



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مخبر تسيير مؤسسات
قسم: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



أطروحة مقدّمة

لنيل شهادة الدكتوراه في علوم المالية والمحاسبة
بعنوان:

الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء

تحت إشراف:

- أ. د. سمرد نوال

من إعداد الطالبة:

- ناصري إيمان

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ تعليم العالي - جامعة سيدي بلعباس	أ. د. بحيج عبد القادر
مقررا	أستاذ تعليم العالي - جامعة سيدي بلعباس	أ. د. سمرد نوال
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة سيدي بلعباس	د. جميل عبد الجليل
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة عين تموشنت	د. كويد سفيان
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة عين تموشنت	د. درويش عمار

السنة الجامعية: 2021-2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مخبر تسيير مؤسسات
قسم: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



أطروحة مقدّمة

لنيل شهادة الدكتوراه في علوم المالية والمحاسبة
بعنوان:

الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء

تحت إشراف:

- أ. د. سمرد نوال

من إعداد الطالبة:

- ناصري إيمان

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ تعليم العالي - جامعة سيدي بلعباس	أ.د. بحيج عبد القادر
مقررا	أستاذ تعليم العالي - جامعة سيدي بلعباس	أ.د. سمرد نوال
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة سيدي بلعباس	د. جميل عبد الجليل
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة عين تموشنت	د. كويد سفيان
ممتحنا	أستاذ محاضر أ - جامعة عين تموشنت	د. درويش عمار

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قَالَ الَّذِي عِنْدَهُ عِلْمٌ مِنَ الْكِتَابِ أَنَا آتِيكَ بِهِ قَبْلَ أَنْ يَرْسُلَ إِلَيْكَ
طَرَفَكَ فَلَمَّا رَأَهُ مُسْتَقْبِرًا مِنْهُ قَالَ هَذَا مِنْ فَضْلِ رَبِّي لِيَبْلُوَنِي أَأَشْكُرُ أَمْ
أَكْفُرُ وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ رَبِّيَ غَنِيٌّ كَرِيمٌ ﴾

[سورة النمل الآية: 40]

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمداً، كما ينبغي لجلاله وجهه و عظيم سلطانه نحمده و نشكره على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع .

كما قال رسول الله صلى الله عليه و سلم: " من اصطنع إليكم معروفاً فجاوزه فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى يعلم أنكم قد شكرتم، فإن الله شاكر يحب الشاكرين ".

أما بعد

أتوجه بالشكر الجزيل و الخاص إلى الأستاذة المشرفة " سمر نوال " على دعمها و رفعها للمعنويات و مسانبتها لي من خلال توجيهاتها و نصائحها القيمة.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا و تحمّلوا عناء قراءة هذه الرسالة و مناقشتها.

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل من ساعدنا على إتمام هذه الرسالة، و أخص بالذكر الأستاذة المحكمون للاستبيان الذين قدموا لنا كل الدعم لإتمامها و خاصة الأستاذ " عبد الرحمان نعجة".

و في الختام أسأل الله أن ينفع بهذا العمل المتواضع و يبارك فيه، و الله ولي التوفيق.

ناصر إيمان

إهداء

إلى والديّ أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي و أخواتي

إلى كل الأهل و الأقارب

إلى كل زملائي

إلى كل هؤلاء الأعرء أهدي هذه الرسالة

ناصرى إيمان

قائمة المحتويات

I	الواجهة
II	البسمة
III	شكر و عرفان
IV	إهداء
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة	
09	تمهيد
10	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة الخضراء و الإفصاح المالي
11	المطلب الأول: إطار عام حول المحاسبة الخضراء
46	المطلب الثاني: عموميات حول الإفصاح المالي
67	المطلب الثالث: نماذج مقترحة في الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية
80	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
81	المطلب الأول: الدراسات السابقة التي ركزت على المحاسبة الخضراء
87	المطلب الثاني: الدراسات السابقة التي ركزت على الإفصاح المالي عن الأداء البيئي
95	المطلب الثالث: الفجوة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة
98	خلاصة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

101	تمهيد
102	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
102	المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
106	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات و تحليلها إحصائيا
116	المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائي و خصائص أفراد عينة الدراسة
123	المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية و اختبار الفرضيات
124	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة و تحليلها
141	المطلب الثاني: اختبار صحة فرضيات الدراسة
144	المطلب الثالث: نموذج مقترح للإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية
151	خلاصة
153	خاتمة
159	قائمة المصادر و المراجع
169	قائمة الملاحق
	ملخص الدراسة

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
34	الرسم على النشاطات الملوثة و الخطيرة	01
35	المعامل المضاعف	02
36	الرسم على المنتجات البترولية	03
36	الرسم على الوقود	04
60	طرق الإفصاح العامة	05
69	نموذج EGFA للأداء البيئي	06
72	نموذج SMFC للأداء البيئي	07
74	نموذج LINOWESE قائمة العمليات الاقتصادية- الاجتماعية	08
76	نموذج عبد المجيد -حساب الأرباح و الخسائر	09
78	نموذج ESTES قائمة التأثيرات الاجتماعية	10
96	الفرق بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	11
104	عينة المؤسسات الصناعية الجزائرية المستهدفة في الدراسة	12
105	الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان	13
105	توزيع أفراد عينة الدراسة	14
108	مقياس ليكرت الخماسي لتحديد أهمية الوسط الحسابي	15
108	قيم المتوسطات الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي	16

110	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ	17
111	معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الأول	18
113	معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الثاني	19
114	معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الثالث	20
115	معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الرابع	21
118	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الصنف	22
119	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية	23
120	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	24
121	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع	25
122	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	26
124	عرض نتائج المحور الأول	27
125	عرض نتائج المحور الثاني	28
127	عرض نتائج المحور الثالث	29
128	عرض نتائج المحور الرابع	30
130	التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الأول	31
133	التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثاني	32

135	التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثالث	33
138	التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الرابع	34
141	نتائج اختبار (ت) للفرضية الأولى	35
142	نتائج اختبار (ت) للفرضية الثانية	36
143	نتائج اختبار (ت) للفرضية الثالثة	37
144	نتائج اختبار (ت) للفرضية الرابعة	38

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
23	هرم كارول لأبعاد المسؤولية الاجتماعية	01
43	أنواع التكاليف البيئية	02
103	نموذج الدراسة	03
118	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الصنف	04
119	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية	05
120	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	06
121	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع	07
123	توزيع أفراد عينة الدراسة سنوات الخبرة المهنية	08
146	نموذج مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات	09

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
170	قائمة المختصرات	01
171	استبيان الدراسة	02
175	قائمة أسماء محكمي الاستبيان	03
176	مخرجات برنامج SPSS V.22	04

مقدمة

إن الاهتمام المتزايد الذي شهدته السنوات الأخيرة بالتدهور البيئي الذي يحدث نتيجة لزيادة الأنشطة الصناعية (التقدم الصناعي)، مما جعل البعد البيئي لنشاط الوحدات الاقتصادية هدفا ومسارا استراتيجيا و موضوعا من المواضيع الهامة موضع الدراسة، وذلك بناء على مجموعة من المؤتمرات التي عقدتها عدة هيئات و منظمات دولية أبرزها مؤتمر منظمة الأمم المتحدة حول التنمية والبيئة وكان أهمها سنة 2012 في ريو دي جانيرو والمعروف باسم "ريو + 20"، وكانت أهم نتائجه تبني أو تطبيق كل نظام أو إستراتيجية من شأنها أن تساهم في المحافظة على البيئة واستدامة التنمية و المحاسبة الخضراء واحدة من بين هذه الاستراتيجيات، و هذا ما أكدته إحصائيات مجموعة البنك الدولي في فترة أزمة وباء كورونا covid-19 أي في فترة الحجر الصحي الذي قلت فيه نسبة الإنتاج، و التي أكدت أن الوحدات (المؤسسات) الاقتصادية هي السبب الرئيسي لانتشار التلوث البيئي، و لذلك فبالرغم من وجود الربح كهدف للوحدات الاقتصادية، إلا أن تحقيق هذا الهدف تحكمه قيود يفرضها عليه المجتمع تتمثل في مسؤوليته اتجاه البيئة ككل و المجتمع بصفة خاصة. لذلك كان عليه أن يقبل مسؤولياته البيئية و الاجتماعية، سواء المفروضة بالتزام القانون أو تلك التي ترتبط بمصلحته الذاتية، على أساس أن عدم مقابلته لهذه المسؤوليات قد يهدد بقائه و استمراره .

في هذه المرحلة اهتم الفكر المحاسبي بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية للمشروع، و بقبول الفكرة التي تنادي بضرورة تقييم المشروع على أساس مساهمته في المجتمع. و من خلال ما سبق فقد أصبحت المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسات و الوحدات الاقتصادية تأخذ بعدا دوليا، فمن جانب الاتفاقيات البيئية الدولية فقد بلغت 200 اتفاقية دولية (خارج نطاق منظمة التجارة العالمية)، والتي تسمى بالاتفاقيات البيئية المتعددة (MEAS)، ومن جانب آخر وضعت سياسة البنك الدولي عدداً من المبادئ التي يجب أن يتم الاسترشاد بها عند تمويل المشروعات التنموية من قبل البنك الدولي، والتي تعكس في مجملها عدم تمويل المشروعات المضرّة للبيئة. ومن المتوقع أن تزداد مستقبلا أنشطة ومجالات تلك المسؤولية الاجتماعية وان يزداد طلب الإفصاح عن آثار تلك الأنشطة. ولاشك منه أن المحاسبة علم اجتماعي تتطور وظائفها وتتوسع مجالات تطبيقها واستخداماتها تبعا لتغيرات الوسط وظروف المجتمع لذلك لا شك أنه ليس من مسؤولية المحاسبين تحديد أهداف وغايات المجتمع، وإنما يمكن المساهمة في تحديد المقاييس العلمية التي تعبر عن هذه الأهداف والإفصاح عن هذه المقاييس بصورة دورية لتكون المعلومات المقدمة أساسا لتقييم وترشيد الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية.

و الملحوظ أن الاقتصاد في الجزائر يعتمد على الصناعات التحويلية و المتمثلة في البترول و الغاز الطبيعي لتليها صناعة الاسمنت، وقد كثر في الآونة الأخيرة الحديث عن التلوث الناجم عن هذه الصناعات، حيث تعتبر هذه المصانع المساهم الأكبر في تدهور البيئة إذ تؤدي إلى زيادة نسبة غازات الاحتباس الحراري إضافة إلى تلك النفايات التي لا يمكن معالجتها و التي يتم تصريفها في مياه البحار، و لهذه الأسباب تقوم دار المقاولاتية الجزائرية بالقيام دورات تكوينية تحسيسية لدعم الاستثمار في المشاريع المحافظة على البيئة، و هذا ما أكدته إحصائيات أجهزة دعم و تشغيل الشباب بالإضافة إلى إحصائيات القروض البنكية، حيث تجاوزت التمويلات المقدمة نسبة 73% من إجمالي الاستثمارات ذات الطابع الاجتماعي المسؤول من بينها مشاريع إعادة تدوير النفايات، مشاريع الطاقات الشمسية، مشاريع المزارع الخضراء التي اهتمت بالجانب الفلاحي خاصة تربية النحل و الأبقار التي عرفت روجا كبيرا.

إشكالية الدراسة:

ومن خلال هذا يمكن طرح الإشكالية في التساؤل التالي:

- " إلى أي مدى يمكن للمؤسسات الصناعية الجزائرية أن تفصح عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء ؟ "

الأسئلة الفرعية:

تتفرع الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التي تمس الجوانب المباشرة أو غير المباشرة في الدراسة، و تتمثل في:

- ما مدى وعي و إدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي؟
- ما مستوى الإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية ؟
- إلى أي درجة يمكن للمؤسسات الصناعية الجزائرية أن تواجه العراقيل في تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء؟
- ما مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة الرئيسية و الأسئلة الفرعية لها، تم صياغة الفرضيات على النحو

التالي:

الفرضية الأولى:

- يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية.

الفرضية الثانية:

- تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن أدائها البيئي.

الفرضية الثالثة:

- تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية عراقيل في تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء.

الفرضية الرابعة:

- توجد مرونة في استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على درجة وعي المؤسسات و إدراكها بالمسائل البيئية.
- إبراز أهم التكاليف التي تتحملها المؤسسات للحفاظ على البيئة.
- تحديد الطرق المعتمدة في المؤسسات للإفصاح عن معلوماتها المالية البيئية.
- توضيح أهم المعلومات المفصح عنها.
- محاولة عرض نموذج تقرير مالي عن الأداء المالي البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في ربطها بين المحاسبة و البيئة، وذلك من خلال المحاسبة الخضراء، باعتبارها أحد أهم الآليات للحفاظ على البيئة.

كما تبرز أهمية الدراسة أيضا من خلال تسليط الضوء على مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية على الإفصاح المالي الخاص بأدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء من الناحية الإيجابية التي تحققها المؤسسة فيما يخص تحسين الأداء البيئي، حيث أن المؤسسة تحاول حماية البيئة لتحسين صورتها أمام المجتمع، و ذلك من خلال الإفصاح عن معلوماتها البيئية، إما عن طريق القوائم المالية أو في شكل تقارير و هذا من أجل تقييم مدى انسجام المؤسسة مع المجتمع، و التي تقوم على مبدأ أن المؤسسة جزء من المجتمع وعليها المحافظة عليه.

وتكمن أيضا أهمية الدراسة في أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية للمؤسسات، إذ أنه يوفر المعلومات المالية البيئية اللازمة للترشيح في اتخاذ القرارات، كما يبرز مدى التزام المؤسسات بالحفاظ على البيئة وذلك من خلال الأعباء و التكاليف التي تتحملها من أجل تحسين أدائها البيئي.

منهج الدراسة

من خلال معايير الجودة العالمية للبحث العلمي التي حددت وعرفت بمناهج البحث العلمي، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و منهج الدراسة الميدانية، باعتبارهما الأكثر تناسبا في الدراسات المتعلقة بالعلوم الاجتماعية، و ذلك لوصف الظاهرة المراد دراستها نظريا، من خلال الاستعانة بمراجع و دراسات قبلية (سابقة) من كتب و مقالات و أطروحات دكتوراه و غيرها من مداخلات لمؤتمرات وطنية كانت أو دولية. أما في الدراسة التطبيقية فتتم دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، ذلك من خلال تصميم استبيان الغرض منه معرفة آراء أفراد العينة في مدى إمكانية المؤسسات الصناعية على الإفصاح المالي الخاص بأدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء، وقد تم تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS V.22).

حدود الدراسة

تحددت هذه الدراسة بالمجالات التالية:

1- **المجال المكاني:** إن التلوث البيئي ظاهرة منتشرة في كامل دول العالم، لهذه الأسباب تميزت هذه الدراسة بالشمول ليتم حصرها في الأخير في دولة الجزائر، وفي المؤسسات الصناعية باعتبارها من أكثر المؤسسات تأثيرا على البيئة.

2- **المجال الزمني:** يبدأ الإطار الزمني لهذه الدراسة من بداية الاهتمام العالمي بموضوع البيئة ومشاكلها و علاقتها بالمحاسبة، التي كانت انطلاقتها من فترة السبعينيات من مؤتمر استكهولم سنة 1972.

3- **المجال الموضوعي:** تعالج هذه الدراسة موضوعا من مواضيع العلوم الاجتماعية و المتمثل في البيئة و مشاكل التلوث، إلا أنها ركزت عليه من الجوانب المالية والمحاسبية لمختلف المشاكل البيئية والآثار الاقتصادية الناجمة عنها، وذلك بهدف التعرف عن قدرة المؤسسات الصناعية في الإفصاح عن معلوماتها المالية البيئية من أجل تحسين أدائها البيئي.

صعوبات الدراسة

- صعوبة إجراء دراسة الحالة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وذلك نظرا لحدثة الموضوع.
- وجود صعوبات في الحصول على المعلومات من المؤسسات الصناعية الجزائرية نظرا لسرية هذا النوع من المعلومات.
- غياب ثقافة و وعي قابلية الإجابة على الاستبيان لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية.

محتويات الدراسة:

تتكون هذه الدراسة من فصلين، فصل نظري و فصل تطبيقي:

• الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تم التطرق في هذا الفصل من خلال مبحثين، حيث تم تخصيص المبحث الأول للأدبيات النظرية للمحاسبة الخضراء و الإفصاح المالي، حيث تم في القسم الأول دراسة الإطار العام حول المحاسبة الخضراء، من خلال التعرف على المحاسبة الخضراء، مراحل تطورها، مقوماتها، أساليب تطبيقها و

متطلباتها و أهم المنظمات الداعمة لها بالإضافة إلى أهم التشريعات الجزائرية للجباية الخضراء (البيئية)، و كذا تم التطرق إلى عموميات حول الإفصاح المالي، من خلال التعرف على مفهومه و مختلف أنواعه، مقوماته، بالإضافة إلى التطرق للإفصاح عن الأداء البيئي و أهم المعوقات التي تعيق عملية الإفصاح. أخيرا تم عرض مجموعة من النماذج المقترحة للإفصاح عن الأداء البيئي، منها نماذج في المدخل الوصفي و المتمثلة في نموذج EGFA لشركة Esterm Gaz & Fuel Associates، نموذج (SMFC) لشركة Scovill Manufacturing Company ، نماذج في مدخل القياس لعناصر التكاليف الاجتماعية (مدخل التكلفة) و المتمثلة في نموذج LINOWESE، نموذج عبد المجيد، أما بالنسبة للنوع الثالث من النماذج هو مدخل قياس كل من عناصر التكاليف و الإيرادات الاجتماعية و المتمثلة في نموذج ESTES، نموذج محمد عباس بدوي. أما في القسم الثاني فتم التطرق فيه إلى الدراسات السابقة للموضوع، من خلال الدراسات السابقة التي ركزت على المحاسبة الخضراء و الدراسات التي ركزت على الإفصاح المالي عن الأداء البيئي، ليتم في الأخير التطرق إلى الفجوة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية.

• الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية

يتكون هذا الفصل من مبحثين، حيث تم تخصيص المبحث الأول لعرض منهجية الدراسة الميدانية، من خلال التعرف على طبيعة الدراسة الميدانية، من حيث المنهج المستخدم، من حيث نموذج الدراسة، و كذا التعرف على مجتمع و عينة الدراسة، و كذا التعرف على أدوات جمع البيانات و تحليلها، من خلال التطرق إلى كيفية تصميم أداة الدراسة و توزيعها بالإضافة إلى اختبار صدقها و ثباتها، و كذا خصائص عينة الدراسة و كيفية توزيعها، ليأتي بعد ذلك عرض إجابات عينة الدراسة. أما المبحث الثاني فخصص لعرض نتائج الدراسة و تحليلها إحصائيا و اختبار صحة الفرضيات من خلال إخضاعها لاختبار (ت)، ليتم في الأخير عرض نموذج مقترح للإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

و في الأخير اشتملت الرسالة على خاتمة بها أهم النتائج و الاستنتاجات التي تم التوصل لها و عرض بعض الاقتراحات.

الفصل الأول:
الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تمهيد

إن التغيرات التي حدثت في الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية أثرت بشكل مباشر على الوحدات الصغيرة الاقتصادية، حيث أصبح البعد البيئي لنشاط الوحدات (المؤسسات) الاقتصادية هدفا ومسارا استراتيجيا و من المواضيع الهامة موضع الدراسة وذلك بناء على تغير رغبات المستهلكين، والذين يسعون إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية من منظور بيئي في الوقت الراهن. وقد أصبحت المحاسبة كمهنة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية لأية وحدة اقتصادية وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة. ومما سبق كله يمكن القول أنه على مهنة الإدارة بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص القبول بتسلم دور فعال في هذا المجال واتخاذ القرارات وذلك من خلال تبني إجراءات بيئية نظيفة.

وعليه فُسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: أدبيات نظرية حول المحاسبة الخضراء و الإفصاح المالي

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

المبحث الأول: أدبيات نظرية حول المحاسبة الخضراء و الإفصاح المالي

تمهيد

بسبب أهمية التنمية والبيئة، عقدت الأمم المتحدة مؤتمرها الخاص بالتنمية والبيئة عام 1992، وعلى اثر هذا المؤتمر تبنت معظم الدول التنمية المستدامة كهدف وطني. ويدور النقاش حول كيفية إسهام القطاعات الاقتصادية في تحقيق هذا الهدف، حيث نتج عن ذلك عدد من المبادئ مثل الأعمال المستدامة أو المسؤولية المؤسسية البيئية، المحاسبة المستدامة.

و في مؤتمر جوهانسبورغ 2002 حول التنمية المستدامة توجهت المؤسسات الكبرى الملوثة للبيئة نحو تبني نشاطات حماية البيئة، حيث تم الإعلان عن أكثر من 300 اتفاقية شراكة بين السلطات العمومية و القطاع الخاص و ذلك للوصول إلى تحقيق أهداف التنمية المستدامة ، كما قامت العديد من المؤسسات الصناعية الكبرى بنشر المعلومات المتعلقة بنشاطها البيئي في تقاريرها المالية و هو ما يفسر الإدماج المتزايد للبعد البيئي في إستراتيجية هذه المؤسسات. كما تعمل المؤسسات بمختلف أنواعها على تبني أو تطبيق كل نظام من شأنه أن يساهم في المحافظة على البيئة و المحاسبة الخضراء واحدة من الأنظمة.

المطلب الأول: إطار عام حول المحاسبة الخضراء

المحاسبة الخضراء علم عرف و تطور و لا يزال يتطور مع مرور الزمن و تغير الحياة، خاصة الاجتماعية و الاقتصادية منها و ارتباطهما ببعضهما و تأثر كل واحد منهما بالآخر، حيث أصبحت هناك علاقة وطيدة بين المؤسسة والبيئة.

1. مفهوم المحاسبة الخضراء و أساسياتها

1.1 مفهوم المحاسبة الخضراء

سيتم التطرق في هذه الفقرة إلى تعريف المحاسبة الخضراء باختلاف مراجعها بالإضافة إلى أهم مراحل تطورها (نشأتها).

1.1.1 تعريف المحاسبة الخضراء

بعد الدراسات التي أجريت على العوامل المؤثرة على البيئة و التي كانت أبرزها عامل المؤسسة، و لذلك أصبحت معظم الدراسات تصب حول موضوع المحاسبة الخضراء، و بهذا تعددت مفاهيم و تعاريف المحاسبة الخضراء. أبرزها كما يلي:

عرفت الوكالة الأمريكية لحماية البيئة (EPA) عام 1975 المحاسبة الخضراء: بأنها: "تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية والاعتماد عليهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية"¹.

أما مجمع المحاسبين الإداريين الكندي والذي عرف المحاسبة الخضراء بأنها: "تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة منها"².

كما عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية أيضا: "من خلال ثلاثة أوجه:

¹ أمينة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة حالة شركة سونطراك، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 27 جوان 2017، السنة التاسعة، ص 17.

² عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996، ص 40.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

المحاسبة الخضراء من وجهة النظر الاقتصادية: يتم فيها قياس وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الإنتاج، وغالباً ما تعكس مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.

المحاسبة الخضراء كامتداد للمحاسبة المالية: حيث تقوم على إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم معلومات لآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم.

المحاسبة الخضراء من وجهة النظر الإدارية: وتتم فيها تحديد وتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية لغرض مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كقرارات تسعير المنتجات والاستمرار في إنتاج منتج معين ومتطلبات الجودة وغيرها من القرارات الإدارية¹.

في تعريف معهد المحاسبة الإدارية (الكندية 1996) للمحاسبة الخضراء: على أنها "عملية تعين، قياس و تخصيص التكاليف البيئية لأخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات لمستخدميها"².

أما الباحثة لصاق حيزية فعرفت المحاسبة الخضراء (البيئية) بأنها: "منهج لقياس المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للشركات، و الإفصاح عن هذه المعلومات للفئات المختلفة التي يهمها تقديم أداء هذه الشركات بشكل يساعد على اتخاذ قرارات سليمة"³.

أما الباحثان بودلال و حمادي فعرفاها كما يلي: "أنها تعني شمول و تكامل عملية القياس و الإفصاح المحاسبي و الاقتصادي للأنشطة و البرامج التي تؤثر على البيئة و التي تمارسها الوحدات الاقتصادية"⁴.

¹ زهواني رضا، دور وأهمية التكاليف البيئية في قياس وتقييم مستوى الأداء البيئي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول، العدد السادس، جامعة الوادي، دت، ص، ص 38، :39

² إيمان سعيد عيدي، متطلبات تطبيق محاسبة بيئية في الشركات العراقية الملوثة بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الأسمدة / البصرة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة واسط العدد (28) كانون الأول / الجزء الأول 2017.

³ لصاق حيزية، دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، معارف مجلة علمية محكمة، السنة الحادية عشر، العدد 21، ديسمبر 2016، ص53.

⁴ بودلال حنان، بن حمادي عبد القادر، المحاسبة الخضراء و التدقيق البيئي - واقع و آفاق -، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2018، ص. 100.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

وفي تعريف آخر: "هي تحديد و قياس تكاليف الأنشطة البيئية و استخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة و الأنظمة البيئية و إزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)"¹.

كما أثبتت الباحثتان **مقري وعبد الصمد** بأن: "المحاسبة الخضراء (البيئية) تهتم من المنظور المالي بالقياس المحاسبي للأداء البيئي و الإفصاح عنه في القوائم المالية أو التقارير المالية، و قد عرفت بأنها امتداد للمحاسبة المالية يتم خلالها إعداد القوائم المالية وفق المعايير و الأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات و معلومات للآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين و الدائنين و حملة الأسهم"².

كما تعرف على أنها: "ترجمة الخطط و المشروعات و البرامج المتصلة بالبيئة إلى بيانات رقمية توضح كمية الانجاز و مدى توافقه مع الأهداف الموضوعية لمواجهة مشكلات البيئة"³.

كما تعرف أيضا: "بأنها ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له و الأداء الفعلي لكل مسؤولية"⁴.

وفي تعريف آخر للمحاسبة الخضراء على أنها "منهج لقياس و توصيل المعلومات التي تتعلق بالأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية ذات التأثير البيئي إلى الأطراف المعنية والمجتمع بشكل يمكن من الرقابة و تقويم أدائها البيئي".⁵

و من أهم التسميات التي عُرِفَت بها المحاسبة المتعلقة بالبيئة هي:

¹ بالرقمي تيجاني، غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي للتنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير -جامعة فرحات عباس- 08/07 أبريل 2008.

² نجوى عبد الصمد، زكية مقري، واقع القياس المحاسبي في مؤسسات الإسمنت العمومية، المجلة الجزائرية، العدد الرابع، جوان 2016، ص. 59.

³ العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015، ص 38 :

⁴ ديالا جميل الرزي، حمدي شحده محمود زعرب، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة البحوث الإدارية، السنة التاسعة و العشرون، العدد الثاني، إبريل 2011، ص.64.

⁵ عبد السلام كمال، المحاسبة البيئية احد المتطلبات الأساسية للمراجعة، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد 35، تونس، 1999، ص.05.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- التخصير: ظهر هذا المصطلح في العقدين الأخيرين عند الحديث عن البيئة و مشكلاتها، و أطلق هذا الوصف على كل ما يراعى البعد البيئي أو التنمية المستدامة.
- المحاسبة الايكولوجية: يشير إلى إعداد الحسابات باستخدام الوحدات المادية على المستوى الجزئي، إلا إن مصطلح المحاسبة البيئية هو أكثر المصطلحات تعبيراً عن اهتمام المحاسبة بكافة القضايا البيئية.¹

أما الباحث فكري تهامي فقد استنتج بأن للمحاسبة الخضراء عدة فروع ذكرها كما يلي:

- **المحاسبة المالية البيئية:** يهتم هذا النوع في فهم وإدراك وترجمة التأثيرات البيئية علي النظام المحاسبي التقليدي في المنشأة بهدف إعداد التقارير المالية اللازمة للأطراف الخارجية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية وتقييم الأداء البيئي للمنشأة. وهذه التقارير كما هو معلوم يجب أن تعد وفقاً للمعايير المحاسبية حتى تكون قابلة للمقارنة وموضوعية وعادلة وغيرها من خصائص المعلومات المحاسبية، ومن ثم فإن الأمر هنا يحتاج إلي التأكيد على مدى مناسبة الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية التقليدية مع المحاسبة البيئية.
- **المحاسبة الإدارية البيئية:** يقوم على حصر، قياس وتحليل التكاليف والإيرادات البيئية الناتجة عن أنشطة المنشأة بهدف توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء فيما يتعلق بالبعد البيئي، سواء على مستوى المنشأة ككل أو على مستوى الأقسام والعمليات والأنشطة الداخلية.
- **محاسبة الموارد الطبيعية:** تهتم بالمحاسبة عن موارد البيئة الطبيعية تمهيدا لإدماجها في الحسابات القومية، وتتمثل مخرجاتها في تقارير عن التدفقات المرتبطة بالموارد الطبيعية بقيم كمية (فيزيائية) ومالية، ومن ثم حجم المخزون من هذه الموارد وما قد يرد عليها من التزامات أيضاً، ومعلومات أخرى لأغراض المحاسبة القومية.

¹ مهاوت لعبيدي، 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، 2014/2015، ص25.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- **المحاسبة المستدامة:** تقوم بدراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في سياق المفهوم الواسع للمحاسبة عن الرفاهية المستدامة.¹

و من خلال التعاريف السابقة تم التوصل إلى أن المحاسبة الخضراء نظام للمعلومات كغيرها من المحاسبة المالية، لأنها تقوم بتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة في مجال حماية البيئة و المتمثلة في التكاليف البيئية و ما ينجم عنها من إيرادات بيئية، لتقوم في الأخير بالإفصاح عنها سواء في القوائم المالية أو في شكل تقارير مالية مستقلة، و ذلك لتمكين مستخدمي تلك المعلومات من معرفة قدرة المؤسسة و التزامها في الحفاظ على البيئة (أي تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسة).

كما تعتبر المحاسبة الخضراء وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

- المساهمة في استدامة التنمية الاقتصادية لتحسين معرفة التفاعلات المتزايدة بين البيئة والاقتصاد.
- السعي نحو الحد من الآثار السلبية لأنشطة المؤسسة المؤثرة على البيئة.
- تحديد بشكل مستقل للتكاليف و الإيرادات البيئية خارج نظام المحاسبة التقليدية.
- تطوير أساليب جديدة من طرق تقييم الأداء البيئي داخليا و خارجيا.
- إعداد قوائم و تقارير مالية عن الأنشطة و الممارسات البيئية تكون أكثر وضوحا و شفافية.
- إعداد بيانات عن المبيعات و التكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة و حمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة الشركة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى و اتخاذ القرارات المناسبة.
- توضيح المسؤولية الاجتماعية و البيئية للشركة لضمان الاستمرارية.
- إظهار المنافع و الوفورات البيئية التي خصصتها الشركة في كل فترة مالية.²
- توسيع و تحسين و تحليل الاستثمار و تقييم العمليات لتشمل الآثار البيئية الحقيقية لدعم التطور و عمل النظام العام للإدارة البيئية.³

¹ عزالدين فكري تهايمي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن، يناير 2011، ص 335-336.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص.42.

³ حسين عيسى، نظم إدارة التكاليف البيئية، المجلة العلمية للاقتصاد و الإدارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، العدد 3، 1999، ص. 763 - 764.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- توفير البيانات المحاسبية الكمية و المالية للعمليات و الأنشطة البيئية، مما يمكن أجهزة الدولة و نظمها من تحديد الالتزامات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة و التعبير عن الآثار السلبية و الإيجابية للبيئة في شكل تقدي و إعادة تقويم إستراتيجية المحاسب و ممارسة الإدارة.
- تخفيض الضغوط البيئية الناتجة عن الإسراف في استهلاك الموارد الطبيعية و ذلك عن طريق إعداد بيانات محاسبية في شكل وحدات توضح كميات الموارد الناتجة و التي يمكن الحد من استخدامها بغرض تخفيض الضغوط على البيئة و منع الأضرار التي تؤدي إلى تلوثها أو الحد منها¹.
- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس و الإيصال للمعلومات المالية و الاقتصادية للمجتمع، و استمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة و المراجعة، مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية و الاجتماعية بجانب المعلومات المالية².

- لا تقتصر أهمية المحاسبة الخضراء للحكومات وأجهزة حماية البيئة، وإنما هناك العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها للمحاسب و متخذ القرار في المشروعات الاقتصادية وهذه المزايا هي:
- ✓ تحقق قياس أدق للأداء البيئي للمشروعات الاقتصادية من حيث الدخل والثروة.
 - ✓ توفير المعلومات بشكل أفضل عن المشاكل البيئية.
 - ✓ المحاسبة الخضراء ليست أداة بيئية فقط، إنما هي مجموعة من المبادئ التي توفر معلومات عن الموارد والطاقة والتكاليف التي يمكن أن توفرها أنظمة الإدارة البيئية الأخرى، ففي أمريكا وكندا كانت المؤسسات منذ بداية الثمانينات في القرن الماضي تحاول أن تقيم تكاليف منع التلوث، وهو أحد الدوافع لإحداث ما يسمى بالمحاسبة الخضراء.
 - ✓ إن تلبية الالتزامات البيئية يجلب الكثير من المستهلكين ويكوّن نظاماً قانونياً واضحاً، ومستخدمين ومؤسسات مالية، وعامة الشعب والحكومة وقنوات عديدة للتسويق، و لهذا فإن العديد من الفئات (خارجية وداخلية) لديهم الرغبة الدائمة في الحصول على التقارير البيئية عن نشاطات العمل (الأداء البيئي).

¹ محمد فاضل نعمة الياسري، المحاسبة البيئية و دورها في الحفاظ على البيئة، مجلة جامعة كيرلاء العلمية، المجلد الخامس، العدد الرابع علمي، كانون الأول، 2007، ص.481.

² علي جمال عبد الحميد، تطوير نظم معلومات المحاسبة البيئية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، دراسة نظرية و تطبيقية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية التجارة، القاهرة، 2003، ص. 44.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- ✓ لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية، أي عند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية¹.
- ✓ مساعدة المديرين لاتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين الأداء البيئي من خلال تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- ✓ توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار حتى يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- ✓ التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- ✓ المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل بشكل فعال.
- ✓ كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها، لأن تأخرها سيؤدي إلى تأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.
- ✓ إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي من شأنه أن يضل العديد من مؤشرات قياس الأداء و يضحّم النتائج².

1.1.2 نشأة المحاسبة الخضراء

يرى الباحثان أ. تونسي و أ. بورنان " أنه قد ثار جدل حول تحديد المسؤولية البيئية للمؤسسات الاقتصادية وقد كانت هناك عدة آراء واتجاهات في ذلك فمنهم من اتجه نحو الرأي السائد للنظرية الاقتصادية التقليدية ومفاده أن للمؤسسة الاقتصادية هدف واحد وهو استخدام مواردها أما الاتجاه الآخر فيرى أن لتعظيم الربح ، التطور الصناعي أدى إلى زيادة حجم المؤسسات و إلى زيادة مضطردة في حجم ونوعية الملوثات الصناعية الناتجة عن هذا و بالتالي تدمير التناسق الطبيعي بين منظومات البيئة الطبيعية، و هذا يعتبر تبرير لزيادة و إضافة مسؤوليات جديدة على عاتق تلك المؤسسات وبذلك يجب عليها أن تحقق أهدافاً أخرى إلى جانب تحقيق الربح وتعظيمه وهو هدف حماية البيئة ومواجهة أخطار التلوث ونتيجة لما سبق نشأ المفهوم الحديث للتنمية وهو ما يعرف بالتنمية المستدامة وانعكس هذا المفهوم الحديث للتنمية على العديد من فروع العلم ومنها علم المحاسبة بفروعه المختلفة،

¹ 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، جامعة الجنان - طرابلس، لبنان، سنة 2015، ص ص 113-114.

