

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية

(دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية برج بوعريريج)

تحت إشراف الأستاذة:

✓ د. أمينة بن خزناجي

إعداد الطالبتين:

✓ لعمش ريان

✓ حناشي شيما

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	الإسم واللقب:
رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	إيمان فارس
مشرفا	أستاذ محاضر (أ)	أمينة بن خزناجي
مناقشا	أستاذ	عز الدين زبيري

الإهداء

أحمد الله وأشكره حمدا كثيرا طيبا ومباركا فيه على نعمه وعونه لإتمام هذا العمل
إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له أماله، إلى كل من دفعني قدما نحو الأمام لنيل
المبتغى، إلى مدرستي الأولى في الحياة
"أبي الحبيب أطل الله في عمرك"
إلى من أضاءت لي طريقي إلى من غمرتني بحنانها وحبها، إلى التي صبرت على كل شيء،
التي رعتني حق رعاية وكانت سندي في الشدائد
"أمي نبع الحنان أطل الله في عمرها"
إلى روح جدي وجدتي رحمهما الله
إليهما أهدي هذا العمل كي أدخل على قلبهما شيء من السعادة، إلى سندي وحزام ظهري
أخواتي "رانية، نكري، هديل، أميرة" إلى براعم العائلة "جود، رسيم"
إلى صديقاتي " شيماء، أميرة، أمينة، شيماء" حفظهما الله
كما أهدي ثمرة جهدي لأستاذة الكريمة التي لم تبخل علي بنصائحها "الدكتورة بن خزناجي
أمينة"
إلى كل من ساعدني ولو بحرف في حياتي الدراسية
إلى كل من نسيه القلم وحفظه القلب

ريان

الإهداء

" كانت آخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين "

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات
إلى ملاكي الطاهر وقوتي بعد الله، داعمتي الأولى والأبدية، الذي لولا تضحياتك ودعمك لما
وصلت لما عليه أنا الآن، ممتنة لله لأنه اصطفاك لي بين البشر أما يا خيرا سند وعض
" أمي الحبيبة رعاك الله "

إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من شاب لتربيتنا، وفخري في هذه الحياة، إلى من علمني
العطاء دون انتظار، ومنحني القوة والعزيمة، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.

" أبي الغالي حفظك الله من كل شر "

إلى الكتف الذي لا يميل والظل التي أحتمي به، إلى الأعمدة الثابتة في الحياة إخوتي " خولة،
كوثر، هاجر، مريم "

إلى سندي في هذه الحياة صغير بيتنا " أخي حبيبي محمد "
إلى صديقات ورفيقات دربي " لعمش ريان، بلعزوق شيماء " متمنية لهم التوفيق.
إلى رمز الوفاء ورفيق دربي وعمري " زوجي "
إلى كل العائلة الكريمة خاصة " جدي (رحمه الله)، جدتي، خالاتي "
إلى من مدة لنا يد العون والمساعدة ولم تبخل علينا " الدكتورة بن خزناجي أمينة "
وإلى كل الأشخاص الذين أحمل لهم المحبة والتقدير
إلى كل من نسيه القلم وحفظه القلب

شيماء

شكر وعرfan

"رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" سورة النمل
الآية 19.

الحمد لله و الشكر له كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه، عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته على أن منّ علينا بإنجاز هذه المذكرة، والصلاة والسلام على أفضل الخلق نبينا محمد وعلى اله وصحبه وسلم تسليما كثيرا.

نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من مدنا يد المساعدة لانجاز هذا العمل و نخص بالذكر الأستاذة المشرفة " بن خزناسي أمينة " على كل ما قدمته لنا من نصائح وتوجيهات فجزاها الله خيرا، كما لا يفوتنا أن نخص بالشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة برج بوعريج.

كما لا يفوتني أن اشكر كلا من الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة، وجميع الأساتذة الذين ساهموا في تحكيم استمارة الاستبيان، بالإضافة مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الذين قدموا لنا يد العون طيلة فترة الدراسة الميدانية، كما نشكر كل من قدم لنا النصيحة وأعاننا ولو بكلمة من قريب أو بعيد؛

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تمت الاستعانة على أداة الاستبيان مكونا من ثلاث محاور، تم توزيعها على المحاسبين العاملين لدى المؤسسات الاقتصادية لولاية برج بوعرييج، ومعالجتها ببرنامج SPSS 21.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود وعي لدى محاسبي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية، كما توجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة البيئية لهذه المؤسسات، وتسعى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على تحسين أدائها البيئي من خلال تطبيق نظام الإدارة البيئية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، الأداء البيئي، التكاليف البيئية، المؤسسات الاقتصادية، برج بوعرييج.

Abstract:

This study aimed to understand the extent to which environmental accounting contributes to improving environmental performance in economic institutions. To achieve this, a descriptive-analytical approach was adopted, and a questionnaire consisting of three sections was utilized. The questionnaire was distributed to accountants working in economic institutions of Bordj Bou Arreridj city and processed using SPSS 21 program.

The study reached several conclusions, the most important of which is the awareness among the accountants of the economic institutions under study regarding the importance of applying environmental accounting. Additionally, there are obstacles that hinder the application of environmental accounting in these institutions. The economic institutions under study are striving to improve their environmental performance through the application of an environmental management system.

Keywords: Environmental accounting, Environmental performance, Environmental costs, Economic institutions Bordj Bou Arreridj.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرقان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
05 إلى 25	الفصل الأول: التأسيس النظري للمحاسبة البيئية والأداء البيئي
06 إلى 13	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية
13 إلى 18	المبحث الثاني: التأسيس النظري للأداء البيئي
18 إلى 24	المبحث الثالث: التأسيس النظري للدراسات السابقة
27 إلى 48	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
28 على 32	المبحث الأول: التكاليف البيئية
32 إلى 35	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
35 إلى 47	المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها وتفسيرها
49 إلى 52	الخاتمة
53 إلى 57	قائمة المراجع
58 إلى 71	الملاحق
72 إلى 74	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	19 إلى 20
02	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	21
03	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة باللغة الأجنبية	23 إلى 24
04	إحصائيات الاستبيان	32
05	درجات مقياس ليكارت	34
06	مستويات الإجابة لمقياس ليكارت الخماسي	34
07	ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبانة	35
08	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	36
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	36 إلى 37
10	توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع نشاط المؤسسة	37
11	توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع القطاع	38
12	توزيع أفراد العينة حسب متغير حجم المؤسسة	39
13	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول المحاسبة البيئية	39 إلى 40
14	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول الأداء البيئي	40 إلى 41
15	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية	41 إلى 42

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	36
02	أعمدة بيانية توضح توزيع عينة حسب الخبرة المهنية	37
03	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير نوع نشاط المؤسسة	38
04	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير نوع القطاع	38
05	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير حجم المؤسسة	39

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الأساتذة المحكمين على الاستبيان	59
02	استمارة الاستبيان	60 إلى 63
03	اتفاقية تربص	64
05	مخرجات برنامج SPSS.	65 إلى 71

مَقْدِمَةٌ

تمهيد:

تعد مشكلة التلوث البيئي مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية التي تواجه العالم في الوقت الحاضر، نظرا لأثرها الصحي على المجتمع والطبيعة وعلى أداء العاملين، كما أصبح موضوع البيئة أحد الاتجاهات المهمة والحديثة والتي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول.

في بداية القرن العشرين ومع تطور حجم المشروعات والمؤسسات الصناعية والمصانع التي لها أثر كبير في ظهور مشكلة التلوث البيئي، ومحاولة الشركات الصناعية التخلص من نفاياتها الضارة بالبيئة والإنسان عن طريق إطلاقها في الهواء أو إلقائها أو دفنها في الأرض، مما كان له التأثير السلبي على الحياة البيئية، لهذا تم وضع التشريعات القانونية التي تلزم الشركات باستخدام وسائل وأساليب لضمان حماية البيئة، وهذا ما تولد عنه ظهور التكاليف البيئية.

أضفت التكاليف البيئية بعدا جديدا ومتطورا كمهنة المحاسبة لذلك أصبح تبني المحاسبة أمرا ضروريا لما لها من أهمية في تحديد وقياس التكاليف البيئية، وبسبب ممارسة النشاط الاقتصادي لمعظم المؤسسات استوجب عليها الالتزام بالمسؤولية البيئية لما تسببه من أضرار، أصبحت هذه الأخيرة تعمل وتخضع لعدد متزايد ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة، والتي تستهدف إلى تحسين الأداء البيئي وإيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

- إلى أي مدى يمكن للمحاسبة البيئية أن تحسن من الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية؟
من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى وعي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية؟
- هل توجد معوقات تمنع المؤسسات محل الدراسة من تطبيق المحاسبة البيئية؟
- على أي أساس تقيم المؤسسات الاقتصادية أدائها البيئي؟
- هل هناك إدراك لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة

الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

- توجد مساهمة للمحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية.

الفرضيات الفرعية:

- يوجد وعي لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.

- توجد معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- توجد مؤشرات بيئية على أساسها تقيم المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أدائها البيئي.
- يوجد هناك إدراك لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي.

✚ أهمية الدراسة:

- تتمثل أهمية الدراسة في الربط بين المحاسبة والبيئة، وذلك من خلال المحاسبة البيئية التي تعتبر أحد أهم الآليات للحفاظ على البيئة، كما أن قياس وتحليل التكاليف البيئية يساعد المؤسسات على تبني مشاريع أقل ضررا بالبيئة، وتوجيه النظر إلى ضرورة تطبيق نظام المحاسبة البيئية باعتبارها أداة من أدوات تقييم وتحسين الأداء البيئي من خلال لفت انتباه المؤسسات الاقتصادية.

✚ أهداف الدراسة:

- التعرف على المحاسبة البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من التلوث البيئي الناتج عن الاستغلال البيئي للموارد الطبيعية من قبل المؤسسات الاقتصادية؛
- التعرف على التكاليف البيئية وأنواعها ؛

- محاولة إبراز أهمية المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية ودورها في تحسين الأداء البيئي.
- ✚ منهج الدراسة: في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، حيث تم الاعتماد على المسح المكتبي لتغطية الجانب النظري من خلال المراجع والدراسات السابقة من كتب ومقالات وأطروحات الدكتوراه وغيرها من المداخلات لملتقيات وطنية كانت أو دولية؛ أما لمعالجة الفصل التطبيقي فمن خلال الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تم الاعتماد على الأداة البحثية توزيع الاستبيان، ومعالجته من خلال البرنامج الإحصائي SPSS.

✚ حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تعالج هذه الدراسة موضوع من مواضيع العلوم الاجتماعية والمتمثل في البيئة ومشاكل التلوث، إلا أنها ركزت عليه من الجوانب المالية والمحاسبية لمختلف المشاكل البيئية والآثار الاقتصادية الناجمة عنها، وذلك بهدف التعرف على قدرة المؤسسات الاقتصادية في الإفصاح عن معلوماتها المالية البيئية من أجل تحسين أدائها البيئي.
- الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيها، وذلك من خلال الفصل الثاني لسنة الجامعية لسنة 2024.
- الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في حدود ولاية برج بوعريريج.

- الحدود البشرية: اعتمدنا على آراء محاسبيين عاملين لدى بعض المؤسسات الاقتصادية.
- ✚ أسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:
- ✚ أسباب ذاتية:
- طبيعة التخصص.
- الرغبة في دراسة الموضوع.
- ✚ أسباب موضوعية:
- معرفة مدى وعي المؤسسات الاقتصادية بأهمية المحاسبة البيئية؛
- حداثة الموضوع وقلة الدراسات السابقة؛
- التعرف على المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✚ صعوبات الدراسة:
- صعوبة الاستقبال من طرف بعض المؤسسات للقيام بالدراسة الميدانية.
- غياب ثقافة الاستبيان لدى بعض المحاسبيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية وكذا جهلهم بموضوع المحاسبة البيئية.
- ✚ هيكل الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن التأصيل النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية، أما المبحث الثاني فخصص للأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية، المبحث الثالث كانت فيه الأدبيات التطبيقية أي الدراسات السابقة العربية والأجنبية، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تم تقديم فيه ماهية التكاليف البيئية، أما المبحث الثاني الإطار المنهجي للدراسة، والمبحث الثالث نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها وتفسيرها، كما تم في نهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

التأصيل النظري للمحاسبة

البيئية والأداء البيئي

تمهيد:

المؤسسات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق أرباح دون النظر إلى ما تخلفه من أضرار على البيئة والمجتمع ومن هذا أصبح على المؤسسات وضع الجانب البيئي بعين الاعتبار، ومن خلال إدخال المحاسبة البيئية ضمن وظيفة المحاسبة المالية، لأن هناك تكاليف تتفق من أجل الحد وإزالة المخلفات المسببة للتلوث وإخلال التوازن البيئي، حيث تسعى هذه المحاسبة إلى تحديد وقياس الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية وتزويد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية عن الإفصاح عن كافة التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة، حيث تقدم بيانات تتعلق بالأداء البيئي إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية.

من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث نعالج فيها:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية؛

المبحث الثاني: التأسيس النظري للأداء البيئي؛

المبحث الثالث: التأسيس النظري للدراسات السابقة؛

المبحث الأول: التأصيل النظري للمحاسبة البيئية

تعد المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطوير المحاسبي التي نشأت نتيجة الاهتمام المتزايد بالقضايا ومحاولة المحافظة عليها وحمايتها من أضرار التلوث البيئي، ومن هذا المنطق توجب على المؤسسات الاقتصادية تحمل مسؤولياتها البيئية وتطبيق المحاسبة البيئية من أجل حماية الموارد البيئية، ويتطلب تطبيق المحاسبة البيئية إلى وجود عدة معلومات لها علاقة بالبيئة ولكي يتم تطبيقها وجب على المؤسسة أن تتبع عدة مراحل، كما أن لها العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيقها في بعض المؤسسات الاقتصادية

سنتطرق في هذا المبحث إلى كل المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة البيئية ودوافع الاهتمام بها، وإلى مزاياها وأهدافها، وكذا إلى مستويات تطبيق المحاسبة البيئية ومراحل تطبيقها، إضافة إلى التحديات التي تواجهها والمعوقات التي تحول دون تطبيقها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة البيئية ودوافع الاهتمام بها

تناولنا في هذا المطلب إلى مفهوم المحاسبة البيئية وكذا دوافع الاهتمام بها.

أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية

اختلفت وتعددت التعاريف التي تناولت محاسبة البيئية نذكر منها:
عرفت المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس التكاليف والأنشطة البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها⁽¹⁾.

تعرف المحاسبة البيئية على أنها نظام تهدف إلى توفير معلومات عن المؤسسة تساعد في الرقابة عليها، وضمان وفاءها بمسؤوليتها نحو البيئة بكفاءة، وتعرف على أنها ترجمة الخطط والمشروعات والبرامج المتصلة بالبيئة إلى بيانات رقمية توضح كمية الإنجاز ومدى توافق مع الأهداف الموضوعية لمواجهة مشكلات البيئة⁽²⁾.

كما عرفت المحاسبة البيئية على أنها " النظام المحاسبي الممتد للنظام المحاسبي التقليدي والمبنى على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها وحدة الاقتصادية⁽³⁾ ".

