانخفاض النسبي لمستوى الإفصاح البيئي لدى الشركات الرومانية وتنوع أشكال ومحتويات التقارير البيئية التي تقدمها.

### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

تناولت الدراسات السابقة المحاسبة الإدارية ومدى مساهمتها في عملية قياس الأداء البيئي وتميزت هذه الدراسات بـ :

- كل من الموضوع المختار والدراسات السابقة كان حول المحاسبة الإدارية وأساليبها ومدى مساهمتها في قياس الأداء البيئي؛
- الموضوع المختار تناول المحاسبة الإدارية البيئية وكيفية تطبيقها في عملية قياس الأداء البيئي أما الدراسات السابقة تناولت المحاسبة الإدارية؛
- الدراسات السابقة فقد تمت في بيئات مختلفة عن البيئة المحل الأمر الذي يقلل من إمكانية الاعتماد التي توصلت إليها نظرا لاختلاف الدراسة؛
- عملت الدراسات السابقة على تدعيم و تقوية البحث نظرا لملائمة مفاهيم المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإدارية البيئية للمؤسسة الاقتصادية؛
- ما يميز هذه الدراسة أيضا عن الدراسات السابقة اختلاف مجتمع الدراسة من خلال التعرف على إمكانية قياس الأداء البيئي في مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بالوادي .

### خلاصة الفصل:

بناء على ما تقدم في هذا الفصل، أن المؤسسة مهما كان نوعها أو حجمها تحتاج إلى معلومات محاسبية تساعد في أداء عملها بكفاءة فعالية، وأن المحاسبة الإدارية ليست إلا نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات ومعالجتها للحصول على معلومات ملائمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء.

تمثل المحاسبة الإدارية البيئية مدخل مشترك يوفر البيانات المأخوذة من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لخدمة أغراض رئيسية تشمل كفاءة استخدام المواد، وتخفيض الأثر والمخاطر البيئية وتخفيض تكاليف الحماية البيئية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها .

### تمهيد:

بعدها قمنا بإجراء دراسة تحليلية نظرية حول مساهمة المحاسبة الإدارية في قياس الأداء البيئي في - ONA -، 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 في قياس الأداء البيئي للمؤسسة، ولتحقيق ذلك أعدنا استمارة استبيان احتوت مجموعة من الأسئلة التي تشمل محاور الدراسة، وقد وزعنا الاستمارات على مجموعة من العاملين في المؤسسة وانطلاقاً من إجابات أفراد العينة تم تحليل النتائج لتأكد من صحة الفرضيات، وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني :تحليل النتائج ومناقشتها .

## المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير بالوادي، وذلك بالتطرق إلى تعريف هذه الشركة وهيكلها التنظيمي وسياستها البيئية ونظام التسيير البيئي فيها.

### المطلب الأول: التعريف بالديوان الوطني للتطهير بالوادي ومهامه

#### الفرع الأول: تعريف الديوان الوطني للتطهير<sup>1</sup>

الديوان الوطني للتطهير هو مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC)، نشأت هذه المؤسسة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 102\_01 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق 21 أبريل سنة 2001، يوضع الديوان تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية و البيئية.

وقد حل الديوان الوطني للتطهير محل مجموع المؤسسات والهيئات العمومية والوطنية والجهوية والمحلية المكلفة بالتطهير في إطار الخدمة العمومية والتي نذكر منها :

- الوكالة الوطنية لماء الشرب والتطهير؛
- المؤسسات العمومية الوطنية ذات الصلاحيات الجوهرية في مجال التسيير؛
- المؤسسات الولائية؛
- الإدارات ومصالح البلدية لتسيير أنظمة التطهير.

في إطار التحسين المستمر والتنمية المستدامة، ديوان الوطني للتطهير بدء في تأسيس و تطبيق نظام التسيير البيئي في عام 2005 بالتعاون مع وزارة البيئة والتعاضد جزائر وألمانيا(GTZ)لهدف المشاورة في المظاهر البيئية الخاصة بنشاطه مع حماية البيئة.

#### الفرع الثاني: مهام الديوان الوطني للتطهير<sup>2</sup>

يكلف الديوان في إطار السياسة الوطنية للتنمية بضمن المحافظة على المحيط المائي على كامل التراب الوطني، ويكلف بهذه الصفة عن طريق التفويض:

- ✓ بالتحكم في الإنجاز والأشغال وكذا استغلال منشآت التطهير الأساسية التابعة لمجال اختصاصه؛
- ✓ مكافحة كل المصادر التلوث التابعة لمجال تدخله وكذلك تسيير كل منشأة مخصصة لتطهير التجمعات الحضرية واستغلالها وصيانتها وتجديدها وتوسيعها وبنائها لاسيما شبكات جمع المياه المستعملة، ومحطات

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، المؤرخة في 28 محرم عام 1422هـ الموافق لـ22 أبريل 2001، ص 11.  
<sup>2</sup>: بناء على وثائق المؤسسة.

الضخ ومحطات التصفية وصرف المياه في البحر، في المساحات الحضرية والبلدية وكذا في مناطق التطور السياحي والصناعي؛

✓ إعداد وإنجاز المشاريع المدججة المرتبطة بمعالجة المياه المستعملة وصرف مياه الأمطار؛

✓ إنجاز مشاريع الدراسات والأشغال لحساب الدولة والجماعات المحلية، ويكلف الديوان زيادة على ذلك ما يلي:

- القيام بكل عمل في مجال التوعية أو التكوين أو الدراسة أو البحث في مجال مكافحة تلوث المياه؛
- التكفل، عند الاقتضاء بمنشآت صرف مياه الأمطار في مناطق تدخله لحساب الجماعات المحلية؛
- إنجاز المشاريع الجديدة الممولة من الدولة أو الجماعات المحلية.
- ويكلف الديوان على الخصوص بالمهام العملية الآتية:
- إنشاء كل تنظيم أو هيكله يتعلق بهدفه في أي مكان من التراب الوطني؛
- تسيير المشتركين في الخدمة العمومية للتطهير؛
- إعداد مسح للهياكل الأساسية وضمان ضبطه اليومي؛
- إعداد المخططات الرئيسية لتطوير الهياكل الأساسية للتطهير التابعة لمجال نشاطه؛
- الإنجاز المباشر لكل الدراسات التقنية والتكنولوجية والاقتصادية التي لها علاقة بهدفه؛
- يقوم الديوان الوطني للتطهير بتسيير، استغلال، وصيانة أشغال منشآت التطهير.

#### ❖ أهدافه

- حماية ووقاية الموارد والمحيطات المائية؛
  - مقاومة كل أشكال التلوث البيئي؛
  - الحفاظ على الصحة العمومية.
- إلى جانب هذا يضمن الديوان الوطني للتطهير إنجاز الأشغال \_غير الكبرى\_، إعادة التأهيل، تفقد محطات التطهير، شبكات الصرف الصحي وكذا محطات الرفع والضخ.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للديوان الوطني لتطهير بالوادي، سياسته البيئية، طرق قياسه البيئي

### الفرع الأول: طبيعة عمل الديوان<sup>1</sup>

تم إنشاء وحدة الديوان الوطني للتطهير الوادي سنة 2003 تحت مسؤولية المديرية الجهوية للجنوب ورقلة كما كانت مكلفة بتسيير بلدية واحدة وهي بلدية الوادي.

من أجل استغلال و تسيير أحسن للمنشآت القاعدية المنجزة في إطار مشروع صعود المياه وادي سوف وللتحكم الجيد والتسيير الأمثل لهاته الهياكل والمؤسسات تم وضع هيكلية جديدة لوحدة الوادي في سنة 2009 من طرف المديرية العامة لتصبح مديريةية التطهير الوادي.

تم تدعيم المديرية بملحق للتكوين في مهن التطهير بهدف الرفع من مستوى كفاءات الإطارات والعمال. وفي إطار التحسين المستمر والتنمية المستدامة تحصلت مديريةية التطهير بالوادي على شهادة مستحقة في التسيير البيئي حسب المواصفات العالمية ISO14001 .

### الفرع الثاني: هيكل الديوان الوطني للتطهير بالوادي<sup>2</sup>

يهدف التحكم الأمثل للمؤسسات، ومن أجل تسيير أحسن وأداء أمثل تمت إعادة هيكلة ودعم الديوان الوطني للتطهير بالوادي سنة 2011 كالتالي:

تقسيمات الهيكل التنظيمي لمؤسسة الديوان الوطني لتطهير المياه العامة

✓ مديريةية المالية والمحاسبة (DFC): وتنقسم إلى قسمين قسم المالية وقسم المحاسبة؛

✓ مديريةية الموارد البشرية والتكوين (DHRF): وتنقسم إلى قسمين قسم المستخدمين والتكوين وقسم الأجرة والشؤون الاجتماعية.

✓ مديريةية الممتلكات والوسائل العامة (DPMJ): وتنقسم إلى قسمين قسم الممتلكات وقسم الوسائل العامة.

✓ مديريةية الاستغلال والصيانة (DEM): وينقسم إلى قسمين قسم الدراسات والأشغال

- خلية أمن الممتلكات؛

- خلية الدراسات والمتابعة؛

- خلية الوقاية وأمن العمل؛

- خلية الشؤون القانونية والمنازعات؛

<sup>1</sup> بناء على وثائق المؤسسة.

<sup>2</sup> بناء على وثائق المؤسسة.

- ملحقة مركز التكوين في مهن التطهير.

وللإشراف على عمليات الديوان الوطني للتطهير بالوادي جنوبا والتقرب أكثر من المواطن تم إنشاء مركبين للتطهير:

✓ **مركز التطهير الوادي شمال:** يشرف على تسيير شبكات التطهير ومحطات الرفع لـ 8 بلديات مقسمة كما يلي:

- **مركز التطهير الدبيلة:** يقوم بصيانة واستغلال شبكات التطهير ومحطات الرفع لكل من بلدية الدبيلة وحساني عبد الكريم؛

- **مركز التطهير المقرن:** يقوم بصيانة واستغلال شبكات التطهير ومحطات الرفع لكل من بلدية المقرن سيدي عون، حاسي خليفة؛

- **مركز التطهير الرقيبة:** يقوم بصيانة واستغلال التطهير ومحطات الرفع لكل من بلدية الرقيبة، قمار، تغزوت.

