

كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: / 2017

قسم: مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعلة: 2017

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة: الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لتقييم الأداء البيئي

دراسة حالة: مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة -

تحت إشراف الأستاذ:

- مراد بولحديد

من إعداد الطالبتين:

- نجاة سديرة

- فضيلة نبة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
مصعب دعاس	أستاذ مساعد - أ -	رئيساً
مراد بولحديد	أستاذ مساعد - ب -	مشرفاً ومقرراً
بن عبود شادية	أستاذ مساعد - ب -	عضواً مناقشاً

السنة الجامعية: 2016/2017



شكر و عرفان

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات وبفضله تنجلي الغمام و الحشرات ويشكره تنوع الثمرات وبرحمته تزداد الحسنات
منتصي الصبر أمل ومنتصي الأمل عمل ومنتصي العمل الجاد ظفر وتنويج وبداية الغيب قطرة وبداية الأفعال خطوة
وبداية الشروق خائل النور... وبداية بدايتنا هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر إلى الذي تفضل بقبوله الإشراف علينا والذي نرى فيه صورة مجسمة للخير والفضل ومثالا طيبا
للعدل والعطاء والذي غمرنا بفائض علمه وتوجيهاته القيمة التي كان لها الأثر الطيب لإكمال هذا العمل إلى الأستاذ
المشرف "بولعيد مراد".

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة "عمارمة ياسمين" التي لم تبخل علينا بنصائحها القيمة وإسهاماتها المفيدة
وبصماتها الواضحة وتعاملها ذو الميزة العالية وكل التوجيهات التي تركت أثرا على صفحات هذا الموضوع.
شكر وامتنان خاص إلى الأستاذ "حناهي رفيق" الذي مدنا بيد العون.

إلى كل الأساتذة الذين اشرفوا على تعليمنا والذين لولا فضلهم علينا لما كنا لنصل هنا، ألفه شكر على كل كلمة
علمتمونا إياها خلال مشوارنا الدراسي ونخص بالذكر "حناوي أمال، دريس يحيى"

شكرا إلى أصحاب الجود والسخاء والمواقف الطيبة الذين ساهموا من بعيد أو من قريب في إتمام هذا العمل.

شكر و عرفان إلى الذين استقبلونا بكرم أخلاقهم خلال تدريبنا إلى عمال مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة - .

إلى جميع طلبة سنة ثانية ماستر مالية ومحاسبة دفعة 2017 خاصة .

الإهداء

أهدي جدي الأبي والأخير للجليل رب العالمين، العالم فوق كل علم الذي مهد لنا السبيل، وفتح لنا الأذهان والعقول، فله الحمد حتى يرضى.

إلى الأستاذ المؤطر "بولديد مراد" الذي لم يتماون في واجبه معي.

إلى الأستاذة "عمارمة باسمينة" التي كان لها الفضل في إتمام هذه المذكرة.

وأفضل الطلوات على خير البرية، قرة عيني وسندي في الدنيا وشفيجي في الآخرة محمد عليه الصلاة والسلام.

إلى أهلك ثلاث حروفه نطقها لساني وعشقها قلبي، إلى التي لو حل السجود لغير الله لكان لها سجود، إلى الشمعة التي أذابت نفسها لضيائي، إلى نوح الحنان ومرها الأمان التي سهرت وتعبت وربت وضحت.

إلى من أديتني فأحسنك تأديبي وعلمتني أن الوجود عزة نفس، وأن الحياة تأخذ وتعطي، وأن العقل سر الجمال، والحكمة أداة النجاح، إلى التي توجعت لألمي لكما طالما ابتسمت في وجهي، إليك يا أهلك إنسانة في الوجود إليك يا "أمي العذوبة" أدامك الله لي ولمن تحبين.

وأهدي ثمرة جهدي إلى الذي ضحى ورجاني وعلى مكارم الأخلاق رباني وساندي في مشواري إليك المعطاء صاحب الجود والوفاء والسخاء، إليك يا من كنت نبوا ينير الدرب بخطاي منحتني ثقك، حمرتني بحبك وكهفتني بعاطفتك، يا من لا أرى مثيلا له، إلى مصدر قوتي ونبي قلبي، إليك يا "أبي الغالي" أنجني لأنك دانما تواضع لثقتي وثقلك أخلاقك كفي بك في الحياة نفتدي أدامك الله أنا.

هذه ثمرة السنين أهديها لكما راحة الجبين كنتما لي معينا فلن أنسى فضلكما إلى يوم الدين.

أهديها إلى أخي سند ظمري ومصدر عزتي وفخري نور حياتي وأغلى ما في الوجود بعد والدائي، أخي "حكيم" وفقه الله في حياته.

إلى من كان لي شمسا أنارت دربي ودعتني إلى التمحي، إلى التي يسعد قلبي بلقائنا وينشرح صدري بجمعتنا، إلى أغلى ما هداني الله في هذا الوجود أختي "فاطمة" وزوجها "نصر الدين".

إلى براعم حياتي أولاد أختي "نزار" و"بالأخص" أحمد

إلى من أجدها عائلتي الثانية إن شاء الله" عبد الرحمان، زكية، عربية، حدة، أسماء"

إلى أغلى ما أملك "سجود، نور اليقين، رتلج، حياة، ريمة، آية، محمد، أمجد، لندة، يوسف، قبي.

إلى بنات أعمالي "زينب، نوال، عبير، نسيم".

إلى أولاد أعمامي "عماد، إبراهيم، السبوعي، ضياء الدين، محمد، خالد، أيمن، حمود، سفيان".

إلى أعمامي "علي، لخضر، الطيب، بولعراس".

إلى من شاركنتني هذا العمل وكان لي سندا "سديرة نجاة" إلى من يجز عليا فراقهن وابتسامتهن، إلى من تشاطرت معهن أكثر أوقاتي وعشيت معهن أجلي أيام حياتي إلى عهدك فيمن الابتسامة والطيبة والحنان إلى زميلاتي "رحمة، عيدة، عائشة، سوسن، خديجة، خولة، بسمة،

خولة، سهام، كوثر، مروى"

وأخيرا أهديها إلى كافة الأقارب والأصدقاء والأحبة والزلاء من قريب وبعيد.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يذكرهم قلبي.

إلى من وسعتم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

فضيلة

الإهداء

سبحانك ربنا لا علم لنا إلا ما علمتنا أنك العليم الحكيم

أشكر اللهم شكرا يليق بجلال وجهك وأحمدك حمدا كما ينبغي لعظيم سلطانك، يكفيني عزا أن تكون لي ربا و يكفيني فخرا أن أكون لك عبدا وأفضل الطلوات علي خير البرية قوة عيني سدي في الدنيا وشهيعي في الآخرة محمد عليه الصلاة والسلام.
ما أصعب أن تعلق الكلمات بعلمي وقد بلغت رجائي واحتررت لمن سأقدم إهدائي:

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، من أهدتني الحياة إلى نبض القلب ونبع العنان، من دعواتها مفتاح الفرج من أدبتني فأحسنيت تأديبي وربتني على الاخلاق الحميدة وعلمتني أن الوجود عزة نفس وأن الحياة تأخذ وتعطي وأن العقل سر الجمال والحكمة أداة النجاح إلى من توجهت لألمي لكنها طالما ابتمت في وجهي اليك يا أغلى إنسانة في الوجود إليك يا أمي العنونة أدامك الله لي ولمن تحبين.
إلى حكمتي وعلمي إلى أدبي وعلمي إلى طريقي المستقيم إلى طريق الصداية إلى ينبوع الصبر والتفاهل والأمل إلى جدتي العزيزة حوظها الله.

إلى أخي سند ظهري ومصدر عزتي وفخري " عبد العظيم".

أبعد أرق تحية وأعذب سمفونية سمعتها لمن ترك بصمة في حياتي وغير من مجراها وكان لي بمثابة الأب زوج خالتي " عمر".

إلى من أرى التفاهل بعينها والسعادة في ضحكها خالتي كانت عوننا لي.

إلى من يعز عليا فراقهم التي أرى الدنيا في أعينهم ، إلى من شاطرت معهم أكثر أوقاتي وعشت معهم أحلى أيامي، إلى من عاهدت فيهم الأبتساماة الطيبة والعنان " فضيلة، رحمة، عذبة، عائشة".

إلى أخواتي اللواتي لم تلدن من أمي ، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى يبابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت برهقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة: سليمة، نطلة، وفاء، وأرواحهم.

إلى من كانوا سندا لي وقت الضيق الذين كلما ذكرتهم أسماؤهم رفعت رأسي تباهيا وافتخارا بهم أبناء خالتي: حمودة، سامي، شوقي ، بلال، وزوجاتهم.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يذكرهم قلبي.

إلى من وسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

نجاة

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
-	شكر وعرافان
-	إهداء
III-I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الجداول
VI	فهرس الملاحق
أ-هـ	المقدمة
الفصل الأول: التأصيل النظري لتقييم الأداء البيئي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: تقييم الأداء البيئي
03	المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء البيئي
06	المطلب الثاني: نومات وإجراءات تقييم الأداء البيئي
07	المطلب الثالث: مجالات ومقاييس تقييم الأداء البيئي
10	المبحث الثاني: أساليب تقييم الأداء البيئي
10	المطلب الأول: أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية
14	المطلب الثاني: أسلوب بطاقة القياس المتوازن للأداء
18	المطلب الثالث: أسلوب المراجعة البيئية
23	المبحث الثالث: كيفية تقييم الأداء البيئي
23	المطلب الأول: كيفية التقرير عن الأداء البيئي
25	المطلب الثاني: مؤشرات تقييم الأداء البيئي
28	المطلب الثالث: فوائد وصعوبات تقييم الأداء البيئي
30	خلاصة
الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي	

فهرس المحتويات

32	تمهيد
33	المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي البيئي
33	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
37	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي
41	المطلب الثالث: البناء الفني للإفصاح المحاسبي البيئي
47	المبحث الثاني: جهود المنظمات الدولية في مجال الإفصاح المحاسبي البيئي
47	المطلب الأول: دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية
48	المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
48	المطلب الثالث: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
50	المطلب الرابع: دور منظمة المعايير الدولية ISO
51	المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تقييم الأداء البيئي
51	المطلب الأول: القياس المحاسبي البيئي
55	المطلب الثاني: متطلبات المراجعة البيئية على تقييم الأداء البيئي
60	المطلب الثالث: الإفصاح البيئي وأثره على جودة التقارير البيئية
64	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-	
66	تمهيد
67	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-
67	المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة الاسمنت الماء الأبيض - تبسة-
69	المطلب الثاني: أهداف وإمكانات مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-
70	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-
71	المبحث الثاني: منهجية وخصائص عينة الدراسة
71	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
75	المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة
78	المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة
82	المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج واختبار الفرضيات

فهرس المحتويات

82	المطلب الأول: وصف إجابات عينة الدراسة للمحور الأول
85	المطلب الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة للمحور الثاني
87	المطلب الثالث: هيكل نموذج الدراسة
89	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة
94	خلاصة
98-96	الخاتمة
105-100	قائمة المراجع
125-107	قائمة الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	أساليب المحاسبة الإدارية	01
70	الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت الماء الأبيض تبسة	02
74	استجابة العينة لاستمارة الدراسة	03
75	تمثيل أفراد العينة حسب الجنس	04
76	تمثيل أفراد العينة حسب العمر	05
76	تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	06
77	تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	07
77	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	08

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	توضيح هيكل مختلف أبعاد الأداء البيئي	4
02	وجه المقارنة بين المراجعة البيئية الداخلية والمراجعة البيئية الخارجية	20
03	مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة.	72
04	مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت	73
05	توزيع أفراد العينة على مجتمع الدراسة.	74
06	عينة الدراسة	74
07	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	75
08	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	76
09	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	76
10	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي.	77
11	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.	77
12	نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ).	78
13	أنواع الارتباط واتجاه العلاقة.	79
14	معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته.	79
15	معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته.	81
16	وجه نظر المستجوبين بخصوص تقييم الأداء البيئي.	83
17	وجه نظر المستجوبين بخصوص الإفصاح المحاسبي البيئي.	85
18	اختبار (كولمجراف-سمرنوف) على محاور الدراسة.	88
19	اختبار حسن المطابقة وخطية العلاقات.	89
20	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى.	90
21	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثانية.	91
22	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة.	91
23	تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية.	92

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
110-107	استمارة الاستبيان	01
111	قائمة محكمين الاستبيان	02
125-112	مخرجات برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS (version 22	03

المقدمة

تمهيد

في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده عالم العصر، أصبحت ظاهرة التلوث البيئي من الظواهر التي تعرف اهتماما متزايدا من قبل جميع المؤسسات والهيئات والجماعات الضاغطة، وتماشيا مع متطلبات التنمية المستدامة أصبح الاهتمام بالأداء البيئي أحد المداخل المهمة في تحقيق الميزة التنافسية، وضمان المكانة في السوق، فالتجهت بذلك المؤسسات الاقتصادية إلى بناء نظام لتطوير وضبط أدائها البيئي من خلال الاهتمام بالإفصاح عن الأداء البيئي وإدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي للمؤسسة.

حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي مؤشرا ذو اتجاهين يوضح ما إذا كانت المؤسسة مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة، وذلك من خلال الإفصاح المحاسبي عما يترتب على التزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية لها، ومن جهة أخرى يمثل الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي مقياسا لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود المؤسسات نحو الإدارة البيئية والآثار المالية المترتبة عنها، وذلك من خلال الإفصاح بصورة سليمة وموضوعية عن المعلومات اللازمة التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسة فيما يتعلق باستخدام وإدارتها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤولياتها اتجاه حماية البيئة من التلوث واتخاذ قرارات تحسين الأداء البيئي.

والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية كغيرها من المؤسسات تسعى بدورها إلى الاهتمام بالقضايا البيئية من خلال الاهتمام بالإفصاح عن التكاليف والمنافع المرتبطة بالأداء البيئي في القوائم المالية ومن بين هذه المؤسسات مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض-تبسة- وذلك نظرا لطبيعة نشاطاتها المؤثرة على البيئة والمجتمع.

إشكالية البحث

تبعاً للأهمية المتزايدة للإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، والذي أصبح ضرورة حتمية في ظل تحملها لالتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذي تحدثه في البيئة وعليه يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الرئيسي الآتي:

- ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض-تبسة-؟

الأسئلة الفرعية

ويندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي أسئلة فرعية يمكن صياغتها كالآتي:

- هل هناك مجالات لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة؟

- ما هي أهم دوافع الإفصاح المحاسبي البيئي التي تمكنه من تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة؟

- هل هناك معوقات تحد من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة؟

فرضيات البحث

لتجسيد تصور معين للإجابة عن الإشكالية السابقة والأسئلة المنبثقة منها قمنا بصياغة الفرضيات الموالية.

الفرضية الرئيسية

يمكن طرح الفرضية الرئيسية الآتية للإجابة على الإشكالية الرئيسية:

- " يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة. "

الفرضيات الفرعية

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة الفرضيات الفرعية على نحو يساعد على الإجابة عنها كالآتي:

- يوجد مجالات لتطبيق الإفصاح المحاسبي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.

- توجد دوافع تساعد الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.

- توجد معوقات تحد من الإفصاح المحاسبي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.

أهمية البحث

تبرز أهمية الموضوع من إهتمام وتفهم المؤسسات المختلفة واعترافها بالمحاسبة البيئية ومسؤولياتها تجاه البيئة، فأدى ذلك إلى الأخذ بعين الاعتبار موضوع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وإدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي للمؤسسة يتم من خلاله توصيل معلومات سليمة وموثوقة إلى الأطراف المعنية.

أهداف البحث

يتحدد هدف البحث في بيان واقع الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لتقييم الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- تقديم إطار نظري حول تقييم الأداء البيئي والإفصاح المحاسبي البيئي.
- تسليط الضوء على أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير والقوائم المالية.
- التعرف على طرق وأساليب ومؤشرات تقييم الأداء البيئي.
- الوقوف على دور الإفصاح المحاسبي في تقييم الاداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.

أسباب اختيار البحث

يرجع إختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات منها:

- الاهتمام الشخصي بالدراسات والمواضيع المتعلقة بالبيئة والتنمية المستدامة.
- نظرا لأهمية الموضوع وحدثته من حيث الطرح والدراسة.

حدود البحث

تحدد موضوع هذه البحث بالمجالات الآتية:

- المجال المكاني: تطبيق موضوع الدراسة الميدانية على مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض-تبسة.-
- المجال الزمني: من تاريخ 2017/03/12 إلى غاية 2017/04/18.

منهج البحث

للاجابة على الإشكالية المطروحة ولإثبات مدى صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في كل من الفصل الأول والثاني من الجزء النظري، بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج التحليلي في الفصل التطبيقي.

خطة البحث وهيكله

لتجسيد موضوع البحث والوصول إلى النتائج المنتظرة من هذه الدراسة، فإن الخطة المعتمدة ستعالجه من خلال مقدمة عامة وفصلين نظريين إلى فصل تطبيقي وخاتمة عامة.

- الفصل الأول جاء تحت عنوان " التأسيس النظري لتقييم الأداء البيئي " تم التطرق في المبحث الأول إلى جملة من المفاهيم المتعلقة بتقييم الأداء البيئي مع إبراز مقوماته وإجراءاته إضافة إلى مجالاته ومقاييس تقييمه، بينما في المبحث الثاني تم التعرض إلى مختلف الأساليب منها أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية وبطاقة القياس المتوازن للأداء ختاماً بأسلوب المراجعة البيئية و التي يتم من خلالها تقييم الأداء البيئي، كما تم تناول كيفية تقييم الأداء البيئي في المبحث الثالث والأخير حيث تم فيه دراسة كيفية التقرير عن الأداء البيئي والمؤشرات التي من خلالها تتم عملية التقييم إضافة إلى فوائد وصعوبات تقييم الأداء البيئي.

- أما الفصل الثاني الذي جاء بعنوان " الإفصاح المحاسبي البيئي ودور في تقييم الأداء البيئي" حيث تم التعرض في المبحث الأول إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالإفصاح المحاسبي البيئي مع إبراز أهم مجالاته وأساليبه والإيجابيات والمعوقات التي تتجم عنه، وفي المبحث الثاني تم تقديم أهم جهود المنظمات الدولية في مجال الإفصاح المحاسبي البيئي من بينها المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية كذلك منظمة المعايير الدولية، أما المبحث الأخير والذي يعتبر أداة الربط بين الفصلين تم فيه دراسة أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تقييم الأداء البيئي من خلال معرفة القياس المحاسبي البيئي وأهم متطلبات المراجعة البيئية على تقييم الأداء البيئي ختاماً بأثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير البيئية.

- في الفصل الثالث جاء بعنوان " دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض-تبسة-" حيث تم التعريف بمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض، ثم لغرض إلى منهجية البحث وإبراز مجتمع وعينة الدراسة مع توضيح أهم الأساليب والأدوات الإحصائية التي تمت بواسطتها معالجة أداة الدراسة مع التطرق إلى توصيف عينة الدراسة، وأخيراً تم تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان.

صعوبات البحث

- قلة المراجع في المكتبة حول تقييم الأداء البيئي.
- قلة المراجع التي تتناول الإفصاح المحاسبي البيئي وعلاقته بتقييم الأداء البيئي.
- قلة الدراسات التي تتناول نفس موضوع الدراسة.

الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على أهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع ونظراً لحدثة الموضوع تم التركيز على الدراسات الأكثر قرباً وأشد علاقة بموضوع الدراسة ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

*دراسة نادية راضي عبد الحليم، 2000 بعنوان: مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء

البيئي لمنظمات الأعمال

وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية القياس المحاسبي والتقرير عن تكاليف الأداء البيئي للمشروعات الاقتصادية وعرض الاتجاهات الفكرية المحاسبية التي تشمل الجوانب العلمية والإجرائية التي تبلور مفهوم المحاسبة البيئية، بالتطبيق على صناعة الاسمنت كدراسة حالة، وتوصلت إلى أنه يجب أن تتضمن تكلفة الإنتاج التكاليف المتعلقة بالبيئة، وأن تضم القوائم بنود التكاليف سواء المنفعة للحد من التلوث البيئي أو عدم الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية، وأوصت بضرورة الاهتمام بإجراء المزيد من الدراسات.

***دراسة منير جمعة القطاطي، 2007 بعنوان: منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية**

واستندت إلى الأدبيات المحاسبية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء باختبار فرضية توفر منافع لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية، بشأن الإفصاح البيئي، وهدفت الدراسة إلى ضرورة وأهمية تحقيق متطلبات الإفصاح عن التكاليف بالنظر إلى أهمية المنافع الناتجة عنها لدى الشركات المساهمة والمدرجة في سوق المال الفلسطيني.

***دراسة عادل البهلول حميدان الطاهر، 2011 بعنوان: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة**

الأهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية

جاء في هذه الدراسة أن الشركة محل الدراسة لا تقوم بالإفصاح عن أدائها محاسبيا، وأن هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيامها بعملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تأثيراتها البيئية، والتي ترجع إلى قلة البرامج التعليمية وعدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض هذا الإفصاح.

الفصل الأول
التأصيل النظري لتقييم الأداء
البيئي

تمهيد

لقد أدى الاهتمام بالبيئة في كثير من دول العالم إلى تنامي الضغوط بشكل متسارع على المؤسسات الصناعية من قبل قطاعات كثيرة ومهمة في المجتمعات وذلك لتحمل مسؤولياتها البيئية والاجتماعية، وبالتالي بدأت المنشآت في الفترة الأخيرة تدرك أن مسؤولياتها ليست موجهة إلى المستثمرين والمقرضين فحسب بل تتعداهم لتشمل المجتمع بأسره. وبالتالي نجد أن الاهتمام بالبيئة أضاف بعدا جديدا لسياسة الشركات الصناعية يتمثل في تقييم أدائها البيئي و الوفاء بمسؤولياتها تجاه العوامل البيئية إلى جانب سعيها إلى تعظيم الأرباح لملاكها.

ومن خلال ما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية هي كالآتي:

- المبحث الأول: تقييم الأداء البيئي في المؤسسة؛
- المبحث الثاني: أساليب تقييم الأداء البيئي؛
- المبحث الثالث: كيفية تقييم الأداء البيئي.

المبحث الأول: تقييم الأداء البيئي في المؤسسة

مع ازدياد الاهتمام بقضايا البيئة ومشاكلها، وأهمية تحقيق الإدارة البيئية السليمة للموارد الطبيعية قامت العديد من الدول بوضع إجراءات لتقييم الأداء البيئي للمشروعات والمؤسسات والأنشطة القائمة بها نظرا لخصوصيتها وتعقدها وتشابكها وارتباطها مع العديد من الأنشطة الأخرى المكونة لهيكل الصناعة في دولة ما وذلك بهدف تطوير ودفع برامج التنمية فيها بالصورة التي تسمح لها بتحقيق أهدافها الاقتصادية دون التأثير سلبا في البيئة التي تعيش فيها.

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء البيئي

إن تزايد اهتمام العالم بالبيئة وحمايتها، أظهر مفهوم الأداء البيئي كنوع من الأداءات الجديدة في المؤسسة، حيث يؤثر على تقييم أدائها البيئي ككل و نظرا لتعدد المفاهيم المرتبطة بتقييم الأداء البيئي سوف يتم التطرق إلى أهم هذه المفاهيم.

أولا- مفهوم الأداء البيئي

إن الاهتمام بالأداء البيئي كان لارتباطه الوثيق بالبيئة مما يتوجب دراسة مفهومه والتعرف على أهم أبعاده.

1- تعريف الأداء البيئي

للأداء البيئي عدت تعاريف نذكر منها ما يلي:

- يعرف الأداء البيئي على أنه: "كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنه منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المؤسسة الإنتاجية أو الخدمة أو التخفيف منها".¹

- عرفته منظمة الايزو على أنه: " النتائج الكمية القابلة للقياس لنظام الإدارة البيئية ذات العلاقة بالأبعاد البيئية والتي تم وضعها على أساس السياسة والأهداف البيئية للمؤسسة".²

مما سبق نستنتج أن الأداء البيئي يمثل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل المحافظة على البيئة المحيطة بها.

1- عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد (01)، 2010، ص: 11.
2- عبد الرحمن العايب، الشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعمة لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر، ملتقى حول مستوى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنظمة الإدارة البيئية المطابقة لمواصفة الايزو 14001 ومدى استفادتها من الدعم المؤسسي والمالي والفني الذي تضعه الدولة تحت تصرفها، جامعة سطيف، يوم 21 نوفمبر 2012، ص: 84.

2- أبعاد الأداء البيئي

تتمثل أبعاد الأداء البيئي فيما يلي:

1.2. بعد الأثر البيئي وصورة المؤسسة: ويشير إلى السمعة العامة للمؤسسة ودرجة الوفاء أو تجاوز المعايير المطلوبة بواسطة القوانين والتشريعات فيما يتعلق بالإشاعات والإنبعاثات؛

2.2. بعد علاقات أصحاب المصلحة: ويشير إلى التفاعل بين المؤسسة ومختلف الدوائر الخارجية بما يسمح لمفهوم الأداء البيئي أن يشير إلى قدرة المؤسسة على بناء علاقات مع هذه الأطراف فيما يتعلق بأدائها البيئي؛

3.2. بعد الأثر المالي: ويظهر هذا البعد الآثار المالية للممارسات البيئية مثل الخفض في تكاليف المنتج والعمليات، والخفض في تكاليف الرقابة القانونية؛

4.2. بعد تحسين المنتج والعمليات: ويشير إلى تكامل الممارسات البيئية داخل عمليات التشغيل تنتج مزايا تنافسية للمؤسسة مثل تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية وتشجيع الابتكارات.

لتضمن هذه الأبعاد في الأداء البيئي تم تمثيلها في محورين هما: محور رأسي يشير إلى بعد الداخلي/ الخارجي، ومحور أفقي يشير إلى بعد النتائج / العمليات، بحيث يبرز نقاط التلاقي لهذين المحورين.¹

ويمكن توضيح هيكل مختلف أبعاد الأداء البيئي من خلال الجدول الموالي.

جدول رقم(01): توضيح هيكل مختلف أبعاد الأداء البيئي.

العمليات	النتائج	
تحسين المنتج والعمليات	الأثر المالي	الداخلي
العلاقات مع الأطراف الأخرى وأصحاب المصلحة	الأثر البيئي	الخارجي

المصدر: عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن، يناير 2011، ص:323.

من الجدول رقم (01) يتضح أن الاداء البيئي له انعكاسات داخلية وأخرى خارجية، وبالنسبة للمحور الداخلي، فهو ينعكس إيجابيا على كل من جودة المنتجات والعمليات كما يساعد على تحقيق مداخيل مالية للمؤسسة، أما بالنسبة للمحور الخارجي، فهو يساعد في تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح ويدعم الصورة الايجابية للمؤسسة.

1- عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد (08)، جانفي 2011، ص:323.

ثانيا - مفهوم تقييم الأداء البيئي

يعتبر تقييم الأداء البيئي وسيلة تكشف الأخطاء والأضرار التي تحيط بالبيئة هذا ما يؤدي إلى تعريف تقييم الأداء البيئي ومدى أهميته في المؤسسة.

1- تعريف تقييم الأداء البيئي.

وله عدت تعاريف نذكر منها ما يلي:

- يعرف تقييم الأداء البيئي بأنه: "منهج لتسهيل قرارات الإدارة بشأن الأداء البيئي للمؤسسة وذلك بجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقا لمقاييس هذا الأداء وإعداد التقارير و توصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنهج."¹

- ويعرف أيضا أنه: "بمثابة أسلوب يهدف إلى تحديد وقياس وتحليل وتتبع تكاليف ومنافع الأنشطة والبرامج البيئية التي تقوم بها المؤسسات لحماية البيئة من أضرار نشاطها، وذلك في ضوء مجموعة من الأهداف والمتطلبات والمعايير والمؤشرات البيئية بهدف دعم وترشيد القرارات المختلفة بشأن تحسين وتطوير أدائها البيئي."²

مما سبق نستنتج أن تقييم الأداء البيئي يعتبر بمثابة نظام يهدف إلى التأكد من استخدام الموارد المتاحة من خلال المطابقة الأداء الفعلي والأداء المعياري المخطط له، والتأكد من مدى التزام في تطبيق القوانين البيئية.

2- أهمية تقييم الأداء البيئي

إن تقييم الأداء البيئي في المؤسسات يرجع إلى مجموعة من الأسباب أهمها ما يلي:

- كثرة معدلات تلوث البيئة ومن ثم زيادة حجم الالتزامات البيئية مما أدى إلى تزايد الدعاوي القضائية التي كسبها أصحابها ضد الكثير من المؤسسات التي تتسبب أعمالها التشغيلية في الإضرار بالبيئة؛
- زيادة الاهتمام بالصحة والأمان والبيئة، نتيجة اهتمام المؤسسات بالبيئة وتقييم الأداء الإلزامي لها؛
- وقوع العقوبات والغرامات المالية من قبل السلطات الحكومية على المؤسسات المخالفة للقوانين والنظم البيئية، أدى إلى إلزام المؤسسات بضرورة الإفصاح الكافي عن أدائها البيئي بصورة دورية منتظمة؛
- زيادة طلب الإدارة على معلومات التكاليف البيئية، بهدف الكشف عن مدى قدرة المؤسسات على تحقيق أهداف إستراتيجية، والتي تتمثل في تقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر مناسب ودون الإضرار بالبيئة؛

1 - Seifert ,k-Ebrehard, Environmental performance Evaluation According to ISO 14031 :concept ,Esperience, and Revision issues ,http://www.IGI-Pub.com 18-02-2017, 16:30.

2- مهورات لعبدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص:126.

- انتشار الوعي البيئي، بسبب اهتمام المجتمع والأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء البيئي والتي تنتشرها المؤسسات، بهدف تقييم المسؤولية البيئية للمؤسسات بصورة موضوعية، مما ينعكس على قرارات المستثمرين.¹

3- أهداف تقييم الأداء البيئي

تهدف عملية تقييم الأداء البيئي إلى ما يلي:

- فهم أفضل لأثر المؤسسة على البيئة؛
- إثبات التزامها للجوانب القانونية والتشريعية؛
- توفير أساس للقياس الإداري والتشغيلي والبيئي؛
- تحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات البيئية تسير كما هو مخطط لها؛
- زيادة الوعي من طرف العاملين والمجتمع وتحسين العلاقات مع العملاء.²

المطلب الثاني مقومات وإجراءات تقييم الأداء البيئي

من أجل معرفة تأثير نظام الإدارة البيئية على الأداء البيئي يجب التطرق إلى معرفة مقومات وإجراءات تقييم الأداء البيئي على النحو الآتي.

أولاً- مقومات تقييم الأداء البيئي

يمكن تحديد مقومات تقييم الأداء البيئي كما يلي:

1- التحديد النوعي لمؤشرات الأداء البيئي: يجب تحديد المؤشر الخاص بالنشاط البيئي الذي يعكس أثراً لقرارات والأعمال التي تصدر من مركز مسؤولية وأن لا تتأثر المؤشرات المطبقة على هذا المركز بالقرارات والتطورات التي تصدر من مراكز مسؤولية أخرى، ويعقب التحديد النوعي للمؤشر تحديد مستوى أو أكثر لكل مؤشر أي الهدف المطلوب بلوغه أو الحد الأدنى الواجب تحقيقه أو الحد الأقصى الذي لا يجوز تجاوزه؛

2- تحديد المؤشرات المنافسة لتقييم الأداء البيئي: وهي مرحلة من تقييم الأداء البيئي حيث أنه من الصعب تحديد مؤشر واحد يعتمد على أساسه الحكم على مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية حكماً دقيقاً أو إعطاء وزن بقدر أهمية هذا المؤشر النسبية؛

3- تحديد مراكز المسؤولية البيئية: يقصد بها أي تنظيم إدارة يتمثل في وحدة مستقلة مختصة بالقيام بالوفاء بالمتطلبات البيئية للمؤسسة ولها سلطة اتخاذ القرارات الكفيلة بتنفيذ تلك المتطلبات في حدود الموارد البيئية

1- حسين محمد أحمد محمد درويش، إطار محاسبي مقترح لتقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج، أطروحة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، القاهرة، 2010، ص: 44-45.

2- فتحي حنيش، التأهيل البيئي في المؤسسة الاقتصادية ودوره في التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، 2013، ص: 133.