⁽¹⁾ خالد الخطيب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناتج عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 05، 2008، ص 153

⁽²⁾ سارة حليمي، لطيفة بهلول، المحاسبة البيئية كمدخل لتطبيق المسؤولية الجماعية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 02، 2017، ص 167-168.

⁽³⁾ يحي جمال اللولو، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016، ص 30.

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنه فرع من فروع المحاسبة المالية، تقوم بتحديد وقياس التكاليف البيئية التي تخلفها أي شركة نتيجة لأنشطتها والإبلاغ عنها بالقوائم المالية من أجل حماية البيئة.

🚩 شهدت المحاسبة البيئية تطورا في أواخر القرن العشرين، حيث قسمت مراحل تطور المحاسبة البيئية إلى أربعة مراحل وهي كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة السبعينيات وكانت دراسات وصفية باستخدام النماذج المعيارية؛

المرحلة الثانية: وهي الفترة ما بين 1980 إلى 1989 حيث كانت مناقشات حول دور المحاسبة في الإفصاح عن المعلومات عن الأنشطة البيئية؛

المرحلة الثالثة: مرحلة من عام 1990 إلى عام 1995، قد شهدت نموذج عن المحاسبة البيئية بدأ الإفصاح البيئي وانطلاق عملية التدقيق البيئي؛

المرحلة الرابعة: مرحلة الأخيرة بعد منتصف التسعينيات أصبح ينظر إلى المحاسبة البيئية كقياس للأداء البيئي مما يفوق المعايير التنظيمية⁽¹⁾.

ثانيا: دوافع الاهتمام بالمحاسبة البيئية

1. ظهور قوانين وتشريعات حماية البيئة: نتيجة للآثار السلبية للمؤسسات الاقتصادية، مما استدعى أن تقوم العديد من الدول بالمبادرة بإعداد قوانين وتشريعات بيئية تهدف إلى حماية البيئة والمحافظة عليها حتى يستمر التقدم الاقتصادي دون الإضرار بما يحيط بالإنسان.

2. المقرضون: إن فئة المقرضون تهتم بالتأثيرات المالية الناتجة عن عوامل البيئية، لذلك لم تتمكن المحاسبة التقليدية من توفير مثل هذه المعلومات مما أدى إلى ظهور الحاجة لمحاسبة البيئية للتعامل مع القضايا البيئية.

3. المستهلكون: وهم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن أداء المنتج ومستوى أمان والضمانات التي توفرها المؤسسة، كذلك يرغب المستهلكون في الحصول على المنتجات صديقة للبيئة التي لا تسبب أضرار لها.

4. المساهمون والمستثمرون: المستثمرون يأخذون بعين الاعتبار مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات البيئية لضمان استمرارية تدفق الأرباح، وبالتالي زيادة المخاطر وتخفيض الأرباح، كما يخشى المستثمرون الاستثمار في المؤسسات ذات الأداء البيئي الضعيف ويفضلون الاستثمار في المؤسسات التي تهتم بالأنشطة البيئية.

5. جماعات الضغط البيئي: تمارس العديد من الدول ضغوطا متزايدة على الحكومات بهدف

⁽¹⁾ مريم صغير موح، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد سعر المنتج، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 08، 2017، ص 884/885.

- المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها.
6. **التبادلات التجارية:** تؤثر اتساع دائرة التبادلات التجارية وازدياد حدة المنافسة على التكاليف التي تتحملها المنتجات ومنها التكاليف البيئية.
7. **تحسين جودة المنتجات:** تزايد دور المحاسبة البيئية وتكاليف المرتبطة بها في تحسين جودة المنتجات وهذه ضمن الإستراتيجيات التي تتبعها المؤسسات الحديثة من خلال البيانات و المعلومات التي تقدمها المحاسبة البيئية المتعلقة بالنواحي البيئية والمالية للمنتج والاقتراحات التي تقدمها لتحسين وتقييم الأداء البيئي.
8. **تسعير المنتجات:** تزايد أهمية المحاسبة البيئية والتكاليف المرتبطة بها في تسعير المنتجات من خلال أخذ كافة عناصر التكاليف البيئية عند احتساب عائدات وتكاليف المؤسسات البيئية واتخاذ القرارات استثمارية، ولمواجهة ميل المستهلكين نحو استخدام المنتجات صديقة للبيئة مع مراعاة اعتبارات الجودة والسعر⁽¹⁾.

المطلب الثاني: مزايا وأهداف المحاسبة البيئية

سننطلق في هذا المطلب إلى أهم مزايا المحاسبة البيئية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها

أولاً: مزايا المحاسبة البيئية:

يمكن تلخيص مزايا المحاسبة البيئية في النقاط التالية:⁽²⁾

1. **الالتزام:** تدعم المحاسبة البيئية حماية البيئة والالتزام بكفاءة التكلفة مع القوانين والتعليمات البيئية الدائمة المطبقة في السياسة البيئية من خلال:
 - تخطيط وتنفيذ الاستثمارات، دراسة شراء بدائل ذات كفاءة في التكلفة كبديل للمواد السامة؛
 - التقرير عن النفاية والانبعاثات البيئية إلى الهيئات القانونية المسؤولة؛
2. **الكفاءة الاقتصادية:** تقوم المحاسبة البيئية على تخفيض التكاليف والمؤثرات البيئية في آن واحد وذلك عن طريق الكفاءة في استخدام الطاقة والماء والمواد في العمليات الداخلية والمنتجات النهائية من خلال:
 - المتابعة الدقيقة لتدفقات الطاقة والماء والمواد والنفاية؛
 - تخطيط وتنفيذ مشاريع لزيادة الكفاءة طاقة والماء والمواد؛
 - تقييم العائد السنوي الإجمالي على الاستثمارات في نشاطات الكفاءة الاقتصادية؛

⁽¹⁾ عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للإدارة المالية، رسالة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011، ص 34-36.

⁽²⁾ وليد محمادي، آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل ضوابط التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، 2012/2011، ص 54

3. الموقع الاستراتيجي: تساهم المحاسبة البيئية في تقييم وتنفيذ البرامج الحساسة للبيئة وكفاءة التكلفة للتأكد من موقع المؤسسة الاستراتيجي في أجل طويل من خلال:
- العمل مع الموردين على تصميم منتجات تغطي السوق الخضراء؛
 - تقدير التكلفة الداخلية من القوانين المستقبلية المحتملة؛
 - التقرير إلى الأطراف ذوي المصلحة كالزبائن والمستثمرين والمجتمع المحلي؛

ثانياً: أهداف المحاسبة البيئية

- تسعى المحاسبة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف داخل مؤسسة منها:
- لم يعد تعظيم الربح هدف بمفرده صالحاً لضمان استمرارية المؤسسة في تحقيق النمو المستمر والمستدامة لاستثماراتها، بل أصبح تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والخالية من التلوث هدفاً لضمان استمرار ونجاح المؤسسة اقتصادياً.⁽¹⁾
 - تصميم أشكال جديدة من النظم المحاسبية ونظم المعلومات ونظم التحكم المالية وغير المالية لتشجيع عمل الإدارة البيئية⁽²⁾.
 - تطوير أساليب جديدة من طرق تقييم الأداء واتصالات البيئية داخلياً وخارجياً.
 - إعداد البيانات عن المبيعات وتكاليف إجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية⁽³⁾.
 - إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.

⁽¹⁾ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 42.

⁽²⁾ جرموني أسماء، دور المحاسبة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية لمؤسسة اقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 51.

⁽³⁾ جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، ملتقى الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2013، ص 78

المطلب الثالث: مستويات ومراحل تطبيق المحاسبة البيئية

أولاً: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية

تم التطرق في هذا المطلب إلى مستويات تطبيق المحاسبة البيئية

1. المحاسبة البيئية على المستوى الوطني: يتم التركيز على القياس التنموية المستدامة في هذا المستوى، إذ أن تزايد المشاكل البيئية أدى إلى ظهور حاجة إلى مؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم الاقتصادي، مثل التعريف بالحفاظ على مصادر رأس المال البشري والمادي والطبيعي، وقياس التنمية البشرية، باعتباره للأجيال الحالية والمستقبلية الضمان لاستمرار التنمية، وانعكس هذا المفهوم على علم المحاسبة، وقد نتج عن المحاسبة الوطنية التي تتمثل في المؤشرات البيئية أو المعدلة بيئياً مثل الناتج الوطني أو الدخل الوطني المعدل بيئياً.⁽¹⁾

2. المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي: إن أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة يتم الحكم عليها بناء على مراعاة الجوانب والاعتبارات البيئية، خاصة القطاعات المستهلكة للموارد البيئية، مثل الصناعة النفطية التي يمكن اعتبارها من قطاعات مستهلكة لرأس المال الطبيعي الذي يهدد القطاع ومساهمة التنمية.⁽²⁾

3. المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة: تعددت المفاهيم ضمن هذا المستوى وذلك من أجل وضع إطار متكامل للمحاسبة البيئية فهناك من يضعها ضمن المحاسبة عن المسؤولية البيئية للمؤسسات، والآخر يعرفها بمصطلح المحاسبة عن التحكم في التلوث⁽³⁾

1.3 المحاسبة عن المسؤولية البيئية للمؤسسة: تحتوي هذه المحاسبة على محورين أساسيين هما: مصلحة المؤسسة ونطاق تأثيرها البيئي الإيجابي على مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية والتقارير، وتعرف على أنها أحد فروع المحاسبة، تهدف إلى تحديد نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي من خلال مدخل بيئي، لاعتبار المؤسسة نظاماً مفتوحاً، في علاقاته مع فئات المجتمع وأصحاب المصالح.

المحاسبة البيئية تقوم على الافتراضات التالية:

- المؤسسة لها التزامات اتجاه المجتمع وأصحاب المصالح فيه الأمر الذي يجعلها مسؤولة عن هذه الالتزامات وعن الوفاء بها.

(1) عبد القادر شيخ، عبد القادر عوادي، مصطفى عوادي، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين المعلومات المحاسبية_ دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال بسكرة_، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 02، 2019، ص 23/22.

(2) ناصري إيمان، الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء، أطروحة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة جيلالي لياس، سيدي بلعباس، 2022.2022، ص 28.

(3) سعيد سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان -SCHB-، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014/2013، ص 50.

- تعتبر الموارد المتاحة للمجتمع نادرة ومحدودة، لذلك يجب استثمارها بفعالية مما يؤدي إلى تحقيق عائد اجتماعي مقبول عن مثل هذه الاستثمارات.

- المجتمع له حق التعرف والإطلاع على ما تقوم به المؤسسة من أعمال وخاصة في إطار البيئي من خلال عملية الإفصاح المحاسبي.

2.3 المحاسبة عن التلوث: إن المحاسبة بوصفها نظاما للمعلومات لا تتأثر بالبيئة فقط، لكنها تؤثر فيها أيضا من خلال دورها الفاعل في اتخاذ وتنفيذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية في المجتمع، يتحقق هذا الدور المهم عن طريق توفيرها للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تؤديها المؤسسات الاقتصادية والواردة في قوائمها المالية، بوصفها وسيلة المساعدة الرئيسية في وضع الخطط وصنع القرارات، رسم السياسات الهادفة للوقاية والتقليل من التأثيرات البيئية أو الحد منها.

أما الاقتراحات اللازمة لمحاسبة التلوث فهي تتضمن الآتي:

- تعديل نظام الضرائب والسياسات الضريبية، وقانون المؤسسات الصناعية؛

- تكوين نظام للمحاسبة البيئية والاجتماعية في المؤسسات.

ثانيا: مراحل تطبيق المحاسبة البيئية

أجمعت جل الدراسات على أن هناك ثلاثة مراحل أساسية لا بد من تتبعها لتطبيق المحاسبة البيئية وهي:

المرحلة الأولى: ضرورة إنشاء ما يعرف بالسياسة البيئية للمؤسسة، وهي عبارة عن مجموعة الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها تجاه البيئة بالإضافة إلى التحديد الدقيق لمدى مسؤولية المؤسسة عن تحقيق تلك الأهداف عنها، وربما في هذه المرحلة يتم تحديد المبلغ الذي ترصده المؤسسة لتحقيق هذه الأهداف.

المرحلة الثانية: وهي تختص بإعداد الخطط التفصيلية التي تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها تجاه البيئة وقضاياها المحددة سلفا في المرحلة الأولى، أيضا في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة المالية وغير المالية التي يجب أن يتولاها ويقوم بها المحاسبون للحفاظ على البيئة ومواردها.⁽¹⁾

المرحلة الثالثة: يتم فيها التسجيل والتقرير عن كافة الأنشطة الرقابية على البيئة ومواردها المنفذة في الخطوة السابقة، وهذا يعني إدخال البيئة وقضاياها في صلب العمل المحاسبي سواء من خلال إدراج

⁽¹⁾ موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي، دورة تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثر القرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2015، ص 123.

المعلومات البيئية في صورتها المالية أو الكمية في التقارير المالية السنوية أو في تقارير منفصلة ملحق بها تكون أكثر تفصيلا للجانب البيئي.(1)

المطلب الرابع:التحديات التي تواجه المحاسبة البيئية ومعوقات تطبيقها

أولاً: التحديات التي تواجه المحاسبة البيئية

هناك العديد من التحديات التي تقف عائقاً أمام دور نظام المحاسبة في تحسين الأداء البيئي أهمها:

- صعوبة الحصول على معلومات التكاليف البيئية من السجلات المحاسبية، لأن النظم المحاسبية لا تحتوي بشكل عام على معلومات تخص التكاليف البيئية المستقبلية.
- عدم اكتمال المعلومات لاتخاذ القرارات الاستثمارية.
- صعوبة تتبع تدفق واستخدام المواد (2).
- إن لدى المحاسبين والمراقبين كافة المعلومات محاسبية إلا أنه غالباً ما تكون معرفتهم محدودة بالبيئة.
- عدم تحليل المواد بشكل فاعل لا يوضح تكاليف المواد ذات العلاقة بأنشطة البيئية(3).

ثانياً:معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

- رغم التقدم في مجال المحاسبة البيئية إلا أنه هناك العديد من المشاكل التي تعترض تطبيقها في العديد من الدول ومن بين هذه المشاكل ما يلي:
- اتسام المهذدات البيئية بالتداخل والتعقيد، ووجود الكثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي مما يؤدي إلى صعوبة تحديد مراكز المسؤولية.
 - إدراج تكلفة المستخدم من الموارد الطبيعية يزيد من تكاليف إنتاج السلع، وبالتالي أسعار بيعها وتظهر هنا مشكلة من يتحمل التكلفة وزيادة العبء على المستهلك(4).
 - مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث كمية مقاسه بوحدة نقدية لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة.(5)

(1)صغير موح مريم، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد قرار التسعير في المؤسسة الإنتاجية الجزائرية ، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، 2017، ص 73.

(2)هادي رضا الضفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث بعنوان أخلاقيات أعمال مجتمع المعرفة، جامعة الزيتونة، عمان، 2006، ص14 .

(3)آمنة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تقييم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة دراسة حالة شركة سونطراك، المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 27، 2017، ص 19 .

(4)موسى محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص 146.