✓ **مركز التطهير الوادي جنوب:** يشرف على تسيير شبكات التطهير ومحطات الرفع لـ 8 بلديات مقسمة كما يلي:

- **مركز التطهير الوادي:** يقوم بصيانة واستغلال شبكات التطهير لكل من بلدية الوادي، كونين إضافة إلى آبار الصرف الفردي في كل من بلديات وادي العلندة وأميرة ونسه، طريفابوورماس؛

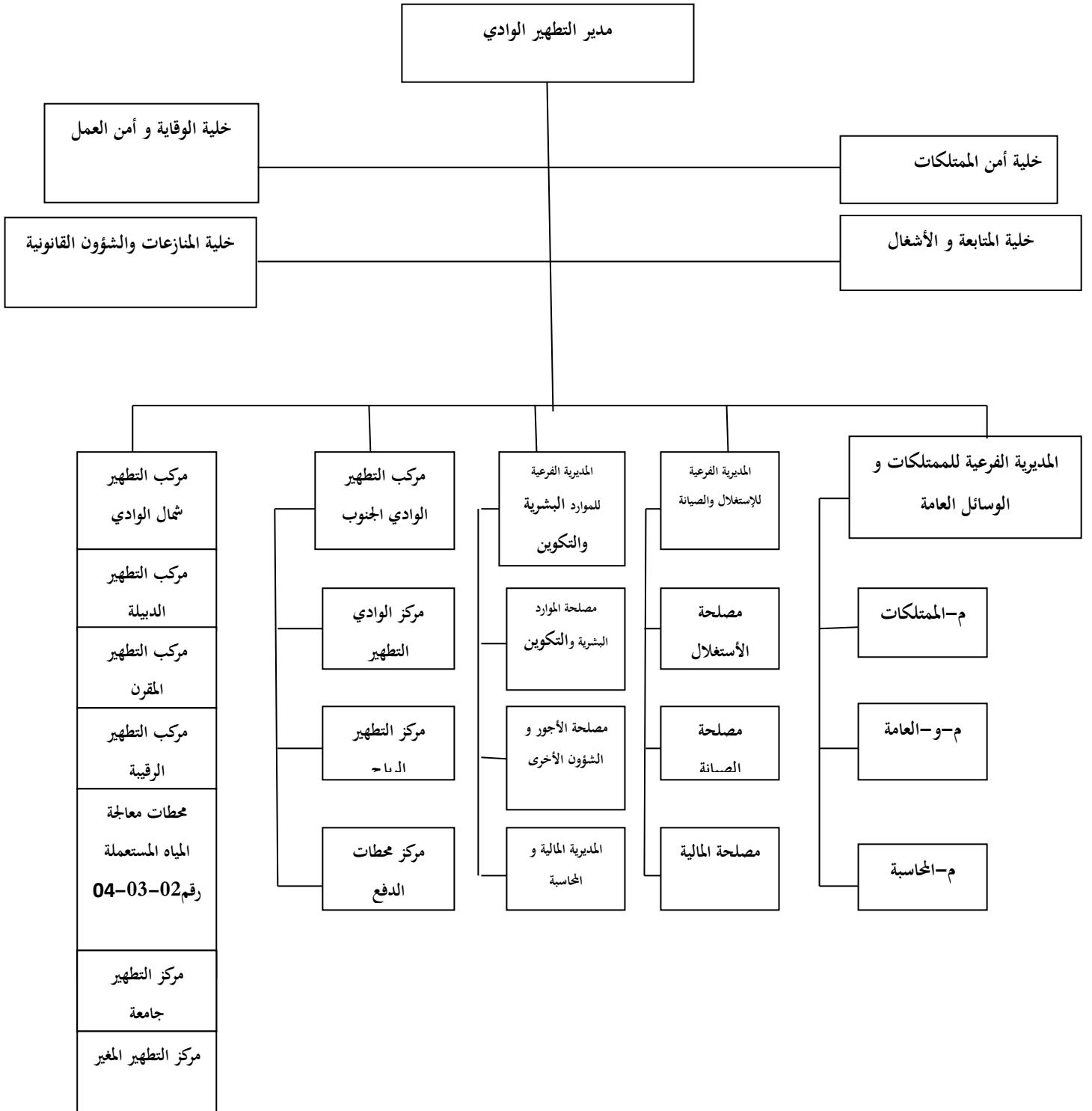
- **مركز التطهير الرباح:** يقوم بصيانة واستغلال شبكات التطهير ومحطات الرفع لكل من بلدية الرباح والبياضة؛

- **مركز محطات الرفع الوادي:** يقوم بصيانة واستغلال محطات الرفع والضخ إضافة إلى نظام صرف المياه الزائدة والذي يضم شبكة صرف أفقية وشبكة عمودية مكونة من 51، تقوم مديرية التطهير بالوادي بالتدخل على مستوى شبكة التطهير وذلك عن طريق 6 مراكز عبر التراب لـ 16 بلدية مسيرة من طرف الديوان الوطني لتطهير.

❖ شرح الخلية

- ✓ خلية الأمن والممتلكات: هي الخلية التي تشرف على عملية الحراسة وأمن الممتلكات التابعة لديوان التطهير؛
  - ✓ خلية الوقاية وأمن العمل والبيئة: وهي الخلية التي تشرف على اتخاذ كل التدابير الوقائية للحفاظ على صحة وسلامة العمل من كل المخاطر وكذا دورات تحسيسية للعمل وكذا الحرص على استعمال وسائل حماية الفرد والمتابعات الطبية؛
  - ✓ خلية متابعة الأشغال: وهي الخلية التي تقوم بمتابعة كل أشغال التطهير؛
  - ✓ خلية المنازعات والشؤون القانونية: متابعة كل النزاعات القائمة ضد التغير واتخاذ كل الإجراءات القانونية اللازمة وذلك في إطار الوقاية من الوقوع في المنازعات؛
  - ✓ المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة: وهي الخلية التي تقوم بعملية كل المداخل المحاسبية في النفقات والإيرادات وكذا تحديد وضعية المؤسسة المالية؛
  - ✓ المديرية الفرعية للاستغلال والصيانة: وهي مكلفة بالمتابعة التقنية لعملية معالجة المياه المستعملة؛
  - ✓ المديرية الفرعية للموارد البشرية: هي الهيئة المسؤولة على تنظيم الموارد البشرية وكذلك تسير الأجر والشؤون الاجتماعية.
- ويمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير.

الشكل رقم (2.1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



### الفرع الثالث: السياسة البيئية وطرق قياس الأداء البيئي للديوان الوطني للتطهير

في إطار التحسين المستمر والتنمية المستدامة شرع الديوان الوطني للتطهير في تطبيق نظام التسيير البيئي حسب المواصفات العالمية.

#### ✓ السياسة البيئية<sup>1</sup>

من خلال سياستها البيئية وعلى أساس مستوى يعمل الديوان الوطني للتطهير على ضمان التقييد بالقوانين والمتطلبات القانونية الأخرى التي تنبأها الديوان الوطني للتطهير.

- ضمان التسيير الكامل للفضلات؛
- تامين وتقوم الأوحال والمياه الناتجة عن عملية تصفية المياه القذرة؛
- تطبيق الفرز الانتقائي لإعادة تدوير الأوراق وحزم الحبر المستعملة؛
- إدخال نظام تسيير النفايات الكيميائية الخطرة الناتجة عن نشاط المخابر؛
- وضع طريقة لتحسين استهلاك الطاقة الكهربائية؛
- تكوين وتحسين العاملين على الممارسات البيئية الجيدة؛
- المتابعة والتقييم الدوري لنتائج نظام التسيير البيئي.

#### ✓ الأخطار المهنية في مجال التطهير

من أهم الأخطار في مجال التطهير:

- الأخطار البيولوجية؛
- الأخطار الكيميائية؛
- الأخطار الميكانيكية؛
- أخطار السقوط والانزلاق؛
- خطر الحمولة الزائدة؛
- خطر الحرائق؛
- خطر الاختناق في الفضاء المغلق.

<sup>1</sup>: بناء على وثائق المؤسسة.

### ✓ قياس الأداء البيئي في المؤسسة:

تعتمد المؤسسة محل الدراسة على مؤشرات محددة لقياس أداء البيئي حيث أنها مؤسسة داعمة للحفاظ على البيئة باعتبارها مؤسسة معالجة مياه الصرف الصحي رغم ذلك فهي تمتلك مؤشرات لقياس الأداء البيئي متعلقة بمؤشرات معالجة المياه ويلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم (1.2): التدفق اليومي للمياه المعالجة 26,199 متر مكعب

PH	T (C°)	Conductivité (ms/cm)	Salinité (mg/l)	O2 dissous (mg/l)	PT (mg/l)	PO4-3 (mg/l)	NT (mg/l)	NTK (mg/l)	N-NO3 (mg/l)	N-NO2 (mg/l)	N-NH4 (mg/l)	DCO (mg/l)	[DBO5 (mg/l)	MES (mg/l)	محطة التنقية رقم 01 كوينين
6.79	22	5.05	2.8	0.13	7.69	6.43	156	-	1.35	0.212	75.9	584	335	131	المياه الخام
6.98	18.7	5.2	2.8	5.3	4.67	2.75	134	-	7.31	1.28	60.3	154	32	24	المياه المصفاة
5.5-8.5	-	-	-	5<	10>	2>	50>	-	10>	10>	40>	130>	40>	40>	معايير المصب
6.5-8.5	-	3>	-	-	-	-	-	-	30>	-	-	90>	30>	-	معايير السقي

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم (2.2): التدفق اليومي للمياه المعالجة 2,868 متر مكعب

PH	T (C°)	Conductivité (ms/cm)	Salinité (mg/l)	O2 dissous (mg/l)	PT (mg/l)	PO4-3 (mg/l)	NT (mg/l)	NTK (mg/l)	N-NO3 (mg/l)	N-NO2 (mg/l)	N-NH4 (mg/l)	DCO (mg/l)	[DBO5 (mg/l)	MES (mg/l)	محطة التنقية رقم 02 حساني عبد الكريم
7.79	27.63	5.54	3.18	0.22	9.95	6.31	120	-	1.22	0.284	107.5	861.67	476.67	325.92	المياه الخام
7.89	26.62	5.89	3.3	5.15	7.75	1.7	39.1	-	0.805	1.72	36.5	123.33	38.33	24	المياه المصفاة
5.5-8.5	-	-	-	5<	10>	10>	50>	-	10>	10>	40>	130>	40>	40>	معايير المصب
6.5-8.5	-	3>	-	-	-	-	-	-	30>	-	-	90>	30>	-	معايير السقي

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم (3.2): التدفق اليومي للمياه المعالجة 2,891 متر مكعب

PH	T (C°)	Conductivité (ms/cm)	Salinité (mg/l)	O2 dissous (mg/l)	PT (mg/l)	PO4-3 (mg/l)	NT (mg/l)	NTK (mg/l)	N-NO3 (mg/l)	N-NO2 (mg/l)	N-NH4 (mg/l)	DCO (mg/l)	[DBO5 (mg/l)	MES (mg/l)	محطة التصفية رقم 03 سيدي عون
7.85	30.3	6.72	2.73	0.19	16.05	2.14	81.5	-	0.759	0.211	61	626.12	320	293.33	المياه الخام
7.98	29.97	5.71	2.87	5.23	9.05	0.52	47.9	-	0.497	0.251	36.5	106	36.67	26.33	المياه المصفاة
-8.5 5.5	-	-	-	5<	10>	2>	50>	-	10>	10>	40>	130>	40>	40>	معايير المصعب
-8.5 6.5	-	3>	-	-	-	-	-	-	30>	-	-	90>	30>	-	معايير السقي