² محمد راضي عطية، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، سنة 2000،

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

وننتج عن ذلك إمكانية معالجة قضية تلوث البيئة قبل عدة فروع محاسبية مثل المحاسبة الضريبية والمالية والإدارية والوطنية ومحاسبة التكاليف . وعليه فهناك تفاعل بين البيئة وقضاياها و مواردها وكافة فروع علم المحاسبة.¹

أما Dr Mathews بعد سنة 1997م توصل إلى أن نشأة المحاسبة الخضراء قسمت إلى ثلاث فترات و هي الآتي²:

• المرحلة الأولى: من 1970 إلى 1980:

خلال هذه الفترة ، كان الاهتمام بالقضية البيئية تقريباً غائب ، سواء من قبل الإدارة العليا أو المحاسبين المهنيين، كانت الأطر التنظيمية للمحاسبة البيئية غائبة، لم تكن معايير المحاسبة المالية البيئية مطورة وأوامر المحاسبة لم تكن مهتمة بالسؤال. كان هناك اقتراح لعدد من النماذج المعيارية من المحاسبة الاجتماعية والبيئية ، مثل Linowes 1972، و مشروع Estes سنة 1976م.

و مما تقدم تم التوصل إلى أن في هذه المرحلة نالت المحاسبة الخضراء و التي عرفت باسم المحاسبة الاجتماعية اهتماما اجتماعيا ملحوظا و لاقت انتشارا بحثيا واسعا³، حيث تميزت البحوث في تلك الفترة بالدراسات الوصفية باستخدام النماذج المعيارية⁴.

• المرحلة الثانية: من 1980 إلى 1990:

شهدت الفترة الثانية تركيزاً أكبر على المحاسبة البيئية، الأنظمة و الإفصاح البيئيين، حيث أصبح البحث التجريبي أكثر تحليلية وأقل وصفية. محاولات لشرح الدافع وراء المعلومات التي تنشرها الشركات فمثل هذه المعلومات لم تكن شديدة الوضوح، وتبقى مقتصرة على مجال الشرعية التنظيمية.

¹ أ. أمينة تونسسي و أ. ابراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة - دراسة حالة شركة سونطراك، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

² Mohamed nasreddine ferchichi, **la comptabilité environnementale: implication et compétence du professionnel comptable**, mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en sciences comptables, université du québec à montréal, septembre 2006, pp 07-08.

³ بالرقى تيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص 03.

⁴ طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ،مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، جامعة الموصل، العراق، 2012، ص 69.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

النماذج المعيارية التي كانت سمة خاصة للسنوات 1970 تقريباً، كانت قيد المناقشة حيث تم استخدام مفاهيم العقد الاجتماعي والشرعية التنظيمية لشرح ممارسات الإفصاح المحاسبي التي تستهدف مجموعات من غير المستخدمين التقليديين (دعاة حماية البيئة ، جمعيات حماية البيئة ، إلخ).

خلال هذه الفترة كان التركيز أكثر على تنظيم المحاسبة وتطوير الإفصاح عنها في شكل التقارير المالية ، بأكثر استخدام للأطر المفاهيمية والمعايير والأحكام المحاسبية للحد من درجة التفسير الفردي في الإفصاح عن الأمور المالية. ومع ذلك، تنطبق بعض التطورات في المحاسبة على المحاسبة الاجتماعية و البيئية وهي مستقلة إلى حد كبير عن الأطر المفاهيمية الحالية لمعايير المحاسبة المالية. و كان المحاسبون أكثر انشغالاً في إنشاء الجديد معايير المحاسبة المالية ومحاولة التكيف مع الإطار المفاهيمي الأمريكي أو الدولي.

كان للتشريعات المتعلقة بحماية البيئة تأثير على تطوير أنشطة مثل التدقيق البيئي. على سبيل المثال في كندا ، معيار 1990 المتعلق بإزالة التلوث و ترميم المواقع (الأصول المرسمة). في بريطانيا العظمى، يجب تجميع سجل التربة الملوثة وفقاً للالتزامات من قانون حماية البيئة لعام 1990¹. تميزت مرحلة الثمانينات بالمناقشات حول دور المحاسبة في الإفصاح عن المعلومات عن الأنشطة البيئية².

• المرحلة الثالثة: من 1990 إلى الوقت الحالي:

شهدت هذه الفترة وعياً كبيراً بالمشكلات و القضايا البيئية في مجال المحاسبة، خاصة من جانب المدراء من المحاسبين المحترفين، بخصوص الدراسات و الإصدارات التجريبية والخاصة لمجلات المحاسبة والمراجعة والتدقيق. كما شجعوا باحثي المحاسبة على النظر في القضية البيئية ونشر نتائجها. حيث تم القيام بالكثير من الدراسات التجريبية فيما يتعلق بمدى الإفصاح عن المعلومات البيئية (الآثار البيئية للمؤسسات) من بين الدراسات التي تم إجراؤها بشكل خاص Adams et Roberts سنة 1995 و غيرهم.

¹ Mohamed nasreddine ferchichi, **la comptabilité environnementale: implication et compétence du professionnel comptable**, référence est citée déjà, pp09-10.

² طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مرجع ذكر أعلاه ، ص 70.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

ومع ذلك، كان هناك نقص نسبي في العمل المعياري في المحاسبة خلال هذه الفترة. لم تعد نماذج 1970 مستعملة بسبب الانتقادات التي وجهت إليها، في حين أن التأثير البيئي أكثر وضوحاً. لم يكن هناك سوى القليل المساهمات، بما في ذلك مساهمات Schaltegger و آخرون سنة 1996 و Boone و Rubenstein سنة 1997 .

طور بون وروبنشتاين (1997) (من كندا) نموذجاً لحساب العوامل الخارجية الناتجة عن التلوث البيئي، أو تكاليف العوامل الخارجية، وهي التأثيرات التي تحدثها أنشطة الشركة على البيئة وصحة الإنسان، ولكنها غير مشمولة في تكلفة منتجات وخدمات الشركة.¹

و هناك من قسم هذه المرحلة على مرحلتين و هما:

- **مرحلة 1990-1995:** حيث شهدت نضوج في المحاسبة البيئية و بدأ الإفصاح البيئي و عملية التدقيق البيئي.
- **مرحلة ما بعد 1995:** و فيها نظر إلى أن الحاسبة البيئية كمقياس للأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية.²

و عليه يمكن القول بأن نشأة المحاسبة الخضراء ترجع إلى فترة ما بعد الثورة الصناعية التي شهدها العالم، و هذا راجع إلى المشاكل البيئية التي ظهرت بعدها، حيث بدأ الشعور بالمسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية خاصة الصناعية منها، ولذلك عرفت المحاسبة الخضراء في المرحلة الأولى بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، و بعد الدراسات أي في مرحلة الثمانينات عرفت بالمحاسبة البيئية، ليطلق عليها في الأخير اسم المحاسبة الخضراء.

كما ترجع نشأة المحاسبة الخضراء إلى مجموعة من الضغوط التي مارستها المنظمات الدولية على المؤسسات من أجل الاهتمام بقضايا البيئة و هي كما يلي³:

¹ Mohamed nasreddine ferchichi, référence est cité déjà, p10 .

² طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مرجع ذكر أعلاه ، ص 70.

³ عز الدين فكري تهامي ، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 329-330.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- ✓ **ضغوط سلسلة القيمة:** و هي الضغوط التي تمارسها الشركات كبيرة الحجم على مورديها لحثهم على الالتزام بنظم الإدارة البيئية الصادرة عن منظمة التوحيد القياسي ISO للمنتجات.
 - ✓ **ضغوط الإفصاح:** و هي الضغوط التي يمارسها الأطراف أصحاب المصلحة على المؤسسات من أجل ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية، أو الإفصاح الاختياري في تقارير الأداء البيئي للمؤسسة وفقا لما يعرف بمبادرات الإفصاح العالمية.
 - ✓ **ضغوط مالية:** و هي تلك الضغوط المتولدة من نمو الوعي العالمي بالمسؤولية الاجتماعية للاستثمارات و نظم تصنيف الاستثمارات في هذا المجال مثل مؤشر داو جونز المستدام.
 - ✓ **ضغوط قانونية:** و هي تلك الضغوط التي تمارسها الجهات الرقابية و القانونية بالدول المختلفة لتقليل معدلات استخدام المؤسسات للمواد الخطيرة و السامة أو الملوثة للبيئة، و كذلك تقليل معدلات انبعاث الغازات السامة.
 - ✓ **الضغوط الضريبية:** و هي قيمة الضرائب التي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة مثل ضريبة الكربون وغيرها من الضرائب المماثلة التي تهدف إلى الحد من الأضرار بالبيئة.
 - ✓ **الضغوط التجارية والاتفاقيات الدولية:** للحد من التلوث البيئي مثل بروتوكول كيوتو.
- إضافة إلى الضغوطات التي ذكرناها سابقا هناك مجموعة من الأسباب والمبررات التي دعت إلى وجود المحاسبة الخضراء هي كآآتي¹:
- أولاً:** اهتمام المنظمات الدولية ومن أهمها إدارة التنمية المتواصلة بالهيئة العامة للأمم المتحدة، والتي قامت بتكوين مجموعة من الخبراء من الأمم المتحدة في مجال محاسبة نظام الإدارة البيئية.
- ثانياً:** وجود الدراسات التي أثبتت أن الإنفاق في مجال التكاليف البيئية يعمل على زيادة أرباح المؤسسات.
- ثالثاً:** قدرة المؤسسات من الإفصاح عن إنجازاتها في مجالات حماية البيئة ، مما يحقق الثقة بدرجة أكبر للأداء البيئي.

¹ أحمد فرغلي محمد حسن، المحاسبة البيئية الإطار العلمي والعملية، مؤتمر الجهاز المركزي للمحاسبات ، القاهرة، 2005 ، ص 42.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

رابعاً: الضغوط التي تمارسها الهيئات المهنية مثل الجمعية البريطانية للمؤمنين وجمعية صندوق دعم التعويضات، وذلك بغرض أخذ المخاطر البيئية في الحسبان، وبما يؤكد المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات والمؤسسات.

خامساً: كما أدت التطورات الهائلة التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع وكثرة المشروعات الصناعية وما ترتب عليها من زيادة تلوث البيئة، إلى ضرورة النظر بعين الاهتمام إلى البيئة والحفاظ عليها.

سادساً: ضرورة تبني التنمية المستدامة وذلك بهدف تحقيق التوازن بين احتياجات الحاضر وتطورات المستقبل.

سابعاً: أن تحمّل المؤسسة نفقات المحافظة على البيئة بدلا من تحميل عبئها على المجتمع، مما يترتب عليه ضرورة معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية من خلال الوظيفة المحاسبية.

1.1.3 علاقة المحاسبة بالبيئة

قبل التطرق إلى علاقة المحاسبة بالبيئة يجب التعرف على المصطلحات التي لها علاقة بالمحاسبة و البيئة، و هي كالتالي:

أ. المسؤولية الاجتماعية

يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية من المفاهيم الحديثة المتداولة في عالم الاقتصاد و الأعمال. حيث يشير مفهومها إلى عدة معان باختلاف أبعادها و أطراف المصلحة المتأثرين و المؤثرين في المؤسسة.

تعريف الأمم المتحدة : عرفت من خلال مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية UNCTAD على أن " المسؤولية الاجتماعية تشكل إجراءات تدمج بموجبها منظمات الأعمال المشاغل الاجتماعية في سياساتها و عملياتها المتصلة بأعمالها التجارية، و يشمل ذلك المشاغل البيئية و الاقتصادية و الاجتماعية. و يشكل الامتثال للقانون الحد الأدنى من الالتزام بالمعايير التي يتعين على منظمات الأعمال مراعاتها " ¹.

¹ مؤتمر الأمم المتحدة، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع - الاتجاهات و القضايا الراهنة (منشورات الأمم المتحدة)، 2003، ص. 05.

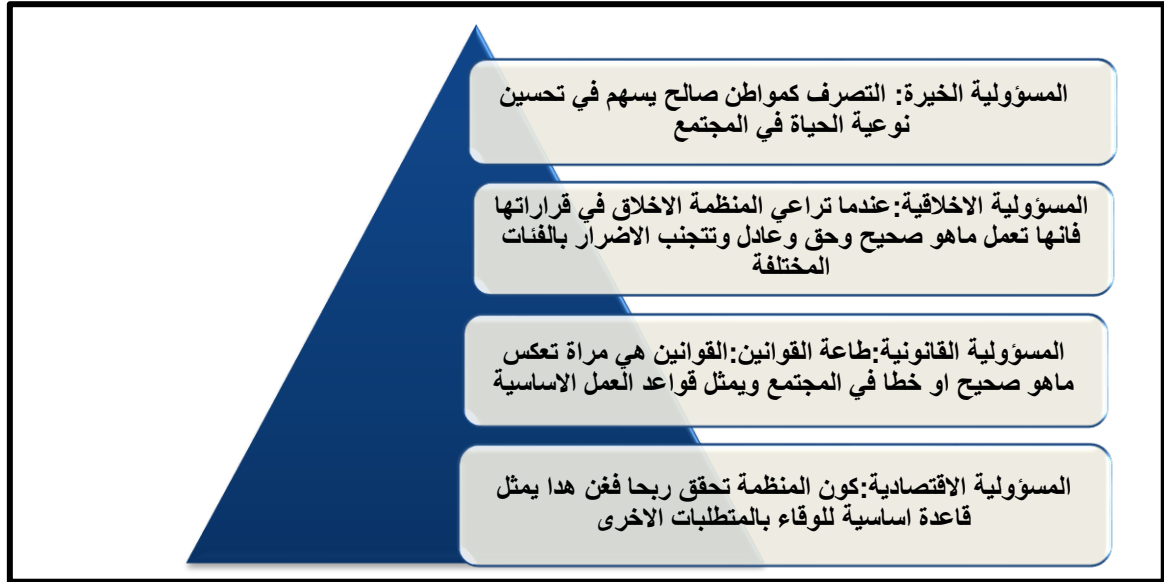
الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تعريف المنظمة العالمية للتقييس ISO: المسؤولية الاجتماعية هي ممارسات تقوم بها المنظمات لتحمل المسؤولية الناجمة عن اثر النشاطات التي تقوم بها على المجتمع و البيئة . حيث عرفتها مواصفة " ISO 26000 بأنها ترجمة لقرارات المنظمات و نشاطاتها اتجاه المجتمع و البيئة من خلال تبني سلوك شفاف و أخلاقي :

- يساهم في تحقيق التنمية المستدامة بما في ذلك الصحة و الرفاه للمجتمع.
- يأخذ في الاعتبار توقعات أصحاب المصالح.
- يحترم القوانين السارية و يتوافق مع المعايير الدولية.
- يدمج في المنظمة ككل و يتم ممارسته و تطبيقه في مستوياتها الإدارية المختلفة¹.

وجاءت مساهمة (caroll) بنقله نوعية في توسيع مفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث ميزت بين أربعة أبعاد رئيسية لهذا المفهوم.

الشكل رقم (1): هرم كارول (carroll) للمسؤولية الاجتماعية



المصدر: طاهر محسن منصور الغالبي، وصالح مهدي محسن (العامري)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص 83.

ب. التنمية المستدامة

¹ Groupe AFNOR , la norme ISO 26000 en quelques mots, sur le site : www.afnor.org/responsabilitesociale, 16/08/2016, تمت زيارته يوم 20/05/2019

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

التنمية المستدامة هي مصطلح اقتصادي اجتماعي، حيث ورد مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية عام 1987م، وعرفت هذه التنمية في هذا التقرير على أنها: "تلك التنمية التي تلبي حاجات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة في تلبية حاجياتهم".¹

كما ترى منظمة الأغذية والزراعة " الفاو " في تقريرها أن التنمية المستدامة هي عبارة عن عملية إدارة قواعد الموارد الطبيعية والعمل على توجيهها نحو التغيير التقني والمؤسسي بصورة تضمن تحقيق واستمرار إشباع الحاجيات البشرية للأجيال الحالية وكذلك المستقبلية ، كما ترى أن تلك التنمية وخاصة في مجال الزراعة والغابات والمصادر السمكية تحمي الثروة الطبيعية بما فيها الأرض والمياه والمصادر الوراثية النباتية وكذلك الحيوانية من أي أضرار قد تلحق بها ولا تضر بالبيئة ، كما وأنها تتسم بأنها ملائمة من الناحية الفنية والتقنية ، ومن الناحية الاقتصادية ولا يرفضها المجتمع.²

كما يعرفها **Edward barbier** بأنها ذلك النشاط الذي يؤدي إلى الارتقاء بالرفاهية الاجتماعية اكبر قدر مع الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة، وبأقل قدر ممكن من الأضرار البيئية.³

ج. نظام الإدارة البيئية

عرفها **Henning** على أنها: إدارة النشاطات و السياسات العامة ضمن المشاكل البيئية من أجل حماية الشؤون العامة، و الإدارة البيئية كأى إدارة أخرى عملية إنسانية، حيث تتفاعل و يعمل الأفراد و الجماعات من أجل تحقيق مجموعة من القيم و الأهداف التنظيمية المحددة بصورة مسبقة.⁴

¹ Gro Harlem Brundtland, **Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future** disponible sur le site: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future> , le 20 March 1987, 2019/05/18 تمت زيارته يوم

² بوعشة مبارك، التنمية المستدامة مقارنة إقتصادية في الإشكالية والمفاهيم، الملتقى الدولي المتعلق بالتنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة 3 ،سطنبول 2008 ،ص05.

³ Barbier, E , **The concept of sustainable economic development** . Environmental Conservation, vol 14(n2). 1987.

⁴ نجوى عبد الصمد ، طلال محمد ماضي بطاينة، الإدارة البيئية للمؤسسات الصناعية كمدخل حديث للتميز التنافسي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005، ص. 135.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تعريف منظمة الإيزو (ISO) : عرفت نظام الإدارة البيئية على أنه: جزء من النظام الإداري الشامل الذي يتضمن الهيكل التنظيمي و نشاطات التخطيط و المسؤوليات و الممارسات و الإجراءات و العمليات و الموارد المتعلقة بتطوير السياسة البيئية و مراجعتها و الحفاظ عليها¹.

كما أن تبني نظم الإدارة البيئية في المؤسسات الصناعية ذو أهمية كبيرة، و ذلك للأسباب التالية:

- ✓ قدرة المؤسسات على إجراء دراسات للتحكم في التلوث مع تحقيق هدف الربحية للمؤسسة الصناعية.
- ✓ تصبح متابعة مصادر التلوث و حماية نوعية البيئة في المؤسسة الصناعية من مهام سلطة واحدة و معينة "الإدارة البيئية"، حيث تعد الكيان المؤسسي المعني بالقضايا البيئية للمؤسسة.
- ✓ إمكانية تحقيق وفورات في التكاليف الرأسمالية و تكاليف تشغيل وحدات المعالجة.
- ✓ قدرة المؤسسات على إشراك الكفاءات الخارجية المتخصصة في تنفيذ برامج الإنتاج الأنظف.
- ✓ إمكانية وضع الإرشادات الخاصة بالنظافة العامة و حماية البيئة الداخلية.
- ✓ إمكانية رصد نوعية البيئة في المؤسسة على نحو أفضل².

ح. الإنتاج الأنظف

حسب برنامج الأمم المتحدة للبيئة فإن الإنتاج الأنظف هو: " التطبيق المستمر لإستراتيجية للوقاية البيئية المتكاملة في العمليات والمنتجات والخدمات بهدف الزيادة من نجاعتها البيئية والحد من أخطارها على الإنسان والبيئة"³.

كما يطبَّق الإنتاج الأنظف على العمليات التالية:

- الإنتاج: الحفاظ على المواد و الموارد الأولية والطاقة، عن طريق تفادي المواد الأولية السامة والتخفيض من كمية كافة الإصدارات والنفايات وسموميتها، و الحفاظ على الموارد الطبيعية و استبدالها بالموارد المتجددة (الطاقة).

¹ نجم العزاوي، عبد الله حكمت النجار، إدارة البيئة (نظم و متطلبات و تطبيقات ISO 14000)، ط. 01، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص. 122.

² سامية جلال سعد، الإدارة البيئية المتكاملة، القاهرة، مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005، ص. 235.

³ PUMA. (2001). UNEP, Cleaner Production – key Elements. Retrieved from

<http://www.unepie.org/pc/cp/home.htm> , زيارة الموقع يوم 2019/08/12

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- المنتجات: وذلك من خلال الحد من التأثيرات السلبية خلال دورة حياة المنتج، بدءاً باستخراج المادة الأولية وانتهاءً بالتخلص منه بصفة نهائية.
- الخدمات: تقوم على الاهتمام الواجب بالبيئة عند تصميم الخدمات وتقديمها. ويتطلب إدماج الإنتاج الأنظف تغييرات في المواقف من شأنها أن تضمن تدبيراً بيئياً مسؤولاً وأن تخلق سياسة وطنية حكيمة، وكذلك تقييم الخيارات التكنولوجية.

خ. الأداء البيئي للمؤسسة

عرف الدكتور إسلام جمال الدين شوقي الأداء البيئي على أنه " يشير إلى كفاءة الإدارة البيئية في خفض التلوث وحماية البيئة من خلال التركيز على سياسات بيئية قطاعية تركز على جانب الإنتاج مستخدمة، أدوات قياس وتقييم الأداء البيئي، من خلال تقييم الأداء المستدام بيئياً، وتقييم دورة حياة المنتج، والتدقيق البيئي لتحديد درجة خضوع المؤسسة للتنظيمات البيئية، ونموذج قياس الأداء لتحديد الوضع الأمثل للإنتاج"¹.

يتساءل العديد حول علاقة المحاسبة بالتلوث البيئي، ولكن عند التمعن في القوائم المالية للمؤسسات والتي هي من أهم مخرجات علم المحاسبة، نرى أنها تؤثر وبشكل كبير على مستخدمي هذه القوائم، وبالتالي فإن محتوى هذه القوائم على معلومات توضح دور المؤسسة في حماية البيئة، قد يكون له أثر كبير ينعكس إيجاباً على تلك المؤسسات ومن هنا بدأ الاهتمام بمفهوم المحاسبة الخضراء.

بعد التطور الذي شهدته المجتمعات اقتصادياً وثقافياً وبسبب العولمة تطورت معها مهنة المحاسبة وأصبح هناك فروعاً أخرى للمحاسبة يختص كل منها بمجال معين مثل المحاسبة الحكومية، ومحاسبة البنوك، والمحاسبة الاجتماعية التي تفرعت منها المحاسبة الخضراء، والتي تختص بالبيئة من حيث منع التلوث أو الحد منه، وذلك من خلال قياس وتفسير التكاليف والإيرادات البيئية في المؤسسة. وتجب الإشارة

¹ إسلام جمال الدين شوقي، مشاكل بيئية.. أولويات وطنية.. حلول مجتمعية..، المجلة الالكترونية آفاق البيئة و التنمية ، المنشورة على الموقع الالكتروني: <https://www.maan-ctr.org/magazine/article/1762> /قياس-الأداء-البيئي-، ونظام-ISO-14000# ، تمت زيارة

الموقع يوم: 2021/08/04 على الساعة: 20:10 .

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

إلى أهمية الدور المحاسبي في معالجة قضايا البيئة، وأهمية العلاقة بين التنمية الاقتصادية والبيئة، مما أدى إلى ضرورة ظهور الفرع الجديد من فروع المحاسبة ألا وهو المحاسبة الخضراء (البيئية).¹

1.2 أساسيات تطبيق المحاسبة الخضراء

سيتم التطرق في هذا العنصر إلى أساسيات تطبيق المحاسبة الخضراء، و المتمثلة أساساً في المقومات التي تبنى عليها المحاسبة الخضراء، مستوياتها. متطلبات تطبيقها بالإضافة إلى أسس (مؤشرات) المحاسبة الخضراء.

1.2.1 مقومات تطبيق المحاسبة الخضراء

حسب دراسة د. أيام و د.نصور فقد حددا مقومات المحاسبة الخضراء كالتالي²:

- **الالتزام:** تدعم المحاسبة الخضراء حماية البيئة والالتزام بكفاءة التوافق مع القوانين البيئية والتعليمات الدائمة المطبقة في السياسات البيئية وذلك من خلال تخطيط وتنفيذ استثمارات رقابة التلوث، دراسة شراء بدائل ذات كفاءة في الكلفة كبداية للمواد السامة، او لتقرير عن النفايات و الإنبعاثات البيئية إلى الدوائر القانونية المسؤولة.
- **الكفاءة الاقتصادية:** تساهم المحاسبة الخضراء بتخفيض التكاليف والمؤثرات البيئية في آن واحد عن طريق الكفاءة في استخدام الطاقة والماء والمواد في العمليات الداخلية والمنتجات النهائية من خلال المتابعة الدقيقة لتدفقات الطاقة والماء والمواد والنفايات، تخطيط وتنفيذ تكاليف زيادة كفاءة الطاقة والماء والمواد، وتقييم العائد السنوي الإجمالي على الاستثمارات في نشاطات الكفاءة الاقتصادية.
- **الموقع الاستراتيجي:** تساهم المحاسبة الخضراء بتقييم وتنفيذ البرامج الحساسة للبيئة وكفاية التكلفة للتأكد من موقع المنشأة الاستراتيجي في الأجل الطويل من خلال العمل مع الموردين لتصميم منتجات تغطي السوق الخضراء، تحسين التكلفة الداخلية للقوانين المستقبلية المحتملة، التقرير إلى ذوي المصلحة كالمساهمين والمستثمرين والمجتمع المحلي.

¹ موسى محمد عبد الله صالح، (2015)، الوعي البيئي و دوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة و أثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. مرجع سبق ذكره، ص 119-120.

² ريزان نصور و أيام ياسمين، تأثير المعرفة البيئية بمفهوم المحاسبة الخضراء على الأداء التسويقي - دراسة ميدانية في الشركة العامة لمصفاة بانياس، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد (38)، العدد (01)، 2016، ص 71.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

أما بالنسبة لنظام المحاسبة الخضراء فحصرت دراسة الباحث مهوات لعبيدي مقومات تطبيقه تتمل فيما يلي¹:

- وجوب تصميم مجموعة مستندية، لإثبات كافة الأحداث والعمليات البيئية؛
- وجوب تصميم مجموعة دفترية، تعكس الأنشطة والممارسات البيئية للمؤسسة؛
- وجوب إعداد دليل الحسابات، حيث يجب تعديل الحسابات المرفق بمعايير المحاسبة الدولية ليشمل جميع الحسابات البيئية سواء التي تم الاعتراف بها نتيجة أحداث ماضية وتأكدت في تاريخ الميزانية (حسابات مؤكدة)، أو تلك المتوقع حدوثها مستقبلا نتيجة أحداث سابقة (حسابات محتملة)؛
- وجود القواعد الإجرائية: والمتمثلة في المعايير البيئية والفنية والمبادئ التي يجب أن تتبعها المؤسسة؛
- ضوابط الرقابة: تتمثل في مجموعة إجراءات رقابية بهدف للتأكد من إتباع المعايير البيئية والفنية والالتزام بمبادئ وسياسات الشركة والمتمثلة في القواعد الإجرائية؛
- العنصر البشري: يتمثل في المحاسبين القائمين في ظل نظام المحاسبة الخضراء؛
- العنصر المادي: يتمثل في الأدوات والآلات المستخدمة في ظل نظام المحاسبة الخضراء؛
- إعداد قوائم وتقارير مالية عن الأنشطة والممارسات البيئية تكون أكثر وضوحا وشفافية .

1.2.2 مستويات تطبيق المحاسبة الخضراء

أ. المحاسبة الخضراء على مستوى الاقتصاد القطاعي:

إن الحسابات الوطنية يتم إعدادها على مستوى المنشآت أولا ثم على المستوى القطاعي ثانيا، وعلى المستوى الوطني ثالثا، ولذلك يتم الحكم على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناء على مدى مراعاة الجوانب والاعتبارات البيئية، وخاصة القطاعات المستنزفة للموارد البيئية، مثل الصناعة النفطية التي قد يتم اعتبارها قطاعات مستنزفة لرأس المال الطبيعي مما يهدد استمرارية القطاع ومساهمته في التنمية.

ب. المحاسبة الخضراء على مستوى الوطني:

في هذا المستوى يتم التركيز على قياس التنمية المستدامة، وفي ضوء المشاكل البيئية المتزايدة أصبحت هناك حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم مثل: المفهوم

¹ مهوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 33.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

المتعلق بقياس التنمية البشرية، وينادي هذا المفهوم بالحفاظ على مصادر رأس المال البشري والمادي والطبيعي باعتبارها الضمان لاستمرار التنمية للأجيال الحالية والمستقبلية، وانعكس هذا المفهوم على علم المحاسبة ونتج عن المحاسبة الوطنية والتمثلة في المؤشرات الخضراء أو المعدلة بيئياً مثل الدخل الوطني المعدل بيئياً أو الناتج الوطني المعدل بيئياً، مؤشرات أكثر موضوعية في الحكم على معدلات النمو وأداء الاقتصاديات المختلفة وكذلك عند مقارنة أداء بعض الدول مع بعضه¹.

ت. المحاسبة الخضراء على مستوى المؤسسة:

ممارسة المحاسبة الخضراء على مستوى المؤسسة لها اتجاهان فالأول ممارسة المحاسبة البيئية بغرض ترشيد قرارات الأطراف الخارجية (المحاسبة المالية البيئية)، والثاني ممارسة المحاسبة البيئية بغرض ترشيد قرارات إدارة المؤسسة (محاسبة نظم الإدارة البيئية). و يمكن تعريف المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة كما يلي: " وهي عبارة عن نظام لإنتاج وتوصيل المعلومات التي تعكس الأبعاد والآثار البيئية سواء المباشرة أم غير المباشرة، وذلك بهدف خدمة كل من الأطراف الخارجية وترشيد قرارات إدارة المؤسسة²."

1.2.3 متطلبات تطبيق المحاسبة الخضراء

هناك العديد من المتطلبات التي ينبغي توفرها ويتوجب إظهارها في القوائم المالية حتى تتلاءم مع الطبيعة المميزة للمعلومات الاجتماعية والبيئية وهذه المتطلبات تتلخص بما يلي³:

أولاً: استحداث حد ادني من القواعد التي تلاءم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبيه لأغراض اجتماعيه بيئيه وليس اقتصادية فحسب، ومنها ما يلي:

د. الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح.

¹ 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، مرجع سبق ذكره، ص 121-122.

² مهاوت لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 27.

³ رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، يناير 2009 ص 78.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

ذ. الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية والتي تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المنشأة.

ر. توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المنشآت المماثلة.

ز. قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.

ثانياً: استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي. هناك العديد من وجهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:

- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية، بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية.
- أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

1.2.4 أسس المحاسبة الخضراء

تعتمد المحاسبة الخضراء على خمسة مؤشرات أساسية¹:

- **المؤشر الأول:** يتعلق بالهدف الذي يقام على تمييز المحاسبة الخضراء التي تهدف إلى ضمان المحافظة على رأس المال الطبيعي، عن تلك التي تؤول فقط للاحترام بالالتزامات البيئية. يوضح هذا أن النوع الأول من المحاسبة يسمح بقياس الانحطاط الفعلي لرأس المال الطبيعي وللاحتفاظ به ولاستخدامه. تسمى هذه المحاسبة بالمحاسبة الخضراء الإيكولوجية، أما الثانية تطبق على نتائج لا تختلف عن نتائج المحاسبة المالية، باعتبار أنها تظهر الجهود البيئية للمؤسسة، مما يفترض أنها قادرة على تحديد وإظهار بشكل متفرق نفقاتها لصالح البيئة.
- **المؤشر الثاني:** يتعلق بدرجة الآثار الناتجة عن نشاط المؤسسات، إن وجود اختلاف في الاهتمام بالآثار المباشرة أو الآثار غير المباشرة الناتجة عن النشاط الإنتاجي لأي مؤسسة، لإنجاز المحاسبة الخضراء، وهذا الفرق يتعلق بأشكالية درجة مسؤولية المؤسسة (أنشطتها على مستوى الموردين والزبائن).
- **المؤشر الثالث:** يتعلق بالمحافظة على رؤوس الأموال، وجود عروض نموذجية للاحتفاظ برؤوس الأموال، النموذج الأول هو النموذج الضعيف الذي يعتبر أنه بإمكان إحلال رأس المال المالي برأس

¹Richard, J ; Soulerd, Laetitia ; Gnanzou, Denis. **Opérationnaliser le concept de comptabilité environnementale : Etude de cas d'une Entreprise industriel**, colloque sur « le pilotage de la performance durable : enjeux inter et intra organisationnels, 11-2010, paris, France, pp.1-18.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

المال الطبيعي، أما النموذج القوي يعتبر أن رأس المالكين مكملان لبعضهما ويجب الاحتفاظ بهما منفردين، حيث يحقق الاحتفاظ بالنموذج القوي إلا بتواجد معايير للتلوث أو لاستخدام الموارد من أجل مقارنتها مع الآثار المحققة.

• **المؤشر الرابع** : يتمثل في سلطة القرار (المسؤولية)، إذ أن المحاسبة المالية، يتم تقبل وجود إلا رأس مال مالي واحد، الذي تعود به سلطة النتائج للمستثمرين. أما فيما يخص نتيجة المحاسبة الخضراء يمكن اعتبارها على أنها القيمة المضافة المحررة من قبل أصحاب الحقوق وليس على أنها نتيجة المساهمين.

• **المؤشر الخامس** : يخص التقييم، كما هو معلوم أن المحاسبة المالية هي مسرحا للنزاع بين مناصري التكلفة التاريخية وأنصار القيمة العادلة. في حالة المحاسبة الخضراء تكون الأمور أكثر تعقيدا، نظرا لاختلاف الآراء حول إمكانية حماية مختلف الآثار البيئية، صعوبة مقارنة الآثار و محاولات تعريف الأثر الإجمالي. إضافة إلى الاختلاف في تقييم الآثار باعتبار أن الوحدات النقدية لا تعكس القيمة الحقيقية لدرجة التلوث أو ندرة الموارد المستهلكة.

2. الهيئات الداعمة لتطبيق المحاسبة الخضراء و معوقات تطبيقها

2.1 المنظمات الداعمة لتطبيق المحاسبة الخضراء

أ. دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية

لقد صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للشركات، ولكن لم يتم تناولها بصورة مباشرة في شكل معيار مستقل، حيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لم يتناول القياس والإفصاح المحاسبي للبنود البيئية بصورة مستقلة بل تناولها في سياق المعالجة المحاسبية والإفصاح عن البنود الاحتمالية ضمن المعيار رقم (05) للإشارة عن احتمال حدوث خسارة احتمالية يجب أن تكون متاحة عندما يتم إعلام الشركة عن وضعها كطرف محتمل مساعته . وعلى الرغم من ذلك قد يصعب تقدير الالتزام بطريقة معقولة، ولغرض تفسير المعيار رقم (05) فقد أصدر الـ (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 القضايا الطارئة وقد قدمت هذه المجموعة العديد من الإصدارات منها الإصدار رقم (8-90) الخاص برسمة تكاليف معالجة التلوث البيئي، والإصدار رقم (5-93) الخاص بإرشادات المعالجة

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

المحاسبية للعناصر البيئية. هذا بالإضافة إلى نشرة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) رقم (92) والخاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الظروف الطارئة، ورأي مجلس مبادئ المحاسبة الخاص (APB) بالتغيرات المحاسبية، وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) رقم (1-96) الخاص بالإفصاح عن مخاطر هامة وحالات عدم تأكد معينة والبيان رقم (1-96) الخاص بالالتزامات البيئية، والنشرات 143، 144 في سنة 2002 بشأن المحاسبة البيئية¹.

ب. دور مجلس معايير المحاسبة الدولية

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 (01) بعنوان "عرض البيانات المالية"، والذي نص في فقرته التاسعة على تقديم العديد من المؤسسات خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة، ويشجع هذا المعيار المؤسسات 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، وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لئند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إلا أنه يمكن أن يكون ضروريا للمشروع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى. ويعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلا للاعتراف به كأصل كونه يمكن المؤسسة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو تم تملكها، فعلى سبيل المثال، قد يطلب 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 بدورها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية².

¹ مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، نفس المرجع المذكور أعلاه، ص 34.

² نفس المرجع، ص 35.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

وفي الفترة الأخيرة عقدت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، اجتماعًا للأمناء لمناقشة التعليقات التي تلقتها ردًا على ورقة استشارية أصدرتها لإنشاء مجلس معايير الاستدامة في اجتماع خلال مؤتمر الأمم المتحدة لتغير المناخ COP26 .