الموضوعية تحت تصرفها، وتتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة تحديد مراكز المسؤولية البيئية موضع التقسيم والمؤشرات البيئية لكل مركز ومختلف أهداف المؤسسة الاقتصادية البيئية؛

4- تحديد المقصود بالمؤشر (كمي، نوعي، رقمي): هناك العديد من الأهداف البيئية وتختلف في كيفية التعبير عنها مما يؤدي إلى صعوبة تحديد المؤشرات التي يعتمد عليها في قياس تلك الأهداف، لذلك على المحاسب الإداري الاستعانة بالتخصصات المختلفة التي لها صلة بالأداء البيئي حتى يكون تقييم الأداء البيئي مستند إلى وقائع عملية تمكن من وضع التقدير الملائم.¹

ثانياً- إجراءات تقييم الأداء البيئي

تتمثل إجراءات تقييم الأداء البيئي فيما يلي:

1- فحص العمليات التشغيلية: في هذا المجال يجب على المختص أن يحدد المواد الأولية المستخدمة في التصنيع وخصائصها وتأثيراتها على البيئة أو كذلك الضوضاء والضجيج والإشاعات والاهتزازات وكل أشكال التلوث التي تؤثر مباشرة أو غير مباشرة على أشكال الحياة والموارد الطبيعية ومقارنتها بالضوابط والمعايير البيئية المفروضة من الجهات المسؤولة عن حماية البيئة بشأن استخدام هذه الموارد؛

2- تقييم إجراءات المعالجة وتحديد فاعليتها: تتطلب خبرة فنية واسعة من قبل المدقق في مسألة تحديد الأساليب والممارسات الواجب اعتمادها من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية للسيطرة على التلوث وترشيد استهلاك الموارد الطبيعية؛

3- مراعاة المعايير المفروضة لحماية البيئة وتحسينها: أي المقاييس المحددة طبقاً لمستويات التلوث المسموح بها ويجب أن تتصف المعايير بالمرونة والوضوح والقابلية للتكيف؛

4- المفاضلة بين التكاليف: التكاليف التي تصرف في معدات منع التلوث والتكاليف التي تصرف لمكافحة التلوث وتحديد فاعليتها على كل وحدة ومدى تحقيقها للوفرات النقدية وتقييم الأثر البيئي؛

5- ترتيب أولويات العمل على أساس علمي ينصرف إلى فهم طبيعة المشكلة، أسبابها، الظروف التي ظهرت فيها وتطورها مع مرور الزمن والتحليل اللازم لمعالجتها مادياً وفنياً واجتماعياً.²

المطلب الثالث: مجالات ومقاييس تقييم الأداء البيئي

تعمل المؤسسة على تحديد مجالات ومقاييس لتقييم أدائها البيئي وتحسينه وفق إستراتيجيات البيئة اعتماداً على خاصية الملائمة والتوقيت المناسب لها.

1- أسماء عبد القادر الطاهر، أثر التكاليف البيئية على تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة البحر الأحمر، السودان، 2010، ص: 108.
2- نفس المرجع السابق، ص: 105-108.

أولاً- مجالات تقييم الأداء البيئي

تتمثل مجالات تقييم الأداء البيئي كما يلي:

1- تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي المتعلق بالموارد البشرية الداخلية

يشمل التقييم هنا على ما يلي:

- مدى توفير الظروف الملائمة لأداء العمل من حيث الرعاية الصحية والاجتماعية والترفيهية وإزالة المشاكل الملحة أمام القوى العاملة كمشكلة الإسكان والنقل؛
- مسؤولية إدارة المؤسسة واعترافها وقبولها لفكرة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وانعكاسات ذلك على العاملين والأداء الداخلي؛
- مدى التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح والسياسات المتعلقة بالمسؤوليات الاجتماعية سواء التي تضعها الدولة أو الجهات المسؤولة على مستوى الصناعة أو المؤسسة ذاتها.

2- تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي المتعلق بالموارد البشرية الخارجية

ويتبين ذلك من خلال ما يلي:

- مدى استيعاب أهداف وسياسات المؤسسة لمسؤولياتها الاجتماعية اتجاه المجموعات الخارجية؛
- مدى ما تكرسه المؤسسة من وقت وجهد ونفقات الإجراءات المختلفة من أجل تطوير المنتج أو غير ذلك؛
- مدى محافظة المؤسسة على سمعتها الاجتماعية بين هذه الأوساط؛
- مدى استجابة المؤسسة لمطالب المجموعات المختلفة من المجتمع التي تكون الموارد البشرية الخارجية، كمطالب المستهلكين التي تتعلق بدرجة أمان المنتج وجودته وتحسيناته وتغليفه وضماناته وحدود الإعلان عنه.¹

3- تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي المتعلق بالبيئة المحيطة

ويظهر ذلك من خلال ما يلي:

- مدى تعاون المؤسسة بفتح معاملها لإجراء التجارب والأبحاث لمحاولة خلق وإيجاد مصادر جديدة للطاقة من ناحية، وإيجاد موارد بديلة تحل محل القابلة للنفاد من ناحية أخرى؛
- مدى استجابة المؤسسة لمطالب البيئة المحيطة المختلفة والمجتمع بصفة عامة؛
- مدى اشتغال أهداف وسياسات المؤسسة على المسؤولية الاجتماعية اتجاه البيئة؛
- مدى قيام المؤسسة بتخفيض الآثار الخارجية السالبة للتشغيل كنسبة التلوث أو درجة حدة الضوضاء وغيرها.

1- مهوات لعبيدي، مرجع سابق، ص: 142.

ثانياً - مقاييس تقييم الأداء البيئي

تظهر مقاييس تقييم الأداء البيئي ذلك من خلال ما يلي:

1- قياس الصورة الذهنية للمشروع

إن أنسب طريق لقياس الصورة الذهنية للمشروع عند موارده البشرية الداخلية، هو استخدام بعض المؤشرات والمعدلات الهامة ذات الدلالة المعينة، ونذكر منها ما يلي:

- معدل الانتقالات إلى المشروعات المنافسة: ويساوي عدد أفراد التنظيم المنتقلين إلى مشروعات مماثلة قسمة إجمالي عدد أفراد التنظيم؛
- معدل دوران العمالة الجيدة: ويساوي عدد أفراد التنظيم الذين تركوا الخدمة لأسباب غير الوفاة أو التقاعد قسمة إجمالي عدد أفراد التنظيم؛
- معدل الإصابات: ويساوي عدد أفراد التنظيم المصابين أثناء العمل خلال العام قسمة إجمالي عدد أفراد التنظيم؛
- معدل الاستقالات: ويساوي عدد أفراد التنظيم المستقبلة خلال العام قسمة إجمالي عدد أفراد التنظيم.

2- إجراء المقارنة المناسبة من حيث الزمان والمكان

- يمكن قياس مدى مساهمة المؤسسة في حل بعض المشاكل الاجتماعية كمشكلة الإسكان أو المواصلات باستخدام النسبة الآتية: عدد أفراد الذين توفر لهم المؤسسة مساكن أو وسائل مواصلات قسمة عدد أفراد العمالة كلها؛
- بالنسبة للرعاية الفنية التي تقدمها المؤسسة للعاملين وتطور أدائهم يمكن قياسه بالنسبة الآتية: قيمة مساهمة المؤسسة في نفقات التدريب والمؤتمرات قسمة إجمالي الأجر؛
- بالنسبة للمستهلكين يمكن استخدام النسبة الآتية المتعلقة بتطوير الإنتاج: تكاليف الأبحاث قسمة إجمالي تكاليف الإنتاج.¹

كخلاصة يمكن القول أن تقييم الأداء البيئي يعتبر وسيلة ضرورية لحماية البيئة فهو يهدف إلى معرفة واكتشاف الأخطاء والأضرار التي تؤثر عليها وذلك بإتباع مجموعة من الإجراءات والمجالات التي تقوم على تحليل التأثيرات السلبية، كما تقوم المؤسسة على ترشيد مواردها لتحسين صورتها البيئية.

1- نفس المرجع السابق، ص:143-144.

المبحث الثاني: أساليب تقييم الأداء البيئي

إن وضع المؤسسة لبرنامج منظم للخفض من التلوث بمختلف أنواعه، يستلزم وضع خطة إستراتيجية وتحديد الإجراءات والخطوات وتجميع المعلومات عن مصادر وكميات وأنواع ودرجة خطورة هذه الملوثات والتقييم الفني لبدائل تخفيض هذه الملوثات، بغية تحقيق ذلك لا بد أن تتبنى المؤسسة أسلوب يمكنها من تخفيض ورقابة تكاليف الأداء البيئي مما يحقق لها التوافق البيئي.

المطلب الأول: أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية

تعتبر المحاسبة الإدارية البيئية أسلوب من أساليب تقييم الأداء البيئي التي تهدف إلى توفير معلومات فعلية ومستقبلية لمتخذي القرارات ولصانعي السياسات البيئية، وذلك بغرض حماية البيئة البشرية والطبيعية من الأضرار المباشرة والغير مباشرة.

أولاً- مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية

سيتم دراسة مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية على النحو الموالي.

- تعرف المحاسبة الإدارية بأنها: النظام الذي يقوم بتجميع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ لقرارات والرقابة على التنفيذ.¹

1- تعريف المحاسبة الإدارية البيئية

- عرفت على أنها: "أداة إدارية تساعد في تحسين الأداء المالي، والبيئي من خلال تعزيز المسؤولية البيئية ويمكن لهذه الأداة أن توفر المعلومات التي ببساطة لا يمكن للمحاسبة الإدارية التقليدية أن تقدمها."²

- كما تعرف أيضاً: "أنها ذلك النوع من المحاسبة الذي يقوم بتحديد وتوصيف وتحليل التكاليف التشغيلية بما فيها التكاليف البيئية، مما يساعد على تحويل المعلومات البيئية إلى أشكال مادية ونقدية، ويساعد في تحسين عملية الإتصال بين المؤسسة ومصادر المعلومات الخارجية من خلال إعداد تقارير المعلومات الداخلية والحصول على المعلومات الخارجية."³

من التعاريف السابقة نستنتج أن المحاسبة الإدارية البيئية هي المحاسبة التي تقوم بتحديد وتجميع وتقدير وتحليل واستخدام المعلومات المالية وإعداد التقارير الداخلية، وتوفير أي معلومات أخرى مما يساعد متخذي القرار في ترشيد القرارات البيئية وغيرها من القرارات داخل المؤسسة.

1- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص:13.
2- ماهر الأمين، ساميا أحمد داود، تأثير ضغط أصحاب المصالح في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (36)، العدد(2)، 2014، ص:115.
3- مهاوات لعبيدي، مرجع السابق، ص:151.

2- أنواع المحاسبة الإدارية البيئية

1.3. المحاسبة البيئية الجزئية: وهي أداة محاسبة بيئية داخلية تستخدم لتحديد نشاط استثماري أو مشروع يتعلق بالحفاظ على البيئة من بين جميع عمليات التشغيل وكذلك لتقييم الآثار البيئية لفترة معينة.

2.3. المحاسبة البيئية للتوازن البيئي: وهي أداة محاسبة بيئية داخلية تستخدم لدعم مفهوم الخطط والأفعال والتحقق والتصرف لأنشطة الإدارة البيئية المستدامة.

3.3. المحاسبة البيئية للشركات: أداة تستخدم لإطلاع العامة على المعلومات ذات الصلة والتي جمعت وفقا للمحاسبة البيئية ويمكن أن يشار إليه أنه التقرير البيئي للشركة.¹

ثانيا- أساليب المحاسبة الإدارية البيئية

من أجل التعرف على أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية البيئية، التي تعتبر ضرورية في تقييم الأداء البيئي نجد:

1- أسلوب تحليل النشاط: يعتبر هذا الأسلوب من الأنظمة التكاليفية التي تستخدم كوسيلة للرقابة على التكلفة عن طريق التحديد الدقيق للمنتجات والأنشطة المتسببة في حدوثها، بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب يعمل على تحديد ووصف الأنشطة البيئية وعدد الأفراد الذين يقومون به، وتحديد الزمن اللازم لأداء النشاط البيئي وقيمه هذا ويهدف هذا الأسلوب من خلال دورة حياة المنتج إلى تخفيض التكاليف والآثار البيئية السلبية، وتحديد احتياجات المستهلكين والوفاء بها، والتخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة للمنتج.

2- أسلوب حساب التوازن البيئي: يطلق على هذا الأسلوب من الأساليب الهامة في المحاسبة الإدارية البيئية نظرا لكونه وسيلة للتحكم في التأثيرات البيئية، ويعمل هذا الأسلوب على توفير معلومات تتعلق بفحص وقياس تأثير الاستثمارات البيئية وتحديد مجالات للتطوير، وإعلام المهتمين بنتائج الأداء البيئي للمؤسسة وزيادة الإهتمام والوعي بالممارسات البيئية.

3- أسلوب المحاسبة البيئية بالوحدات النقدية: يهتم هذا الأسلوب بالتركيز على رقابة وتقييم الآثار الاقتصادية والبيئية للمؤسسة في صورة نقدية ومالية، وإعداد تقارير محاسبية بيئية لخدمة الإدارة في تقييم أدائها كما يهتم بتوفير معلومات أساسية لنظم الإدارة البيئية فيما يختص بقرارات تسعير المنتجات النهائية أو تقييم المخزون مضمنا نصيبه من التكاليف البيئية.

4- أسلوب المحاسبة البيئية بالوحدات العينية: يعتبر أسلوب المحاسبة البيئية بالوحدات العينية أداة تقييم الأثر البيئي للمشروعات القائمة، ويهدف هذا الأسلوب إلى توفير المعلومات لكافة الأطراف المهتمة بشؤون

1- ياسمين ممدوح سليمان، المحاسبة البيئية (البصمة البيئية، البيئة المستدامة، شركة البترول، إدارة الخطر)، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2017، ص:9.

البيئية لإغراض تقييم الأداء البيئي، مما يسمح ببناء تقارير توضح مؤشرات ومعايير للقياس البيئي كميًا وعينيًا، مثل قياس تلوث الهواء، كميات الإشعاع المتسرب، كمية نفايات الإنتاج الصلبة.¹

5- أسلوب المحاسبة عن التوازن الموارد: يستخدم أسلوب المحاسبة عن توازن المواد وفقًا لبرنامج الأمم المتحدة للتنمية المستدامة، خرائط تدفق وسير العمليات في تتبع المدخلات والمخرجات وبصفة خاصة المخلفات، حيث توضح هذه الخرائط تفاصيل مراحل العمليات التي تتوزع على الأنشطة الرئيسية، ويحقق هذا الأسلوب تطوير إنتاجية الموارد، وتقييم الأداء البيئي من خلال تحديد كمية مواد المخزون والاستهلاك ومخلفات الإنتاج.

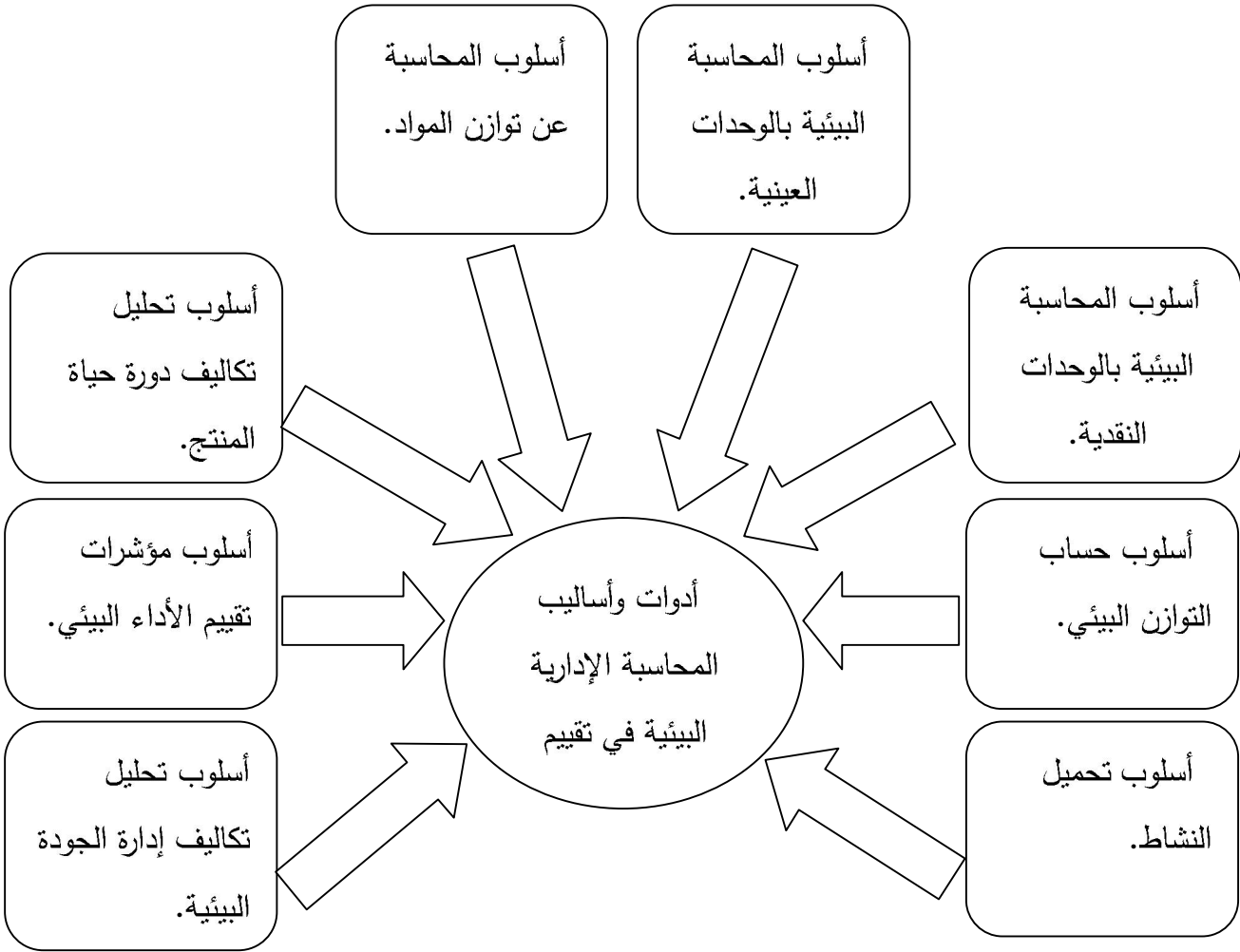
6- أسلوب تحليل تكاليف دورة حياة المنتج والعائد المتوقع: يعتبر هذا الأسلوب من المداخل الهامة للمحاسبة الإدارية البيئية، حيث يأخذ في الاعتبار التكاليف والعوائد البيئية عند المفاضلة بين بدائل تنفيذ البرامج والأنشطة، وبالتالي التوصية بأفضل البدائل من الناحيتين الاقتصادية والبيئية معًا، ويحقق استخدام هذا الأسلوب فوائد عديدة أهمها المساعدة في تخفيض تكاليف دورة الحياة الكلية المرتبطة بحياتهم باستخدام وحلال الموارد الطبيعية.

7- أسلوب مؤشرات لتقييم الأداء البيئي: تعتبر مؤشرات الأداء البيئي مقياسًا نسبيًا متغيرين أو لعنصرين لشرح وتفسير ظاهرة معينة، ويحقق استخدام تلك المؤشرات زيادة الاهتمام بالتنمية المستدامة، والتي أضافت بعدًا آخر لتقييم الأداء البيئي بحيث يشمل شقين ماليًا وعينيًا، وما ترتب على ذلك من ظهور حسابات بيئية عينية تتوافق مع أغراض تلك التنمية.

8- أسلوب تحليل تكاليف إدارة الجودة البيئية: تعتبر إدارة الجودة البيئية إدارة داخلية بالمؤسسة تعمل من خلال إستراتيجية لتحقيق الجودة البيئية عن طريق الحد من آثار التلوث وتقليل النفايات السلبية وتخفيض الفاقد من استهلاك الطاقة وتنقسم تلك التكاليف إلى تكاليف أنشطة اختيارية من حيث تنفيذها وحدوثها، وأنشطة إجبارية لابد من تنفيذها لأنها حدثت بالفعل.²

1- متولي عصام الدين عمر، محاسبة الموارد الطبيعية والبيئية وفقًا لنظام القومية وأثارها على القياس والإفصاح على المستوى القومي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2002، ص: 53.
2- مهوات لعبيدي، مرجع سابق، ص: 153-154.

شكل رقم (1): أساليب المحاسبة الإدارية البيئية



المصدر: مهاوت لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص:152.

يتبين من الشكل رقم (01) أن للمحاسبة الإدارية البيئية عدة أساليب تساعد المؤسسة على الإستخدام الكفء والرشيد لمواردها من خلال تخفيض التكاليف و الفاقد من هذه الموارد وتحسين الأداء.

ثالثاً- منافع استخدام المحاسبة الإدارية البيئية

يمكن دراسة بعض المنافع الرئيسية في استخدام المحاسبة الإدارية البيئية كما يلي:

1- تعزيز عملية صنع القرار: عندما تكون التكاليف واضحة سيتم أخذها في الحسبان عند صناعة القرار، وهذا ما لم يكن يحدث عندما كانت التكاليف مخفية في مداخل المحاسبة التقليدية (مثل التكاليف المخفية في حساب النفقات العامة)، الأمر الذي يقود إلى تحسين ربحية المؤسسة.¹

¹ - ماهر الأمين، ساميا أحمد داود، مرجع سابق، ص:116.

2- المساعدة في الكشف عن الفرص داخل المؤسسة: يكشف تحليل التكاليف البيئية المخفية عن الفرص، التي قد يقود بعضها إلى توليد الإيرادات من خلال إعادة التدوير أو إعادة استخدام نفايات المواد أو أنشطة مماثلة.

3- تحسين تسعير المنتج: يمكن التدقيق الأعمق في بعض التكاليف المؤسسة من تسعير منتجاتها بطريقة تعكس تكلفة المنتج بصورة أفضل.

3- المساعدة في إعداد التقارير الداخلية والخارجية حول القضايا المالية والبيئية: يمكن أن تساعد تحديد التكاليف البيئية المؤسسة في جمع بيانات حول الآثار البيئية بغرض إعداد التقارير الداخلية والخارجية.

4- تحسين المزايا التنافسية: يمكن أن تعزز التكاليف البيئية الواضحة (وما يترتب عليها من تخفيض) من المزايا التنافسية للمؤسسة.

5- تحسين سمعة المؤسسة: إن الدعاية المرافقة لتبني نظام المحاسبة الإدارية البيئية يمكن أن يعزز من سمعة المؤسسة بالنسبة لأصحاب المصالح الأساسيين (العملاء والموظفين والمستثمرين والمنظمات البيئية...إلخ)، وخصوصا إذا استخدمت المؤسسة المعلومات الحاصلة عليها من نظامها المحاسبي الإداري البيئي بغرض تخفيض الآثار البيئية.

6- تعزيز إمكانية جذب وتوظيف الموظفين يمكن للمؤسسة من خلال إظهار سعيها إلى معالجة وإدارة الآثار البيئية للعمليات التي تضطلع بها من تحسين قدرتها على جذب وتوظيف موظفين ذو كفاءة عالية، بالإضافة إلى تحسين أخلاق الموظفين.

7- توليد منافع اجتماعية: إن الجهود المبذولة لتخفيض التكاليف والآثار المسببة لها سيساعد في خلق بيئة نظيفة تقود إلى توليد منافع إنسانية واجتماعية.¹

المطلب الثاني: أسلوب بطاقة القياس المتوازن للأداء

تتمتع بطاقة القياس المتوازن للأداء بخصائص عديدة في مجال تقييم الأداء البيئي، فهي تربط مقاييس الأداء البيئي بالأهداف العامة للمؤسسة لاحتوائها على مقاييس أداء مالية وغير مالية، وموازنتها بين الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل.

أولا- مفهوم بطاقة القياس المتوازن للأداء

سيتم دراسة مفهوم بطاقة القياس المتوازن للأداء على النحو التالي.

1- تعريف بطاقة القياس المتوازن للأداء

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت لهذه الأداة ويمكن إبراز أهمها فيما يلي:

1- نفس المرجع السابق، ص ص: 116-117.

- تعرف على أنها: "نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المرتبطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية."¹

- كما تعرف على أنها: "مجموعة من المقاييس التي تمنح الإدارة العليا رؤية شاملة للعمل بما في ذلك تأثير المقاييس البيئية والإجرائية بالنسبة لوجهات النظر المختلفة في المؤسسة مثل: رضا العملاء والتحسينات الداخلية والبحث والتدريب ووجهات نظر أخرى متعلقة بإستراتيجية المؤسسة، وبالتالي تساعد بطاقة الأداء المتوازن المؤسسات في القياس الشامل، بما في ذلك المخاوف البيئية، من ناحية إدارة الأداء أو التقييم."²

من التعاريف السابقة نستنتج أن بطاقة القياس المتوازن للأداء هي نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ يترجم إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس مستهدفة للتحسين المستمر للأداء.

1- أهمية بطاقة القياس المتوازن للأداء

تتمثل أهمية بطاقة القياس المتوازن للأداء في النقاط الآتية:

- أنها تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم؛
- تعمل على إيجاد ترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء؛
- تحديد المقاييس في بطاقة التقييم المتوازن يمثل الدافع الأساسي للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات التنافس.³

2- أهداف بطاقة القياس المتوازن للأداء

- إن إستخدام بطاقة الأداء المتوازن يهدف إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي:
- تطوير منهج تكاملي بين الإستراتيجية والعمليات؛
- تهيئة وتوضيح مسار الرؤية الإستراتيجية لكافة العاملين؛
- مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية؛
- تهدف البطاقة للربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الإستراتيجية على المدى الطويل.⁴

1- نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد باغي، إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصاريف التجارية (منظور متعدد الأبعاد)، دار الأيام للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص:43.

2- ماهر الأمين، ساميا أحمد داود، مرجع سابق، ص:116.

3- ظاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، دراسات في الإستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص:153.

4- ظاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص:62.

ثانياً - بطاقة قياس المتوازن ودورها في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة

إن دمج المؤشرات البيئية في بطاقة القياس المتوازن يؤدي إلى تحقيق الترابط بينها وبين رسالة المؤسسة ككل، بالإضافة إلى إمكانية تنفيذها وتطبيقها في كل أنحاء المؤسسة.

وهناك ثلاثة طرق مختلفة لاستخدام بطاقة القياس المتوازن في الأغراض البيئية تتمثل في أنه يمكن استخدامها للتركيز على الإدارة بالأهداف أو كنظام للمعلومات، أو لتصوير علاقة السبب والنتيجة بين المقاييس المختلفة، إلا أن بطاقة القياس المتوازن للأداء تعتبر أكثر من مجرد نظام معلومات أو أداة لتحديد الأهداف ووضع صورة واضحة للعلاقة بين المقاييس البيئية في بطاقة القياس المتوازن للأداء عند تطبيقها في المؤسسة، فإن دورها قد ينخفض ليصبح مجرد جزء غير رسمي في تحديد الأهداف التنظيمية، وقد جعلت بطاقة القياس المتوازن للأداء القضايا البيئية جزء من المقاييس الإدارية اليومية عند إعداد تقارير الأداء، فعن طريق بطاقة القياس المتوازن للأداء أصبحت المؤسسات قادرة على تحسين أدائها البيئي من خلال تسليط الضوء على العلاقات السببية بين الاهتمام بالقضايا البيئية وتخفيض التكاليف.¹

ثالثاً - كيفية دمج المؤشرات البيئية في بطاقة القياس المتوازن

تقوم بطاقة القياس المتوازن للأداء وبين المؤشرات البيئية أو التكاليف البيئية على طريقتين هي:

1- إضافة بعد مستقل للأداء البيئي كبعد خامس في بطاقة القياس المتوازن للأداء

تقوم هذه الطريقة بدمج المؤشرات البيئية في بطاقة القياس المتوازن للأداء على أساس زيادة جوانب تتمثل في (الجانب المالي، جانب العملاء، جانب عمليات التشغيل الداخلي، جانب النمو والتعلم) لتصبح خمسة جوانب بدلاً من أربعة وذلك بإضافة بعد جديد يتعلق بالأداء البيئي، حيث تقوم هذه الطريقة بتحديد خمسة أهداف لهذا البعد هي: ترشيد استخدام المواد السامة، ترشيد استخدام المواد الخام، ترشيد استخدام الطاقة اللازمة لعملية الإنتاج، منع النفايات والانبعاثات الصادرة (صلبة أو سائلة أو غازية)، زيادة فرص إعادة تدوير.

بالنظر إلى هذه الأهداف وجدت أن الأهداف الثلاثة الأولى تركز على مدخلات العملية الإنتاجية من مواد الخام والطاقة اللازمة لعملية الإنتاج، ولتحقيق هذه الأهداف يجب عدم استخدام مواد أو طاقة أكثر من اللازم، وإيجاد وسائل تحمي البيئة من المواد السامة. ومن مقاييس الأداء للأهداف الثلاثة: كميات المواد السامة المستخدمة، مقاييس الإنتاجية... إلخ.

أما الهدف الرابع وهو تقليل النفايات والانبعاثات الضارة فيمكن تحقيقه بطريقتين هما؛ تجنب إنتاج النفايات وذلك بالتعرف على أسباب حدوثها، واستخدام التكنولوجيا للتخلص من النفايات السامة بمجرد صدورها، ومن

1- مصطفى محمود أحمد جاد المولى، استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقييم الأداء البيئي للمنشأة بهدف زيادة القدرة التنافسية لها في بيئة الإنتاج الحديثة: دراسة ميدانية، ملخص مذكرة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، القاهرة، 2012، ص:6.

ثم إعادة تصميم المنتجات والعمليات لمنع هذه الأسباب بحيث تكون أكثر فعالية في حماية البيئة. ومن مقاييس الأداء لهذا الهدف ما يلي: كمية النفايات الكيماوية السامة المنتجة، والإنبعاثات الصادرة المتجاوزة للمستويات المسموح بها... إلخ.

أما الهدف الخامس وهو زيادة فرص إعادة التدوير فيرتكز على ضرورة التحفظ في استخدام المواد غير قابلة للتجديد، وذلك بإعادة استخدام أو التدوير حيث تخفض هذه العملية من الحاجة لاستخدام مواد خام إضافية والتقليل من النفايات من قبل المستخدم النهائي للمنتج. ومن مقاييس الأداء لهذا الهدف ما يلي: كمية المواد الخام المعاد تدويرها، عدد مكونات المنتج... إلخ.¹

3- دمج الأداء البيئي في الأبعاد الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء

تقوم هذه الطريقة على أساس عدم إفراد بعد مستقل للأداء البيئي في بطاقة القياس المتوازن للأداء، ولكن يتم الإبقاء على الأبعاد الأربعة مع تضمين مقاييس ومؤشرات الاداء البيئي في كل بعد من هذه الأبعاد. ويمكن دمج هذه الأبعاد كما يلي:

1.2. البعد المالي: تتمثل أهم المقاييس البيئية في هذا البعد في ما يلي؛ تكلفة معالجة التلوث، تكلفة الإنتاج الأنظف، تكلفة البحث والتطوير، الاستثمار من أجل التحسين البيئي، الربح من إعادة التدوير والحد من استهلاك الموارد، معدل العائد من الاستثمار البيئي.

2.2. بعد العملاء: تتمثل أهم مقاييس البيئية في هذا البعد في ما يلي؛ رضا العملاء، الاستجابة السريعة للقضايا البيئية، العلاقات الطيبة مع المجتمع، الصورة الخضراء للمؤسسة، الإفصاح عن المعلومات البيئية.

3.2. بعد عمليات التشغيل الداخلي: تتمثل أهم المقاييس البيئية في هذا البعد في ما يلي؛ الابتكار في المنتجات والتكنولوجيا، المراقبة المستمرة، الإنتاج الأنظف، كفاءة العملية الإنتاجية، السيطرة على التلوث وعلاج آثاره، إدارة الموردين (التعامل مع الموردين الملتزمين بيئياً فقط).

4.2. بعد النمو والتعليم: تتمثل أهم المقاييس البيئية في هذا البعد فيما يلي؛ التدريب والتعليم البيئي، المهارة والقدرة والمعرفة، فهم السياسات والقوانين البيئية، الحصول على المعلومات البيئية، التنسيق والمشاركة مع العاملين، القدرة والبحث والتطوير.

إن دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة القياس المتوازن بهذه الطريقة يعد أفضل من الطريقة الأولى، حيث أن هذه الطريقة تفرق بين المقاييس المالية وغير المالية، بل وتحدد بشكل تفصيلي المؤشرات البيئية

1- مهوات لعبيدي، مرجع سابق، ص ص: 162-163.