(5)مهاوات لعبيدي،القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص25

- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل المسؤوليات البيئية.
- مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة، والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي، وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها مثل الأضرار الصحية التي قد تسببها أنظمة الاتصالات الخلوية⁽¹⁾.

المبحث الثاني: التأسيس النظري للأداء البيئي

بدأ الاهتمام حديثًا بالدراسات المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة عليها من التلوث، وذلك من أجل الوصول إلى أداء بيئي سليم يتفق مع متطلبات والمعايير البيئية، ومن خلال هذا المبحث سنستعرض مفهوم للأداء البيئي وأبعاده ومن ثم مؤشرات ومتطلبات تحسينه وإلى مفهوم وأهمية القياس المحاسبي للأداء البيئي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء البيئي وأبعاده

أولاً: مفهوم الأداء البيئي

عرفت مواصفة الإيزو 14001 الأداء البيئي على أنه نتائج قابلة للقياس لإدارة الجوانب البيئية التي يمكن قياسها في إطار نظر الإدارة البيئية على أساس سياسات المؤسسة، أهدافها، وغاياتها البيئية، وأية متطلبات أخرى للأداء البيئي⁽²⁾.

في حين عرف أيضا بأن الأداء البيئي هو النتائج التي تتحصل عليه إدارة المؤسسة من خلال تعاملها مع البيئة⁽³⁾.

كما عرف على أنه مجموع نشاطات وعمليات التي تمنع حدوث الأضرار البيئية والاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية أو تخفيف منها⁽⁴⁾.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا إدراج التعريف التالي للأداء البيئي هو كل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي من شأنها منع الأضرار البيئية الناجمة عن هذه الأنشطة لمؤسسات الاقتصادية.

ثانياً: أبعاد الأداء البيئي

(1) تبني مفهوم المحاسبة البيئية في الفكر المعاصر، تاريخ النشر 25 فبراير 2013 على الموقع https://maisamir77.blogspot.com/2013/02/blog-post_9903.html?m=1، تاريخ الإطلاع 2024/01/27، على 10:47.

(2): International Organization for Standardization, ISO 14001:2004, Op. Cit, p.02

(3) سمايل عيسى، متطلبات تطبيق الإدارة البيئية وأهميتها في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات، مجلة المعيار، مجلد 09، العدد 02، السنة 2018، ص 480.

(4) محمد أمين بن الطاهر، رشيدة شعبان، الإدارة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد 14، العدد 03، 2021، ص 33.

1. الكفاءة البيئية: تعد الكفاءة البيئية مؤشرا هاما لنجاح نظام المطبق للمؤسسة أو عرفت على أنها "التأكد من استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى الوصول للأهداف المخطط لها "
2. الفعالية البيئية: عرفت على أنها القدرة على تحقيق الأهداف على حساب الأمثل لموارد المتاحة وتمثل فعالية البيئية بالمعادلة التالية:

الفعالية البيئية = قيمة المنتج أو الخدمة / التأثير البيئي

فلا بد أن يشمل الأداء البيئي كل من الكفاءة والفعالية⁽¹⁾

المطلب الثاني: مؤشرات الأداء البيئي وإستراتيجية تحسينه

أولاً: مؤشرات الأداء البيئي: هي تلك المعلومات المالية والغير مالية التي تقيس الآثار البيئية لنشاط المؤسسة ومدى كفاءة وفعالية إجراءاتها البيئية،⁽²⁾ وتنقسم هذه المؤشرات إلى قسمين:

1. مؤشرات تشغيلية بيئية: تتعلق بمجالات قياس الحياة والمقاييس الفنية للمنتج، العملية

والمقاييس استعمال المنتج، العملية وتصريف المخلفات.

2. مؤشرات الأثر البيئي: يتعلق الأمر بمؤشرات التي تشمل المخرجات مثل إجمالي المخلفات،

استهلاك المواد والمياه والطاقة وانبعاث الغازات ويمكن تقسيمه إلى قسمين أساسين:

- مؤشرات مناسبة لكل المنظمات

- مؤشرات يتم استخدامها في منظمات معينة⁽³⁾

ثانياً: إستراتيجية تحسين الأداء البيئي:

توجد ثلاثة إستراتيجيات تحسن من الأداء البيئي نذكرها فيما يلي⁽⁴⁾:

1. استراتيجيات تركز على عمليات التشغيل: تبين هذه الإستراتيجية على أن الميزة التكلفة

يمكن أن تتحقق من تطبيق أفضل الممارسات التي تركز على العملية التشغيلية للمؤسسة، وتتضمن

هذه الممارسات إعادة تصميم عمليات الإنتاج لتكون أقل تلوثاً للبيئة، أو استبدال عناصر المدخلات

بأخرى أقل تلوثاً، أو إعادة التدوير أو إعادة الاستخدام، وابتكار عمليات أقل تلوثاً، فهذه الممارسات

تعمل على خفض تكلفة الإنتاج بزيادة كفاءة عمليات التشغيل وخفض تكاليف المدخلات وتكاليف

التخلص من المخلفات

⁽¹⁾هوارى معراج، رقية حدادو، المنتج الأخضر كأحد متطلبات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد 28، العدد 2013، 01، ص 161.

⁽²⁾نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001، أطروحة دكتوراه، تخصص تدبير المؤسسات، جامعة باتنة 01، 2015/2014، ص 38.

⁽³⁾علاوي صافية، سياسة تحسين الأداء البيئي كمدخل لتحقيق الإنتاج الأنظف في المؤسسة الاقتصادية المعاصرة - بالإشارة إلى بعض المؤسسات الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد 23، العدد 02، 2010، ص 230.

⁽⁴⁾مهوات لعبيدي، مرجع سابق، ص 132/130.

تعتبر استخدام تكنولوجيا ومنع التلوث من أفضل الممارسات التي تعتمد على العمليات التشغيلية، حيث يمكن تصنيف هذه التكنولوجيا وفقا لوسائل المستخدمة لخفض التلوث، يؤدي منع التلوث إلى خفض الجهود المطلوبة للتشغيل فالتلوث يمكن خفضه عند المنبع أو من خلال الرقابة وهذا لأن منع الانبعاثات والمخلفات يتم من خلال استبدال المواد الخام، وإعادة التدوير، وإجراء تغييرات في العملية الإنتاجية، وتكنولوجيا منع التلوث من المنبع أي تكنولوجيا خفض أو تنقية المصدر، تقلل حدوث انبعاثات ومخلفات من العملية الإنتاجية، أما رقابة التلوث فتشير إلى جهود المعالجة والتخلص من الانبعاث والمخلفات بعد صدورها باستخدام أجهزة رقابة التلوث

ولا بد من أن منع التلوث أهم وأفضل من رقابة التلوث لأن هذا الأخير يساعد على زيادة الكفاءة الناتجة عن خفض تكاليف المدخلات عن طريق استخدام الأفضل للمدخلات أو استبدالها بمدخلات أكثر جودة، إضافة إلى الوفورات الناتجة عن إعادة تدوير وخفض تكاليف التخلص من المخلفات، ولكي تتواصل وتستمر الميزة التكلفة من التكنولوجيات البيئية فيجب أن يكون من الصعب تقليد هذه التكنولوجيات بواسطة منافس من المؤسسة بحيث إذا كان من السهل تقليد هذه التكنولوجيات بواسطة المنافسين فلن يكون من المتوقع أن تؤدي هذه التكنولوجيات إلى ميزة تنافسية متواصلة للمؤسسة مما يتطلب مستوى مرتفع للقدرة على عملية الابتكار والتطبيق لهذه التكنولوجيات لدى المؤسسة.

2. استراتيجية تركز على خصائص وأسواق المنتج: تعمل هذه الإستراتيجية على قيام المؤسسة بإعادة تصميم المنتج ومواد التعبئة والتغليف في أشكال تتفق مع متطلبات البيئة بدرجة كبيرة، والإفصاح عن المنافع البيئية المرتبطة بهذه المنتجات مما يخلق احتمال زيادة طلب المنتج ومن ثم تحقيق إيرادات أكثر.

فإذا كانت الإستراتيجية (1) التي تركز على عمليات التشغيل يمكن أن تؤدي إلى خفض التكاليف، فإن تعظيم الإيراد هو الدافع الرئيسي لتطبيق الإستراتيجية التي تركز على خصائص وأسواق المنتج.

3. الإستراتيجية الشاملة: اعتمدت هذه الإستراتيجية على مدخلي تحليل دورة حياة المنتج والتصميم من أجل البيئية حيث يرى مؤيدو هذه الإستراتيجية أن الأثر البيئي لعمليات المؤسسة خلال دورة حياة المنتج يمكن أن يساهم في تحقيق ميزة تكلفية بالإضافة إلى تكاليف المسؤولية والأتعاب القانونية المحتمل، يمكن عرض بيان دور كل منهما في تحسين الأداء البيئي.

1.3 مدخل دورة حياة المنتج: إن هذا المدخل يعتبر من المداخل الحديثة والهامة لتحسين الأداء البيئي، بحيث يمكن المنع أو التقليل التلوث البيئي من خلال مختلف المراحل لدورة حياة المنتج وذلك من خلال ما يلي:

أ/مرحلة التصميم والتطوير: في هذه المرحلة يمكن منع أو التقليل من التلوث البيئي عن طريق تصميم منتج صديق للبيئة وتصميم عمليات إنتاجية غير ملوثة للبيئة.

ب/مرحلة اختيار المورد: من خلال هذه المرحلة يمكن المنع أو التقليل من التلوث البيئي عن طريق اختيار المورد المناسب الذي يعمل على توفير مواد ومكونات وعناصر نظيفة وغير ملوثة للبيئة

ج/مرحلة التصنيع: تقوم هذه المرحلة على المنع والتقليل من التلوث البيئي وذلك بواسطة تقييد صدور الانبعاثات الضارة بالبيئة من عمليات صناعية واستخدام أجهزة ومعدات حديثة تقلل الانبعاثات أثناء عملية الإنتاج.

د/مرحلة التعبئة: في هذه المرحلة يمكن المنع أو التقليل من التلوث البيئي عن طريق استخدام مواد تعبئة غير مضرّة بالصحة واستعمال عبوات قابلة لإعادة التدوير.

هـ/مرحلة استخدام: تقوم هذه المرحلة على المنع والتقليل من التلوث البيئي عن طريق الاستخدام الأمثل للمنتج والذي يمنع حدوث انبعاثات ضارة وملوثة للبيئة، والعمل على ألا يقوم على استخدام المنتج حدوث مخلفات لا يمكن إعادة تدويرها.

و/مرحلة الاستبعاد والتخلص من المنتج: في هذه الحالة يمكن المنع أو التقليل من التلوث البيئي عن طريق عدم التخلص من المنتج بعد استخدامه والعمل على إعادة تدويره.

2.3 مدخل التصميم من أجل البيئة: ويعني العمل على جعل المنتجات والعمليات إنتاجية أكثر توافقاً مع البيئة، مع مراعاة التأثيرات المصاحبة للنفايات والتي تظهر غالباً في مرحلتي التصنيع والتوزيع، إضافة إلى التقليل من استخدام الطاقة ولمواجهة احتياجات المستقبلية للمحافظة على البيئة يمكن تحديد ثلاثة أهداف هامة لمدخل تصميم من أجل البيئة وهي:

- التقليل أو تدنية استخدام موارد الغير متجددة

- إدارة الموارد المتجددة لتأكيد على متابعة متطلبات البيئة

- التقليل أو استبعاد المواد الخام الضارة بالبيئة

المطلب الثالث: مفهوم وأهمية القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي

يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي أحد الركيزتين الأساسيتين التي تستند عليها المحاسبة لأداء دورها بفعالية وتوفير المعلومات اللازمة المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية، ففي الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بالقياس والإفصاح البيئي نظراً لأهمية البيئة ووجوب المحافظة عليها.

أولاً: مفهوم القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي

1. مفهوم القياس المحاسبي للأداء البيئي

قبل التطرق إلى مفهوم القياس المحاسبي للأداء البيئي لا بد من تعريف القياس المحاسبي يعرف على أنه عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة وهي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي.⁽¹⁾ ومنه تم تعريف القياس المحاسبي البيئي على أنه ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي التي يتم بواسطتها الحصول على معلومات بيئية⁽²⁾.

2. مفهوم الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي:

تعرف على أنها تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية، بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المؤسسة، ويشمل الإفصاح المحاسبي أية معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية، تاريخية أو مستقبلية، تصرح عنها الإدارة وتتضمنها التقارير المالية⁽³⁾.

أما الإفصاح المحاسبي البيئي فقد عرف على أنه مجموعة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي، الحاضر والمستقبل.⁽⁴⁾

ثانياً: أهمية القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

1. أهمية القياس المحاسبي البيئي

تكمن أهميته فيما يلي:

- يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح فيها.
- يؤدي عدم قياس المحاسبي للأنشطة البيئية للمؤسسة إلى عدم معرفة التأثير على قرارات لحماية البيئة.
- يساعد وجود القياس المحاسبي البيئي في إجراء مقارنة بين المؤسسات والقطاع العام والخاص.
- يمكن قياس المحاسبي البيئي للبيانات البيئية من إجراء دراسات للجذوى البيئية لمعرفة تحقيق المؤسسة من العائد في المجتمع.

⁽¹⁾ أسيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الزاوية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 182.

⁽²⁾ تجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الأداء البيئي في منظمات الأعمال دراسة تحليلية ميدانية، رسالة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة قناة السويس، مصر، 2001، ص 45.

⁽³⁾ عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في شركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2004، ص 19-20.

⁽⁴⁾ أبوزمان محمد أمير، بن عواق العربي، دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، مجلة التنمية الاقتصادية، العدد 06، 2018، ص 178.

- تتطلب أمانة عرض البيانات المحاسبية أخذ كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تؤدي إلى توفير معلومات عن نشاطاتها البيئي.⁽¹⁾

2. أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي:

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في:

- زيادة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة؛

- يساعد الإفصاح في القيام بإجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة وسليمة؛⁽²⁾

- تقوم المؤسسات بأداء واجبها اتجاه البيئة مما أدى إلى زيادة ثقة المجتمع اتجاهها، وإلى تنمية وتطوير أنشطتها، وهذا ما ولد من جهة أخرى إلى زيادة الضغط على المؤسسات التي لا تقوم بأدائها البيئي تجاه البيئة وإلى زيادة تحملها لأعباء معالجة الأضرار الناجمة عن التلوث البيئي؛

- تعمل المؤسسات على حماية البيئة سيزيد من حجم نشاطها باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة يؤدي في نهاية إلى زيادة الأرباح؛

- إزالة الخوف المتعلق بسلامة العمليات وكفاءة إجراءات حماية البيئة؛

- قيام المؤسسات بالإفصاح عن النفقات والتكاليف البيئية بشكل منفصل في القوائم المالية وذلك لمساعدة المستثمرين على رؤية السياسات المطبقة والسماح بقياس منفعتها من طرف المؤسسة لحماية البيئة، وذلك لترشيد القرارات؛⁽³⁾

المبحث الثاني: التأسيس النظري للدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هذه الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف في ما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولاً: إيمان نصري

بعنوان "الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء"، أطروحة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليايس - سيدي بلعباس، السنة الدراسية 2022/2021.