في سبتمبر الماضي، اجتمعت مجموعة من خمسة واضعي المعايير - مجلس معايير محاسبة الاستدامة، والمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة، ومبادرة الإبلاغ العالمية، ومشروع الإفصاح عن الكربون، ومجلس معايير الإفصاح عن المناخ- للإعلان عن خطط لمواءمة معاييرهم بشكل أوثق. في ذلك الوقت، دعا إلى إنشاء مجلس معايير الاستدامة الدولية الذي تشرف عليه مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جنبًا إلى جنب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية. منذ ذلك الحين، أعلن SASB و IIRC عن خطط للاندماج معًا في مجموعة تسمى مؤسسة الإبلاغ عن القيمة بحلول منتصف عام 2021، وقد ينضم إليهم أيضًا CDSB¹.

وكنتيجة لما سبق تناوله في هذه النقطة يتضح لنا أن المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية أعطت أهمية بالغة بالنسبة للقضايا المتعلقة بالبيئة، خاصة في الآونة الأخيرة إلا أن الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية في الواقع العملي لم يرق إلى المستوى المطلوب².

2.2 أبرز التشريعات الجزائرية لحماية البيئة

مست سياسة الجباية البيئية التي تركز على مبدأ "ملوث مسدّد"، النشاطات التي معدل تلوثها مرتفع وهذا من خلال وضع نظام جبائي عملي³.

أ. الرسم على النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة :

¹ محمد شرقاوي، دعم الاتحاد الدولي للمحاسبين لإجراءات أمناء IFRS تجاه مجلس معايير الاستدامة الدولية، مقال منشور على الموقع <https://www.acc4arab.com/post/IFAC> المنشور يوم الخميس 04 فبراير 2021، تمت زيارة الموقع يوم: 2021/08/16.

² مهاوات لعبيدي، نفس المرجع المذكور أعلاه، ص37.

³ المديرية العامة لإدارة الضرائب، السياسة الجبائية في الجزائر، منشورة على الموقع: www.dgi.dz تمت زيارة الموقع يوم 2021/02/19 على الساعة 10.20 صباحًا.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

يُطبق هذا الرسم على النشاطات المرفقة قائمتها بالمرسوم تنفيذي رقم 09-336 المؤرخ 20 أكتوبر 2009 الذي حدد النشاطات الخاضعة للرسم على النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة والمعامل المضاعف عليها.

يصنف النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة إلى صنفين:

- النشاطات الخاضعة لتصريح مسبق قبل الشروع في الخدمة من رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا ؛
- النشاطات الخاضعة لتصريح مسبق سواء من الوزير المكلف بالبيئة أو الوالي المختص إقليميا أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا.

يحدد المبلغ الوحدوي للرسم حسب أحكام المادة 61 من قانون المالية لسنة 2018، المعدل للمادة 117 من القانون رقم 91-25 المؤرخ 18 ديسمبر سنة 1991 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، كما يأتي:

الجدول رقم (01): الرسم على النشاطات الملوثة والخطيرة

المبلغ		النشاطات الخاضعة لـ :
≤ عاملين	> عاملين	
3.000 دج	13.500 دج	التصريح
4.000 دج	30.000 دج	ترخيص رئيس المجلس الشعبي البلدي
25.000 دج	135.000 دج	ترخيص الوالي المختص إقليميا
34.000 دج	180.000 دج	ترخيص الوزير المكلف بالبيئة

المصدر: www.dgi.dz تمت زيارة الموقع يوم 2021/02/19 على الساعة 10.20 صباحا.

يحدد مبلغ هذا الرسم بضرب المبالغ المحدد أعلاه في معامل مضاعف بين 1 و 10 حسب طبيعة وأهمية النشاط وكذا نوع وكمية الفضلات الناتجة عن هذا النشاط. يتم تطبيق المعامل المضاعف حسب الكيفيات المحددة في المواد 4 و 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 09-336 المؤرخ في 20 أكتوبر 2009. يخصص حاصل هذا الرسم كما يأتي¹ :

¹ المديرية العامة لإدارة الضرائب، السياسة الجبائية في الجزائر، نفس المرجع السابق.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- 33% لميزانية الدولة؛
- 67% للصندوق الوطني للبيئة والساحل.

الجدول رقم (02): يوضح المعامل المضاعف

المعامل المضاعف	المعايير	
1	التصريح؛	الطبيعة والأهمية
2	رخصة رئيس المجلس الشعبي البلدي؛	
3	رخصة الوالي؛	
4	رخصة الوزير	
1	الخطرة على البيئة، مهيجة والأكالة؛	نوع النفايات
2	قابلة للانفجار، ملهبة، قابلة للاشتعال؛	
3	ضارة، سامة، محدثة للسرطان، معدية، سامة بالنسبة للتكاثر، مبدلة	
2	>100 وأقل أو يساوي 1000 طن/سنة؛	كمية النفايات
2.5	>1000 وأقل أو يساوي 5000 طن/سنة؛	
3	>5000 طن/سنة؛	

المصدر: www.dgi.dz تمت زيارة الموقع يوم 2021/02/19 على الساعة 10.20 صباحا.

ب. الرسم على المنتوجات البترولية

يطبق الرسم على المنتوجات البترولية والمماثلة لها، المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية، وهذا وفقا للمعدلات الآتية: (المادة 24 من ق.م.ت لسنة 2020)¹

¹ المديرية العامة لإدارة الضرائب، السياسة الجبائية في الجزائر، نفس مرجع السابق.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

الجدول رقم (03): الرسم على المنتجات البترولية

رقم التعريفية الجمركية	تعيين المواد	الرسم (دج)
م. 10 . 27	البنزين الممتاز	1.600,00
م. 10 . 27	البنزين العادي	1.700,00
م. 10 . 27	البنزين الخالي من الرصاص	1.700,00
م. 10 . 27	غاز أويل	900,00
م. 10 . 27	غاز البترول المميع الوقود	1,00

المصدر: www.dgi.dz تمت زيارة الموقع يوم 2021/02/19 على الساعة 10.20 صباحا.

تمدد قواعد تأسيس الوعاء والتصفية والتحصيل وقواعد المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة إلى الرسم على المنتجات البترولية. يدفع ناتج هذا الرسم في مجمله لفائدة ميزانية الدولة.

ت. الرسم على الوقود :

يُطبق الرسم على الوقود على البنزين الممتاز / العادي بالرصاص والغاز أويل. تحدد تسعيرة هذا الرسم كما يلي :

الجدول رقم (04): الرسم على الوقود

البنزين الممتاز / العادي بالرصاص	0.10 دج/ل
الغاز أويل	0.30 دج/ل

المصدر: www.dgi.dz تمت زيارة الموقع يوم 2021/02/19 على الساعة 10.20 صباحا.

يقتطع هذا الرسم ويعاد دفعه كما هو الشأن بالنسبة للرسم على المنتجات البترولية. يخصص ناتج الرسم على الوقود كما يلي :

- 50 % للصندوق الوطني للطرق والطرق السريعة ؛
- 50% للصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث.

ث. الرسم على الأطر المطاطية الجديدة: (المادة 54 من ق.م. لسنة 2019)¹

يطبق هذا الرسم على الأطر المطاطية الجديدة المستوردة فقط . يحدد مبلغ هذا الرسم كما يأتي :

¹ المديرية العامة لإدارة الضرائب، السياسة الجبائية في الجزائر، نفس المرجع السابق.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- 750 دج عن إطار مخصص للسيارات الثقيلة،
- 450 دج عن إطار مخصص للسيارات الخفيفة.

يوزع حاصل هذا الرسم، كما يأتي:

- 35 % لصالح صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية،
- 34 % لصالح ميزانية الدولة،
- 30% لصالح الصندوق الوطني الخاص للتضامن الوطني،
- 1% لصالح الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

ج. الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم (المادة 93 من ق.م. لسنة 2020)

هو رسم يطبق على الزيوت و الشحوم و تحضير الشحوم المستوردة أو المصنوعة في التراب الوطني، والتي تنجم عن استعمالها زيوت مستعملة. يحدد هذا الرسم بـ 37.000 د.ج عن كل طن. تخصص مداخيل هذا الرسم كما يأتي :

- 42 % لفائدة ميزانية الدولة؛
- 34% لفائدة البلديات بالنسبة للزيوت والشحوم وتحضير الشحوم المصنوعة داخل التراب الوطني، ولفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية بالنسبة للزيوت والشحوم وتحضير الشحوم المستوردة،
- 24% لفائدة الصندوق الوطني للبيئة والساحل.

ح. الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة و الخطرة¹:

أولاً: الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات الصناعية:(المادة 89 من ق.م. لسنة 2020) يحدد الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات بـ : 30.000 دج لكل طن مخزن من النفايات الصناعية الخاصة و/أو الخطرة. يخصص حاصل هذا الرسم كما يلي :

- 46 % لفائدة ميزانية الدولة،
- 38 % للصندوق الوطني للبيئة والساحل،
- 16% لفائدة البلديات

¹ المديرية العامة لإدارة الضرائب، السياسة الجبائية في الجزائر، نفس مرجع السابق.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

ثانيا: الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات والعيادات الطبية : (المادة 90 من ق.م. لسنة 2020) يحدد مبلغ الرسم بـ 000 دج للطن. يخصص حاصل هذا الرسم كما يلي :

- 50% للصندوق الوطني للبيئة والساحل،
- 30% لفائدة ميزانية الدولة،
- 20% لفائدة البلديات.

خ. الرسوم التكميلية:

يؤسس رسمين تكميليين : يؤسس رسم تكميلي على المياه المستعملة الصناعية و رسم تكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي بناء على حجم أو كمية المرفوضات والكمية المنبعثة عن النشاط التي تتجاوز حدود القيم. و يحدد هذا الرسم بالرجوع إلى المبلغ الأساسي السنوي المحدد بموجب أحكام المادة 117 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 1991 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992، المعدلة و المتممة، و من المعامل المضاعف الذي يتراوح بين 1 و 5، حسب معدل تجاوز القيم المحددة.(أنظر الجدولين رقم 01 و 02).ويخصص حاصل هذا الرسم كما يلي :

أولا:المياه المستعملة الصناعية:

- 34% لفائدة ميزانية الدولة،
- 34% لفائدة البلديات
- 16% للصندوق الوطني للبيئة والساحل،
- 16% للصندوق الوطني للمياه.

ثانيا: التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي:

- ◀ 50% لفائدة ميزانية الدولة،
- ◀ 33% للصندوق الوطني للبيئة والساحل،
- ◀ 17% لفائدة البلديات.

د. رسم التطهير¹:

¹ المديرية العامة لإدارة الضرائب، السياسة الجبائية في الجزائر، نفس مرجع السابق.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

هو رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية يطبق على كل الملكيات المبنية باسم المستأجر أو صاحب الانتفاع. يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية. يحدد مبلغ الرسم كما يلي: (المادة 25 من ق.م. لسنة 2020)

- ◀ ما بين 1500 دج و 2000 دج على كل محل ذي استعمال سكني؛
- ◀ ما بين 4000 دج و 14.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه ؛
- ◀ ما بين 10.000 دج و 25.000 دج على كل أرض مهيأة للتخميم والمقطورات ؛
- ◀ ما بين 22.000 دج و 132.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه. (المادة 263 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة)

تحدد الرسوم المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بعد اطلاع رأي السلطة الوصية. يتم تعويض البلديات التي تمارس عملية الفرز في حدود 15% من مبلغ الرسم المطبق على رفع القمامات المنزلية المنصوص عليه في المادة 263 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لكل منزل يقوم بتسليم قمامات التسميد و /أو القابلة للاسترجاع لمنشأة المعالجة. (المادة 263 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة)

ذ. الرسم على الأكياس البلاستيكية¹:

يحدد مبلغ هذا الرسم ب: 200 دج للكيلوغرام ويطبق على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنعة محليا. يخصص حاصل هذا الرسم إلى الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث. (المادة 94 من ق.م. لسنة 2020)، تخصص عائدات هذا الرسم كما يأتي:

- ◀ 73 % لفائدة ميزانية الدولة،
- ◀ 27 % للصندوق الوطني للبيئة والساحل.

¹ المديرية العامة لإدارة الضرائب، السياسة الجبائية في الجزائر، نفس مرجع السابق.

2.3 المعوقات و المشاكل التي تواجه تطبيق المحاسبة الخضراء

إن الأضرار التي تصيب البيئة التي تعمل بها المنشأة تثير عدة تساؤلات تتعلق:
(أ) الصعوبات الخاصة بالقياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للمؤسسة: و التي تم عرض أهمها في عدة دراسات والتي شملت تحديد العلاقة السببية بين التصرف المخالف والضرر الناشئ عنه يثير هذا العامل عدة مشاكل منها :

✓ **المسافة:** قد يكون هناك مسافة تفصل بين مصدر الضرر وبين المكان الذي حدث فيه الضرر, كتلوث الهواء الجوي أو تلوث المياه بالنفايات المشعة أو التلوث بالأدخنة الذي لا يعرف حدودا معينة.

✓ **صعوبة تحديد حجم الخسائر أو تقدير التعويض:** من الصعب تقدير التعويض في حالة التلوث, كما في حالة التلوث الكيميائي الذي لا تظهر آثاره بصورة فورية, ولكنها تظل كامنة ثم تظهر بعد عدة سنوات .

✓ **صعوبة تحديد أنواع التلوث:** ففي بعض الحالات التي تصيب النبات أو الحيوان أو حتى المباني يصعب تحديد مصدر التلوث الذي يسبب الضرر أو نوعه والذي يحدث نتيجة تفاعل عدة أنواع من التلوث؛ وذلك كما في حالة تلويث مياه الأنهار بإلقاء النفايات أو بتصريف مياه المصانع .

✓ **صعوبة حصر آثار التلوث:** فمن الثابت علمياً أن مصادر التلوث لا تحدث نتائج متماثلة دائماً ذلك لأن الظروف الطبيعية تؤدي دوراً مهماً في هذا المجال، فإلقاء نفايات ملوثة في النهر لا يحدث الأضرار ذاتها خلال مدة حركة المياه، وهناك أيضاً عوامل أخرى مثل الرياح والشمس والضباب يمكن أن تؤثر في التلوث الجوي، وهنا يصعب إسناد الأضرار إلى مصدر محدد، و من ثم يصعب القياس الخاص بهذه الأضرار .

✓ **صعوبة تحديد مسبب التلوث بشكل نهائي:** في المسؤولية القانونية ينبغي أن يكون المتسبب في الضرر، فمن الصعب تحديد المتسبب في الضرر، كما في حالة التلوث الجوي من الأدخنة المتطايرة من عوادم محددات السيارات أو من المصانع وذلك لتعدد الأشخاص المسؤولين عن هذه الأضرار . نظرا لصعوبة إعادة الحال إلى ما كان عليه قبل حدوث.

✓ **صعوبة حصر نوع الأضرار التي تلحق بالبيئة:** نظرا للضرر في حالة الضرر البيئي، فإن مسألة حصر الأضرار تصبح ضرورية من أجل تقدير قيمة التعويض، وهي مسألة من الصعب قياسها لأنها تختلف من حالة إلى الأخرى، فضلاً عن أن القياس هنا يتم بصورة تقريبية وتتدخل به العوامل الشخصية والتقديرية .

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

✓ **التنوع في أشكال الضرر البيئي:** إن تأثير المشروعات على البيئة المحيطة بها يكون إما على الظروف الطبيعية أو الظروف الاجتماعية والثقافية وبالنسبة للجوانب الخاصة بالظروف الطبيعية، فإنه يسهل الوقوف عليها نسبياً وما بها على شكل التكاليف اللازمة لوقاية البيئة الطبيعية المحيطة من التدهور والفساد والتلوث .

✓ **اختلاف الثقافات وأثرها على تطور الاتصالات بين المحاسبة والمهن الأخرى:** قد يتمتع العاملون في مجال البيئة وكذلك الفنيين بالثقافة البيئية، ولديهم الخبرة الفيزيائية حول تدفق الطاقة والماء والمواد الأخرى ضمن المنظمة. إلا أنهم قد لا يمتلكون المعرفة الكافية بكيفية قيد هذه الأمور في السجلات المحاسبية و من جانب آخر فإن المحاسبين والمراقبين الماليين لديهم كافة المعلومات المحاسبية إلا أنه غالباً ما تكون معرفتهم محدودة بالبيئة التي تواجه المنظمة، ولا في تدفقات الموارد الفيزيائية¹.

(ب) قلة الوعي البيئي؛

(ت) عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل أو بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية؛
(ث) مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسه بوحدهات نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛
(ج) مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال، الأضرار الصحية التي قد تسببها أنظمة الاتصالات الخلوية؛

(ح) مشكلة التكلفة: إن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عدة، وذلك لارتباط تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية، مما يؤدي ذلك إلى رفع تكاليف المنتجات وبالتالي ارتفاع أسعارها، مما قد يضعف القدرات التنافسية على مستوى التبادل الدولي؛

(خ) مشكلة الموضوعية حيث أن الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري والذي غالباً ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي؛

(د) ضعف آلية التصدي و المنع للمخالفات البيئية.²

¹ ب.الرقبي تيجاني، غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة ، مرجع سبق ذكره، ص. 03-04.

² نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي، مجمع مداخلات المنتدى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات الطبيعة الثانية : نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي. ورقة - الجزائر، 2011، ص280.

3 التكاليف البيئية

3.1 تعريف التكاليف البيئية

تعرف التكاليف البيئية على أنها "قيمة العوامل و الجهود اللازم استنفادها لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل، بعد إلحاق الضرر بها ماديا وبشرياً، نتيجة مزاولة المؤسسات وخاصة منها الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة"¹.

كما عرفها آخرون على أنها " كافة عناصر التكاليف المرتبة بالأنشطة التي تتم بغرض استخدام الموارد أو إنتاج منتجات صديقة للبيئة (تكاليف التوافق البيئي)، أو معالجة أثار الأنشطة الملوثة للبيئة، تكاليف إزالة الأضرار البيئية، سواء كان ذلك اختيارياً أو التزاماً بالتشريعات والقوانين البيئية"².

و قد عرفت بأنها "مجموعة من النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة، و التكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو وقف المواد الضارة، و التكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين و المؤسسة ككل"³.

و يعرفها (بدوي و البلتاجي) على أنها: " هي تلك التكاليف التي تنشأ نتيجة سعي المؤسسة لتجنب الآثار البيئية الضارة و التي تنشأ من مزاولتها لأنشطتها و كذلك التكاليف التي تتحملها هي أو يتحملها المجتمع نتيجة فشلها في تجنب تلك الآثار"⁴.

استناداً إلى هذه التعاريف تم التوصل إلى أن التكاليف البيئية هي كل ما تتفقه المؤسسة أو هي مجموعة من النفقات التي تتحملها المؤسسة وهذا من أجل الحفاظ على البيئة سواء كانت تكاليف خفض (التقليل) أو منع التلوث.

¹ الحمداني، خليل إبراهيم، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية. الملتقى الدولي الأول حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 22-23/11/2011، ص 05.

² سعدي سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير - كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير جامعة قسنطينة -2، الجزائر، 2013-2014، ص 30.

³ Christioer, H. Stinson, **Environmental Accounting for Environment, Health and Safety Costs**, University of Texas, Austin, Jan, 1997, p. 18.

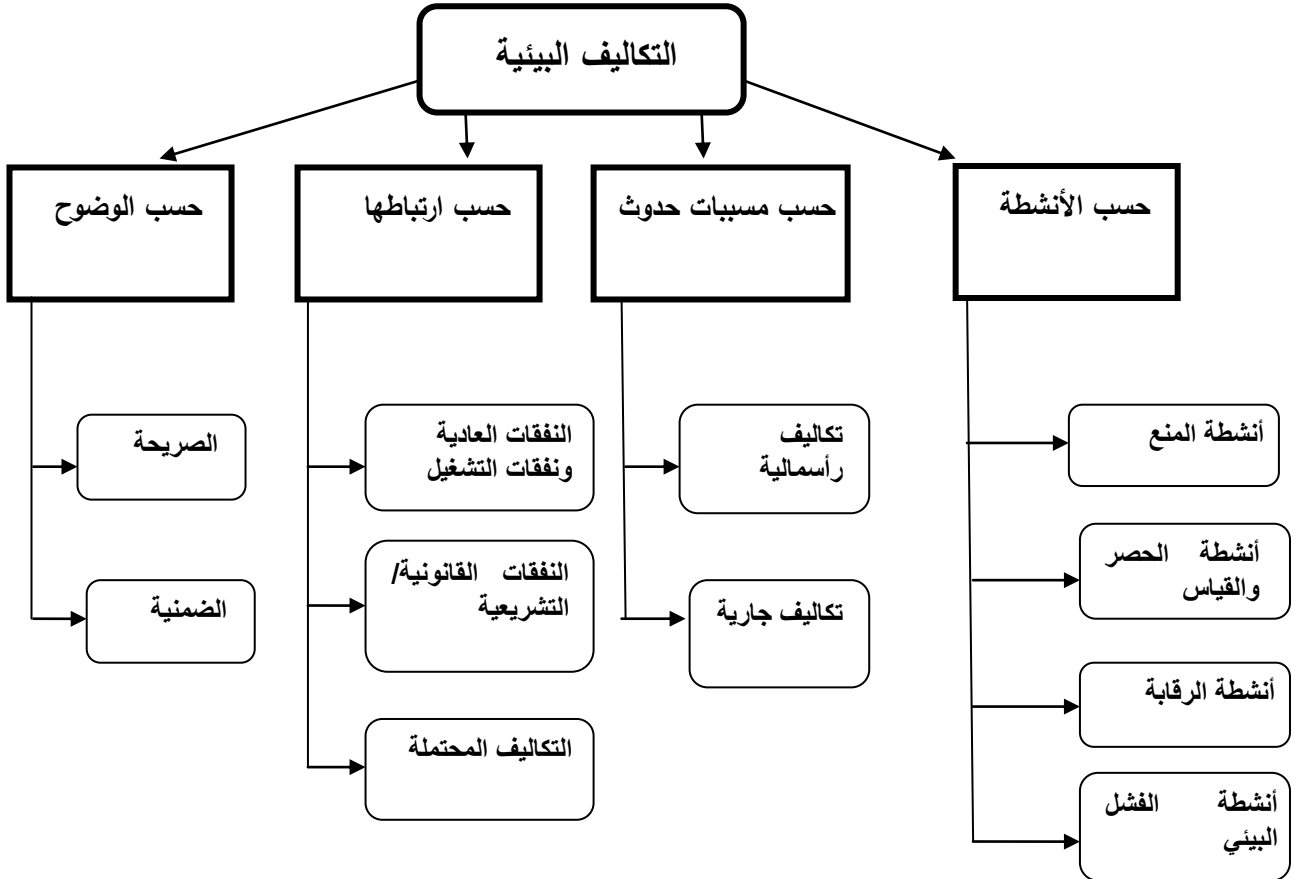
⁴ محمد عباس البدوي، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية و التطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2013، ص. 167.

3.2 أنواع التكاليف البيئية

نظرا لحدائة هذا النوع من التكاليف اختلف الباحثون في تصنيفها، واستعراضا لهذه الآراء يمكن

تقسيم التكاليف البيئية. كما في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): أنواع التكاليف البيئية



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المعلومات

تصنف التكاليف البيئية إلى أربعة أنواع و هي كالتالي:

1) التكاليف حسب الأنشطة¹:

➤ **تكاليف أنشطة المنع:** وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بهدف خفض

أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية سلبية في المستقبل، وتتنحصر هذه التكاليف في

¹ Epstein, M. j, **measuring corporate envirnmental performance** (3 rd edition ed.). chicago: Irum & Im A Foundation for applied research, 1996, p. 20-24.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تكلفة إعادة تصميم العمليات الإنتاجية، بحيث لا يتم استخدام مواد خام أو ضارة بالبيئة، وبحيث لا ينتج عن العملية الإنتاجية أي مخلفات غازية أو سائلة أو صلبة ضارة بالبيئة.

➤ **تكاليف أنشطة الحصر والقياس:** وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتضم: أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المنشأة، أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل، أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية، أنشطة متابعة العلاقة بين المنشأة والأجهزة البيئية المختلفة.

➤ **تكاليف أنشطة الرقابة:** وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تزاولها المؤسسة بهدف الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالمنشأة وتضم: أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة، أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة، أنشطة خفض مصادر التلوث.

➤ **تكاليف أنشطة الفشل البيئي:** وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بهدف إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المؤسسة في منعها في الماضي وتتضمن: تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة بالبيئة سواء أكانت هذه المخلفات سائلة أو غازية أو صلبة، الغرامات المترتبة على مخالفة المؤسسة للتنظيمات البيئية.

(2) حسب مسببات حدوث التكلفة¹ :

➤ **تكاليف بيئية رأسمالية:** تشمل هذه المجموعة التكاليف المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشرة بالمنافع (الإيرادات) الاقتصادية التي تحققها المؤسسات في المستقبل من ورائها، من خلال زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها أو تحسين سلامتها وكفاءتها، أو من خلال منع أو خفض التلوث البيئي المحتمل أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل أو من خلال الحفاظ على البيئة، من أمثلتها تكاليف تركيب تجهيزات في مصانع الأسمنت لمنع الانبعاثات.

➤ **تكاليف بيئية جارية:** يتعلق هذا النوع من التكاليف بالفترة التي تحدث فيها، أي أنها لا تسفر عن تحقيق منافع في المستقبل، أو لا يكون ارتباطها بالمنافع المستقبلية ارتباطاً وثيقاً على درجة كافية مما يسمح برسمتها، ومن أمثلتها تكاليف تشغيل وصيانة التجهيزات الرأسمالية المرتبطة بالبيئة، تكاليف القياسات والفحص للمدخلات والمخرجات، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والجزاء المترتبة عن عدم الالتزام بالنظم البيئية.

¹ سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان - قسنطينة، مرجع سبق ذكره، ص. 36.

3) حسب ارتباطها بالمنتجات¹:

➤ **النفقات العادية ونفقات التشغيل:** وهي التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمالة والطاقة والتدريب، وتحمل هذه التكاليف بشكل تقليدي على المنتجات باستخدام معدلات التحميل (أسلوب التحميل العقلاني).

➤ **النفقات القانونية/التشريعية المستترة:** وهي تلك النفقات الحكومية والنفقات الخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية، وتشمل نفقات الإعلام والتقارير والتصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص، وتحمل هذه النفقات على المنتجات باستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC).

➤ **نفقات الالتزامات المحتملة:** وتشمل هذه النفقات العقوبات والغرامات في حالة عدم الامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية، كما تشمل الادعاءات القانونية والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية المتعلقة بذلك، وغالباً ما يتم تقدير هذه النفقات بواسطة المختصين، كما يجب أن تراعى الشركات محل الاعتبار، ألا تُعالى في تقدير مبالغها بشكل منخفض أو إهمال توقع حدوثها.

4) من حيث الوضوح²:

➤ **التكاليف الصريحة:** وهي التكاليف التي تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية، وتبويب وفقاً للنظام المحاسبي المطبق بالمؤسسات على أنها تكاليف بيئية ومنها: تكاليف تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث، تكاليف معالجة التلوث الجوي والذي ينتج من دخان المصانع، بالإضافة إلى استخدام مدخلات أقل تلوثاً في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاثات الملوثة للجو.

➤ **التكاليف الضمنية:** وهي التكاليف التي تتضمنها حسابات أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف خاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب. وتظهر في حسابات أخرى ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة، ومنها التكاليف البيئية الطارئة. وقد تكون التكاليف الضمنية ايجابية أو سلبية.

¹ عبد البر عمرو، دراسة تحليلية للتكاليف البيئية، إطار مقترح لخصر التكاليف البيئية في القطاع الصناعي المصري. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة (العدد 33)، 2003، 87 - 91.

²Satish joshi;R.krishnan;L.leister, **Estimating the hidden costs of environmental regulation**. The accounting review , 76 (02), 2001, 170.

المطلب الثاني: عموميات حول الإفصاح المالي

تمهيد

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن أصحاب المصلحة يعتمدون بشكل كبير في قراراتهم على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا يملكون سلطة الحصول على ما يحتاجونه منها مباشرة، وتأكيداً على أهمية الإفصاح المالي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، فقد تم إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية، لما لها من دور في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير المالية واكتمال محتواها.

حيث يعد الإفصاح المالي من المبادئ المحاسبية التي تلعب دوراً هاماً في إثراء قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني.

1. نشأة و مفهوم الإفصاح المالي

1.1 نشأة الإفصاح المالي

كان الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية و الإدارة ، هذا الانفصال الذي أوجد بعداً بين المساهمين المالكين للمؤسسة و بين دفاتر و سجلات و الحسابات المختلفة للمؤسسة ، و مع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر ظهر إلى السطح شركات ضخمة تعرف بشركات المساهمة ، يملكها عدد كبير من المساهمين متباينين في المستوى الثقافي و الاقتصادي...إلخ .حيث يصعب عليهم تولي إدارة هذه الشركات بأنفسهم مما أدى إلى إيكال هذه المهام إلى أشخاص مهنيين ، أي حدوث انفصال بين الملكية و الإدارة¹.

تزامن هذا أيضاً مع ظهور عدة أطراف جديدة لها مصالح حالية و مستقبلية في هذه الشركات، كمساهمين مرتقبين، مقرضين، موردين...و هو ما طرح زيادة الطلب في المعلومات التي تساعد في

¹ مطر محمد السويطي موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)، ط2، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 340 .

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تقييم أداء الشركات و مدى النجاح في إدارة و استثمار الأموال المتاحة و كذلك مراقبة الإدارة و كفاءتها في إدارة هذه الأموال، و هو ما استوجب انتقال الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها كنظام لمسك الدفاتر غايتها الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايتها الأساسية توفير المعلومات المناسبة و الكافية لصناع القرارات، و لكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة، ارتقى شأن بعض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح و الملائمة و المصدقية و القابلية للمقارنة و ذلك على حساب مبادئ أخرى كمبدأ التحفظ و الموضوعية، التكلفة التاريخية .

كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات، و هي التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم و الأدوات عززت من أهمية و دور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم محتوى المعلومات للتقارير و القوائم المالية، و قياس تكلفة المعلومات، من جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة، حيث فرض على المحاسبين إيلاء اهتمام أكبر خاصة للنظريات و المفاهيم التي تحكم مقومات و آليات هذه الأسواق من نظرية المحفظة و فرضيات السوق المالي الكفاء، و هو ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم و التقارير المالية بعد أن أصبحت هذه الأخيرة مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين و المساهمين الحاليين و المرتقبين¹.

كما أن تتبع تاريخ الإفصاح يشير إلى أن المدخل المهني هو الذي عمل على صياغته و تطويره كما هو في الوقت الحاضر، هذا المدخل يمثل إصرار المنظمات المهنية على إلزام إدارة الشركة على إتباع هذه المبادئ و المحافظة على حرية الإدارة في المناورة تحت مظلة هذه المبادئ، بشرط أن تفصح هذه الإدارة على وضع الشركة من خلال قوائم و تقارير مالية أساسية و إضافية كي تلعب دورا في حماية المساهم العادي من التظليل.

فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المحاسبية كافيا، بل صارت الحاجة تدعو إلى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحا لتعزيز البيانات الواردة في التقارير و إعطائها مفهوما و صورة أوضح، حيث أن الحاجة المتزايدة و المتنامية لمضمون المعلومات لا يقف عند حدود القوائم المالية التقليدية، بل صارت الحاجة تدعو إلى عرض حركة عناصر المركز المالي عن طريق قائمة

¹ سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي- دراسة عينة من المؤسسات ، مرجع سبق ذكره، ص 172 .

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

التدفقات النقدية، وكذا و الإفصاح عن التغير في المركز المالي، من جهة أخرى إن زيادة المنافسة بين الشركات للمحافظة على المستثمرين الحاليين و جذب عدد أكبر منهم طرح فكرة المنافسة بين الشركة و المتعاملين معها خاصة ما تم ترجمته في رجال العلاقات العامة الذين ظهوروا في الولايات المتحدة الأمريكية، و يمثلون فئة متخصصة في نقل المعلومات كاستناد للقوائم المالية. كما توجب بالسعي نحو وضع تشريعات قانونية و معايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح و كيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، و ذلك لإزالة العوائق من خلال التقليل الفجوة الموجودة في الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى التوحيد المحاسبي العالمي.¹

1.2 مفهوم الإفصاح المالي

الإفصاح في اللغة يعني البيان، أفصح الصبح أي ظهر، الإفصاح الظهور البيان والكلام الفصيح ما كان واضح المعنى سهل اللفظ، جيد السبك ويقال أفصح الأمر وضحه، وأفصح عن مراده بينه ولخصه، كما يعرف الإفصاح بإظهار سرٍّ أو شيء غامض.²

إن سبب ظهور مفهوم الإفصاح عن المعلومات الواجب تقديمها في القوائم المالية المنشورة راجع إلى اختلافٍ حول وجهات النظر بين الأطراف المستفيدة من عملية الإفصاح المطلوب و تعارض مصالحها. الأمر الذي أدى إلى صعوبة التوفيق بين رغبات و احتياجات كل طرف من هذه الأطراف حول الحد الأدنى من الإفصاح المطلوب الذي يلبي و يحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف. ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور شركات المساهمة و إلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من مساهمين و مقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها و مركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة (السنة المالية) حتى يتخذ هؤلاء المستثمرين قراراتهم الاقتصادية بناء على ذلك الإفصاح.³

¹ زغدار أحمد و سفير محمد ، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الباحث ، العدد 2009/07-2010 ، ص 83.

² حيدر أحمد حسن صالح، هلال يوسف صالح، كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأثره في صناعة القرار، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا -كلية الدراسات التجارية-.

³ سعيد عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 173.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تعتمد العديد من الجهات ذات المصلحة بشكل كبير على ما تقدمه المنشآت من معلومات و بالتالي يصبح للإفصاح دورا مهما في جعل البيانات و المعلومات المالية التي تحويها القوائم المالية المعدة لهذا الغرض ذات أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات، و لهذا يمكن إعطاء عدة تعاريف للإفصاح أهمها:

عرّف الإفصاح المالي على أنه " عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل".¹

الإفصاح المالي هو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي و يعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات و هذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية و غيرها من المعلومات الملائمة سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات أو في الجداول أو الملاحق².

يكن الإفصاح المالي في: " ضرورة توضيح السياسات المحاسبية الهامة و القواعد و المبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد الحسابات الختامية بالإضافة إلى توضيح أو الإشارة إلى الأحداث المالية الهامة التي يعتقد معدو القوائم المالية أنها ضرورية لمستخدمي هذه القوائم".³

وباعتبار أن الإفصاح المالي إحدى شقي الوظيفة المحاسبية وهو جوهر النظرية المحاسبية فهو ينطوي على الإعلان المدروس بطريقة اختيارية أو إجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية المعنية ذات السلطة والموارد المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات وذلك باستخدام أدوات معينة وتحقيقاً لأهداف معينة.⁴

¹ المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، دار إيتراك، القاهرة، 2005 ص 577.

² حنان رضوان حلوة، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، 2004، دار الحامل، الأردن، ص. 61.

³ محمد طرشي، إيمان يخلف، مداخلة حول الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، محور المداخلة: المسؤولية الاجتماعية و وظائف المؤسسة الصغيرة و المتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير - جامعة حسيبة بن بو علي - الشلف، ص 09.