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم (4.2): التدفق اليومي للمياه المعالجة 723 متر مكعب

PH	T (C°)	Conductivité (ms/cm)	Salinité (mg/l)	O2 dissous (mg/l)	PT (mg/l)	PO4-3 (mg/l)	NT (mg/l)	NTK (mg/l)	N-NO3 (mg/l)	N-NO2 (mg/l)	N-NH4 (mg/l)	DCO (mg/l)	[DBO5 (mg/l)	MES (mg/l)	محطة التصفية رقم 04 الرقبية
7.12	26.5	5.15	2.7	0.18	11.8	2.89	105	-	1.17	0.243	93	612	455	129.57	المياه الخام
7.58	24.8	5.3	2.8	8.31	9.65	1.9	50.6	-	0.638	0.892	31.7	107	41	30.4	المياه المصفاة
5.5-8.5	-	-	-	5<	10>	2>	> 50	-	10>	10>	40>	130>	40 >	40>	معايير المصعب
7.12	26.5	5.15	2.7	0.18	11.8	2.89	105	-	1.17	0.243	93	612	455	129.57	معايير السقي

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

## ✓ استهلاك الكهرباء:

يعتبر استهلاك الطاقة النظيفة مثل الكهرباء والغاز من الوسائل الحفاظ على البيئة ومؤسسة ona تعتمد على الكهرباء أثناء معالجتها للمياه وفقا للجدول التالي :

الجدول رقم (2 . 5): استهلاك الكهرباء في المؤسسة

البلدية	عدد محطات الرفع	حجم المياه المرفوعة م <sup>3</sup>	كمية الطاقة المستهلكة كيواط ساعي
الوادي	23	19581462.20	5209550.00
كوبين	2	321377.60	
الرياح	5	1292020.41	
البياضة	4	2722449.54	
الديبلة	3	479170.90	
حساني عبد الكريم	4	1149387.19	
المقرن	4	1474794.14	
حاسي خليفة	3	798950.62	
سيدي عون	3	856713.06	
الرقيبة	6	2617503.73	
قمار	6	1722447.93	
تغزوت	2	501924.98	
المجموع	65	33518202.29	5209550.00

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

### المطلب الثالث: منهجية الدراسة

يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، وصدقها وثباتها، والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

#### الفرع الأول: الطريقة المتبعة

✓ **مجتمع الدراسة:** هو الميدان الذي سنطبق فيه الدراسة، والمصدر الأساسي للحصول على معلومات الدراسة وبياناتها، وهو المفردات التي يستهدف الباحث دراستها لتحقيق نتائج دراسته، ويعني كافة العناصر التي يرغب الباحث في إجراء استدلال عنها. ويتكون مجتمع الدراسة من: مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بولاية الوادي<sup>1</sup>.

✓ **عينة الدراسة:** وهي جزء من مجتمع الدراسة، وتمثل عدد الحالات التي تؤخذ من المجتمع، وتجمع البيانات منها، بقصد دراسة خصائص المجتمع، أي أن العينة مجموعة جزئية من المجتمع، يتم اختيارها بطريقة علمية بغرض الحصول على معلومات أو بيانات تتعلق بالمجتمع، أي تقدير قيم معينة في المجتمع.<sup>2</sup> تتمثل عينة هذه الدراسة من مدراء، ورؤساء المصالح، وعاملين إداريين، وتم توزيع استبيانات لكل أفراد المؤسسة، وقد تم توزيع الاستمارة التي طورت لغرض هذه الدراسة الاستطلاعية على عينة قوامها عدد العمال بواقع 65 استمارة لكل فرد، وبلغ عدد الاستمارات المستبعدة 04 استمارات والمعتمد عليها لغاية التحليل والدراسة 61 استمارة من الاستمارات الموزعة.

الجدول رقم (2.6) : يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستبعدة والصحيحة.

النسبة	العدد	البيان
100	65	الإستبانات الموزعة
6.15	04	الإستبانة المستردة
9.23	06	الإستبانات الغير صالحة للتحليل
84.61	55	الاستبانات الخاضعة للتحليل

المصدر : إعداد الطالبات.

<sup>1</sup> محمود أحمد أبو سمرة، محمد عبد الإله الطيطي، مناهج البحث العلمي من التبيين إلى التكوين، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2020، ص45.

<sup>2</sup> محمود أحمد أبو سمرة، محمد عبد الإله الطيطي، منهج سبق ذكره، ص48.

✓ متغيرات الدراسة

خلال هذه الدراسة نحاول معرفة مساهمة المحاسبة الإدارية في قياس الأداء البيئي في مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بالوادي فالمتغير المدروس هو المحاسبة الإدارية حيث نحاول معرفة مدى مساهمتها في قياس الأداء البيئي في مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بالوادي. أقسام الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

الجدول (7.2): أقسام الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير

الأسئلة	المتغيرات	أقسام الاستبانة
4-1	التحصيل العلمي، الخبرة، الوظيفة، التخصص	الجزء الأول
8-1	مدى تبني أساليب و مظاهر المحاسبة الإدارية البيئية	الجزء الثاني
11-1	قياس الأداء البيئي	

المصدر : إعداد الطالبات

وتم تصميم الإجابات على أداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

موافق بشدة ولها (5) درجات، و موافق لها (4) درجات ، ومحايد لها (3) درجات، وغير موافق لها (2) درجة، وغير موافق بشدة لها (1) درجة واحدة.

وقد تم اعتماد التقسيم التالي لتحديد درجة الموافقة .

$$\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى} = 5 - 1 = 4$$

وبما ان هناك خمس درجات للموافقة فيتم قسمة الرقم 4 على 5 = 0.8

وبناء عليه يتم توزيع درجات الموافقة كما يلي:

الجدول رقم (8.2) : قيم المتوسط المرجح

المتوسط المرجح	العبرة	الرقم التمييزي
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة	1
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق	2
من 2.60 إلى 3.39	محايد	3
من 3.40 إلى 4.19	موافق	4
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة	5

المصدر : من إعداد الطالبات

## الفرع الثاني: الأدوات المستعملة

وقد تم تصميم استبانة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، بحيث تغطي أسئلة الاستبانة فرضيات البحث.

✓ **الاستبانة:** تعرف الاستبانة على أنها " صيغة محددة من الفقرات والأسئلة تهدف إلى جمع البيانات من أفراد الدراسة".

وعند البدء ببناء الاستبانة على الباحث الاطلاع على كل ما يقع تحت يديه من قراءات مرتبطة بالموضوع والتحديد الدقيق لأهداف البحث والقيام بالتعريف الإجرائي الواضح للمفهوم الرئيسي لمحور عمليات القياس.<sup>1</sup>

### ✓ الأدوات الإحصائية<sup>2</sup>

- **التكرارات النسبية المئوية:** يتم استعمال التكرارات والنسب المئوية للتعرف على واقع متغيرات الدراسة أي الصفات الشخصية لمفردات الدراسة، ومدى استجابة أفرادها لعبارات محاور الاستبيان وكذلك المعلومات العامة لعينة الدراسة.

- **المتوسط الحسابي (Mean):** يستخدم لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان.

- **الانحراف المعياري (Standard Deviation):** لمعرفة مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات الاستبيان، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.

- **ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha):** طريقة تستخدم لمعرفة ثبات الاستبيان، ثم إجراءه مرة على عينة صغيرة ومرة أخرى على العينة ككل، وبفضله تأكدنا من ثبات كل محاور الاستبيان.

- **معامل الارتباط برسن (Pearson):** معرفة مدى وجود علاقة بين جميع محاور الاستبيان ودراسة العلاقة بين المحاور إن وجدت بطبيعة الحال. ومعرفة أي المحاور أكبر ارتباط من الآخر وأيهما أقل، ومن المهم جداً أن يكون الارتباط ذو دلالة معنوية وعادة ما نستخدم مستوى المعنوية 5% أو مستوى الثقة 95% ومعامل الارتباط محصور بين القيمة (+1، -1)، في حالة الإشارة سالبة نقول أن العلاقة عكسية أما إذا كانت موجبة فالعلاقة طردية.

- **معادلة سيرمان بروان :** يستخدم لتصحيح معامل الارتباط برسن من أجل حساب معامل الثبات.

<sup>1</sup>أسعد حسين عطوان، يوسف خليل مطر، مناهج البحث العلمي، دار الكتب العلمية، بيروت لبنان، 1971، ص101.

<sup>2</sup>نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 184-185.

- اختبار كولومجوروف \_ سمرنوف (Sample kolmogorov - smirnov): قبل البدء في عملية تحليل محاور الدراسة، لا بد من التأكد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، فيتم استخدام اختبار كولومجوروف- لمعرفة ذلك، لأنه في حالة التأكد من أن البيانات توزع طبيعياً يتم استخدام الاختبارات العلمية في تحليل محاور الاستبيان بدلا من استخدام الاختبارات الالاعلمية، والتي تصلح في حالة التوزيع غير طبيعي للبيانات.
- اختبار T لمتوسط عينة واحدة (Test- T surechantillon unique): من أجل التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات الباحثين حول محاور الاستبيان، و الهدف الرئيسي منه هو قياس مدى إثبات أو نفي فرضيات الدراسة، و قد اخترنا هذا الاختبار لان البيانات كمية لعينة واحدة .
- اختبار التباين الأحادي (ANOVA): اختبار علمي يستخدم للمقارنة بين المتوسطات أو التوصل لوجود أو عدم وجود فروق ذو دلالة إحصائية، يستخدم للتركيز على دراسة تأثير عامل واحد له عدد من المستويات المختلفة بحيث عند كل مستوى تكرر التجربة عدة مرات.
- SPSS: والتي تعني البرنامج الآلي للتحليلات الإحصائية في العلوم الاجتماعية وهو من البرامج الإحصائية المشهورة والمطبقة في الكثير من المؤسسات والمنشآت، والهدف والغاية من البرنامج هو سهولة إجراء وتطبيق الأساليب والعمليات الإحصائية بكل سهولة ودقة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الله عمر زين الكاف، تطبيق العمليات الإحصائية في البحوث العلمية، الرياض، 2014، ص 60.

## المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها

### المطلب الأول : تحليل وصف عينة الدراسة

ونقوم هنا بتحليل التكرارات والنسب المئوية للعينة من خلال جداول ورسوم بيانية.