⁽¹⁾ نجلاء محمد مديح العاصي، مرجع سابق، ص 46 .

⁽²⁾ هوارية مبسوط، عبد الحليم سعدي، مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 18، العدد 01، 2023، ص 43.

⁽³⁾ موسى محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص 72-73.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهم التكاليف التي تتحملها المؤسسات للحفاظ على البيئة، تحديد الطرق المعتمدة في المؤسسات للإفصاح عن معلوماتها المالية البيئية توضيح أهم المعلومات المفصّل عنها. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي في قوائمها المالية حيث تشمل التكاليف والمتمثلة في الاستثمارات، تكاليف الغرامات التشريعية (الضرائب) .
- تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح المالي في تكاليفها البيئية بشكل غير منفصل عن تكاليفها العادية .
- وجود إمكانية لتطبيق المحاسبة الخضراء في البيئة الجزائرية يسمح للمؤسسات الإفصاح عن أدائها البيئي.

ثانياً: نجوى عبد الصمد

بعنوان "المحاسبة عن الأداء البيئي" دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الدراسية 2014/2015.

هدفت هذه الدراسة ما يلي: استعراض أهم المظاهر الاهتمام الدولي والمحلي بالبيئة والأداء البيئي للمؤسسات، إبراز أهمية وحتمية المحاسبة عن الأداء البيئي في المؤسسات، التعرف على أساسيات تطبيق المحاسبة والإفصاح عن أداء البيئي للمؤسسات، تحديد أهم المشكلات التي تعترض القياس والإفصاح محاسبي عن الأداء البيئي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن هناك إدراكاً ووعياً لدى المؤسسات بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي بدرجة عالية، وخاصة على مستوى الداخلي في مجال تقييم برامج حماية البيئة ودعم تطبيق نظام الإدارة البيئية وترشيد قرارات.

- وجود معوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي من وجهة نظر المؤسسات المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 التي ترتبط بالمحيط الخارجي.

أمافياً يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم 01: المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
إيمان ناصري، 2022/2021	يكمن وجه التشابه أن كلا الدراستين تطرقنا إلى متغير المحاسبة البيئية	يكمن وجه الاختلاف أن دراسة ناصري إيمان قامت بتحديد طرق التي تعتمد عليها المؤسسة في الإفصاح عن معلوماتها المالية البيئية	استفدنا من هذه الدراسة من خلال جمع كم هائل من المعلومات عن المحاسبة البيئية
نجوى عبد الصمد، 2015/2014،	تتشابه دراستنا مع دراسة عبد الصمد نجوى أننا تناولنا القياس المحاسبي للأداء البيئي	يكمن وجه الاختلاف أن دراسة عبد الصمد نجوى تناولت أساسيات تطبيق المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات	تكمّن الاستفادة من هذه الدراسة من خلال جمع المراجع

المصدر: من إعداد الطالبتين، اعتماداً على ما سبق.

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولاً: وليد تخرييين ، الهوارية مبسوط.

بعنوان " واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة نفعال " جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، السنة الدراسية 2021. هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى اهتمام مؤسسة نفعال بالمحاسبة البيئية وكذا التعرف على معوقات والصعوبات التي تواجه هذه المؤسسة عند تطبيق معايير وإجراءات المحاسبة البيئية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يساعد نظام المحاسبة البيئية على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بمعلومات وتقارير تبين حجم الأضرار البيئية للمؤسسة وتحقيق نقاط الضعف عن الأداء البيئي.
- تطبيق القوانين البيئية الملزمة جعل الإدارة تفصح عن المعلومات البيئية.
- تعتبر المحاسبة البيئية الوسيلة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في المحافظة على البيئة ذلك بما توفره من معلومات عن التكاليف البيئية التي تحملتها المؤسسة الاقتصادية.

أمافيا يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

ثانياً: حيزية لصاق

بعنوان " دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية"، مجلة علمية محكمة، جامعة ألكلي محند أولحاج؛ البويرة السنة الدراسية 2016

الفصل الأول: التأصيل النظري للمحاسبة البيئية والأداء البيئي

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على قضايا البيئية لدى المؤسسات الاقتصادية المختلفة ولدى هيئات علمية ومهنية، تقييم موضوع أداء البيئي ودور مهنة المحاسبة في مواجهة التحديات البيئية وعلاجها، تقديم معيار ISO 14031 المتعلقة بتقييم الأداء البيئي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يجب تقييم الأداء البيئي في ضوء نتائج قياس التكاليف ومنافع البيئة الناتجة عن الأنشطة البيئية للمؤسسات الاقتصادية.

- يساعد تبويب التكاليف البيئية المؤسسة في عملية القياس وتحليل عناصر تلك التكاليف التي تتبعها بشكل الذي يخدم إدارة المؤسسة في تقييم أدائها البيئي.

- أن هذا التقييم يتطلب الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال التقارير البيئية الذي يقوم المحاسب الإداري في المؤسسة بتصميمها وإعدادها لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

الجدول رقم (02): المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية.

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
وليد تخريبيين ، الهورية مبسوط، 2021.	يكمن وجه الشبه أن كلتا الدراستين اعتمدتا على الدراسة الميدانية.	يكمن الاختلاف أن دراسة تخريبيين وليد ومبسوط الهورية استهدفت عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية.	استفدنا من هذه الدراسة من الناحية النظرية.
حيزية لصاق، 2016.	يكمن وجه الشبه أن كلتا الدراستين تطرقنا إلى المحاسبة البيئية والأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية	يكمن الاختلاف أن دراسة لصاق حيزية تطرقت إلى تقييم موضوع الأداء البيئي	استفدنا من هذه الدراسة من خلال جمع المراجع

المصدر: من إعداد الطالبتين، اعتمادا على ما سبق.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولا: mark olivier michaud

«L'emergence de la comptabilité environnementale évaluation des pratiques et des perspectives» essai présenté au centre universitaire de formation en environnement en vue de l'obtention du grade de maitre en environnement (M.ENV), université de Sherbrooke, canada, année 2008

هدفت هذه الدراسة إلى: فهم المحددات الكامنة وراء ظهور المحاسبة البيئية، مع تحليل

الممارسات الحالية والاتجاهات المستقبلية في هذا المجال من خلال ظهور توقعات المحاسبة البيئية،

أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة على البيئة، قواعد محاسبة مالية التي تنظم معالجة

الجوانب البيئية

قد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تطورت المحاسبة البيئية تدريجيا على مدى سنوات خمس الماضية أو نحو ذلك وقد أسهمت عوامل

اجتماعية اقتصادية وقانونية مختلفة في نشوئها.

- من بين أدوات المحاسبة البيئية التي وضعها ممارسي المحاسبة والمنظرون هي في معظمها تكيف للأساليب التقليدية من بين هذه الأدوات: مراقبة التكاليف والتحليل المالي وتقييم الأداء البيئي.
- ازدادت أهمية الجوانب البيئية على صعيد المحاسبة المالية حيث أصبح الكشف عن المعلومات البيئية ذو أهمية متزايدة عند أصحاب المصالح.

ثانيا: mohamed nasreddine ferchichi

«de titre la comptabilité environnementale implication et compétence du professionnel comptable ,mémoirepreste comme exigence partielle de la maitrise en sciences comptables, université du Québec a Montréal, année 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى: استجابة المهنة المحاسبية ودعوتهم لزيادة مشاركة في محاسبة اجتماعية والبيئية (CSE) ومعرفة مصادرها لبناء الكفاءة، عرض الأدوات المحاسبية الاجتماعية والبيئية (CSE)، عرض الجهات الفاعلة ذات الكفاءة المهنية في المحاسبة اجتماعية والبيئية.

وخلصت الدراسة إلى:

- تطور ردود الأفعال المحاسبية المهنية غير متجانسة إذن هناك تشابه بين إدارة المحاسبة المهني إزاء الوعي البيئي وكشف البيانات المالية ومشاركتها في الأنشطة المتصلة بالأداء البيئي.
- تظهر الدرجات العالية من المواقف المتكفلة بالجوانب التنظيمية والرقابة العامة أن المحاسبة المهني يكون أكثر حساسا للتحرك في وجود تشريعات بيئية تتطلب من الشركات تقرير في أدائها البيئي.

ثالثا: mohamed ismail

Environnemental accounting as a tool for environmental management system,J. Appl. Sci. Environ,vol 11(02) , year 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتقييم أثر المحاسبة البيئية بشأن تحسين المنظمة البيئية وشاملة الأداء، تحديد الفعالية البيئية.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- على الرغم من استدامة اقتصاد التنمية مسؤولية مشتركة بين المنظمات والحكومة والمستهلكين، لكن المنظمات يمكنها لعب دور حيوي في إبطاء التدهور البيئي.
- يمكن أن يؤدي برامج وأنشطة الاحتفاظ بالتلوث المنظمة إلى تحسين في الأداء البيئي العام، ورضا العملاء وأداء الشركات.

رابعا: Alok Kumar and Shil, Nikhil Chandra and Das, Bhagaban

Environmental accounting and reporting With special reference to India , journal of Environmental Assessment Policy, vol 03, year 2007

هدفت هذه الدراسة إلى أن من شأن المحاسبة البيئية أن تساعد في أداء مسؤولية المنظمة وزيادة شفافيته البيئية، وأن الحركة الاستهلاكية للمحاسبة البيئية التي أطلقتها جماعات الضغط البيئية تشجع

المستهلكين على شراء المنتجات الصديقة للبيئة، أي المنتجات الخضراء، وبالتالي فإن الشركات التي تنتج منتجات خضراء قد تحصل على ميزة تسويقية تنافسية من خلال الكشف عنها.

قد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- على العموم فإن الإفصاح الطوعي في التقارير السنوية للشركات الهندية ليس جيدا، بل يمكن وصفها بأنها فقيرة.
 - قد يؤدي الأداء البيئي الضعيف للشركة أيضا إلى إلزامها بعدم الإفصاح أو التقليل من الإفصاح.
 - إن غياب الممارسات المحاسبية البيئية الموحدة وتقنيات الإفصاح على المستويين الوطني والدولي.
- وكذلك الإنفاذ القانوني يدفع المدافعين عن ممارسات المحاسبة البيئية إلى النظر في بدائل أخرى من منظور عالمي.

أمافيا يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم(03): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات بالغة الأجنبية

الاسم واللقب	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
Mark olivier michaud, 2008	يكمن أوجه الشبه بين كلتا الدراستين في أنهما تتاولا تطور المحاسبة البيئية	يمكن وجه الاختلاف بين دراسة mark olivier ودراستها في ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة على البيئة	استفدنا من هذه الدراسة في إثراء النظري
Mohamed nasreddine ferchichi, 2006	يكمن التشابه أن كلتا الدراستين تطرقا إلى المحاسبة البيئية والأداء البيئي	يكمن الاختلاف بين هذه الدراسة ودراستها في أن mohamed nasreddine ferchichi تطرق إلى المحاسب المهني	استفدنا من هذه الدراسة بجمع المفاهيم المرتبطة بالأداء البيئي
Mohamedismail, 2007	يكمن الشبه بين الدراستين أنهما تطرقا إلى المحاسبة البيئية والتكاليف البيئية	يكمن الاختلاف بين الدراستين أن mohamed ismail تطرق إلى تقييم اثر محاسبة البيئية	استفدنا من هذه الدراسة بجمع المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة البيئية

استفدنا من هذه الدراسة بجمع المراجع	يكن الاختلاف بين دراسة ،nikhilchandra ،alokkumar ،dasbhagabn ودراستنا في أنهم تطرقوا إلى الوعي البيئي	يكن التشابه بين كلتا الدراستين في أنهما تناولتا الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية	Alok Kumar and Shil, Nikhil Chandra and Das, Bhagaban, 2007
-------------------------------------	---	---	--

المصدر: من إعداد الطالبتين، اعتماداً على ما سبق.

خلاصة الفصل الأول:

اتضح لنا من خلال هذا الفصل أن المحاسبة البيئية أصبحت من الضروريات الملحة التي لم يعد تواجهها في المؤسسات اقتصادية مجرد أداء تحسيني للرفع من شهرة المحل بل إلزاما على المؤسسات وخطوة بارزة لحماية البيئة من التلوث البيئي وتأثيراته الناتجة عن مختلف الأنشطة الصناعية لهذه المؤسسات كما تهدف أيضا إلى إنتاج وتوصيل المعلومات المتعلقة بأداء البيئي، كما تساهم المحاسبة البيئية في قياس قيمة التدفقات النقدية المتعلقة بالجانب البيئي والإفصاح عنها، وتعتمد الإدارة الواعية للبيئة على المستوى الجزئي على تبني المؤسسة لمفهوم الأداء البيئي والذي يقوم على أساس الاهتمام بأنشطة البيئية التي تكفل الوصول إلى أداء يتفق مع متطلبات ومعايير البيئية مع ضرورة الالتزام بتحسين البيئي المستمر، وهذا ما يلزم القياس البيئي للمؤسسة باستمرار، من خلال الحصول على معلومات التي تعكس الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد استعراضنا الجانب النظري لكل من المحاسبة البيئية والأداء البيئي، أردنا التطرق في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي تهدف لتعرف على مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية، حيث تناولنا التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة نتيجة معالجة ومنع الآثار البيئية المرتبة عن ممارستها لمختلف أنشطتها، كما تم الاعتماد على الاستبيان وتم توزيعه على عينة الدراسة.

انطلاقاً من إجابات الأفراد تم تحليل النتائج واختبار صحة الفرضيات، بالاستعانة ببرنامج وقد خلصنا إلى جملة من النتائج.

قسمنا هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: التكاليف البيئية.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها وتفسيرها.

المبحث الأول:التكاليف البيئية

ألقى التطور الاقتصادي والاجتماعي على عاتق المؤسسات الالتزام بالمسؤولية البيئية، وهذا مما أدى إلى ظهور مفهوم جديد وهو التكاليف البيئية التي أصبحت تشير إلى مختلف التأثيرات الاقتصادية المرتبطة بالتلوث واستنزاف الموارد الطبيعية؛

من هذا المنطلق فإن هذا المبحث قد اختص بتناول مفهوم وخصائص التكاليف البيئية والتعرف إلى أهداف وتصنيف التكاليف البيئية وإضافة إلى ذلك المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية؛

المطلب الأول: مفهوم وخصائص التكاليف البيئية

أولاً: مفهوم التكاليف البيئية

عرفت على أنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة والواجب البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع القرارات البيئية بهدف المحاولة لتخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة.(1) يرى كل من (RAKOS) (ANTONHE) أن التكاليف البيئية هي الإجراءات التي تنفذ أو التي ستنفذ من قبل الإدارة المسؤولة عن التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية.(2) كما تعرف على أنها " مجموع ما تتحمله المؤسسة من التكاليف ضمن إطار حماية البيئة ويكون في تحملها في شكل صحيحي للآثار البيئية أو وقاية من التلوث وضريبة نتيجة الإضرار بالبيئة أو منع التلوث البيئي".(3)

من التعاريف السابقة يمكن القول أنها التكاليف المنفقة من قبل الوحدات الاقتصادية لغرض إنتاج وتسويق منتجات صديقة للبيئة ولتطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحماية البيئة.