⁴ مجدي أحمد الجعيري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة و التمويل، جامعة الملك فيصل - السعودية -، 2014، ص 1.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

وفي تعريف آخر للإفصاح المالي " ما هو إلا مفهوم نسبي وليس مطلق إذ لا يمكن أن يكون هناك مصطلحاً موحدًا للإفصاح، فهو يختلف تبعًا للغرض ولفئة المستفيدة ".¹

كما يمكن القول بأن النظرة التقليدية للإفصاح المالي هي التي تركز على حماية المستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية و هو ما يطلق عليه الإفصاح الوقائي، بينما تعكس النظرة المعاصرة للإفصاح المالي عن المعلومات المالية اتجاها نحو ما يمكن تسميته بالإفصاح التتقيفي و الذي يهدف إلى تقديم معلومات تفيد في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.²

من خلال المادة 63 من قانون الأوراق المالية التي أوجبت على الشركات المدرجة مراعاة المبادئ الواجب توفرها في الإفصاح المالي عن معلوماتها و المتمثلة في:

- مبدأ الأمانة: يجب أن يكون الهدف من المعلومات التي يفصح عنها من قبل الشركات متسقة وموحدة ولا يجوز أن تحتوي على سجلات مزورة.
- مبدأ الدقة: يجب أن تكون المعلومات التي يفصح عنها من قبل الشركات المدرجة دقيقة وعدم استخدام عبارات غامضة أو بيانات مضللة التي تسبب الارتباك أو الشك.
- مبدأ الاكتمال: يجب على الشركات المدرجة تفصح عن المعلومات ذات الصلة بالامتثال للقوانين واللوائح و القواعد التي تضعها المؤسسات التنظيمية للأوراق المالية والبورصات المنظمة للأسواق المالية دون أي سهو عن المعلومات الرئيسية.
- مبدأ الوقت المناسب: يجب على الشركات المدرجة بالإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بقدر ما هو ممكن دون تأخير.
- مبدأ الإنصاف: يجب على الشركات المدرجة معاملة جميع المستثمرين بنفس الطريقة ويجب ألا تكشف عن المعلومات لبعض المستثمرين معينين فقط.³

¹ أحمد لعماري، حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي و المحاسبي، جامعة الحاج لخضر باتنة، ص 2 .

² سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط.01، عمان، الأردن، 2011، ص. 190.

³ OECD, **Information disclosure, In Corporate governance of listed companies in China** : Self-Assessment by the China securities regulatory commission, OECD PUBLISHING, 2011, PP 51,52

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

و من خلال كل هذه التعاريف يمكن استنتاج مصطلحين يجب التفريق بينهما و هما الشفافية و الإفصاح¹:

يشير مصطلح الشفافية إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات (عن الظروف و القرارات و التصرفات القائمة) قابلة للوصول إليها بسهولة و مرئية و قابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق، أما الإفصاح فهو يشير إلى العملية أو المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات و جعل قرارات السياسة معروفة من خلال نشرها في التوقيت المناسب و جعلها ظاهرة و واضحة، و هناك مصطلح رئيسي مرتبط بالشفافية و الإفصاح هو المسائلة المحاسبية و الذي يشير إلى حاجة المشاركين بالسوق بمن فيهم السلطات إلى تبرير تصرفاتهم و سياساتهم و قبول المسؤولية الخاصة بقراراتهم و نتائجها المترتبة عليها. و يعتبر مصطلح الشفافية مفهوما أساسيا و ضروريا لتطبيق مفهوم المسائلة المحاسبية و التي يتعين تحملها عن طريق المجموعات الرئيسية للمشاركين بالسوق و المقرضين و المقترضين و مصدري الأسهم و المستثمرين بالإضافة إلى السلطات الوطنية و المؤسسات المالية الدولية، و تتمثل أهمية الشفافية فيما يلي:

- ◆ إن الشفافية تعتبر وسيلة لتقوية المسائلة المحاسبية و النظم الداخلية .
- ◆ الشفافية و المسائلة المحاسبية تحسنان من جودة اتخاذ القرار في كافة المؤسسات.
- ◆ فإذا ما كانت الأعمال و القرارات مرئية و قابلة للفهم فسوف تنخفض تكاليف المتابعة و الرقابة.
- ◆ إن الشفافية تعزز من المسائلة المحاسبية عن طريق تسهيل عملية المتابعة، كما أن المسائلة المحاسبية بدورها تدعم الشفافية عن طريق توفير حافز للوكلاء للتحقق من أن مبررات تصرفاتهم قد تم توضيحها و فهمها على نحو ملائم.

2. أنواع الإفصاح المالي و مقوماته

2.1 أنواع الإفصاح المالي

و ضمن هذا السياق تعالت الأصوات و تناقضت الآراء فيما يمكن أن تفصح عنه المنظمة من نتائج أعمالها ضمن قوائمها المالية المنشورة ، و ذلك إلى الحد الذي ثار فيه الجدل بين رغبات المالكين

¹ د. سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 202 - 203

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

المتحفظة من جهة و رغبات الأطراف الأخرى المفتوحة إلى المزيد من المعلومات من جهة أخرى. و لذلك فإن كمية المعلومات المنشورة و درجة تفصيلها تضعنا للتوصل إلى أنواع مختلفة من الإفصاح، و هي كالتالي:

➤ الإفصاح حسب كمية المعلومات¹:

(1) **الإفصاح الكامل:** يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية، و أهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدمي تلك التقارير، إي إن المعلومات المحاسبية الظاهرة بالتقارير المالية يمكن إن تجيب على أي تساؤل من جانب مستخدميها و الإفصاح الشامل، هنا لا يعني عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات و ظروف واجهتها المؤسسة دون تمييز ذلك إن عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها مكلفة من ناحية ومن ناحية أخرى كثرة التفاصيل غير المهمة تخفض من القدرة على الاستيعاب.

(2) **الإفصاح العادل:** إن هذا النوع من الإفصاح ينطوي على هدف أخلاقي، و ذلك بتطبيق معاملة متساوية لجميع المستخدمين المحتملين للقوائم المالية، أي تزويدهم بنفس الكمية من المعلومات في وقت واحد.

(3) **الإفصاح الكافي:** يعني الحد الأدنى من مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بطريقة لا تكون فيها القوائم المالية مظلمة، أي يجب عدم حذف أو كتمان أو إخفاء أي معلومة جوهرية، كما أن مفهوم الحد الأدنى هنا غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح.

(4) **الإفصاح التفاضلي:** فيه يتم التركيز في القوائم المالية بصورة مختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية، و تحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات، و يفترض مؤيدو هذا الاتجاه مستثمرا أقل دراية و استعابا من المستثمر العادي، و هذا النوع من الإفصاح مازال محل جدل و هو إجراء غير مقبول عموما. وتشير الإشارة إلى عدم وجود تعارض جوهري بين الأنواع الثلاثة الأولى ، فالإفصاح الكامل لا بد و أن يكون كافيا وعادلا، لكن يرى بعض الباحثين أنه يمكن

¹ محمد مهدي ضيف الله، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر الدولي حول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، 04-05/12/2012، جامعة المسيلة، الجزائر .

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

الاستغناء عن هذه الأنواع الثلاثة و استبدالها بالإفصاح الفعال باعتبار أن الفاعلية تستهدف تحقيق أهداف محددة.

➤ الإفصاح المحاسبي حسب طبيعة المستثمر¹

(1) الإفصاح الوقائي: يمكن القول بأن النظرة التقليدية للإفصاح هي تلك التي تركز على حماية المستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية و هو ما يمكن أن يطلق عليه الإفصاح الوقائي و تهدف المعلومات المقدمة في ظل هذا المفهوم إلى محاولة القضاء على أية أضرار قد تضر المستثمر العادي من جراء بعض الإجراءات و التعامل غير العادل. و يتسق مع هذا المفهوم ضرورة تبسيط المعلومات المالية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة للمستثمر المحدود المعرفة، و البعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد و مراعاة القدرة المحدودة للمستثمر عن تحديد كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

(2) الإفصاح التثقيفي: و تعكس النظرة المعاصرة للإفصاح عن المعلومات المالية اتجاهها نحو ما يمكن تسميته بالإفصاح التثقيفي و الذي يهدف إلى تقديم معلومات تفيد في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية و على الرغم من أن هناك تداخلا بين كل مفهومي الإفصاح الوقائي و التثقيفي ، إلا أن هناك فارقا ملموسا بين نتائج إتباع أيهما عند تحديد السياسات المحاسبية الواجبة التطبيق . الإفصاح عن معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات مثل التنبؤات المستقبلية والفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والتقارير القطاعية على أساس خطوط الإنتاج وعلى أساس المناطق الجغرافية والإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله و ربحية الأسهم.

➤ الإفصاح المحاسبي حسب درجة الالتزام²

(1) الإفصاح الإجمالي (المقنن): يقصد بأنه توجد هيئة أو منظمة معينة تصدر المعايير أو الأسس التي تحكم إعداد القوائم و التقارير المالية، و كذلك تحدد نوع و كمية المعلومات التي تحوي هذه القوائم و التقارير، إذ يهدف الإفصاح الإجمالي إلى تحقيق المصلحة العامة.

¹ سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 190 - 191.

² سامي محمد الوقاد، نفس المرجع السابق، ص 191.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

(2) الإفصاح الاختياري (غير المقتن): يقصد به أن للمديرين معلومات عن الأداء الحالي و المستقبلي لمؤسساتهم أكثر من غيرهم، لذا لديهم الحافز على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بهدف تحقيق مصلحة ذاتية، و من هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للمؤسسة.

و تجدر الإشارة هنا إلى أنه لا يوجد تعارض جوهري بين المفاهيم السابقة للإفصاح، لأن الإفصاح الملائم يجب أن يكون عادلا و شاملا ، و إن الشمولية لا تعني عرض كافة التفاصيل لعلاقة ذلك بكلفة إعداد المعلومات و قدرة المستخدم على الاستيعاب بأن مفهوم الإفصاح الملائم هو الأكثر استخداما فيما بينها.و يجب أن يتصف الإفصاح بجملة من الخصائص منها: التوقيت المناسب وسهولة العرض و عدم التحيز و الموضوعية.

و من جهة أخرى هناك فريق آخر من الكتاب يميزون بين مستويين من الإفصاح و هما:¹

◆ الإفصاح المثالي: هو الذي يتحقق عندما تكون التقارير المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل و الدقة و المصادقية، و أن يتم عرضها بالصورة و في الوقت المناسب لاحتياجات و رغبات كل مستخدم، و هو الذي لا يتحقق بتحقق الشروط التالية:

- أن تكون القوائم المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل.
- أن تكون أرقام القوائم المالية على درجة عالية من الدقة و المصادقية.
- أن يتم عرض القوائم المالية بالصورة و في الوقت الذي يتناسب مع احتياجات و رغبات كل طرف من الأطراف ذات المصلحة على حده.

◆ الإفصاح الممكن أو الواقعي : و هو الذي يركز على الموازنة ما بين الفائدة أو العائد الذي سيتحقق من المعلومات و بين كلفة نشر تلك المعلومات، و يمكن تعريفه بأنه الإفصاح الممكن أو المتاح، و معيار هذا الإفصاح هو المرونة في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات، بمعنى أنه يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة يجعلها غير مضللة، و نلاحظ أن هناك اتجاها نحو زيادة حجم المعلومات المفصح عنها، و التركيز على المعلومات التي تحتاج

¹ محمد مطر السويطي موسى، تقييم مستوى الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد 120، العدد 3، 1993، ص 116-127.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

لدراية و خبرة في استخدامها و خاصة تلك التي يحتاجها المحللون الماليون و وسطاء الاستثمار " ، بحيث يقوم هذا المفهوم على الركائز التالية:

- المبادئ و الأصول المحاسبية.
- السياسات الإدارية.
- توجيهات و لوائح الإشراف والرقابة من جهة و أدلة التدقيق و مصالح الأطراف التي ستستخدم تلك البيانات من جهة أخرى.

إذ أنه من الممكن تحديد العوامل و الاعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للإفصاح من الناحية النظرية البحتة، إلا أن هذا المستوى لا يمكن توفيره من الناحية الواقعية ، ز ذلك لأسباب لعل من أهمها عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة و المتعددة للقرارات التي تنتظر إلى البيانات المحاسبية كمدخلات لها، و كذلك عدم الإلمام بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى التفاوت الكبير لدرجة استجابة متخذي تلك القرارات، و على هذا الأساس نجد معظم الباحثين يربطون الإفصاح المناسب بالإفصاح الواقعي.

2.2 المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

- أ. تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها: حاولت العديد من الدراسات تحديد نوعية و كمية المعلومات التي يجب أن نصح عنها القوائم و التقارير المالية إلا أنه خلص في الأخير أن مبدأ ملائمة المعلومات لمتخذي القرارات وأغراضهم هو مبدأ يحكم كمية و نوعية المعلومات التي تظهر القوائم و التقارير المالية إلا أن التركيز على هذا المبدأ لا يلغ المبادئ و الفرضيات التي تحكم النظام المحاسبي و المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. أما بخصوص مبدأ الأهمية النسبية فيجب الإفصاح عن المعلومات و أن الأهمية النسبية و التخلي عن تلك التي ليست لها هذه الأهمية النسبية و هو ما لقي عدة انتقادات خاصة و أن اعتماد هذا المبدأ كوحدة وفقا للمبادئ الأخرى . و بشكل عام يمكن إدراج أهم الإفصاح :

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

◆ تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

◆ معلومات وصفية تجعل من القوائم و التقارير السابقة غير مضللة و تتمثل في السياسة المحاسبية و التغيرات التي تحدث لها.

◆ الأطراف و الصفقات العامة و الأحداث اللاحقة.

◆ الشكوك حول استمرار الشركة و الإفصاح عن الالتزامات المحتملة¹.

ب. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، و تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.²

ت. المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: ورد في المعيار الدولي رقم (01) بأنه " لا يمكن للبيانات المالية أن تلبى كافة احتياجات المستخدمين من المعلومات، فإن هناك احتياجات مشتركة لهم جميعاً و حيث أن توفير بيانات مالية تفي بحاجة المستثمرين مقدمي رأس المال المضارب للمشروع فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبىها البيانات المالية"³.

¹ خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002، ص 158 .

² وليد ناجي الحياي، حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي - بالعلم نرتقي-، الطبعة الأولى، 2015، عمان، الأردن، ص. 84-85.

³ معايير المحاسبة الدولية لإعداد تقارير مالية دولية (تقرير)، منشور على الموقع: <https://www.amf.org.ae> ، 2008، ص 75.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، و قد أشار إلى إن الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية قد تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات ، فمنها من يستعملها بصورة مباشرة و منها من يستخدمها بصورة غير مباشرة .و قد صنفت هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في البيان رقم (4) مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى فئتين هما:

أولاً: فئة المستخدمين المباشرين:الملاك (المساهمون الحاليون و المرتقبون)، الزبائن و الموردون الحاليون و المرتقبون، إدارة المنشأة و العاملون فيها، السلطات الحكومية (إدارة الضرائب) ، المستهلكون.

ثانياً: فئة المستخدمين غير المباشرين: المستشارون و المحللون الماليون، سلطات الإشراف و التسجيل، الصحافة المالية و وكالات تقديم التقارير، مشرعو القوانين، الاتحادات التجارية، النقابات العمالية، المنافسون، الدوائر الحكومية الأخرى¹.

ث. تحديد أساليب وطرق الإفصاح: يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

وتخضع تلك المعلومات الواردة في القوائم المالية لمعايير الاعتراف بالإضافة إلى خضوعها إلى مبادئ المحاسبية المتعارف عليها في كيفية إظهار أثرها في القوائم المالية و الحد الأدنى من المعلومات الكمية و الوصفية التي يجب أن تتضمنها تلك القوائم و بعض المعلومات التي تتطلب الإفصاح في التقارير المالية قد لا تنطبق عليها معايير الاعتراف بآثار الوحدات الاقتصادية في القوائم المالية ، حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها²:

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص371-380.
² سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات -، مرجع سبق ذكره، ص 183 - 184.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

• إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، و ترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

و بطريقة أخرى يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل و ترتيب هذه القوائم المالية و على سبيل المثال الميزانية (قائمة المركز المالي) تظهر بنود أصول المؤسسة (ممتلكاتها) و خصومها (التزاماتها).

• الملاحظات الهامشية: يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

• الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

• المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

• تقرير المراجع: يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

• **تقرير رئيس مجلس الإدارة:** يعتبر هذا التقرير متما للقوائم المالية و الذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية، حيث يجب على مجلس الإدارة أن يعد تقريرا سنويا للعرض على المساهمين يشمل بوجه خاص ما يلي:

- ◀ نظرة شاملة حول أعمال الشركة و مركزها المالي .
- ◀ النظرة المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم.
- ◀ أنشطة و نتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت.
- ◀ نبذة عن التغيرات في الهيكل الرأسي لرأسمال بالشركة.
- ◀ مدى التزام بمتابعة و تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

• **الإفصاح الالكتروني:** في ظل التطورات الهائلة في مجال تكنولوجيا المعلومات و الإفصاح عن

القوائم المالية من خلال شبكة الإنترنت أو ما يسمى بالإفصاح الالكتروني ، بدأت العديد من الشركات في العالم بالإفصاح عن معلوماتها المالية على شبكة الإنترنت و هو ما يعرف بالنشر الالكتروني هو قيام الوحدة الاقتصادية بإنشاء مواقع لها على الشبكات الدولية للمعلومات بهدف تحقيق نشر سريع و فوري لمعلومات مالية و غير مالية عديدة على قطاعات واسعة.

و نتيجة لذلك ظهرت بعض المشاكل حول مصداقية المعلومات المنشورة و أمن هذه المعلومات و مدى مسؤولية المدقق عن ذلك و من أهم المشاكل التي ظهرت هي دخول بعض الأشخاص غير المصرح لذلك يجب على الشركات التي تستخدم هذه التقنية لكن بوضع رقابة على ذلك¹ , من مزايا نشر المعلومات على الإنترنت:

- إمكانية الوصول إلى أكبر قاعدة من المستثمرين و العملاء في العالم
- تمكن من الربط بين أجزاء أو عناصر المعلومات الملائمة للتقرير المالي بشكل يؤدي على إيجاد نظام يمكن من تجميع البيانات لأغراض إعداد التقارير المالية بكفاءة و فعالية.

¹ خالد الصرايرة، النشر الالكتروني و أثره على المكتبات و مراكز المعلومات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 42.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- تتضمن هذه التكنولوجيا إمكانية عرض البيانات المالية بشكل يسمح بإجراء المقارنات عموديا و أفقيا.
- تخفيض تكاليف إعداد و نشر القوائم المالية
- توصيل المعلومات في وقت ملائم و سريع

مخاطره:

- مخاطر أمن المعلومات مثل دخول أشخاص غير مصرح لهم و العبث بالمعلومات المنشورة و تغيير مضمون التقرير لصالح جهة معينة
- عدم التحقق من هوية الشركة، إذا لم تكن معروفة مسبقا فقد تكون البيانات التي يفصح عنها على موقع الشركة تعود لشركة وهمية لا وجود لها
- عدم قدرة المستفيدين من وصولهم شخصيا للبيانات المفصح عنها عبر الانترنت و ذلك لقلة معرفتهم باستخدام هذه التقنية.¹

من خلال ما سبق يمكن توضيح طرق الإفصاح في الجدول التالي:

جدول رقم (05): يوضح طرق الإفصاح العامة

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
1- القوائم المالية	و تشمل على قوائم أساسية و هي: قائمة الدخل أو حسابات ختامية. قائمة المركز المالي. و كذلك قوائم إضافية و هي: - قائمة التغيير في المركز المالي - قائمة الأرباح الموزعة. - قائمة التدفق النقدي.	تعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح و يراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة و أيضا ما يتعلق بالتبويب، التوحيد و الأرقام المقارنة عن سنتين مالييتين.
2- مذكرات	و تكون أسفل القوائم المالية و تشتمل على: طرق تقويم المخزون.	و هذه المذكرات تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية، و تشتمل على بيانات مالية غير واردة فيها.

¹ زياد هاشم السقا و خليل إبراهيم الحمداني و ناظم حسن الطائي، الدور المحاسبي في تقليل مخاطر النشر الالكتروني للتقارير و القوائم المالية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، متوفر على موقع مكتبة عين الجامعة على الموقع التالي: <https://ebook.univeyes.com> ، سنة 2010، تمت زيارة الموقع يوم: 2018/02/15، ص05.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

	<p>طريقة الاهتلاك المطبقة.</p> <p>التزامات محتملة.</p> <p>أحداث وقعت بعد أعداد الميزانية.</p> <p>أثر التحويلات للعمليات الأجنبية.</p> <p>التغير في السياسات المحاسبية.</p>	
<p>يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية.</p> <p>على ضوء التقرير تتحدد مسؤولية المراجع تجاه الغير.</p>	<p>أهم ما ستضمنه:</p> <p>مدى تطبيق المبادئ المحاسبية.</p> <p>مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.</p> <p>أحداث مهمة وقعت بعد إعداد القوائم المالية.</p> <p>نتيجة الفحص المستندي و الفني للعمليات المالية</p>	<p>3- تقرير مراجع الحسابات الخارجي</p>
<p>تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية أو المذكرات المكملة لها و الأوراق المالية يقصد المتاجرة أو بغرض الاحتفاظ بها أو الجاهزة للبيع.</p>	<p>توضح ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - أي ضمانات على أحد الأصول. - سعر السوق و سعر الشراء للأوراق المالية و التكلفة للأوراق المالية. - سعر السوق و سعر التكلفة للبضاعة الباقية. 	<p>4- الإيضاحات</p>
<p>توضح للقارئ نتيجة نشاط المشروع بصورة مختصرة</p>	<p>أهم هذه الجداول:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تحليل الأصول، الاهتلاك. - تحليل المصروفات إلى ثابت و متغير. - بيان المبيعات، تكلفة المبيعات. 	<p>5- جداول إحصائية</p>
<p>يتضمن كل معلومات غير مالية قد تؤثر على المشروع مستقبلا و تفيد في التنبؤ.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - معلومات عن أهداف المشروع. - النشاط الحالي و المستقبلي له. - أحداث غير مالية تؤثر على المشروع في المستقبل. - الطاقة الإنتاجية. - مشاكل خاصة بالإنتاج أو التوزيع. 	<p>6- تقرير الإدارة</p>
<p>يتضمن كل معلومات مالية قد تؤثر على الشركة و على مستخدمي التقارير المالية حاليا و في المستقبل و تفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - الإفصاح عن الأمور الجوهرية و الأحداث الهامة. - الإفصاح عن إدراج اسم المؤسسات المساهمة العامة. - الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة المالية. - تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية. 	<p>7- هيئة الأوراق المالية</p>

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

	- المعايير المحاسبية. - معايير التدقيق و الشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة اللجنة.	
--	---	--

المصدر: Eldon Hendriksen, Accounting theory, New York : R.D. Irwin, 1992, P 514.

ث. توقيت الإفصاح عن المعلومات المالية: يعد التوقيت المناسب صفة هامة لخاصية ملائمة المعلمات المحاسبية، فإذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب و توفير المعلمات الموثوقة، و حتى يكون الإفصاح مفيدا فإنه بالإضافة إلى اشتراط أن تكون هذه المعلومات كافية و موثوقة و قابلة للمقارنة والفهم يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعدادها و عرضها و تقديمها لمستخدمي تلك المعلومات و تتناقص منفعة المعلومة ثم تزول إذا أتت في غير وقتها ، بمعنى أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله على المعلومات المناسبة في الوقت المناسب و لذلك حرصت قوانين الشركات في الدول المختلفة و تعليمات هيئات أسواق المال العالمية أن تلزم الشركات المدرجة في تلك الأسواق بأن تقوم بإعداد و عرض هذه المعلومات في فترة زمنية معقولة من تاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية و تزويد هيئة الأوراق المالية بنسخ من قوائمها المالية المرحلية الربعية أو نصف السنوية بهدف توفير المعلومات الحديثة و المستمرة على فترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية.¹

4 الإفصاح المالي عن الأداء البيئي و معوقات عملية الإفصاح

4.1 الإفصاح المالي عن الأداء البيئي

تزايدت في السنوات الأخيرة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول: إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة؛ مما يؤدي إلى زيادة كفاءة

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره ، ص 87.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمنشأة.¹

يمكن القول: إن إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها:

- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها (تخفيضات جبائية)، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المؤسسات على حماية البيئة؛
- 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؛
- 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؛
- إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها، مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.²

4.2 معوقات الإفصاح المالي

إن عملية الإفصاح المالي ليست عملية عشوائية، بل توحيد العديد من العوامل التي تتداخل فيما بينها لتخرج بمحددات من شأنها أن تؤثر على عملية الإفصاح في القوائم و التقارير المالية، و من أهم المحددات الرئيسية لنوعية و حجم الإفصاح بالقوائم و التقارير المالية ما يلي:

¹ 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 الأول-2011، ص447.

² فائز محمد شيخ بامزاحم. " القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط"، دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008، ص92.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

❖ **نوعية المستخدمين و طبيعة احتياجاتهم:** لا شك أن طبيعة و احتياجات المستخدمين بأنواعهم للقوائم المالية و التقارير المالية تختلف أولاً فيما بينها، ثم ثانياً تختلف على المستوى الدولي حسب طبيعة و نوعية النظام الاقتصادي و السياسي للبلد في كل دولة.

❖ **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** إن اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى نتيجة لتباين الظروف، جعل الظروف المنظمات والهيئات المحاسبية، المحلية للدول، تضع معايير تتكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبية، فوجدت التي تسعى إلى أهداف الضريبة تكيف إفصاحها بما يتضمن ممارسة رقابة ضريبية على الشركات، أما الدول التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الاقتصادية لها فتعمل على تكيف إفصاحها بما يساعد المساهمين والمستثمرين على التداول في السوق المالي.

إن شدة التنافس على الموارد المحدودة للتمويل في السوق المالي جعل المؤسسات تسعى الجذب إقبال المساهمين والمستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى راقى من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتدخلين في السوق المالي¹.

❖ **عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:** تتعلق العوامل التي تؤثر على الإفصاح بالوحدة الاقتصادية، منها عامل حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح... إلى غير ذلك من العوامل.

و قد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة و يبدو ذلك فيما يلي:

أ- **حجم المشروع (مجموع الأصول):**

يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية و استخراجها بشكل دقيق و بتوقيت مناسب و ملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم و التقارير المالية، و تكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى و ناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

¹ المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سبق ذكره، ص 586-588.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

و قد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع و درجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية و قد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.

ب- عدد المساهمين:

و تبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين و درجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.¹

ج- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:

و قد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج و الإيضاحات عن أهداف الشركة و نشاطها، و نتائج أعمالها و بهذا تكون تحت ضغط لزيادة و تحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

د- المراجع الخارجي:

و يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ و مفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

هذا و توجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، و رغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، و أجهزة الإشراف و الرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة.²

❖ **عوامل تتعلق بالمعلومات المالية تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها و أهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها و أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند**

¹ Surendra S. Singhvi, **Characteristics and Implication of Inadequate Disclosure : A case study of India**, The International of Accounting, Vol.3, No.2, Spring 1968, p 129-139.

² خالد أمين عبد الله، المحاسب القانوني العربي، مرجع سابق، ص 38-44.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق و المقارنة و في هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، و ذلك من خلال تعريف اللجنة.¹

❖ **عوامل بيئية:** بعد التطرق إلى العوامل التي تؤثر على عملية الإفصاح هناك عوامل أخرى قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر ألا و هي البيئة، فقد يختلف من بيئة لأخرى كما قد يختلف في البيئة الواحدة من وقت لآخر نظرا لتأثرها بالعوامل الاقتصادية ، السياسية و الاجتماعية لذلك قد تشكل قوة ضغط على المؤسسة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات.²

(1) **البيئة الاقتصادية:** يتأثر الإفصاح المحاسبي بالبيئة الاقتصادية المحيطة به و بدرجة النمو الاقتصادي و أدوات السياسة المالية و النقدية و المؤشرات الاقتصادية العامة، و الإفصاح يختلف في نطاقه و أهدافه في النظم الاشتراكية عنها في النظم الرأسمالية ، و يرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف تطور أسواق رأسمال و نوع الشركات و طبيعة ملكية الأسهم، و التي تعطي الحافز إلى الإفصاح الاختياري ، و يتوقف الإفصاح المحاسبي على طبيعة النشاط الاقتصادي السائد في المجتمع ، حيث يهدف في النظم الاشتراكية إلى توفير البيانات و المعلومات التي تساعد في إعداد و تقييم و رقابة تنفيذ الخطط المركزية ، أما في ظل النظام الرأسمالي فإن مفهوم الإفصاح أوسع و أشمل حيث يهدف إلى توفير البيانات و المعلومات لاقتصاد السوق.

(2) **البيئة الثقافية و الاجتماعية:** تعتبر البيئة الثقافية و الاجتماعية عن النظام الأسري و التعليم و الديانة السائدة في المجتمع و هذه العوامل لها أثر كبير في تقييم مدى ملائمة المعلومات لمستخدميها، حيث يعتبر كل فرد في المجتمع له نظامه الخاص بتقييم الاستراتيجيات و البدائل المتاحة لها و هذا التقييم يبين فكرة المجتمع عن الرفاهية و الأولويات المختلفة في اختيار البدائل التي تتأثر بالقيم الثقافية و الاجتماعية السائدة في المجتمع مما يؤثر بالتبعية على مفهوم الإفصاح و نطاقه، و القيم الاجتماعية و التي تشتق من ثقافة المجتمع تؤثر على الثقافة المحاسبية ، و بالتالي فإن مواقف و اتجاهات المحاسبين سوف ترتبط تماما بالقيم الاجتماعية .

¹ Eldon Hendriksen, **Disclosure Insight into Requirement in U.S.A and U.K** , The International Journal of Accounting, Vol.65 Spring 1992, pp21-32.

² صالح سليمان عيد، الأبعاد البيئية و أثرها على اختلاف النماذج المحاسبية الدولية، مجلة كلية التجارة جامعة القاهرة، سنة 1992، ص 248.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

3) البيئة السياسية : تؤثر طبيعة النظام السياسي و خصوصا درجة الوعي بالحاجة إلى الرقابة على النشاط الاقتصادي و تأثير الرأي العام على الإفصاح ، و لقد ثبت أثر تعاضم البعد السياسي في عالم المحاسبة و في مجال اقتراح المعايير المحاسبية الخاصة بوظيفتي القياس و الإفصاح، و بات واضحا ما تحتاج إليه المهنة من ضرورة أن تأخذ البعد السياسي متعاضم الأثر على مختلف القرارات المحاسبية بجدية اللازمة حتى يكون الأداء المهني متوافقا مع الظروف الحالية، و يؤثر الحرية السياسية في المجتمع على حرية المحاسب في أداء دوره في مجال الإفصاح ، ففي ظل المجتمع غير الديمقراطي فإنه لا يمكن تصور وجود مهنة محاسبية قوية تأخذ بالإفصاح العادل، و على العكس من ذلك ففي ظل المجتمع الديمقراطي يكون تدخل السلطات و جمعيات الضغط على عملية الإفصاح أقل.

4) البيئة القانونية و التشريعية: يعتبر تدخل السلطات و ما يترتب عليه من قوانين، له أثر واضح على الإفصاح، و يمكن تحديد عناصر هذا التدخل فيما يلي:

ج. تطور الشكل القانوني للمشروع و ارتباطه بتطور الأنشطة الاقتصادية.

ح. تدخل الدولة من خلال التشريعات في طرق عرض و إعداد القوائم المالية.

خ. تدخل الدولة في السياسة المالية و الضريبية و إعداد و تنظيم المحاسبة الضريبية و الحسابات و القوائم المالية التي تتم المحاسبة على أساسها.¹

المطلب الثالث: نماذج الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية

1. المدخل الوصفي

تعد النماذج الوصفية من أكثر النماذج شيوعا و أسهلها تطبيقا، إذ يكون الإفصاح في صورة وصفية أو على شكل حسابات إضافية تتدرج في صلب القوائم المالية ، و تتضمن هذه النماذج وصفا للأنشطة التي قامت الوحدة الاقتصادية من خلال الإيفاء بالتزاماتها الاجتماعية دون أن يكون الوصف مقترنا بتحليل عناصر التكاليف و المنافع الاجتماعية لتلك الوحدة، أما ميزته الأساسية فتتمثل بانخفاض تكاليف تطبيقه مقارنة بالمداخل الأخرى لقلة المستلزمات المالية و البشرية التي يتطلبها فهو يستند إلى القياس الوصفي في توفير المعلومات دون تقويم كمي أو نقدي للتأثيرات الناجمة عن أنشطة الالتزامات

¹ صالح سليمان عيد، نفس المرجع السابق، ص250.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، ورغم ما يحققه هذا المدخل من مزايا إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليه¹ و هي:

- أن تطبيق هذا المدخل يعني تخلي المحاسبة عن دورها الاجتماعي تاركة لإدارة الوحدة القيام بهذا الدور بالشكل الذي تراه مناسباً.
- تكون المقارنة عند إعداد التقرير بأسلوب القياس الوصفي بين المدد المختلفة في غاية الصعوبة و من ثم فإن فائدة هذا المدخل ستكون محدودة .

و سيتم فيما يأتي استعراض لبعض نماذج المدخل الوصفي و من ثم تقييمها وفقاً لأسس التقييم التي وضعها في الفترة السابقة .

لقد اقترح في هذا المجال العديد من النماذج و من أهمها:

1.1 نموذج EGFA لشركة Esterm Gaz & Fuel Associates

يعرض هذا النموذج أداء الوحدة الاقتصادية ضمن أربعة مجالات يعدها أساسية و هي الأمن الصناعي، تشغيل الأقليات، المساهمة الخيرية، المعاشات، وقد تم التعبير عن هذه الأنشطة في صورة نسبية كمية غير مالية و يعوض النموذج أداء الوحدة في تلك المجالات في السنة التي أعد فيها التقرير بالمقارنة مع السنة السابقة لها و تظهر هذه المعلومات على شكل ملاحظات هامشية بالتقرير السنوي للوحدة الاقتصادية، و يتمثل النموذج بالجدول الآتي²:

الجدول رقم (06): نموذج EGFA للأداء الاجتماعي

حالات الوفاة	الحوادث	مصدر الحوادث
--------------	---------	--------------

المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 21 من العدد 83، 2015، ص 384.
² عباس يحيى التميمي و دجلة عبد الحسين عبد، نفس المرجع السابق، ص 384.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

		معدل شدة الحادث		معدل التكرار		
2004	2003	2004	2003	2004	2003	
3	8	2822	4822	82	76	استخدام الفحم
-	-	59	60	11	10	استخدام الغاز
1	-	875	404	30	14	استخدام مياه البحار
4	8	1622	2165	51	39	المتوسط العام

الأمن الصناعي Industrial Safety:

توظيف الأقليات Minority Employment:

مقارنة توظيف الأقليات				المستوى الوظيفي
سنة 2004		سنة 2003		
من إجمالي العاملين %	العدد	من إجمالي العاملين %	العدد	
	21	1.5	20	الإداريين
4.2	30	4.2	27	المهنيين و الفنيين
8.1	84	8.1	70	الكتابة
7.3	381	7.3	369	المهرة
12.2	363	12.2	303	غير المهرة
7.9	778	7.3	689	الإجمالي

المساهمات الخيرية Charitable Giving:

إجمالي المساهمات الخيرية		البيان
2004	2003	
356046	289999	إجمالي قيمة المساهمات بالدولار
40.6	1.4%	النسبة المئوية من الربح بعد الضريبة
2.6	1.6%	نصيب كل سهم
40%	-	نسبة الموزع على المؤسسات الصحية
19%	-	نسبة الموزع على المؤسسات العلمي
41%	-	نسبة الموزع على المؤسسات الحضارية

المعاشات Pensions:

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

إجمالي المعاشات السنوية (ألف دولار)		البيان
2004	2003	
6155	7519	المسدد لنقابات العمال
5773	4040	المسدد لجهات أخرى
11928	11559	الإجمالي

مجالات أخرى¹:

تهتم الشركة بالشؤون البيئية، فالعمليات المرتبطة باستخدام البحار تخضع للرقابة من قبل الشركة لمنع أي ضرر بالبيئة، كما تتبع الشركة برامج لضمان أمان استخدام المناجم بما يتماشى مع المعدلات المطلوبة.

الأهداف المرغوب تحقيقها في سنة 2005:

- زيادة النسبة العامة في مجال الأمن الصناعي 10%.
- زيادة نسبة توظيف الأقليات 8%.
- زيادة قيمة المساهمات الخيرية حتى تصل إلى 400000 دولار.²

1.2 نموذج (SMFC) لشركة Scovill Manufacturing Company

قدمت شركة Scovill Manufacturing Company نموذجا عرف باسم نموذج (SMFC) و الذي أطلق عليه عنوان (تقرير العمل الاجتماعي) على شكل ميزانية، و يقوم هذا النموذج على تصنيف الأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية إلى فئتين ذات خاصيتين، الأولى تختص بالأنشطة ذات التأثيرات الاجتماعية الإيجابية في حين تختص الثانية بالأنشطة ذات التأثيرات الاجتماعية السلبية، و يتم عرض هاتين الفئتين في ميزانية عامة تتضمن أربعة أجزاء رئيسية كل منها يغطي مجالا من مجالات المسؤولية الاجتماعية و هي (مجال العمالة، مجال الرقابة على البيئة، مجال خدمة المستهلكين و مجال المضمون الاجتماعي)، و قد تضمن الجانب الأيمن التأثيرات البيئية و الاجتماعية الايجابية بينما تضمن الجانب الأيسر التأثيرات البيئية و الاجتماعية.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 103.