#### ✓ التحصيل العلمي

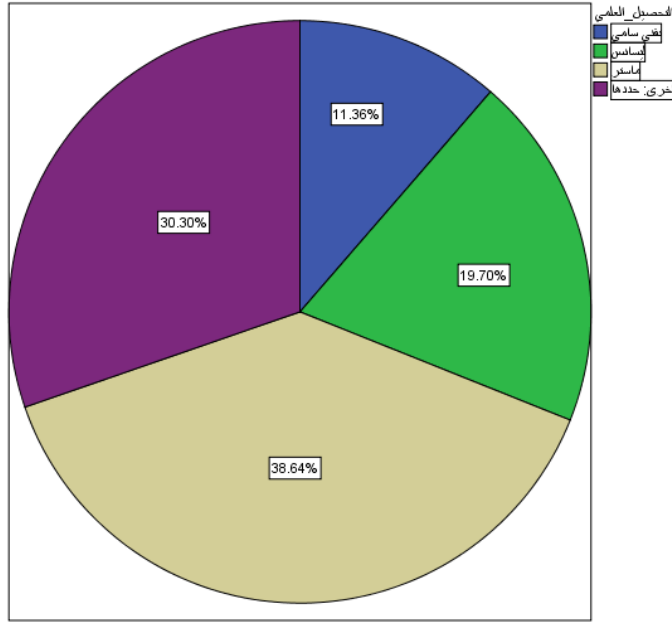
يبين الجدول رقم(9.2) أن: 27.3% من مجتمع الدراسة تحصيلهم العلمي " تقني سامي"، 23.6% من مجتمع الدراسة تحصيلهم العلمي " ليسانس"، 30.9% من مجتمع الدراسة تحصيلهم العلمي " ماستر"، 18.2% من مجتمع الدراسة تحصيلهم العلمي " اختصاصات أخرى" أي أن ما نسبته 54.5% يحملون مؤهل جامعي وهذا مؤشر جيد على قدرة الباحثين على الإجابة على أسئلة الاستبيان بصورة صحيحة، ومؤشر على قدرتهم على تطبيق المحاسبة الإدارية في قياسهم للأداء البيئي .

الجدول رقم(9.2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التحصيل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التحصيل العلمي
27.3%	15	تقني سامي
23.6%	13	ليسانس
30.9%	17	ماستر
18.2%	10	أخرى: حددها
100%	55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل رقم (2-2): توزيع العينة حسب التحصيل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

### ✓ الخبرة

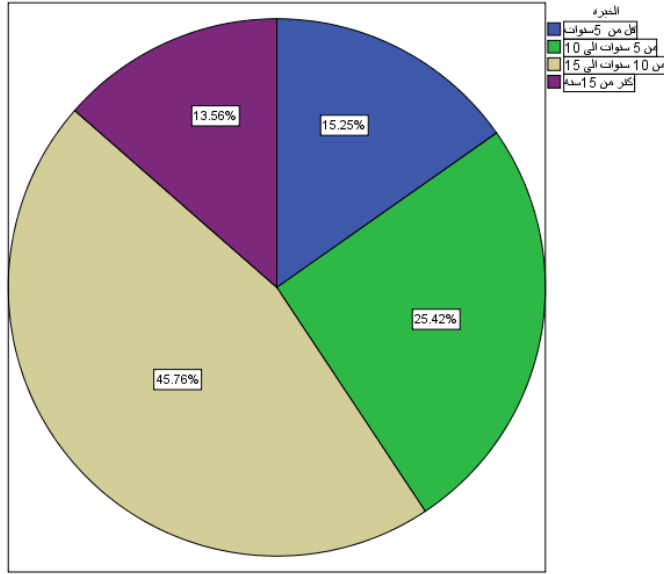
يبين الجدول رقم (10.2): 32.7% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم أقل من 5 سنوات 27.3% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم من 5 سنوات إلى 10 ، 32.7% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم من 10 سنوات إلى 15 سنة 7.3% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم أكثر من 15 سنة، وهذا يدل على أن الباحثين لديهم خبرة واسعة في مجال عملهم، وإجاباتهم على أسئلة الاستبيان ستكون بناء على خبرتهم وممارستهم العملية.

الجدول رقم (10.2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	18	32.7%
من 5 سنوات إلى 10	15	27.3%
من 10 سنوات إلى 15 سنة	18	32.7%
أكثر من 15 سنة	4	7.3%
المجموع	55	100%

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم(2-3): توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

### ✓ الوظيفة

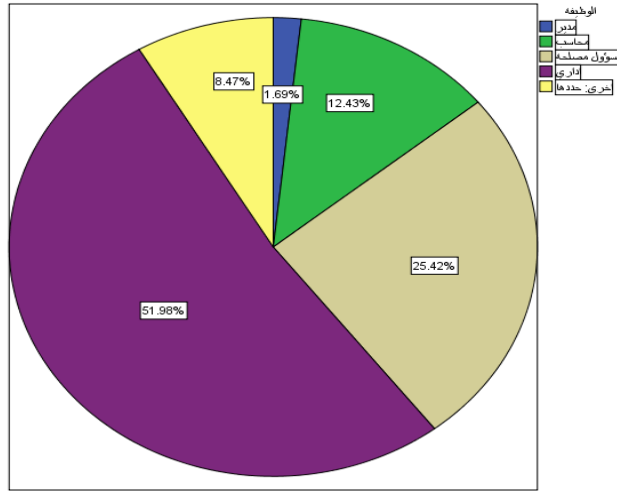
يبين الجدول رقم(11.2) أن: 5.5% من مجتمع الدراسة وظيفتهم "مدير"، أن 20.2% من مجتمع الدراسة وظيفتهم "محاسب"، 27.3% من مجتمع الدراسة وظيفتهم "مسؤول مصلحة"، 41.8% من مجتمع الدراسة وظيفتهم "إداري"، 5.5% من مجتمع الدراسة لديهم "وظائف أخرى"، وهذا يدل على أن المجيبين على أسئلة الاستبيان هم أفراد مطلعون على أنشطة المؤسسة، ومؤشر على أن الإجابات ستكون على درجة من الدقة والموضوعية.

الجدول رقم(11.2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير	3	5.5%
محاسب	11	20.2%
مسؤول مصلحة	16	27.3%
إداري	28	41.8%
أخرى: حددها	3	5.5%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل رقم (2-4): توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

### ✓ التخصص

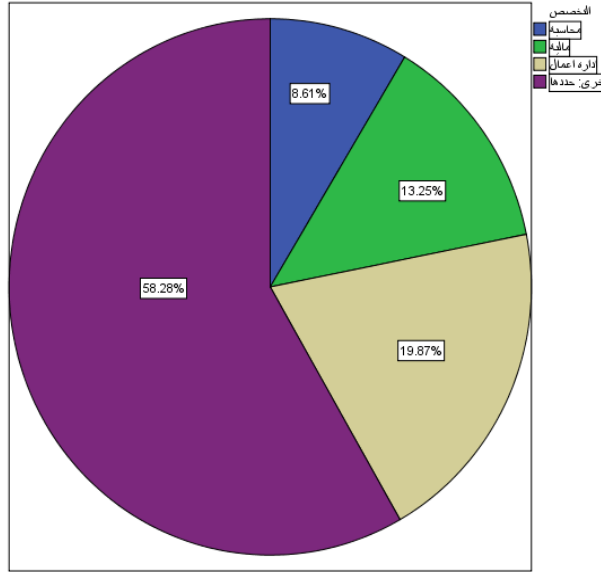
يبين الجدول (12.2) أن: 23.6% من مجتمع الدراسة تخصصهم "محاسبة" 18.2% من مجتمع الدراسة تخصصهم " مالية"، 18.2% من مجتمع الدراسة تخصصهم " إدارة أعمال"، 40% من مجتمع الدراسة لديهم " تخصصات أخرى" وهذا يدل على أن 41.8% من المجيبين على أسئلة الاستبيان لديهم تخصص يشمل المحاسبة الادارية في قياس الأداء البيئي وبالتالي ستكون الإجابات شاملة لموضوع الدراسة.

جدول رقم (12.2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص.

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
23.6%	13	محاسبة
18.2%	10	مالية
18.2%	10	إدارة أعمال
40%	22	أخرى
100%	55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الشكل رقم (2-5): توزيع العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS.

### المطلب الثاني: ثبات الاستبانة

تختلف الآراء بين الباحثين في تفسير ثبات الاستبانة وهناك من يرى أنها " تعني إعطاء نفس النتائج لهذه الاستبانة لو تم توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط " ويرى آخرون أنها تعني : " الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لم تم توزيعها على الأفراد عدة مرات " وكذلك يفسر آخرون أنه يعني : " مدى تكامل انسجام وتقارب إجابات المستجوبين مع بعضهم البعض على فقرات الاستبانة " ويستخدم الباحثون مجموعة من المعاملات أبرزها معامل ألفا كرومباخ .

### ✓ الصدق الظاهري

وهو أن تعرض الاستبانة على مجموعة من المحكومين لإبداء آراءهم حول مدى صلاحية الاستبانة للدراسة.

### الفرع الأول: الفاكرومباخ لكل الاستبانة

استخدمنا طريقة الفاكرومباخ لقياس ثبات الاستبانة وبيين من خلال:

الجدول رقم (2 . 13): معاملات الثبات مرتفعة

الفاكرومباخ	جميع الفقرات
0.899	19

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS).

## ✓ الفاكرونباخ لكل المحاور

تم استخدام طريقة الفاكرونباخ لقياس ثبات الاستبانة ويبين من خلال:

الجدول رقم (2 . 14): معاملات الثبات مرتفعة

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ
الأول	مدى تبني أساليب ومظاهر المحاسبة الادارية البيئية	8	0.818
الثالث	قياس الأداء البيئي	11	0.844
	جميع الفقرات	19	0.889

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

## ✓ المعالجات الإحصائية

لقد تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإصدار رقم 21 وتم استخدام الاختبارات

الإحصائية التالية: تم ذكره سابقا

- النسب المئوية والتكرارات؛
- اختبار الفاكرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة؛
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات؛
- معادلة سبيرمان براون للثبات؛
- اختبار T لمتوسط عينة واحدة (One sample T test).

## الفرع الثاني: تحليل نتائج الدراسة

بعد إجراء الاختبارات اللازمة لقياس صدق وثبات فقرات الاستبانة تم إجراء تحليل للنتائج واختبار

الفرضيات، وبداية تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف) لمعرفة توزيع البيانات.

### اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف - سمر موف )

تم إجراء اختبار كولجروف - سمر موف لمعرفة تتبع بيانات التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويوضح الجدول رقم (15.2) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من  $0.05 (SIG > 0.05)$  وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول (15.2): اختبار التوزيع الطبيعي

الجزء	عنوان المحور	كلوموجروف	
		إحصائية	مجال الثقة
الأول	مدى تبني أساليب ومظاهر المحاسبة الادارية البيئية	0.747	55
الثاني	قياس الأداء البيئي	1.0235	55
	جميع الفقرات	0.854	55

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

ومن خلال الجدول أعلاه يمكننا القول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لأن ( $SEG > 0.05$ ).

#### ✓ تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 0.05، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن الأفراد لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية التي تساوي 0.05، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أثر من 0.05.