الخاصة بكل من العملاء وعمليات التشغيل الداخلي والنمو والتعلم بالإضافة إلي المؤشرات المالية، وهذا التفصيل يساعد المؤسسة على التقييم المتوازن لأنشطتها البيئية، مما ينعكس بالإيجاب على قدرتها التنافسية.¹

المطلب الثالث: أسلوب المراجعة البيئية

تعتبر المراجعة البيئية أحد الروافد الهامة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة فهي تلعب دورا كبيرا في تقييم الأداء البيئي من مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات عن طريق توفير وفحص المعلومات التي تتعلق بنشاط البيئة.

أولاً- مفهوم المراجعة البيئية

سيتم درستها على النحو الموالي.

1- تعريف المراجعة

- تعرف المراجعة على أنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات وأحداث اقتصادية يرتبط بها الفرد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدى وجود نطاق بين تلك التأكيدات المعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المتضمنة تلم التأكيدات."²

2- تعريف المراجعة البيئية

- تعرف المراجعة البيئية على أنها: "فحص انتقادي دوري منظم وموثق موضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئية ومتغيراتها."³

- كما تعرف على أنها: "جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمؤسسة كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية."⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف المراجعة البيئية على أنها عملية منهجية منظمة قد تكون داخلية أو خارجية مستقلة ذات سلطة قانونية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى كفاءة أداة نظام الإدارة البيئية المطبق في المؤسسة ومدى الالتزام القوانين والتشريعات البيئية، وكذلك تقييم التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسة

1- مصطفى محمود أحمد جاد المولى ، مرجع سابق، ص:8-9.

2- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص:27.

3- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:134.

4- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مرجع سابق، ص:262.

وعملياتها الإنتاجية، والتأكد من صحة وسلامة القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف والالتزامات البيئية ومراجعة شروط الصحة والسلامة المهنية من أجل تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية.

3- خصائص المراجعة البيئية

تتميز المراجعة البيئية بخصائص يمكن استنتاج بعضها من التعاريف السابقة:

- تعد جزء من نظام الإدارة البيئية تعمل على تقييم هذا النظام؛
- يشارك في عملية الفحص قانونيين، مهندسين، محاسبين وآخرون، ذوي اختصاص ولهم علاقات بالمراجعة البيئية؛
- عملية المراجعة تكون مستمرة ومتكررة، فهي لا تتم في لحظة واحدة فقط وتنتهي؛
- عملية تمكن من التحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والالتزامات والتشريعات، التي تهدف إلى حماية البيئة.¹

ثانياً- أنواع وآليات المراجعة البيئية

سيتم دراسة أنواع وآليات المراجعة البيئية كما يلي.

1- أنواع المراجعة البيئية

تنقسم المراجعة البيئية إلى نوعين هما كالآتي:

- 1.1. المراجعة البيئية الداخلية: هي أداة للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمؤسسة، ويتحمل مسؤوليتها فريق عمل من تخصصات مختلفة تشمل المحاسبين والمراجعين الداخليين والمهندسين والقانونيين وغيرهم من الخبراء ذات الصلة بالأمور البيئية والنشاط الفني والنوعي للمؤسسة.
 - 2.1. المراجعة البيئية الخارجية: هي المراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تأخذ إثر الإعتبارات البيئية للمؤسسة في الحسبان ويتحمل مسؤوليتها المراجعين الخارجيين وحدهم، باعتبارهم الوكلاء الوحيديين عن كافة الأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة وعملياتها، سواء كانت هذه الأطراف داخلية أو خارجية.²
- ومن الأنواع السابقة يمكن المقارنة بين المراجعة البيئية الداخلية والمراجعة البيئية الخارجية.

1- كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، مداخلة: المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 07 و08 أبريل 2008، ص:8-9.

2- عبد الناصر محمد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، مصر، ص:18.

جدول رقم 2: أوجه المقارنة بين المراجعة البيئية الداخلية والمراجعة البيئية الخارجية

أوجه المقارنة	المراجعة البيئية الخارجية	المراجعة البيئية الداخلية
الأهداف	الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام كفي، وينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الانحراف عن السياسة الموضوعية.
نوعية القائم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع معين من طرف الإدارة.
مستوى الأداء	يتمتع باستقلالية عن الإدارة في عملية الفحص وتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، يقدم تقريره عن نتائج الفحص الفني عن القوائم.	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقرير نتائج الفحص.
نظام العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق العمل للمراجع الداخلي، فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي.
توقيت الأداء	الفحص مرة نهاية السنة، على فترات متقطعة خلال السنة أحيانا.	الفحص بصورة مستمرة أيام السنة.

المصدر: قدور بن نافلة، عاشور مرزوق، المراجعة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية العربية بالإسقاط على حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف - الجزائر، الملتقى العلمي الدولي الثالث: حماية البيئة ومحاربة الفقر في الدول النامية الجزائر، حول بن بوعلي، الشلف - الجزائر، ص:7.

يتبين من الجدول السابق أن هناك عدة إختلافات بين المراجعة البيئية الداخلية والمراجعة البيئية الخارجية من حيث الأهداف ونوعية القائم بالمراجعة ومستوى الأداء، وكذلك المسؤولية بالإضافة إلى نظام العمل وتوقيت العمل.

2- آليات المراجعة البيئية

تكمن آليات المراجعة البيئية في النقاط الآتية:

- 1.2. قوائم اختيارية: وهي آليات نافعة في توفير معلومات تساعد على التفكير واتخاذ القرار ويمكن أن تستخدم لفحص الالتزام بإجراءات معينة حيث يمكن توفير إجابات بنعم أو لا.

2.2. قوائم استقصاء: وهي أدوات مفيدة لمواقف مباشرة أو عند تكرار عمليات المراجعة كجزء من برنامج مستمر، ومن الأفضل أن تتضمن أسئلة مفتوحة للسماح بتوفير إجابات كاملة بدلا من أن يتم تقييدها بإجابات بنعم أو لا.

3.2. مقابلات: يمكن القيام بتلك المقابلات لزيادة وعي الأعضاء الموقع ذو مشاكل بيئية معينة مثل محتويات السياسة البيئية، أو الوعي بإجراءات تصريف فائض المياه وغالبا ما تستخدم المقابلات كأداة لمراجعة نظم الإدارة البيئية لتحديد فعالية تدريب أعضاء الفريق.

4.2. الملاحظة: مراقبة كيف يمكن أن توفر العملية المنفذة صورة أكثر واقعية لمدى الالتزام بإجراءات محددة مقارنة بما يمكن الحصول عليه ببساطة عن طريق طرح أسئلة لأحد الأفراد عن كيفية أداء العملية، ومع ذلك فإن تلك الطريقة لا يجب أن يتم استخدامها نهائيا وحدها حيث أنها لا يمكن أن توفر تفاصيل كافية أو قد تؤدي إلى إفتراضات غير صحيحة إذا لم يتم عمل تحقيقات إضافية أخرى.

5.2. المناقشة: عند بداية عملية المراجعة من المعتاد أن يتم عمل مقابلة مع الموظفين الرئيسيين في المواقع لإخبارهم بأنشطة المراجعة وما هو مطلوب منهم، واعتمادا على نطق عملية المراجعة فإن فحص المقابلات يمكن عمله أثناء عملية المراجعة وأيضا بعدها لإتاحة الفرص لتوضيح أي نقاط تم طرحها.

6.2. التقرير: مهما كانت عملية المراجعة من الضروري أن يتم تسجيلها وتوثيقها و من ثم يتم إنتاج تقرير بتلك النتيجة، حيث أن رئيس فريق المراجعة يعتبر مسؤولا عن إعداد التقرير والذي يتضمن مجموعة من العناصر نذكر منها: الأهداف وتفاصيل عملية المراجعة، وتفاصيل فريق المراجعة ومؤهلاته، ومعايير وخطة المراجعة، والمشاكل التي يتم مواجهتها والتي قد يكون لها أثر على إمكانية الاعتماد على النتائج..... إلخ.¹

ثالثا- أهمية وأهداف مراجعة الأداء البيئي

يمكن دراسة أهمية وأهداف مراجعة الأداء البيئي على النحو التالي:

1- أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

تكمن أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي في النقاط الآتية:

- القيام بتقييم الأداء البيئي للمؤسسة، حيث أنه في بيئة الأعمال المعاصرة أصبحت المؤسسات مطالبة بالقيام بمراعاة الآثار البيئية الناتجة عن قيامها بأعمالها؛
- الالتزام بكافة التشريعات والقوانين البيئية، ومدى الالتزام بالسياسات البيئية الموضوعية داخل المؤسسة؛

1- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مرجع سابق، ص ص: 303-305.

- تحديد المشكلات البيئية، والأضرار البيئية التي تتسبب بها المؤسسة وستضع إقتراحات وحلولا لتغطي كافة المشكلات البيئية والتعويض عن هذه الأضرار؛
- تمثل المراجعة البيئية مركز إهتمام في كل مؤسسة، وتلعب دورا هاما وحيويا من خلال الوظائف التي تقوم بها.¹

2- أهداف المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

يمكن تلخيص أهداف المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة فيما يلي:

- فحص مدى إلتزام المنشأة بمعالجة الآثار السلبية لأنشطتها وعملياتها على البيئة، من خلال مقارنة البرامج المخططة مع ما تم تنفيذه فعلا في ضوء القوانين واللوائح والسياسات الإدارية المنظمة؛
- تقييم مدى صحة ودقة الإعتراف والقياس المحاسبي للأعباء والإلتزامات البيئي (الفعليّة والمحتملة) التي تتحملها المنشأة في سبيل معالجة الآثار السلبية على البيئة في صورة مالية من ناحية، والعرض والإفصاح المحاسبي عنها في القوائم المالية للمنشأة من ناحية أخرى، وتوصيلها لأطراف المهتمة للإستفادة منها في إتخاذ قراراتها من ناحية أخرى؛
- التنبيه على الإدارة وكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة إلى المخاطر البيئية المحتملة وكيفية التعامل معها، من خلال الإستعانة بمجموعة من الخبراء ذو العلاقة، مع بيان أثر هذه المخاطر على قدرة المؤسسة على الإستمرارية.²

رابعا- الصعوبات التي تواجه المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي

- هناك العديد من الصعوبات التي تعترض سبيل المراجعين عند قيامهم بتقييم الأداء البيئي للمؤسسات ولإبراز هذه الصعوبات نذكر ما يلي:
- عدم وجود مفاهيم بيئية مقبولة ومتعارف عليها، بالإضافة إلى عدم وجود فروض ومبادئ خاصة بالمراجعة البيئية، مما يؤدي إلى عدم توفر نظام ملائم للمعلومات البيئية على المستوى المحلي؛
 - عدم وجود معايير محددة يتم إستخدامها في عملية المراجعة البيئية، وذلك لعدم تكامل إطارها ومعاييرها وعدم وجود إلتزام قانوني يجبر المراجع على القيام بها؛
 - عدم وجود فريق عمل للمراجع مؤهل ومدرب في مجال المراجعة البيئية، من حيث التأهيل العلمي والمعرفة بالقوانين واللوائح والتشريعات المحلية والدولية الخاصة بحماية البيئة؛

1- رادة فاروق دريبياتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص:58.

2- عبد الناصر محمد درويش، مرجع سابق، ص:20.

- عدم وضوح الأداء مستهدف من بعض السياسات البيئية، مما يؤدي إلى إحتمال الحكم على الأداء بطريقة لا تتوافق مع الأهداف المسطرة؛

- إلتسام المخاطر البيئية بالتداخل والتعقيد، وفي المقابل لا يوجد تناسق في السياسات البيئية ووجود كثير من السياسات البيئية التي تغفل عن البعد البيئي، مما يصعب معه تحديد مراكز المسؤولية¹.
خلاصة لما سبق يمكن القول أن قيام المؤسسة بتقييم أدائها البيئي بشكل دوري واعتمادها على الأساليب يساعدها على الاستغلال الأمثل لمواردها وكيفية الحفاظ عليها مما يسهل انتشار مفاهيم بيئية في العمليات الداخلية والعمل على ابتكار وتطوير منتجات صديقة للبيئة وذلك عن طريق كيفية تقييم أدائها البيئي.

المبحث الثالث: كيفية تقييم الأداء البيئي

يعتبر الأداء البيئي إطار متكامل للتعرف على المشكلات البيئية وعلاجها لغرض تحقيق توافق بين عمليات التنمية وحماية البيئة لتحسين الأداء البيئي ومنه سيتم التعرف على أساليب تقييم الأداء البيئي وكيفية التقرير عنه.

المطلب الأول : كيفية التقرير عن الأداء البيئي

يحتوي التقرير عن الأداء البيئي على الحد الأدنى من المعلومات التي تفي باحتياجات المستثمرين وجماعات الضغط البيئي وحملة الأسهم.

أولاً- المعلومات التي يحتويها التقرير

وهي من المهام المتوقع قيام المحاسب الإداري بها، بعد قياس وتحليل التكاليف البيئية على مستوى أقسام وإدارات المؤسسة الصناعية.

1- أهداف إعداد التقارير البيئية

وتتمثل أهداف إعداد التقارير البيئية فيما يلي:

- عرض الآثار البيئية المختلفة لأنشطة إدارات وأقسام المؤسسة لخدمة أغراض تقييم الأداء البيئي؛
- توفير المعلومات اللازمة لتحديد الموارد المطلوبة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة؛
- توفير مؤشرات بيئية تساعد في تحقيق الرقابة على الأداء البيئي واتخاذ القرارات الملائمة.

2- المعلومات التي تحتويها تقارير الأداء البيئي

يحتوي التقرير عن الأداء البيئي على مجموعة من المعلومات والمؤشرات تتمثل في ما يلي:

1.2. المعلومات الوصفية: ويحتوي على معلومات نوعية وتظهر في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وتشمل:

1- رادة فاروق دريبياتي، مرجع سابق، ص:73.

1.1.2. وصف الشركة: حجم الشركة ونشاطها، عدد مواقع الإنتاج، وصف عام لعمليات الإنتاج، وصف للقضايا البيئية الرئيسية المرتبطة بالإنتاج والتوزيع.

2.1.2. إدارة المخاطر: وصف عمليات الإزالة أو التنظيف، وصف للعمليات الرئيسية.

3.1.2. نظام الإدارة البيئية: علاقة الإدارة البيئية بالهيكل التنظيمي للمؤسسة وعلاقتها بالإدارات الأخرى، برامج السياسات البيئية، أنشطة التدريب، الشهادات البيئية.

4.1.2. صيانة الموارد الطبيعية والحفاظ عليها: برامج الحفاظ على الطاقة، برامج الحفاظ على المياه، البرامج المرتبطة بحماية الموارد الطبيعية.

5.1.2. سياسة الإنتاج: وصف دورة حياة المنتجات، كفاءة استخدام الطاقة، برامج مساعدة العملاء.

2.2. المعلومات الرقمية: يجب أن تحتوي القوائم المالية على ما يلي:

1.2.2. النفقات البيئية في حساب الأرباح والخسائر:

وتشمل ما يلي:

- اهتلاك الأصول الرأسمالية البيئية؛

- تكاليف حماية البيئة ورقابتها؛

- الوفورات البيئية (غير محدد).

2.2.2. الأصول والالتزامات البيئية في الميزانية:

وتشمل ما يلي:

- الاستعداد للتوافق التام مع القوانين والتنظيمات البيئية؛

- الاحتياط للالتزامات البيئية؛

- الالتزامات الاحتمالية (داخل الميزانية)؛

- الإشارة إلى المعيار المحاسبي المستخدم.

3.2.2. انبعاث واستهلاك المواد الخام، معلومات رقمية عن كل من: مواقع الإنتاج، المواد الخام المستخدمة،

انبعاثات الهواء، تلوث الزيوت والمواد الأخرى الناتجة عن عمليات الشركة، أهداف تخفيض المواد الخام والطاقة

و التلوث.¹

ثانياً- القرارات المتخذة من خلال تقارير الأداء البيئي

من القرارات التي يمكن اتخاذها في ضوء تقارير الأداء البيئي ما يلي.

1- مهارات لعبدي، مرجع سابق، ص ص:132.

1- القرارات المرتبطة بأنشطة الحماية أو المنع

ومن هذه القرارات ما يلي:

- قرار إجراء تعديلات على بعض مباني المصنع أو أماكن التخزين؛
- قرار إعادة تصميم مستودعات وحافظات المواد لضمان عدم حدوث تسربات لمواد كيميائية؛
- قرار إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة.

2- القرارات المرتبطة بأنشطة القياس والتقييم والتحديد

ومن هذه القرارات ما يلي:

- إنشاء وحدات لمعالجة المخلفات الصلبة وإعادة تدويرها؛
- إنشاء محطات لمعالجة مياه التصنيع لإعادة استخدامها؛
- تركيب أجهزة حديثة لتتبع وقياس عناصر التلوث المختلفة.

3- القرارات المتعلقة بأنشطة الرقابة

ومن هذه القرارات ما يلي:

- عمل برامج تدريبية للعمال لمنع أخطاء التشغيل، وكيفية التعامل مع المواد والمخلفات الخطرة؛
- عمل برامج لرقابة وخفض عناصر التلوث؛
- إحلال عناصر الطاقة الملوثة للبيئة بطاقة أكثر توافقاً مع البيئة مثل الطاقة الشمسية أو طاقة الرياح أو استبدال الوقود بالغاز الطبيعي.

4- القرارات المتعلقة بأنشطة الفشل

ومن بين هذه القرارات ما يلي:

- نقل بعض مباني المصنع لأماكن غير مأهولة بالسكان؛
- إنشاء الحدائق والقيام بعمليات التشجير حول مباني المصنع؛
- إنشاء بحيرات صناعية لامتصاص التلوث والتخفيف من حدة الحرارة.¹

المطلب الثاني: مؤشرات تقييم الأداء البيئي

تعتبر مؤشرات تقييم الأداء البيئي أداة أساسية في تحديد المشكلات البيئية، تحليلها، تقييمها، وتحديد الأولويات وذلك من أجل معرفة ما إذا تمكنت المؤسسة من تحقيق أهدافها البيئية من عدمها.

أولاً- مفهوم مؤشرات تقييم الأداء البيئي

سيتم دراسة جوانب مؤشرات تقييم الأداء البيئي على النحو الموالي.

1- نفس المرجع السابق، ص: 135.

1- تعريف مؤشرات تقييم الأداء البيئي

تعرف مؤشرات تقييم الأداء البيئي بأنها تلك المقاييس الكمية والمالية التي يمكن إستخدامها لإدارة وقياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسات بهدف رفع مستوى كفاءة وفعالية أنشطتها البيئية، وتسليط الضوء على كيفية تحسين أدائها البيئي، والتعرف على إمكانية خفض تكاليفها البيئية وتقديم معلومات وبيانات موضوعية ودقيقة، تسمح بإجراء المقارنات المختلفة على مستوى المؤسسة، وتساعد في نفس الوقت على إعداد التقارير البيئية لدعم وترشيد القرارات المختلفة.¹

2- خصائص مؤشرات تقييم الأداء البيئي

تتسم مؤشرات تقييم الأداء البيئي بالخصائص الآتية:

- أن يتم تعريفها بوضوح وتكون بسيطة في الفهم وسهلة التفسير؛
- أن توفر تغذية مرتدة (عكسية) دقيقة وفي الوقت المناسب؛
- أن تعتمد على معايير دولية توفر أساس المقارنة؛
- أن يتم اشتقاقها من الإستراتيجية وربطها بأهداف محددة.²

3- أهداف مؤشرات تقييم الأداء البيئي

تتمثل أهداف مؤشرات تقييم الأداء البيئي في ما يلي:

- تسليط الضوء على إمكانية تحسين الأداء البيئي؛
- مقارنة الأداء البيئي للمؤسسة خلال سلسلة زمنية معينة؛
- مقارنة الأداء البيئي بين المؤسسات الصناعية المماثلة، كما تسهل إعداد التقارير داخليا وخارجيا؛
- السعي إلى تحقيق الأهداف البيئية.³

ثانيا - أنواع مؤشرات تقييم الأداء البيئي

تتمثل أنواع مؤشرات تقييم الأداء البيئي فيما يلي:

1- مؤشرات الإدارة البيئية: وتتضمن جهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمؤسسة والتي تختص بما يلي:

- الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية؛
- الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية؛

1- سعد إمام إسماعيل سعد، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات البيئية، جامعة عين شمس، ص:91.
2- نادية عبد الحليم راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد (21)، العدد (02)، ديسمبر، 2005، ص:9.
3- مهاوت لعبيدي، مرجع سابق، ص:146.

- نظم الإدارة والتوثيق المتعلق بها؛

- الاتصال بالأطراف الداخلية والخارجية ذات المصلحة.

2- مؤشرات الحالة البيئية: وتوفر هذه المؤشرات معلومات عن الحالة المحلية أو الإقليمية أو الدولية للبيئة مثل سمك طبقة الأوزون، ومتوسط الحرارة العالمية، وتركيز التلوث في الهواء والتربة والمياه.... إلخ.

3- مؤشرات الأداء البيئي: وتنقسم هذه المؤشرات إلى ما يلي:

1.3. مؤشرات تشغيلية بيئية: وتتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج أو العملية، ومقاييس إستعمال المنتج أو العملية وتصريف المخلفات.

2.3. مؤشرات الأثر البيئي: وتتعلق بالمخرجات مثل المخلفات، واستهلاك المواد والطاقة، وانبعاثات الغازات.¹

ثالثا- تحديد واختيار مؤشرات تقييم الأداء البيئي

1- أنواع مؤشرات تقييم الأداء البيئي

يمكن إستخدام مؤشرات الأداء المستدام لهذا الغرض حيث أنها تغطي البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للإستدامة وتتمثل فيما يلي:

1.1. مؤشرات الأداء الاقتصادي: وهي مؤشرات تغطي الجوانب المرتبطة بالتعاملات الاقتصادية للمؤسسة وتركز على كيفية تغير الوضع الاقتصادي للأطراف أصحاب المصلحة نتيجة لأنشطة هذه المؤسسة.

2.1. مؤشرات الأداء الاجتماعي: وتهتم بتأثير أنشطة المؤسسة على النظم الإجتماعية داخل الموقع الذي تعمل به.

3.1. مؤشرات الأداء البيئي: وهي مؤشرات تهتم بتأثير أنشطة المؤسسة على النظم الطبيعية الحية وغير الحية متضمنة النظم البيئية الحيوية، الأرض والهواء والماء، وتساعد تلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية وإظهار وربط الأهداف البيئية للمؤسسات وتطوير فاعلية وكفاءة الموظفين.²

رابعا- معايير اختيار مؤشرات تقييم الأداء البيئي المناسبة

سيتم دراسة معايير اختيار مؤشرات تقييم الأداء البيئي المناسبة على النحو الموالي.

1- معايير مؤشرات تقييم الأداء البيئي

هناك معايير يجب أن تأخذ بالاعتبار عند إختيار المؤشرات المناسبة تتمثل في:

1.1. أهمية المؤشر وعلاقته بالسياسة البيئية للمؤسسة: بأن يوضح المؤشر ما يتم ملاحظته كقضية بيئية.

2.1. الوصول إلى الهدف: بأن يسمح المؤشر بتقييم مستهدفات السياسة.

1- الطيب الوافي، الريادة في الأداء البيئي: شركة نوكيا نموذج، مجلة الباحث، جامعة تبسة، الجزائر، العدد (11)، 2012، صص: 142-143.

2- سعد إمام إسماعيل سعد، مرجع سابق، صص: 94-95.

3.1. المنهجية: بأن يكون المؤشر كميًا ويستند على أساس علمي سليم.

4.1. الإتاحة: بأن تكون بيانات المؤشر متاحة للجميع.

5.1. التغطية المكانية: وتعني إمكانية تطبيق المؤشر على منطقة معينة أو بلد بالكامل.

6.1. التغطية الزمنية: بأن يوضح المؤشر بيانات مستمرة أو شبه مستمرة.¹

2- اختيار مؤشرات تقييم الأداء البيئي المناسبة

يتأثر إختيار المؤشرات المستخدمة لقياس الأداء بالغرض من هذا القياس ويمكن حصرها في ما يلي:

1.2. التخطيط والرقابة والتقييم: وتعني القياس بهدف إتخاذ القرارات الخاصة بتخطيط ورقابة وتقييم العمليات؛

2.2. إدارة التغيير: تدعيم المبادرات البيئية، ويتم القياس رأسياً داخل المستويات الإدارية وأفقياً داخل الوظائف؛

3.2. الاتصالات: ويطلب القياس في هذا المجال لتقليل التأثير الشخصي وحل المشكلات ومتابعة التقدم وتقوية السلوك والتأكيد على التغذية العكسية؛

4.2. التحسين: والهدف من القياس هو دعم التحسين لتقديم بطاقة أداء للمؤسسة عن كيفية تحقيق جهود التحسين؛

5.2. تخصيص الموارد: حيث تساعد على توجيه الموارد النادرة للمؤسسة إلى أنشطة التحسين الأكثر جاذبية؛

6.2. التحفيز: حيث يتحسن الأداء إذا ما تم تزويد الأفراد بمستهدفات قابلة للتحقيق؛

7.2. التركيز طويل الأجل: حيث يجب أن يؤكد قياس الأداء المناسب على تبني الإدارة لوجهة نظر طويل الأجل.

المطلب الثالث: فوائد وصعوبات تقييم الأداء البيئي

إن التزام المؤسسة بتنفيذها لتقييم الأداء البيئي مهم ومفيد جداً فهو يتغير بحسب حجم الشروط الجغرافية، وكذلك نمط المؤسسة وحاجتها وأولوياتها وبسبب اختلاف نوعيات الأداء وصعوبة إيجاد المعلومات اللازمة لوضع المقاييس البيئية يترتب عن ذلك فوائد و صعوبات في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة.

أولاً- فوائد تقييم الأداء البيئي

تتمثل فوائد تقييم الأداء البيئي في المؤسسة فيما يلي:

- تحديد جميع الأنشطة المهمة من خلال وضع شروط الأداء البيئي؛

- تحديد الآثار البيئية المهمة؛

- تحديد إمكانية تسيير أفضل للآثار البيئية كالوقاية من التلوث مثلاً؛

- تحديد الرغبات المشتركة من خلال الأداء البيئي؛

1- نادية عبد الحليم راضي، مرجع سابق، ص:5.

- تحسين فعالية المؤسسة؛

- تحديد الفرص الإستراتيجية.¹

ثانياً - صعوبات تقييم الأداء البيئي

تكمن صعوبات تقييم الأداء البيئي في النقاط الآتية:

1- الصياغة (التشكيل): يتم استخدام الصياغة بعد معرفة المسائل التي يجب أن تقاس وكيفية قياسها، ويكون المؤشر فيه على شكل نسبة، وتتم بصورة أفضل عندما يتم تكوين النسبة بين المؤشرات المرتبطة بسلسلة السبب والتأثير، حيث أن التأثيرات البيئية تمثل أثارا جانبية لأنشطة المؤسسة فإن هناك ندرة في إيجاد رابطة مباشرة بين المؤشر وأي عنصر تقيسه المؤسسة كجزء من عملياتها.

2- الاتجاهات: يتم مقارنة الرقم خلال فترات زمنية، للمساعدة على إظهار اتجاهات الأداء، وذلك المدخل يتجنب مشكلة إيجاد تفسير تام لكيفية حدوث التأثيرات البيئية، إلا أن فائدته محدودة بالنسبة لبيانات الاتجاهات حيث أنه لا يظهر العناصر التي تحرك المؤشرات ومن ثم لا يوضح كيفية تغير الاتجاهات في المستقبل.

مقارنة الأداء المرجعي: يتم ذلك عن طريق مقارنة المؤشرات في المؤسسة بمثيلاتها في المؤسسات الأخرى، ويمكن التحدي في تحديد الحالات المشابهة بدرجة دقيقة والتي يكون فيها قياس مؤشر معين له نفس المعنى في كلا المؤسستين، والمؤشرات البيئية قد تكون ذات أسباب مختلفة ومن ثم تظهر مشاكل في تقدير التشابه والاختلاف بين المؤسسات.²

خلاصة يمكن القول أن تقييم الأداء البيئي للمؤسسة يعتبر كخطوة من خطوات عملية الرقابة يساعد على معرفة جوانب القوة والضعف التي تؤثر على البيئة المحيطة بها كما يلعب التقرير عن الأداء البيئي دورا كبيرا في سياسة البيئية بالنسبة لأداء المؤسسة وذلك من خلال الإفصاح عنه في القوائم والتقارير المالية والتي سيتم التعرض إليه في الفصل الثاني.

1- زين الدين بروش، جابر دهمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة- دراسة حالة شركة الاسمنت، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص ص: 660-661.

2- نادية راضية عبد الحليم، مرجع سابق، ص: 10.

خلاصة

من خلال ما تم دراسته في هذا الفصل يمكن القول أن تقييم الأداء البيئي يعتبر وسيلة أساسية للنهوض بحماية البيئة، فهو يهدف إلى معرفة وتقدير الانعكاسات المباشرة والغير مباشرة للمؤسسة الصناعية على التوازن البيئي، فقد تلجأ المؤسسة في سبيل ذلك إلى مجموعة من الأساليب المختصة في تقييم الأداء، منها ما هو تقليدي وما هو حديث باعتبارها تعطي نظرة دقيقة لما يجري في المؤسسة من خلال توفير معلومات محاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية، يتم الإفصاح عنها محاسبيا في القوائم المالية وهو موضوع الفصل الثاني من الدراسة.

الفصل الثاني

الإفصاح المحاسبي ودوره في

تقييم الأداء البيئي

تمهيد

يعتبر الإفصاح المحاسبي البيئي وسيلة من وسائل الإعلام العامة، حيث أنه يؤدي وظيفة إخبارية، وهو إمداد من يهمله الأمر بالبيانات والمعلومات الكافية المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية في شكل قوائم مالية وملحقات وتؤثر هذه المعلومات على قرارات المؤسسة ونشاطها البيئي ومساهمتها بالوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية بما يتعلق بحماية البيئة و الحفاظ عليها.

ومن خلال ما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية هي كالآتي:

المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي البيئي.

المبحث الثاني: جهود المنظمات الدولية في مجال الإفصاح المحاسبي البيئي.

المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تقييم الأداء البيئي للمؤسسة.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي البيئي

لقد أصبح الحصول على المعلومات وسهولة حرية تداولها ومصداقيتها، من القضايا المهمة في العصر الحالي، وهو ما دعم مفهوم الإفصاح واعتبر كمطلب جوهري في مجال المال والأعمال.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة، لئلا من أهمية في ترشيد القرارات المالية للمؤسسة.

أولاً- مفهوم الإفصاح المحاسبي

1- تعريف الإفصاح المحاسبي

له عدة تعاريف نذكر منها ما يلي :

- يعرف على أنه: "المعلومات المقدمة كملحقات للقوائم المالية والتي تأخذ شكل إيضاحات أو ملحقات تكميلية، وهذه المعلومات توفر تفاصيل وشرح للوضع المالي للشركة ونتائج التشغيل، وهي تفسر المعلومات المتعلقة بالصحة المالية للمؤسسة والتي يمكن أن يتم الإفصاح عنها خلال بيانات كمية (مبالغ مكونات المخزون) أو بيانات وصفية (مثل دعوى قضائية)، ومثل هذه المعلومات تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية".¹

- ويعرف بأنه: 'شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية وعن فعاليتها ونشاطاتها'.²

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي عبارة عن عرض للمعلومات التي تعكس النشاط الحقيقي للمؤسسات من خلال القوائم المالية، ويجب أن يشمل جميع الأحداث المالية محاسبية أو غير محاسبية (كمية أو وصفية) قديمة أو مستقبلية تصرح بها الإدارة.

2- خصائص الإفصاح المحاسبي

يمكن تحديد أهم خصائص الإفصاح المحاسبي فيما يلي:

- يمثل الإفصاح تقديم للبيانات الكمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي نظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية؛
- إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات؛

1- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2011، ص:25.
2- إسماعيل محمود عبد الرحمن، الإفصاح المالي وأهميته في الأعمال التجارية العربية، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014، ص:30.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس؛
- تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل (الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية).¹

3- أهمية الإفصاح المحاسبي

- للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة سيتم ذكرها في النقاط الآتية:
- زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد؛
- تساعد المعلومات المتوفرة من التقارير المالية للمساهمين بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛
- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب وخلافه؛²
- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسئوليتها والحكم على كفاءة أدائها؛
- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.³

ثانياً- أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي

ويمكن دراسة أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي علي النحو الموالي:

1- أهداف الإفصاح المحاسبي

- وله عدت أهداف نذكر منها ما يلي:
- يهدف الإفصاح المحاسبي إلى توفير معلومات مهمة وتقديمها إلى المستخدمين والمستثمرين بهدف إعلامهم بكل المعلومات الضرورية؛
- الاتجاه التقليدي في الإفصاح: يقوم هذا الاتجاه على الاهتمام بالمستثمر الذي يكون على علم محدود بكيفية استخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تسهيل المعلومات المنشورة حيث تكون مفهومة، وواضحة للمستخدم محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية؛

1- صديقي مسعود وصديقي فؤاد، مداخلة بعنوان: انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05 و06 ماي 2013، ص:3.