² محمد عباس البدوي، نفس المرجع السابق، ص104.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

و يتضمن التقرير بعض المعلومات الكمية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية مثل فرص التوظيف التي هيأتها الشركة للمجتمع و وسائل الرقابة الخاصة بحماية البيئة و مكافحة التلوث فضلا عن المعلومات المتعلقة بالتفاعل مع المجتمع و مضمونها الاجتماعي. و قد أدت الشركة على استخدامها للأسلوب المتبع في عرض المركز المالي أساسا في إعداد تقريرها الخاص بأدائها الاجتماعي، ولا يرى في هذا التقرير الخصائص الأساسية لتقرير المركز المالي وذلك لان جميع بنود التقرير ليست لها قيم نقدية، ومن ثم لا يمكن التأكد من التوازن جانبي الموجودات والمطلوبات، فضلا عن كونه لا يعتبر عنا المركز المالي الاجتماعي في لحظة إعداده بقدرها يعبر عن الجوانب الايجابية والسلبية للأداء الاجتماعي للشركة.¹

ويرى الباحثون أن هذا التقرير ما هو إلا تعبير وصفي عن تأثيرات الاجتماعية سواء كانت إيجابية أم سلبية و أن نقطة الضعف و التي تمثل القصور في هذا النموذج هي ما يتعلق بطريقة العرض المستخدمة و القائمة على شكل الميزانية و التي من الملاحظ أنها تفتقد الخصائص الأساسية لها، كما أن العناصر التي تحتويها لم يتم التعبير عنها بصورة نقدية تسمح لها بقابليتها للجميع لإظهار تساوي عناصر الأصول بعناصر الخصوم .

الجدول رقم (07): نموذج SMFC للأداء الاجتماعي²

المطلوبات (الخصوم)	الموجودات (الأصول)
--------------------	--------------------

¹عباس يحي التميمي و دجلة عبد الحسين عيد، رض و تحليل و تقييم بدائل مختارة من النماذج المستخدمة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مرجع سبق ذكره، ص 385.

² محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 95-98.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

<p>ترقية العاملين من الأقلية إلى مراكز أعلى لا تزال دون المستوى المطلوب.</p> <p>تقدم العجزة من كسب المهارات و الخبرات لا تزال في الحدود الدنيا.</p> <p>أغلقت الشركة أحد مراكز التدريب بعد أن بلغت نفقاته 33000 دولار بسبب توقف الحكومة عن إعانتته.</p>	<p>فرض التوظيف: لقد أدى توسع الشركة في نشاطها التشغيلي إلى نشوء 10000 فرصة عمل جديدة.</p> <p>الخطط الأساسية للتطوير.</p> <p>برنامج توفير فرص التوظيف للأقلية حيث ساعدت هذه البرامج على رفع نسبة الأقلية من 6% إلى 19% سنة 1972.</p> <p>الاشتراك مع مجموعة من الشركات المحلية في تنفيذ برامج تدريب كان نتيجته توظيف 280 من المعوقين، و 170 من العمال المهرة خلال 18 شهرا الماضية.</p> <p>برنامج تشغيل العجزة.</p>
<p>لا تزال الشركة ترمي بنفاياتها من العمليات الإنتاجية في الأراضي الزراعية المجاورة.</p> <p>البرامج الخاصة بقيام الشركة في بناء مساكن لمحدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية قياسا بالوقت المستنفذ بالبناء و المبالغ المنفقة عليها.</p> <p>تواجه الشركة مشاكل قانونية لعدم توافر الوسائل الخاصة بالأمن الصناعي و الصحي بسبب الحاجة إلى نفقات رأسمالية إضافية.</p> <p>البرامج التي تقوم بها الشركة لبناء مساكن لمحدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية بالنسبة للوقت المستنفذ و المبالغ التي تم إنفاقها.</p>	<p>الرقابة البيئية (حماية البيئة و مكافحة التلوث)</p> <p>تم وضع جهاز لقياس درجة تلوث الجو بالدخان و الرذاذ المتطاير من فتحات المصانع بقيمة 3 ملايين دولار، و هذا يمثل 80 من البرنامج المعد لذلك.</p> <p>قامت الشركة بتخصيص 1.3% من صافي الربح قبل الضرائب لتنظيف مجرى النهر في المدينة.</p> <p>مجال المضمون الاجتماعي(التفاعل مع المجتمع)</p> <p>قامت الجمعيات التعاونية للإسكان التي تساهم فيها الشركة بمبلغ 350000 دولار بإنشاء 174 وحدة سكنية.</p> <p>كانت تبرعات الشركة للمؤسسات الخيرية في حدود 1.2% من صافي الربح قبل الضرائب خلال الخمس سنوات الماضية.</p>
<p>من المفروض صدور قانون يفرض مستويات جودة و أداء المنتج أعلى من المستويات الموجودة حاليا.</p> <p>لم تتحقق النتائج المتوقعة من الأساليب التي تستخدمها الشركة لضمان رضا المستهلكين عن الخدمات التي تؤدي لهم.</p>	<p>مجال خدمة المستهلكين</p> <p>أدت برامج الرقابة على الجودة إلى كفاءة أداء المنتج.</p> <p>قام الفرع بإنشاء شبكة تليفونية لضمان سرعة تلبية ما يطلبه العملاء من خدمات.</p>

المصدر: محمد عباس البدوي، المحاسبة البيئية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الثانية، 2012، ص 95-98، بالإضافة إلى: عباس حميد يحيى التميمي، دجلة عبد الحسين عبد، عرض و تحليل و تقييم بدائل مختارة من النماذج

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

المستخدمة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 21، العدد 83، ص 385-386.

2. مدخل القياس لعناصر التكاليف الاجتماعية (مدخل التكلفة) Measurement approach of the components the social costs

يعد هذا المدخل أكثر تقدماً من المدخل الوصفي في مجال الإفصاح عن الالتزامات الاجتماعية إذ يوفر وسيلة تمكن الوحدة من إقناع الأطراف المختلفة بالجهود التي تبذلها الوحدة الاقتصادية من أجل الإيفاء بالتزاماتها الاجتماعية من خلال الإفصاح عن مقدار المبالغ التي تحملتها لقاء قيامها بالأنشطة الاجتماعية، و من أهم المزايا التي يحققها هذا المدخل كونه يوفر وسيلة للمقارنة بين المدد و الوحدات المختلفة، و لكن يأخذ على هذا المدخل ما يأتي.

- يتجاهل هذا المدخل الإفصاح عن المعلومات الكمية أو الوصفية التي لا تقل أهمية عن المعلومات النقدية الخاصة ببعض أنشطة الالتزامات الاجتماعية التي يتم قياسها بشكل نقدي.
- أنه يأخذ بقياس انجاز واحد لتأثيرات الالتزامات الاجتماعية وهو التكاليف و يتجاهل المنافع المحققة من وراء القيام بتلك الأنشطة.¹

2.1 نموذج LINOWESE

اقترح LINOWESE نموذجاً للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية و أطلق عليه اسم تقرير النشاط الاقتصادي-الاجتماعي، وقد اهتم هذا النموذج بالإفصاح عن التكاليف المترتبة على كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية دون أن يكون للمنافع التي حققتها تلك الأنشطة أي أثر فيها. و قسمت التكاليف المترتبة عن الأنشطة الاجتماعية إلى ثلاثة مجموعات الأولى تهتم بتكاليف الأفراد العاملين و الثانية تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة، أما الثالثة فتهم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالإنتاج، و قد ميز بين نوعين من التكاليف الاجتماعية، الأول و يتمثل في التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية في سبيل تحقيق أهداف اجتماعية و التي من وجهة نظر المجتمع تمثل تحسينات، أما النوع الثاني من التكاليف فهو يمثل التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية أو التي يجب عليها إنفاقها في جانب معين من المجموعات الثلاث المذكورة سابقاً و تمثل الأضرار الاجتماعية، و من

¹ عباس يحي التميمي و دجلة عبد الحسين عبد، رض و تحليل و تقييم بدائل مختارة من النماذج المستخدمة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مرجع سبق ذكره، 387-388.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

ثم فإن صافي الإسهام الاجتماعي وفقا لهذا النموذج عبارة عن المزايا الاجتماعية مطروحا منها الأضرار الاجتماعية خلال العام. وقد أشار النموذج إلى صعوبة التحقق وبشكل نهائي ومقبول من الآثار الاجتماعية الإيجابية أو السلبية للوحدة خلال السنة وعليه يجب أن ينظر عند تحديد نتائج الأنشطة الاجتماعية إلى أن يمتد ذلك لعدد مناسب من السنوات وذلك لإعطاء إدارة الوحدة فرصة ووقت كافيين لتسوية تلك الآثار والوصول بأدائها إلى نوع من التوازن، ويتمثل النموذج بالجدول الآتي¹:

الجدول رقم(08): نموذج LINOWESE قائمة العمليات الاقتصادية - الاجتماعية في السنة

المنتھية في 1972/12/13.

1- مجال الموارد البشرية:			
أ- التحسينات:	10000		
• برامج تدريب العاملين.	4000		
• مساهمة في الهيئات التعليمية.	5000		
• الزيادة في التكاليف بسبب تنفيذ برامج تشغيل الأقلّيات.	11000		
• مصاريف حضانة أطفال العاملين.			
إجمالي التحسينات		30000	
ب- الأضرار:		(14000)	
• التكاليف المؤجلة التي تخص تركيب أجهزة الأمن الصناعي.			
ت- صافي التحسينات في مجال الموارد البشرية.			
2- مجال الموارد الطبيعية:			
أ- التحسينات:	70000		16000
• تكاليف استصلاح أراضي تستخدم للتخلص من المخلفات.	4000		
• تكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث.	9000		
• تكاليف التخلص من المخلفات السامة.		83000	
ب- الأضرار:			
• تكاليف مؤجلة لإعادة استصلاح موقع المشروع.	80000		
• تكاليف مقدرّة لتركيب وحدة تقنية المخلفات.	100000		
إجمالي الأضرار		(180000)	
ت- صافي العجز في مجال الموارد الطبيعية			(97000)
3- مجال المنتج:			

¹ عباس يحي التميمي و دجلة عبد الحسين عبد، مرجع سبق ذكره، ص388.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

أ- التحسينات: • مرتبات القائمين باختبار أمان المنتج. • تكلفة استخلاص السموم من الموارد المستخدمة في التغليف.	25000 9000		
إجمالي التحسينات		34000	
ب- الأضرار: • تكلفة أجهزة اختبار أمان المنتج لم يتم تركيبها.		(22000)	12000
ت- صافي التحسينات في مجال المنتج ❖ إجمالي الأضرار الاقتصادية-الاجتماعية عن العام			(69000)
يضاف: ❖ مجموع صافي التحسينات كما ظهرت في 1972/01/01.			349000
❖ الصافي الكلي للعمليات الاقتصادية-الاجتماعية للمشروع في 1972/12/31.			280000

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 115-116.

2.2 نموذج عبد المجيد محمود

اقترح عبد المجيد (عبد المجيد محمود، الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح"، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد 42، الإمارات المتحدة، 2004) نمودجا للتقرير عن الأداء الاجتماعي وأطلق عليه اسم حساب الأرباح والخسائر المالي-الاجتماعي، وقسم النموذج الأنشطة الاجتماعي إلى أربعة مجالات هي (مجال العاملين - مجال التفاعل مع البيئة - مجال حماية المستهلك - مجال الرقابة على التلوث)، ويرى عبد المجيد أن الإفصاح عن تلك المجالات الأربعة يقتصر على التكاليف الاجتماعية دون المنافع المتحققة منها مسوغا ذلك بصعوبة قياس تلك المنافع الاجتماعية وما تتطلبه عملية القياس من ضرورة اللجوء إلى التقدير والحكم الشخصي، وكذلك يرى أن التكاليف الاجتماعية تشمل التكاليف الاجتماعية تشمل التكاليف كافة سواء كانت اختيارية أم إلزامية .

وحاول ربط النموذج الذي اقترحه للشركات المساهمة الكويتية بظروف الشركات نفسها بغض النظر عن طبيعة نشاطها مبررا ذلك بأن الشركات التي تستطيع الاطلاع بمسؤوليتها الاجتماعية هي عادة الشركات كبيرة الحجم، ويقوم هذا النموذج على التكامل بين المعلومات الاجتماعية والمعلومات المالية إذا اعتمد على الأسس الآتية في الأعداد:

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

- التمييز بين التكاليف الاقتصادية والاجتماعية.
- صافي الربح يكون ناتجا عن صافي الربح الاقتصادي و الاجتماعي .
- لابد من وجود بند مستقل في الميزانية للإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية للأصول و الخصوم وفقا للمسؤولية الاجتماعية المتعلقة بها¹ .

الجدول رقم (09): نموذج عبد المجيد: حساب الأرباح و الخسائر عن السنة المنتهية في

1981/06/30

مجمّل الربح			مصاريف إدارية.	××
إيرادات الأوراق المالية	××		فوائد السندات و القروض.	××
شركات تابعة	×		استهلاكات (بيان أو كشف مرفق).	××
أوراق مالية أخرى	×		خسائر أو مصاريف عرضية.	××
		××	مخصصات (بيان أو كشف مرفق).	××
إيرادات متنوعة	××		صافي الربح	××
			مخصصات إضافية.	××
			مصروفات تخص سنوات سابقة.	××
صافي الربح	××		مخصص ضرائب.	××
إيرادات سنوات سابقة	××		صافي الربح (الاقتصادي).	××
محول من مخصصات أو احتياطات	××		تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي	××
صافي الربح (الاقتصادي)			أنشطة اجتماعية خاصة بالعاملين:	×
			استهلاك أصول ثابتة.	×
			تكاليف أخرى.	
			أنشطة اجتماعية أخرى:	
			تكاليف خاصة بالتفاعل مع البيئة.	×
			تكاليف خاصة بحماية المستهلك.	×
			تكاليف خاصة بالرقابة على التلوث.	×
			استهلاك معدات رقابة التلوث.	×
			تكاليف أخرى.	××
			تكاليف علاج أضرار بيئية تخص السنة	××
			الحالية	
			غرامات مخالفة قوانين خاصة بأمان	××

¹ محمد عباس بدوي: مرجع سبق ذكره، ص 127-128

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

			العاملين و تلوث البيئة مخصص التزامات اجتماعية	××
			صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي	××
			تكاليف علاج أضرار بيئية تخص سنوات سابقة	××
صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي	××		صافي الربح الاقتصادي الاجتماعي القابل للتوزيع	××

المصدر: محمد عباس بدوي، نفس المرجع السابق، ص 129-130.

3. مدخل قياس كل من عناصر التكاليف و الإيرادات الاجتماعية

يعد هذا المدخل من أوسع المداخل و أكثرها شمولاً من المدخلين السابقين، إذ يتضمن هذا المدخل قياس كل من عناصر التكاليف و المنافع (الإيرادات) المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية (البيئية)، كما حاول هذا المدخل توفير معلومات موثوق بها و موضوعية عن الأداء الاجتماعي، و أبرز هذه الدراسات في هذا المدخل هي¹:

3.1 نموذج ESTES

اقترح ESTES نموذجاً أطلق عليه اسم قائمة التأثير الاجتماعي ، و يركز هذا النموذج على الأساس النقدي في قياس كل من التكاليف و المنافع الاجتماعية للوصول إلى صافي العجز أو الفائض الاجتماعي للوحدة الاقتصادية، و هو ما تفتقده البيانات و المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية ، إذ يتم إعدادها من وجهة النظر الاقتصادية و التي يترتب عليها تجاهل بعض الأنشطة التي لها تأثيرات مهمة في المجتمع ، طبقاً لهذا النموذج فإن المنافع الاجتماعية تتمثل في كل عائد على المجتمع أو أحد عناصره سواء كان التأثير اقتصادياً أو غير اقتصادي داخلياً أو خارجياً سواء تم الحصول على مقابل أو لا. أما التكاليف الاجتماعية وفقاً لهذا النموذج فهي التضحية أو الأضرار التي يقع عبؤها على المجتمع أو أحد عناصره سواء كان التأثير اقتصادياً أو غير اقتصادي، داخلياً أو خارجياً، سواء دفعت الوحدة

¹ عباس يحيى التميمي و دجلة عبد الحسين عبد، رض و تحليل و تقييم بدائل مختارة من النماذج المستخدمة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مرجع سبق ذكره ص 398.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

الاقتصادية مقابلا له أم لا لم تدفع. وقد عمل ESTES بمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، كما أن الإيرادات البيئية لا تقاس بالتكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها الاجتماعية.¹

الجدول رقم (10): نموذج ESTES قائمة التأثيرات الاجتماعية عن السنة المنتهية في/..

المنافع الاجتماعية			
السلع أو الخدمات التي تم توفيرها		XX	
مدفوعات العناصر الاجتماعية			
عمالة متاحة (أجور و مرتبات)	XX		
مدفوعات لموردي السلع و الخدمات	XX		
ضرائب مسددة	XX		
توزيعات خيرية	XX		
توزيعات و أرباح موزعة	XX		
قروض و مدفوعات أخرى	XX		
منافع إضافية مباشرة للعاملين		XX	
هبات للغير في شكل خدمات بشرية و معدات و تسهيلات		XX	
تحسينات بيئية		XX	
منافع أخرى		XX	
إجمالي المنافع الاجتماعية			
التكاليف الاجتماعية			XX
سلع و مواد أولية تم الحصول عليها	XX		
مباني و معدات مشتراة	XX		
عمل و خدمات مستخدمة	XX		
فروق وظيفية:	XX		
في التعيين (خارجية)	XX		
في المركز الوظيفي و الترقية (داخلية)	XX		
أضرار و أمراض تسببها عمليات المشروع		XX	
خدمات و تسهيلات عامة مستخدمة		XX	

¹ عباس يحي التميمي و دجلة عبد الحسين عبد، مرجع سبق ذكره ص 399.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

أضرار بيئية		XX	
أضرار للأراضي	XX		
تلوث المياه	XX		
ضوضاء	XX		
مخلفات صلبة	XX		
تشويه الشكل الجمالي للبيئة	XX		
أضرار أخرى للبيئة	XX		
مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع		XX	
مدفوعات مقابل سلع و خدمات	XX		
زيادة في رأس المال	XX		
سلف	XX		
مدفوعات أخرى	XX		
تكاليف أخرى		XX	
إجمالي التكاليف الاجتماعية		XX	XX
الفائض (العجز) الاجتماعي العام			XX
الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في بداية العام			XX
الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في آخر العام			XX

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص121-122.

3.2 نموذج محمد عباس بدوي

حاول بدوي تطوير نماذج القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية و ذلك باستخدام مدخل للقياس متعدد الأبعاد و الذي لا يتقيد بأسلوب معين عند اختيار القياس، حيث يتمثل في مجموعة من التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة للشركة، و التي تتمثل في إدارة التكاليف و الموازنات، و الإدارة المالية و إدارة الأمن الصناعي، و إدارة التدريب، و إدارة التأمينات الاجتماعية، و إدارة العلاقات الصناعية، إلى جانب بعض المعلومات تم الحصول عليها من سكان المنطقة المتأثرة، و بعض الإحصائيات المرتبطة بالصناعة و التي تنتمي إليها الشركة محل الدراسة. اقترح النموذج بحيث أن يتم الإفصاح على ثلاثة مستويات للمعلومات البيئية الاجتماعية، المستوى الأول يقيس المساهمات البيئية للشركة، و المستوى الثاني يقيس المساهمات العامة، أما المستوى الثالث فيقيس مجال الموارد البشرية،

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

حيث اعتمد في تقرير على المداخل الثلاث و هي المدخل النقدي و المدخل الكمي غير نقدي و المدخل الوصفي. اقترح بدوي أربع قوائم للتقرير و الإفصاح عن الأنشطة البيئية الاجتماعية بما يضمن توفير المعلومات المناسبة و الملائمة و القابلة للفهم من قبل مستخدميها من التقارير الاجتماعية و تتمثل التقارير في قائمة الربح المعدل الأعباء البيئية و الاجتماعية التي تحملتها الشركة إجباريا و اختياريا و أثرها على صافي الربح. و قائمة المركز المالي المعدل قيمة الأصول المخصصة للقيام بالأنشطة البيئية و الاجتماعية، و تقرير الأداء البيئي و الاجتماعي متعدد الأبعاد و الذي يوضح الجوانب المختلفة لتأثيرات عمليات الشركة على نوعية الحياة في المجتمع. أما القائمة المالية لتأثيرات المساهمات البيئية و الاجتماعية المالية فيوضح قيمة ما أصاب المجتمع من أضرار نتيجة عدم قيام الشركة بالوفاء بمسؤولياتها البيئية و الاجتماعية في بعض المجالات.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سيتم في هذا المبحث التركيز على أهم الدراسات السابقة التي عالجت متغيرات الدراسة الحالية، العربية منها و الأجنبية. حيث تم تقسيم هذا المبحث على النحو التالي:

المطلب الأول: الدراسات التي ركزت على المحاسبة الخضراء

المطلب الثاني: الدراسات السابقة التي ركزت على الإفصاح المالي عن الأداء البيئي

المطلب الثالث: الفجوة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

المطلب الأول: الدراسات التي ركزت على المحاسبة الخضراء

1. دراسة محمد عباس البدوي: المحاسبة البيئية بين النظرية و التطبيق - نموذج مقترح

لإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية للمشروع.²

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، مرجع سبق ذكره ، 251-298
² نفس المرجع السابق.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز ما يمكن أن تؤديه المحاسبة في مجال المشاكل الخاصة بقياس و عرض تأثيرات العمليات البيئية و الاجتماعية، حيث تم القيام بدراسة تحليلية لموقف المحاسبة من المسؤولية البيئية و الاجتماعية للمشروع ليتم تصميم نموذج للمحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية، و في الأخير محاولة تطبيقه على شركة مختصة في إنتاج السماد في جمهورية مصر العربية، حيث تم اختيار هذه الشركة كونها من أكثر الشركات التي لها تأثير كبير على البيئة، تم خلالها التعرف على المتغيرات و الظروف التي تعمل في ظلها الشركة و حصر العمليات البيئية و الاجتماعية و قياس هذه العمليات و التقرير عنها، كما تم الحصول على البيانات من الإدارات المختلفة للشركة منها إدارات التكاليف و الموازنات و الإدارة المالية ، إدارة الأمن الصناعي، إدارة العلاقات الصناعية بالإضافة إلى بيانات من خارج الشركة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها إمكانية التطبيق العملي للنموذج المقترح لقياس المسؤولية البيئية و الاجتماعية للشركة و التقرير عنها دون أن يلقي ذلك على الشركة أعباء تفوق إمكانياتها المادية أو الفنية، بالإضافة إلى قابلية القوائم و التقارير للفهم من قبل مستخدميها.

2. دراسة ناظم حسن عبد السيد و آخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد - دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفي البصرة)¹.

هدفت هذه الدراسة إلى دمج البعدين الاقتصادي والبيئي في إطار مقترح للإفصاح عن الأنشطة المالية والبيئية وعلى مختلف المستويات الشركة /القطاع/الدولة، وبالشكل الذي يلبي حاجة الأطراف المستفيدة كافة، و هذا راجع إلى عدم قدرة النظام المحاسبي التقليدي على عكس الجهود المبذولة من قبل الشركة في مجال حماية البيئة من التلوث، فضلاً عن الالتزامات التي تتحملها الشركة نتيجة الآثار السلبية الضارة على البيئة، مما يعني عدم كفاءة القوائم المالية الحالية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بالأنشطة البيئية، وأن الإفصاح عن تلك المعلومات في القوائم المالية سوف يساعد على بيان حجم الجهود المبذولة من قبل الشركة في مجال حماية البيئة، و لذلك تلخصت فرضية البحث من وجود إمكانية لبناء نموذج مقترح متكامل للإفصاح في ظل النظام المحاسبي الموحد عن جميع

¹ ناظم عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفي البصرة). مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، بغداد، المجلد 22، العدد 5، 2009.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

الأنشطة الاقتصادية والبيئية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال القيام بدراسة تطبيقية على مستوى شركة مصفى البصرة و ذلك لأنها ذات الآثار البيئية الواسعة والناجمة عن الأنشطة التشغيلية والمتمثلة بتكرير النفط وما يترتب عن تلك الأنشطة من طرحها العديد من الملوثات سواء كانت بالهواء والمياه والأرض.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها لم يأخذ تطبيق نظام المحاسبة البيئية في الشركات المختلفة الاهتمام الكافي، وهذا نابع في جزء منه من قلة أدراك ووعي إدارة تلك الشركات وضعف أسهامها بالمسؤوليات الواجب أن تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع، كما أنه لا يزال الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في مراحله الأولى متعثراً بكم من المشاكل تأتي في مقدمتها عدم توفر البيانات المالية والفنية الخاصة بالتلوث والملوثات، فضلاً عن نقص الخبرات الكفؤة التي يمكنها العمل في هذا المجال، كما يمكن أن يوفر الإفصاح الملائم للمعلومات البيئية قاعدة للبيانات من شأنها أن تضيء شيئاً من الشرعية على وجود الشركة في مجال إذعانها التشريعات والقوانين الحكومية ذات العلاقة بالبيئة، فضلاً عن بيان الدور الإيجابي للشركة في مجال الأبحاث والدراسات البيئية. وقد أوصت الدراسة إدارة الشركة الأخذ بالنموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، لما لهذا الأمر من أهمية في مجال التخطيط و الرقابة لحماية البيئة من مخاطر التلوث التي تسببها الشركات الصناعية.

3. موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي و المحاسبة البيئية في الشركة الصناعية

الأردنية المساهمة العامة وأثرها على قرارات المستثمرين المالية.¹

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مستوى الوعي البيئي لدى إدارة الشركة الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي وبيان مدى تأثير القرارات الاستثمارية بالإفصاح المحاسبي البيئي، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم القيام بتوزيع إستبانه موجهة إلى كل من الشركات الصناعية والمستثمرين المدرجة في السوق المالي في عمان.

توصلت الدراسة إلى أن هناك مستوى جيد من الإدراك لدى الشركات بالأمور البيئية، ولكن هناك تخوفاً من تطبيق الإفصاح المحاسبي الإداري على العديد من تلك شركات، ويعزى ذلك إلى عدم التأكد

¹ موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي و المحاسبة البيئية في الشركة الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثرها على قرارات المستثمرين المالية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

من أهمية التطبيق والمنافع المترتبة عليه، أيضا عدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، كما بينت الدراسة أن هناك وجوداً حقيقياً للتشريعات البيئية، ولكن هناك قصور كبير في تفعيل تلك التشريعات، كما أن تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي يؤدي إلى تحقيق أرباح على المدى الطويل للمنشأة، و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل للطاقة و مدخلات الإنتاج، ووجد الباحثون خلال الدراسة إلى أن هناك عدم اهتمام كاف من قبل البنوك في مستوى الإفصاح البيئي لدى الشركات الصناعية، حيث أن منح الائتمان لا يرتبط بالوضع البيئي للمنشأة. كما أن المنشآت التي تصنع بياناتها البيئية يجعلها تتمتع بميزة تنافسية تميزها عن بقية الشركات.

4. يحيوي نصيرة ، خلاف عايدة، واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية

في بعض المؤسسات والاقتصادية في ولاية جيجل.¹

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية العاملة بولاية جيجل، و ذلك من خلال التعرف على وجود وعي لدى المؤسسات بمفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى التعرف على إمكانية المؤسسات في القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية. ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على منهج الدراسة الميدانية من خلال استعمال الاستبانة تضمنت خمسة محاور والتي تم دراستها على المؤسسات الاقتصادية العاملة بولاية جيجل، حيث تم اختيار أربع مؤسسات بطريقة عشوائية وزعت على الأفراد العاملين بها (40) إستبانة، و ذلك لمعرفة مدى وعي المؤسسات بمفهوم المسؤولية البيئية و المحاسبة البيئية و درجة التزامها بتطبيقهما.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى وعي متوسط لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الذي انعكس على درجة الالتزام بتطبيقها من قبل مسؤولي المؤسسات و التي كانت ضعيفة. من خلال النتائج المتحصل عليها تم صياغة جملة من الاقتراحات تمثلت أبرزها في العمل من أجل الوصول إلى تجسيد فعلي للمسؤولية البيئي من خلال الحصول على شهادة الإيزو 14001 من أجل تحسين صورة المؤسسة، بالإضافة إلى إدراج معايير محاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري و التي من شأنها تفعيل دور المحاسبة البيئية.

¹ يحيوي نصيرة و خلاف عايدة ، واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في بعض المؤسسات والاقتصادية في ولاية جيجل، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

5. دراسة صالح أبو بكر الجازوي و عبد السلام البرعصي، واقع المحاسبة البيئية و الإفصاح عن التأثيرات البيئية في الشركات الصناعية الليبية و علاقتها بتحقيق التنمية المستدامة¹

سعت هذه الدراسة إلى لمناقشة واقع تطبيق المحاسبة عن الآثار البيئية و الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الليبية و كذا التعرف على أدائها البيئي و علاقتها بتحقيق التنمية المستدامة، و ذلك من خلال التعرف على مدى التزام الشركات الصناعية الليبية بدورها في المحافظة على البيئة و كذا مدى تطبيقها لأساليب المحاسبة البيئية و الإفصاح البيئي و أخيرها العلاقة التي تجمع بين المحاسبة البيئية و الإفصاح البيئي و تحقيق التنمية المستدامة. و بغية تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على مسح و مراجعة أدبيات الدراسة في البيئة المحلية (الدراسات السابقة في البيئة الليبية).

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت أبرزها في عدم التزام الشركات الصناعية بتطبيق المحاسبة البيئية و كذا غياب الإفصاح عن الأداء البيئي، مما نتج عنه تدني في مستوى الأداء البيئي دون المستوى المرغوب. ولذلك أوصت الدراسة في الأخير إلى ضرورة إصدار قوانين و تشريعات تلزم الشركات الصناعية في البيئة الليبية بتطبيق المحاسبة البيئية و الإفصاح عن أدائها البيئي، بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة (التدقيق) البيئية على صعيد الأجهزة الرقابية و ذلك متابعة مدى التزام الشركات الليبية بحماية البيئة.

6. دراسة وليد مرغني، زكرياء دمدوم و عبد الحق بوقفة، تحديات تطبيق المحاسبة الخضراء من خلال مقارنة التكاليف على أساس الأنشطة- دراسة ميدانية²

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز التحديات التي تواجه تطبيق المحاسبة الخضراء من خلال مقارنة التكاليف على أساس الأنشطة باعتبارها مناهجا مساعدا على التحديد السليم لسعر تكلفة المنتج و تخصيص التكاليف المرتبطة بحماية البيئة، و تم ذلك من خلال إبراز مدى وعي منظمات الأعمال بمنافع المحاسبة الخضراء، و كذا حجم الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

¹ دراسة صالح أبو بكر الجازوي و عبد السلام البرعصي، واقع المحاسبة البيئية و الإفصاح عن التأثيرات البيئية في الشركات الصناعية الليبية و علاقتها بتحقيق التنمية المستدامة، Fifth Scientific Conference Of Environment And Sustainable Development In The Arid Semi-Arid Regions- Forum 22-25 July 2018, Ajdabia-Libya.

² وليد مرغني، زكرياء دمدوم و عبد الحق بوقفة، تحديات تطبيق المحاسبة الخضراء من خلال مقارنة التكاليف على أساس الأنشطة- دراسة ميدانية،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 07(02)/2020، سنة 2020.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

الخضراء في المؤسسات الاقتصادية. و لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي و منهج الدراسة الميدانية، من خلال إعداد استبيان موجه لعينة من الخبراء و المسيرين لمؤسسات اقتصادية بولاية الوادي لسنة 2020، البالغ عددها 15، حيث شملت على محورين، تعلق المحور الأول بمدى وعي المؤسسات بمزايا المحاسبة الخضراء، أما المحور الثاني فتعلق بمشاكل تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الخضراء و صعوباته.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود ضعف الوعي لدى المنظمات في البيئة الجزائرية بمنافع المحاسبة الخضراء، بالإضافة إلى وجود مجموعة من المشاكل و الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الخضراء من أجل التحديد السليم لسعر تكلفة المنتج تخصيص مبالغ لحماية البيئة.

7. دراسة ANDREAS LAKO ، Conceptual Framework of green accounting (الإطار المفاهيمي للمحاسبة الخضراء)¹

ناقشت هذه الدراسة المفهوم الخاطئ للمعالجة المحاسبية التقليدية لتكاليف المسؤولية الاجتماعية والبيئية وتكاليف الأعمال الخضراء، بالإضافة إلى الحاجة الملحة لتطبيق معايير المحاسبة الخضراء (GAS) لتقييم الممارسات المحاسبية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية للشركات. كما هدفت هذه الدراسة لإنشاء إطار مفاهيمي للمحاسبة الخضراء لمساعدة الحكومة، وخاصة مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والشركات والكيانات الأخرى في إعداد معايير المحاسبة الخضراء وتطبيق ممارسات المحاسبة الخضراء. يشمل البناء طبيعة المحاسبة الخضراء، والإطار المفاهيمي للمحاسبة الخضراء، ومبادئ المحاسبة الخضراء، ونموذج تقرير المحاسبة الخضراء.

توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن المحاسبة الخضراء نظام يتم فيه عرض نتائج عملية المحاسبة الخضراء في نموذج للإفصاح عن معلومات المحاسبة الخضراء، يحتوي نموذج الإفصاح هذا في الواقع على ثلاث معلومات، وهي الإفصاح عن المعلومات المالية، والإفصاح عن المعلومات الاجتماعية وإعداد التقارير البيئية، هناك نوعان من المعلومات المالية، وهما المعلومات المالية الكمية تتعكس في عدد عناصر تقرير المحاسبة الخضراء، والمعلومات المالية النوعية تشرح الجوانب النوعية

¹ Andreas Lako, **Conceptual Framework of green accounting**, Akuntan Indonesia magazine in the edition January - March 2018.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

وراء الأرقام الكمية لعناصر المحاسبة الخضراء، مع عرض شامل للمعلومات الثلاثة للإدارة و المساهمين، الدائنين والحكومة والمستخدمين الآخرين (أصحاب المصالح) بشكل كبير في تقييم المركز المالي والأداء والمخاطر وآفاق النمو واستدامة شركة على المدى القصير والطويل.

8.دراسة Shavita deshwal ، Green accounting and practices (تطبيقات المحاسبة

الخضراء)¹.

تركز هذه الدراسة على فهم مفهوم المحاسبة الخضراء و تطبيقاتها من خلال معرفة آراء ممارسات المحاسبة الخضراء والإفصاح للشركات المختارة. حيث تم اختيار 50 شركة للدراسة(27 شركة تصنيع و 23 شركة غير صناعية) من دلهي وفريد آباد وغازي آباد وجورجاون. تم النظر في خمسة عشر الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الخضراء في نطاق جمع البيانات.

تم استخدام تقنية أخذ العينات المريحة لجمع البيانات، حيث تم تقديم استبيان منظم لمديري المستوى الأعلى، من خلال دراسة خمسة عشر جانبًا في الاستبيان، كل عبارة لها خياران "نعم" أو "لا". "السياسة البيئية"، "السلامة، الصحة والبيئة"، "الحفاظ على الطاقة"، "استدامة الشركات / المبادرات البيئية"، "تقارير الاستدامة"، "إدارة المياه"، "إدارة النفايات"، "مصادر الطاقة المتجددة"، "نظام المعلومات البيئية"، "ممارسات الإفصاح البيئي"، "الأهداف البيئية"، "مؤشرات الإبلاغ البيئي"، "التكاليف والفوائد البيئية"، "الالتزامات البيئية" و "الأصول البيئية"، تم استخدام اختبار S.D لتفسير البيانات.