❖ المحور الأول

الجدول رقم (16.2) : آراء العينة حول اساليب ومظاهر المحاسبة الإدارية البيئية

الإتجاه	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرة
					العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
					%	%	%	%	%	
موافق	0.00	28.358	0.966	3.75	9	32	7	5	2	تقوم شركتكم بتتبع وحصر تكاليف الأنشطة البيئية بشكل جيد
					16.4	58.2	12.7	9.1	3.6	
موافق	0.00	24.336	1.082	3.60	10	26	8	9	2	تقوم شركتكم بإعداد تقارير داخلية تحسب نسب التلوث الذي تحدثه
					18.2	47.3	14.5	16.4	3.6	
موافق	0.00	21.622	1.168	3.45	11	19	12	10	3	تقوم شركتكم بإعداد تقارير داخلية تحصر فيها آثار عملياتها الإنتاجية على البيئة
					20.0	34.5	21.8	18.2	5.5	
موافق	0.00	32.396	0.863	3.82	9	33	8	4	1	في شركتكم يتم تحديد المواد والأنشطة ذات الآثار السلبية على البيئة
					16.4	60.0	14.5	7.3	1.8	
موافق	0.00	24.747	1.135	3.84	17	23	7	5	3	في شركتكم عند صنع القرار تأخذ في الاعتبار الاعتبارات البيئية
					30.9	41.8	12.7	9.1	5.5	
موافق	0.00	22.669	1.120	3.47	13	12	20	8	2	تراعى شركتكم تفضيلات المستهلكين عند إنتاج المنتج وتسويقه
					23.6	21.8	36.4	14.5	3.6	
موافق	0.00	23.804	1.100	3.58	11	23	10	9	2	في شركتكم تراعى تكاليف إزالة وإعادة تدوير النفايات ومعالجة المواقع الملوثة وحماية البيئة واستصلاح الأراضي
					20.0	41.8	18.2	16.4	3.6	
موافق	0.00	29.864	0.922	3.76	10	29	10	5	1	تلتزم شركتكم بجمع المعلومات عن آثارها البيئية الايجابية
					18.2	52.7	18.2	9.1	1.8	
موافق	0.00	38.652	0.70082	3.6526	90	197	82	55	16	نتيجة المحور الأول

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (spss)

يتضح من خلال الجدول (16-1) فيما يخص المحاسبة الإدارية البيئية ما يلي :

\_\_ جاءت الفقرة الخامسة في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي 3.84 وانحراف معياري 1.135 وقيمة T 24.747 بمستوى دلالة 0.00 بدرجة موافق ، تعكس إتجاه الأفراد بقيام شركتهم عند صنع القرار أنها تأخذ بعين الاعتبار الاعتبارات البيئية .

\_\_ جاءت الفقرة الرابعة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بمتوسط حسابي 3.82 وانحراف معياري 0.863 وقيمة T 32.396 بمستوى دلالة 0.00 بدرجة موافق، لتعكس عدم اختلاف الأفراد كثيرا في إجاباتهم على الفقرة حيث أكدوا على تحديد المواد والأنشطة ذات الآثار السلبية على البيئة في شركتهم .

\_\_ أما الفقرة الثامنة فجاءت في المرتبة الثالثة متمثلة بمتوسط حسابي قدره 3.76 وانحراف معياري متدني 0.922 وبقيمة  $T29.864$  بمستوى دلالة 0.00 بدرجة موافق تعكس اتجاه الأفراد بالتزام شركتهم بجمع المعلومات عن آثارها البيئية الإيجابية.

\_\_ في حين الفقرة الأولى جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.75 وانحراف معياري 0.966 بقيمة 28.358 بمستوى دلالة 0.00 مما يعني موافقة الأفراد مما يؤدي بعكس اتجاههم بقيام شركتهم بتتبع وحصر تكاليف الأنشطة البيئية بشكل جيد .

\_\_ من جهة أخرى جاءت الفقرة الثانية في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.60 وانحراف معياري 1.082 بقيمة  $T24.336$  بمستوى دلالة 0.00 مما يدل على موافقة الأفراد في شركتهم بإعداد تقارير داخلية تحسب نسبة التلوث الذي تحدثه.

\_\_ رغم موافقة الأفراد المتوسطة على الفقرة السابعة التي تأتي في الترتيب السادس بمتوسط حسابي 3.58 وانحراف معياري 1.100 وبقيمة  $T23.804$  بمستوى دلالة 0.00 الأمر الذي يؤدي بأفراد هذه الشركة بمراعاة تكاليف إزالة وإعادة تدوير النفايات ومعالجة المواقع الملوثة وحماية البيئة واستصلاح الأراضي .

\_\_ حيث أن الفقرة السادسة جاءت في أواخر الترتيب رغم الموافقة البسيطة لأفراد الشركة بمراعاة تفضيلات المستهلكين عند إنتاج المنتج وتسويقه بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 1.120 بقيمة  $T22.669$  بمستوى دلالة معدوم 0.00.

\_\_ أما بخصوص الفقرة الثالثة فجاءت بأقل متوسط حسابي الذي يعادل 3.45 وانحراف معياري 1.168 بأدنى قيمة  $T21.622$  ومستوى دلالة 0.00 بموافقة بسيطة للأفراد في عكس اتجاههم بقيام شركتهم بإعداد تقارير داخلية تحصر فيها آثار عملياتها الإنتاجية على البيئة.

❖ المحور الثاني

الجدول رقم (2.17) : آراء العينة حول قياس الأداء البيئي

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

الاتجاه	قيمة T	مستوى الدلالة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الثاني
					العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
					%	%	%	%	%	
موافق	22.880	0.00	1.080	3.38	6	24	14	7	4	تحديد شركتكم قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية
					10.9	43.6	25.5	12.7	7.4	
موافق	28.372	0.00	0.975	3.78	11	29	9	4	2	تلتزم شركتكم بتضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإنفاق لحماية البيئة بنوعيتها
					20.0	52.7	16.4	7.3	3.6	
موافق	25.761	0.00	1.027	3.62	9	26	13	4	3	تلتزم شركتكم بتضمين السجلات والدفاتر المحاسبية لشركتكم للحسابات المتعلقة بالإنفاق على حماية البيئة
					16.4	47.3	23.6	7.3	5.5	
موافق	24.819	0.00	1.050	3.56	9	24	14	5	3	تقوم شركتكم بحساب ربحية المشاريع المتعلقة بالبيئة.
					16.4	43.6	25.5	9.1	5.5	
موافق	25.545	0.00	1.083	3.78	14	26	6	7	2	لدى شركتكم نظام للرقابة البيئية يوفر مؤشرات الأداء البيئي
					25.5	47.3	10.9	12.7	3.6	
موافق	25.900	0.00	1.037	3.67	11	24	14	3	3	تلتزم شركتكم بالمحاسبة عن أنشطة الرقابة التحكم في المواد الضارة بالبيئة
					20.0	43.6	25.5	5.5	5.5	
موافق	22.271	0.00	1.116	3.40	7	24	12	8	4	تلتزم شركتكم بالمحاسبة عن أنشطة الفشل الناتج عن سوء استخدام المواد الطبيعية
					%12.7	%43.6	%21.8	%14.5	%7.3	
موافق	29.075	0.00	0.924	3.67	10	23	17	4	1	تلتزم شركتكم بقياس ومتابعة مصادر التلوث البيئي
					18.2	41.8	30.9	7.3	1.8	
موافق	26.565	0.00	1.027	3.73	12	24	14	2	3	تلتزم شركتكم بتوفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية
					21.8	43.6	25.5	3.6	5.5	
موافق	29.585	0.00	0.945	3.82	12	27	12	2	2	تقوم شركتكم بإجراء دراسات الجدوى البيئية لمشاريعها
					21.8	49.1	21.8	3.6	3.6	
موافق	30.296	0.00	0.931	3.85	13	27	10	4	1	تعمل شركتكم على معرفة مدى تحقيق المؤسسة لعائدات في المجتمع
					23.6	49.1	18.2	7.3	1.8	
موافق	34.75	0.00	0.79522	3.72	114	278	135	43	28	نتيجة المحور الثاني

يتضح من خلال الجدول (2-17) فيما يخص قياس الأداء البيئي ما يلي :

جاءت الفقرة الحادي عشر في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.85 وانحراف معياري 0.931 بقيمة 30.296T بمستوى دلالة 0.00 وهذا يعني درجة موافق تعكس اتجاه الأفراد على عمل شركتهم معرفة مدى تحقيق المؤسسة لعائدات في المجتمع.

جاءت الفقرة العاشرة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بمتوسط حسابي 3.82 وانحراف معياري 0.945 بقيمة 29.585T بمستوى دلالة 0.00 بدرجة موافق وعدم اختلاف الأفراد كثيرا في إجاباتهم على الفقرة بحيث أكدوا على قيام شركتهم بإجراء دراسات الجدوى البيئية لمشاريعها .

نلاحظ هنا في الفقرتين الثانية والخامسة أن الأفراد كانت موافقة بنفس بنسبة متوسط حسابي 3.78 وانحراف معياري على التوالي 0.975، 1.08 وبقيمة 28.372T، 25.545، بنفس مستوى الدلالة 0.00 حيث يلتزم الأفراد في شركتهم بتضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإنفاق لحماية البيئة بنوعيتها ولإتباعها نظام للرقابة البيئية يوفر مؤشرات الأداء البيئي.

في حن أن الفقرة التاسعة جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 1.027 بقيمة 26.565T بمستوى دلالة 0.00 مما يعني موافقة الأفراد الأمر الذي يؤدي بالتزام شركتهم بتوفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية.

من جهة أخرى الفقرتين السادسة والثامنة في نفس المرتبة الخامسة بنفس متوسط حسابي 3.67 وانحراف معياري 1.037، 0.924 بقيمة مختلفة لـ 25.900T، 29.075 مما يدل على موافقة الأفراد فشركتهم بالإلزام بالمحاسبة عن أنشطة الرقابة التحكم في المواد الضارة بالبيئة وقياس ومتابعة مصادر التلوث البيئي .

رغم موافقة الأفراد المتوسطة على الفقرة الثالثة التي تأتي في الترتيب السادس بمتوسط حسابي 3.62 وانحراف معياري 1.027 وبقيمة 25.761T بمستوى دلالة 0.00 الأمر الذي يؤدي بالأفراد هذه الشركة التزامهم بتضمين السجلات والدفاتر المحاسبية لشركتهم للحسابات المتعلقة بالإنفاق على حماية البيئة.

جاءت الفقرة الرابعة في أواخر الترتيب رغم الموافقة البسيطة لأفراد الشركة بقيامهم بحساب ربحية المشاريع المتعلقة بالبيئة بمتوسط حسابي 3.56 وانحراف معياري 1.050 بقيمة 24.819T بمستوى دلالة معدوم أي يساوي 0.00.

يعكس إجابة الأفراد موافقتهم على الفقرة السابعة المتعلقة بالتزام شركتهم بالمحاسبة عن أنشطة الفشل الناتج عن سوء استخدام المواد الطبيعية حيث جاءت الفقرة بمتوسط حسابي 3.40 وانحراف معياري 1.116 بقيمة مختلفة لـ 22.271T بمستوى دلالة 0.00.