ثانياً: خصائص التكاليف البيئية: تتميز التكاليف البيئية دون غيرها من التكاليف بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

- العمل على إدخال المفاهيم المحاسبية في الأنظمة البيئية للمؤسسة الاقتصادية؛
- تساعد التكاليف البيئية على ترشيد القرارات التي تتعلق باقتناء الآلات والمعدات التشغيلية؛(4)
- تحفز التكاليف البيئية المؤسسة بالالتزام البيئي والمسؤولية البيئية في اختيار المشاريع ؛

(1) إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 17 .
(2) عباس نوار كحيط الموسوي، عبد الرضا لطيف جاسم الياسري، استعمال تقنية تقييم دورة حياة المنتج للمحاسبة عن التكاليف البيئية في ظل معايير محاسبة الاستدامة، مجلة الخروج للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 1999، العدد 32، 2019، ص 207.

(3) بريهان "محمد غسان" أنور الطرابيشي، أثر التكاليف البيئية في الأداء المالي والسوقي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2022، ص 21.

(4) موزارين عبد المجيد، بريري محمد أمين، قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص 30.

- يمكن تطبيق أساليب التكاليف البيئية لمؤسسات الاقتصادية في زيادة أرباحها واستخدام الموارد بأسلوب أكثر كفاءة والاهتمام بحماية البيئة، كما أنه يوفر فرص لاتخاذ القرارات أفضل في مجالات الأداء البيئي والابتكار البيئي؛
- تكمن التكاليف البيئية المؤسسات من تحديد العمليات والأنشطة التي ينتج منها تكاليف، مما يساعد على تطبيق استراتيجيات ومشاريع صديقة للبيئة؛
- تعتبر التكاليف البيئية أسلوب من أساليب الإدارة البيئية الذي يجعل المؤسسات تعمل على تصحيح الجوانب القصور وتطويرها؛⁽¹⁾

المطلب الثاني: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية وتصنيفها

سنتناول في هذا المطلب الأسباب التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بتكاليف البيئية وأهم تصنيفاتها.

أولاً: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية

- مازالت تواجه الأجهزة الرقابية على البيئة صعوبات من بينها:
- افتقار هذا المجال إلى معلومات المتصلة بالتكاليف والمنفقة للبيئة وغياب وظيفة التدقيق على أداء البيئي للمؤسسة هذه العوامل أدت إلى الاهتمام بالتكاليف البيئية.
- الطبيعة القياسية (الكمية المالية) للمعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية والتي تؤثر تأثيراً جوهراً على أصول مشروع ونفقاته والتزاماته.
- اعتبار التكاليف البيئية في كونها تكاليف اجتماعية إلى تكاليف تتحملها المؤسسة.
- مساهمة إعداد تقرير تكاليف التلوث على مستوى القومي يفيد الحصول على مؤثرات التي تكمن من متابعة نتائج الأنشطة المختلفة وإجراء دراسات حولها.⁽²⁾

ثانياً: تصنيف التكاليف البيئية

يوجد اختلاف في تصنيف التكاليف البيئية وذلك حسب الغرض من استخدامها حيث تنقسم إلى:

1. من حيث طبيعتها: تنقسم التكاليف البيئية حسب هذا المعيار إلى:

- 1.1 تكاليف بيئية رأسمالية:** هي تلك المصاريف التي تنفقها المؤسسة على المرافق والمؤسسات الاقتصادية لتخفيف من حدة المؤثرات المضرّة بالبيئة، كالموجودات التي يتم شراءها لاستخدامها في معالجة التلوث البيئي.

⁽¹⁾ يحي جمال لولو، مرجع سابق، ص 27.26.

⁽²⁾ فارس جميل الصوفي، حسين فليح القطيش، جهاد قراقيش، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد لعلوم الاقتصادية ، العدد 29 ، 2012، ص 220.

- 2.1 تكاليف بيئية تشغيلية:** هي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث الذي تسببه مثل رواتب العاملين في مجال حماية البيئة.⁽¹⁾
- 2. من حيث الرقابة:** تنقسم التكاليف البيئية من ناحية الرقابة إلى:
- 1.2 تكاليف المنع:** وهي التي تتحملها المؤسسة نتيجة القيام بأنشطة هدفها منع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية.
- 2.2 تكاليف التقييم:** هي التكاليف التي تشمل فحص واختيار المواد المستخدمة والآثار البيئية الناجمة عنها.
- 3. تكاليف الفشل:** وهي تلك التكاليف الناشئة عن سوء استخدام الموارد التي تدخل في العمليات الصناعية وكذا سوء استخدام الموارد الطبيعية من هواء ومياه،⁽²⁾ وتصنف إلى:
- 1.3 تكاليف الفشل الداخلي:** وهي التكاليف التي تتعلق بإزالة المخلفات وتنظيف الموقع بعد عمليات التصنيع.
- 2.3 تكاليف الفشل الخارجي:** وتتمثل في التكاليف التي تحدث في حالة حدوث أضرار في المجتمع ويترتب عليها تعويضات وغرامات.
- 4. من حيث مصدر التكلفة:** تنقسم التكاليف البيئية إلى:
- 1.4 تكاليف بيئية داخلية:** وهي التكاليف التي تقع داخل المؤسسة مثل تكاليف إدارة النفايات واستهلاك الطاقة.
- 2.4 تكاليف بيئية خارجية:** وهي التكاليف التي تقع خارج المؤسسة كتلك التكاليف المتعلقة بتلوث الماء، والهواء، والتربة.⁽³⁾

المطلب الثالث: أساليب محاسبية لمعالجة التكاليف البيئية

تتم معالجة التكاليف البيئية على مستوى المحاسبة المالية وعلى مستوى محاسبة التكاليف يمكن إدراجها فيما يلي:⁽⁴⁾

أولاً: على مستوى المحاسبة المالية:

ما أطلق على تسميته بالمحاسبة البيئية وهي كل الإجراءات المحاسبية المتعلقة بإثبات التكاليف الخاصة بالحد من التلوث البيئي بالدفاتر المحاسبية.

⁽¹⁾عباس صباح طالب، مرجع سابق، ص 389

⁽²⁾عمرو حسين عبد البر، دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية، حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد العاشر، 1999، ص 245

⁽³⁾عباس صباح طالب، مرجع نفسه، ص 390

⁽⁴⁾عمار درويش، صالح إلياس، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين أداء المؤسسات الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 10، العدد 15، جوان 2015، ص 183/180

1. المعالجة المحاسبية لمصاريف الحد من التلوث: تتم معالجتها كمعالجة الأصول المعمرة

التي تنتمي إلى الأصول الثابتة ويكون إثبات القيود في دفتر اليومية كالتالي:

1.1 عند الشراء: تسجل بقيمة الأصل مضافا إليها المصاريف اللازمة لتشغيل الأصل مثل

التأمين والنقل:

	XX	ح/ أصول اجتماعية معدات الحد من التلوث.		21
	XX	ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA		4452
XX		ح/ النقدية أو البنك	512/53	

2.1 يتم إثبات قسط اهتلاك بإحدى الطرق المعروفة (الثابت/المتناقص/المتزايد) ويكون

القيود كالتالي:

	XX	ح/ مخصصات إهلاك معدات اجتماعية		68
XX		ح / قسط إهلاك معدات اجتماعية	28x	

المعالجة المحاسبية لمصاريف إزالة التلوث: يندرج تحت بند المصاريف الجارية الذي يحمل العبء على الدخل الفترة التي أنفقت فيها مثل التعقيم وإزالة نفايات الإنتاج وتتم معالجة هذه المصاريف على النحو التالي:

1.2 إثبات المصاريف:

	XX	ح/ أجور العمال		631
	XX	ح/ مصاريف اجتماعية- مصاريف إزالة التلوث		637
	XX	ح/ مواد معقمة		63x
XX		ح/ النقدية أو البنك	53/512	

2.2 إقفال القوائم المالية:

	XX	ح/ التكاليف والعوائد اجتماعية		61x
XX		ح/ أجور عمال	631	
XX		ح/ مصاريف اجتماعية- إزالة التلوث	637	
XX		ح/ أجور معقمة	63x	

ثانيا: على مستوى محاسبة التكاليف:

تعالج أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية التكاليف البيئية على أنها تكاليف إضافية بحيث تعتبر تكاليف صناعية إضافية تتعلق بفترة تحتاج إلى نسب وأسس معينة تنسجم مع طبيعة بنود هذه التكاليف لتوزيع على مجمل المنتجات بشكل دقيق فلا تخصص إلى وحدات إنتاجية معينة أو عمليات إنتاج بطريقة مباشرة، لأن تخصيصها بشكل عشوائي يمكن أن يؤثر على تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي سعر البيع.

السبب وراء ضرورة الملحة إلى فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الإضافية وتخصيصها وفقا لأسلوب ملائم، هي ضخامة التكاليف البيئية وحاجة المسيرين إلى المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

تعتبر التكاليف البيئية جزء من تكاليف الإنتاج حسب آراء بعض المختصين لأن هذه التكاليف حصلت نتيجة لعلاقة سببية مع الأنشطة الإنتاجية مثل تكاليف الإصلاح البيئي فإن كانت هذه التكاليف تخص الأنشطة الحالية فهي تكاليف إنتاج جارية، أما إذا كانت تكاليف تخص الإصلاح البيئي المستقبلي فيجب أن تخصص على الأنشطة الإنتاجية المستقبلية وإذا كانت التكاليف ناجمة عن إصلاح ضرر بيئي يعود لفترة سابقة فيجب أن يحمل على دخل تلك الفترات.

اعتبرت تكاليف الإنتاج أن عملية القياس والمحاسبة عن التكاليف البيئية جزءا منها لاعتباره من الأمور الضرورية التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لأن الحد من التكاليف البيئية عملية ضرورية لاستمرارية عمل المؤسسات الاقتصادية، وأن عملية منع التلوث وحماية البيئة عملية مستمرة لا تنتهي إذ تحصل الفضلات في الإنتاج، بحيث تحتاج إلى نقل وتخزين ومعالجة وتخلص لذا فاعتبارها تكاليف مطمورة وضمن تكاليف إضافية يعتبر خطأ والأصح هو فصلها ونسبها إلى المنتجات والعمليات التي كانت السبب في ذلك.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

سنتناول في هذا المبحث الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية بالإضافة إلى أدوات جمع البيانات

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية

أولاً: اختبار عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما عينة الدراسة تشمل مجموعة محاسبين عاملين لدى بعض مؤسسات اقتصادية (خدمائية، إنتاجية، مختلطة) على مستوى ولاية برج بوعريج.

الجدول رقم 04: إحصائيات الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
%100	69	النسخ الموزعة
%91.30	63	النسخ مسترجعة
%8.70	6	النسخ الغير مسترجعة
%0	0	النسخ المستبعدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على إحصائيات الاستبيان

بناء على الجدول رقم 04 تبين أنه تم توزيع 69 استمارة على محاسبين عاملين، وقد تم استرجاع 63 استمارة كلها صالحة للإدخال والتحليل.

ثانيا: متغيرات الدراسة

تم تحديد متغيرات الدراسة من خلال التطرق إلى الجانب النظري وما تناولته الدراسات السابقة والفرضيات التي تم إدراجها في المقدمة، تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

- متغير مستقل: يتمثل في المحاسبة البيئية.
- متغير تابع: يتمثل في الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية.
- متغيرات مراقبة: هي المؤهل العلمي، الخبرة المهنية.

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

يوجد عدة أدوات لجمع البيانات لكن اعتمدنا في هذه الدراسة على أداة الاستبيان بشكل رئيسي في جمع البيانات من أفراد العينة للمجتمع محل الدراسة.

أولاً: الأداة المستعملة في الدراسة

1. مرحلة إعداد استمارة استبيان:

من خلال هذه المرحلة قمنا بتصميم الاستبيان بحيث تكون قابلة للفهم من قبل مستجوبين، وتسمح لنا هذه الدراسة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

- تجميع المعلومات من الدراسات السابقة والبحوث الجامعية؛
- إعداد مجموعة من الأسئلة مبدئياً بناء على استبيان أولي؛
- التشاور مع المشرف وتعديل استبيان أولي؛
- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين؛
- استخراج استبيان في شكله النهائي؛
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة؛

2. مرحلة توزيع استمارة استبيان:

بعد إعداد استمارة استبيان والتحكيم عليها من طرف المشرف والمحكمين تم توزيعه على عينة الدراسة ولنشر عدد أكبر من الاستثمارات اتبعنا ما يلي:

- التواصل المباشر مع عينات الدراسة بغية التوضيح وريح الوقت؛
- محاولة توزيع أكثر من استمارة استبيان في المؤسسة واحدة حسب حجمها؛

ثانيا: بناء الاستبيان وهيكلته

تم تقسيم استمارة استبيان إلى جزئيين رئيسيين:

1. البيانات الشخصية الوظيفية: احتوى هذا الجزء البيانات الشخصية لأفراد العينة، والمتمثلة في المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، نوع نشاط المؤسسة، نوع القطاع، حجم المؤسسة.
2. بيانات الدراسة: شمل هذا الجزء محاور الاستبيان، حيث تكون من 28 عبارة مقسمة إلى 3 محاور.

المحور الأول: ويتمحور حول المحاسبة البيئية وقد احتوى على 9 عبارات.

المحور الثاني: والمتعلق بالأداء البيئي وقد احتوى على 10 عبارات.

المحور الثالث: المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية وقد احتوى على 9 عبارات.

قد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (likert scale)، بحيث يقابل كل عبارة قائمة البدائل التالية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وذلك لترك حرية الإجابة عنها، ونوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): درجات مقياس ليكارت

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

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS الجزء الثالث موضوعات مختارة، الطبعة الثانية، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، 2017، ص 540.

لتسهيل تحليل ومناقشة آراء وحدات الدراسة حول مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على العبارات ومحاور الاستبيان فانه يتم إعداد دليل الموافقة على العبارة وعلى كل محور، حيث نحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (06): مستويات الإجابة لمقياس ليكارت الخماسي.