2- عطرة نادر النور عثمان، دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص:33-34.

3- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشاوي، الحوكمة المؤسسية مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص:104.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- الاتجاه المعاصر في الإفصاح: يشير هذا الاتجاه إلى إيصال المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف من الإفصاح المحاسبي فإن حدود الإفصاح لم يعد مقتصرًا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية التي تتلاءم مع قدرات المستخدم العادي بل يكبر نطاق الإفصاح ليجمع كافة المعلومات الملائمة التي تكون بحاجة إلى درجة كبيرة من المعرفة، والخبرة في استخدامها، وفهمها، ويكون عليها درجة كبيرة من اعتماد كل من المستثمرين الواعين، والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.¹

2- أنواع الإفصاح المحاسبي

يصنف الإفصاح المحاسبي كما يلي:

1.2. الإفصاح الكامل (الشامل): يتميز هذا النوع بضرورة أن تكون القوائم المالية كاملة وتشمل على كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق، وهذا يعني أنه إذا ترتب على إخفاء أو استبعاد بعض المعلومات الإخلال بالتعبير الصادق للقوائم المالية، فإن الإفصاح عن هذه المعلومات يكون ضروريًا. وتحدد معايير المحاسبة المالية الحد الأدنى كما ونوعًا من المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية بما يساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات رشيدة.²

2.2. الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يتضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.³

3.2. الإفصاح الكافي: ويعتبر الإفصاح الكافي أكثر المفاهيم الثلاثة شيوعًا في الاستخدام، ولكنه يفترض أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة.⁴

ثالثًا- أساليب الإفصاح المحاسبي

تتبين أساليب الإفصاح المحاسبي من خلال ما يلي:

1- الإفصاح في القوائم المالية: لا بد من أن تشكل المعلومات المهمة صلب تكوين القوائم المالية مثل الأصول والالتزامات والأثر الناتج عن صافي الدخل وحقوق حملة الأسهم في القوائم.

1- محمد مشرف حماد السويدي، الحاكمية المؤسسية وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015، ص: 28-29.

2- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية (المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقًا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 79.

3- إدون س، هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، الإسكندرية، 2008، ص: 766.

4- نفس المرجع السابق، ص: 766.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- 2- استخدام المصطلحات والعرض التفصيلي: يتم الإفصاح باستخدام المصطلحات الملائمة لعناصر القوائم المالية، ويوصف تفصيلي يسلط الضوء على ما تحويه هذه القوائم.
- 3- المعلومات التي بين الأقواس: من أجل زيادة الإفصاح عن تفاصيل أو تعريفات لبعض عناصر القوائم المالية يتم ذلك بملاحظات تحصر بين الأقواس خصوصا عن المعلومات غير الكمية لتوضيح سياسة معينة أو طريقة تقييم.
- 4- الهوامش: تستخدم الهوامش للإفصاح عن المعلومات التي لا يمكن الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية وهي مكملة لما تحمله القوائم المالية من إفصاح مثل المعلومات غير الكمية عن أسباب تغيير السياسة المحاسبية التي تتبعها الإدارة.
- 5- الكشوفات والجداول الملحقة بالقوائم المالية: تعد الكشوفات والجداول الملحقة بالقوائم الأساسية مكملة للإفصاح الكافي، وتتضمن هذه الكشوفات التحليلية المعلومات التفصيلية المهمة التي يصعب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية.
- 6- تقرير مراقب الحسابات: يعد تقرير مراقب الحسابات أسلوبا مكملا للإفصاح الذي تؤديه القوائم المالية حيث يفصح مراقب الحسابات عن أية مخالفات أو تجاوزات في القوائم وأية مؤشرات عن استمرار الشركة وما تحقق من أرباح وغيرها.
- 7- تقرير مجلس الإدارة: يتم الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة عن أحداث غير مالية تمت خلال الفترة المالية من إنجازات أو توقعات عن النمو والتطور الذي تخطط له الإدارة وعن أية أحداث لاحقة قد تؤثر على الأرقام الظاهرة في القوائم المالية خلال أو بعد إعداد الحسابات الختامية.¹

رابعاً- مقومات الإفصاح المحاسبي

تكمن مقومات الإفصاح المحاسبي فيما يلي:

- 1- تحديد المستخدم المستهدف: هناك فئات عديدة تهتم باستخدام المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية من أجل تلبية حاجاتهم المتعلقة باتخاذ القرارات ومن بين هؤلاء المستخدمون نجد: المساهمين، المستثمرين، والمقرضين، والدائنين، وكذلك العملاء والأجهزة الحكومية بمختلف مؤسساتها.
- 2- تحديد أغراض استخدام المعلومات الواجب الإفصاح عنها: يتم ربط الغرض بخاصية الملائمة، وتعد الأهمية النسبية معيارا نوعيا لطبيعة ونوع المعلومات.

1- طلال الجاوي، سالم الزويبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص ص: 107-109.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

والملائمة تعني أن المعلومات ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع أن يستفيد منها في غرض معين ويختلف الغرض باختلاف المستخدم.

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها: يتم التسجيل على أساس الصفحة السوقية وهذا قيد على نظام المعلومات المحاسبية، وبسبب الأهمية النسبية والحيطه والحذر وعدم وجود أساس محدد، تتفاوت المعلومات المفصح عنها، لذا يتطلب ترتيب الأهمية النسبية لمعايير المعلومات المحاسبية على أساس الملائمة وإجراء مقايضة بين الملائمة والخواص، وأدت الملائمة إلى توسيع نطاق الإفصاح والدعوة إلى استخدام أنماط جديدة من المقاييس المحاسبية مثل كالقيمة الجارية والاستبدالية القيمة العادلة، والإفصاح عن معلومات جديدة كالموارد البشرية، والبيئة، والاجتماعية.

4- تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات وطرقها: إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدرا كبيرا من المهارة والخبرة وعليه يجب أن يراعي معدوا القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه بالإضافة إلى مدى قابليتها للقراءة والفهم من قبل مستخدمي البيانات المالية ولذا يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة عموما جرى العرف على أن يقيم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل، أما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملتها بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.¹

المطلب الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي البيئي

تزايدت احتياجات مستخدمي القوائم المالية للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، وذلك لترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية.

أولاً- مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن دراسة مفهوم الإفصاح المحاسبي على النحو التالي.

1- تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي

تدرج تعريفاته على النحو الآتي:

1- نفس المرجع السابق، ص ص: 105-106.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- يعرف الإفصاح المحاسبي البيئي بأنه: "نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة، والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي يتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل."¹
- كما يمكن تعريفه بأنه: "عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويرشد قراراتهم."²
- نستنتج من التعريف السابقة أن الإفصاح المحاسبي البيئي هو الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع بواسطته المؤسسات الصناعية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة بنشاطاتها ذات مضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك.

2- أسباب الإفصاح المحاسبي البيئي

- توجد عدة أسباب تساعد علي الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوية للمساهمين ومنها ما يلي:
- إن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة 1990؛
- احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم؛
- الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة؛
- التأثير الإيجابي لهذا الإفصاح في القيمة السوقية للمنشأة من خلال أسعار أسهمها بالبورصة؛
- الاستجابة لمتطلبات وضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية.³

3- أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

- تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في النقاط التالية:
- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة، مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة، فقيام المؤسسة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح؛
- مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للمؤسسات الاقتصادية بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع والاحتياجات الجديدة له؛

1- منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني،- مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، 2007، ص:56.

2- سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان-SCHB- قسنطينة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة-2، 2014، ص:82.

3- عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (01)، 2011، ص:449-450.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم؛
- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.¹

ثانياً- أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن دراسة أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي البيئي كما يلي:

1- أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن تقسيم الأهداف على النحو الموالي.

1.1. أهداف داخلية على مستوى المنظمة

تتركز هذه الأهداف فيما يلي:

- التزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة بها؛
- إظهار إذعان المنظمة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة شرعية وإيجازها لنشاطاتها؛
- المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة إزاء المنظمات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها اتجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.

2.1. الأهداف الخارجية

تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي:

- إظهار التزام المنظمة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع؛
- يعد الإفصاح وسيلة للإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير. ممن يمارس ضغوط على المنظمة كالمستهلكين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى؛
- كسب رضا و قناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في السوق.²

1- نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الأفق والمعوقات الملتنقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص: 275.

2- حذام فالج جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات-دراسة استطلاعية لأراء عينية من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الإدارة و الاقتصاد، المجلد (35) العدد (91)، 2013، ص:108.

2- أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك نوعين من الإفصاح المحاسبي البيئي:

1.2. الإفصاح الاختياري

لا يشترك المستثمرين مع الإدارة في إدارة الأنشطة اليومية للشركة حيث يفوضون هذه المسؤوليات للإدارة وهذا يؤدي إلى مشكلتين مهمتين: الأولى، وجود عدم تماثل للمعلومات فإن المستثمرين أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة الشركة، الثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة الشركة والتوقعات المستقبلية لها.

2.2. الإفصاح الإلزامي

يتم ذلك من خلال:

- الكشف عن أنواع البنود التي تعتبرها الشركة تكاليف بيئية مع بيان حجم التكاليف البيئية المحملة على قائمة الدخل وتلك المرسمة خلال الفترة، وهو ما يتطلب الإفصاح عن الأمور الآتية، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والجزاءات المفروضة؛

- على الرغم من أن الإفصاح الإلزامي يمكن أن يسد حاجة المستثمرين إلى عدد من المعلومات إلا أنه ليس آلية كاملة تتسم بالكفاءة لتوزيع المعلومات المالية، لأن وضع المعايير المحاسبية هي عملية سياسية مع مختلف الأطراف المهتمة مثل الحكومة والمستثمرين والشركات وغيرهم، حيث تتدخل هذه الأطراف للمحافظة على مصالحهم وتحسين رفاهيتهم.¹

ثالثاً- معايير اختيار المعلومة البيئية المفصحة عنها

تكمن عملية اختيار المعلومة البيئية المفصحة عنها بالخصائص الآتية:

1- **الملائمة:** يعبر هذا المعيار عن أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات التي تتدرج بالتقرير البيئي وتنصب هذه الخاصية على علاقة المعلومات بالهدف الذي تعد من أجله. فالمعلومات التي يحتويها التقرير البيئي ينبغي أن تكون قادرة على إشباع حاجة مستخدميها.

2- **البعد عن التحيز:** إن مفهوم الحياد قد تعرض لهجوم متزايد، حيث أعلن البعض أنه لا يجب إصدار المعايير إذا كانت ستؤدي إلى آثار اقتصادية غير مرغوبة على صناعة أو شركة معينة، ولكننا لا نوافق هذا الرأي، فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن يكون لدينا قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها، وبدون الثقة في القوائم المالية ليستخدّم الأفراد المعلومات التي تتضمنها.

1- منير جمعة القطاطي، مرجع سابق، ص، ص:59-60.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة ويعني ذلك أن لا تكون المعلومات متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى، ويعني الحياد أيضا أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.¹

3- القابلية للفهم: يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي مع القدرات الاستيعابية لمستخدميها و يعتبر هذا المعيار المطلب الأساسي ينبغي الالتزام به عند إعداد التقرير البيئي لاتخاذ القرارات الرشيدة، من خلال مقارنة أداء المؤسسة البيئي مع الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والبيئي.

4- المرونة: تعتبر المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال، خصوصا بالنسبة للتقرير البيئي الذي تتصف عناصره بالحركة وعدم الثبات.²

المطلب الثالث: البناء الفني للإفصاح المحاسبي البيئي

تحاول المؤسسات ممارسة أنشطتها بطريقة تقلل أو تزيل التأثيرات البيئية و الاجتماعية السالبة وتعظم التأثيرات الموجبة، وذلك بتباع مجموعة من الاتجاهات وطرق لتقييم نشاطها.

أولاً- اتجاهات ومجالات الإفصاح المحاسبي البيئي

سيتم دراسة اتجاهات ومجالات الإفصاح المحاسبي البيئي كما يلي:

1- اتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك العديد من الاتجاهات في مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يمكن إيجازها فيما يلي:

1.1. من حيث نطاق الإفصاح

يتأثر نطاق الإفصاح عن الأداء البيئي بطبيعة النشاط فيأخذ أحد الأشكال الآتية:

1.1.1. الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط: ويتم ذلك دون التطرق إلى الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية، وذلك بسبب الصعوبة التي تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في التقارير المستقلة.

2.1.1. الإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية:

إتسع نطاق الإفصاح المحاسبي لشمّل المنافع والتكاليف البيئية، سواء كانت التأثيرات ناجمة عن النشاط الماضي، الحاضر أو المتوقع مستقبلا، لتوفير معلومات مالية

1- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص ص: 202-204.

2- محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2012، ص ص: 212-215.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

ومادية تساهم في رفع قدرة الإدارة على تحسين الأداء الشامل للمؤسسات الصناعية بجانبه الاقتصادي والبيئي، وكل هذا يتم في إطار ما يطلق عليه بنظام المحاسبة الإدارية البيئية، وهذا النطاق يعتمد على مبدأ المقابلة، أي مقابلة الإيرادات بالتكاليف متجاهلا الصعوبات التي تحول دون قياس قيمة المنافع البيئية بشكل نقدي.

2.1. من حيث شكل الإفصاح

يتم الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال ما يلي:

1.2.1. تقارير وصفية: يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في شكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي يشمل بعض الأرقام والإحصائيات والنسب داخل تقرير بيئي.

2.2.1. تقارير كمية: تحتوي على معلومات كمية عن الأداء البيئي، مثل كمية الانبعاثات، كمية الفاقد؛

3.2.1. تقارير مالية: ويتم فيها الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية، يمكن من خلالها تحديد العائد والتكلفة من النشاط البيئي.

3.1. من حيث موقع الإفصاح

يتم الإفصاح عن الأداء ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها، أو ضمن التقارير الاجتماعية للمنظمة، ويقوم هذا الأسلوب على أساس تصميم تقارير اجتماعية وبيئية منفصلة عن التقارير المالية كوسيلة لإظهار مدى وفاء الوحدة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.¹

1- مجالات الإفصاح المحاسبي البيئي

وتتمثل فيما يلي:

1.2. حماية البيئة المحيطة بالمؤسسة

وتندرج فيما يلي:

- حماية الأراضي الزراعية من التلوث الصناعي؛
- تجميل المساحات المحيطة بالمؤسسة؛
- توفير الطاقة بحسن استغلال الموارد الأولية، وإعادة تشغيلها؛
- التحكم في التلوث الناتج من العمليات الصناعية للمنشأة؛
- التخلص من مخلفات المؤسسة بطريقة صحيحة تمنع التلوث.

2.2. خدمة المجتمع المحلي

وتتمثل فيما يلي:

1- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص ص: 276-277.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- إقامة المشاريع في الأماكن الأقل تطورا؛
- التبرعات لصالح الجمعيات الخيرية، والتعاونية، والأندية المحلية؛
- دعم المؤسسات التعليمية، والمرافق الصحية، والأندية الرياضية لتحقيق رفاهية المجتمع؛
- تشغيل ذوي الاحتياجات الخاصة.¹

3.2. تحسين جودة المنتج وحماية المستهلك

يكون ذلك من خلال ما يلي:

- المحافظة على أساليب حماية المستهلك؛
- مطابقة السلع للجودة ومعايير الأمان والسلامة؛
- الاهتمام بشكاوي واقتراحات المستهلكين؛
- احتواء المنتجات على إرشادات واضحة تبين المحتويات واستخدامها والصلاحية.

4.2. تنمية الموارد البشرية(العاملين)

يكون ذلك على النحو الموالي:

- تدريب العاملين لرفع كفاءتهم وأدائهم الوظيفي؛
- توفير مسكن مناسب للعاملين، ووسائل مواصلات وتتنقل مريحة؛
- توفير معدات شروط السلامة الصناعية لحماية العاملين؛
- تهيئة ظروف العمل المناسبة وأوقات للراحة، وإِشاء فرق رياضية.²

ثانيا- نماذج وطرق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

يتضح ذلك من خلال ثلاث اتجاهات للإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة، وسيتم التعرض إلى النماذج المختلفة التي يتضمنها كل اتجاه فيما يلي.

1- الاتجاه الأول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية(طريقة الفصل)

يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية باعتبار أن كل منهما يحقق أهدافا مختلفة، وبالتالي يجب الإفصاح عن هذه المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية، ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات هي:

1- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص:77.
2- نفس المرجع السابق، ص:78.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

1.1. التقارير الوصفية: يعد هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها إعداداً، حيث يتضمن سرداً وصفياً للأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية ويتميز هذا النوع من التقارير بما يلي:

- إن هذا النوع من التقارير يكون محدود الفائدة؛
- صعوبة تتبع الأداء الداخلي للمؤسسة؛
- لا يمكن استخدامه لإجراء المقارنات بين المؤسسات المختلفة.

2.1. التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع: تقوم هذه المجموعة بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير مثل نموذج (Estes)* ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية مما يوفر معلومات متكاملة ولكافة الأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل الوحدة لمسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع وتتميز هذه المجموعة من التقارير بالآتي:

- إمكانية تحديد إجمالي تكلفة الأثر البيئي؛
- إمكانية إجراء مقارنات بين الوحدات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة.

3.1. التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط: تعبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلاً من سابقتها للأنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية وتتميز هذه المجموعة من التقارير بالآتي:

- توفر هذه المجموعة صورة كاملة عن الأنشطة البيئية؛
- إمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة والمنافع التي حققتها الوحدة للمجتمع نتيجة أنشطة الوحدة.¹

2- الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد (طريقة الدمج)

يعتمد هذا الاتجاه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءاً من المعلومات المالية ويمثل النموذج الذي اقترحه محمد محمود عبد المجيد المسمى حساب الأرباح والخسائر المالي والاجتماعي وقائمة المركز المالي الاجتماعي أحد النماذج في هذا الاتجاه، ويتميز هذا النوع من التقارير بالآتي:

1- إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص: 186-187.
*نموذج Estes: يقوم هذا النموذج على فرضية أساسية وهي أن التوزيع الأمثل للموارد يجب أن يركز على بيانات ومعلومات يتم إعدادها من وجهة نظر المجتمع، وهو ما نفتقده البيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة التقليدية.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- يساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأنشطة البيئية للوحدة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية؛
- إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء الوحدة بشكل سليم.

3- الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط

يعتمد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على المؤسسات الاقتصادية مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى، وهذا مما قد لا يساهم في تنمية موارد المؤسسة الاقتصادية، ومن عيوب هذا الاتجاه أن فرص تعظيم الربح لما يعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه المؤسسة على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والأضرار التي تتركها على البيئة أو على العاملين أو على المجتمع بشكل عام.

وأخيراً يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات البيئية المختلفة وبأي صورة كانت تقيّد في الآتي:

- التأثير على صانعو القرارات؛
- التفاوض وحل النزاعات مع المؤسسات؛
- إعادة تقييم إستراتيجية المحاسبة وممارسات الإدارة؛
- تحسين عمليات الإنتاج.¹

ثالثاً- مزايا ومعيقات الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن دراسة كل من مزايا ومعيقات الإفصاح المحاسبي البيئي على النحو التالي:

1 - مزايا الإفصاح المحاسبي البيئي

- إن التزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة مزايا ومنافع نوجزها كالآتي:
- توفر معلومات عن الأداء للمؤسسات الصناعية يساعد الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية؛

1- ياسمين ممدوح سليمان، مرجع سابق، ص: 188-189.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- الإفصاح المحاسبي عند التأثيرات البيئية يساعد المؤسسات الصناعية على اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفشل البيئي، مثل: تكاليف معالجة المخلفات الضارة بالبيئة والغرامات على مخالفة المؤسسات للتنظيمات البيئية؛
- يمكن للمؤسسة أن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ما تم الإفصاح عن التأثيرات البيئية؛
- توفر المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، يمكنها من الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات، التغليف والعمليات الإنتاجية؛
- توفر معلومات عن الأداء البيئي يساعد إدارة المؤسسات الصناعية في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن لها تحقيق رضا المستهلكين؛
- اختيار البديل الاستثماري الأنسب بالأخذ في الاعتبار الجوانب البيئية.¹

2- معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك عوامل متعددة تقف دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي نذكر منها:

1.2. معوقات تنظيمية وتشريعية

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة؛
- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية؛
- غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.

2.2. معوقات عملية ومهنية

- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية؛
- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؛
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية.

3.2 معوقات مالية وإدارية

- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
- صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط؛
- العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.

1- سعدي سيف حنان، مرجع سابق، ص ص: 86-87.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

ومن أهم المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في القوائم المالية، نجد أنها تتوزع على أربعة أسباب رئيسية هي كالآتي:

- عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي؛
- نقص الوعي العام بالقضايا البيئية؛
- تجنب التكاليف والخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي؛
- غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.¹

خلاصة يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي البيئي يؤدي إلى آثار ايجابية لمصلحة المؤسسة قد تتمثل في زيادة مبيعاتها، حيث أن الإفصاح البيئي سيؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة التي ترعي الظروف البيئية الملائمة لها.

المبحث الثاني: جهود المنظمات الدولية في مجال الإفصاح المحاسبي البيئي

لقد أدى إزدياد التغيرات البيئية في السنوات الأخيرة إلى زيادة وعي وإهتمام المجتمع بالمحافظة على البيئة، وخاصة دور الشركات ومسؤوليتها في هذا الصدد، ويلاحظ المتتبع لجهود المنظمات الدولية إزدياد إهتمام المنظمات الدولية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع، من خلال قيامها بالعديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على الإفصاح المحاسبي البيئي.

المطلب الأول: دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية

تلعب منظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية دورا مهما في تقييم الأداء البيئي للشركات حيث تناولت القياس والإفصاح المحاسبي ضمن عدة معايير في المحاسبة المالية.

لقد صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للشركات وإن لم يتم تناولها بصورة مباشرة في شكل معيار مستقل، حيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لم يتناول القياس والإفصاح المحاسبي للبنود الاحتمالية ضمن المعيار رقم (5) للإشارة عن احتمال حدوث خسارة احتمالية يجب أن تكون متاحة عندما يتم إعلام الشركة عن وضعها كطرف محتمل مسائلته، وعلى الرغم من ذلك قد يصعب تقدير الالتزام بطريقة معقولة، ولغرض تفسير المعيار رقم (5) فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB عدة تفسيرات منها التفسير رقم (14) والخاص " بالمحاسبة عن الظروف الطارئة " والتفسير رقم (39) والخاص بتسوية المبلغ المرتبط بعقود معينة. وقد انبثقت عن FASB مجموعة فرق عمل

1- نفس المرجع السابق، ص:88.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

القضايا الطارئة وقد قدمت هذه المجموعة العديد من الإصدارات منها الإصدار رقم 90-8 الخاص برسمة تكاليف معالجة التلوث البيئي، والإصدار رقم 93-5 الخاص بإرشادات المعالجة المحاسبية للعناصر البيئية.¹

المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

إن مؤسسة معايير المحاسبة الدولية لها مجموعة من المعايير الدولية الهامة في إعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسات وذلك لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.

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

كما أضاف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) تحت عنوان " الممتلكات والمصانع والمعدات " في فقرته الثالثة عشر أنه " يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات، إلا أنه يمكن أن يكون ضروريا للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى وهنا يعتبر الحصول على هذه الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلا للاعتراف به (كأصل) كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو تم تملكها، فعلى سبيل المثال، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، ولذا تعالج " وسائل المناولة " كأصل إلى الحد القابل للاسترداد، لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية."²

المطلب الثالث: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

ورد في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2004م ضمن إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي مجموعة من معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالأمور البيئية، ومن هذه المعايير، معيار المراجعة الدولي رقم (250) بعنوان " مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية."

1- عبد الناصر محمد نور أحمد، مدى التزام شركات المساهمة العامة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة دراسة تطبيقية. مجموعة سوداات للاتصالات المحدودة(السودان)، مجلة جامعة البحر الأحمر(نورية، علمية، محكمة، نصف سنوية)، كلية الاقتصاد، جامعة البحر الأحمر، العدد (05)، جوان، 2014، ص:202.

2- موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه، كلية إدارة أعمال، جامعة الجنان، لبنان، 2015، ص:95-96.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

وجاء في محتويات المعيار أنه " عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائجها، يجب على المراجع أن يدرك أن عدم التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية " (نص الفقرة الثانية)، كما جاء في الفقرة الخامسة من المعيار أنه " تختلف علاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية اختلافا كبيرا، حيث تحدد بعض منها شكل ومضمون البيانات المالية للمؤسسة، أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يجب أن يتم، بينما توجب القوانين والأنظمة الأخرى على الإدارة الالتزام بها، أو تضع الشروط التي يسمح بموجبها للمؤسسة بإدارة عملها، فهناك مؤسسات مشمولة بالقوانين والأنظمة التي لها علاقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام، مثل (المؤسسات المتعلقة بالسلامة والصحة البيئية، وإن عدم الالتزام بمثل هذه القوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المؤسسة كالغرامات والتعويضات وقد تصل إلى حد التوقف عن النشاط كليه وجاء في الفقرة (14) أنه " يطلب من المراجع على وجه الخصوص، وكجزء من عملية مراجعة البيانات المالية، التقرير عما إذا كانت المؤسسة تلتزم بنص فقرات القوانين والأنظمة "، وفي حالة عدم الالتزام، على المراجع وبأسرع وقت ممكن إبلاغ لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك بالشكل المناسب.¹

وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) بعنوان " اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية " متضمنا مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع والمتعلقة بالأمور البيئية، والتي توضحها الفقرات التالية:

1- نصت الفقرة الأولى على "أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المؤسسات، وقد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة، على بياناتها المالية، كما أنها أصبحت تثير اهتمام متزايد من مستخدمي البيانات المالية، لذا فإن إقرار وقياس هذه الأمور والإفصاح عنها هو من مسؤولية الإدارة."

2- نصت الفقرة الثانية على: "عندما تكون الأمور البيئية هامة لمؤسسة ما، فقد تكون هناك مخاطر بوجود معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ومن هنا يحتاج المراجع إلى مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية."

3- نصت الفقرة العاشرة على أنه "تحدد الأمور البيئية بالمبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها، عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة، وعواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين."

4- تتضمن الفقرة الحادية عشر عدة أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية، منها ما يلي:

1- رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، المجلد (31)، العدد (01)، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ص: 18-19.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- تتكبد بعض المنشآت كالصناعات الاستخراجية أو الكيماوية، أو شركات إدارة النفايات، التزامات بيئية متنوعة كنتاج عرضي مباشر من عملها الأساسي؛

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

- الفشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، أو في التخلص من النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي، مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية؛

- حاجة بعض المنشآت إلى الإفصاح عن وجود التزامات محتملة تتعلق بأمور بيئية، يصعب تقديرها بشكل معقول؛

- التزامات بيئية تتجم عن مبادرات طوعية، فعلى سبيل المثال قد تسبب منشأة ما تلوثا في البيئة، ومع عدم وجود إلزام قانوني فإنها تقرر معالجة هذا التلوث، حفاظا على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع.

5- نصت الفقرة الثامنة والعشرون على أن أحد إمكانيات المراجع للحصول على فهم لرقابة المنشأة على الأمور البيئية يكون بالإطلاع على تقرير للمنشأة عن الأداء البيئي، حيث يفصح هذا التقرير عن التزامات وسياسات المنشأة البيئية.

6- نصت الفقرة الثلاثون أنه "يجب على إدارة المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ عن حوادث سابقة، والقوانين المتعلقة برقابة التلوث أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات، والتراخيص البيئية التي تحدد شروط تشغيل المنشأة من وجهة نظر بيئية.

7- نصت الفقرة الأربعون على أنه " عند تنفيذ عملية المراجعة، قد يلفت انتباه المراجع أدلة تشير إلى وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية مثل وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية هامة، أو مخالفة للقوانين والأنظمة البيئية، والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع أو الصادرة من الوكالات المختصة.

8- نصت الفقرة التاسعة والأربعون أن يراعي المراجع عند إبداء رأيه حول البيانات المالية، ما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم، أو تم الإفصاح عنها وفقا لإطار التقارير المالية المناسب.¹

المطلب الرابع: دور منظمة المعايير الدولية (ISO)

تعمل منظمة المعايير الدولية منذ عام 1993م جاهدة على إعداد معايير دولية للإدارة البيئية، وتهدف تلك المعايير إلى التحسين المستمر لنظام الإدارة البيئية المراد تطبيقه في أي شركة وأن يتم تطبيق تلك المعايير بطريقة اختيارية، وفي سبيل التحسين البيئي المستمر في نطاق عالمي أصدرت منظمة القياسات العالمية

1- موسى محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص ص: 97-99.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

الأيزو (ISO) معاييرها (ISO 1400) وذلك بعد إصدارها لمعايير (ISO 9000) لإدارة الجودة الشاملة، وتسمح هذه المعايير للإدارة العليا بتقييم وتحسين الأداء البيئي. وتغطي معايير (ISO 1400) والتي صدرت ونشرت في سبتمبر 1996م ستة مجالات بيئية هي: نظم الإدارة البيئية، والمراجعة البيئية، والملصقات البيئية، وتقييم الأداء البيئي، ودورة حياة المنتج، والجوانب البيئية لمعايير المنتجات، ويلاحظ أن معايير (ISO 1400) قدمت أسلوباً لمساعدة إدارة الشركات في إظهار التزامها بالحفاظ على البيئة، كما أن هذه المعايير تسمح للشركات بطريقة اختيارية بتوضيح مسؤوليتها تجاه البيئة وتخطيها للحوادث الجغرافية والثقافية عند تبنيها لتلك المعايير وقد تبين أن معايير (ISO 1400) سوف تؤدي إلى: إزالة عوائق التجارة، تعزيز التناسق والقدرة على التنبؤ، تحسين الأداء البيئي، تدعيم الشركات والمنظمات في تحسين صورتها أمام المجتمع، توضيح مصداقية تقرير الأداء، جعل الثقافة الداخلية للشركة أكثر حساسية تجاه المسائل البيئية.¹

خلاصة يمكن القول أن ازدياد إهتمام المنظمات الدولية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع، أدى إلى قيامها بالعديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على الإفصاح المحاسبي البيئي.

المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تقييم الأداء البيئي

يلعب الإفصاح المحاسبي البيئي دوراً إيجابياً لمصلحة المؤسسة عند تقييمها للأداء البيئي فهو يساعد في تقييم الوضع المالي الناشئ من أثارالعمليات الصناعية وإعلام كل الأطراف المستفيدة من الأنشطة المختلفة وهو ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: القياس المحاسبي البيئي

تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة بشكل يكون أكثر فعالية في إتخاذ القرارات، وهذا يتطلب أن يشمل القياس لعمليات المؤسسة في البيئة أي النشاط البيئي للمؤسسة بما يتضمنه من معلومات وصفية وبيئية تختلف عن بيانات النشاط الإقتصادي.

أولاً- مفهوم القياس المحاسبي البيئي

سيتم دراسة مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي على النحو الموالي.

1- تعريف القياس المحاسبي

- يعرف القياس المحاسبي بأنه: "تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي."²

1- رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص ص: 20-21.
2- رولا كاسر لابقه، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار (دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، 2007، ص: 41.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

2- تعريف القياس المحاسبي البيئي

- يعرف القياس المحاسبي البيئي على أنه: "تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المؤسسة البيئية، وتسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات نقدية تماشياً مع فرض وحدة القياس".¹

- كما يعرف أنه: "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصراً بموجب القانون".²

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن القياس المحاسبي البيئي هو مقدار ما تتحمله المؤسسة من تكاليف نتيجة لالتزامها ومسؤوليتها إتجاه البيئة المحيطة بها.