فيما يخص الفقرة الأولى فجاءت بأقل متوسط حسابي الذي يعادل 3.38 وانحراف معياري 1.080 وبقيمة T منخفضة 22.880 بمستوى دلالة 0.00 لموافقة ضئيلة للأفراد في عكس اتجاههم لتحديد شركتهم قيم جميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة لمسؤوليات اجتماعية و بيئية.

المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة

#### ✓ فرضية العلاقة

H0 = لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للمحاسبة الإدارية على قياس الأداء البيئي.

H1 = توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للمحاسبة الإدارية على قياس الأداء البيئي.

من أجل الإجابة على هذه الفرضية نقوم بحساب معامل الارتباط (Person) للدلالة على وجود علاقة

ومدى قوتها.

#### ✓ تحليل معامل الارتباط (Person)

الجدول رقم (2. 18): حساب معاملات الارتباط

الجزء	عنوان المحور	N	معامل الارتباط (Person)	قيمة SIG
الأول	المحاسبة الإدارية البيئية	55	**0.577	0.000
الثاني	قياس الأداء البيئي	55	**0.577	0.000
المجموع		55	**0.577	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أن العلاقات بين المحورين علاقة طردية وذات دلالة إحصائية عالية جدا

وتساوي 0.000، ويلاحظ أن المحورين (المحاسبة الإدارية البيئية وقياس الأداء البيئي) ارتباطهم قوي.

وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية  $SIG = 0.000$  أي أقل من (0.05) ونقبل الفرضية البديلة التي تنص

على وجود علاقة ذو دلالة إحصائية (0.05) للمحاسبة الإدارية على قياس الأداء البيئي.

### ✓ فرضية الأثر

نستخدم تحليل الانحدار الخطي للإجابة على هذه الفرضية، فإذا كانت الفرضية تركز على مجال (بعد) فيستخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط، وإذا كانت الفرضية تركز على متغير الذي يحتوي على مجموعة من الأبعاد مع متغير واحد مستقل نستخدم تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

### ✓ تحليل الانحدار الخطي البسيط:

#### - اختبار الفرضية :

$H_0$  = الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للمحاسبة الادارية البيئية على قياس الأداء البيئي.

$H_1$  = الفرضية البديلة: توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للمحاسبة الادارية البيئية على قياس الأداء البيئي.

من أجل الإجابة على هذه الفرضية نقوم بحساب الانحدار الخطي البسيط للدلالة على وجود علاقة ومدى قوته.

الجدول رقم (2 . 19): الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع

تقدير الخطأ	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد	معامل الارتباط	نموذج
0.57790	0.320	0.333	0.577	1

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط الخطي بين المحاسبة الإدارية البيئية وقياس الأداء البيئي هو (0.577) حيث تساهم المحاسبة الإدارية البيئية بنسبة (33.3%) في قياس الأداء البيئي والنسبة المتبقية المتمثلة ب(64%) التي تتدخل فيها عوامل أخرى لم تدخل في الدراسة.

الجدول رقم (20.2): يوضح تحليل تباين خط الانحدار

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة SEG
الانحدار	8.822	1	8.822	26.416	0.000
الخطأ	17.700	53	0.334		
المجموع	26.522	54			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نستخلص ما يلي :

أن هناك تأثير للمحاسبة الإدارية البيئية على قياس الأداء البيئي عند مستوى دلالة  $SIG=0.000$  أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية التي تعبر على أن المحاسبة الإدارية البيئية لا تساهم في قياس الأداء البيئي، ونقبل الفرضية البديلة التي تعبر على وجود علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي (0.05) للمحاسبة الإدارية على قياس الأداء البيئي .

الجدول رقم (21.2): يوضح قيم معاملات خط الانحدار

مستوى الدلالة SIG	T	معاملات غير محددة		نموذج	
		معاملات موحدة	الخطأ المعياري		B
0.000	4.669	0.577	0.377	1.759	ثابت
0.000	5.140		0.099	0.508	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ومن خلال الجدول أعلاه نستخلص أن قيمة  $sig=0.000$  عند مستوى معنوية أي أقل من 0.05 وعليه فأنا نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$ .  
وبالتالي نستنتج أن للمحاسبة الإدارية البيئية مساهمة كبيرة في قياس الأداء البيئي، وذلك من خلال وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل المحاسبة الإدارية البيئية والمتغير التابع قياس الأداء البيئي، أي أن المحاسبة الإدارية البيئية فعالة في المؤسسة من خلال قياسها للأداء البيئي.

## خلاصة الفصل

تم من خلال هذا الفصل وبعد تقسيمه إلى مبحثين التعرف على الشركة وإجراء الدراسة الميدانية في " الديوان الوطني للتطهير (ONA)" حيث قامت الباحثات بإعداد استمارة استبيان تتضمن قسمين، خصص القسم الأول للبيانات الشخصية والقسم الثاني لمحورين كل منها بفرضية من فرضيات الدراسة، وبعد ذلك تم توزيع الاستمارات على العاملين وإطارات هذه المؤسسة، وبعد استرجاع الاستمارات تم معالجتها بواسطة البرنامج الاحصائي SPSS، وعلى أساس مخرجاته تم تحليل البيانات، ومن ثم اختيار فرضيات الدراسة كل على حدا، كما حاولنا تقديم كل النتائج التي تم التوصل إليها والاجابة عن كل الفرضيات الموجودة .

# الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع و المتمثل في مساهمة المحاسبة الإدارية في قياس الأداء البيئي، والذي تطرقنا فيه إلى جانبين جانب نظري وآخر تطبيقي، فالأول يشمل الاطار العلمي للمحاسبة الإدارية ، وتناولنا فيه أهم المفاهيم الأساسية و كيفية مساهمتها في قياس الأداء البيئي للمؤسسات.

أما في الجانب التطبيقي فقمنا فيه بإسقاط الجانب النظري على إحدى المؤسسات الجزائرية المتمثلة في " الديوان الوطني للتطهير " وخلال هذا الجانب تطرقنا إلى المحاسبة الإدارية التي تتبعها المؤسسة لاعتمادها على عدة معايير في قياسها للأداء البيئي.

وسوف تتضمن الخاتمة أهم النتائج التي تم التوصل إليها و التي على أساسها سوف يتم إثبات أو صحة الفرضيات ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع وتساؤلاته الفرعية وعرض أهم التوصيات وآفاق الدراسة.

### ✓ نتائج اختبار الفرضيات:

#### ❖ الفرضية الأولى:

أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى تحقيق الفرضية الأولى بمساهمة المحاسبة الإدارية البيئية بشكل كبير وفعال في المؤسسة في تقييمها للأداء البيئي.

#### الفرضية الثانية:

أشارت الدراسة الميدانية إلى تحقيق الفرضية بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية للمحاسبة الادارية البيئية على تقييم الأداء البيئي.

#### الفرضية الثالثة :

أشارت الدراسة الميدانية إلى تحقيق الفرضية وتعنيوجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية للمحاسبة الادارية على تقييم الأداء البيئي.

### ✓ نتائج الدراسة:

انطلاقا من دراستنا النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع توصلنا إلى ما يلي :

#### ❖ نتائج الدراسة النظرية:

- المحاسبة الإدارية نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات وتحليلها وتجهيزها في صورة معلومات مفيدة تقدم للإدارة حول جميع أوجه النشاط لاستخدامها في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية التي تؤدي لتحقيق أهداف المنشأة (المؤسسة)؛

- المحاسبة الإدارية البيئية بأنها عملية تحديد وتجميع وتحليل وإعداد التقارير الداخلية واستخدام معلومات تدفق المواد والطاقة ومعلومات التكاليف البيئية وغيرها من المعلومات النقدية اللازمة لاتخاذ القرارات التقليدية والبيئية داخل المنظمة؛
- يحصل الأداء البيئي من النشاطات و العمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها؛
- المحاسبة الإدارية البيئية تساهم في قياس الأداء البيئي في المؤسسة.

#### ❖ نتائج الدراسة التطبيقية :

- عند قيام مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية تكشف نقاط قوتها ونقاط ضعفها، و بالتالي تعمل على تعزيز نقاط القوة و تقليص نقاط الضعف، وهذا ما يؤدي إلى تطبيقها لعدة مؤشرات لقياس أداءها البيئي؛
- تقوم مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بالوفاء بمسؤوليتها اتجاه البيئة المحيطة بها (مثل قيامها بالتعويض عن الأضرار التي تلحقها بالبيئة المحيطة بها)؛
- تعتبر معايير التصفية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير العامل الأساسي في تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في قياس الأداء البيئي ؛
- وجود ارتباط طردي قوي بين المحاسبة الإدارية البيئية وقياس الأداء البيئي، أي عندما تطبق المحاسبة الإدارية البيئية بشكل فعال في المؤسسة مما أدى إلى مساهمتها الكبيرة في قياس الأداء البيئي.

#### ✓ التوصيات :

- لابد من نشر الوعي البيئي وإدراك المخاطر البيئية، لدى أفراد المجتمع في إطار منظومة إعلامية فعالة؛
- استعمال التكنولوجيا المبتكرة ف المجال البيئي، كاعتماد تكنولوجيا الإنتاج النظيف وتكنولوجيا الحد من الانبعاثات؛
- وضع اطار وطني للمحاسبة الإدارية البيئية في الجزائر يستند إليه كل المحاسبين الإداريين؛
- نشر الوعي البيئي لدى العمال من خلال دورات تكوينية وندوات التوعية؛
- إجبارية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الجزائرية.

#### ✓ آفاق الدراسة:

وختاماً لموضوع دراساتنا، رأينا أن نقترح لعض المواضيع التي تعد مكملة لموضوع دراستنا هاته:

- واقع تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الجزائرية؛ .
- دور المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

# قائمة المراجع

## ❖ الكتب :

1. إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار عيدا للنشر و التوزيع، 2014.
2. أحلام بوعبدلي، سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤثراته، ادار الجنان للنشر والتوزيع، 2015.
3. أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع ، الأردن، 15 محرم 1431.
4. أسعد حسين عطوان ،. يوسف خليل مطر، مناهج البحث العلمي، دار الكتب العلمية، بيروت لبنان، 1971.
5. أسماء بجرمز، مقدمة في بحوث العمليات، دار سيبويه للطباعة والنشر والتوزيع، ط5، جدة\_ المملكة العربية السعودية، 2012.
6. أيتن محمود المرجو شي، تقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الدولية، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 2008.
7. حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار خالد اللحياني للنشر والتوزيع، ط1، الاردن 2017.
8. شوقي طارق سعيد ، محاسبة الشركات، دار غيداء لنشر والتوزيع، ALMANHAL، 3، 2019.
9. عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار النشر و التوزيع ، القاهرة ، ط01، 2017.
10. عبد الله عمر زين الكاف، تطبيق العمليات الإحصائية في البحوث العلمية، الرياض، 2014.
11. عدنان تايه ألنعمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، الأردن 2016.
12. محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007.
13. محمود أحمد أبو سمرة، محمد عبد الإله الطيطي، مناهج البحث العلمي من التبيين إلى التكوين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2020.
14. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المنهل للنشر الإلكتروني، مصر، 2010.
15. مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، ط01، 2014.
16. هيثم عبد الله ذيب، أصول التخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري العلمية، عمان، ط 01، 2017.
17. وليد بن محمد الشبان، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، دار العبيكان لنشر والتوزيع ، ط1، جامعة الملك سعود، 2014.
18. يحيي أحمد مصطفى قلى، أساليب المحاسبة الإدارية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2003.