الدرجة	المجال	المستوى
1	من 1 إلى 1.80	منخفض جدا
2	من 1.81 إلى 2.60	منخفض
3	من 2.61 إلى 3.40	متوسط
4	من 3.41 إلى 4.20	مرتفع
5	من 4.21 إلى 5	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع: بوقفلول الهادي، تحليل البيانات باستخدام SPSS، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013، ص 49.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

أولاً: الأدوات الإحصائية

من أجل النتائج قمنا باستخدام برنامج SPSS لتفريغ وترميز الإجابات والتحليل الإحصائي للبيانات ومن خلاله اعتمدنا الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس درجة مصداقية الإجابات على فقرات الاستبيان؛
- المتوسط الحسابي بهدف معرفة الاتجاه العام لمتوسط الإجابات؛
- الانحراف المعياري تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي؛
- اختبار t اكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة الثابتة حيث تم تحديد هذه القيمة ب 3؛

ثانيا: صدق ثبات الأداة

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وقد وجدنا أن معامل الثبات مرتفع، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (07): نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ) لكل محور

عنوان المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
محور المحاسبة البيئية	09	0.878	0.937
محور الأداء البيئي	10	0.826	0.908
محور المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي	09	0.884	0.940
الاستبيان ككل	28	0.944	0.971

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول (07) نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) في كل محاور الإستبانة، حيث بلغ (0.878) بالنسبة لمحور المحاسبة البيئية، و(0.826) بالنسبة لمحور الأداء البيئي، و(0.884) بالنسبة لمحور المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي، وقد كان المعامل مرتفعا بالنسبة لإجمالي أسئلة الاستبيان حيث بلغ (0.944) مما يدل على ثبات أداة الدراسة. كما أن معامل الصدق بلغ أكبر من (0.900) مما يدل على أن فقرات الاستبيان لها معدلات صدق عالية جدا. ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة ثابتة وصادقة في جميع محاورها وفقراتها، وجاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها وتفسيرها

يتم في هذا المبحث عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة وتفسيرها ثم تحليلها ومناقشتها والوصول إلى نفي أو ثبات فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

الفصل الثاني:.....الدراسة الميدانية

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد الدراسة المتمثلة في (متغير المؤهل العلمي، الخبرة المهنية) ومتغيرات المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية (نوع النشاط، نوع القطاع، حجم المؤسسة) وهي على النحو التالي:

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسب المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
20.26%	13	تقني سامي
33.3%	21	ليسانس
41.3%	26	ماستر
3.2%	02	دكتوراه
1.6%	01	قيم مفقودة
100%	63	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

شكل (01): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معظم المبحوثين قد التحقوا بالجامعة حيث مثلت فئة الجامعيين نسبة (77.8%) من حجم العينة، وكانت مقسمة كالاتي: (33.3%) حائزون على شهادة الليسانس، (41.3%) حائزون على شهادة الماستر، (3.2%) حاصلون على شهادة الدكتوراه، بينما مثلت فئة التقنيون السامون نسبة (20.6%). كما وردت في الجدول مشاهدة واحدة لم يحدد فيها المبحوث مؤهله العلمي، وقد مثلت نسبة (1.6%).

ثانياً: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

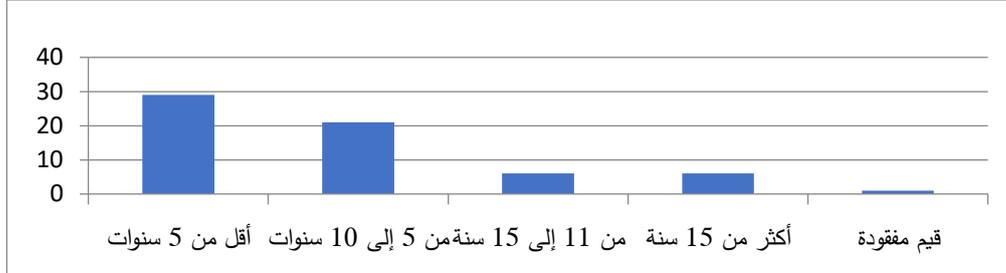
الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

النسب المئوية	التكرار	الخبرة
46%	29	أقل من 05 سنوات
33.3%	21	من 5 إلى 10 سنوات
9.5%	06	من 11 إلى 15 سنة

أكثر من 15 قيم مفقودة	06	9.5%
قيم مفقودة	01	1.6%
المجموع	63	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

شكل(02): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نرى أن ما يقارب نصف حجم العينة (46%) من المبحوثين تقل خبرتهم عن 05 سنوات وهي أكبر الفئات، ثم تلتها فئة المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم بين (05 و10 سنوات) بنسبة (33.3%)، ثم بعد ذلك بالتساوي فئتا المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم بين (11 و15 سنة) والذين تفوق خبرتهم (15 سنة) بنسبة (9.5%). بينما وردت في الجدول مشاهدة واحدة لم يحدد فيها المبحوث خبرته المهنية، وقد مثلت نسبة (1.6%).

تتطابق نتائج هذا الجدول ما جاء في الجدول السابق المتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، فكلما زاد مستوى المبحوث التعليمي زادت احتمالية نقص خبرته لقضائه وقتاً أطول في التكوين والدراسة، وكلما انخفض المستوى الدراسي زادت احتمالية ارتفاع خبرته.

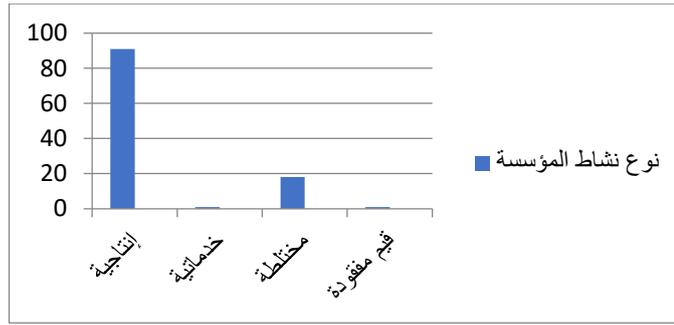
ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع نشاط المؤسسة:

الجدول رقم(10): توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع نشاط المؤسسة

النسب المئوية	التكرار	نوع نشاط المؤسسة
68.3%	31	إنتاجية
1.6%	01	خدماتية
28.6%	18	مختلطة
1.6%	01	قيم مفقودة
100%	63	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

شكل(03): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير نوع نشاط المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تكونت غالبية عينة الدراسة من الشركات الإنتاجية التي شكلت نسبة (68.3%) و(28.6%) من الشركات المختلطة، بينما شملت شركة واحدة فقط خدماتية بنسبة (1.6%). كما وردت في الجدول مشاهدة واحدة لم يحدد فيها المبحوث نوع نشاط المؤسسة التي ينتمي إليها، وقد مثلت نسبة (1.6%).

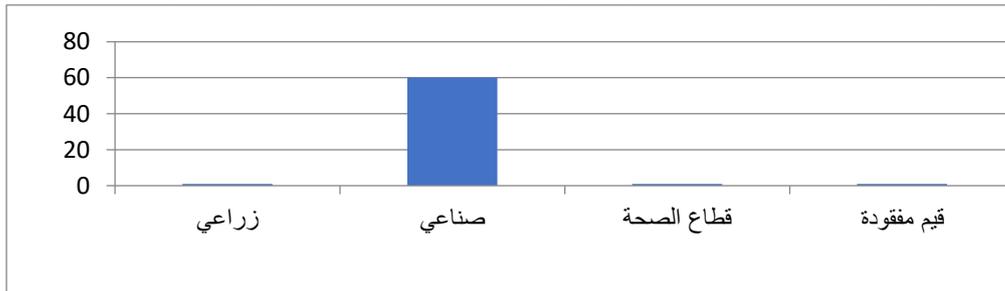
رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع القطاع:

الجدول رقم(11): توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع القطاع.

نوع القطاع	التكرار	النسب المئوية
زراعي	01	1.6%
صناعي	60	95.2%
قطاع الصحة	01	1.6%
قيم مفقودة	01	1.6%
المجموع	63	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

شكل(04): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير نوع القطاع .



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الغالبية الساحقة للشركات المدروسة هي شركات صناعية بنسبة قدرت بـ (95.2%)، أما المؤسسات الزراعية والمؤسسات الصحية فشكلت كل منها نسبة (1.6%). كما وردت في الجدول مشاهدة واحدة لم يحدد فيها المبحوث قطاع الشركة التي ينتمي إليها، وقد مثلت نسبة (1.6%).

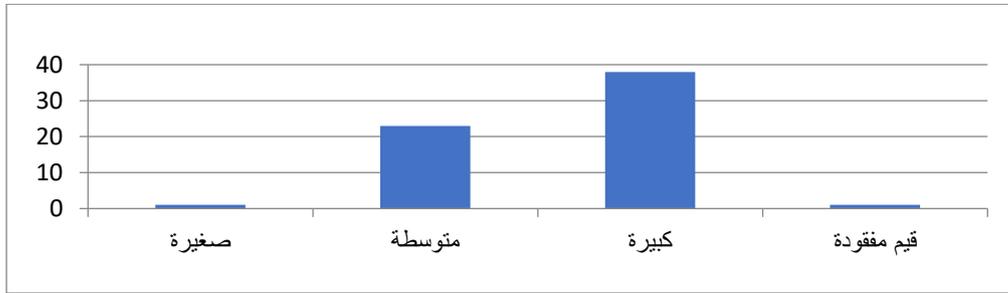
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب متغير حجم المؤسسة.

الجدول رقم(12):توزيع أفراد العينة حسب متغير حجم المؤسسة:

حجم المؤسسة	التكرار	النسب المئوية
صغيرة	01	1.6
متوسطة	23	36.5
كبيرة	38	60.3
قيم مفقودة	01	1.6
المجموع	63	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

شكل(05): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير حجم المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الشركات الكبيرة شكلت نسبة (60.3 %) من إجمالي حجم العينة، كما شكلت المؤسسات المتوسطة نسبة (36.5 %)، أما الشركات الصغيرة فقد ظهرت في مشاهدة واحدة فقط بنسبة (1.6 %). كما وردت في الجدول مشاهدة واحدة لم يحدد فيها المبحوث حجم المؤسسة التي ينتمي إليها، وقد مثلت نسبة (1.6%).

المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير استجابات أفراد عينة الدراسة لأسئلة الاستبيان.

أولاً: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور المحاسبة البيئية.

الجدول رقم (13): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول المحاسبة البيئية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تمتلك إدارة مؤسستكم وعيا بالمحاسبة البيئية.	3.70	1.057	موافق
02	تكتسي المحاسبة البيئية أهمية خاصة ضمن المحاسبة الخاصة بمؤسستكم .	3.49	1.091	موافق
03	تقوم مؤسستكم بتحديد التكاليف البيئية بدقة	3.48	1.105	موافق
04	تفصح مؤسستكم عن أدائها البيئي من خلال تقارير منفصلة عن	3.26	1.186	محايد

الفصل الثاني:.....الدراسة الميدانية

			تقارير المالية السنوية	
05	1.116	3.30	تقوم مؤسستكم بإعداد قائمتي الدخل والمركز المالي متضمنة بيانات عن أدائها البيئي	محايد
06	0.972	3.63	يوجد تطبيق ضرائب عند الإضرار بالبيئة المتواجدة فيها	موافق
07	1.086	3.60	الثقافة الإدارية تدعم المحاسبة البيئية في مؤسستكم	موافق
08	0.749	3.65	تعيق تطبيق المحاسبة البيئية عدم وجود القوانين والتشريعات تلزم بتحمل المسؤوليات البيئية	موافق
09	0.923	3.29	تقوم مؤسستكم بإفصاح عن التكاليف البيئية بشكل مستقل	محايد
	0.735	3.49	محور المحاسبة البيئية	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن فقرات محور المحاسبة البيئية كانت معظمها في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.48) للفقرة رقم (03) "تقوم مؤسستكم بتحديد التكاليف البيئية بدقة" و(3.70) بالنسبة للفقرة رقم (01) "تمتلك إدارة مؤسستكم وعياً بالمحاسبة البيئية"، بينما جاءت الفقرات رقم (04)، (05) و(09) في مجال الحياد حيث وردت متوسطاتها الحسابية كالتالي (3.26)، (3.30) و(3.29) على التوالي.

ما يلاحظ أيضاً من خلال نتائج الجدول السابق هو كبر قيم الانحرافات المعيارية في معظم عبارات هذا المحور فتجاوزت معظمها قيمة الواحد الصحيح، مما يدل على تشتت آراء المبحوثين حول ما جاء في هذا المحور.

لقد أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات أبعاد هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (3.49) وبلغ انحرافه المعياري (0,735).

ثانياً: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور الأداء البيئي

الجدول رقم(14): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول الأداء البيئي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	للمؤسسة مؤشرات واضحة تعتمدها لقياس أدائها البيئي	3.32	1.052	محايد
02	تحقق المؤسسة أهدافها دون إلحاق الضرر بالبيئة المحيطة بها	3.94	0.878	موافق
03	تسعى المؤسسة إلى تطوير الأداء البيئي من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات	4.02	0.852	موافق
04	تقوم مؤسستكم بإعداد تقارير دورية حول أدائها البيئي	3.19	0.981	محايد
05	تهتم مؤسستكم بتحديد الاهتمام بالجانب البيئي أثناء العملية الإنتاجية	3.86	0.820	موافق

الفصل الثاني:.....الدراسة الميدانية

06	هناك اهتمام بالحصول على موافقة الايزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي	3.60	1.040	موافق
07	تقوم مؤسستكم في كل مرحلة إنتاجية بمراقبة أدائها البيئي	3.65	0.864	موافق
08	تعمل مؤسستكم على تشكيل فريق متخصص يهتم بالمسائل البيئية بهدف تعزيز الأداء.	3.56	1.018	موافق
09	يؤثر تحسين الأداء البيئي على باقي جوانب الأداء الكلي لمؤسستكم	3.71	0.869	موافق
10	تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسستكم يستلزم توافر البيانات والمعلومات المرتبطة بتكاليف هذا الأداء	3.75	0.879	موافق
محور الأداء البيئي				
		3.66	0.576	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن فقرات محور الأداء البيئي كانت معظمها في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.56) للفقرة رقم (07) "تقوم مؤسستكم في كل مرحلة إنتاجية بمراقبة أدائها البيئي" و(4.02) بالنسبة للفقرة رقم (03) "تسعى المؤسسة إلى تطوير الأداء البيئي من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات"، بينما جاءت الفقرتان رقم (01) "للمؤسسة مؤشرات واضحة تعتمد على لقياس أدائها البيئي"، (04) "تقوم مؤسستكم بإعداد تقارير دورية حول أدائها البيئي" في مجال الحياد حيث ووردت متوسطاتها الحسابية كالتالي (3.32) و(3.19) على التوالي. لقد أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات أبعاد هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة، فبلغت قيمته (3.66) وبلغ انحرافه المعياري (0,576).

ثالثاً: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم (15): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تعتبر المحاسبة البيئية مشجعة على الابتكار وتطوير المنتجات لتحسين الأداء البيئي	3.86	0.913	موافق
02	ممارسة المحاسبة البيئية في مؤسستكم يؤثر إيجاباً على كفاءة استخدام الموارد	3.78	1.007	موافق
03	يساعد القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على متابعة الأداء البيئي في مؤسستكم والعمل على تحسينه	3.70	0.816	موافق
04	يؤدي في مؤسستكم تطبيق نظام الإدارة البيئية إلى تحسين جودة	3.75	0.950	موافق

المنتج			
05	اعتماد المحاسبة البيئية يساهم في إعادة تصميم المنتج بأشكال تتوافق مع متطلبات البيئية	3.75	0.933 موافق
06	المحاسبة البيئية تشجع على الاستثمار في الابتكار البيئي	3.95	0.906 موافق
07	اعتماد المحاسبة البيئية يقلل من دفع ضرائب التكاليف البيئية	3.92	0.874 موافق
08	تتيح المحاسبة البيئية في مؤسستكم إمكانية كبيرة لتحسين أدائها البيئي	3.90	0.797 موافق
09	يؤدي دمج التكاليف البيئية في مؤسستكم إلى تحسين أدائها البيئي.	3.28	0.971 محايد
	محور المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي	3.77	0.648 موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن فقرات محور المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية كانت أغلبها في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.70) للفقرة رقم (03) "يساعد القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على متابعة الأداء البيئي في مؤسستكم والعمل على تحسينه" و(3.95) بالنسبة للفقرة رقم (06) "المحاسبة البيئية تشجع على الاستثمار في الابتكار البيئي"، في حين جاءت الفقرة رقم (09) ". يؤدي دمج التكاليف البيئية في مؤسستكم إلى تحسين أدائها البيئي"، (02) "في مجال الحياد بوسط حسابي قدره (3.28). على العموم فقد أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات أبعاد هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (3.77) وبلغ انحرافه المعياري (0,648).