3- أهمية القياس المحاسبي البيئي

تتمثل أهمية القياس المحاسبي البيئي في النقاط الآتية:

- يساهم في إتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة؛

- عدم قياس الأنشطة البيئية للمؤسسة يؤدي إلى عدم معرفة الآثار المختلفة لممارسة النشاط في البيئة وبالتالي التأثير على القرارات لحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها؛

- إن وجود القياس المحاسبي البيئي بالمؤسسة يساعد في إجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص وبالتالي العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم؛

- إن توفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية تمكن من إجراء دراسات للجدوى البيئية لمعرفة تحقيق المؤسسة من العائد في المجتمع.³

ثانياً- مداخل وطرق القياس المحاسبي البيئي

للقياس المحاسبي البيئي عدة طرق منها ما يلي.

1- مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد

نجد في مجال القياس البيئي إتجاهين أساسيين هما:

1- محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، مرجع سابق، ص: 28.

2- عبد الرزاق قاسم الشاذ، مرجع سابق، ص: 283.

3- نجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الأداء في منظمات الأعمال دراسة تحليلية ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة قناة السويس، بورسعيد، القاهرة، 2001، ص: 46.

1.1. القياس باستخدام وحدة المنفعة الإجتماعية: في هذا الصدد يمكن التمييز بين نوعين من القيمة، قيمة المبادلة*، وقيمة الإستعمال* وبالتطبيق على المجال البيئي نجد أن كافة العمليات البيئية تشترك في تأثيرها على نوعية الحياة، وبهذا فإن قياسها ينبغي أن يعكس ما توديه من إشباع بصرف النظر عن ما تحتويه من قيمة مبادلة خاصة وأن كثيرا منها لا توجد لها هذه القيمة، ويعبر عن هذا المقياس الكمي في صورة عدد من وحدات المنفعة الإجتماعية، لكن كثير من الإقتصادييين عارض هذه الفكرة حول قياس المنفعة بطريقة كمية في شكل أرقام عددية ذلك أن المنفعة التي يستمدها الشخص من إستهلاكه السلعة أو الخدمة هو أمر شخصي بحت ولا يمكن أن يكون محل لقياس موضوعي أو كمي.

2.1. القياس باستخدام وحدة النقد: يعتمد هذا النوع من القياس على مفهوم فائض المستهلك الذي يعرف بأنه: "قيمة الزيادة في المبلغ الذي كان المستهلك مستعدا لدفعه للحصول على السلعة أو الخدمة، وبين المبلغ الذي دفعه فيها فعلا عندما حصل عليها." حيث يعكس هذا الفائض بشكل كبير الجهود الفنية والتنظيمية التي لها تأثيرات على نوعية الحياة والتي يتمثل قياسها في المساحة التي تحت منحى الطلب وفوق سعر البيع، لكن يبقى العائق الأساس في هذه العملية بالنسبة للقياس البيئي هو عدم توفر معلومات كافية عن أسعار البيع الفعلية للعديد من العمليات البيئية أو بالأحرى ليس لها سعر تبادل أصلا.

2- مدخل القياس الكمي متعدد الأبعاد

يتبع مدخل القياس الكمي متعدد الأبعاد أسلوبين هما:

1.2. أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد: إلى جانب نظام العد الأصلي الذي يقوم عليه القياس الكمي، نجد نظام القياس الترتيبي ونظام القياس الفاصل ونظام القياس النسبي؛ أما عن نظام الترتيبي فإنه يقوم على ترتيب الأشياء أو الظواهر وإعطائها رتبا وفق أكبر أو أصغر قيمة تعبر عن الخاصية محل القياس، أو حسب أفضلية كل عنصر مقارنة بالعناصر الأخرى وهو ما يسمح بالإختيار بينها؛ ويقوم نظام القياس الفاصل على تحديد القدر الذي تتصف به الأحداث من الخاصية محل القياس، بالإضافة إلى التفضيل يتيح هذا النظام تعيين الفروق التي تحتويها هذه الخاصيات أي الإنحرافات التي تحدث عن تلك المحددة قانونا.¹

2.2. أسلوب القياس الوصفي: يستند هذا الأسلوب على التوصيف الإنشائي لخصائص حدث معين بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة تمكن القارئ من تخيلها، ويعتبر هذا الأسلوب من أسهل أساليب القياس التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة، إلا أنه لا يمكن الإعتماد عليه بشكل مطلق لعدم توفيره

1- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الإجتماعية، مرجع سابق، ص: 154-155.
* قيمة المبادلة هي قدرة شيء ما له صفات معينة على أن يتبادل بشيء آخر له صفات مختلفة.
* قيمة الإستعمال: هي قدرة الشيء على إشباع حاجة إنسانية مباشرة عند الإستعمال.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

لمعلومات موضوعية لذلك فهو يقتصر فقط على الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي؛ حيث تلجأ المؤسسة لهذا الأسلوب وفاء بالتزاماتها البيئية أفضل من عدم وجود معلومات.¹

ثالثاً- التحديات التي تواجه القياس المحاسبي البيئي

من التحديات التي تواجه عملية القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي، نذكر منها الآتي:

1- تحديد العلاقة السببية بين التصرف والضرر الناشئ عنه

تتمثل التحديات التي توجه القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي من هذا الجانب فيما يلي:

- صعوبة تحديد مصدر الضرر الذي يقع على المجتمع لا سيما عند تواجد الكثير من المؤسسات الصناعية المسببة للتلوث في نفس مكان العمل؛
- صعوبة قياس الآثار البعيدة المدى التي تتركها المؤسسات الصناعية على العاملين والبيئة أو المجتمع؛
- صعوبة تحديد فاعل الضرر أو التلوث وبالتالي صعوبة قياس وتحميل تلك الآثار على جهات محددة؛
- صعوبة تحديد الأضرار التي تصيب البيئية، وصعوبة تحديد المتسببين ومن ثم تحديد قيمة التعويض لكل متسبب.

2- تعدد المداخل الرئيسية للمحاسبة عن التكاليف البيئية

تبرز المداخل الرئيسية للمحاسبة عن التكاليف البيئية فيما يلي:

- 1.3 المدخل التقليدي: يرى هذا الإتجاه أن المحاسبة عن التكاليف البيئية هي إمتداد وإستكمال للمحاسبة المالية، وعلى معدي القوائم المالية قياس وتضمين البعد البيئي عند إعدادهم للقوائم المالية التقليدية.
- 2.3 المدخل التقليدي المطور: يرى هذا الإتجاه أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تعد نظرة جديدة في المحاسبة، لذلك يتطلب الأمر إعادة صياغة مفاهيمها لتأخذ بعين الإعتبار وجهة نظر المجتمع والبيئة.
- 3.3 المدخل الحديث: طبقاً لهذا المدخل تعتبر المحاسبة عن التكاليف البيئية فرع جديد في المحاسبة له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة، وطبقاً لهذا الإتجاه تسعى المؤسسة الصناعية إلى تحقيق مستوى يرضي العاملين والمجتمع إضافة إلى تحقيق مصالح المؤسسة في تضخيم الأرباح، وبما يتناسب والقواعد المحاسبية المعمول بها.

3- التحديات المتعلقة بتحديد مجالات التكلفة البيئية

هناك العديد من المحاولات التي بذلت لدراسة السلوك البيئي للمؤسسة الصناعية، للتعرف على المجالات التي تتأثر بهذا السلوك، ومدى تأثير كل مجال من هذه المجالات المترتبة عن ممارسات المؤسسات الصناعية

1- نفس المرجع السابق، ص: 156.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

لأنشطتها المؤثرة في البيئة والمجتمع، بهدف الوصول إلى تحديد المجالات التي تعتبر ملائمة لقياس التكاليف البيئية، ومن أهم هذه المجالات يمكن ذكرها في النقاط الآتية:

- الرقابة على البيئة؛
- المسؤولية إتجاه العاملين؛
- المسؤولية إتجاه المجتمع؛
- المسؤولية إتجاه تحسين المنتج.

4- التحديات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية

نتيجة تطور المحاسبة وأساليب القياس المحاسبي، وظهر مفاهيم جديدة في المحاسبة كمحاسبة التكاليف البيئية، كثر الجدل حول مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لهذه المفاهيم الجديدة.

5- التحديات المتعلقة بتحديد نوعية التكاليف

إن تحقيق أهداف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، يستلزم تحديد نوعية التكاليف، حيث أن من الصعوبة تحديد قيمة الأضرار التي تصيب المجتمع جراء مزاوله المؤسسات الصناعية لأنشطتها، بسبب تباين وجهات نظر المحاسبين حول نوعية التكاليف التي تتحملها، وتقسم هذه التكاليف إلى ما يلي:

- تكاليف الأضرار البيئية؛
- تكاليف سياسة الوحدة للإستجابة لأضرار التلوث بالإضافة إلى تكاليف الإلتزام بالقوانين البيئية؛
- تكاليف المنع؛
- تكاليف التصحيح.¹

المطلب الثاني: متطلبات المراجعة البيئية على تقييم الأداء البيئي

تعتمد عملية المراجعة البيئية في تقييم أدائها البيئي على مجموعة من المتطلبات تمكن من توجيه المراجع البيئي في الوصول إلى إعطاء رأي فني محايد في البيانات المالية التي تحتويها التقارير المالية والقوائم المالية.

أولاً- متطلبات المراجعة البيئية في ضوء المعايير الشخصية

تتمثل في مجموعة من المعايير وهي كما يلي:

1- معيار التأهيل العلمي والعملية

يمكن توضيح متطلبات المراجعة البيئية وفقاً لمعيار التأهيل العلمي والعملية من خلال الآتي:

1- سعدي سيف حنان، مرجع سابق، ص ص: 75-76.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- أن يكون المراجع على معرفة كافية بالإجراءات والسياسات الإدارية والقوانين المتعلقة بالبيئة وكيفية حمايتها ومجالات المساهمة في تقليل الأخطار التي يمكن أن تحدث نتيجة استخدام منظمات الأعمال لبعض المواد الأولية والأدوات والمعدات التي تستخدم في عملياتها التشغيلية والصناعية، ويعتمد مستوى المعرفة المطلوبة من المراجع على مدى تعقيد وطبيعة التأثيرات السلبية التي يمكن تحديدها وماهية طرق معالجتها أو التقليل منها؛

- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية التي يمكن القيام بها في حصر وقياس التأثيرات السلبية على البيئة وكيفية الإفصاح عن نتائجها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات المحاسبية الملائمة؛

- ضرورة الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من إختصاصات ذات علاقة بشؤون البيئة وحمايتها والأخطار التي يمكن أن تتعرض لها؛

- مواصلة التعليم المستمر عن طريق الدخول في دورات تدريبية متخصصة للإطلاع على أهم التطورات التي تحصل في مجالات المحافظة على البيئة لكي لا يكون المراجع بمعزل عنها، حيث أن ذلك يمكن أن يزيد من درجة فهمه وخبرته وبما يمكن أن يساعده في أداء مهمته بصورة أفضل.¹

2- معيار الإستقلالية

يمكن توضيح متطلبات المراجعة البيئية وفقا لمعيار الإستقلالية من خلال الآتي:

- الحفاظ على استقلالية المراجع بصورة خاصة عندما " يتم الاستعانة ببعض الأفراد من خارج المكتب وفي هذه الحالة يجب أن يراعي استقلال هؤلاء أيضا؛

- مدى قدرة المراجع في الحصول على مجموعة القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة من مصادرها الأساسية والتأكد من جهة إصدارها وتواريخ تنفيذها؛

- الاهتمام بحاجة مختلف الجهات التي تحتاج إلى تقرير المراجع بشأن البيانات والمعلومات البيئية بنفس الدرجة وعدم التحيز لجهة على حساب أخرى، وخاصة بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والزبائن والمستهلكين من جهة أخرى؛

- إن عدم معرفة المراجع الكاملة في تحديد أو معالجة التأثيرات السلبية على البيئة ومسبباتها يمكن أن يهدد الحياة لديه، فالمراجع يجب أن لا يكون عرضة لتأثير الخبراء الفنيين أو عرضة للتأثير بالتفسيرات التقنية أو المصطلحات الفنية، مما يتطلب أن يكون لديه القدرة على إعداد خطة المراجعة بنفسه وباستقلال كامل وكذلك تحديد مجالات الفحص والاختبار وتحديد مستوى المساعدة المطلوبة.

1- زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية الإدارية، جامعة الموصل، المجلد (4)، العدد (7)، 2011، ص ص: 302-303.

3- معيار بذل العناية المهنية اللازمة

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية ونطاق المساءلة سواء المهنية أم القانونية لعمل المراجع، ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية المناسبة في سبيل الوصول إلى نتيجة المراجعة التي يعبر عنها في تقريره.

وعليه يمكن توضيح متطلبات المراجعة البيئية وفقا لمعيار بذل العناية المهنية اللازمة من خلال الآتي:

- شهادات تؤيد خبرة مساعديه (في حالة قيامهم بأية أعمال مراجعة مشابهة)؛
- ما يمتلكه من معرفة علمية وعملية في مجال المحاسبة البيئية والمراجعة البيئية، والمؤيدة بموجب الشهادات العلمية والعملية من جهات معترف بها (فضلا عن الشهادات الأكاديمية والمهنية الخاصة بمراجعة الحسابات).¹

ثانيا- متطلبات المراجعة البيئية في ضوء معايير العمل الميداني

تبرز من خلال ما يلي:

1- معيار التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين

وهو يتطلب من المراجع أن يخطط للعمل الذي سيقوم به وأن يخصص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية المراجعة بطريقة فعالة، الأمر الذي يتطلب منه الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في الوحدة الاقتصادية حتى يتمكن من تقدير المخاطر وحتى يفهم المراجع من أين بدأت المعاملات وكيف انتهت وما هي السجلات التي أثبتت فيها والمستندات المعززة وأن يفهم طبيعة القوانين والسياسات الإدارية المتعلقة بالشؤون البيئية لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تدعم رأيه.

ويمكن للمراجع اعتماد الخطوات الآتية في مجال التخطيط للمراجعة البيئية:

- تحديد هدف المراجعة البيئية للوحدة الاقتصادية المعنية في ضوء أهدافها العامة؛
 - تحديد الإجراءات التي يمكن أن يحققها برنامج المراجعة الذي سيضعه؛
 - الإطلاع على كافة القوانين والسياسات والأوامر الإدارية التي تم الإعتماد عليها في العمل المحاسبي.
- أما فيما يتعلق بالإشراف على المساعدين فيتطلب من المراجع الآتي:
- تقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الاختصاصات كل حسب اختصاصه؛
 - متابعة عمل المساعدين من خلال البرنامج المخطط والمعد مسبقا لإنجاز الأعمال المكلفين بها.

1- نفس المرجع السابق، ص:303-304.

2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء المسؤوليات البيئية الملقاة على عاتق الوحدات الاقتصادية فإن الأمر يتطلب من مراجع الحسابات ضرورة التأكد من توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مجموعة الأفراد الذين يقع على عاتقهم الإهتمام بحصر ومعالجة التأثيرات البيئية الخاصة بالوحدة الاقتصادية المعينة.
- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات الخاصة بالتأثيرات البيئية من أدلتها الموضوعية والمستندات المؤيدة لها وكيفية معالجتها محاسبيا ومن ثم استخراج نتائجها وعرضها في التقارير والقوائم المالية والكشوفات الخاصة بها.
- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية وعملية في مجال التأثيرات البيئية ومدى قدرتهم على القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بالقيام بالرقابة الداخلية والمساهمة في تحقيق أهدافها في ضوء ذلك.¹

3- معيار الحصول على أدلة إثبات كافية

وهو يتعلق بمدى قدرة المراجع على الحصول على كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للنشاطات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية في سبيل حصر ومعالجة التأثيرات البيئية الخاصة بها وصولا إلى إمكانية الإعتماد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد حول التأثيرات البيئية.

وبذلك يتطلب الأمر من مراجع الحسابات الآتي:

- التحقق من أن الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها هي أدلة خاصة بالتأثيرات البيئية الناتجة عن قيام الوحدة الاقتصادية المعنية بنشاطاتها المختلفة؛
- أن مجموعة الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها مستوفية للشروط المحاسبية والقانونية اللازمة للإعتماد عليها؛
- التأكد من وجود إرتباطات متسلسلة بين الأدلة الموضوعية بمختلف أنواعها مع القدرة على إمكانية المقارنة فيما بينها من حيث الكمية والنوعية؛
- أن تكون الأدلة الموضوعية مؤيدة من قبل جهات مختصة بالنواحي البيئية.

ثالثا- متطلبات المراجعة البيئية في ضوء معايير إبداء الرأي (التقرير)

تكمن هذه المتطلبات في المعايير الآتية:

1- نفس المرجع السابق، ص ص:304-305.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

1- معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

يمكن القول أن هذا المعيار يعتبر معيارا ثابتا في كل أنواع المراجعة التي يمكن أن يقوم مراجع الحسابات، فهو معيار خاص بكيفية القيام بالعمل المحاسبي وفق مبادئ حصلت على القبول العام بين المحاسبين (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما)، وأن دور مراجع الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال حكمه على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقا لهذه المبادئ أم لا، وعليه فإنه في حالة لمراجعة البيئية يتطلب الأمر من مراجع الحسابات التأكد من أن القوائم المالية أعدت وفق الآتي:

- المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، والخاصة بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية المتعلقة بالوحدة الإقتصادية المعنية؛

- مجموعة القوانين والتشريعات المتعلقة بالبيئة، والصادرة عن جهات متخصصة ومعترف بها.¹

2- معيار الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

وفق هذا المعيار يتطلب من مراجع الحسابات البيئية التأكد من أن هناك ثباتا في تطبيق ذات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية وكذلك إستمرارية تطبيقها من فترة مالية إلى أخرى كي يتمكن من التحقق من صحة تلك المعالجات وعمل المقارنات التي يحتاج إليها للحكم عليها عند إبداء رأيه.

3- معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات

لكي تواكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة يجب أن لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الإقتصادي للوحدة بل يمتد ليشمل الآثار المترتبة على نشاط الوحدة على المجتمع وإعطاء صورة واضحة عنها بحيث يمكن معه تقييم تلك الآثار للوحدة تجاه المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الإقتصادي لها، الأمر الذي تطلب من المحاسبين ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية المنشورة والمعلومات المترتبة على أنشطة الوحدة تجاه البيئة التي تعمل الوحدات الإقتصادية ضمن نطاقها.

وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الإقتصادية والتي يتطلب من مراجع الحسابات أخذها بنظر الاعتبار عند قيامه بالمراجعة البيئية وتتمثل هذه العوامل في الآتي:

1- نفس المرجع السابق، ص:305-306.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

1.4. عوامل بيئية: حيث تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

2.3. عوامل تتعلق بالمعلومات: حيث تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه الصفات هي:

- أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها؛
- أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها؛
- أن تكون قابلة للتحقق والمقارنة.

4- معيار إبداء الرأي.

يمثل تقرير المراجع المحطة الأخيرة في عملية المراجعة وبعد أداة توصيل للمعلومات المحاسبية وبياناً عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصاً للأفكار الرئيسية في وصف عملية المراجعة.

وهناك عدة خصائص لتقرير المراجع منها الصدق والأمانة، أي عدم التحيز وكذلك الصراحة والوضوح، وهذا يتطلب من المراجع أن يختبر سبل الرقابة من أجل جمع الأدلة، حيث أن تعزيز الأدلة يدعم رأي المراجع، كما أن الاستقلالية تتيح للمراجع العمل الحيادي وغير المنحاز عند التوصل إلى رأيه عن القوائم المالية، والاستقلال هنا يعني وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبار المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير أي حياد في الإجراءات التنفيذية وحياد في التقييم والأهم حياد في إبداء الرأي الوارد في تقرير المراجع.

وعليه فإن الأمر يتطلب من مراجع الحسابات ضرورة أن يتضمن تقريره عن التأثيرات البيئية الفقرات الآتية:

- مدى مساهمة التأثيرات البيئية في قدرة الوحدة الاقتصادية على الإستمرار في القيام بنشاطاتها المختلفة؛
- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في حصر ومعالجة التأثيرات البيئية من الناحية المحاسبية؛
- مدى كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية في التقارير والقوائم المالية والكشوفات المتعلقة بها.¹

المطلب الثالث: الإفصاح البيئي وأثره على جودة التقارير البيئية.

إذا كان الهدف الأساسي من التقارير المالية هو إخلاء ذمة الإدارة قبل الملاك، ومن ثم إنعكس الأمر على منهجية الإفصاح، حيث أصبح لتلبية مدى وفاء الإدارة لمسؤولياتها اتجاه أصحاب الأموال، ويشترط عدم تحمل

1- أحمد محمد الشهير سيد عمر، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 25، 1998، ص ص: 60-62.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

المؤسسة تكاليف باهظة من أجل إعداد وتوصيل هذه التقارير، إلا يترتب على هذا الإفصاح الإضرار بالمركز التنافسي للمؤسسة.

أولاً- أهداف التقارير المالية وأهمية المعلومات المفصحة عنها

يمكن دراسة أهداف وأهمية المعلومات المفصحة عنها فيما يلي:

1- أهداف التقارير المالية

تتمثل أهداف التقارير المالية فيما يلي:

- مجموعة من المقرضين بما فيهم حملة السندات المساهمون الحاليون والمحتملون وكذلك الدائنون الذين يمولون المؤسسة على شكل قروض مضمونة أو غير مضمونة قصيرة الأجل؛
 - مجموعة المحللين والاستشاريين بما فيهم المحللون الماليون والصحفيون والاقتصاديون والأخصائيون والاتحادات التجارية وسماسرة الأوراق المالية وغيرهم ممن يقدمون الخدمات الاستشارية؛
 - مجموعة من المستثمرين في ملكية المؤسسة بما فيهم المساهمون الحاليون والمحتملون وحملة السندات القابلة للتحويل إلى رأس المال؛
 - مجموعة الاتصال بالمؤسسة بما فيهم العملاء والدائنون والتجارون والموردون وغيرهم ممن لهم الرغبة في الدمج والسيطرة على المؤسسة.
- مما سبق يتضح أنه لا يمكن أن يتوقف التقرير المالي الذي تصدره المؤسسة عند حد إخلاء ذمة الإدارة في مواجهة الملاك، وإنما تخطاه إلى التقرير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة من منطلقين محددين هما:
- أن تلبي التقارير المالية احتياجات مستخدميها وأن تعددت أنواعهم؛
 - أن حق الحصول على المعلومات ينبع من قابلية المؤسسة للمحاسبة العامة، ومن تأثير أنشطتها على مصالح أفراد متعددة من المجتمع، وامتداد هذا التأثير إلى المجتمع ذاته الذي تعمل فيه المؤسسة.¹

2- أهمية المعلومات البيئية المفصحة عنها

- بما أن السوق الكفاء يستجيب لأي معلومات بمجرد الإفصاح عنها، وينعكس أثرها على أسعار الأوراق المالية، فجودة المعلومة البيئية المنشورة ود رجة شفافيتها تساعد متخذي القرارات بكافة أنواعهم على فهم المعلومات، وتحليلها واستخلاص النتائج منها لتساعدهم في تخفيض درجة المخاطر من خلال ما يلي:
- التعرف على التأثيرات البيئية من القوائم المالية؛
 - القدرة على فهم المعلومات البيئية وأخذ نتائجها في الاعتبار عند استخدام أسلوب المفاضلة بين القرارات؛

1- خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2008، ص ص: 146-147.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

- عرض ونشر المعلومات البيئية المالية وغير المالية بالقوائم المالية وإيضاحاتها يلعب دور مهم في عملية اتخاذ القرار الاستثماري لما تقدمه من نصح وإرشاد لتساعد المستثمرين؛
- تقليل درجة التباين في المعلومات البيئية المتاحة عن الأداء البيئي للمؤسسات بعضها البعض.

ثانياً- تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي على جودة التقارير المالية

في البداية نود الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف نهائياً متفق عليه بين الباحثين حول مفهوم جودة التقارير المالية وأساليب تقييمها، حيث يختلف مفهوم الجودة باختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي التقارير المالية، فالكثير من الدراسات التي تناولت جودة التقارير المالية اهتمت بالتعرف عليها وقياسها من خلال مدى توافر خصائص ومعايير جودة المعلومات المحاسبية، بمعنى أنها مقياس الاستدلال على جودة التقارير المالية. ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على مجموعة من خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير، وبداية فإنه لا يوجد اتفاق بين الهيئات أو الباحثين على مجموعة من الخصائص، إلا أنه هناك اتفاق على مجموعة من الخصائص الأساسية هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات من ناحية، وعلى ملائمة تلك المعلومات من ناحية ثانية، وعلى قابلية المعلومات للمقارنة من ناحية أخرى، فالعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وتتوقف الثقة في المعلومات على تمثيلها لحقيقة الأحداث والوقائع، عدالة تلك المعلومات وقابليتها للتحقيق، أما ملائمة المعلومات تتوقف على توقيت المعلومات، القيمة التنبؤية لها، والتغذية العكسية.

نتيجة لتطور بيئة عمل المؤسسات، وتعدد أنواع الاستثمارات المالية، واتجاه العديد من الدول نحو التنمية وإثراء المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات، أصبح من الضروري تطوير محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية من جهة، وتدعم ثقة مستخدمي تلك التقارير من جهة أخرى، ولقد أدت التطورات السابقة إلى زيادة الحاجة للإفصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه المؤسسات، وبالرغم من أن هذه التطورات دعت إلى إثراء التقارير والقوائم المالية، فمازلت هذه التقارير تفتقر إلى معلومات عن مخاطر المؤسسات، فهي لا تظهر دور إدارة المؤسسة في مواجهة هذه المخاطر.

ومع رغبة المؤسسات في الانضمام إلى أسواق المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً أصبح القياس والإفصاح عن مخاطر المؤسسات يمثل أحد أهم الممارسات المحاسبية الواجب تطبيقها، وبات من الضروري تقديم معلومات مالية وغير مالية عن أنواع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

ويتبين لنا أن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية وغير مالية، وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحسين الإفصاح عن المعلومات الموجودة بالتقارير المالية، يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي.

وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية.¹

خلاصة يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي البيئي ليس عملية عشوائية بل هو مجموعة من الأساليب يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية التي تعكس نشاط المؤسسة فله تأثير على تقييم الأداء البيئي سواء كان الإفصاح إلزامي أو اختياري

¹ - مصطفى محمد كمال محمد حسن، القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات - دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية -، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع والأربعون، 2007، ص، ص: 245-246.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي ودوره في تقييم الأداء البيئي

خلاصة

تم في هذا الفصل دراسة موضوع القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، انطلاقاً من كونهما ركيزة أساسية من الركائز التي تستند إليها المحاسبة لأداء دورها بفعالية في توفير المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، إلى جانب أدائها المالي.

وتم التوصل إلى أن الإفصاح المحاسبي البيئي هو إظهار للمعلومات البيئية المرتبطة بنشاط المؤسسة من خلال القوائم المالية أو التقارير البيئية، وذلك للمساعدة في تقييم الوضع البيئي الناشئ من أثار العمليات الصناعية سواء كان الإفصاح المحاسبي البيئي اختياري أو إلزامي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الإسمنت

الماء الأبيض - تبسة -

تمهيد

تعتبر الدراسة الميدانية تطبيقاً عملياً للإطار النظري الذي تم تناوله في فصول الدراسة السابقة، حيث تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي دراسة تطبيقية على مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض -تبسة- نظراً إلى طبيعة نشاطها وتأثيره على البيئة والمجتمع، لذلك جاءت الدراسة لتتبع الواقع البيئي للمؤسسة وإلتزامها بالتشريعات البيئية، وذلك للوصول إلى نتائج يمكن الاستفادة منها على مستوى المؤسسة وعلى مستوى البحث العلمي ككل.

ومن خلال ما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية هي كالآتي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

المبحث الثاني: منهجية وخصائص عينة الدراسة

المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

تعتبر مؤسسة الإسمنت من أبرز المؤسسات على المستوى الجهوي، حيث تزود المنطقة بهذه المادة وبالتالي التقليل من الاستيراد، إذ تتوفر على عدة موارد تساعد على تحقيق أهدافها بالإضافة إلى موقعها الإستراتيجي، وعلى هذا الأساس تم تخصيص هذا المبحث للتعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

أولا-التعريف بالمؤسسة

مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة- هي مؤسسة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الإسمنت و مشتقاته للشرق، الغرب وتمثل (م.إ.م) للشرق الباعث الأساسي للمشروع المنجز بأحدث التكنولوجيا في نظام التحكم ذات أسهم، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق- مصنع الماء الأبيض- ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال اجتماعي مقدر 800.000.000 دج ينقسم إلى 8000 سهم قيمة كل منه 100.000 دج و كانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 200.000.00 دج على النحو التالي:

- ERCE مؤسسة الإسمنت و مشتقاته للشرق ب : 1200 سهم أي بنسبة 60 %.

- ERCO مؤسسة الإسمنت و مشتقاته للغرب ب : 400 سهم أي بنسبة 20 %.

- ECDE مؤسسة الإسمنت و مشتقاته للشلف ب : 400 سهم أي بنسبة 20 %.

بينما الباقي كان على شكل قرض من - BAD - البنك الجزائري للتنمية.

للإشارة فإن مشروع إنجاز هذه الشركة هو أحد برامج المخطط الرباعي الرابع (80/67) للتنمية و الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 و ذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء DIMCO و يبلغ رأس المال الاجتماعي الحالي: 1.200.000.000 دج- سنة 2000.

لكن سنة 1988 تم تحويل الملف إلى مؤسسة الإسمنت و مشتقاته للشرق بقسنطينة ERCE، وذلك باعتبارها قريبة جغرافيا لمدينة تبسة، و في سنة 1996 انفصلت الشركة عن المؤسسة الأم تحت اسم - مؤسسة إسمنت تبسة و التي تتولى الإشراف الإداري على الوحدة الإنتاجية الوحيدة - مصنع الماء الأبيض.

ولقد أنشأت الشركة SCT بهدف إنتاج و تسويق و ممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الإسمنت و مواد البناء في الوطن و خارجه، وتتمثل مهامها في ما يلي:

- الإشراف الإداري على المصنع؛

- برمجة البيع لـ 20 % من الإنتاج؛

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

- أن كل العمليات التي تجرى داخل المصنع تتم باسمها.
- كما تعود فكرة إنشاء و اختيار المكان الذي بني فيه المصنع لعدة عوامل أهمها:
- وجود الكلس بالمنطقة و الذي يمتد عمر استغلاله حسب تقدير الخبراء لفترة تزيد عن القرن، كما أن دائرة الكلس يبلغ قطرها 10 كلم قرب مورد الطين إذ لا يتعدى بعده عن المصنع مسافة 2 كلم؛
- تواجد المواد الأولية الأخرى ببلديات مجاورة فالحديد الثلاثي يتم استخراجه من جبال الونزة و جبل العنق ببئر الكاهنة، و الجبس من دائرة بئر العاتر، جبل العنق، كون الأراضي التي بنيت عليها غير صالحة للزراعة.

ثانيا- الشركات التقنية المساهمة في إنشاء هذا المصنع

وقد ساهم في إنشاء هذا المصنع المؤسسات الآتية:

- FLS هي شركة متعددة الجنسيات - دانماركية، إسبانية - قامت بدراسة تقنية لإنجاز المصنع و كذا تموينه بالسلع و المعدات اللازمة، إضافة إلى عملية الإشراف على تركيب و تسيير الأجهزة الميكانيكية و الكهربائية.
- MGC هي مؤسسة فرنسية تكفلت بالتركيب الكهربائي.
- COSIDER هي مؤسسة جزائرية تكفلت بأداء كل الأشغال الهندسية المعمارية.
- BATIMETAL و التي تكفلت بتركيب الهياكل المعدنية من مستودعات وورشات الميكانيك.
- ENCC اهتمت بتركيب المعدات الميكانيكية بأكملها.
- SONELGAZ والتي تكفلت بتزويد المصنع بالغاز الطبيعي و الكهرباء حيث أن الغاز الطبيعي يمول عن طريق الخط الجزائري- الإيطالي.
- ETURAT والتي تكفلت بعملية التزويد بالماء بقوة ضخ 16 لتر على الثانية.

ثالثا- موقع المؤسسة

- يقع مصنع الإسمنت وحدة الماء الأبيض - على بعد 26 كلم جنوب المدينة بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16، وبتربع على مساحة تقدر بـ 32 هكتار، يبعد موقع الوحدة عن مقر بلدية الماء الأبيض بحوالي 2 كلم، يحده من الغرب مركب الزجاج SOVEST و من الشمال و الشرق أراضي زراعية.
- ملاحظة:** تجدر الإشارة إلى أن مدة إنشاء المصنع هي حوالي 67 شهرا أي خمس سنوات و 7 أشهر من يوم البناء 1990/02/25 إلى غاية 1995/02/11 تاريخ نهاية الأشغال، و كانت إنطلاقة المشروع كالاتي:
- 1994/10/11: تاريخ إشعال الفرن.