## ❖ المذكرات :

1. أحلام بن فطيمة وآخرون ، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة حمى لخضر، الوادي، 2018/2019.
  2. أسامة سباع، أنور شمسة، أمال سويسي، دور المحاسبة الإدارية البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية تخصص محاسبة ، جامعة حمى لخضر ، 2017، 2018.
  3. أمينة بوعزيز، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة مؤسسة بترو جالن ، باتنة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2018/2019 .
  4. سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة(دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية)مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010.
  5. سعيدة أوشن ، ليندة بيبي ، دور الاتصال الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإنسانية تخصص اتصال علاقات عامة جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2017\_2018 .
  6. محمد نجيب دبابش ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج(دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2010/2011.
- ❖ الرسائل والأطروحات :
1. بكوش لطيفة ،مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة :مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، تخصص محاسبة ونظم معلومات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2016/2017.
  2. سالم توفيق مكى، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية(دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة) ، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2009.
  3. عبد الصمد نجوى، المحاسبة عن الأداء البيئي،(رسالة دكتوراه)،جامعة باتنة1، سنة2014/2015.

4. عريوة محماد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية،(رسالة ماجستير)، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة 2011.
5. علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية،(رسالة ماجستير)، جامعة محمد بوضياف- المسيلة-، سنة 2016 .
6. علي ماهر ، ثروت سكيك ، تقييم الأداء البيئي في مدينة غزة من وجهة نظر سكان المدينة، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية \_غزة\_، سنة 2016.
7. فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية(دراسة تطبيقية بنك فلسطين)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير والتمويل الجامعة الإسلامية، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، غزة، 2009.
8. كامل يوسف بركة ، دور أساليب الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة) رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية \_غزة\_، 2012.
9. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات (دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة)، دراسة مقدمة للحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، كلية الاقتصاد والإدارة ، قسم المحاسبة، المملكة العربية السعودية، 2002.
10. نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب \_ بسكرة)رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر \_ بسكرة، 2014/2015.
11. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية (دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، فرع محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2017/2018.

#### ❖ المجالات والمقالات:

1. أبوبكر بوسالم، هدى شهيد ، دور أسلوب كايزن(النموذج الياباني ) في تحسين أداء المؤسسة ، دراسة حالة اتصالات الجزائر للهاتف النقال اوريدوا، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية العدد 08 ، المركز الجامعي ميله وجامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، 2017 .

2. 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.
3. أمينة تونسي ، إبراهيم بورنان ، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة ،مجلة دراسات وأبحاث ،جامعة عمار ثليجي الأغواط ،العدد 27 ،2017 .
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد24، المؤرخة في 28 محرم عام 1422هـ الموافق ل22 أبريل 2001.
5. حسين طارق شعبان ، ابتسام محمود القصير ،المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية،مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال ،المجلد 5،عدد خاص ،2017.
6. الداوي الشيخ ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء ،مجلة الباحث العدد:07 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ' ورقلة ، الجزائر ،2009-2010 ، ص 217.
7. 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 ، العدد 25.
8. طه عليوي ناصر ، هيثم الخفاف ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار ،مجلة الإدارة والاقتصاد عدد ،جامعة الموصل العراق ،2012.
9. عبد الرزاق قاسم الشحادة ،(القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة)،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية\_العدد الأول\_مجلد،26\_2010. إبراهيم مزبود، خديجة بلحياتي،(واقع أهمية القياس و الإفصاح عن الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية)،مجلة دراسات \_العدد الاقتصادي\_ مجلد.5،العدد.2\_جوان 2019.
10. فضيل فارس،حمزة ضويفي،المحاسبة البيئية كآلية لدعم و تحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة،مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات. نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3،المركز الجامعي تيسمسيلت ،الجزائر ،يومي 22\_23نوفمبر 2011

#### ❖ الملتيقيات والمؤتمرات :

1. جبار بوكثير،بسمة مناخ،الملتقى وطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،مداخلة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية الافصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الصناعية،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الشهيد حمدة لخضر ،الوادي،يومي 6\_7ديسمبر 2017.

2. زياد هاشم يحيى، قاسم محسن الحبيطي 2005، تأثير التطورات التكنولوجية والبيئية على المحاسبة الإدارية، ملتقى الأردن الثاني، جامعة الأردن .
3. سام الفقهاء ، إدارة معلومات العملاء وأثرها في الأداء المؤسسي والميزة التنافسية ، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية )، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس، فلسطين، 2011 .
4. سليمان حسين البشتاوي، غسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآني (JIT) في المؤسسات الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الرابع للريادة والإبداع ، استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، أيام 15-16 مارس 2005.
5. شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، العدد 01، المجلد 04، 2019.
6. صافية بن عامر، التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة، مداخلة مقدمة للمشاركة في الملتقى العلمي الدولي حول مساهمة التجارة الالكترونية في تخفيض التكاليف في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
7. عبد الرحمان العايب ، الشريف بقة، المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة و العدالة الاجتماعية، قراءة ف دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 20\_21 نوفمبر 2012
8. مجيد نبو، محمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد القرارات التسعير في المؤسسة الخدمية (دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين CAAT-وكالة أدرار-)، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 5، 2019.
9. مراد سليم عطياي، عبد الناصر إبراهيم نور، أثر المقارنات المرجعية (Benchmarking)، في التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات، (دراسة ميدانية على شركات صناعة الاذوية في الأردن) المجلد الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، العدد 2، المجلد 10.

### 10. المؤتمرات :

11. نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الأفق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة ، 2011.

❖ مراجع بالأجنبية :

1. Robert Kaplan ,Management Accounting 1984-1994 ,development of new practice and theory Management Accounting Research, Vol5
2. Christopher and Babington, (2002) The French Blain Social \_pragmatic module for the environment
3. The organization for economic co-operation and development (2010)
4. Perspectives of environmental accounting in Romania ,Diaconeasa Aurelia-Aurora Procedia - Social and Behavioral Sciences 62 ( 2012 ) 610 – 614.

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

جامعة الشهيد حمزة لخضر - الوادي -

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استبيان

سيدي الكرم تحية طيبة وبعد؛

نتوجه اليكم بفائق الاحترام والتقدير راجين منكم حسن تعاونكم معنا،

يقوم الباحثين باجراء دراسة علمية ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة.

بعنوان: مساهمة المحاسبة الإدارية في قياس الأداء البيئي

نرجو للإجابة على عبارات الاستبيان بوضع علامة (X) امام الخانة المناسبة

وترجوا من سياتكم ان يكون ذلك بعناية مؤكدين ان اجابتم لن تستخدم الا لاغراض البحث العلمي، وان دقتها ستؤثر على دقته ونتائجه.

الطلبة تحت إشراف

الدكتورة: بكوش لطيفة

✓ موساوي حنان

✓ موساوي مريم

✓ عوني مروة

- ملاحظة يقصد بـ"المحاسبة الادارية البيئية" مجموع الاساليب ونظام المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات خلال تقييم الاستثمارات اعداد الموازنات الراسمالية والادارة الاستراتيجية التي تراعي البئية في اعداد تقارير

الجزء الاول: المعلومات الشخصية

التحصيل العلمي	تقني سامي	ليسانس	ماستر	اخرى: حددها

الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات الى 10	من 10 سنوات الى 15	أكثر من 15 سنة

الوظيفة	مدير	محاسب	مسؤول مصلحة	اداري	اخرى: حددها

التخصص	محاسبة	مالية	ادارة اعمال	اخرى: حددها

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة

المحور الأول: مدى تبني اساليب ومظاهر المحاسبة الادارية البيئية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تقوم شركتكم بتتبع وحصر تكاليف الانشطة البيئية بشكل جيد					
تقوم شركتكم باعداد تقارير داخلية تحسب نسب التلوث الذي تحدته					
تقوم شركتكم باعداد تقارير داخلية تحصر فيها آثار عملياتها الانتاجية على البيئة					
في شركتكم يتم تحديد المواد والانشطة ذات الاثار السلبية على البيئة					
في شركتكم عند صنع القرار تاخذ في الاعتبار الاعتبارات البيئية					
تراعي شركتكم تفضيلات المستهلكين عند انتاج المنتج وتسويقه					
في شركتكم تراعى تكاليف ازالة واعادة تدوير النفايات ومعالجة المواقع الملوثة وحماية البيئة واستصلاح الاراضي					
تلتزم شركتكم بجمع المعلومات عن آثارها البيئية الايجابية					

## المحور الثاني : قياس الاداء البيئي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
					تحديد شركتكم قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية
					تلتزم شركتكم بتضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإنفاق لحماية البيئة بنوعيتها
					تلتزم شركتكم بتضمين السجلات والدفاتر المحاسبية لشركتكم للحسابات المتعلقة بالإنفاق على حماية البيئة
					تقوم شركتكم بحساب برمجية المشاريع المتعلقة بالبيئة.
					لدشركتكم نظام للرقابة البيئية يوفر مؤشرات الاداء البيئي
					تلتزم شركتكم بالمحاسبة عن أنشطة الرقابة التحكم في المواد الضارة بالبيئة
					تلتزم شركتكم بالمحاسبة عن أنشطة الفشل الناتج عن سوء استخدام المواد الطبيعية
					تلتزم شركتكم بقياس ومتابعة مصادر التلوث البيئي
					تلتزم شركتكم بتوفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية
					تقوم شركتكم بإجراء دراسات الجدوى البيئية لمشاريعها
					تعمل شركتكم على معرفة مدى تحقيق المؤسسة لعائدات في المجتمع

الملحق رقم 02: مخرجات spss المتعلقة بالمتوسطات والانحراف المعياري

الاجابية البيئة آثارها عن المعلومات بجمع شركتكم تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	1.8	1.8	1.8
موافق غير	5	9.1	9.1	10.9
محايد	10	18.2	18.2	29.1
موافق	29	52.7	52.7	81.8
بشدة موافق	10	18.2	18.2	100.0
Total	55	100.0	100.0	