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

أولاً: إختبار الفرضية الأولى:

- تنص الفرضية الأولى على أنه يوجد وعي بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الاختبار أدناه:
- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).
- مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)
- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (62) تساوي (2.000)، أي $T_{62}^{\alpha=5\%} = 2.000$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S/\sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.77 - 3}{0.648/\sqrt{63}} \right| = 5.272$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal}=5.272) > (T_{62}^{\alpha=5\%} = 2.000)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).

تبين نتائج الاختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العبارات المتعلقة بوجود وعي بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية قد بلغ (3.77) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.648). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الأولى المتمثلة في: يوجد وعي بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة بوجود وعي بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات محل الدراسة، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أن تلك المؤسسات واعية ومهتمة بتطبيق المحاسبة البيئية. ومنه يمكن القول أن تطبيق هذا المفهوم لدى هذه المؤسسات موجود فعلاً وينبغي عليها الاستمرار في هذا النهج.

ثانياً: إختبار الفرضية الثانية.

- تنص الفرضية الثانية على أنه توجد معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا السؤال مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولإختبار هذه الفرضية نستخدم إختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).

- مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)

- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (61) تساوي

$$T_{61}^{\alpha=5\%} = 2.000$$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S/\sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.65 - 3}{0.749/\sqrt{62}} \right| = 6.785$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal}=6.785) > (T_{61}^{\alpha=5\%} = 2.000)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).

تبين نتائج الاختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن السؤال المتعلق بوجود معوقات تواجه تطبيق المحاسبة البيئية قد بلغ (3.65) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.749). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الثانية المتمثلة في: يوجد معوقات تواجه تطبيق المحاسبة البيئية.

بناء على إجابات أفراد العينة حول السؤال المرتبط بوجود معوقات تواجه تطبيق المحاسبة البيئية، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم بتحمل المسؤوليات البيئية.

ثالثاً: إختبار الفرضية الثالثة

- تنص الفرضية الثالثة على أنه توجد مؤشرات بيئية على أساسها تقييم المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أداؤها البيئي، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا السؤال مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الاختبار أدناه:

- **الفرضية الصفرية H_0 :** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).

- **الفرضية البديلة H_1 :** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).

- **مستوى الدلالة:** ($\alpha = 5\%$)

- **منطقة الرفض:** قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (61) تساوي (2.000)، أي $T_{61}^{\alpha=5\%} = 2.000$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S/\sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.32 - 3}{1.052/\sqrt{62}} \right| = 6.785$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{61}^{\alpha=5\%} = 2.000) > (T_{cal}=2.414)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي $(\mu=3)$.

تبين نتائج الاختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن السؤال المتعلق اعتماد المؤسسات محل الدراسة على مجموعة من المؤشرات في تقييم أدائها البيئي قد بلغ (3.32) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي $(\mu = 3)$ ، وبانحراف معياري قدر بـ: (1.052). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الثالثة المتمثلة في: توجد مؤشرات بيئية على أساسها تقييم المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أدائها البيئي.

بناء على إجابات أفراد العينة حول السؤال المرتبط بتقييم المؤسسات الاقتصادية لأدائها المالي على أساس مجموعة من المؤشرات، تبين أن مستواه كان متوسطاً، أي أن المستجوبين كانوا موافقين نوعاً ما على ذلك.

رابعاً: إختبار الفرضية الرابعة

- تنص الفرضية الرابعة على أنه يوجد إدراك لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا السؤال مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولإختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي $(\mu=3)$.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي $(\mu \neq 3)$.

- مستوى الدلالة: $(\alpha = 5\%)$

- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 5\%)$ ودرجة الحرية (62) تساوي

$$T_{62}^{\alpha=5\%} = 2.000، \text{ أي } (2.000)$$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.66 - 3}{0.576 / \sqrt{63}} \right| = 9.096$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{61}^{\alpha=5\%} = 2.000) > (T_{cal}=9.096)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).

تبين نتائج الاختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العبارات المتعلقة إدراك بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي قد بلغ (3.66) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.576). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الرابعة المتمثلة في: يوجد إدراك لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة بوجود إدراك بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أن تلك المؤسسات المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 لها إدراك بالأهمية التي تلعبها المحاسبة عن الأداء البيئي.

خامسا: إختبار الفرضية الرئيسية

- تتص الفرضية الرئيسية على أنه توجد مساهمة للمحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا السؤال مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الاختبار أدناه:
 - الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).
 - الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).
 - مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)
 - منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (62) تساوي (2.000)، أي $T_{62}^{\alpha=5\%} = 2.000$
- قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.77 - 3}{0.648 / \sqrt{63}} \right| = 9.479$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{61}^{\alpha=5\%} = 2.000) > (T_{cal}=9.479)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$)

تبين نتائج الاختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العبارات المتعلقة بوجود مساهمة للمحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي قد بلغ (3.77) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.648). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الرئيسية المتمثلة في: توجد مساهمة للمحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة بوجود مساهمة للمحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة، تبين أن مستواه كان مقبولاً، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أن المحاسبة البيئية تلعب دوراً هاماً في تحسين الأداء البيئي لمؤسساتهم.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تم إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الولاية، حيث تم إعداد استمارة الاستبيان من طرف الطالبتين تتضمن قسمين، خصص القسم الأول للبيانات الشخصية والوظيفية أما القسم الثاني فخصص لمحاوَر الاستبيان المكونة من ثلاث محاور، وبعد ذلك تم توزيع الاستمارات على المحاسبين العاملين لدى المؤسسات الاقتصادية وبعد استرجاع الاستمارات، تمت معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ثم قمنا بتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة، توصلنا إلى أن المؤسسات الاقتصادية تهتم بالجانب البيئي كونها لها تأثيرات سلبية على البيئة، كما أن الأمر الذي جعل هذه المؤسسات لا تتبنى المحاسبة البيئية هي غياب النصوص التشريعية والقانونية التي تلزم بتحمل المسؤوليات البيئية غير أن هذه المؤسسات الاقتصادية لها وعي بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية وذلك لمساهمتها في تحسين الأداء البيئي.

الختامة

هدفت دراستنا إلى محاولة التعرف على مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي وذلك من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من مؤسسات اقتصادية، حيث قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، حيث تم اعتماد في الجانب النظري للفصل الأول من المذكرة، تبين لنا أن حماية البيئة ومحافظة عليها من التلوث، لم يعد أمراً اختيارياً من قبل المؤسسات الاقتصادية بل أصبح أمراً حتمياً، وذلك بسبب تفاقم الفساد البيئي، فأصبحت المؤسسات تسعى دائماً إلى تحسين أدائها البيئي، من خلال استخدام كل إمكانيات اللوقاية من التلوث وحماية المحيط بالإضافة إلى كل النفايات وإعادة تدوير الناتج منها، كما تعمل المؤسسات على الالتزام بالإجراءات القانونية والتشريعية المتعلقة بالبيئة.

أما في الجانب التطبيقي حاولنا تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية على مؤسسات اقتصادية اعتماداً من خلالها على جمع المعلومات عن طريق طرح استمارات استبيان، وعليها سيتم عرض النتائج المتوصل إليها والتوصيات. انطلاقاً من محتوى الدراسة التي وضعها الجانب النظري والتطبيقي يتجلى تأكيد الفرضيات التي تم وضعها.

- نصت الفرضية الرئيسية " توجد مساهمة للمحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية"، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$).

- نصت الفرضية الفرعية الأولى " يوجد وعي لدى مؤسسات اقتصادية محل الدراسة بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية" حيث أن هذه المؤسسات اقتصادية تولي اهتماماً للاعتبارات البيئية وذلك ببذل جهودات كبيرة في التخفيض من التلوث، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$).

- نصت الفرضية الفرعية الثانية " توجد معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة"، بالرغم من أن هذه المؤسسات اقتصادية لها تكاليف بيئية تتحملها والناجمة عن أنشطتها إلا أنها لا تطبق المحاسبة البيئية وذلك لعدم وجود قوانين وتشريعات تلزم هذه المؤسسات بتحمل المسؤوليات البيئية، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$).

- نصت الفرضية الفرعية الثالثة " توجد مؤشرات بيئية على أساسها تقيم المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أدائها البيئي"، حيث أن هذه المؤسسات اقتصادية تقيم أدائها البيئي بغرض تلبية رغبات أصحاب المصلحة من داخل المؤسسة وخارجها، وذلك باعتمادها على مؤشرات الأداء البيئي، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$).

- نصت الفرضية الفرعية الرابعة " يوجد إدراك لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي " حيث أن هذه المؤسسات الاقتصادية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001 تهتم بأدائها البيئي وتسعى دائما لتحسينه، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$).
نتائج الدراسة:

- من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:
- هناك اهتمام لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بإنشاء فريق متخصص يهتم بالقضايا البيئية.
 - يوجد وعي لدى محاسبين في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.
 - عدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم المؤسسات محل الدراسة بتحمل مسؤوليات بيئية.
 - معظم المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لم تتحصل على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي، إلا أنه هناك اهتمام لدى هذه المؤسسات بالحصول على هذه الشهادة.
 - هناك ضرائب بيئية تتحملها المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نتيجة المخلفات المضرّة بالبيئة.
 - تسعى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وراء تحقيق هدفها في إطار المحافظة على البيئة.
 - تعتبر المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية أداة تساعد المؤسسة على تقييم أدائها البيئي وذلك من خلال تحديد التكاليف البيئية بدقة وهذا يؤدي إلى سهولة تحميلها على المنتج.
 - تسعى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على تحسين أدائها البيئي من خلال تطبيق نظام الإدارة البيئية.

الاقتراحات: هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال:

- ضرورة زيادة الوعي البيئي و تثقيف المجتمع بضرورة المحافظة وحماية البيئة من خلال إعداد ملتقيات تحسيسية.
- ضرورة تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات محل الدراسة من أجل تحديد التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الأخرى.
- ضرورة اعتبار الأداء البيئي للمؤسسة أحد المحاور الهامة في تحقيق أدائها، باعتبار الأداء البيئي يؤثر بشكل جوهري على باقي جوانب الأداء الكلي للمؤسسة.
- ضرورة تدريب المحاسبين داخل المؤسسات الاقتصادية بأهمية استعمال التقنيات المحاسبية لفصل وقياس التكاليف البيئية.
- ضرورة أخذ المؤسسات الاقتصادية الجوانب البيئية بعينة الاعتبار عند تصميم العمليات والمنتجات.

- ضرورة وضع نظام ضريبي وسياسة ضريبية ملائمة وتكوين نظام للمحاسبة البيئية.
آفاق الدراسة:

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- دراسة دور المحاسبة البيئية في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- أثر المحاسبة البيئية على استدامة الشركات.
- القياس المحاسبي وأساليب الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005
- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS الجزء الثالث موضوعات مختارة، الطبعة الثانية، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، 2017.
- سيد عبد الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الرياء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- أسماء جرموني، دور المحاسبة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية لمؤسسة اقتصادية، أطروحة الدكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- إيمان نصري، الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء، أطروحة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة جيلالي لياس، سيدي بلعباس، 2022.
- حنان سعدي سيف، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان، -SCHB-، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014/2013.
- عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في شركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2004.
- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت لإدارة المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
- محمد غسان بريهان، أنور الطرابيشي، أثر التكاليف البيئية في الأداء المالي والسوقي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2022.
- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015.

- موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي دورة تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثر القرارات المستثمر في السوق المالي، أطروحة دكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2015.
- نجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الأداء البيئي في منظمات الأعمال، رسالة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة قناة السويس، مصر، 2001.
- نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي، أطروحة الدكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة بانتة1، 2015/2014.
- وليد محمادي، آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل ضوابط التنمية المستدامة، رسالة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة فرحات عباس، سطيف01، 2012/2011.
- يحي جمال اللولو، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.
- ثالثا: المجالات والملتقيات العلمية**
- آمنة تونسي، إبراهيم بوزيان، دور الثقافة البيئية في تقييم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة دراسة حالة سونطراك، المجلة العربية في العلوم الانسانية والاجتماعية، العدد 27، 2017.
- بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام SPSS، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013.
- جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، ملتقى دولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2013.
- خالد الخطيب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناتج عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 05، 2008.
- سماعيل عيسى، متطلبات تطبيق الإدارة البيئية وأهميتها في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات، مجلة المعيار، المجلد 09، العدد 02، 2018 .
- سارة حليمي، لطيفة بهلول، المحاسبة البيئية كمدخل لتطبيق المسؤولية الجماعية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة إستراتيجية وتنمية، المجلد 11، العدد 02، 2017.
- صفية علاوي، سياسة تحسين الأداء البيئي كمدخل لتحقيق الإنتاج الأنظف في المؤسسة الاقتصادية المعاصرة- بالإشارة إلى بعض المؤسسات الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 23، العدد 02، 2010.

- عباس صباح طالب، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف البيئية وفقا لمعيار إيزو 14001، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلد 42، العدد 120، 2019.
- عباس نوار كحيط الموسري، عبد الرضا لطيف جاسم الباسري، استعمال تقنية تقييم دورة حياة المنتج للمحاسبة عن التكاليف البيئية في ظل معايير محاسبية الاستدامة، مجلة الخروج للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 32، 2019.
- عبد المجيد عبد القادر شيخ، عبد القادر عوادي، مصطفى عوادي، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية بمؤسسة نفطال بسكرة-، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 02، العدد 02، 2019.
- عمار درويش، د.صالح إلياس، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين أداء المؤسسات الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 10، العدد 15، 2015.
- محمد أمير بوزمان، بن عواق العربي، دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، مجلة التنمية الاقتصادية، العدد 06، 2018.
- فارس جميل الصوفي، حسين فليح القطيش، جهاد قراقيش، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد لعلوم اقتصادية، العدد 29، 2012.
- محمد أمين بربري، موزارين عبد المجيد، قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017.
- محمد لمين بن الطاهر، رشيدة شعبان، الإدارة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد 14، العدد 03، 2021.
- مريم صغير موح، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد سعر المنتج، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 08، 2017.
- مريم صغير موح، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد قرار التسعير في المؤسسة الإنتاجية الجزائرية دراسة حالة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، 2017.
- هادي رضا الضفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة بحث بعنوان أخلاقيات أعمال مجتمع المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونية، عمان، 2006.
- هوارى معراج، رقية حدادو، المنتج الأخضر كأحد متطلبات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد 28، العدد 01، 2013.

- هوارية مبسوط، عبد الحليم سعدي، مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية-دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 18، العدد 01، 2023.