1994/10/14: تاريخ الحصول على أول كلنكار.

1994/10/16: تاريخ الحصول على مادة الإسمنت لأول مرة.

1995/03/12: تاريخ توزيع أول كمية من مادة الإسمنت.

المطلب الثاني: أهداف وإمكانات مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

أولاً- أهداف المؤسسة

تتمثل أهداف الشركة كما جاءت في الوثائق القانونية ما يلي: "إن شركة الإسمنت تبسة تهدف إلى إنتاج، نقل وتسويق و ممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الإسمنت و مواد البناء في الوطن وخارجه وسائر العمليات المالية والعقارية و غير العقارية، الخاصة و المرتبطة ارتباطا مباشرا و غير مباشر بمادة الإسمنت"، إلى جانب ذلك هناك أهداف أخرى ظاهرة و ضمنية نجملها فيما يلي:

- تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل؛

- تصحيح انحرافات المجهودات التنموية من حيث إعادة التوازن الجهوي في المجال الاقتصادي؛

- إنتاج منتج يتصف بالمواصفات الدولية يسمح بالمنافسة.

ثانياً- إمكانات المؤسسة

1- الإمكانيات المادية: و نجملها كالاتي:

1.1. حيازة الشركة على ثلاثة مقالع: مقلع الحجر الكلسي و يحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الكلس، المقلع الطيني و يحتوي كاحتياطي على 33200 طن من الطين، مقلع الرمل و يحتوي على 9 ملايين طن كاحتياطي.

و تعتبر هذه المقالع المصادر الأولية الأساسية لصناعة الإسمنت بالإضافة إلى:

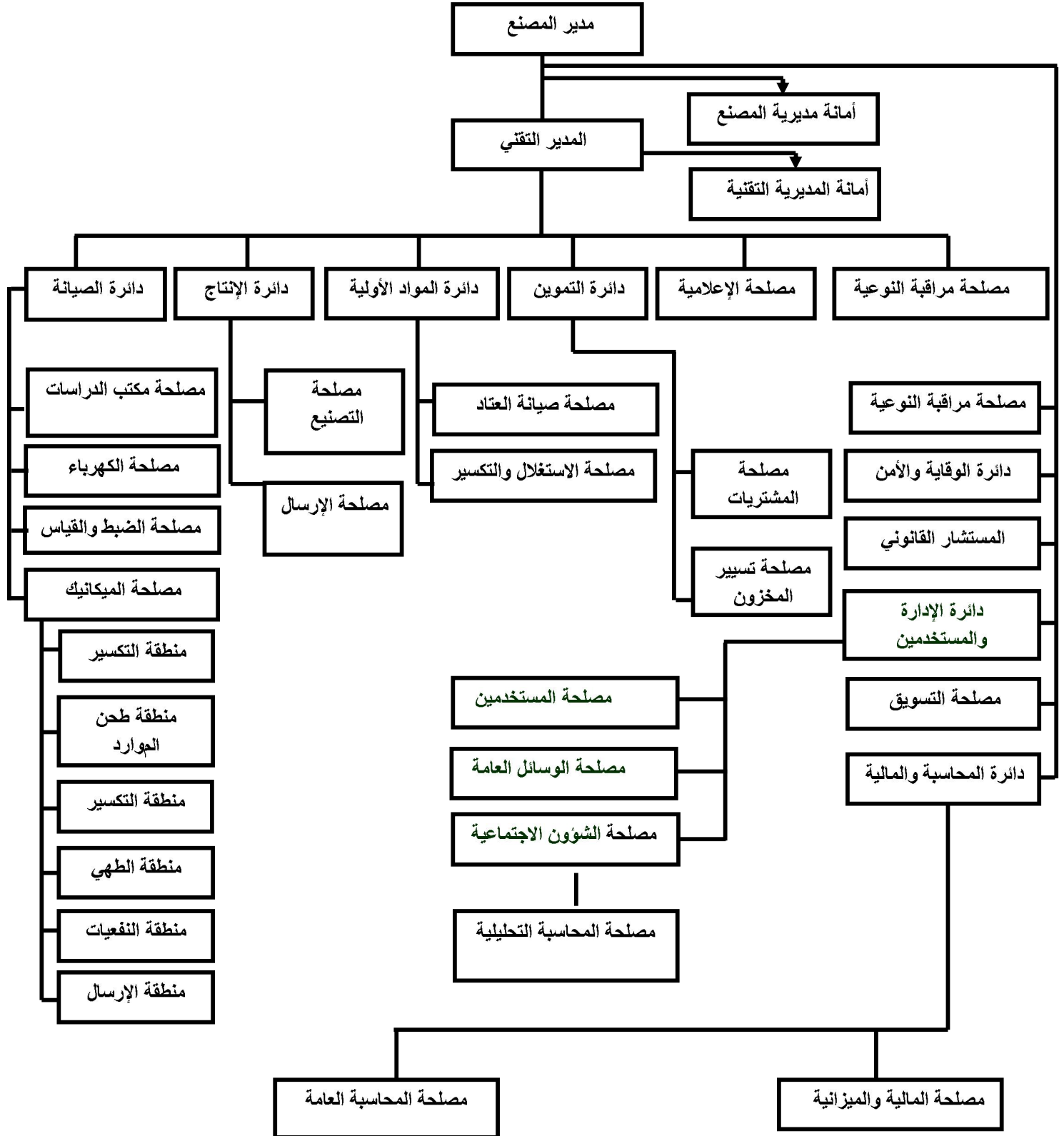
- مادة الجبس و تستخرج من وحدة بئر العاتر؛

- الحديد الخام من وحدة منجم بوخضرة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

شكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت الماء الأبيض تبسة



المصدر: مصحة المستخدمين في الشركة

المبحث الثاني: منهجية وخصائص عينة الدراسة

سنتناول في هذا المبحث منهجية الدراسة الميدانية وذلك من خلال معرفة ما هي أسباب اختيار ميدان الدراسة، بالإضافة إلى التعرف على الأدوات المستعملة فيها والمتمثلة بالأساس في استمارة الاستبيان، كما سيتم عرض المجتمع الإحصائي وأهم خصائص عينة الدراسة من حيث المتغيرات الشخصية والوظيفية، بالإضافة إلى دراسة ثبات وصدق أداة الدراسة للتأكد من موثوقيتها، وذلك بقياس معامل (ألفا كرونباخ - Alpha de Cronbach)، وقياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان أي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، من خلال معاملات الارتباط (Corrélation de Pearson)، اختبار بيرسون لاتساق فقرات الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

أولاً- أسباب اختيار ميدان الدراسة

بالتماشي مع أهداف الدراسة فإن اختيار ميدانها ترافقه شروط معينة، فوقع الاختيار على شركة الإسمنت الماء الأبيض -تبسة-، ذلك لما لها من أهمية بالغة في الاقتصاد الوطني.

ثانياً- الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات على أداة رئيسية وهي استمارة الاستبيان والتي تعد من أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للأحداث والظواهر بغرض جمع عدد كبير من المعلومات، كما تم الاعتماد على الملاحظة والمقابلة كأدوات ثانوية.

1- تصميم استمارة الاستبيان: يعد الاستبيان من أهم الأدوات المستخدمة في جمع البيانات في هذه الدراسة، وأداة للوصول إلى الحقائق والمواقف، كما أنه يتيح فرصة الحصول على الكثير من الآراء والمعلومات حول موضوع البحث لما يضمنه من حرية وسرية في الإجابة.

وقد مرت عملية صياغة أسئلة استمارة الاستبيان بالعديد من المراحل والخطوات، بدأت بتحديد المحاور الأساسية التي تعكس متغيرات الدراسة، بدءاً بتصميمها إلى غاية معالجتها، ولقد خضع الاستبيان إلى عملية التحكيم من قبل عدد من الأساتذة المختصين في المالية والمحاسبة، بهدف التأكد من سلامة المحتوى لاستمارة الاستبيان.

صيغت الاستمارة في شكل أسئلة مباشرة، وتضمنت ثلاثون (30) سؤالاً، تعكس مختلف جوانب الموضوع محل الدراسة، وقد تم مراعاة ما يلي:

- استخدام عبارات واضحة وسهلة الفهم، تناسب مستوى المستجوبين؛

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

- الحرص قدر الإمكان على تقديم الاستمارة يدويا، وشرح مضمونها إذ أمكن.
 - تم تحديد أسئلة الاستمارة في جزئين، من أجل تسهيل عملية تحليل النتائج كما يلي:
 - الجزء الأول: المتعلقة بالبيانات الشخصية والوظيفية للمستجوبين.
 - الجزء الثاني: ويضم محورين (2) تخص متغيرات الدراسة وهي:
 - المحور (1): الأسئلة المحددة للمتغير التابع (تقييم الأداء البيئي).
 - المحور (2): الأسئلة المحددة للمتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي).
- 2- معالجة استمارة الاستبيان: قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة وتم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول يتضمن خانة لكل جواب في الاستمارة.

تم ترميز هذه المعطيات بالاعتماد على الأسلوبين التاليين:

- بالنسبة للأسئلة الخمسة الأولى: يرمز للخيار الأول بالعدد 1، الخيار الثاني بالعدد 2، الخيار الثالث بالعدد 3،.... إلخ.

- بالنسبة لباقي الأسئلة: اعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي، المبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم(03): مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة.

البيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: محمد خير سليم أبو زيد، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، درا صفاء للنشر والطباعة، عمان،

2005، ص:22.

اعتمدنا على الأسلوب الايجابي لبناء أسئلة الاستمارة، وهذا لتسهيل عملية إدخال البيانات واجتباب الأخطاء، وسيتم وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت، وتحديد طول الخلايا مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا)، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، من 2 إلى 3، من 3 إلى 4، من 4 إلى 5) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما)، ومنه يساوي طول الفئة $5/4 = 0.8$ ، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت

الدرجة	طول الخلية	اتجاه الإجابة
غير موافق تماما	[1.8 - 1]	منخفض جدا
غير موافق	[2.6 - 1.8]	منخفض
محايد	[3.4 - 2.6]	متوسط
موافق	[4.2 - 3.4]	مرتفع
موافق تماما	[5 - 4.2]	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين

3- المقابلة: تعد المقابلة أداة منهجية من أدوات البحث العلمي، وهي محادثة موجهة بين الباحث وشخص أو أشخاص آخرين، وتشمل على أسئلة محددة للحصول على إجابات دقيقة، بهدف الحصول على معلومات المطلوبة من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

4- الملاحظة: تعد الملاحظة من أقدم وسائل جمع المعلومات، فهي عملية مراقبة أو مشاهدة لسلوك الظواهر، المشكلات، الأحداث ومكوناتها المادية والبيئية، ومتابعة سيرها واتجاهاتها وعلاقاتها بأسلوب علمي منظم ومخطط وهادف، بقصد تفسير وتحديد العلاقة بين المتغيرات، وهي تقدم صورة عن الموضوع محل الدراسة، واستعملت الملاحظة إلى جانب الاستبيان والمقابلة، من خلال ملاحظة تفاعل العاملين مع بعضهم وتفاعلهم مع البيئة المحيطة بهم.

ثالثا- المجتمع الإحصائي وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في العاملين بمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض في ولاية تبسة-، ولغرض إتمام الدراسة قمنا باختيار عينة من هذا المجتمع، بحيث تم تحديدها بشكل مسبق وهي: (قسم المالية، قسم المحاسبة، قسم الإنتاج ومراقبة النوعية)، وقد شملت فئات حسب المستويات الوظيفية وهي: (إطار، عون تحكم، عون تنفيذ)، مما يعكس درجة النضج لدى أفراد العينة، وما لهذا من أثر في القدرة على فهم فقرات الاستبيان، والجدول الموالي بين ذلك.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

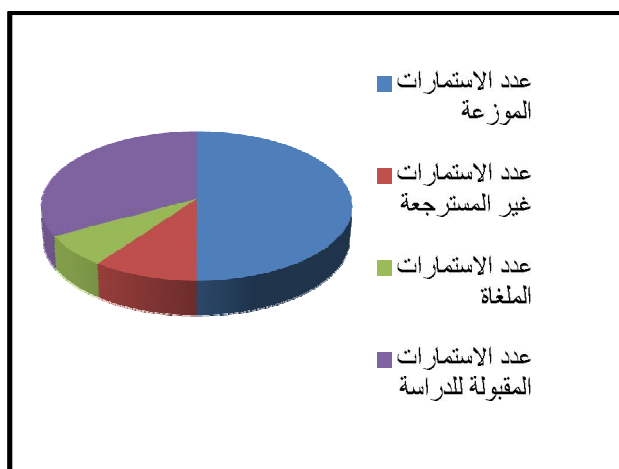
جدول رقم (05): توزيع أفراد العينة على مجتمع الدراسة.

الرقم	المؤسسة	العدد	عدد الاستثمارات الموزعة
1	قسم المالية	15 عامل	(10) استثمارة
2	قسم المحاسبة	9 عمال	(09) استثمارة
3	قسم الإنتاج ومراقبة النوعية	50 عامل	(31) استثمارة
المجموع		74 عامل	(50) استثمارة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على فرز إستثمارات الاستبيان.

قمنا بتوزيع (50) استثمارة، حيث فقدنا (10) استثمارات لم تسترجع، و(07) استثمارات اعتبرت ملغاة نظرا لنقص الإجابات فيها، وبلغت نسبة الاستجابة (33) من أصل (50) استثمارة موزعة، والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول رقم(06): عينة الدراسة. شكل رقم (03): استجابة العينة لاستمارة الدراسة.



البيان	التكرار	النسبة %
عدد الاستثمارات الموزعة	50	100
عدد الاستثمارات غير المسترجعة	10	20
عدد الاستثمارات الملغاة	07	14
عدد الاستثمارات المقبولة للدراسة	33	66

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على فرز إستثمارات الاستبيان. المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج

Excel 2007.

رابعا- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم القيام بتحليل البيانات تحليلا جدوليا باستخدام الحزمة الإحصائية لتطبيقات العلوم الاجتماعية (Statistical Package for the Social Sciences) وتمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية الآتية:

- معامل (ألفا كرونباخ - Alpha de Cronbach) لقياس الاعتمادية وثبات فقرات الاستبيان؛
- النسب المئوية والتكرارات؛
- المتوسطات والانحرافات المعيارية (Mean, Standard Deviation)، ومعامل الاختلاف لقياس درجة التشتت النسبي لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي؛

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

- معامل ارتباط بيرسون (Corrélation de Pearson) لقياس صدق الاتساق الداخلي والبنائي لفقرات، ومحاور الاستبيان؛

- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova)؛

- أسلوب دالة الانحدار (Regression) وتم استخدامه في الدراسة لتحديد الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع لاختبار فرضيات الدراسة وما تسبقه من اختبارات؛

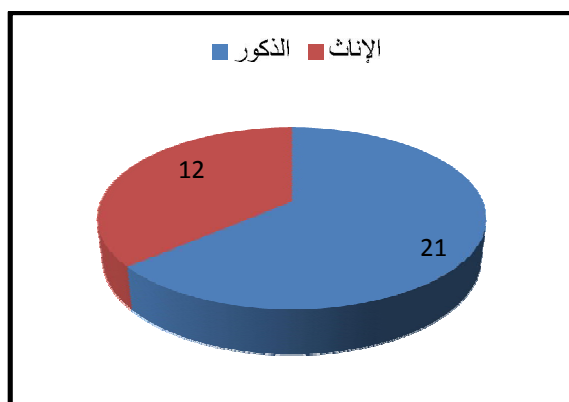
- اختبار (Kolmogorov-Smirnov) للتأكد إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؛

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

فيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية.

أولاً- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

شكل رقم (04): تمثيل أفراد العينة حسب الجنس



جدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	العدد	النسبة %
الذكور	21	63.6
الإناث	12	36.4
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS version 22 (ملحق رقم 03 ص: 109).
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel 2007.

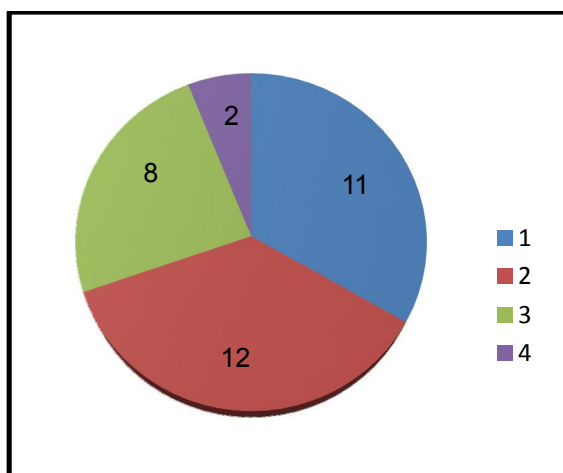
يتبين من الجدول رقم (07) أن ما نسبته 63.6% من عينة الدراسة هم ذكور، أما الإناث فنسبتهم بلغت 36.4% وهذه النسبة تدل على هيمنة الذكور في مجال العمل بالمؤسسة وهذا راجع إلى طبيعة النشاط، لما يتميز به الذكور عن الإناث من خبرات أكثر واستقرار أكثر وحرية في التنقل تمكنهم من أداء وظائفهم بشكل أفضل .

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

ثانيا- توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

شكل رقم (05): تمثيل أفراد العينة حسب العمر

جدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب العمر



الفئات العمرية	العدد	النسبة %
أقل من 30 سنة	11	33.3
30-40	12	36.4
40-50	8	24.2
أكثر من 50 سنة	2	6.1
المجموع	33	100

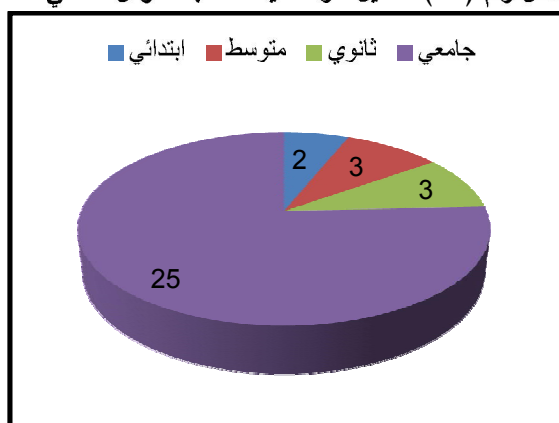
المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على برنامج SPSS version 22 (ملحق رقم 03 ص: 109).
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج Excel 2007.

تظهر النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (08) أن أكبر نسبة أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين (30-40 سنة) و فئة (أقل من 30 سنة) وذلك بنسب متقاربة بلغت 36.4% و 33.3% و هي نسب تعبر عن فئة شبابية تميز أفراد عينة الدراسة، ثم تليها فئة (40-50 سنة) بنسبة 24.2%، أما الذين تفوق أعمارهم 50 سنة فنسبتهم في حدود 6.1% وهي فئة على حافة التقاعد، وتدل هذه النسب على وجود خليط بين أفراد عينة الدراسة بين النضج والشباب، وبين الخبرة والطموح.

ثالثا- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

شكل رقم (06): تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
ابتدائي	2	6.1
متوسط	3	9.1
ثانوي	3	9.1
جامعي	25	75.8
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج Excel 2007.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على برنامج SPSS version 22 (ملحق رقم 03 ص: 109).

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

يتضح من خلال الجدول بأن أكثر من 75% من المستجوبين متحصلين على شهادات جامعية، ويعود ذلك لشروط التوظيف التي يتطلبها العمل في هذا القطاع ما يضمن فهم أكبر لعبارات الاستبيان مما يؤيد مصداقية الإجابة لحد ما، في حين أن نسبة مستوى المتوسط والثانوي تقدر بنفس النسبة وهي 9.1% من حجم العينة، أما نسبة المستجوبين الذين مستواهم التعليمي ابتدائي فبلغ نسبة 6.1% وهم العاملين القدامى الكبار في السن المؤهلين بالترقية، والذين بدؤوا العمل بالمؤسسة منذ عدة سنوات.

رابعاً- توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

جدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	العدد	النسبة %
إطار	20	60.6
عون تحكم	6	18.2
عون تنفيذ	7	21.2
المجموع	33	100

شكل رقم (07): تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامدا على برنامج Excel 2007.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS version 22 (ملحق رقم 03 ص: 109).

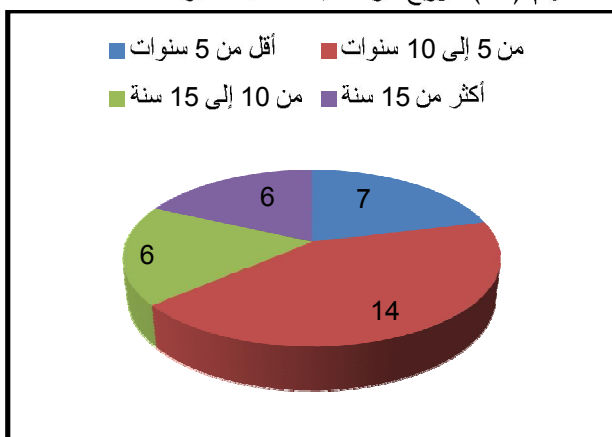
يتبين لنا من الجدول رقم (10) أن أكثر من نصف أفراد العينة المستجوبة يحتلون المراكز الإدارية بنسبة بلغت 60.6% للموظفين وهم خصوص من الإطارات وحاملي الشهادات، أما فئة عون التحكم بلغت نسبتهم 18.2% كما بلغت فئة عون تنفيذ نسبة 21.2%.

خامساً- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

جدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.

الخبرة	العدد	النسبة %
أقل من 5 سنوات	7	21.2
من 5 إلى 10 سنوات	14	42.4
من 10 إلى 15 سنة	6	18.2
أكثر من 15 سنة	6	18.2
المجموع	33	100

شكل رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج Excel 2007.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS version 22 (ملحق رقم 03 ص: 109).

يتضح من خلال الجدول رقم (11) أن أكثر من ثلثي أفراد عينة الدراسة تقل خبرتهم على 10 سنوات، حيث بلغت الفئة (5-10 سنوات) نسبة 42.4%، وفئة (أقل من 5 سنوات) نسبة 21.2% من المستجوبين، أما

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

ذوي الخبرة والذين تفوق خبرتهم 10 سنوات عمل بلغت 18.2%، للفئة (10-15 سنة) ثم أصحاب 15 سنة عمل وأكثر بلغت نسبتهم 18.2% من مجموع أفراد العينة.

وتدل هذه النسب على وجود عنصر الخبرة في عدد سنوات العمل والتي تعني تراكم الخبرة المعرفية في عمل المؤسسة، إلى جانب عنصر قليل الخبرة الذي يمكن معالجته بارتفاع المؤهل العلمي.

المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة

قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيات الدراسة، لا بد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، وهي على النحو الموالي:

أولاً- ثبات أداة الدراسة

يستخدم معامل (ألفا كرونباخ-Alpha de Cronbach)، لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، يعتبر هذا المعامل من أهم مقاييس الثبات والاتساق الداخلي، فهو يربط الاستبيان بثبات بنوده، والنسبة الإحصائية المقبولة له هي 60 %، ويعبر عنه بالصيغة الآتية:

$$\alpha = n \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum_i V_i}{V_t} \right)$$

حيث يمثل:

n = عدد فقرات الاستبيان؛

V_t = التباين الكلي للاستبيان؛

V_i = تباين نتيجة الفقرات.

بعد عرض أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة المحكمين لغرض تقييمها، وتصحيح الأخطاء، تم القيام بقياس ثبات وصدق أداة الدراسة من خلال معامل (ألفا كرونباخ)، وتعد نسبة (60 %) مقبولة إحصائياً، ويلاحظ من الجدول رقم (12) أن نسبة معامل الثبات لفقرات الاستبيان كانت أعلى من هذه النسبة حيث بلغت (77.2%)، مما يدل على أن فقرات الاستبيان لها معدلات ثبات عالية، إن زيادة قيمة معامل (ألفا كرونباخ) تعني زيادة صدق وثبات البيانات.

كما يمكن حساب معامل الصدق (The validity) عن طريق حساب جذر معامل (ألفا كرونباخ)، هذا المعامل يقيس فيما إذا كان الاستبيان يقيس فعلاً ما وضع لقياسه، ويلاحظ أن النسبة كانت كبيرة من النسبة المعتمدة إحصائياً حيث بلغت (87.86 %)، الأمر الذي يدل على صدق أداة الدراسة.

جدول رقم (12): نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ).

حجم العينة	عدد الفقرات	(ألفا كرونباخ-Alpha de Cronbach)	(معامل الصدق - Validity C)
33	30	0.772	0.878

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص: 110).

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

ثانيا- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط $Corr\acute{e}lation\ de$ (Pearson) (اختبار بيرسون لاتساق فقرات الدراسة) بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور التابعة له، للتأكد من صدق أداة الدراسة لعينة الدراسة البالغة (33)، فإذا كان معامل الارتباط معنويا وكبيراً، يمكننا القول أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي والثبات، علماً أنه يمكن تقييم معامل الارتباط كما موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (13): يوضح أنواع الارتباط واتجاه العلاقة.

المعنى	قيمة الارتباط
العلاقة ضعيفة	$-0.3 < R < +0.3$
العلاقة متوسطة، مقبولة	$0.3 < R \leq 0.7$ أو $-0.3 \leq R < -0.7$
العلاقة قوية	$-0.7 \leq R \leq -1.0$ أو $0.7 \leq R < 1.0$

المصدر: حمزة بعلي، دور تكنولوجيا المعلومات المساندة لإدارة المعرفة في خلق ميزة تنافسية دراسة حالة عينة من البنوك العاملة في ولاية عنابة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2016، ص: 117.
كما تعتبر علاقة الارتباط قوية إحصائياً، إذا كان مستوى الدلالة الإحصائي المرافق لمعامل الارتباط صغيراً (أقل من 0.01). أما إشارة معامل الارتباط فإذا كانت موجبة فإن العلاقة طردية، وإذا كانت سالبة فإن العلاقة عكسية.¹

1- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

و يتعلق بالمتغير التابع (تقييم الأداء البيئي)، ويبين الجدول رقم (14) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول وبين الدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (14): معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تولي الشركة إهتمام بالاعتبارات البيئية عند تقييم أدائها البيئي .	0.610**	0.000
2	تدرج الشركة الجوانب والتأثيرات البيئية أثناء عملية التدقيق المالي.	0.406*	0.019
3	يعتبر تقييم الاداء البيئي في الشركة الصناعية دليلا على اقتناعها بالقضايا البيئية.	0.260	0.144
4	تقدم الشركة معلومات ذات صلة بالأداء البيئي للأطراف المعنية.	-0.102	0.572

1- حمزة بعلي، دور تكنولوجيا المعلومات المساندة لإدارة المعرفة في خلق ميزة تنافسية دراسة حالة عينة من البنوك العاملة في ولاية عنابة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2016، ص: 117.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

0.711	-0.067	توافر معلومات عن الأداء البيئي يساعد الإدارة في تقييم أدائها البيئي.	5
0.054	-0.338	تقوم الشركة بمراجعة عمليات المعالجة، التخزين، التخلص من النفايات.	6
0.750	-0.058	تعتمد الشركة في تقييم أدائها البيئي على بطاقة الأداء المتوازن.	7
0.163	0.249	تعتمد الشركة في تقييم أدائها البيئي على المحاسبة الإدارية البيئية.	8
0.072	0.317	تعتمد الشركة على محاسبة لها علاقة بالبيئة.	9
0.147	0.258	تتضمن القوائم المالية بيانات كمية تتعلق بالأداء البيئي.	10
0.217	0.221	تحوز الشركة على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.	11
0.162	-0.249	لقيام بدورات وبرامج توعية متتالية لموظفي الشركة لنشر الوعي البيئي وتحسين صورة الشركة أمام الجهات المختلفة.	12
0.080	0.309	يوجد دراية بالمحاسبة البيئية لدى الموظفين العاملين في قسم المالية.	13
0.620	-0.090	تحرص الشركة على تجميل المنطقة المحيطة بها وتشجيرها حفاظا على البيئة.	14
0.054	-0.339	يتطلب تقييم الأداء البيئي في الشركة إلى وجود بيئة مالية متطورة إمكانات مهنية وتقنية.	15

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص:111).

من خلال الجدول يتبين أن الفقرة رقم (1) ذات معامل ارتباط بينها وبين المجموع الكلي لفقرات المحور الأول ضمن المجال $0.3 < R \leq 0.7$ ، ذات علاقة طردية متوسطة ومقبولة مع مستوى دلالة أقل من (0.01) بظهور إشارة (**) مما يدل على أن هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01. والفقرات رقم (2-3-8-9-10-11-13) فكانت معاملات الارتباط بينها وبين المجموع الكلي لفقرات المحور الأول ضمن المجال $0.3 \leq R < 0.7$ ، فهي تدل على وجود علاقة طردية ومتوسطة ومقبولة. أما الفقرات رقم (4-5-6-7-12-14-15) فكانت معاملات الارتباط بينها وبين المجموع الكلي لفقرات المحور الأول ضمن المجال $+0.3 < R < -0.3$ ، فهي تدل على وجود علاقة عكسية وضعيفة. ومنه يمكن القول أن فقرات المحور الأول (تقييم الأداء البيئي) ذات علاقة طردية متوسطة مقبولة وصادقة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

ويتعلق بالمتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي)، وبين الجدول رقم (15)، معاملات الارتباط بين كل

فقرة من فقرات المحور الثاني وبين الدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (15): معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تقوم الشركة بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي.	0.615**	0.000
2	تفصح الشركة عن أدائها البيئي إلكترونيا عبر شبكة الإنترنت.	0.230	0.198
3	يتم الإفصاح البيئي للشركة باستخدام القوائم المالية وخاصة التقارير البيئية.	0.647**	0.000
4	يتم إهمال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة كليا.	0.374*	0.032
5	يتم إعداد تقارير مفصلة وخاصة تتضمن معلومات عن الأداء البيئي.	0.341	0.052
6	توجد معايير محاسبية لقياس وعرض الأثار البيئية لنشاط الشركة الصناعية.	0.642**	0.000
7	توجد حوافز حكومية كافية للشركات الاقتصادية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.	0.294	0.096
8	تلتزم الدولة الشركة بوضع قوانين للإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.	0.235	0.189
9	قدم الشركة برامج تعليمية وتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.	0.581**	0.000
10	النظام المحاسبي المالي الجزائري المطبق في الشركة يلاءم القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.	0.557**	0.001
11	يتطلب الإفصاح عن الأداء البيئي الكثير من الإجراءات التي تتوفر حاليا في النظام المحاسبي.	0.509**	0.002
12	وجود قوانين ومعايير محاسبية بيئية وجهات رقابية فاعلة للإفصاح البيئي للشركة يساعد في المحافظة على البيئة.	0.202	0.259
13	التزام الشركة بمسؤولياتها البيئية يدفعها إلى عدم الإفصاح عن البيانات البيئية.	0.626**	0.000

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

0.000	0.585**	تتجنب الشركة الإفصاح عن المعلومات البيئية التي من الممكن أن يستفيد منها المنافسون.	14
0.004	0.488**	وجود نظام محاسبة في الشركة الصناعية يوفر الكثير من المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية وبالتالي لا حاجة لتطبيق المحاسبة البيئية.	15

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص:114).

من خلال الجدول تظهر معاملات الارتباط لكل من الفقرات (1-3-6-9-10-11-13-14-15) من فقرات المحور الثاني (الإفصاح المحاسبي البيئي) في المجال $0.3 < R \leq 0.7$ ، بإشارة موجبة وهي علاقة طردية قوية، وبمستوى دلالة أقل من 0.01 بظهور الإشارة (**) مما يدل على أن هذه الفقرات دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01.

أما الفقرات رقم (2-4-5-7-8-12) فكانت معاملات الارتباط بينها وبين المجموع الكلي لفقرات المحور الثاني ضمن المجال $0.3 \leq R \leq 0.7$ ، فهي تدل على وجود علاقة طردية متوسطة ومقبولة. ومنه يمكن القول أن فقرات المحور الثاني ذات علاقة طردية قوية وصادقة لما وضعت لقياسه.

المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج واختبار الفرضيات

سنتناول في هذا المبحث تحليل وتفسير للبيانات التي تم استخدامها في استمارة الاستبيان، حيث تم عرض ذلك في جداول يظهر التوزيع التكراري لمحاور الدراسة، بالاستعانة في بداية الأمر بأساليب الإحصاء الوصفي من مقاييس النزعة المركزية متمثلة في الأوساط الحسابية (\bar{X})، ومقاييس التشتت متمثلة في الانحرافات المعيارية (S_i)، والمتوسطات الحسابية النسبية المحققة في جميع الفقرات و تم تحليل الإجابات لكل فقرة، بالإضافة إلى أسلوب دالة الانحدار والاختبارات اللازمة التي تثبت صحة النموذج وقابليته للاختبار الفرضيات، ومنها اختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي باختبار (كولمجروف سمرنوف)، ليتم بعدها اختبار الفرضيات بأسلوب الانحدار البسيط واختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova).