وبينية اجتماعية بمسؤوليات المؤسسة التزام عن المتولدة التكاليف عناصر لجميع قيم شركتكم تحديد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	4	7.3	7.3	7.3
موافق غير	7	12.7	12.7	20.0
محايد	14	25.5	25.5	45.5
موافق	24	43.6	43.6	89.1
بشدة موافق	6	10.9	10.9	100.0
Total	55	100.0	100.0	

بنوعها البيئة لحماية الإنفاق موازنة التخطيطية الموازنات بتضمين شركتكم تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	2	3.6	3.6	3.6
موافق غير	4	7.3	7.3	10.9
محايد	9	16.4	16.4	27.3
موافق	29	52.7	52.7	80.0
بشدة موافق	11	20.0	20.0	100.0
Total	55	100.0	100.0	

البيئة حماية على بالإتفاق المتعلقة للحسابات لشركتكم المحاسبية والدفاتر السجلات بتضمين شركتكم تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	3	5.5	5.5	5.5
موافق غير	4	7.3	7.3	12.7
محايد	13	23.6	23.6	36.4
موافق	26	47.3	47.3	83.6
بشدة موافق	9	16.4	16.4	100.0
Total	55	100.0	100.0	

بالبيئة المتعلقة المشاريع ربحية بحساب شركتكم تقوم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	3	5.5	5.5	5.5
موافق غير	5	9.1	9.1	14.5
محايد	14	25.5	25.5	40.0
موافق	24	43.6	43.6	83.6
بشدة موافق	9	16.4	16.4	100.0
Total	55	100.0	100.0	

البيئي الاداء مؤشرات يوفر البيئية للرقابة نظام شركتكم لدى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	2	3.6	3.6	3.6
موافق غير	7	12.7	12.7	16.4
محايد	6	10.9	10.9	27.3
موافق	26	47.3	47.3	74.5
بشدة موافق	14	25.5	25.5	100.0
Total	55	100.0	100.0	

بالبيئة الضارة المواد في الرقابة التحكم أنشطة عن المحاسبة شركتكم تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	3	5.5	5.5	5.5
موافق غير	3	5.5	5.5	10.9
محايد	14	25.5	25.5	36.4
موافق	24	43.6	43.6	80.0
بشدة موافق	11	20.0	20.0	100.0
Total	55	100.0	100.0	

الطبيعية المواد استخدام سوء عن النتائج الفشل أنشطة عن المحاسبة شركتكم تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	4	7.3	7.3	7.3
موافق غير	8	14.5	14.5	21.8
محايد	12	21.8	21.8	43.6
موافق	24	43.6	43.6	87.3
بشدة موافق	7	12.7	12.7	100.0
Total	55	100.0	100.0	

البيئي التلوث مصادر ومتابعة بقياس شركتكم تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	1.8	1.8	1.8
موافق غير	4	7.3	7.3	9.1
محايد	17	30.9	30.9	40.0
موافق	23	41.8	41.8	81.8
بشدة موافق	10	18.2	18.2	100.0
Total	55	100.0	100.0	

بينية لبيانات البيني المحاسبي القياس بتوفير شركتكم تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	3	5.5	5.5	5.5
موافق غير	2	3.6	3.6	9.1
محايد	14	25.5	25.5	34.5
موافق	24	43.6	43.6	78.2
بشدة موافق	12	21.8	21.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

لمشاريعها البينية الجدوى دراسات بإجراء شركتكم تقوم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	2	3.6	3.6	3.6
موافق غير	2	3.6	3.6	7.3
محايد	12	21.8	21.8	29.1
موافق	27	49.1	49.1	78.2
بشدة موافق	12	21.8	21.8	100.0
Total	55	100.0	100.0	

المجتمع في لعائدات المؤسسة تحقيق مدى معرفة على شركتكم تعمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة موافق غير	1	1.8	1.8	1.8
موافق غير	4	7.3	7.3	9.1
محايد	10	18.2	18.2	27.3
موافق	27	49.1	49.1	76.4
بشدة موافق	13	23.6	23.6	100.0
Total	55	100.0	100.0	

### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	55	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	55	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	19

### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	55	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	55	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.818	8

### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	55	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	55	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.844	11

### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		A	B
N		55	55
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	3.6526	3.7263
	Std. Deviation	.70082	.79522
	Absolute	.101	.142
Most Extreme Differences	Positive	.074	.105
	Negative	-.101-	-.142-
Kolmogorov-Smirnov Z		.747	1.056
Asymp. Sig. (2-tailed)		.632	.215

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تكاليف وحصر يتتبع شركتكم تقوم جيد بشكل البيئة الانشطة	55	3.75	.966	.130
تحسب داخلية تقارير باعداد شركتكم تقوم تحدته الذي التلوث نسب	55	3.60	1.082	.146
تحصر داخلية تقارير باعداد شركتكم تقوم البيئية على الانتاجية عمليتها اثار فيها	55	3.45	1.168	.157
والانشطة المواد تحديد يتم شركتكم في البيئية على السلبية الاثار ذات	55	3.82	.863	.116
في تاخذ القرار صنع عند شركتكم في البيئية الاعتبارات الاعتبار	55	3.84	1.135	.153
عند المستهلكين تفضيلات شركتكم تراعي وتسويقه المنتج انتاج	55	3.47	1.120	.151

واعادة ازالة تكاليف تراعى شركتكم في				
الملوثة المواقع ومعالجة النفايات تدوير	55	3.58	1.100	.148
الاراضي واستصلاح البيئة وحماية				
عن المعلومات بجمع شركتكم تلتزم	55	3.76	.922	.124
الاجيابة البيئة آثارها				
عناصر لجميع قيم شركتكم تحديد				
المؤسسة التزام عن المتولدة التكاليف	55	3.38	1.080	.146
وبيئية اجتماعية بمسؤوليات				
الموازنات بتضمين شركتكم تلتزم				
البيئة لحماية الإنفاق موازنة التخطيطية	55	3.78	.975	.132
بنوعها				
والدفاتر السجلات بتضمين شركتكم تلتزم				
المتعلقة للحسابات لشركتكم المحاسبية	55	3.62	1.027	.139
البيئة حماية على بالإنفاق				
المشاريع ربحية بحساب شركتكم تقوم	55	3.56	1.050	.142
بالبيئة المتعلقة				
يوفر البيئية للرقابة نظام شركتكم لدى	55	3.78	1.083	.146
البيئي الاداء مؤشرات				
انشطة عن بالمحاسبة شركتكم تلتزم	55	3.67	1.037	.140
بالبيئة الضارة المواد في الرقابة التحكم				
انشطة عن بالمحاسبة شركتكم تلتزم				
المواد استخدام سوء عن الناتج الفشل	55	3.40	1.116	.150
الطبيعية				
مصادر ومتابعة بقياس شركتكم تلتزم	55	3.67	.924	.125
البيئي التلوث				
المحاسبي القياس بتوفير شركتكم تلتزم	55	3.73	1.027	.138
بيئية لبيانات البيئي				
الجدوى دراسات بإجراء شركتكم تقوم	55	3.82	.945	.127
لمشاريعها البيئية				
تحقيق مدى معرفة على شركتكم تعمل	55	3.85	.931	.126
المجتمع في لعائدات المؤسسة				

One-Sample Test

	Test Value = 0.05					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تكاليف وحصر بتتبع شركتكم تقوم جيد بشكل البنية الانشطة	28.358	54	.000	3.695	3.43	3.96
تحسب داخلية تقارير باعداد شركتكم تقوم تحدئه الذي التلوث نسب	24.336	54	.000	3.550	3.26	3.84
تحصر داخلية تقارير باعداد شركتكم تقوم البيئية على الانتاجية عملياتها اثار فيها ذات والانشطة المواد تحديد يتم شركتكم في	21.622	54	.000	3.405	3.09	3.72
البيئية على السلبية الاثار في تاخذ القرار صنع عند شركتكم في البيئية الاعتبارات الاعترار	32.396	54	.000	3.768	3.53	4.00
عند المستهلكين تفضيلات شركتكم تراعي وتسويقه المنتج انتاج واعداء ازالة تكاليف تراعي شركتكم في	24.747	54	.000	3.786	3.48	4.09
الملوثة المواقع ومعالجة النفايات تدوير الاراضى واستصلاح البيئة وحماية اثارها عن المعلومات جمع شركتكم تلتزم	22.669	54	.000	3.423	3.12	3.73
الاجبابية البيئة التكاليف عناصر لجميع قيم شركتكم تحديد بمسؤوليات المؤسسة التزام عن المتولدة	23.804	54	.000	3.532	3.23	3.83
وبيئية اجتماعية الموازنات بتضمين شركتكم تلتزم البيئية لحماية الإنفاق موازنة التخطيطية	29.864	54	.000	3.714	3.46	3.96
بنوعها والدفاتر السجلات بتضمين شركتكم تلتزم المتعلقة للحسابات لشركتكم المحاسبية	22.880	54	.000	3.332	3.04	3.62
البيئية حماية على بالإنفاق المشاريع ربحية بحساب شركتكم تقوم بالبيئية المتعلقة	28.372	54	.000	3.732	3.47	4.00
يوفّر البيئية للرقابة نظام شركتكم لدى البيئي الاداء مؤشرات	25.761	54	.000	3.568	3.29	3.85
انشطة عن بالمحاسبة شركتكم تلتزم بالبيئية الضارة المواد في الرقابة التحكم	24.819	54	.000	3.514	3.23	3.80
الفشل انشطة عن بالمحاسبة شركتكم تلتزم الطبيعية المواد استخدام سوء عن الناتج	25.546	54	.000	3.732	3.44	4.02
	25.900	54	.000	3.623	3.34	3.90
	22.271	54	.000	3.350	3.05	3.65

مصادر ومتابعة بقياس شركتكم تلتزم البيئي التلوث	29.075	54	.000	3.623	3.37	3.87
المحاسبي القياس بتوفير شركتكم تلتزم بيئية لبيانات البيئي	26.565	54	.000	3.677	3.40	3.95
الجدوى دراسات بإجراء شركتكم تقوم لمشاريعها البيئية	29.585	54	.000	3.768	3.51	4.02
تحقيق مدى معرفة على شركتكم تعمل المجتمع في لعائدات المؤسسة	30.296	54	.000	3.805	3.55	4.06

الملحق رقم 03: مخرجات spss المتعلقة بمعامل الارتباط t

**Correlations**

		A	B
A	Pearson Correlation	1	.577**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	55	55
B	Pearson Correlation	.577**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	55	55

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.577 <sup>a</sup>	.333	.320	.57790

a. Predictors: (Constant), B

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	8.822	1	8.822	26.416	.000 <sup>b</sup>
	Residual	17.700	53	.334		
	Total	26.522	54			

a. Dependent Variable: A

b. Predictors: (Constant), B

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	1.759	.377		4.669	.000
	B	.508	.099	.577	5.140	.000

a. Dependent Variable: A