كشفت النتائج أن هناك فرق كبير بين شركات التصنيع والشركات غير الصناعية من حيث ممارسات المحاسبة الخضراء، كما أن ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير البيئية في مرحلة التطهير. كما يجب أن تكون هناك قواعد صارمة لضمان مستوى الامتثال للمعايير البيئية، حيث تم التخطيط لهذه الدراسة لمعرفة المعايير البيئية الرئيسية التي أبلغت عنها الشركات الهندية كجزء من ممارسات إعداد التقارير البيئية. ما لم يكن عامة الناس في الهند مدركين لسلامة البيئة، فإن تطوير المحاسبة في هذا الصدد أمر مشكوك فيه إلى حد ما.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة التي ركزت على الإفصاح المالي عن الأداء البيئي

¹ Shavita deshwal, Green accounting and practices, International Journal of Applied Research 2015; 1(8).

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

1. دراسة عباس حميد التميمي و دجلة عبد الحسين، عرض و تحليل و تقييم بدائل مختارة من

النماذج المستخدمة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.¹

تهدف هذه الدراسة إلى إيجاد آلية موحدة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية و التي من شأنها أن تسهم في توحيد الأساليب المتبعة من قبل المحاسبين و القائمين بذلك، وهذا راجع إلى وجود قصور في أداء المنظمات المهنية و الأكاديمية لعدم اهتمامها الكافي بإصدار معايير موحدة تحدد إجراءات القياس و الإفصاح عن الأداء الاجتماعي الاقتصادي للوحدات الاقتصادية، حيث تم القيام بتحليل و تقييم النماذج المقترحة للقياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ليتم في الأخير اقتراح نموذج يمكن تطبيقه في الشركات العراقية. وقد افترضت الدراسة على أن وجود نموذج للقياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية متفق عليه و صادر من جهة مهنية مسؤولة سيدفع المحاسبين إلى الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية و الإفصاح عنها لأصحاب المصلحة كافة.

و قد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن تعدد نماذج القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أضع على القائمين بها فرصة توحيد القرارات المتخذة، مما أربك تحديد ما تتطلبه المسؤولية الاجتماعية من تكاليف و منافع من قبل الوحدة الاقتصادية بشكل دقيق.

2. نجوى عبد الصمد والهام يحياوي، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية

للشركة عين الكبيرة - سطيف (الجزائر).²

هدفت الدراسة إلى تقييم واقع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بمؤسسات الاسمنت في الجزائر من خلال تحليل محتوى التقارير المالية لشركة الاسمنت لعين الكبيرة سطيف عن الدورات الخمسة الأخيرة، و ذلك من خلال التعرف على مدى التزام المؤسسات الاسمنت في الجزائر بالإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على منهجين، المنهج الوصفي التحليلي للدراسة النظرية ومنهج دراسة حالة في الدراسة التطبيقية لإحدى الشركات التي لها تأثير على البيئة و المتمثلة في شركة الاسمنت لعين الكبيرة سطيف.

¹ عباس حميد التميمي و دجلة عبد الحسين، عرض و تحليل و تقييم بدائل مختارة من النماذج المستخدمة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مرجع سبق ذكره.

² نجوى عبد الصمد والهام يحياوي، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركة عين الكبيرة - سطيف، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الإفصاح عن الأداء البيئي لشركة الاسمنت يتم من خلال قسم حصيلة النشاط في تقرير الإدارة وملحق القوائم المالية، وقد تميز هذا الإفصاح بكونه إفصاحا إيجابيا حيث تم فيه التركيز على تقديم معلومات بيئية ذات طابع ايجابي متعلقة بما تتفقه المؤسسة في مجال حماية البيئة و الإجراءات المتعلقة بتطبيق نظام الإدارة البيئية ومراجعته، ذلك من دون إدراج معلومات مادية أو غير نقدية مرتبطة بالتأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة كمؤشرات الأداء البيئي المتعلقة بالانبعاثات الجوية.

3. دراسة مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية

لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر¹.

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، و بغية تحقيق هذا الهدف تم القيام بدراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصناعية المختصة في الاسمنت و مشتقاته في الجزائر، بالإضافة إلى أطراف أخرى مختصة في المجال المحاسبي متمثلين في المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات و المؤسسات المالية و إدارة الضرائب. حيث بلغ حجم عينة الدراسة 163 استبيان، حيث تم استخدام في تحليل البيانات الأساليب الاحصائية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كانت أبرزها وجود تأثير للقياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي، إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه، وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر المؤسسات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.

4. دراسة سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في

المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة (الجزائر).²

¹ مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، مرجع سبق ذكره.

² سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة. مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس التأثيرات البيئية و الإفصاح عنها محاسبيا في قوائمهم المالية، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي تماشيا مع منهج دراسة الحالة لمؤسسة الاسمنت كونها من بين أكثر المؤسسات الجزائرية تأثيرا على البيئة و المتمثلة في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة.

جاءت نتائج الدراسة بجانبها النظري و الميداني لتبين أن التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية، و أن لهذا الأثر البيئي الأهمية الكافية من الدراسة و البحث يؤدي بالنتيجة إلى احتواء تأثيرات الجوانب الأخرى المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية و مالية، مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا على المركز المالي للمؤسسة و في نتيجة نشاطها ، أما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فهي لا تلتزم بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية و الإفصاح عنها في قوائمها المالية، و ذلك راجع لعدة معوقات تحد من قيامها بذلك، التي تتوزع بين المعوقات التنظيمية و التشريعية و المتمثلة في ضعف في التشريعات و القوانين المتعلقة بالبيئة وضعف في الرقابة عليها، معوقات مهنية و علمية و من أبرزها عدم وجود طريقة معتمدة أو صادرة عن جهة رسمية للقياس و الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، و أخرى ذات الصلة بالجانب الإداري و المالي و المتمثلة أساسا في ارتفاع التكاليف ما ينتج عنه ارتفاع في أسعار الوحدة الواحدة ما يؤدي إلى انخفاض في المبيعات و بالتالي تدهور الوضع المالي للمؤسسة.

5. لقمان محمد أيوب الدباغ و ياسمين أكرم جاسم الدباغ و شكر محمود مصطفى، تحليل

الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في الدول مجلس التعاون الخليجي.¹

هدفت الدراسة إلى تحديد دوافع الشركات للإفصاح البيئي، بالإضافة إلى استعراض ممارسات الدول المتقدمة في مجال الإفصاح البيئي وقياس مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، و تحديد طبيعة العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة و بعض خصائص الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن الدراسات والبحوث في مجال الإفصاح البيئي في الدول العربية بشكل عام وفي دول الخليج بشكل خاص يعد قليل و لا ينسجم مع أهمية

¹ لقمان محمد أيوب الدباغ و ياسمين أكرم جاسم الدباغ ، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في الدول مجلس التعاون الخليجي، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

التحديات والمشاكل البيئية التي تعيشها دول الخليج والعالم بصورة عامة، كما حظيت الموضوعات البيئية بأهمية خاصة لدى حكومة المنفى التعاون، من خلال انجاز وزارات وهيئات خاصة بالبيئة تتولى إصدار القوانين والتعليمات التي تحدد المعايير البيئية الواجب الالتزام بها من قبل الشركات إلى جانب الرقابة على الأداء البيئي على تلك الشركات، كما أن هناك عدم وضوح في علاقة بين مستوى الإفصاح البيئي و خصائص الشركات على مستوى الدولة والتي ربما عزى الاختلاف في المستويات الثقافية والاجتماعية والاقتصادية بين بلدان العالم، ولذلك فهناك حاجة ماسة إلى توسيع قاعدة الإفصاح البيئي في دول مجلس التعاون العربي لضمان التزام الشركات بإعداد التقارير البيئية والإفصاح عنها من خلال القنوات المختلفة للإفصاح.

6. أمل محمد سلمان التميمي والباحثة حنان عبد الأمير الحميري، الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في التقارير المالية دراسة تطبيقية في مديرية البلدية كربلاء.¹

هدفت هذه الدراسة إلى دمج البعدين البيئي و الاقتصادي عن النشاطات البيئية والمالية على مختلف مستويات مؤسسة الدولة، وبالشكل الذي يلبي حاجة الأطراف ذات العلاقة كافة بالإضافة إلى تسليط الضوء على التلوث البيئي لمحاسبة المسؤولية البيئية والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية ومعالجة القصور في مخرجات النظام المحاسبي الموحد المتمثلة بالقوائم المالية، عن طريق تضمين هذه القوائم معلومات عن المسؤولية البيئية للوحدات الاقتصادية، و توضيح اثر الإفصاح عنها على مستخدمي القوائم المالية. اعتمدت الدراسة على منهجين، الوصفي لوصف متغيرات الدراسة وعرض الدراسات السابقة، أما في الدراسة التطبيقية تم الاعتماد فيها على منهج دراسة حالة لدراسة مديرية كربلاء المقدسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الوحدات الاقتصادية العراقية منها مديرية بلدية كربلاء المقدسة لا تقوم بإبراز (بالإفصاح) ما قامت به بإيفاء من مسؤوليتها البيئية في قوائمها المالية، كما هناك إمكانية تحديد وحصر التكاليف البيئية والإيرادات البيئية، وبالتالي يمكن تضمين القوائم المالية الحالية معلومات عن المسؤولية البيئية مع استعراض لبعض النماذج المعتمدة في الإفصاح البيئي بعد ان كان اهتمام النظام المحاسبي التقليدي ينصب على الجوانب الاقتصادية للمؤسسة دون الاهتمام بالنظام البيئي.

¹ أمل محمد سلمان التميمي وحنان عبد الأمير الحميري، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية دراسة تطبيقية في مديرية البلدية كربلاء، مرجع سبق ذكره.

7. دراسة Justyna Dyduch ، Environmental Financial Disclosure in Annual

¹ Reports - A Study of a Sample of Polish Companies

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى جودة الإفصاح المالي البيئي في التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة وارسو، و تمثل ثلاثة عشر قطاعا تؤثر بشكل كبير على بيئة. استخدمت الدراسة تحليل محتوى سنوي تقارير من إنتاج 148 شركة لعام 2015، شملت الدراسة جميع الشركات المدرجة في بورصة وارسو (WSE) اعتبارًا من 25 أغسطس 2016 ، وتصنف في واحدة من ثلاثة عشر القطاعات ، التي تتميز بممارسة تأثير كبير على البيئة، أي قطاعات الطاقة والصناعة..

وقد توصلت الدراسة إلى أن حوالي 60% من الشركات تفصح عن المعلومات البيئية المالية، ما يمكن تقييم متوسط مستوى الإفصاح على أنه منخفض. ولذلك لوحظ أن لديها تنوع في القطاعات الصناعية من حيث عدد المؤسسات المفصح عنها و الكشف عن مدى جودتها. عادة ما تقدم الشركات المعلومات بشأن الإنفاق الاستثماري لحماية البيئة. كان هناك اعتماد إيجابي، ولكن معتدل بين مستوى الإفصاح وإجمالي الأصول، وعدم وجود تأثير الربحية ووجود حصة مسيطرة من رأس المال الأجنبي و فترة إدراج الشركة في البورصة على مستوى الإفصاح.

8. دراسة Yue_LiKathryn_Bewley ، Disclosure Of Environmental

Information By Canadian Manufacturing Companies: A Voluntary Disclosure Perspective²

تهدف هذه الدراسة إلى فحص بشكل تجريبي العوامل المرتبطة بالإفصاحات البيئية التي قدمتها شركات التصنيع الكندية في تقاريرها السنوية لعام 1993. تشير الدراسات إلى أن المعلومات البيئية للشركات ذات صلة بالقيمة، وأن الشركات قد تفصح عن هذه المعلومات بطريقة إستراتيجية. كما تبحث هذه الدراسة عن مدى إمكانية نظرية الإفصاح الطوعي (الاختياري) أن تشرح إفصاح الشركات عن المعلومات البيئية العامة والمالية.

¹ Justyna Dyduch, *Environmental Financial Disclosure in Annual Reports - A Study of a Sample of Polish Companies*, International Journal of Trade, Economics and Finance, (Volume 08, Issue 3 June 2017)

² KATHRYN BEWLEY, YUE LI, *Disclosure Of Environmental Information By Canadian Manufacturing Companies: A Voluntary Disclosure Perspective*, Vol. 1, Emerald Group Publishing Limited, Bingley.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتمتع بتغطية إعلامية أكبر لتعرضها البيئي، وميلها الأعلى للتلوث، والمزيد من التعرض السياسي، من المرجح أن تفصح عن معلوماتها البيئية العامة. تتوافق هذه النتائج مع تنبؤات أدبيات الإفصاح الطوعي (الاختياري). كما وجدت أن الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالتأثير البيئي للشركات يتأثر بعوامل الإفصاح الطوعي بدرجة أقل من التأثير بالإفصاح العام.

9. دراسة Omar Juhman :Determinants of Corporate Social and

1.Environmental Disclosure on Websites: the Case of Bahrain

الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من مستوى ممارسات الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية على المواقع الإلكترونية للشركات المدرجة في بورصة البحرين، وكذلك إلى تحديد تأثير حجم الشركة والربحية وعمر الشركة وحجم شركة التدقيق على المستوى الاجتماعي والإفصاح عن المعلومات البيئية بموجب نظرية الشرعية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تحليل المحتوى وذلك بتوزيع إستبانة على عينة من الشركات المدرجة في السوق المالي في دولة البحرين، باستخدام التحليل الإحصائي لتحديد المستوى الاجتماعي و الإفصاح البيئي على المواقع الإلكترونية البحرينية للشركات، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي تفسر مستوى الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، من خلال الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدارات المتعددة.

تشير النتائج إلى أن 57.57% من العينة المذكورة، قدمت الشركات معلومات اجتماعية وبيئية في تقاريرها السنوية لعام 2012 على مواقعهم الإلكترونية. كما حققت البنوك التجارية وشركات التأمين أكبر قدر من الإفصاح عن معلوماتها الاجتماعية والبيئية، بينما أقلها تم الإفصاح من قبل الشركات في الفنادق والسياحة والقطاع الصناعي. كما كشف تحليل الانحدار المتعدد أن الرفعة المالية وحجم شركة التدقيق كان لهما علاقة كبيرة مع المستوى الاجتماعي و الإفصاح عن المعلومات البيئية.

10. دراسة Congxu Yao,Ying LiYi Yang ،The impact of the amount of

environmental information Disclosure on Financial performance: The moderating effect of corporate internationalization¹

¹ Omar Juhman, *Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure on Websites: the Case of Bahrain*, *Universal Journal of Accounting and Finance* 2(4): 77-87, 2014

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

استنادًا إلى بيانات الشركات المدرجة الملوثة في الصين من 2010 إلى 2017، تستخدم هذه الدراسة تحليل المحتوى والانحدار الخطي المتعدد للتحقيق في تأثير مقدار الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات على الأداء المالي والتأثير المعتدل لتدويل الشركات في هذه العلاقة.

تؤكد النتائج الأثر السلبي الكبير لمقدار الإفصاح عن المعلومات البيئية على الأداء المالي ، في حين أن تدويل الشركات له تأثير معتدل إيجابي على هذه العلاقة. تؤثر درجة التسويق الإقليمي وملكية الشركات على هذا التأثير المعتدل. وبالتالي ، من الضروري وجود آلية إفصاح إلزامية ذات أساس قانوني ومعايير واضحة ، ولكن يجب أن تتضمن سياسات متنوعة وآليات حوافز محسنة في ضوء الاختلافات في التنمية الإقليمية في الصين. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنظمات الدولية تشجيع الشركات على زيادة عملياتها الدولية. يوضح اختبار بيبرسون للمتانة و اتساق و انسجام الداخلي لعناصر الاستبانة أن النتائج موثوقة.

11. دراسة 'Denis CORMIER ، Michel MAGNAN '، Les Modes De Divulgateion

²D'informations Environnementales: Une Analyse Intersectorielle

تختص هذه الدراسة بالإفصاح عن المعلومات البيئية وتستند إلى نظرية تكاليف المعلومات ونظرية الشرعية. الهدف من الدراسة ذو شقين: لتقييم مدى الإفصاح البيئي من خلال الإنترنت، بالإضافة إلى تحليل محددات الإفصاح البيئي على الوسيلة التقليدية وعلى الويب.

أما فيما يتعلق بمحددات الإفصاح البيئي فقد أظهرت النتائج أن الدرجة عدم تناسق المعلومات، تؤثر قدرة الشركة على تحمل التكاليف الحصرية على الإفصاح البيئي، سواء في التقارير السنوية أو على شبكة الإنترنت. العنصر الوحيد الذي يظهر من إستراتيجية الاتصال على الويب مقارنة بالتقرير السنوي هو مستوى التعرض الشركة لوسائل الإعلام على أدائها البيئي. حيث أثبتت الدراسة أن هناك علاقة تأثير مباشرة بين الإفصاح البيئي عبر الويب و درجة الاستجابة لضغوط وسائل الإعلام في التقرير السنوي.

¹ Yi Yang, Congxu Yao, Ying Li, **The impact of the amount of environmental information disclosure on financial performance: The moderating effect of corporate internationalization**, corporate social responsibility and environmental management revue , Volume27, Issue6, November/December 2020

² Denis CORMIER & Michel MAGNAN, ' **Les Modes De Divulgateion D'informations Environnementales: Une Analyse Intersectorielle**, Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, May 2003.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

كما أن الإفصاح البيئي يعتمد على القطاع، النشاط والخصائص المحددة للشركات و المتمثلة في عمر الأصول وحجمها. أخيراً ، كما استنتجت أن هناك تداخلاً كبيراً بين الإفصاح بواسطة الطرق التقليدية والإفصاح على الويب ، بالإضافة إلى إمكانات الويب كمنصة لم يتم استغلاله بالكامل.

12.دراسة 'Norhasimah Md Nor & all The Effects of Environmental

¹Disclosure on Financial Performance in Malaysia

تهدف الدراسة الحالية إلى التحقيق في وجود الإفصاح البيئي و الأداء المالي من بين أكبر 100 شركة من حيث القيمة السوقية في ماليزيا لعام 2011.

اعتمدت الدراسة على فحص المعلومات المطلوبة من خلال تحليل محتوى التقرير السنوي للشركات. يظهر التحليل نتائج مختلطة بين وجود ممارسات الإفصاح البيئي في ماليزيا والأداء المالي. هذه القضية لا تزال قيد المناقشة على المستوى الدولي والوطني، حيث أن المحاسبة البيئية على التطور والتوسع كتركيز اجتماعي نحو البيئة آخذة في الازدياد. لا توجد مثل هذه اللوائح والمتطلبات القانونية للشركات في ماليزيا للإفصاح عنها على الاستدامة البيئية. ومع ذلك ، لا تزال هناك حاجة للإفصاح البيئي، إذا أرادت الشركات إضفاء الشرعية على مكانتهم بين المجتمع لتعزيز التوقع في قياس البيئة. إنه دور المنظمين لتسهيل توفير مثل هذه المعلومات التي تحتاج إلى الإفصاح عنها من قبل الشركات دون تضمين الحاجة إلى مختلف الأطراف.

13.دراسة 'Jyoti Vidhani & Anita Shukla Environmental Reporting In India:

² An Empirical Analysis

¹ Norhasimah Md Nor, Norhabibi Aishah Shaiful Bahari, Nor Amiera Adnan, Sheh Muhammad Qamarul Ariffin Sheh Kamal, Inaliah Mohd Alia, **The Effects of Environmental Disclosure on Financial Performance in Malaysia**, 7th International Economics & Business Management Conference, 5th & 6th October 2015, Procedia Economics and Finance 35 (2016).

² Jyoti Vidhani & Anita Shukla, **Environmental Reporting In India: An Empirical Analysis**, Journal of Modern Management & Entrepreneurship (JMME), Volume 08, No. 02, April, 2018.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل إفصاح الشركات في ما يتعلق بآثارها على البيئة في الهند، كما تسعى لتحليل الممارسات الحالية للمحاسبة الخضراء وممارسات إعداد التقارير لاستدامة الشركات لمعرفة المتغيرات الرئيسية للتقارير البيئية من قبل الشركات.

لهذا الغرض تكونت عينة الدراسة من 179 مستجيباً من 10 مديريات للشركات في قطاع الصلب، تم اختيار محاسبين لعرض وجهات نظرهم، تم إجراء التحليل باستخدام برنامج SPSS باستخدام عينة واحدة وطريقة الانحدار المتعدد.

توصلت الدراسة إلى أن المستجيبين قد أظهروا قدراً معقولاً من الاتفاق على الحاجة إلى تقليل استهلاك الطاقة، وقد لوحظت فجوة إيجابية كبيرة بين ممارسات الشركات و تأثيرها على الإفصاح البيئي.

المطلب الثالث: الفجوة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

تعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة و التي تناولت موضوع المحاسبة الخضراء و مدى إمكانية المؤسسات الصناعية على الإفصاح عن معلوماتها البيئية، حيث استهدفت هذه الدراسة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية. إذ نجد أن الدراسات السابقة ركزت بعضها على تطبيقات المحاسبة الخضراء و أهم معيقات تطبيقها واقترحت إطاراً مفاهيمي حتى يتسنى للمؤسسات تطبيقها، و البعض الآخر منها ركزت على درجة الإفصاح المالي للمؤسسات عن معلوماتها البيئية في مجال استعمال الأساليب المستجدة في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية في إطار حماية البيئة، و قد اقترحت العديد منها نموذجاً للإفصاح عن معلوماتها البيئية في تقاريرها المالية، في حين نجد بعض الدراسات قامت بدراسات استقصائية حول درجة وعي و إدراك المؤسسات في الحفاظ على البيئة، إلا أن الملاحظ أن أغلب الدراسات ركزت في دراستها على المؤسسات المدرجة في البورصة لأن لهذه الأخيرة تأثير على إفصاح المؤسسات عن معلوماتها. إلا أن الدراسة الحالية جاءت لتجمع كافة الأبعاد في دراسة واحدة لمعرفة مدى قدرة المؤسسات الصناعية على الإفصاح عن معلوماتها البيئية في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء.

الجدول رقم (11): يوضح الفرق بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
هدف الدراسة	هدفت بعض الدراسات السابقة إلى	هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى قدرة

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

<p>المؤسسات الصناعية الجزائرية على الإفصاح عن أدائها البيئي في إطار تبنيتها للمحاسبة الخضراء، وذلك من خلال معرفة درجة وعيها وإدراكها للحفاظ على البيئة، كيفية إفصاحها عن أدائها البيئي، العراقيل التي تواجه تطبيق المحاسبة الخضراء، بالإضافة إلى قدرة النظام المحاسبي المالي على الاستجابة لاستيعاب المحاسبة الخضراء حتى تتمكن المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطبيقها و الإفصاح عن أدائها البيئي.</p>	<p>قياس درجة الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية و جودته، و البعض الآخر هدفت غلى التعرف على الكيفية المطبقة لشركة أو عينة من الشركات ثم حاولت اقتراح نموذج للإفصاح عن معلوماتها البيئية.</p>	
<p>تمت هذه الدراسة في الجزائر.</p>	<p>جرت الدراسات في العديد من الدول العربية منها و الأجنبية.</p>	<p>الحدود المكانية للدراسة</p>
<p>تعتبر هذه الدراسة متممة (امتدادا) للدراسات السابقة، إلا أنها تمت خلال الفترة التي بعدها.</p>	<p>تمت هذه الدراسات في فترات زمنية متتالية نظرا لتطور الموضوع.</p>	<p>الحدود الزمانية للدراسة</p>
<p>اقتصر مجتمع الدراسة الحالية على المؤسسات الصناعية الجزائرية التي لها تأثير على البيئة الناشطة في العديد من ولايات الوطن.</p>	<p>ركزت أغلب الدراسات على الشركات المدرجة في السوق المالي لما له من تأثير على درجة الإفصاح، بينما البعض الآخر منها ركزت فقط على الشركات الصناعية المؤثرة على البيئة.</p>	<p>مجتمع الدراسة</p>
<p>تم الاعتماد في الدراسة على المنهج الوصفي و منهج الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية.</p>	<p>اعتمدت بعض من الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي، بينما دراسات أخرى اعتمدت على منهج دراسة حالة، و اعتمدت دراسات أخرى</p>	<p>منهجية الدراسة</p>

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

	على الدراسة الميدانية الاستقصائية.	
--	------------------------------------	--

المصدر: من إعداد الطالبة

خلاصة

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

شملت الدراسة في هذا الفصل الإطار النظري لمتغيرات الدراسة و المتمثلة في المحاسبة الخضراء و الإفصاح المالي. و لتحقيق هذا الهدف تم التطرف فيه على المحاسبة الخضراء بمختلف مفاهيمها و مقومات تطبيقها في المؤسسات الصناعية بالإضافة إلى التعرف على مختلف أنواع التكاليف التي تتحملها المؤسسات من أجل الحفاظ على البيئة (التكاليف البيئية). و من خلال عرض الإطار النظري للمحاسبة الخضراء تم الخروج بخلاصة مفادها أن المحاسبة الخضراء هي عبارة عن كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطاتها الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها، مما ينتج عنه تحمل المؤسسة لمجموعة من التكاليف تسمى بالتكاليف البيئية.

كما تم القيام أيضا بالتطرق إلى الإفصاح المالي بمختلف أنواعه و مقوماته بالإضافة إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات و أهم العراقيل التي تعيق عملية الإفصاح، و قد تم الخروج بخلاصة من خلال عرض الإطار النظري للإفصاح وهي أن الإفصاح هو إظهار المعلومات سواء كانت كمية أو وصفية و إيصالها لمستخدميها في الوقت المناسب تكون إما في شكل قوائم مالية حيث تشمل المعلومات الإلزامية و في شكل تقارير وصفية حيث تشمل المعلومات الاختيارية. و بهذا يشمل الإفصاح عن المعلومات البيئية للمؤسسات المعلومات الإلزامية منها و الاختيارية.

كما تم عرض مجموعة من النماذج المقترحة للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، حيث شملت نماذج في شكل تقارير وصفية فقط، و منها ما شملت قوائم مالية خاصة بالالتزامات البيئية فقط، إلا أن النموذجين لاقوا اعتراضات حيث شمل النوع الأول فقط الإفصاح الوصفي كما شمل النوع الثاني الإفصاح الكمي فقط إلا أنه أهمل أن هناك بعض المعلومات التي لا يمكن تقديرها ولهذا جاء نوع من النماذج الذي شمل النموذجين معا بحيث يمكن الإفصاح عن المعلومات الوصفية التي لا يمكن تقديرها مع المعلومات الكمية في شكل تقرير عن الأداء البيئي أو كما يسمى في بعض الدراسات تقرير عن المسؤولية الاجتماعية.

إضافة إلى ما سبق يمكن القول أن الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية و الأداء البيئي للمؤسسات عنصر مهم جدا، بحيث يمكن المؤسسات من تخفيض أثارها السلبية على البيئة و التقليل من مشاكلها كما يعتبر تحفيزا لها من أجل دعم الإنتاج الأنظف.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية

تمهيد

بعدما تطرقنا في الجانب النظري للدور الذي تلعبه المحاسبة الخضراء في الحفاظ على البيئة من خلال الإفصاح المالي للمؤسسات الصناعية عن أدائها البيئي و ما يوفره من معلومات لمستخدميها في سبيل ترشيد اتخاذ القرارات، سيتم في هذا الجانب التطبيقي للدراسة تحديد مدى قدرة المؤسسات الصناعية الجزائرية عن الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في إطار تبنيتها للمحاسبة الخضراء، من خلال معرفة وعي و إدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية للحفاظ على البيئة، التعرف على كيفية الإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، التطرق إلى المعوقات و العراقيل التي تعيق تطبيق المحاسبة الخضراء من طرف المؤسسات الصناعية و الإفصاح عن أدائها البيئي، قياس قدرة النظام المحاسبي على الاستجابة لاستيعاب المحاسبة الخضراء.

و لتحقيق أهداف الدراسة و للإلمام بموضوع البحث و جمع أكبر قدر من المعلومات تم تصميم استبيان خاص لهذا الغرض، و توزيعه على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، و تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS V.22**، و لهذا الغرض تم تخصيص هذا الفصل لمعالجة الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، ليتم عرض نموذج مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، و ذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية و اختبار الفرضيات

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

للتعرف على مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية على الإفصاح عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء، تم التعرف في هذا المبحث على منهجية الدراسة الميدانية من خلال التطرق إلى طبيعة الدراسة الميدانية، أدوات جمع البيانات و تحليلها بالإضافة إلى أهم الأساليب التحليلية المعتمدة وكذا التعرف على خصائص أفراد عينة الدراسة.

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

تم التطرق في هذا المطلب إلى طبيعة الدراسة الميدانية، و ذلك من خلال وصف المنهج المستخدم في الدراسة بالإضافة إلى الأدوات المستعملة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، و أسلوب اختيار عينة الدراسة إضافة إلى أسلوب إعداد الاستبيان و طريقة توزيعه و جمع الاستثمارات.

1. المنهج المستخدم في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة و معرفة مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية على الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء، تم الاعتماد على المنهج الوصفي، و ذلك بالاعتماد على الكتب، النصوص التنظيمية و القانونية، المجلات الدورية، الأبحاث و الدراسات، المؤتمرات و الندوات العلمية المتعلقة بمتغيرات الدراسة. و ذلك للتعرف على ماهية المحاسبة الخضراء و أهم مقومات و متطلبات تطبيقها، إضافة إلى التعرف على الإفصاح المالي و أهم أنواعه، إضافة إلى التطرق على أهم الدراسات السابقة في الموضوع عربية كانت أو أجنبية، خاصة بالمحاسبة الخضراء كانت أو الإفصاح المالي عن الأداء البيئي، ل يتم استنتاج أهم الفروق بينها و بين الدراسة الحالية، و لتحقيق أهداف الجانب التطبيقي تم استخدام منهج الدراسة الميدانية المتمثل في الاستبيان الذي تم إعداده و توزيعه على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، و ذلك لقياس مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية على الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء، و ذلك من خلال التعرف على درجة وعي و إدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية للحفاظ على البيئة، و كيفية إفصاحها، و المعوقات التي تعيق تطبيق المحاسبة الخضراء و أخيرا مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لاستيعاب المحاسبة الخضراء.

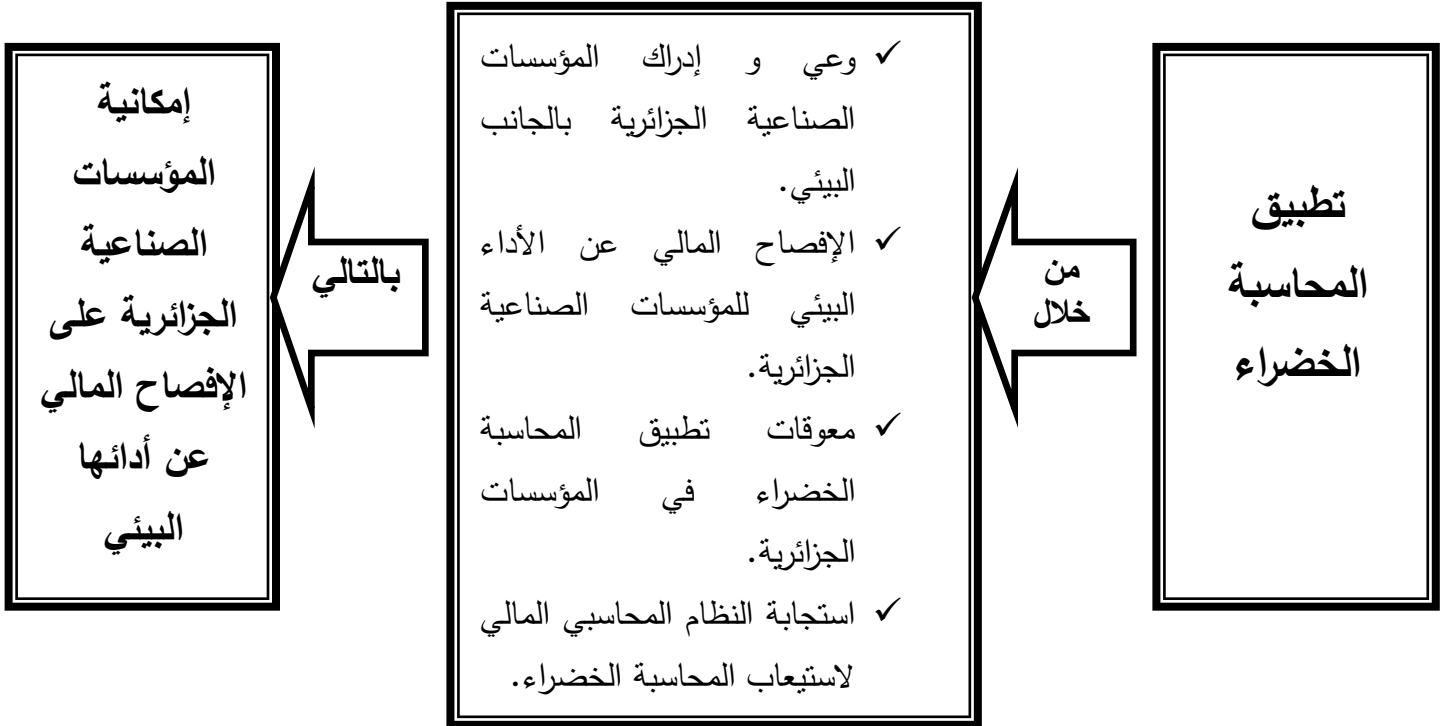
2. نموذج الدراسة

انطلاقاً من الجانب النظري للدراسة الهدف الذي تسمو إليه، سيتم قياس مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية في الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء من خلال الأبعاد التالية:

- ✓ وعي وإدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية للحفاظ على البيئة.
- ✓ الإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
- ✓ معوقات تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الجزائرية.
- ✓ استجابة النظام المحاسبي المالي لاستيعاب المحاسبة الخضراء.

و بناءً على ما سبق، يمكن توضيح نموذج الدراسة التطبيقية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء (نموذج الدراسة)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الإطار النظري للدراسة.

3. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات العاملة في مجال الصناعات التحويلية باعتبار أن لها تأثير على البيئة والمتمثلة في: الصناعات النفطية، والتصفية، والصناعات الكيماوية، وصناعة الأسمنت ومواد البناء، وصناعة إعادة تدوير النفايات، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): عينة المؤسسات الصناعية الجزائرية المستهدفة في الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة	طبيعة نشاطها	مقرها
1	المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر	صناعة الاسمنت و مشتقاته	البلدية
2	مجمع الاسمنت الشلف	إنتاج الاسمنت	الشلف
3	مجمع الاسمنت زهانة	إنتاج الاسمنت	زهانة- وهران
4	مجمع الاسمنت بني صاف	إنتاج الاسمنت	بني صاف- عين تموشنت
5	مجمع الاسمنت سعيدة	إنتاج الاسمنت	سعيدة
6	مجمع سونطراك فرع GNL/Z	تمميع الغاز	أرزيو (بطيوة)-وهران
7	المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية	صناعة الإلكترونيات (أجهزة سمعية بصرية، البطاقات الالكترونية و الألواح الشمسية)	سيدي بلعباس
8	مطاحن عزوز	صناعة العجائن بمختلف أنواعها	سيدي بلعباس
	مونو إلكترويك	صناعة و تركيب المعدات الكهربائية	الجزائر العاصمة
9	شركة الفتح (شركة مساهمة)	صناعة الإسفنج و الألياف الصناعية و رسكلة القارورات البلاستيكية	باتنة
10	الإخوة الهواري (شركة ذات المسؤولية المحدودة)	استرداد و إعادة تدوير و تصدير الورق	البلدية

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يشير الجدول رقم (12): المتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة، إلى أن عينة الدراسة شملت أكثر المؤسسات الصناعية الجزائرية تأثيرا على البيئة و أكبرها حجما، و هذا ما سيساهم في تعميم نتائجها على كافة مجتمع الدراسة.