المطلب الأول: وصف إجابات عينة الدراسة للمحور الأول

يمكن تلخيص النتائج المتحصل عليها الخاصة بالمحور الأول (تقييم الأداء البيئي) في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

جدول رقم (16): وجه نظر المستجوبين بخصوص تقييم الأداء البيئي

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	معامل الاختلاف	اتجاه الإجابة
1	تولي الشركة إهتمام بالاعتبارات البيئية عند تقييم أدائها البيئي.	4.36	0.859	2	19.70	موافق تماما
2	ترج الشركة الجوانب والتأثيرات البيئية أثناء عملية التدقيق المالي.	3.58	1.200	10	33.42	موافق
3	يعتبر تقييم الاداء البيئي في الشركة الصناعية دليلا على اقتناعها بالقضايا البيئية.	4.12	0.927	7	22.5	موافق
4	تقدم الشركة معلومات ذات صلة بالأداء البيئي للأطراف المعنية.	3.82	1.103	8	28.87	موافق
5	توافر معلومات عن الأداء البيئي يساعد الإدارة في تقييم أدائها البيئي.	4.24	0.663	5	15.63	موافق تماما
6	تقوم الشركة بمراجعة عمليات المعالجة، التخزين، التخلص من النفايات.	4.18	0.635	6	15.19	موافق
7	تعتمد الشركة في تقييم أدائها البيئي على بطاقة الأداء المتوازن.	3.58	0.936	10	26.14	موافق
8	تعتمد الشركة في تقييم أدائها البيئي على المحاسبة الإدارية البيئية.	3.36	0.962	14	28.63	محايد
9	تعتمد الشركة على محاسبة لها علاقة بالبيئة.	3.18	0.983	15	30.91	محايد
10	تتضمن القوائم المالية بيانات كمية تتعلق بالأداء البيئي.	3.64	1.168	9	32.08	موافق
11	تحوز الشركة على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.	3.58	1.173	10	32.76	موافق
12	لقيام بدورات وبرامج توعية منتتالية لموظفي الشركة لنشر الوعي البيئي وتحسين صورة الشركة أمام الجهات المختلفة.	4.27	1.008	4	23.60	موافق تماما

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

13	وجود دراية بالمحاسبة البيئية لدى الموظفين العاملين في قسم المالية.	3.45	1.348	13	39.07	موافق
14	تحرص الشركة على تجميل المنطقة المحيطة بها وتشجيرها حفاظا على البيئة.	4.48	0.834	1	18.61	موافق تماما
15	يتطلب تقييم الأداء البيئي في الشركة إلى وجود بيئة مالية متطورة وإمكانيات مهنية وتقنية.	4.30	0.637	3	14.81	موافق تماما
المجموع		3.51	0.732			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص: 117).

يتضح من الجدول رقم (16) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول (تقييم الأداء البيئي)، تراوحت ما بين (3.18 و 4.48)، إذ حقق المحور متوسط حسابي إجمالي (3.51)، وهو ما يعني درجة الموافقة على ما جاءت به فقرات هذا المحور من طرف أفراد العينة، وانحراف معياري كبير (0.732) ما يدل على قوة تشتت إجابات الأفراد، أي أن أفراد العينة متفقين على أن الشركة تقوم بالإفصاح المحاسبي البيئي وهو ما يساهم في تقييم الأداء البيئي، وكان ترتيب الفقرات من حيث الأهمية كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (14) في المرتبة رقم (01) من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.48 وانحراف معياري قيمته 0.834 بدرجة موافق تماما، جاءت الفقرة رقم (01) في المرتبة رقم (02) من حيث الأهمية بوسط حسابي 4.36 وانحراف معياري قيمته 0.859 بدرجة موافق تماما، كما تؤكد عليه الإجابة وبالموافقة تماما الفقرة رقم (15) والتي حققت المرتبة رقم (03) بمتوسط حسابي 4.30، وانحراف معياري 0.637، حققت الفقرة رقم (12) المرتبة رقم (04) من حيث أهميتها في المحور بمتوسط حسابي 4.27، وانحراف معياري قيمته 1.008 بدرجة موافق تماما، احتلت الفقرة رقم (05) المرتبة رقم (05) من حيث الأهمية بمتوسط حسابي 4.24 وانحراف معياري 0.663 أي بدرجة الموافقة تماما، كانت الفقرة رقم (06) في المرتبة رقم (06) من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره 4.18، وانحراف معياري 0.635 وبدرجة موافق، جاءت الفقرة رقم (03) في المرتبة (07) من حيث الأهمية بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.927، أما الفقرة رقم (04) احتلت المرتبة (08) بمتوسط حسابي 3.82 وانحراف معياري 1.103 بدرجة موافق، واحتلت المرتبة رقم (10) كل من الفقرات رقم (2، 7، 11) بنفس المتوسط الحسابي قدره 3.58 مع اختلاف في الانحراف المعياري وكانت قيمه على التوالي (1.200، 0.936، 1.173) بدرجة موافق، واحتلت الفقرة رقم (13) المرتبة رقم (13) بمتوسط حسابي 3.45 وانحراف معياري بقيمة 1.348 بدرجة موافق، وحققت الفقرة رقم (08) المرتبة رقم (14) بمتوسط

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

حسابي 3.36 وانحراف معياري 0.962 بدرجة محايد، أما الفقرة رقم (09) فكانت في المرتبة الأخيرة (15) بمتوسط حسابي 3.18 وانحراف معياري 0.983 بدرجة محايد.

المطلب الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة للمحور الثاني

يمكن تلخيص النتائج الخاصة بالمحور الثاني (الإفصاح المحاسبي البيئي) في الجدول الموالي:

جدول رقم (17): وجه نظر المستجوبين بخصوص الإفصاح المحاسبي البيئي

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	معامل الاختلاف	اتجاه الإجابة
1	تقوم الشركة بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي.	3.94	1.029	2	26.11	موافق
2	تفصح الشركة عن أدائها البيئي إلكترونيا عبر شبكة الإنترنت.	3.45	0.938	7	27.18	موافق
3	يتم الإفصاح البيئي للشركة باستخدام القوائم المالية وخاصة التقارير البيئية.	3.12	1.219	13	39.07	محايد
4	يتم إهمال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة كليا.	2.21	1.053	15	47.64	غير موافق
5	يتم إعداد تقارير مفصلة وخاصة تتضمن معلومات عن الأداء البيئي.	3.39	0.966	8	28.49	محايد
6	توجد معايير محاسبية لقياس وعرض الأثار البيئية لنشاط الشركة الصناعية.	3.58	0.936	5	26.14	موافق
7	توجد حوافز حكومية كافية للشركات الاقتصادية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.	4.00	1.173	1	29.32	موافق
8	تلتزم الدولة الشركة بوضع قوانين للإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.	3.64	0.962	4	26.42	موافق
9	قدم الشركة برامج تعليمية وتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.	3.33	1.384	9	41.56	محايد

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

10	النظام المحاسبي المالي الجزائري المطبق في الشركة يلاءم القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.	3.33	0.816	9	24.50	محايد
11	يتطلب الإفصاح عن الأداء البيئي الكثير من الإجراءات التي تتوفر حاليا في النظام المحاسبي.	3.58	1.001	5	27.96	موافق
12	وجود قوانين ومعايير محاسبية بيئية وجهات رقابية فاعلة للإفصاح البيئي للشركة يساعد في المحافظة على البيئة.	3.73	0.977	3	26.19	موافق
13	التزام الشركة بمسئولياتها البيئية يدفعها إلى عدم الإفصاح عن البيانات البيئية.	3.24	1.091	12	33.67	محايد
14	تتجنب الشركة الإفصاح عن المعلومات البيئية التي من الممكن أن يستفيد منها المنافسون.	2.76	1.200	14	43.47	محايد
15	وجود نظام محاسبة في الشركة الصناعية يوفر الكثير من المعلومات المفصوح عنها في القوائم المالية وبالتالي لا حاجة لتطبيق المحاسبة البيئية.	3.30	1.287	11	39	محايد
	المجموع	3.373	0.501			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص: 118).

اتضح من خلال أرقام الجدول رقم (17) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني (الإفصاح المحاسبي البيئي)، تراوحت ما بين (4.00 و 2.21)، إذ حقق المحور متوسط حسابي إجمالي (3.373)، ما يعني الاتجاه نحو درجة الموافقة على ما جاءت به فقرات هذا المحور من طرف أفراد العينة، وانحراف معياري ضعيف (0.501) ما يدل على ضعف تشتت إجابات الأفراد وهذا ما يقودنا للقول على أن هناك موافقة متوسطة على هذا المحور، أي أن أفراد العينة متفقين على أن الشركة محل الدراسة تقوم بالإفصاح المحاسبي البيئي ويظهر ذلك من خلال معالجة المحور كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (07) في الصدارة من حيث الأهمية من بين فقرات هذا المحور بمتوسط حسابي قدره 4.00 وانحراف معياري 1.173 بدرجة موافق، واحتلت الفقرة رقم (01) المرتبة رقم (02) بمتوسط حسابي 3.94 وانحراف معياري قيمته 1.029 بدرجة موافق، وحقت الفقرة رقم (12) المرتبة رقم (03) بمتوسط حسابي

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

3.73 وانحراف معياري بقيمة 0.977 بدرجة موافق، وحققت الفقرة رقم (08) المرتبة رقم (04) بمتوسط حسابي 3.64 وانحراف معياري بقيمة 0.962 بدرجة موافق، واحتلت الفقرة رقم (11،06) المرتبة رقم (05) بمتوسط حسابي 3.58 مع اختلاف في الانحراف المعياري وكانت قيمه على التوالي (0.966، 1.001) بدرجة موافق، أما الفقرة رقم (02) فكانت في المرتبة رقم (07) بمتوسط حسابي 3.45 وانحراف معياري 0.938 بدرجة، وحققت الفقرة رقم (05) المرتبة رقم (08) بمتوسط حسابي 3.39 وانحراف معياري بقيمة 0.966 بدرجة موافق، وجاءت كل من الفقرات رقم (10،09) في المرتبة رقم (09) بمتوسط حسابي 3.33 و اختلاف في الانحراف المعياري وكانت قيمه على التوالي (0.962، 1.384) بدرجة موافق، واحتلت الفقرة رقم (15) المرتبة رقم (11) بمتوسط حسابي 3.30 وانحراف معياري 1.287 بدرجة موافق، وحققت الفقرة رقم (12) المرتبة رقم (12) بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.977 بدرجة موافق، احتلت الفقرة رقم (03) المرتبة رقم (13) بمتوسط حسابي 3.12 وانحراف معياري 1.219 بدرجة موافق، حققت الفقرة رقم (14) المرتبة رقم (14) بمتوسط حسابي 2.76 وانحراف معياري 1.200 بدرجة غير موافق، وجاءت الفقرة رقم (04) في المرتبة الأخيرة (15) بمتوسط حسابي 2.21 وانحراف معياري 1.053 بدرجة غير موافق.

المطلب الثالث: هيكل نموذج الدراسة

من أجل تحليل دور الإفصاح المحاسبي البيئي ومدى أثره في تقييم الأداء البيئي في شركة الإسمنت الماء الأبيض-تبسة-، قمنا ببناء واختبار نموذج للدراسة يوضح العلاقة بين تقييم الأداء البيئي كمتغير تابع والإفصاح المحاسبي البيئي كمتغير مستقل، حيث يمكننا من اختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية للدراسة. أولاً- صياغة نموذج الدراسة.

يظهر نموذج الدراسة على شكل معادلة انحدار متعدد بثلاث متغيرات مستقلة كما يلي:

$$X_i = \alpha + B_1y_1 + B_2y_2 + B_3y_3 + E$$

X_i : تمثل قيمة المتغير التابع.

α : يمثل ثابت الانحدار.

y_1 : يمثل المتغير المستقل الأول (مجالات الإفصاح المحاسبي البيئي).

B_1 : يمثل معامل الانحدار للمتغير المستقل الأول (مجالات الإفصاح المحاسبي البيئي).

y_2 : يمثل المتغير المستقل الثاني (دوافع الإفصاح المحاسبي البيئي).

B_2 : يمثل معامل الانحدار للمتغير المستقل الثاني (دوافع الإفصاح المحاسبي البيئي).

y_3 : يمثل المتغير المستقل الثالث (معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي).

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

B3: يمثل معامل الانحدار للمتغير المستقل الثالث (معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي).

E: يمثل الخطأ العشوائي.

ثانيا- اختبار صلاحية نموذج الدراسة.

ينتمي نموذج هذه الدراسة إلى النموذج الخطي العام، والذي يتطلب قبل تطبيقه توفر العديد من الشروط، ولذا ينبغي فحص البيانات هذا النموذج للتحقق من تحقيقه لشروط النموذج الخطي العام، ومن المهم إجراء بعض الاختبارات الإحصائية قبل استخدام الاختبارات المعلمية في إثبات أو نفي تلك الفرضيات، وفيما يلي اختبارات صحة البيانات للتحليل الإحصائي:

1- اختبار التوزيع الطبيعي

قبل الشروع في تطبيق الاختبارات المختلفة يجب اختبار طبيعة البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، فإذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي فإن الاختبارات المعلمية سوف تستخدم وتطبق، أما إذا كانت البيانات موزعة توزيعا غير طبيعيا فإن الاختبارات الغير المعلمية هي المستخدمة.

لذلك استخدمنا اختبار جودة المطابقة لـ (كولمجروف سمرنوف Kolmogrove-Smirnov)، الذي يعتبر من أهم الاختبارات لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، والذي يعد ضروريا بالنسبة للاختبارات المعلمية التي تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ومن خلال برنامج SPSS يمكن إجراء هذا الاختبار، لذلك صيغت الفرضيات الآتية:

H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

يوضح الجدول رقم(18) نتائج اختبار (كولمجروف سمرنوف Kolmogrove-Smirnov) على محاور الاستبيان التي جاءت كما يلي:

جدول رقم(18): اختبار (كولمجروف-سمرنوف) على محاور الدراسة.

المحور	مجال المحور	عدد الفقرات	قيمة Z المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
المحور الأول	الإفصاح المحاسبي البيئي	15	0.853	0.461
المحور الثاني	تقييم الأداء البيئي	15	0.970	0.304

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص:118).

بقراءة لنتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى الدلالة للمحورين كانت على الترتيب كما يلي(0.304، 0.461)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وهذا يعني قبول الفرضية العدمية التي

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

تنص على أن البيانات تتوزع طبيعياً، وعليه يمكن تطبيق الاختبارات المعلمية على الدراسة، وخاصة أسلوب دالة الانحدار.

2- اختبار حسن المطابقة وخطية العلاقات

بما أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، يستخدم هذا الاختبار (حسن المطابقة) لمعرفة مدى خطية العلاقات بين المتغير المستقل والمتغير التابع وملائمة نموذج الدراسة، ومن مخرجات برنامج (SPSS) وباستخدام اختبار التباين (ANOVA) للتحقق من خطية العلاقات تحصلنا على النتائج المبرزة في الجدول الموالي:

جدول رقم (19): اختبار حسن المطابقة وخطية العلاقات.

المتغير المستقل	المتغير التابع	الانحدار	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية sig
مجالات الإفصاح المحاسبي البيئي	تقييم الأداء البيئي	الانحدار	12.808	1	12.808	91.692	0.000
		البواقي	4.330	31	0.140		
		الإجمالي	17.138	32			
دوافع الإفصاح المحاسبي البيئي	تقييم الأداء البيئي	الانحدار	2.527	1	2.527	5.361	0.027
		البواقي	14.611	31	0.471		
		الإجمالي	17.138	32			
معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي	تقييم الأداء البيئي	الانحدار	4.731	1	4.731	11.822	0.002
		البواقي	12.407	31	0.400		
		الإجمالي	17.138	32			

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص: 119-122).

بناءً على معطيات الجدول رقم (19)، تظهر النتائج أن قيمة (F) المحسوبة وفق اختبار حسن المطابقة (خطية العلاقات) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، كما أن مستوى المعنوية مساوي (0.00) وهو أقل من (0.05) لكل العلاقات، أي أن القيم دالة إحصائياً ما يشير إلى خطية النموذج وبالتالي فهو ملائم لتحديد وتفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع استناداً إلى درجة الارتباط بين الإفصاح المحاسبي البيئي وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

بعد أن تم اختبار صلاحية نموذج الدراسة للتحليل الإحصائي، وقدرته على تمثيل أثر المتغيرات المستقلة في تحقيق المتغير التابع، وتم عرض المقاييس الإحصائية الوصفية لمتغيرات ومحوري الدراسة، وتأتي المرحلة

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

الأخيرة وهي اختبار الفرضيات، حيث نعرض من خلال هذا المطلب تحليل النتائج التي تم الحصول عليها، وهذا بهدف اختبار مدى صحة الفرضيات الموضوعية، والتي تصب حول مساهمة الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في المؤسسة محل الدراسة.

أولاً- اختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الأولى

تمت صياغة الفرضية الأولى كما يلي:

لا توجد مجالات تدعم الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض

-تبسة-

جدول رقم(20): تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى.

مستوى المعنوية Sig	قيمة t	قيمة Beta	معاملات الانحدار		
			Std Error	B	
0.703	0.384		0.358	0.137	ثابت الانحدار (Constant)
0.000	9.576	0.864	0.109	1.044	Y 1
معامل التحديد R^2 : 0.747			معامل الارتباط R : 0.864 ^a		
معامل التحديد المعدل: 0.739			الخطأ المعياري للتقدير: 0.374		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص: 119).

من خلال ملاحظة الجدول رقم (20) يتبين أن معامل الارتباط (R) بلغ (0.864) وهذا يعني أنه يوجد ارتباط بين الإفصاح المحاسبي البيئي وتقييم الأداء البيئي وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية قوية كما أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما جاءت نتائج معامل التحديد (R^2) لتؤكد ذلك باعتبارها أنها أشارت إلى أن (74.7%) من التغيرات التي تطرأ على تقييم الأداء البيئي تعود للإفصاح المحاسبي البيئي. وبذلك لا تتأكد صحة الفرضية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية البديلة والتي تفيد بوجود مجالات تدعم الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-.

ثانياً- اختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الثانية

تمت صياغة الفرضية الثانية كما يلي:

لا توجد دوافع للإفصاح المحاسبي البيئي تمكنه من تقييم الاداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض

-تبسة-

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

جدول رقم(21): تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثانية.

مستوى المعنوية Sig	قيمة t	قيمة Beta	معاملات الانحدار		
			Std Error	B	
0.003	3.201		0.640	2.049	ثابت الانحدار (Constant)
0.027	2.315	0.384	0.173	0.400	Y 2
معامل التحديد R^2 : 0.147			معامل الارتباط R: 0.384^α		
معامل التحديد المعدل: 0.120			الخطأ المعياري للتقدير: 0.687		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص:120).

من خلال ملاحظة الجدول رقم (21) يتبين أن معامل الارتباط (R) بلغ (0.384) وهذا يعني أنه يوجد ارتباط بين الإفصاح المحاسبي البيئي وتقييم الأداء البيئي وهو ما يشير إلى وجود علاقة إيجابية مقبولة كما أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.027) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما جاءت نتائج معامل التحديد (R^2) لتؤكد ذلك باعتبارها أنها أشارت إلى أن (14.7%) من التغيرات التي تطرأ على قرارات تقييم الأداء البيئي تعود للإفصاح المحاسبي البيئي. وبذلك لا تتأكد صحة الفرضية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة والتي تفيد بوجود دوافع للإفصاح المحاسبي تمكنه من تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض -تبسة-.

ثالثا- اختبار وتحليل نتائج الفرضية الفرعية الثالثة

تمت صياغة الفرضية الثالثة كما يلي:

لا توجد معوقات تحد من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الاداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض -تبسة-.

جدول رقم(22): تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة.

مستوى المعنوية Sig	قيمة t	قيمة Beta	معاملات الانحدار		
			Std Error	B	
0.033	2.233		0.624	1.393	ثابت الانحدار (Constant)
0.002	3.438	0.525	0.185	0.635	Y 3
معامل التحديد R^2 : 0.276			معامل الارتباط R: 0.525^α		
معامل التحديد المعدل: 0.253			الخطأ المعياري للتقدير: 0.633		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص: 121).

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

من خلال ملاحظة الجدول رقم (22) يتبين أن معامل الارتباط (R) بلغ (0.525) وهذا يعني أنه يوجد ارتباط بين الإفصاح المحاسبي البيئي وتقييم الأداء البيئي وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية قوية كما أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.002) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما جاءت نتائج معامل التحديد (R^2) لتؤكد ذلك باعتبارها أنها أشارت إلى أن (27.6%) من التغيرات التي تطرأ على قرارات تقييم الأداء البيئي تعود للإفصاح المحاسبي البيئي. وبذلك لا تتأكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة والتي تفيد بوجود معوقات تحد من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-.

رابعا- اختبار وتحليل نتائج الفرضية الرئيسية

تمت صياغة الفرضية الرئيسية كما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-.

الفرضية البديلة H1: يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-.

وبالتالي فإنه حسب نتائج برنامج SPSS إذا كانت القيمة الاحتمالية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05) فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وفي هذه الدراسة وحسب نتائج SPSS (أنظر الملحق رقم 02) فإنه يتم قبول الفرضية البديلة كفرضية رئيسية لهذه الدراسة التي تفيد بأن الإفصاح المحاسبي البيئي يساهم في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة- من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الآتي:

جدول رقم(23): تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية

مستوى المعنوية Sig	قيمة t	قيمة Beta	معاملات الانحدار		
			Std Error	B	
0.774	-0.289		0.596	-0.172	ثابت الانحدار (Constant)
0.000	6.236	0.746	0.175	1.090	Y
معامل التحديد R^2 : 0.556			معامل الارتباط R : 0.746 ^α		
معامل التحديد المعدل: 0.542			الخطأ المعياري للتقدير: 0.495		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS version 22 (الملحق رقم 03 ص:122).

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

يظهر من الجدول رقم (23) أن هناك علاقة ارتباط بين الإفصاح المحاسبي البيئي وتقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة - حيث تشير النتائج إلى أن معامل الارتباط (R) يساوي (0.746)، أي أن (74.6%) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما جاءت نتائج معامل التحديد (R^2) لتؤكد ذلك باعتبار أنها أشارت إلى أن (55.6%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع (تقييم الأداء البيئي) تعود للمتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي البيئي) أما النسبة المتبقية ترجع إلى عوامل أخرى، وبالتالي لا تتأكد صحة الفرضية الرئيسية ونقبل الفرضية البديلة والتي تفيد بأن الإفصاح المحاسبي البيئي يساهم في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة -.

خلاصة

من خلال الدراسة الميدانية للموضوع والتي إختصت بدراسة الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لتقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة تم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة كمؤسسة مستقلة، وأهم مساهماتها في تجسيد التنمية المستدامة، وذلك من خلال تطبيقها للإفصاح المحاسبي البيئي وذلك لتفعيل أدائها الاقتصادي والسعي لإستغلال الموارد والطاقات دون هدر والحرص على تحسين أدائها البيئي. ومن هذا المنطلق تم إعداد إستبيان موجه لعينة من المؤسسة محل الدراسة قصد الكشف عن دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.

وقد تم التوصل من خلال تحليل نتائج الدراسة إلى أن تبني المؤسسة للإفصاح المحاسبي البيئي وتطبيقها المتكامل لمتطلبات المؤسسة من موارد مالية وبشرية وإلتزامها بالمتطلبات البيئية للحفاظ على البيئة يجعلها تتبنى أساليب التقييم البيئي، المحاسبة الإدارية البيئية وبطاقة القياس المتوازن للأداء والمراجعة البيئية التي تساهم في توفير المعلومات البيئية لتقييم الأداء البيئي. هذه الأخيرة التي تظهر على مستوى وظائف ونشاطات المؤسسة في ظل متطلبات التنمية المستدامة من خلال تبني سياسة الإنتاج الأنظف والتسويق الأخضر بالإضافة إلى إدراج العنصر البيئي ضمن وظيفتي البحث والتطوير وإدارة الموارد البشرية وذلك بمراعاة المتطلبات البيئية عند تقييم الأداء البيئي إضافة إلى ذلك إتخاذ قرارات بيئية تتعلق بجذب المؤهلين والمختصين في مجال البيئة. وتشجيع البحث والتطوير لإيجاد أساليب وتقنيات جديدة تساهم في حماية البيئة.

الخاتمة

تمهيد

تعتبر المحاسبة البيئية أحد فروع المحاسبة، فهي تمتد مختلف المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومنتخذي القرارات بالمعلومات عن الأداء البيئي والتكاليف التي تتحملها المؤسسة، عند قيامها بتطبيق أساليب محددة لمعالجة التلوث الناجم عن أنشطة المؤسسة، إضافة إلى الدور الذي تلعبه في الإفصاح عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية في القوائم والتقارير المالية وذلك في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة، المتمثلة في التقليل من الآثار السلبية للأنشطة على البيئة، و من أجل تحقيق تنمية اقتصادية بيئية مستدامة.

إن للمؤسسة دورا كبيرا في حماية البيئة، و لابد لهذا الدور من أن يتحقق من خلال إيجاد الأداة المناسبة لتقييم الأداء البيئي والإفصاح عنه في الحسابات المالية، بهدف الحصول على نتائج الأعمال بقيم حقيقية تعبر عن الواقع.

وانطلاقا من محتوى الدراسة التي وضحتها الجانب النظري والتطبيقي يتجلى تأكيد الفرضيات التي تم وضعها.

الفرضية الأولى: تم تأكيدها من خلال الفصل الثالث حسب إجابات عينة الدراسة، حيث وجدنا أنه توجد علاقة ارتباط بين الإفصاح المحاسبي البيئي وتقييم الأداء البيئي.

الفرضية الثانية: تم تأكيدها من خلال الفصل الثالث حسب إجابات عينة الدراسة، حيث وجدنا أنه توجد علاقة ارتباط بين مجالات تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وتقييم الأداء البيئي.

الفرضية الثالثة: تم تأكيدها من خلال الفصل الثالث حسب إجابات عينة الدراسة، حيث وجدنا أنه توجد علاقة ارتباط بين دوافع الإفصاح المحاسبي البيئي التي تمكنه من تقييم الأداء البيئي.

الفرضية الرابعة: تم تأكيدها من خلال الفصل الثالث حسب إجابات عينة الدراسة، حيث وجدنا أنه توجد علاقة ارتباط بين معوقات التي تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت

نتائج الدراسة

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

- يعتبر التلوث البيئي شكل من أشكال الهدر، ومظهر من مظاهر انعدام الكفاءة في الإنتاج الصناعي سببها الرئيسي إهمال البعد البيئي عند القيام بالأنشطة الصناعية المؤثرة في البيئة.

- يعتبر الإفصاح المحاسبي البيئي أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للمؤسسة.

- المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديدتها بدقة مما يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح.
- إن دمج المؤشرات البيئية في بطاقة القياس المتوازن للأداء يساعد المؤسسة على وضع مقاييس صحيحة وموثوقة لتقييم الأداء البيئي.
- يعتبر القياس المحاسبي البيئي والإفصاح عن المعلومات البيئية أداة تضيف الثقة على المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيدها.
- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
- إن الإفصاح المحاسبي البيئي يساهم في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.
- توجد مجالات تدعم الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.
- وجود دوافع للإفصاح المحاسبي البيئي تمكنه من تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.
- توجد معوقات تحد من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي في مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.

التوصيات

- من خلال ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة يمكن وضع جملة من الإقتراحات التي من شأنها أن تساهم في المضي قدما بالمؤسسات الجزائرية لتبني عملية الإفصاح المحاسبي البيئي وتجسيده في تقييم الأداء البيئي ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:
- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية للتعبير عن مدى التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين البيئية؛
 - اعتماد قاعدة بيانات ومعلومات بيئية شاملة تساهم في توضيح المشاكل ومن ثم إتخاذ القرارات البيئية؛
 - تقديم تخفيضات وتحفيزات جبائية وجمركية للمؤسسات الصناعية التي تقوم بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي في القوائم المالية بهدف تشجيع الإفصاح البيئي؛
 - ضرورة اعتبار تقييم الأداء البيئي أحد المحاور الهامة في المؤسسة فهو يؤثر بشكل جوهري على باقي جوانب الأداء المتوازن الأخرى للمؤسسة (المالي والإداري، التسويقي والتحسين الداخلي والنمو).
 - نشر الوعي البيئي بين موظفين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة بها، وعلى رأسهم المستثمرين وأفراد المجتمع بصفة عامة عن طريق إقامة دورات تدريبية وحملات إعلامية للتوعية بأهمية العناية بالبيئة والمحافظة عليها، بحيث يصبح هؤلاء أطرافا ضاغطة على المؤسسة للقيام بدور هام في هذا المجال.

أفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة يمكن إقتراح مجموعة من المواضيع التي من الممكن أن تشكل إمتداد لموضوع الدراسة.

- تحديات الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية؛
- اثر الإفصاح المحاسبي البيئي على تكلفة رأس المال؛
- نظرية المحاسبة البيئية؛
- تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛
- نظام الإدارة البيئية كآلية لتجسيد الوظائف الخضراء في المؤسسة الاقتصادية؛
- المراجعة البيئية ودورها في إتخاذ القرار البيئي في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

1 - الكتب

- 1- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
- 2- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية (المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 3- إسماعيل محمود عبد الرحمن، الإفصاح المالي وأهميته في الأعمال التجارية العربية، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014.
- 4- إدون س، هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، الإسكندرية، 2008.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 7- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2011.
- 8- طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- 9- طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، دراسات في الإستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 10- طلال الججاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 11- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.
- 12- محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2012.
- 13- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 14- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2007.

- 15- نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياغي، إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصاريف التجارية (منظور متعدد الأبعاد)، دار الأيام للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014.
- 16- ياسمين ممدوح سليمان، المحاسبة البيئية (البصمة البيئية، البيئة المستدامة، شركة البترول، إدارة الخطر)، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2017.

II- الأطروحات

- 1- أسماء عبد القادر الطاهر، أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة البحر الأحمر، السودان، 2010.
- 2- حسين محمد أحمد محمد درويش، إطار محاسبي مقترح لتقييم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية من خلال دورة حياة المنتج، أطروحة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر، 2010.
- 3- حمزة بعلي، دور تكنولوجيا المعلومات المساندة لإدارة المعرفة في خلق ميزة تنافسية دراسة حالة عينة من البنوك العاملة في ولاية عنابة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2016.
- 4- خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2008.
- 5- رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009.
- 6- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار (دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، 2007.
- 7- سعد إمام إسماعيل سعد، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات البيئية، جامعة عين شمس.
- 8- سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمت حامة بوزيان-SCHB- قسنطينة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة -2، 2014.
- 9- عطرة نادر النور عثمان، دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.

- 10- فتحي حنيش، التأهيل البيئي في المؤسسة الاقتصادية ودوره في التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر3، 2013.
- 11- محمد مشرف حماد السويدي، الحاكمية المؤسسية وأثرها علي مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015.
- 12- مصطفى محمود أحمد جاد المولى، استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقييم الأداء البيئي للمنشأة بهدف زيادة القدرة التنافسية لها في بيئة الإنتاج الحديثة: دراسة ميدانية، ملخص مذكرة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، القاهرة.
- 13- منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2007.
- 14- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
- 15- موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه، كلية إدارة أعمال، جامعة الجنان، لبنان، 2015.
- 16- نجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الأداء في منظمات الأعمال دراسة تحليلية ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة قناة السويس، بورسعيد، القاهرة، 2001.
- 17- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية- حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010.

III- الملتقيات

- 1- عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعمة لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر-، ملتقى حول مستوى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنظمة الإدارة البيئية المطابقة لمواصفة الايزو 14001 ومدى استفادتها من الدعم المؤسسي والمالي والفني الذي تضعه الدولة تحت تصرفها، جامعة سطيف، 21 نوفمبر 2012.

- 2- كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، عنوان المداخلة: المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 07 و 08 أبريل 2008.
- 3- قدور بن نافلة، عاشور مرزوق، المراجعة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية العربية بالإسقاط على حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف - الجزائر، الملتقى العلمي الدولي الثالث حماية البيئة ومحاربة الفقر في الدول النامية حالة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير المركز الجامعي خميس مليانة، يومي 03 و 04 مايو 2010.
- 4- زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة- دراسة حالة شركة الاسمنت-، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011.
- 5- صديقي مسعود وصديقي فؤاد، مداخلة بعنوان: انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05 و 06 ماي 2013.
- 6- نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011.