المراجع باللغة الأجنبية

- **International Organization for Standardization, ISO 14001.2004.**

المواقع الإلكترونية

-تبني مفهوم المحاسبة البيئية في الفكر المعاصر، على الموقع

<https://maisamir77.blogspot.com/2013/02/blog-post-9903.html?m=1>

الملاحق

الملحق رقم 01: الأساتذة المحكمين على الاستبيان

رتبة الأستاذ	الجامعة	إسم ولقب الأستاذ المحكم
أستاذ	برج بوعرييج	بزة صالح
أستاذ محاضر (أ)	برج بوعرييج	ياسين لعكيكة
أستاذ محاضر (أ)	برج بوعرييج	نور الهدى بهلولي

الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريج -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



استبيان

تحية طيبة وبعد، ، ،

في إطار إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، والتي تحمل عنوان: "المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية"، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريج.

لهدف معرفة مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية استهدفنا عينة من المحاسبين العاملين لدى المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية برج بوعريج؛ لهذا نطلب من سيادتكم التكرم للإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة، علما أنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

الأستاذ المشرف: د/ بن خزناني أمينة.

الطالبتين: - حناشي شيما.

- لعمش ريان.

2024/2023

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

يرجى التكرم باختيار البديل المناسب لكل العبارات التالية وذلك بوضع دائرة في الرقم المناسب:

1/ المؤهل العلمي	تقني سامي	ليسانس	ماستر	دكتوراه	أخرى
	1	2	3	4	5

2/ الخبرة المهنية	اقل من 05 سنوات	من 05-10 سنة	من 11-15 سنة	أكثر من 15 سنة
	1	2	3	4

3/ نوع نشاط المؤسسة	إنتاجية	خدماتية	مختلطة
	1	2	3

4/ نوع القطاع	زراعي	صناعي	قطاع الصحة
	1	2	3

5/ حجم المؤسسة	صغيرة	متوسطة	كبيرة
	1	2	3

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: المحاسبة البيئية

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	- تمتلك إدارة مؤسستكم وعيا بالمحاسبة البيئية					
2	- تكتسي المحاسبة البيئية أهمية خاصة ضمن المحاسبة الخاصة بمؤسستكم.					
3	- تقوم مؤسستكم بتحديد التكاليف البيئية بدقة					
4	- تفصح مؤسستكم عن أدائها البيئي من خلال تقارير منفصلة عن تقارير المالية السنوية					
5	- تقوم مؤسستكم بإعداد قائمتي الدخل والمركز المالي متضمنة بيانات عن أدائها البيئي					

قائمة الملاحق

					6 - يوجد تطبيق ضرائب عند الإضرار بالبيئة المتواجدة فيها
					7 - الثقافة الإدارية تدعم المحاسبة البيئية في مؤسستكم
					8 - تعيق تطبيق المحاسبة البيئية عدم وجود القوانين والتشريعات تلزم بتحمل المسؤوليات البيئية
					9 - تقوم مؤسستكم بإفصاح عن التكاليف البيئية بشكل مستقل

المحور الثاني: الأداء البيئي

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	- للمؤسسة مؤشرات واضحة تعتمد لقياس أدائها البيئي					
2	- تحقق المؤسسة أهدافها دون إلحاق الضرر بالبيئة المحيطة بها					
3	- تسعى المؤسسة إلى تطوير الأداء البيئي من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات					
4	- تقوم مؤسستكم بإعداد تقارير دورية حول أدائها البيئي					
5	- تهتم مؤسستكم بتحديد الاهتمام بالجانب البيئي أثناء العملية الإنتاجية					
6	- هناك اهتمام بالحصول على موافقة الايزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي					
7	- تقوم مؤسستكم في كل مرحلة إنتاجية بمراقبة أدائها البيئي					
8	- تعمل مؤسستكم على تشكيل فريق متخصص يهتم بالمسائل البيئية بهدف تعزيز الأداء.					
9	- يؤثر تحسين الأداء البيئي على باقي جوانب الأداء الكلي لمؤسستكم					
10	- تقييم الأداء البيئي وتحسينه في مؤسستكم يستلزم توافر البيانات والمعلومات المرتبطة بتكاليف هذا الأداء					

المحور الثالث: المحاسبة البيئية كسبيل لتحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية

رقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	- تعتبر المحاسبة البيئية مشجعة على الابتكار وتطوير المنتجات لتحسين الأداء البيئي					

1	2	3	4	5	2 - ممارسة المحاسبة البيئية في مؤسستكم يؤثر إيجابا على كفاءة استخدام الموارد
1	2	3	4	5	3 - يساعد القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على متابعة الأداء البيئي في مؤسستكم والعمل على تحسينه
1	2	3	4	5	4 - يؤدي في مؤسستكم تطبيق نظام الإدارة البيئية إلى تحسين جودة المنتج
1	2	3	4	5	5 - اعتماد المحاسبة البيئية يساهم في إعادة تصميم المنتج بأشكال تتوافق مع متطلبات البيئية
1	2	3	4	5	6 - المحاسبة البيئية تشجع على الاستثمار في الابتكار البيئي
1	2	3	4	5	7 - اعتماد المحاسبة البيئية يقلل من دفع ضرائب التكاليف البيئية
1	2	3	4	5	8 - تتيح المحاسبة البيئية في مؤسستكم إمكانية كبيرة لتحسين أدائها البيئي
1	2	3	4	5	9 - يؤدي دمج التكاليف البيئية في مؤسستكم إلى تحسين أدائها البيئي

الملحق رقم 03: اتفاقية تربص

République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur Et de la Recherche Scientifique

Université Mohammed Bachir El-Ibrahimi « B.B.A »
Faculté des sciences économiques, commerciales et de sciences de gestion
Département des sciences finance et comptabilité



جامعة محمد بشير الإبراهيمي « برج بوعربريج »
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

برج بوعربريج يوم: 2024/03/20

إلى السيد : مسير شركة كوندور

الموضوع: طلب استقبال الطلبة.

في إطار التعاون بين الجامعة ومحيطها، ومساهمة منكم في تكوين الطلبة عن طريق تطبيق معلوماتهم النظرية على الواقع والاحتكاك بواقع المؤسسات، فإن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وحرصا منها على تحسين مستوى وكفاءة طلبتها في مختلف التخصصات تلجأ إليكم وترجو من سيادتكم المساهمة ومد يد العون لنا في هذه المهمة النبيلة من خلال الإشراف على الطلبة الذين وجهوا إلى مرستكم ومدهم بكامل المعلومات التي يحتاجونها في إعداد بحثهم (وثائق، تقارير نشاط،...) وتمكينهم من إجراء المقابلات الضرورية التي قد تتطلبها مقتضيات عملهم.

وعليه، نضع بين أيديكم طلبة السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية الأتية أسماءهم :

- حناشي شيماء

- لعمش ريان

تقبلوا منا سيدي أسمي عبارات التقدير والإحترام.



العنوان : جامعة محمد البشير الإبراهيمي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير - برج بوعربريج - الجزائر

هاتف الموزع : 00 213 35.66.64.78 • هاتف الكلية : 00 213 35 66 65 61 • فاكس : 00 213 35 66.64.78

الملحق رقم 04: مخرجات برنامج SPSS.

نتائج اختبار معامل الثبات لأداة الاستبيان

Fiabilité

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	61	96,8
Observations Exclus ^a	2	3,2
Total	63	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,878	9

Fiabilité

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	61	96,8
Observations Exclus ^a	2	3,2
Total	63	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,826	10

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	46	73,0
Observations Exclus ^a	17	27,0
Total	63	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,884	9

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	43	68,3
	Exclus ^a	20	31,7
	Total	63	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,944	28

خصائص العينة

Effectifs

Statistiques

		المؤهل_العلمي	الخبرة_المهنية	نوع_نشاط_المؤسسة	نوع_القطاع	حجم_المؤسسة
N	Valide	62	62	62	62	62
	Manquante	1	1	1	1	1

Tableau de fréquences

المؤهل_العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تقني سامي	13	20,6	21,0	21,0
	ليسانس	21	33,3	33,9	54,8
	ماستر	26	41,3	41,9	96,8
	دكتوراه	2	3,2	3,2	100,0
	Total	62	98,4	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,6		
Total		63	100,0		

الخبرة_المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	29	46,0	46,8	46,8

من 5 إلى 10 سنة	21	33,3	33,9	80,6
من 11 إلى 15 سنة	6	9,5	9,7	90,3
أكثر من 15 سنة	6	9,5	9,7	100,0
Total	62	98,4	100,0	
Manquante	1	1,6		
Système manquant				
Total	63	100,0		

نوع نشاط المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
إنتاجية	43	68,3	69,4	69,4
خدمائية	1	1,6	1,6	71,0
مختلطة	18	28,6	29,0	100,0
Total	62	98,4	100,0	
Manquante	1	1,6		
Système manquant				
Total	63	100,0		

نوع القطاع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
زراعي	1	1,6	1,6	1,6
صناعي	60	95,2	96,8	98,4
قطاع الصحة	1	1,6	1,6	100,0
Total	62	98,4	100,0	
Manquante	1	1,6		
Système manquant				
Total	63	100,0		

حجم المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
صغيرة	1	1,6	1,6	1,6
متوسطة	23	36,5	37,1	38,7
كبيرة	38	60,3	61,3	100,0

Total	62	98,4	100,0
Manquante Système manquant	1	1,6	
Total	63	100,0	

التحليل الوصفي

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المحاسبة_البيئية1	63	1	5	3,70	1,057
المحاسبة_البيئية2	63	1	5	3,49	1,091
المحاسبة_البيئية3	63	1	5	3,48	1,105
المحاسبة_البيئية4	62	1	5	3,26	1,186
المحاسبة_البيئية5	63	1	5	3,30	1,116
المحاسبة_البيئية6	63	1	5	3,63	,972
المحاسبة_البيئية7	63	1	5	3,60	1,086
المحاسبة_البيئية8	62	2	5	3,65	,749
المحاسبة_البيئية9	63	1	5	3,29	,923
المحاسبة_البيئية	63	1	5	3,49	,735
N valide (listwise)	61				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
الأداء_البيئي1	62	1	5	3,32	1,052
الأداء_البيئي2	63	1	5	3,94	,878
الأداء_البيئي3	63	1	5	4,02	,852
الأداء_البيئي4	63	1	5	3,19	,981
الأداء_البيئي5	63	1	5	3,86	,820
الأداء_البيئي6	63	1	5	3,60	1,040
الأداء_البيئي7	63	1	5	3,65	,864
الأداء_البيئي8	62	1	5	3,56	1,018
الأداء_البيئي9	63	1	5	3,71	,869
الأداء_البيئي10	63	1	5	3,75	,879

الأداء_ البيئي	63	1	5	3,66	,576
N valide (listwise)	61				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء1	63	1	5	3,86	,913
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء2	63	1	5	3,78	1,007
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء3	63	2	5	3,70	,816
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء4	63	2	5	3,75	,950
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء5	63	2	5	3,75	,933
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء6	63	1	5	3,95	,906
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء7	62	1	5	3,92	,874
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء8	63	1	5	3,90	,797
المحاسبة البيئية_ وتحسين_ الأداء9	47	1	5	3,28	,971
المحاسبة البيئية_الأداء_ البيئي	63	2	5	3,77	,648
N valide (listwise)	46				

اختبار الفرضيات

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحاسبة_ البيئية	63	3,49	,735	,093

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحاسبة_ البيئية	5,272	62	,000	,489	,30	,67

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحاسبة_البيئية8	62	3,65	,749	,095

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المحاسبة_البيئية8	6,785	61	,000	,645	,46

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
المحاسبة_البيئية8	,84	

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الأداء_البيئي	63	3,66	,576	,073

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الأداء_البيئي	9,096	62	,000	,660	,52	,81

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الأداء_البيئي1	62	3,32	1,052	,134

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الأداء_البيئي1	2,414	61	,019	,323	,06	,59

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحاسبة_البيئية_الأداء_البيئي	63	3,77	,648	,082

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المحاسبة_البيئية_الأداء_البيئي	9,479	62	,000	,774	,61

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
المحاسبة_البيئية_الأداء_البيئي	,94	

فهرس

المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
□	ملخص الدراسة
□	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
04	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
05	تمهيد
06 إلى 13	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية
06 إلى 08	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة البيئية ودوافع اهتمام بها
08 إلى 09	المطلب الثاني: مزايا وأهداف المحاسبة البيئية
10 إلى 12	المطلب الثالث: مستويات ومراحل تطبيق المحاسبة البيئية
12 إلى 13	المطلب الرابع: التحديات التي تواجه المحاسبة البيئية ومعوقات تطبيقها
13 إلى 18	المبحث الثاني: التأصيل النظري للأداء البيئي
13 إلى 14	المطلب الأول: مفهوم الأداء البيئي وأبعاده
14 إلى 16	المطلب الثاني: مؤشرات الأداء البيئي وإستراتيجية تحسينه
16 إلى 18	المطلب الثالث: مفهوم وأهمية القياس والإفصاح المحاسبي للأداء البيئي
18 إلى 24	المبحث الثالث: التأصيل النظري للدراسات السابقة
18 إلى 20	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
20 إلى 21	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
21 إلى 24	المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
25	خلاصة الفصل الأول
26	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
27	تمهيد
28 إلى 32	المبحث الأول: التكاليف البيئية

28 إلى 29	المطلب الأول: مفهوم وخصائص التكاليف البيئية
29 إلى 30	المطلب الثاني: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية
30 إلى 32	المطلب الثالث: أساليب محاسبية لمعالجة التكاليف البيئية
32 إلى 35	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
32 إلى 33	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية
33 إلى 34	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات
34 إلى 35	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة
35 إلى 47	المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها وتفسيرها
35 إلى 39	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية
39 إلى 42	المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير استجابات أفراد عينة الدراسة لأسئلة الاستبيان
42 إلى 47	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
48	خلاصة الفصل الثاني
49 إلى 52	الخاتمة
53 إلى 57	قائمة المراجع
58 إلى 71	الملاحق
72 إلى 74	فهرس المحتويات

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تمت الاستعانة على أداة الاستبيان مكونا من ثلاث محاور، تم توزيعها على المحاسبين العاملين لدى المؤسسات الاقتصادية لولاية برج بوعرييج، و معالجتها ببرنامج SPSS 21.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود وعي لدى محاسبي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية، كما توجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة البيئية لهذه المؤسسات، وتسعى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على تحسين أدائها البيئي من خلال تطبيق نظام الإدارة البيئية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، الأداء البيئي، التكاليف البيئية، المؤسسات الاقتصادية،

برج بوعرييج.

Abstract:

. This study aimed to understand the extent to which environmental accounting contributes to improving environmental performance in economic institutions. To achieve this, a descriptive-analytical approach was adopted, and a questionnaire consisting of three sections was utilized. The questionnaire was distributed to accountants working in economic institutions of Bordj Bou Arreridj city and processed using SPSS 21 program.

The study reached several results, the most important of which is the existence of awareness among accountants of the economic institutions under study of the importance of applying environmental accounting, There are also obstacles that limit the application of environmental accounting for these institutions, The economic institutions under study seek to improve their environmental performance through the application of the environmental management system.

Keywords: Environmental accounting, Environmental performance, Environmental costs, Economic institutions, Bordj Bou Arreridj.