تم توزيع (90) استمارة على عينة الدراسة، و يوضح الجدول نسبة الاستجابة المتحصل عليها و القابلة للدراسة كما يلي:

الجدول رقم (13): الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة

النسبة المئوية	عدد الاستمارات	مجتمع الدراسة
100%	90	الاستمارات الموزعة
95.55%	86	الاستمارات المسترجعة
10.46%	09	الاستمارات غير الصالحة للتحليل
4.55%	04	الاستمارات غير المسترجعة
89.54%	77	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

من خلال الجدول السابق رقم (13) يتضح لنا أن عدد الاستمارات المسترجعة و الصالحة للتحليل (77) استمارة أي ما نسبته 89.54% من إجمالي الاستمارات الموزعة، و نتيجة لتوزع أفراد عينة الدراسة على معظم المؤسسات الصناعية الجزائرية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	اسم المؤسسة	الرقم
15.58 %	12	المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر جيكا	1
07.79 %	06	مجمع الاسمنت الشلف	2
06.49 %	05	مجمع الاسمنت زهانة	3
09.09 %	07	مجمع الاسمنت بني صاف	4
06.49 %	05	مجمع الاسمنت سعيدة	5

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

13%	10	مجمع سونطراك فرع GNL/Z	6
09.09 %	07	المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية	7
13 %	10	مطاحن عزوز	8
5.19 %	04	مونو إلكترويك	
6.49 %	05	شركة الفتح (شركة مساهمة)	6
7.79 %	06	الإخوة الهواري (شركة ذات المسؤولية المحدودة)	7
%100	77	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS.

من خلال الجدول أعلاه رقم (14) يوضح لنا عدد الاستثمارات التي تم استردادها من المؤسسات عينة الدراسة، و التي نلاحظ فيها تفاوتاً في الإجابات و هذا راجع إلى عدة أسباب أبرزها حجم المؤسسات، إذ نجد نسبة إجابة المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر جيكا، مجمع سونطراك فرع GNL/Z و مطاحن عزوز ما يقارب 11 %، وهذا راجع إلى كبر حجمها و بالتالي كثرة عدد عمالها و أقسامها. إلا أن هناك شركات أخرى تهتم في مجال عملها بالحفاظ على البيئة من جهة و تحقيق رغبات المستهلك و تطبيق التشريعات من جهة أخرى و هذا ما تمثله باقي المؤسسات الصناعية الممثلة في الجدول أعلاه رقم (12).

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات و تحليلها

الاستبيان هو أداة لجمع البيانات/المعلومات المتعلقة بموضوع البحث عن طريق استمارة معينة، تحتوي على عدد من الأسئلة، مرتبة بأسلوب منطقي مناسب، يتم توزيعها على أشخاص معينة لتعبئتها¹، كما يعتبر الاستبيان أداة من بين أهم أدوات جمع البيانات في ميدان العلوم الاجتماعية، و باعتبار العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بالإضافة إلى المالية و المحاسبة تم تصنيفها ضمن العلوم الاجتماعية، و نظراً لطبيعة موضوع الدراسة و هدفها المتمثل في معرفة مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية في الإفصاح المالي عن الأداء البيئي في إطار تبني المحاسبة الخضراء، حيث تم استخدام الاستبيان في هذه الدراسة كأداة لجمع البيانات التي يصعب جمعها عن طريق الأدوات الأخرى،

¹ كمال دشلي، منهجية البحث العلمي، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، 2016، ص86.

حيث تم إعداد استبيان و توزيعه على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، أما نوع الأسئلة التي احتواها الاستبيان فكانت من النوع المغلق، بحيث يختار المجيب أحد البدائل الخمسة التي تتضمنها الإجابة على الأسئلة المطروحة.

1. تصميم الاستبيان و توزيعه

1.1 مرحلة تصميم الاستبيان

استنادا على ما تناوله الإطار النظري للدراسة و للدراسات السابقة، تم تصميم الاستبيان و هو يتكون من جزئين:

- **الجزء الأول:** يتضمن المعلومات الشخصية و المهنية حول عينة الدراسة.
 - **الجزء الثاني:** يتكون من أربعة محاور تضمنت (36) عبارة، و تم تحكيمة من قبل عدد من الأساتذة مختصين في مجال المحاسبة و التدقيق من جامعة سيدي بلعباس (الملحق رقم 03). و كان الاستبيان في صيغته النهائية كما يلي:
- أ- **الجزء الأول:** قبل التطرق إلى الجزء الأول للاستبيان تم إدراج فقرة تمهيدية لتوضيح عنوان الدراسة و أهمية إجابة أفراد عينة الدراسة على الاستبيان و أغراض استخدامه و التأكيد على سريتها و تقديم شكر مسبق في الأخير على حسن تعاونهم.

يتكون الجزء الأول للاستبيان من (5) فقرات تغطي الجوانب التالية: الصنف، المؤهل العلمي، الوظيفة، القطاع، الخبرة المهنية.

ب- **الجزء الثاني:** يتضمن هذا الجزء محاور الدراسة الأربعة و هي كما يلي:

- **المحور الأول:** يتعلق بدرجة الوعي البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، يتكون هذا المحور من (9) عبارات مرقمة من (1 - 1) إلى (9 - 1).
- **المحور الثاني:** يتعلق بالإفصاح المالي عن المعلومات البيئية للمؤسسات الصناعية الجزائرية، يتكون هذا المحور من (9) عبارات مرقمة من (1-2) إلى (9-2).
- **المحور الثالث:** يتعلق بمعوقات تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية، و يتكون هذا المحور من (9) عبارات مرقمة من (1-3) إلى (9-3).

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

➤ المحور الرابع: يتعلق بمدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء، كما يتكون هذا المحور من (9) عبارات مرقمة من (1-4) إلى (9-4).

لقياس درجة الإجابة على فقرات الاستبيان تم الاعتماد على سلم ليكرت الخماسي الممثل كالاتي:
الجدول رقم (15): مقياس ليكرت الخماسي لتحديد أهمية الوسط الحسابي.

لا أوافق على الإطلاق	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	بدائل الإجابة
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	الدرجة

المصدر: علي الصيرفي، محمد عبد الفتاح، البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2006، ص. 135.

إن طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي يعتبر معيارا للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرات المحاور الأربعة، ولذلك يتم حساب أولا المدى الذي يمثل أكبر طول في الخلية مطروحا منه أصغر طول في الخلية (أي $5-1=4$)، و بعد ذلك يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات (الخيارات) (أي $5/4=0.8$) فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى $1+0.80$ ، و هكذا بالنسبة لبقية المتوسطات الحسابية، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (16): قيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى	درجة الارتفاع
من 1 - 1.80	غير موافق على الإطلاق	منخفضة جدا
من 1.81 - 2.60	غير موافق	منخفضة
من 2.61 - 3.40	محايد	متوسطة
من 3.41 - 4.20	موافق	مرتفعة
من 4.21 - 5	موافق بشدة	مرتفعة جدا

المصدر: مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 186.

1.2 توزيع الاستبيان

تم الاعتماد في توزيع الاستبيان على عدة طرق أهمها التوزيع المباشر على أفراد عينة الدراسة، و ذلك من خلال التنقل و المقابلة الشخصية، كما تم الاعتماد على وسائل الاتصال الإلكترونية من خلال إعداد استبيان بصيغة إلكترونية بالاعتماد على موقع Google drive و إرساله عن طريق البريد الإلكتروني.

2. اختبار صدق و ثبات الاستبيان

1.1 اختبار الصدق الظاهري

لاختبار صدق أداة الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين من أساتذة جامعيين في كل من جامعة سيدي بلعباس جيلالي اليابس و جامعة سعيدة مولاي الطاهر، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار بكافة النصائح المقدمة في سبيل تحسين صياغة أسئلة الاستبيان و إخراجها في شكله النهائي كما هو موضح في الملحق رقم (03).

2.2 اختبار الثبات

الثبات هو قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار نفس القياس عدة مرات في نفس الظروف. كما يعتمد الثبات على الاتساق، هناك عدد من الأساليب الإحصائية لقياس الثبات، و الطريقة الأكثر استخداما في مجال العلوم الاجتماعية لقياس الاستقرار هي معامل ألفا كرونباخ ، التي تعتمد على الاتساق الداخلي و تعطي فكرة عن اتساق الأسئلة مع بعضها و مع كل الأسئلة بشكل عام.¹

والقاعدة العامة لاستخدام هذا المعامل هي كما يلي:

- إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من (2.7) يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف.
- إذا كان معامل ألفا كرونباخ يقع في المجال من [2.7-10.7] يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول.

¹ محمد تيغزة، معامل الثبات ألفا كرونباخ و افتراضاته، مقال منشور على موقع ميديارست : <https://hatimalsalehi.blogspot.com> ، تاريخ النشر 2019/05/06 ن تمت زيارة الموقع يوم 2020/08/20.

- إذا كان معامل ألفا كرونباخ يقع في المجال من $[0.7-0.727]$ يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد.
- إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0.8) فهذا يعين أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز¹.

الجدول رقم (17): نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ

قيمة معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الدراسة
0.727	09	المحور الأول: درجة الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية
0.705	09	المحور الثاني: الإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية في إطار تبنيتها للمحاسبة الخضراء
0.690	09	المحور الثالث: المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية
0.652	09	المحور الرابع: مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء
0.694	36	المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالبة ، اعتمادا على مخرجات SPSS V.22 .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17) أن معامل ثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول حول "درجة الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية" سجل 0,72 عند مستوى الدلالة 0,01، وسجلت 0,70 في المحور الثاني حول "الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية للمؤسسات الصناعية الجزائرية"، وسجلت 0,69 في المحور الثالث حول "المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، وسجلت 0,65 في المحور الرابع حول

¹ أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة- مدخل بناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل علي بسيوني و عبد الله بن سليمان العزاز، المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود، السعودية ، 1998، ص 445.

"مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء"، وبالتالي يدل على ثبات جيد.

2.3 اختبار الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة

يقصد بالاتساق الداخلي التوافق العام بين عبارات الاستبيان وتحديد درجة الاتساق بينها مع لكل محور. وسيتم قياس درجة الارتباط بين كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه باستخدام معامل الارتباط الخطي لبيرسون (Pearson)، حيث يأخذ معامل الارتباط القيم التالية:

- يشير الارتباط (-1) على أن هناك علاقة خطية سالبة مثالية بين المتغيرات.
- كما يعني ارتباط (0) تشير إلى عدم وجود علاقة خطية بين المتغيرات.
- أما معامل الارتباط (1) تدل على أن المتغيرات مرتبطة بشكل خطي ايجابي مثالي.

← اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين عبارات المحور الأول موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الأول

مستوى الثقة (SIG)	الارتباط مع المحور	درجة الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية
0.001	0.383**	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 14001 المتعلقة بالإدارة البيئية.
0.000	0.508**	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 45001 المتعلقة بالسلامة المهنية.
0.000	0.478**	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 10221 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.
0.003	0.329**	تقوم المؤسسة بدعم تقنية الإنتاج الأنظف من خلال مراقبة جودة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

		المنتج و عملية الإنتاج.
0.014	0.279*	تساهم المؤسسة في دعم البرامج التحسيسية حول المحافظة على البيئة من خلال الإشهار و المشاركات في التظاهرات المتعلقة بالبيئة.
0.005	0.316**	تقوم إدارة المؤسسة بالاستثمار في تكنولوجيا صديقة للبيئة.
0.014	0.280*	تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مخلفاتها إما بإعادة تدويرها أو بالتنازل عنها.
0.000	0.413**	تتحمل المؤسسة تكاليف من أجل حماية البيئة.
0.226	0.139	تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تكوينية للعمال لتطوير مهاراتهم البيئية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

(0,01=**) \ (0,05 =*)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (18) أن معاملات الارتباط في الاستمارة بين البنود والمحور الأول "درجة الوعي البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية" تراوحت بين (0,32، 0,50) وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,01.

في حين أن معاملات الارتباط في الاستمارة بين البنود والمحور تراوحت بين (0,27، 0,28) وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,05. وبالتالي يتمتع المحور الأول "درجة الوعي البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية" بصدق اتساق داخلي جيد.

← اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين عبارات المحور الأول موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الثاني

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

مستوى الثقة (SIG)	الارتباط مع المحور	الإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية
0.000	0.461**	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل كمي (أرقام).
0.707	0.044	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل وصفي (تقارير).
0.000	0.438**	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل نقدي.
0.288	0.123	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن تكاليفها البيئية بشكل منفصل عن تكاليفها العادية (خارج الميزانية مثلا).
0.089	0.195	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في القوائم المالية.
0.000	0.407**	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في شكل تقرير عن الأداء البيئي.
0.003	0.339**	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي إلكترونيا عن معلوماتها البيئية.
0.000	0.461**	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن سياساتها المتبعة المتعلقة بأدائها البيئي.
0.076	0.203	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلوماتها البيئية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

(0,01=**)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19) أن معاملات الارتباط في الاستمارة بين البنود والمحور الثاني "الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية للمؤسسات الصناعية الجزائرية" تراوحت بين (0,40، 0,46)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,01. وبالتالي يتمتع المحور الثاني "الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية للمؤسسات الصناعية الجزائرية" بصدق اتساق داخلي جيد.

← اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين عبارات المحور الثالث موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (20): معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الثالث

مستوى الثقة (SIG)	الارتباط مع المحور	المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية
0.002	0.342**	ضعف التشريعات الجزائرية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية.
0.000	0.412**	ضعف الرقابة على تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالجباية البيئية المفروضة على المؤسسات الملوثة للبيئة.
0.000	0.511**	عدم وجود نظام تكاليف فعال للإفصاح عن المعلومات البيئية.
0.002	0.349**	صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الكلية للنشاط.
0.013	0.283*	إدراج التكاليف البيئية إلى التكاليف العادية للمنتج يؤدي إلى زيادة سعر الوحدة الواحدة.
0.003	0.338**	الإيرادات المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.
0.692	0.046	يتطلب تطبيق المحاسبة الخضراء إعادة تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية البيئية.
0.084	0.198	عدم وجود معيار محاسبي دولي خاص بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة.
0.009	0.295**	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

(0,01=**) (0,05 =*)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (20) أن معاملات الارتباط في الاستمارة بين البنود ومحور المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية تراوحت بين (0,29، 0,51) وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,01.

في حين أن البند رقم (05) كان مرتبطا مع المحور (0,28) وكان دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,05. وبالتالي يتمتع المحور الثالث " المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية" بصدق اتساق داخلي جيد.

← اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين عبارات المحور الرابع موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات المحور الرابع

مستوى الثقة (SIG)	الارتباط مع المحور	مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء
0.000	0.420**	يقدم النظام المحاسبي المالي الحالي الحد الأدنى من القواعد المحاسبية للأغراض البيئية.
0.043	0.232*	يمكن توحيد الممارسات المحاسبية البيئية من خلال استحداث معايير تلائم النظام المحاسبي المالي الجزائري.
0.000	0.430**	يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب نظام المحاسبة الخضراء.
0.042	0.234*	يمكن للنظام المحاسبي المالي الاكتفاء بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية ضمن الإيضاحات الملحقة فقط.
0.016	0.275*	يمكن إعداد دليل حسابات ليشمل الحسابات البيئية.
0.000	0.445**	تثري المحاسبة الخضراء أبعاد النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

0.006	0.310**	يفي النظام المحاسبي المالي الحالي بمتطلبات تطبيق المحاسبة الخضراء.
0.000	0.453**	يمكن إدراج قوائم مالية خاصة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي.
0.008	0.303**	إعادة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق المعايير المحاسبة الدولية ضرورة، حتى يتسنى للمؤسسات الإفصاح عن معلوماتها البيئية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

(0,01=**) (0,05 =*)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (21) أن معاملات الارتباط في الاستمارة بين البنود والمحور الرابع الذي ينص على "مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء" تراوحت بين (0,30، 0,45) وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,01.

في حين أن معاملات الارتباط في الاستمارة بين البنود والمحور تراوحت بين (0,23، 0,27) وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,05. وبالتالي يتمتع المحور الرابع الذي ينص على "مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء" بصدق اتساق داخلي جيد.

المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائي و خصائص أفراد عينة الدراسة

بعد التطرق لفحص الثبات لعبارة محاور الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، و الكشف عن الاتساق الداخلي من خلال معامل بيرسون، و كذا حساب معاملات الارتباط بين العبارات و المحور من خلال حساب مستوى الثقة. سيتم التطرق إلى في هذا المطلب إلى أساليب التحليل الإحصائي و التعرف على خصائص أفراد عينة الدراسة.

1. أساليب التحليل الإحصائي

لتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة على فرضياتها، تم الاستعانة بمختلف الأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي (SPSS V.22) معالجة البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

2.1 مقاييس النزعة المركزية

مقاييس النزعة المركزية هي مقاييس عددية يتم استخدامها لقياس تمركز البيانات، و تتمثل في:

◀ **المتوسط الحسابي:** يعتبر المتوسط الحسابي من أهم وأفضل مقاييس النزعة المركزية، ومن أكثرها استخداما يف التحليل الإحصائي. وتم استخدام هذا المقياس بغرض وصف آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات الاستبيان

◀ **الانحراف المعياري:** يدل الانحراف المعياري على مدى تشتت قيم متغيرات الدراسة عن الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان، إذ أن قيم الانحراف المعياري كلما اقتربت من الصفر (0) دل ذلك على قلة تشتت البيانات والعكس صحيح. والهدف من استخدام هذا المقياس هو معرفة مدى التشتت في آراء أفراد عينة الدراسة قياسا بالوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان¹.

1.2 الإحصاء الوصفي

الإحصاء الوصفي هو عبارة عن وصف مختصر لمجموعة من البيانات أو آراء لعينة معينة حول متغيرات الدراسة و تحليل خصائصها، و يستخدم فيها :

◀ التكرارات و النسب المئوية: و ذلك للتعرف على الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

◀ اختبار "ت": يستعمل من أجل اختبار صحة الفرضيات.

2. خصائص أفراد عينة الدراسة

تتمثل نتائج التحليل الإحصائي لخصائص أفراد عينة الدراسة و ذلك من خلال استعراض مختلف البيانات الشخصية والمهنية، بغية معرفة مدى تمثيل أفراد العينة لمجتمع الدراسة، تتمثل فيما يلي:

¹ أزهار عبد الغني، مقاييس النزعة المركزية، مقال منشور على موقع سطور: <https://sotor.com> ، تاريخ التنزيل 2020/10/31، تمت زيارة الموقع: 2021/01/14.

2.1 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الصنف

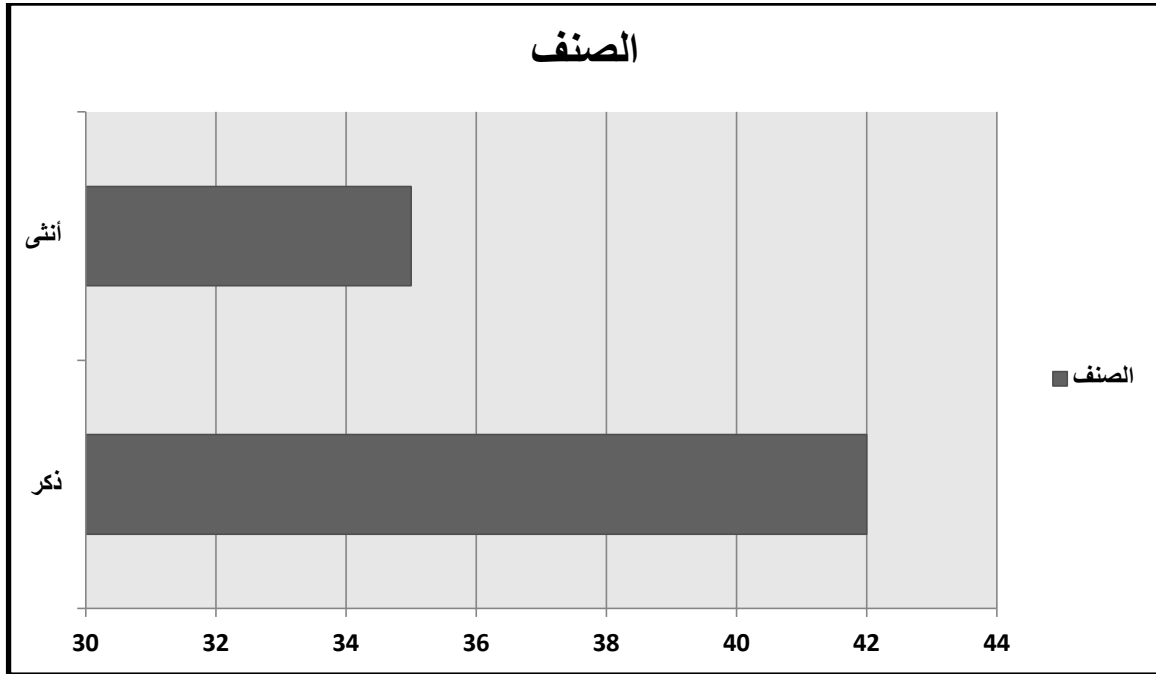
إجابات أفراد عينة الدراسة حسب الصنف هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الصنف

النسبة المئوية	التكرار	الصنف
53.25%	42	ذكر
46.75%	35	أنثى
100%	77	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات GOOGLE FORMS

الشكل رقم (04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الصنف



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات GOOGLE FORMS

من خلال الجدول رقم (22) و الشكل البياني رقم (04) نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة المبحوثين كانت أغلبهم ذكورا ما نسبته 53.25% بينما كانت نسبة الإناث 46.75%.

2.2 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية:

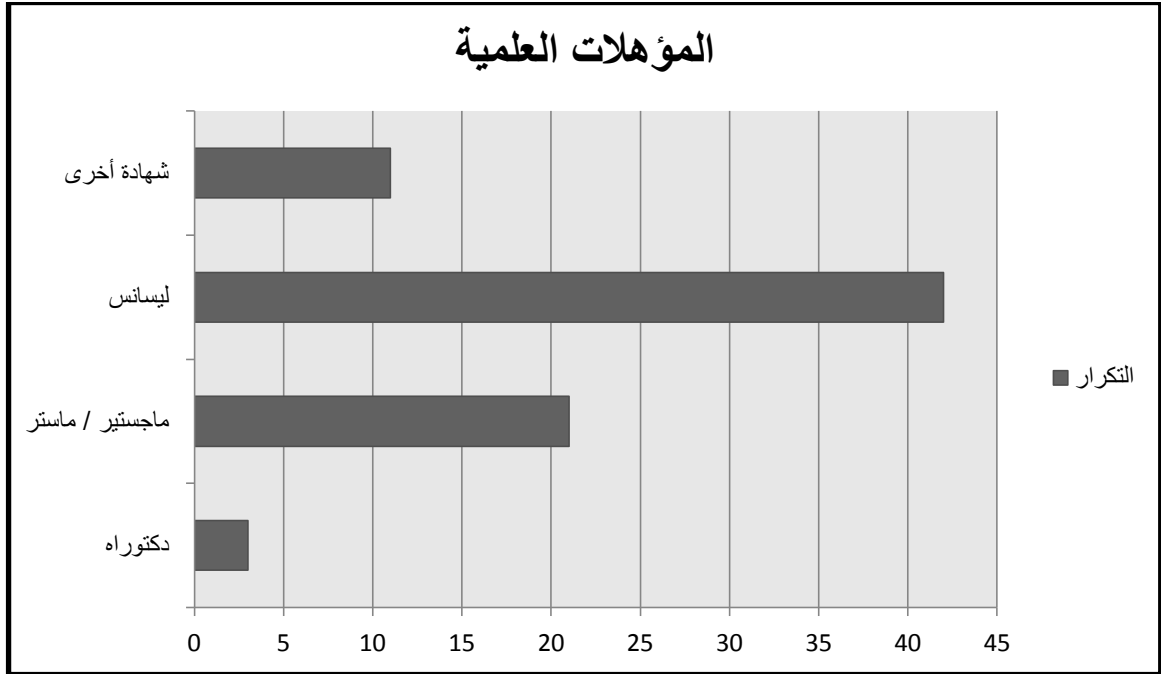
إجابات أفراد عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (23): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	03	3.9%
ماجستير / ماستر	21	27.3%
ليسانس	42	54.5%
شهادة أخرى	11	14.3%
المجموع	77	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

الشكل رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

من خلال الجدول رقم (23) و الشكل رقم (05) نلاحظ أن غالبية أفراد العينة (الفئات العاملة في المؤسسات) حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 54.5 % لتليها فئة الحاصلين على شهادة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الماستر/الماجستير بنسبة 27.3 %، كما احتلت الشهادات الأخرى المرتبة الثالثة بنسبة 14.3 %، و أخيرا قدرت نسبة الحاصلين على شهادة ما بعد التدرج ب 3.9 %، مما يعين تمكنهم من إعطاء آراء وإجابات دقيقة على عبارات الاستبيان وهذا ما ينعكس على دقة النتائج.

2.3 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

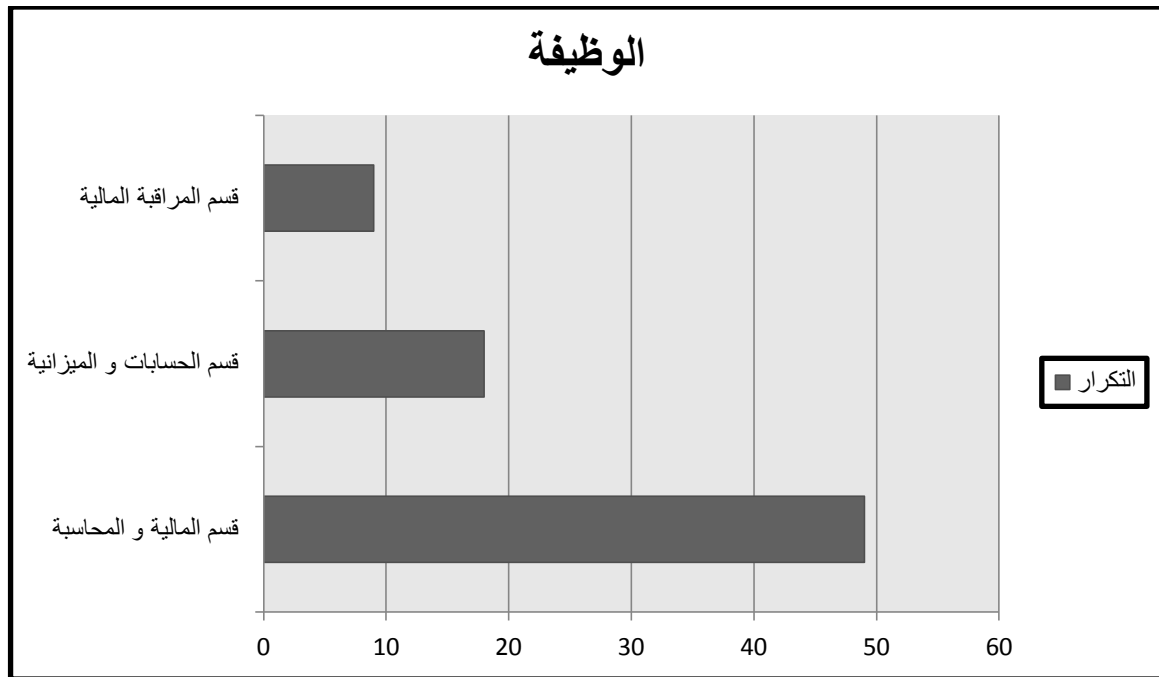
إجابات أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
قسم المالية و المحاسبة	49	64.5 %
قسم الحسابات و الميزانية	18	23.7 %
قسم المراقبة المالية	09	11.8 %
المجموع	77	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات GOOGLE FORMS

الشكل رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات GOOGLE FORMS

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

من خلال الجدول رقم (24) و الشكل رقم (06) نلاحظ أن قسم المالية و المحاسبة يشغل المرتبة الأولى بنسبة 64.5 %، ثم تليها قسم الحسابات و الميزانية في المرتبة الثانية بنسبة قدرت ب 23.7 %، و أخيرا يأتي قسم المراقبة المالية في المرتبة الثالثة بنسبة 11.8 %، مما يعين تمكنهم من إعطاء آراء وإجابات دقيقة على عبارات الاستبيان وهذا ما ينعكس على دقة النتائج.

2.4 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع

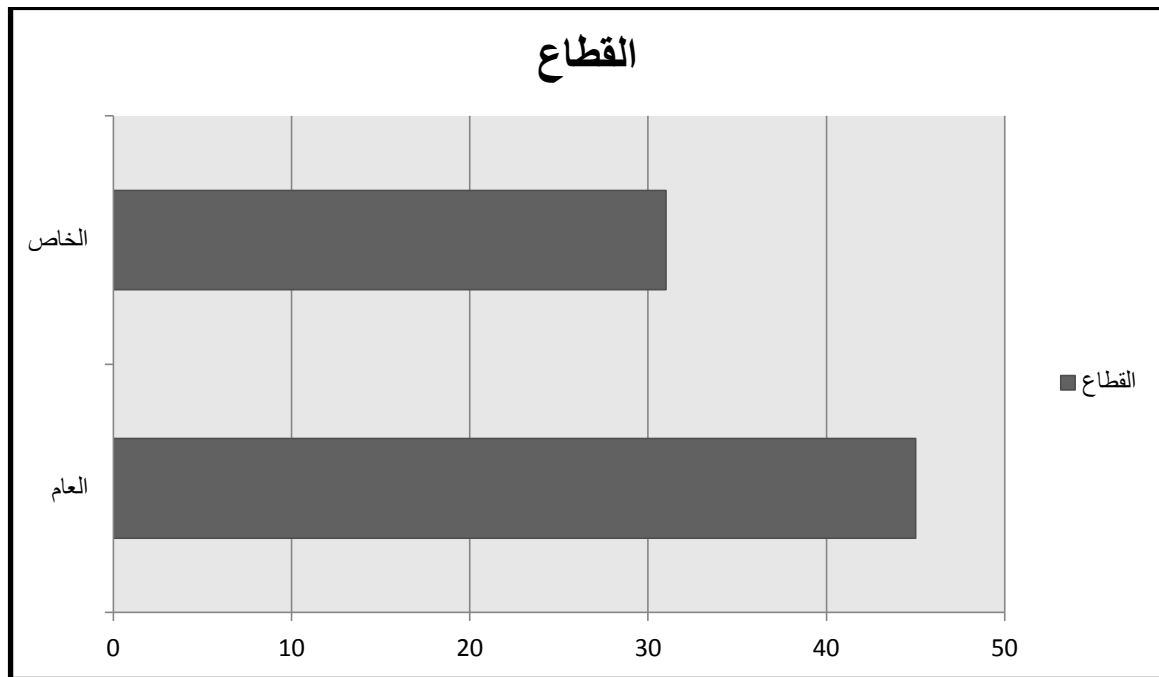
إجابات أفراد عينة الدراسة حسب القطاع هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (25): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع

القطاع	التكرار	النسبة المئوية
العام	45	59.2 %
الخاص	31	40.8 %
المجموع	77	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات GOOGLE FORMS

الشكل رقم (07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات GOOGLE FORMS

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

من خلال الجدول رقم (25) و الشكل رقم (07) نلاحظ أن القطاع العام يحتل المرتبة الأولى بنسبة 59.2% بينما تمثل 40.8% نسبة مشاركة القطاع الخاص في الإجابة على فقرات الاستبيان: و هذا الفرق راجع إلى ان أغلب المؤسسات الصناعية الجزائرية التي لها تأثير على البيئة راجعة ملكيتها إلى الدول و بالتالي تمثل القطاع العمومي، مما يعين تمكنهم من إعطاء آراء وإجابات دقيقة على عبارات الاستبيان وهذا ما ينعكس على دقة النتائج.

2.5 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

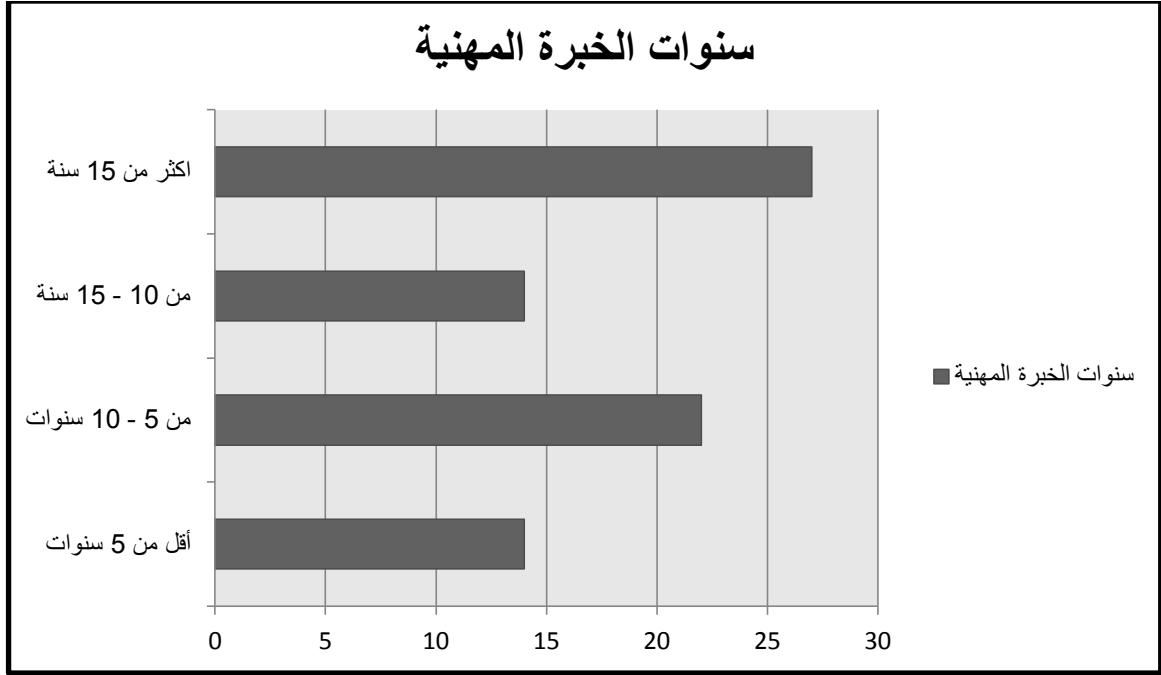
إجابات أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (26): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة المهنية
18.2 %	14	أقل من 5 سنوات
28.6 %	22	من 5 إلى 10 سنوات
18.2 %	14	من 10 إلى 15 سنة
35.1 %	27	أكثر من 15 سنة
100 %	77	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات GOOGLE FORMS

الشكل رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

من خلال الجدول رقم (26) و الشكل رقم (08) نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة يتميزون بخبرة جيدة في مجال عملهم و المقدرة بأكثر من 15 سنة، وهذا ما عبرت عنه نسبتهم المقدرة ب 35.1 %، لتليها الفئة الثانية و المقدرة نسبة خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات ب 28.6 %، لتتبادل الفئتين المقدرة نسبة خبرتهم من 10 إلى 15 سنة و فئة الأقل من 5 سنوات بنسبة قدرت ب 18.2 % . و الملاحظ أن عينة الدراسة توزعت لتشمل كافة فئات الخبرة المختلفة هذا ما يمكنهم من الإجابة بقدر عال من الكفاءة و الدقة على مختلف أسئلة الاستبيان. وبالتالي يمكن من الحصول على إجابات دقيقة من أفراد عينة الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية و اختبار الفرضيات

بعدما تم التطرق سابقا إلى أداة جمع البيانات المتمثلة في الاستبيان، و بعد عملية جمع المعلومات اللازمة للدراسة و اختبار صدقها و ثباتها، تم التطرق في هذا المبحث إلى عرض نتائج هذه الدراسة و تحليلها، و أخيرا سيتم الحكم على قبول أو رفض الفرضية (اختبار الفرضيات).

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة و تحليلها

سيتم عرض إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور استمارة الاستبيان الأربعة و تحليلها.