IV- المجالات

- 1- أحمد محمد الشهير سيد عمر، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد (25)، 1998.
- 2- حزام فالج جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات-دراسة استطلاعية لأراء عينية من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية-، مجلة الإدارة و الاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، عدد واحد وتسعون، 2013.
- 3- رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، المجلد (31)، العدد (01)، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ.

- 4- زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية الإدارية، جامعة الموصل، المجلد 4، العدد (7)، 2011.
- 5- الطيب الوافي، الريادة في الأداء البيئي: شركة نوكيا نموذجا، مجلة الباحث، جامعة تبسة، الجزائر، العدد (11)، 2012.
- 6- عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد (1)، 2011.
- 7- عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيرها في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد (01)، 2010.
- 8- عبد الناصر محمد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، مصر.
- 9- عبد الناصر محمد نور أحمد، مدى التزام شركات المساهمة العامة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة دراسة تطبيقية- مجموعة سوداتل للاتصالات المحدودة(السودان)، مجلة جامعة البحر الأحمر(دورية، علمية، محكمة، نصف سنوية)، كلية الاقتصاد، جامعة البحر الأحمر، العدد (5)، يونيو 2014.
- 10- عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد (08)، جانفي 2011.
- 11- ماهر الأمين، ساميا أحمد داود، تأثير ضغط أصحاب المصالح في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (36)، العدد(2)، 2014.
- 12- متولي عصام الدين عمر، محاسبة الموارد الطبيعية والبيئية وفقا لنظام القومية وآثارها على القياس والإفصاح على المستوى القومي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2002.
- 13- مصطفى محمد كمال محمد حسن، القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات - دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية -، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والأربعون، العدد (2)، 2007.

14- نادية عبد الحليم راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد (2)، ديسمبر، 2005.

ثانياً- قائمة المراجع باللغة الأجنبية

أ- الكتب

1- Seifert ,k-Ebrehard, Environmental performance Evaluation According to ISO 14031 :concept ,Escperience, and Revision issues ,http://www.IGI-Pub.com 18-02-2017, 16:30.

قائمة الملاحق



إستمارة الإستبيان

في إطار إعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر في مالية ومحاسبة و تحمل عنوان:

الإفصاح المحاسبي كمدخل لتقييم الأداء البيئي

دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

تحية طيبة وبعد

لي الشرف العظيم أن أتقدم إلي سيادتكم المحترمة بطلب ملا هذه الاستمارة المقدمة في إطار إتمام متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص مالية المؤسسة، ونحيطكم علما أن البيانات المقدمة لن تستخدم نتائجها إلا في أغراض البحث العلمي.

تقبلو مني فائق الاحترام والتقدير وشكرا.

ملاحظة: الرجاء وضع العلامة في الخانة المناسبة.

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبتين:

- مراد بولحديد

- نجاة سديرة

- فضيلة نبة

قائمة الملاحق

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- السن:

أقل من 30 سنة من 30 سنة إلى 40 سنة
 من 40 سنة إلى 50 سنة من 50 سنة فأكثر

3- الخبر في العمل:

أقل من 5 سنوات من 5 سنوات إلى 10 سنوات
 من 10 سنوات إلى 15 سنوات أكثر من 15 سنوات

4- المستوى الوظيفي: إطار عون تحكم عون تنفيذ

5- المؤهل الدراسي: ابتدائي متوسط ثانوي جامعي

الجزء بيانات الدراسة

المحور الأول: تقييم الاداء البيئي

الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	تولي الشركة إهتمام بالاعتبارات البيئية عند تقييم أدائها البيئي.					
02	تدرج الشركة الجوانب والتأثيرات البيئية أثناء عملية التدقيق المالي.					
03	يعتبر تقييم الاداء البيئي في الشركة الصناعية دليلا على اقتناعها بالقضايا البيئية.					
04	تقدم الشركة معلومات ذات صلة بالأداء البيئي للأطراف المعنية.					
5	توافر معلومات عن الأداء البيئي يساعد الإدارة في تقييم أدائها البيئي.					
6	تقوم الشركة بمراجعة عمليات المعالجة، التخزين، التخلص من النفايات.					
7	تعتمد الشركة في تقييم أدائها البيئي على بطاقة					

قائمة الملاحق

					الأداء المتوازن.
					8 تعتمد الشركة في تقييم أدائها البيئي على المحاسبة الإدارية البيئية.
					9 تعتمد الشركة على محاسبة لها علاقة بالبيئة.
					10 تتضمن القوائم المالية بيانات كمية تتعلق بالأداء البيئي.
					11 تحوز الشركة على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.
					12 لقيام بدورات وبرامج توعية متتالية لموظفي الشركة لنشر الوعي البيئي وتحسين صورة الشركة أمام الجهات المختلفة.
					13 وجود دراية بالمحاسبة البيئية لدى الموظفين العاملين في قسم المالية.
					14 تحرص الشركة على تجميل المنطقة المحيطة بها وتشجيرها حفاظا على البيئة.
					15 يتطلب تقييم الأداء البيئي في الشركة إلى وجود بنة مالية متطورة وإمكانيات مهنية وتقنية.

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي

الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1	تقوم الشركة بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي.					
2	تفصح الشركة عن أدائها البيئي إلكترونيا عبر شبكة الإنترنت.					
3	يتم الإفصاح البيئي للشركة بإستخدام القوائم المالية وخاصة التقارير البيئية.					
4	يتم إهمال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة كليا.					

قائمة الملاحق

					5	يتم إعداد تقارير مفصلة وخاصة تتضمن معلومات عن الأداء البيئي.
					6	توجد معايير محاسبية لقياس وعرض الأثار البيئية لنشاط الشركة الصناعية.
					7	توجد حوافز حكومية كافية للشركات الاقتصادية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.
					8	تلتزم الدولة الشركة بوضع قوانين للإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.
					9	قدم الشركة برامج تعليمية وتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
					10	النظام المحاسبي المالي الجزائري المطبق في الشركة يلاءم القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.
					11	يتطلب الإفصاح عن الأداء البيئي الكثير من الإجراءات التي تتوفر حاليا في النظام المحاسبي.
					12	وجود قوانين ومعايير محاسبية بيئية وجهات رقابية فاعلة للإفصاح البيئي للشركة يساعد في المحافظة على البيئة.
					13	التزام الشركة بمسؤولياتها البيئية يدفعها إلى عدم الإفصاح عن البيانات البيئية.
					14	تتجنب الشركة الإفصاح عن المعلومات البيئية التي من الممكن أن يستفيد منها المنافسون.
					15	وجود نظام محاسبة في الشركة الصناعية يوفر الكثير من المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية وبالتالي لا حاجة لتطبيق المحاسبة البيئية.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

استمارة مقدمة للأساتذة الذين قاموا بتحكيم الاستبيان

الخاص بمذكرة ماستر

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان: الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لتقييم الأداء البيئي

دراسة حالة مؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة -

الرقم	اسم الأستاذ	الرتبة
01	عمر جنينة	أستاذ مساعد - أ -
02	مديحة بخوش	أستاذ مساعد - أ -
03	سليم جابو	أستاذ مساعد - أ -
04	محمد الصالح عزيزي	أستاذ مساعد - أ -
05	يحيى دريس	أستاذ مساعد - ب -

تقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام

تحت إشراف الأستاذ:

- مراد بولحديد

من إعداد الطالبتين:

- نجاة سديرة

- فضيلة نبة

السنة الجامعية: 2017/2016

قائمة الملاحق

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS version 22)

أولاً- خصائص عينة الدراسة

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهلات	الخبرة	المستوى
N	Valide	33	33	33	33	33
	Manquant	0	0	0	0	0

Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	21	63,6	63,6	63,6
	أنثى	12	36,4	36,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة أقل 30	11	33,3	33,3	33,3
	30-40	12	36,4	36,4	69,7
	40-50	8	24,2	24,2	93,9
	سنة أكثر من 50	2	6,1	6,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

المؤهلات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ابتدائي	2	6,1	6,1	6,1
	متوسط	3	9,1	9,1	15,2
	ثانوي	3	9,1	9,1	24,2
	جامعي	25	75,8	75,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	7	21,2	21,2	21,2
	5-10	14	42,4	42,4	63,6
	10-15	6	18,2	18,2	81,8
	فما فوق سنة 15	6	18,2	18,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

قائمة الملاحق

		المستوى			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	إطار	20	60,6	60,6	60,6
	تحكم عون	6	18,2	18,2	78,8
	تنفيذ عون	7	21,2	21,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

ثانياً - صدق أداة الدراسة (معامل Alpha de Cronbach)

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	33	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	33	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,772	30

قائمة الملاحق

ثالثاً- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان (معامل الارتباط Pearson)

1- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:

Corrélations

		الأداء تقييم البيئي	أدائها تقييم عند البيئي .	الشركة تدرج الجوانب والتأثيرات أثناء البيئية التدقيق عملية المالي.	الاداء تقييم يعتبر الشركة في البيئي دليلا الصناعية اقتناعها على البيئية بالقضايا	الشركة تقدم صلة ذات معلومات البيئي بالأداء المعنية للأطراف	عن معلومات توافر يساعد البيئي الأداء تقييم في الإدارة البيئي أدائها
البيئي الأداء تقييم	Corrélation de Pearson	1	,610**	,406*	,260	-,102	-,067
	Sig. (bilatérale)		,000	,019	,144	,572	,711
	N	33	33	33	33	33	33
الشركة تولى إهتمام	Corrélation de Pearson	,610**	1	,336	,531**	,138	-,050
بالاعتبارات	Sig. (bilatérale)	,000		,056	,001	,444	,783
تقييم عند البيئية .	N	33	33	33	33	33	33
الشركة تدرج الجوانب	Corrélation de Pearson	,406*	,336	1	,357*	-,037	,055
البيئية والتأثيرات	Sig. (bilatérale)	,019	,056		,042	,840	,762
عملية أثناء التدقيق	N	33	33	33	33	33	33
تقييم يعتبر في البيئي الاداء	Corrélation de Pearson	,260	,531**	,357*	1	,297	,205
الصناعية الشركة	Sig. (bilatérale)	,144	,001	,042		,093	,253
على دليلا بالقضايا اقتناعها البيئية.	N	33	33	33	33	33	33
الشركة تقدم ذات معلومات	Corrélation de Pearson	-,102	,138	-,037	,297	1	,319
بالأداء صلة للأطراف البيئي المعنية.	Sig. (bilatérale)	,572	,444	,840	,093		,071
	N	33	33	33	33	33	33
معلومات توافر عن البيئي الأداء	Corrélation de Pearson	-,067	-,050	,055	,205	,319	1
في الإدارة يساعد أدائها تقييم البيئي.	Sig. (bilatérale)	,711	,783	,762	,253	,071	
	N	33	33	33	33	33	33

قائمة الملاحق

		الأداء تقييم البيئي	تقوم الشركة بمراجعة عمليات المعالجة، التخزين، التخلص من النفايات.	الشركة تعتمد أدائها تقييم في على البيئي الأداء بطاقة المتوازن.	في الشركة تعتمد البيئي أدائها تقييم المحاسبة على البيئية الإدارية.	على الشركة تعتمد علاقة لها محاسبة بالبيئية.	القوائم تتضمن كمية بيانات المالية البيئي بالأداء تتعلق
البيئي الأداء تقييم	Corrélacion de Pearson	1	-,338	-,058	,249	,317	,258
	Sig. (bilatérale)		,054	,750	,163	,072	,147
	N	33	33	33	33	33	33
بمراجعة الشركة تقوم المعالجة، عمليات من التخلص التخزين، النفايات.	Corrélacion de Pearson	-,338	1	,186	-,060	-,005	-,245
	Sig. (bilatérale)	,054		,299	,738	,980	,169
	N	33	33	33	33	33	33
تقييم في الشركة تعتمد على البيئي أدائها المتوازن الأداء بطاقة	Corrélacion de Pearson	-,058	,186	1	,177	,188	-,145
	Sig. (bilatérale)	,750	,299		,326	,294	,419
	N	33	33	33	33	33	33
تقييم في الشركة تعتمد على البيئي أدائها الإدارية المحاسبة البيئية.	Corrélacion de Pearson	,249	-,060	,177	1	,523**	,233
	Sig. (bilatérale)	,163	,738	,326		,002	,193
	N	33	33	33	33	33	33
على الشركة تعتمد علاقة لها محاسبة بالبيئية.	Corrélacion de Pearson	,317	-,005	,188	,523**	1	,359 [^]
	Sig. (bilatérale)	,072	,980	,294	,002		,040
	N	33	33	33	33	33	33
المالية القوائم تتضمن تتعلق كمية بيانات البيئي بالأداء	Corrélacion de Pearson	,258	-,245	-,145	,233	,359 [*]	1
	Sig. (bilatérale)	,147	,169	,419	,193	,040	
	N	33	33	33	33	33	33

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

قائمة الملاحق

Corrélations

		الشركة تحوز شهادة على 14001 الإيزو المتعلقة بجودة الأداء البيئي.	وبرامج بدورات القيام لموظفي متتالية توعية الوعي لنشر الشركة صورة وتحسين البيئي الجهات أمام الشركة المختلفة.	درابية وجود بالمحاسبة لدى البيئية الموظفين في العاملين المالية قسم.	الشركة تحرص تجميل على المحيطة المنطقة وتشجيرها بها البيئية على حفاظا.	الأداء تقييم يتطلب الشركة في البيئي مالية بيئية وجود إلى وإمكانيات متطورة وتقنية مهنية.	
البيئي الأداء تقييم	Corrélation de Pearson	1	,221	-,249	,309	-,090	-,339
	Sig. (bilatérale)		,217	,162	,080	,620	,054
	N	33	33	33	33	33	33
على الشركة تحوز الإيزو شهادة المتعلقة 14001 البيئي الأداء بجودة	Corrélation de Pearson	,221	1	-,216	,323	,121	-,157
	Sig. (bilatérale)	,217		,227	,067	,502	,382
	N	33	33	33	33	33	33
بدورات القيام توعية وبرامج لموظفي متتالية الوعي لنشر الشركة وتحسين البيئي أمام الشركة صورة المختلفة الجهات	Corrélation de Pearson	-,249	-,216	1	,228	-,274	-,230
	Sig. (bilatérale)	,162	,227		,202	,123	,198
	N	33	33	33	33	33	33
درابية وجود البيئية بالمحاسبة الموظفين لدى قسم في العاملين المالية.	Corrélation de Pearson	,309	,323	,228	1	-,174	-,275
	Sig. (bilatérale)	,080	,067	,202		,332	,122
	N	33	33	33	33	33	33
الشركة تحرص المنطقة تجميل على بها المحيطة حفاظا وتشجيرها البيئية على	Corrélation de Pearson	-,090	,121	-,274	-,174	1	,127
	Sig. (bilatérale)	,620	,502	,123	,332		,482
	N	33	33	33	33	33	33
الأداء تقييم يتطلب الشركة في البيئي مالية بيئية وجود إلى وإمكانيات متطورة وتقنية مهنية.	Corrélation de Pearson	-,339	-,157	-,230	-,275	,127	1
	Sig. (bilatérale)	,054	,382	,198	,122	,482	
	N	33	33	33	33	33	33

قائمة الملاحق

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

Corrélations

		الإفصاح المحاسبي البيئي	الشركة تقوم بالإفصاح عن محاسبيها البيئي أداؤها	الشركة تفصح أداؤها عن إلكترونيا البيئي شبكة عبر الإنترنت.	الإفصاح يتم للشركة البيئي القوائم باستخدام وخاصة المالية البيئية التقارير	الإفصاح إهمال يتم الأداء عن المحاسبي الشركة في البيئي كليا	تقارير إعداد يتم وخاصة مفصلة عن معلومات تتضمن البيئي الأداء
البيئي المحاسبي الإفصاح	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,615** ,000 33	,615** 1 ,000 33	,230 -,035 ,845 33	,647** ,480** ,005 33	,374* -,218 ,222 33	,341 ,308 ,082 33
بالإفصاح الشركة تقوم البيئي أداؤها عن محاسبيها	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,615** ,000 33	1 ,000 33	-,035 ,845 33	,480** ,005 33	-,218 ,222 33	,308 ,082 33
أداؤها عن الشركة تفصح شبكة عبر إلكترونيا البيئي الإنترنت.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,230 ,198 33	-,035 ,845 33	1 ,527 33	,114 ,527 33	,057 ,751 33	,072 ,690 33
لشركة البيئي الإفصاح يتم المالية القوائم باستخدام البيئية التقارير وخاصة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,647** ,000 33	,480** ,005 33	,114 ,527 33	1 ,527 33	,344* ,050 33	,250 ,160 33
المحاسبي الإفصاح إهمال يتم الشركة في البيئي الأداء عن كليا	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,374* ,032 33	-,218 ,222 33	,057 ,751 33	,344* ,050 33	1 ,050 33	,222 ,214 33

قائمة الملاحق

مفصلة تقارير إعداد يتم معلومات تتضمن وخاصة البيئي الأداء عن	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,341 ,052 33	,308 ,082 33	,072 ,690 33	,250 ,160 33	,222 ,214 33	1 33
---	--	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	-------------

Corrélations

		الإفصاح المحاسبي البيئي	الأثر وعرض نشاط البيئية الشركة الصناعية	سياسات لتبني اجتماعية وبينية	الدولة تلتزم بوضع الشركة للإفصاح قوانين عن المحاسبي البيئي أدائها	برامج الشركة تقدم وتكوينية تعليمية بمتطلبات للتعريف المحاسبي الإفصاح البيئي الأداء عن	المحاسبي النظام الجزائري المالي الشركة في المطبق القياس يلاءم الأداء عن الإفصاح البيئي
الإفصاح المحاسبي البيئي	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 33	,642** ,000 33	,294 ,096 33	,235 ,189 33	,581** ,000 33	,557** ,001 33
معايير توجد لقياس محاسبية الأثر وعرض نشاط البيئية الشركة الصناعية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,642** ,000 33	1 33	,313 ,076 33	,136 ,452 33	,354* ,044 33	,272 ,125 33
حوافز توجد كافية حكومية للشركات الاقتصادية سياسات لتبني اجتماعية وبينية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,294 ,096 33	,313 ,076 33	1 33	,637** ,000 33	,058 ,750 33	,033 ,857 33
الدولة تلتزم بوضع الشركة قوانين للإفصاح عن المحاسبي البيئي أدائها	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,235 ,189 33	,136 ,452 33	,637** ,000 33	1 33	-,258 ,147 33	,040 ,826 33
امح الشركة تقدم وتكوينية تعليمية تطلبات للتعريف حاسبي الإفصاح البيئي الأداء عن	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,581** ,000 33	,354* ,044 33	,058 ,750 33	-,258 ,147 33	1 33	,424* ,014 33

قائمة الملاحق

النظام المحاسبي	Corrélation de						
مطبق الجزائري	Pearson	,557**	,272	,033	,040	,424*	1
من يلاءم الشركة	Sig. (bilatérale)	,001	,125	,857	,826	,014	
عن والإفصاح	N	33	33	33	33	33	33
البيئي.							

Corrélations

		الإفصاح المحاسبي البيئي	عن الإفصاح يتطلب الكثير البيئي الأداء التي الإجراءات من في حاليا تتوفر المحاسبي النظام	ومعايير قوانين وجود وجهات بيئية محاسبية للإفصاح فاعلة رقابية يساعد للشركة البيئي على المحافظة في البيئة	الشركة التزام بمسؤولياتها يدفعها البيئية عدم إلى الإفصاح البيئية البيانات	الشركة تتجنب الإفصاح البيئية المعلومات الممكن من التي منها يستفيد أن المنافسون	في محاسبة نظام وجود يوفر الصناعية الشركة المعلومات من الكثير القوائم في عنها المفتح حاجة لا وبالتالي المالية البيئية المحاسبة لتطبيق
الإفصاح المحاسبي البيئي	Corrélation de Pearson	1	,509**	,202	,626**	,585**	,488**
	Sig. (bilatérale)		,002	,259	,000	,000	,004
	N	33	33	33	33	33	33
يتطلب الإفصاح الأداء عن الكثير البيئي من الإجراءات تتوفر التي في حاليا النظام المحاسبي	Corrélation de Pearson	,509**	1	,102	,011	,302	,103
	Sig. (bilatérale)	,002		,573	,950	,088	,569
	N	33	33	33	33	33	33
قوانين وجود ومعايير بيئية محاسبية رقابية وجهات فاعلة للإفصاح للشركة البيئي في يساعد على المحافظة في البيئة	Corrélation de Pearson	,202	,102	1	-,112	-,005	-,007
	Sig. (bilatérale)	,259	,573		,535	,979	,970
	N	33	33	33	33	33	33
التزام الشركة بمسؤولياتها	Corrélation de Pearson	,626**	,011	-,112	1	,428*	,436*
	Sig. (bilatérale)	,000	,950	,535		,013	,011

قائمة الملاحق

يدفعها البيئية عدم إلى الإفصاح البيانات عن البيئية.	N						
		33	33	33	33	33	33
تتجنب الشركة عن الإفصاح المعلومات التي البيئية أن الممكن من منها يستفيد المنافسون.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,585**	,302	-,005	,428*	1	,333
		,000	,088	,979	,013		,059
		33	33	33	33	33	33
نظام وجود في محاسبة ناعية الشركة ن الكثير يوفر المعلومات عنها المفصح المالية القوائم جة لا وبالتالي حاسبة لتطبيق البيئية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,488**	,103	-,007	,436*	,333	1
		,004	,569	,970	,011	,059	
		33	33	33	33	33	33

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

ر ابعاً - نتائج الإحصاء الوصفي لمحاو الدراسة
1- نتائج المحور الأول (تقييم الأداء البيئي):

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
. البيئي أدائها تقييم عند البيئية بالاعتبارات إهتمام الشركة تولى	33	4,36	,859
. المالي التدقيق عملية أثناء البيئية والتأثيرات الجوانب الشركة تدرج	33	3,58	1,200
. البيئية بالقضايا اقتناعها على دليلها الصناعية الشركة في البيئي الاداء تقييم يعتبر	33	4,12	,927
. المعنية للأطراف البيئي بالأداء صلة ذات معلومات الشركة تقدم	33	3,82	1,103
. البيئي أدائها تقييم في الإدارة يساعد البيئي الأداء عن معلومات توافر	33	4,24	,663
. النفايات من التخلص التخزين، المعالجة، عمليات بمراجعة الشركة تقوم	33	4,18	,635
. المتوازن الأداء بطاقة على البيئي أدائها تقييم في الشركة تعتمد	33	3,58	,936
. البيئية الإدارية المحاسبة على البيئي أدائها تقييم في الشركة تعتمد	33	3,36	,962
. بالبيئية علاقة لها محاسبة على الشركة تعتمد	33	3,18	,983
. البيئي الأداء تتعلق كمية بيانات المالية القوائم تتضمن	33	3,64	1,168
. البيئي الأداء بجودة المتعلقة 14001 الإيزو شهادة على الشركة تحوز	33	3,58	1,173

قائمة الملاحق

الجهات أمام الشركة صورة وتحسين البيئي الوعي لنشر الشركة لموظفي متتالية نوعية وبرامج بدورات القيام المختلفة.	33	4,27	1,008
المالية قسم في العاملين الموظفين لدى البيئية بالمحاسبة دراية وجود.	33	3,45	1,348
البيئية على حفاظا وتشجيرها بها المحيطة المنطقة تجميل على الشركة تحرص.	33	4,48	,834
وتقنية مهنية وإمكانات منطوية مالية بيئة وجود إلى الشركة في البيئي الأداء تقييم يتطلب.	33	4,30	,637
N valide (liste)	33		

2- نتائج المحور الثاني (الإفصاح المحاسبي البيئي):

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
البيئي أدائها عن محاسبيا بالإفصاح الشركة تقوم.	33	3,94	1,029
الإنترنت شبكة عبر إلكترونيا البيئي أدائها عن الشركة تفصح.	33	3,45	,938
البيئية التقارير وخاصة المالية القوائم باستخدام للشركة البيئي الإفصاح يتم.	33	3,12	1,219
كلها الشركة في البيئي الأداء عن المحاسبي الإفصاح إهمال يتم.	33	2,21	1,053
البيئي الأداء عن معلومات تتضمن وخاصة مفصلة تقارير إعداد يتم.	33	3,39	,966
الصناعية الشركة لنشاط البيئية الأثر وعرض لقياس محاسبية معايير توجد.	33	3,58	,936
وبيئية اجتماعية سياسات لتبني الاقتصادية للشركات كافية حكومية حوافز توجد.	33	4,00	1,173
البيئي أدائها عن المحاسبي للإفصاح قوانين بوضع الشركة الدولة تلتزم.	33	3,64	,962
البيئي الأداء عن المحاسبي الإفصاح بمتطلبات للتعريف وتكوينية تعليمية برامج الشركة تقدم.	33	3,33	1,384
البيئي الأداء عن الإفصاح القياس يلاءم الشركة في المطبق الجزائري المالي المحاسبي النظام.	33	3,33	,816
المحاسبي النظام في حاليا تتوفر التي الإجراءات من الكثير البيئي الأداء عن الإفصاح يتطلب.	33	3,58	1,001
البيئة على المحافظة في يساعد للشركة البيئي الإفصاح فاعلة رقابية وجهات بيئية محاسبية ومعايير قوانين وجود.	33	3,73	,977
البيئية البيانات عن الإفصاح عدم إلى يدفعها البيئية بمسؤولياتها الشركة التزام.	33	3,24	1,091
المنافسون منها يستفيد أن الممكن من التي البيئية المعلومات عن الإفصاح الشركة تتجنب.	33	2,76	1,200
لا وبالتالي المالية القوائم في عنها المفصح المعلومات من الكثير يوفر الصناعية الشركة في محاسبة نظام وجود.	33	3,30	1,287
البيئية المحاسبة لتطبيق حاجة.			
N valide (liste)	33		

خامسا- نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon 2

	البيئي الأداء تقييم	المحاسبي الإفصاح البيئي
N	33	33
Paramètres uniformes ^{a,b}	Minimum	2
	Maximum	4
Différences les plus extrêmes	Absolue	,148
	Positif	,121
	Négatif	-,148
Z de Kolmogorov-Smirnov	,970	,853
Sig. asymptotique (bilatérale)	,304	,461

a. La distribution du test est Uniforme.

b. Calculée à partir des données.

قائمة الملاحق

سادسا- نتائج اختبار فرضيات

1- نتائج الانحدار الخطي

البسيط الخاص بالفرضية الأولى

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الإفصاح مجالات لبيئي المحاسبي ^b		Introduire

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,864 ^a	,747	,739	,374	,747	91,692	1	31	,000

a. Prédicteurs : (Constante), لبيئي المحاسبي الإفصاح مجالات

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	12,808	1	12,808	91,692	,000 ^b
	Résidus	4,330	31	,140		
	Total	17,138	32			

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

b. Prédicteurs : (Constante), لبيئي المحاسبي الإفصاح مجالات

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	,137	,358		,384	,703
	لبيئي المحاسبي الإفصاح مجالات	1,044	,109	,864	9,576	,000

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

قائمة الملاحق

2- نتائج الانحدار الخطي البسيط الخاص بالفرضية الثانية

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الإفصاح دوافع البيئي المحاسبي ^b		Introduire

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,384 ^a	,147	,120	,687	,147	5,361	1	31	,027

a. Prédicteurs : (Constante), البيئي المحاسبي الإفصاح دوافع

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,527	1	2,527	5,361	,027 ^b
	Résidus	14,611	31	,471		
	Total	17,138	32			

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

b. Prédicteurs : (Constante), البيئي المحاسبي الإفصاح دوافع

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2,049	,640		3,201	,003
	البيئي المحاسبي الإفصاح دوافع	,400	,173	,384	2,315	,027

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

قائمة الملاحق

3- نتائج الانحدار الخطي البسيط الخاص بالفرضية الثالثة

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	المعوقات ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم : المعوقات

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,525 ^a	,276	,253	,633	,276	11,822	1	31	,002

a. Prédictors : (Constante), المعوقات

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4,731	1	4,731	11,822	,002 ^b
	Résidus	12,407	31	,400		
	Total	17,138	32			

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم : المعوقات

b. Prédictors : (Constante), المعوقات

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1,393	,624		2,233	,033
	المعوقات	,635	,185	,525	3,438	,002

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم : المعوقات

4- نتائج الانحدار الخطي البسيط الخاص بالفرضية الرئيسية

Régression

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	المحاسبي الإفصاح البيئي ^b		Introduire

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,746 ^a	,556	,542	,495

a. Prédicteurs : (Constante), البيئي المحاسبي الإفصاح

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	9,537	1	9,537	38,892	,000 ^b
	Résidus	7,601	31	,245		
	Total	17,138	32			

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

b. Prédicteurs : (Constante), البيئي المحاسبي الإفصاح

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	-,172	,596		-,289	,774
	البيئي المحاسبي الإفصاح	1,090	,175	,746	6,236	,000

a. Variable dépendante : البيئي الأداء تقييم

ملخص الدراسة

إن هذه الدراسة تهدف إلى دراسة الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لتقييم الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة، حيث اعتمدنا على عينة من 33 مستجوب، وتم تجميع البيانات بالاعتماد على قوائم الاستقصاء واعتمد في تحليل البيانات على استخدام الأساليب الإحصائية وذلك بغرض اختبار العلاقة بين متغيرات البحث.

وقد كانت نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي عند اختبار الفرضيات كما يلي:

- وجود مساهمة للإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.
 - وجود مجالات تدعم الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.
 - وجود دوافع تمكن الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.
 - وجود معوقات تحد من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في تقييم الأداء البيئي لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض تبسة.
- رغم تأثير الإفصاح المحاسبي البيئي على تقييم الأداء البيئي إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة تجبرها على تطبيقها.

الكلمات الدالة

الإفصاح المحاسبي البيئي، الأداء البيئي، بطاقة الاداء المتوازن، المحاسبة الإدارية.

Résumé de l'étude

Objectif de cette étude d'étudier la divulgation comptable de l'entrée de l'environnement pour évaluer la performance environnementale dans l'institution économique, il a été confirmé par une étude sur le terrain du société ciment ElmaLabyed – Tebessa, Où nous utilisons un échantillon de 33 questionneur, il a été collecté les données basant sur les listes de l'enquête, il adopté à l'analyse des données sur l'utilisation des méthodes statistiques dans le but de la relation entre le test des variables de recherche.

Les résultats de recherche par l'analyse statistique ont été lors du test des hypothèses sont les suivantes:

- L'existence d'une contribution à la divulgation de la comptabilité environnementale en matière d'évaluation de la performance environnementale du société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- La présence de des domaines pour soutenir la divulgation de la comptabilité environnementale dans la performance environnementale de du société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- L'existence motivé permet la divulgation de la comptabilité environnementale dans la performance environnementale de l'évaluation du société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- L'existence d'obstacles qui entravent l'application de la divulgation de la comptabilité environnementale dans la performance environnementale pour la société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- Malgré l'impact de la divulgation de la comptabilité environnementale sur l'évaluation des performances environnementales, mais la plupart des institutions refusent de l'appliquer en raison de l'absence de lois strictes qui les oblige à appliquer.

Mots clés :

Divulgation Comptabilité environnementale, Performance environnementale, Tableau de bord prospectif, Comptabilité de gestion.

Résumé de l'étude

Objectif de cette étude d'étudier la divulgation comptable de l'entrée de l'environnement pour évaluer la performance environnementale dans l'institution économique, il a été confirmé par une étude sur le terrain de la société ciment ElmaLabyed – Tebessa, où nous utilisons un échantillon de 33 questionnaires, il a été collecté les données basant sur les listes de l'enquête, il a été adopté à l'analyse des données sur l'utilisation des méthodes statistiques dans le but de la relation entre le test des variables de recherche.

Les résultats de recherche par l'analyse statistique ont été lors du test des hypothèses sont les suivantes:

- L'existence d'une contribution à la divulgation de la comptabilité environnementale en matière d'évaluation de la performance environnementale de la société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- La présence de des domaines pour soutenir la divulgation de la comptabilité environnementale dans la performance environnementale de la société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- L'existence motivé permet la divulgation de la comptabilité environnementale dans la la performance environnementale de l'évaluation de la société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- L'existence d'obstacles qui entravent l'application de la divulgation de la comptabilité environnementale dans la performance environnementale pour la société ciment ElmaLabyed – Tebessa.
- Malgré l'impact de la divulgation de la comptabilité environnementale sur l'évaluation des performances environnementales, mais la plupart des institutions refusent de