1. عرض نتائج الدراسة

1.1 عرض نتائج المحور الأول

الجدول رقم (27): عرض نتائج المحور الأول

رقم الفقرة	درجة الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
		التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %
1 - 1	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 14001 المتعلقة بالإدارة البيئية.	18	43	4	3	9	77
		% 23.4	% 55.8	% 5.2	% 3.9	% 11.7	% 100
2 - 1	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 45001 المتعلقة بالسلامة المهنية.	19	41	4	4	9	77
		% 24.7	% 53.2	% 5.2	% 5.2	% 11.7	% 100
3 - 1	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 10221 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.	18	40	5	4	9	77
		% 23.7	% 52.6	% 6.6	% 5.2	% 11.7	% 100
4 - 1	تقوم المؤسسة بدعم تقنية الإنتاج الأنظف من خلال مراقبة جودة المنتج و عملية الإنتاج.	4	55	3	6	9	77
		% 5.2	% 71.4	% 3.9	% 7.8	% 11.7	% 100
5 - 1	تساهم المؤسسة في دعم البرامج التحسيسية حول المحافظة على البيئة من خلال الإشهار و المشاركات في التظاهرات المتعلقة بالبيئة.	8	51	2	4	12	77
		% 10.4	% 66.2	% 2.6	% 5.2	% 15.6	% 100
6 - 1	تقوم إدارة المؤسسة بالاستثمار في تكنولوجيا صديقة للبيئة.	14	45	3	6	9	77
		% 18.2	% 58.4	% 3.9	% 7.8	% 11.7	% 100
7 - 1	تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مخلفاتها إما	15	44	4	5	9	77

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

% 100	% 11.7	% 6.5	% 5.2	% 57.1	% 19.5	إعادة تدويرها أو بالتنازل عنها.
77	9	5	4	42	17	تتحمل المؤسسة تكاليف من أجل حماية البيئة.
% 100	% 11.7	% 6.5	% 5.2	% 54.5	% 22.1	
77	9	6	3	43	16	تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تكوينية للعمال لتطوير مهاراتهم البيئية.
% 100	% 11.7	% 7.8	% 3.9	% 55.8	% 20.8	
% 100	% 12.13	% 6.21	% 4.63	% 58.33	% 18.66	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

من خلال النتائج السابقة نستخلص أن غالبية أفراد عينة الدراسة بمجموع 77% يوافقون على أنه يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، في حين أن نسبة قليلة جدا من عينة الدراسة تقدر بحوالي 18.54% يرون أنه لا يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية. في حين بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة عن الإجابة على أسئلة المحور الأول ما نسبته 4.63% فقط.

1.2 عرض نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (28): عرض نتائج المحور الثاني

رقم الفقرة	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
		التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %
1 -2	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل كمي (أرقام).	14	45	4	5	9	77
		% 18.2	% 58.4	% 5.2	% 6.5	% 11.7	% 100
2 -2	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل وصفي (تقارير).	7	52	4	4	10	77
		% 9.1	% 67.5	% 5.2	% 5.2	% 13	% 100
3 -2	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها	16	43	4	5	9	77

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

						البيئية بشكل نقدي.
% 100	% 11.7	% 6.5	% 5.2	% 55.8	% 20.8	
77	9	5	3	40	19	4 -2 تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن تكاليفها البيئية بشكل منفصل عن تكاليفها العادية (خارج الميزانية مثلا).
% 100	% 11.7	% 6.5	% 3.9	% 52.6	% 24.7	
77	9	5	3	41	19	5 -2 تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في القوائم المالية.
% 100	% 11.7	% 6.5	% 3.9	% 53.2	% 24.7	
77	9	5	4	41	18	6 -2 تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في شكل تقرير عن الأداء البيئي.
% 100	% 11.7	% 6.5	% 5.2	% 53.2	% 23.4	
77	12	5	2	40	18	7 -2 تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي إلكترونيا عن معلوماتها البيئية.
% 100	% 15.6	% 6.5	% 2.6	% 52.6	% 23.4	
77	10	6	3	40	18	8 -2 تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن سياساتها المتبعة المتعلقة بأدائها البيئي.
% 100	% 13	% 7.8	% 3.9	% 52.6	% 23.4	
77	9	6	4	40	18	9 -2 تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلوماتها البيئية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
% 100	% 11.7	% 7.8	% 5.2	% 52.6	% 23.4	
% 100	% 12.41	% 6.63	% 4.46	% 55.37	% 21.23	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

من خلال النتائج السابقة نستخلص أن غالبية أفراد عينة الدراسة بمجموع 76.6% يوافقون على أنه يوجد إفصاح مالي عن المعلومات البيئية من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، في حين أن نسبة قليلة جدا من عينة الدراسة تقدر بحوالي 19.04% يرون أنه لا يوجد إفصاح مالي عن المعلومات البيئية من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية. في حين بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة عن الإجابة على أسئلة المحور الأول ما نسبته 4.46% فقط.

1.3 عرض نتائج المحور الثالث

الجدول رقم (29): عرض نتائج المحور الثالث

رقم الفقرة	المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
		التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %
1 -3	ضعف التشريعات الجزائرية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية.	19	6	4	9	77
		24.7 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
2 -3	ضعف الرقابة على تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالحماية البيئية المفروضة على المؤسسات الملوثة للبيئة.	18	6	4	9	77
		23.7 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
3 -3	عدم وجود نظام تكاليف فعال للإفصاح عن المعلومات البيئية.	18	6	4	9	77
		23.7 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
4 -3	صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الكلية للنشاط.	19	6	4	9	77
		24.7 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
5 -3	إدراج التكاليف البيئية إلى التكاليف العادية للمنتوج يؤدي إلى زيادة سعر الوحدة الواحدة.	19	6	4	9	77
		24.7 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
6 -3	الإيرادات المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.	19	6	4	9	77
		24.7 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
7 -3	يتطلب تطبيق المحاسبة الخضراء إعادة تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية البيئية.	19	6	4	9	77
		24.7 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
8 -3	عدم وجود معيار محاسبي دولي خاص بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة.	18	6	4	9	77
		23.4 %	7.8 %	5.2 %	11.7 %	100 %
9 -1	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات	19	6	4	9	77

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

%100	% 11.7	% 5.2	% 7.8	% 50.6	% 24.7	المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة.
% 100	%11.7	%5.2	%7.8	%50.83	%24.33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

من خلال النتائج السابقة نستخلص أن غالبية أفراد عينة الدراسة بمجموع 75.16% يوافقون على أنه يوجد عوائق تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، في حين أن نسبة قليلة جدا من عينة الدراسة تقدر بحوالي 16.9% يرون أنه لا يوجد عوائق تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية. في حين بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة عن الإجابة على أسئلة المحور الأول ما نسبته 7.8% فقط.

1.4 عرض نتائج المحور الرابع

الجدول رقم (30): عرض نتائج المحور الرابع

رقم الفقرة	مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
		التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %	التكرار / %
1 - 4	يقدم النظام المحاسبي المالي الحالي الحد الأدنى من القواعد المحاسبية للأغراض البيئية.	20	38	6	4	9	77
		% 26	% 49.4	% 7.8	% 5.2	% 11.7	% 100
2 - 4	يمكن توحيد الممارسات المحاسبية البيئية من خلال استحداث معايير تلائم النظام المحاسبي المالي الجزائري.	19	39	6	4	9	77
		% 24.7	% 50.6	% 7.8	% 5.2	% 11.7	% 100
3 - 4	يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب نظام المحاسبة الخضراء.	21	38	6	3	9	77
		% 27.3	% 49.4	% 7.8	% 3.9	% 11.7	% 100
4 - 4	يمكن للنظام المحاسبي المالي الاكتفاء بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية ضمن الإيضاحات الملحقة فقط.	18	40	6	4	9	77
		% 23.4	% 51.9	% 7.8	% 5.2	% 11.7	% 100
5 - 4	يمكن إعداد دليل حسابات يشمل الحسابات البيئية.	21	38	6	3	9	77
		% 27.3	% 49.4	% 7.8	% 3.9	% 11.7	% 100
6 - 4	تثري المحاسبة الخضراء أبعاد النظام المحاسبي	21	38	6	3	9	77

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

% 100	% 11.7	% 3.9	% 7.8	% 49.4	% 27.3	المالي.	
77	10	4	9	36	18	يفي النظام المحاسبي المالي الحالي بمتطلبات تطبيق المحاسبة الخضراء.	7 -4
% 100	% 13	% 5.2	% 11.7	% 46.8	% 23.4		
77	9	3	6	38	21	يمكن إدراج قوائم مالية خاصة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي.	8 -4
% 100	% 11.7	% 3.9	% 7.8	% 49.4	% 27.3		
77	9	4	6	40	18	إعادة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق المعايير المحاسبة الدولية ضرورة، حتى يتسنى للمؤسسات الإفصاح عن معلوماتها البيئية.	9 -2
% 100	% 11.7	% 5.2	% 7.8	% 51.9	% 23.4		
% 100	%11.84	%4.62	%8.23	%49.8	%25.56	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج GOOGLE FORMS

من خلال النتائج السابقة نستخلص أن غالبية أفراد عينة الدراسة بمجموع 75.36% يوافقون على أنه يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب المحاسبة الخضراء، في حين أن نسبة قليلة جدا من عينة الدراسة تقدر بحوالي 16.46% يرون أنه لا يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب المحاسبة الخضراء. في حين بلغت نسبة الحياد العام لأفراد عينة الدراسة عن الإجابة على أسئلة المحور الأول ما نسبته 8.23% فقط.

2. التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الاستبيان

بعدما تم عرض نتائج و إجابات عينة الدراسة، سيتم التحليل الإحصائي الوصفي لهذه الإجابات لكل محور على حدى، و هي كالتالي:

2.1 التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الأول

الجدول رقم (31): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الأول

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية
مرتفعة (موافق)	1.20	3.75	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 14001 المتعلقة بالإدارة البيئية.
مرتفعة (موافق)	1.22	3.74	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 45001 المتعلقة بالسلامة المهنية.
مرتفعة (موافق)	1.22	3.71	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 10221 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.
مرتفعة (موافق)	1.10	3.51	تقوم المؤسسة بدعم تقنية الإنتاج الأنظف من خلال مراقبة جودة المنتج و عملية الإنتاج.
مرتفعة (موافق)	1.23	3.51	تساهم المؤسسة في دعم البرامج التحسيسية حول المحافظة على البيئة من خلال الإشهار و المشاركات في التظاهرات المتعلقة بالبيئة.
مرتفعة (موافق)	1.21	3.64	تقوم إدارة المؤسسة بالاستثمار في تكنولوجيا صديقة للبيئة.
مرتفعة (موافق)	1.21	3.66	تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مخلفاتها إما بإعادة تدويرها أو بالتنازل عنها.
مرتفعة (موافق)	1.21	3.68	تتحمل المؤسسة تكاليف من أجل حماية البيئة.
مرتفعة (موافق)	1.23	3.66	تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تكوينية للعمال لتطوير مهاراتهم البيئية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

يوضح الجدول رقم (31) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى المتعلقة بدرجة الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية و الاتجاه العام لأفراد العينة و لتفصيل أكثر في تحليل نتائج البعد الأول، سيتم استعراض كل عبارة على حدى وفق درجة الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي تنازليا كما يلي:

- العبارة رقم (01) " تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 14001 المتعلقة بالإدارة البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.75) و بانحراف قيمته (1.20)،

أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تحوز على شهادة الجودة **ISO 14001**. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (02) " تحوز المؤسسة على شهادة الجودة **ISO 45001** المتعلقة بالسلامة المهنية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.74) و بانحراف قيمته (1.22)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تحوز على شهادة الجودة **ISO 45001**. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (03) " تحوز المؤسسة على شهادة الجودة **ISO 10221** المتعلقة بجودة الأداء البيئي " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.71) و بانحراف قيمته (1.22)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تحوز على شهادة الجودة **ISO 10221**. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (08) " تتحمل المؤسسة تكاليف من أجل حماية البيئة " حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.68) و بانحراف قيمته (1.21)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تتحمل المؤسسة تكاليف من أجل حماية البيئة. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (09) " تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تكوينية للعمال لتطوير مهاراتهم البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره (3.66) و بانحراف قيمته (1.23)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تكوينية للعمال لتطوير مهاراتهم البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (07) " تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مخلفاتها إما بإعادة تدويرها أو بالتنازل عنها " حصلت هذه العبارة على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره (3.66) و بانحراف قيمته (1.21)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة

بإعادة استثمار مخلفاتها إما بإعادة تدويرها أو بالتنازل عنها. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (06) " تقوم إدارة المؤسسة بالاستثمار في تكنولوجيا صديقة للبيئة " حصلت هذه العبارة على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.64) و بانحراف قيمته (1.21)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم إدارة المؤسسة بالاستثمار في تكنولوجيا صديقة للبيئة. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (05) " تساهم المؤسسة في دعم البرامج التحسيسية حول المحافظة على البيئة من خلال الإشهار و المشاركات في التظاهرات المتعلقة بالبيئة" حصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره (3.51) و بانحراف قيمته (1.23)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تساهم المؤسسة في دعم البرامج التحسيسية حول المحافظة على البيئة من خلال الإشهار و المشاركات في التظاهرات المتعلقة بالبيئة. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

- العبارة رقم (04) " تقوم المؤسسة بدعم تقنية الإنتاج الأنظف من خلال مراقبة جودة المنتج و عملية الإنتاج" حصلت هذه العبارة على المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدره (3.51) و بانحراف قيمته (1.10)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تدعم تقنية الإنتاج الأنظف من خلال مراقبة جودة المنتج و عملية الإنتاج. كما أبرزت هذه النتيجة وجود وعي بدرجة مرتفعة لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي.

2.2 التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثاني

الجدول رقم (32): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثاني

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية للمؤسسات الصناعية الجزائرية في إطار تبنيتها للمحاسبة الخضراء
مرتفعة (موافق)	1.191	3.64	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل كمي (أرقام).
مرتفعة (موافق)	1.153	3.55	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل وصفي (تقارير).
مرتفعة (موافق)	1.219	3.68	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل نقدي.
مرتفعة (موافق)	1.242	3.73	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن تكاليفها البيئية بشكل منفصل عن تكاليفها العادية (خارج الميزانية مثلا).
مرتفعة (موافق)	1.245	3.71	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في القوائم المالية.
مرتفعة (موافق)	1.236	3.70	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في شكل تقرير عن الأداء البيئي.
مرتفعة (موافق)	1.339	3.61	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي إلكترونيا عن معلوماتها البيئية.
مرتفعة (موافق)	1.285	3.65	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن سياساتها المتبعة المتعلقة بأدائها البيئي.
مرتفعة (موافق)	1.251	3.68	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلوماتها البيئية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

- العبارة رقم (04) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن تكاليفها البيئية بشكل منفصل عن تكاليفها العادية (خارج الميزانية مثلا) " حصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.73) و بانحراف قيمته (1.242)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن تكاليفها البيئية بشكل منفصل عن تكاليفها العادية (خارج الميزانية مثلا). كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.

- العبارة رقم (05) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في القوائم المالية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.71) و بانحراف قيمته (1.245)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في القوائم المالية. كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (06) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في شكل تقرير عن الأداء البيئي " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.70) و بانحراف قيمته (1.236)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في شكل تقرير عن الأداء البيئي. كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (03) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل نقدي " حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.68) و بانحراف قيمته (1.219)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل نقدي. كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (09) " تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلوماتها البيئية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره (3.68) و بانحراف قيمته (1.251)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلوماتها البيئية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (08) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن سياساتها المتبعة المتعلقة بأدائها البيئي " حصلت هذه العبارة على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره (3.65) و بانحراف قيمته (1.285)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن سياساتها المتبعة المتعلقة بأدائها البيئي. كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.

- العبارة رقم (01) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل كمي (أرقام) " حصلت هذه العبارة على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.64) و بانحراف قيمته (1.191)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل كمي (أرقام). كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (07) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي إلكترونيا عن معلوماتها البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره (3.61) و بانحراف قيمته (1.339)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي إلكترونيا عن معلوماتها البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (02) " تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل وصفي (تقارير) " حصلت هذه العبارة على المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدره (3.55) و بانحراف قيمته (1.153)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل وصفي (تقارير). كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.

2.3 التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثالث

الجدول رقم (33): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثالث

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية
مرتفعة (موافق)	1.234	3.71	ضعف التشريعات الجزائرية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية.
مرتفعة (موافق)	1.225	3.70	ضعف الرقابة على تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالحماية البيئية المفروضة على المؤسسات الملوثة للبيئة.
مرتفعة (موافق)	1.234	3.71	عدم وجود نظام تكاليف فعال للإفصاح عن المعلومات البيئية.
مرتفعة (موافق)	1.225	3.70	صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الكلية للنشاط.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

مرتفعة (موافق)	1.242	3.73	إدراج التكاليف البيئية إلى التكاليف العادية للمنتج يؤدي إلى زيادة سعر الوحدة الواحدة.
مرتفعة (موافق)	1.218	3.74	الإيرادات المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.
مرتفعة (موافق)	1.234	3.71	يتطلب تطبيق المحاسبة الخضراء إعادة تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية البيئية.
مرتفعة (موافق)	1.225	3.70	عدم وجود معيار محاسبي دولي خاص بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة.
مرتفعة (موافق)	1.242	3.73	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

- العبارة رقم (06) " الإيرادات المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها " حصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.74) و بانحراف قيمته (1.218)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية الإيرادات المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (09) " عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.73) و بانحراف قيمته (1.242)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (05) " إدراج التكاليف البيئية إلى التكاليف العادية للمنتج يؤدي إلى زيادة سعر الوحدة الواحدة " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.73) و بانحراف قيمته (1.242)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية. كما أبرزت هذه النتيجة قيام المؤسسات بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بدرجة مرتفعة.

- العبارة رقم (07) " يتطلب تطبيق المحاسبة الخضراء إعادة تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.74) و بانحراف قيمته (1.234)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية يتطلب تطبيق المحاسبة الخضراء إعادة تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (02) " ضعف الرقابة على تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالجباية البيئية المفروضة على المؤسسات الملوثة للبيئة " حصلت هذه العبارة على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره (3.70) و بانحراف قيمته (1.225)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية ضعف الرقابة على تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالجباية البيئية المفروضة على المؤسسات الملوثة للبيئة. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (01) " ضعف التشريعات الجزائرية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره (3.71) و بانحراف قيمته (1.234)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن هناك ضعف التشريعات الجزائرية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (03) " عدم وجود نظام تكاليف فعال للإفصاح عن المعلومات البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.71) و بانحراف قيمته (1.234)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية عدم وجود نظام تكاليف فعال للإفصاح عن المعلومات البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.
- العبارة رقم (04) " صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الكلية للنشاط " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره (3.70) و بانحراف قيمته (1.225)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية صعوبة قياس التكاليف

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

البيئية و فصلها عن التكاليف الكلية للنشاط. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.

- العبارة رقم (08) " عدم وجود معيار محاسبي دولي خاص بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة " حصلت هذه العبارة على المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدره (3.70) و بانحراف قيمته (1.225)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية عدم وجود معيار محاسبي دولي خاص بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة. كما أبرزت هذه النتيجة وجود مجموعة من المعوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة.

2.4 التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الرابع

الجدول رقم (34): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الرابع

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء
مرتفعة (موافق)	1.280	3.69	يقدم النظام المحاسبي المالي الحالي الحد الأدنى من القواعد المحاسبية للأغراض البيئية.
مرتفعة (موافق)	1.234	3.71	يمكن توحيد الممارسات المحاسبية البيئية من خلال استحداث معايير تلائم النظام المحاسبي المالي الجزائري.
مرتفعة (موافق)	1.234	3.77	يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب نظام المحاسبة الخضراء.
مرتفعة (موافق)	1.234	3.71	يمكن للنظام المحاسبي المالي الاكتفاء بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية ضمن الإيضاحات الملحقة فقط.
مرتفعة (موافق)	1.185	3.83	يمكن إعداد دليل حسابات يشمل الحسابات البيئية.
مرتفعة (موافق)	1.257	3.81	تثري المحاسبة الخضراء أبعاد النظام المحاسبي المالي.
مرتفعة (موافق)	1.267	3.62	يفي النظام المحاسبي المالي الحالي بمتطلبات تطبيق المحاسبة الخضراء.
مرتفعة (موافق)	1.242	3.76	يمكن إدراج قوائم مالية خاصة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

مرتفعة (موافق)	1.225	3.70	إعادة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق المعايير المحاسبة الدولية ضرورة، حتى يتسنى للمؤسسات الإفصاح عن معلوماتها البيئية.
----------------	-------	------	---

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

- العبارة رقم (05) " يمكن إعداد دليل حسابات يشمل الحسابات البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.83) و بانحراف قيمته (1.185)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية يمكن إعداد دليل حسابات يشمل الحسابات البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- العبارة رقم (06) " تثري المحاسبة الخضراء أبعاد النظام المحاسبي المالي " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.81) و بانحراف قيمته (1.257)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تثري المحاسبة الخضراء أبعاد النظام المحاسبي المالي. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- العبارة رقم (03) " يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب نظام المحاسبة الخضراء " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.77) و بانحراف قيمته (1.234)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب نظام المحاسبة الخضراء. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- العبارة رقم (08) " يمكن إدراج قوائم مالية خاصة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي " حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.76) و بانحراف قيمته (1.242)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية يمكن إدراج قوائم مالية خاصة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- العبارة رقم (02) " يمكن توحيد الممارسات المحاسبية البيئية من خلال استحداث معايير تلائم النظام المحاسبي المالي الجزائري " حصلت هذه العبارة على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره

(3.71) و بانحراف قيمته (1.234)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.

- العبارة رقم (04) " يمكن للنظام المحاسبي المالي الاكتفاء بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية ضمن الإيضاحات الملحقة فقط " حصلت هذه العبارة على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره (3.71) و بانحراف قيمته (1.234)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية يمكن للنظام المحاسبي المالي الاكتفاء بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية ضمن الإيضاحات الملحقة فقط. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.

- العبارة رقم (09) " إعادة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق المعايير المحاسبة الدولية ضرورة، حتى يتسنى للمؤسسات الإفصاح عن معلوماتها البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.70) و بانحراف قيمته (1.225)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية إعادة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق المعايير المحاسبة الدولية ضرورة، حتى يتسنى للمؤسسات الإفصاح عن معلوماتها البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.

- العبارة رقم (01) " يقدم النظام المحاسبي المالي الحالي الحد الأدنى من القواعد المحاسبية للأغراض البيئية " حصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره (3.69) و بانحراف قيمته (1.280)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن النظام المحاسبي المالي الحالي يقدم الحد الأدنى من القواعد المحاسبية للأغراض البيئية. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.

- العبارة رقم (07) " يفي النظام المحاسبي المالي الحالي بمتطلبات تطبيق المحاسبة الخضراء " حصلت هذه العبارة على المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدره (3.62) و بانحراف قيمته (1.267)، أي أن معظم أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الصناعية الجزائرية يفي

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

النظام المحاسبي المالي الحالي بمتطلبات تطبيق المحاسبة الخضراء. كما أبرزت هذه النتيجة على وجود إمكانية بدرجة مرتفعة لاستيعاب المحاسبة الخضراء من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المطلب الثاني: اختبار صحة فرضيات الدراسة

بعدما تم التطرق سابقا إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، تم تخصيص هذا الجزء لإجراء الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة، وذلك من خلال إخضاعها لاختبار (T)، عند مستوى معنوية (0.05)، ومن خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وقيمة مستوى الدلالة الإحصائية (SIG)، و عليه سيتم الحكم على قبول أو رفض الفرضية.

1. اختبار صحة الفرضية الأولى

من أجل اختبار صحة الفرضية والتي تنص على أنه " يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية". تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة عند مستوى معنوية (0.05)، حيث يتم قبول الفرضية إذا كان مستوى الدلالة (SIG) أكبر من (0.05)، و في حالة العكس يتم رفضها، و النتائج موضحة في الجدول رقم (35) كما يلي:

الجدول رقم (35): نتائج اختبار (T) للفرضية الأولى

المتغيرات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الثقة	مستوى الدلالة
يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية	77	32.86	3.77	76.36	0.00	0.01

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

يتضح من خلال الجدول رقم (35) أن المتوسط الحسابي للمحور الأول قدر بـ 32.86 والانحراف المعياري قدر بـ 3.77، أما فيما يخص قيمة "ت" قدرت بـ 76.36، وبما أن مستوى الثقة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

(Sig) قدر 0.00 وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.01. وعليه فإن الوعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية مرتفع، وبالتالي فإن الفرضية التي تقول أنه " يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية". فقد تحققت.

2. اختبار صحة الفرضية الثانية

من أجل اختبار صحة الفرضية والتي تنص على أنه " تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن أداؤها البيئي". تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة عند مستوى معنوية (0.05)، حيث يتم قبول الفرضية إذا كان مستوى الدلالة (SIG) أكبر من (0.05)، و في حالة العكس يتم رفضها، و النتائج موضحة في الجدول رقم (36) كما يلي:

الجدول رقم (36): نتائج اختبار (T) للفرضية الثانية

المتغيرات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الثقة	مستوى الدلالة
تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن أداؤها البيئي	77	32.94	3.33	86.69	0.00	0.01

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

يتضح من خلال الجدول رقم (36) أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني قدر بـ 32.94 والانحراف المعياري قدر بـ 3.33، أما فيما يخص قيمة "ت" قدرت بـ 86.69، وبما أن مستوى الثقة (Sig) قدر 0.00 وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.01. وعليه فإن الفرضية التي تنص على " تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن أداؤها البيئي" قد تحققت.

3. اختبار صحة الفرضية الثالثة

من أجل اختبار صحة الفرضية والتي تنص على أنه " تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية عراقيل في تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء". تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة عند مستوى معنوية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

(0.05)، حيث يتم قبول الفرضية إذا كان مستوى الدلالة (SIG) أكبر من (0.05)، و في حالة العكس يتم رفضها، و النتائج موضحة في الجدول رقم (37) كما يلي:

الجدول رقم (37): نتائج اختبار (T) للفرضية الثالثة

المتغيرات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الثقة	مستوى الدلالة
تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية عراقيل في تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء	77	33.44	3.42	85.89	0.00	0.01

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

يتضح من خلال الجدول رقم (37) أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث قدر بـ 33.44 والانحراف المعياري قدر بـ 3.42، أما فيما يخص قيمة "ت" قدرت بـ 85.89، وبما أن مستوى الثقة (Sig) قدر 0.00 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01. وعليه فإن المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية كثيرة، وبالتالي فإن الفرضية التي تقول "تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية عراقيل في تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء" فقد تحققت.

4. اختبار صحة الفرضية الرابعة

من أجل اختبار صحة الفرضية والتي تنص على أنه "توجد مرونة في استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء". تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة عند مستوى معنوية (0.05)، حيث يتم قبول الفرضية إذا كان مستوى الدلالة (SIG) أكبر من (0.05)، و في حالة العكس يتم رفضها، و النتائج موضحة في الجدول رقم (38) كما يلي:

الجدول رقم (38): نتائج اختبار (T) للفرضية الرابعة

المتغيرات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الثقة	مستوى الدلالة
توجد مرونة في استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء	77	33.58	3.87	75.67	0.00	0.01

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS V.22

يتضح من خلال الجدول رقم (38) أن المتوسط الحسابي للمحور الرابع قدر بـ 33.58 والانحراف المعياري قدر بـ 3.87، أما فيما يخص قيمة "ت" قدرت بـ 75.67، وبما أن مستوى الثقة (Sig) قدر 0.00 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01. وعليه فإن مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء كبير، وبالتالي فإن الفرضية التي تقول أنه يوجد مرونة في استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء فقد تحققت.

المطلب الثالث: نموذج مقترح للإفصاح المالي عن الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية

بعد الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، و بعد عرض إجابات عينة الدراسة و نتائجها و تحليلها، تم الاستنتاج بأن المؤسسات الصناعية الجزائرية على وعي و إدراك بالجانب البيئي و ذلك من خلال تحملها لتكاليف في سبيل الحفاظ على البيئة من بينها الاستثمارات حيث تقوم باقتناء آلات و معدات صناعية (تكنولوجيا) صديقة للبيئة، كما تقوم بالتقليل من مخلفاتها و كذا إعادة تدويرها أو التنازل عنها لمؤسسات إعادة الرسكلة (إعادة تدوير النفايات)، كما تقوم في الجانب المتعلق بالموارد البشرية بتوفير الحماية اللازمة من خلال تبنيها لشهادة الجودة العالمية من بينها المتعلقة بالسلامة المهنية (ISO 45001)، الإدارة البيئية (ISO 14001)، و كذا توفير الأمن الصناعي، كما تتحمل المؤسسات الصناعية الجزائرية جملة من التكاليف تتمثل في الضرائب المتعلقة بالبيئة و التي تحاول جاهدة تخفيضها من جهة التكلفة و من جهة أخرى تهدف إلى الحفاظ على البيئة.

أما في جانب الإفصاح المالي عن الأداء البيئي، فمن خلال المقابلات التي تم إجرائها في المؤسسات الصناعية الجزائرية و بعد عرض نتائج الاستبيان، تم التوصل إلى أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تقوم بالإفصاح عن معلوماتها المالية البيئية المتمثلة في استثماراتها (تثبيات) بالإضافة إلى تكاليف أخرى في قوائمها المالية، أي بشكل غير منفصل عن باقي المعلومات المالية، و لذلك لا يتم التعرف على مدى مساهمة المؤسسة في الحفاظ على البيئة، و هذا راجع إلى العديد من الأسباب أبرزها عدم وجود طريقة متبناة من جهات مسؤولة (خاصة النظام المحاسبي المالي) للإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات.

و لذلك تم اقتراح نموذج للإفصاح عن الأداء البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية في شكل تقرير عن الأداء البيئي مُعد من طرف الجمعية العامة العادية السنوية كجزء من التقرير السنوي حول الأداء العام للمؤسسة، يتضمن أربعة أجزاء بعد الترحيب.

- **الجزء الأول: وضعية الأداء البيئي للمؤسسة (المؤشرات الوصفية):** يحتوي على معلومات وصفية (لا يمكن قياسها بالعملة)، و تتمثل في نشاط الشركة (إنتاجها، عملية الإنتاج (الموقع، الآلات المستعملة، المادة الأولية، المنتج) و كذا عملية التوزيع). بالإضافة إلى تحليل للأداء البيئي من خلال معدلات التلوث (مقارنة بالسنوات السابقة وذلك للتعرف على تحسن الأداء البيئي للشركة أو تراجعها)، العقود المبرمة مع شركات أخرى لتسيير النفايات، الموظفين بالإضافة إلى الشكاوى المرفوعة ضد الشركة.
- **الجزء الثاني يتضمن المؤشرات المالية (للتحسن/للتراجع) في الأداء البيئي للمؤسسة:** يتضمن معلومات كمية (تكاليف) تتمثل في الاستثمارات التي قامت بها الشركة للحفاظ على البيئة و المتمثلة في الاستثمارات للتقليل من التلوث، إدارة النفايات سواء إعادة رسكلتها أو التنازل عنها أو ردمها، و كذا الغرامات (التكاليف) التي تتكبدها الشركة المتمثلة الرسوم المفروضة على الشركات (الضرائب البيئية) بالإضافة إلى التكاليف التي تتحملها الشركة لحماية على الموظفين.
- **الجزء الثالث أنشطة البحث و التطوير:** يتضمن دراسة مقارنة بين توقعات بداية السنة و نتائج الإجراءات المتخذة في مجال حماية البيئة.
- **الجزء الرابع الاستراتيجيات المتوقعة للمؤسسة لتحسين أدائها البيئي:** يتضمن هذا الجزء اقتراحات الشركة للسنة المالية المقبلة فيما يتعلق بالمحافظة على البيئة و تحسين أدائها البيئي.

الشكل رقم (09): نموذج مقترح الإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية
الجزائرية

اسم المؤسسة (ش.ذ.م.م/ش.م) رأس مال.....دينار جزائري

المقر:.....
رقم الهاتف/ الفاكس:.....
البريد الالكتروني:.....
الحساب البنكي:.....
رقم الحساب البنكي:.....
رقم السجل التجاري:.....
رقم التعريف الجبائي:.....
رقم:.....
رقم:.....

الجمعية العامة العادية السنوية في 30 جوان ن

تقرير تسيير حول

الأداء البيئي للنشاط المقفل في 31 ديسمبر ن-1

السيدات و السادة الكرام ،

لقد جمعناكم اليوم في اجتماع عام سنوي عادي وفقاً للقانون التأسيسي وحسب ما نصت عليه مادة من القانون التجاري لإبلاغكم بالأداء البيئي للشركة خلال السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر ن ، نتائج هذا النشاط وآفاقه المستقبلية وتقديم الميزانية والحسابات لهذه السنة المالية للموافقة عليها. هذه الحسابات مرفقة بهذا التقرير.

الجزء الأول: وضعية الأداء البيئي للشركة (مؤشرات وصفية في شكل كمي)

- كما تعلمون، تعمل شركتنا منذ... سنوات في القطاع التالي: ... (وصف نشاط الشركة، عملية الإنتاج، عملية التوزيع).
- خلال السنة المالية المغلقة، سجلنا (تحسن /تراجع) في الأداء البيئي، من خلال التلوث (نسب أو معدلات الغازات المنبعثة، المواد السامة، النفايات الخطيرة و غير الخطيرة، كميات المواد الأولية المستهلكة خاصة غير المتجددة، مستويات الضوضاء، معدل استهلاك الماء و الكهرباء و الغاز)، العقود المبرمة مع شركات أخرى لتسيير النفايات، الموظفين بالإضافة إلى الشكاوى المرفوعة ضد الشركة.

أ. مثال عن تلوث الغازات المشتعلة: (حالة الشركات الملوثة للجوّ)

أنواع الغازات	الكمية لسنة ن - 1	الكمية لسنة ن	الفرق
01 اسم...			
02 اسم...			
03 اسم...			

ب. العقود التي أبرمتها الشركة مع شركات أخرى لمعالجة النفايات (لإعادة تدويرها أو حرقها): الوصف الدقيق.

ت. الموظفين:

- قامت الشركة بمساعدة موظفيها (عدد الوحدات السكنية) سكنا وظيفيا خلال هذه السنة.

- عدد حوادث العمل: سجلنا (انخفاضا أو ارتفاعا) في عدد حوادث العمل بفارق ...%

- كما سجلنا أن الشركة وظفت في المتوسط (...) موظفا معاقا. (أو عكس ذلك)

ث. الشكاوى المرفوعة ضد الشركة من قبل المواطنين: لاحظنا أن عدد الشكاوى المقدمة من قبل المواطنين قد (انخفض/ارتفع) بفارق (...) خلال هذه السنة.

الجزء الثاني: المؤشرات المالية (للتحسن/للتراجع) في الأداء البيئي للشركة

- استثمارات للتقليل من التلوث (مثال عن تلوث الهواء):

الاستثمارات		المبلغ		الاهتلاك		خسائر القيمة	
اسم	تاريخ الاقتناء	المبلغ	معدل الاهتلاك	المبلغ	السنة	المبلغ	المبلغ
01 اسم...	دينار جزائري					
02 اسم...	دينار جزائري					
03 اسم...	دينار جزائري					

(ملاحظة: لا يشترك في الاستثمار أن يكون تثبيتا كاملا، يمكن أن يكون جزءا فقط)

- إدارة النفايات السائلة والصلبة:

- الاستثمارات التي تقوم بها الشركة لمعالجة النفايات: لاحظنا أن الشركة تحاول تقليل نفقاتها وإدارتها بشكل صحيح من خلال الاستثمارات التالية:

خسائر القيمة		الاهتلاك		المبلغ	الاستثمارات	
المبلغ	السنة	المبلغ	معدل الاهتلاك		تاريخ الاقتناء	اسم
			دينار جزائري		01 اسم...
			دينار جزائري		02 اسم...
			دينار جزائري		03 اسم...

- تكاليف التخلص من النفايات: سجلنا (ارتفاعا/ تراجعاً) في تكاليف التخلص من النفايات (وصف نوع النفاية) بنسبة...%.
- في سياق الضرائب البيئية: وفقاً لقانون المالية المعدل و المتمم لعام 2020، تدفع المؤسسة الرسوم التالية:

نوع الرسم المدفوع	نسبة الرسم	مبلغ الرسم لسنة ن	مبلغ الرسم لسنة ن - 1

- بالنسبة لمخصصات المخاطر الصناعية: سجلنا (استرجاعات / زيادة) للمخصصات المسجلة للمخاطر الصناعية في نهاية السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر ن.
- وفيما يتعلق بالموظفين: لاحظنا أن الشركة تحاول قدر الإمكان حماية موظفيها من خلال:
 - المنح التي تكون في (زيادة أو استقرار) بنسبة...%.
 - تتحمل الشركة سنويا ما يعادل ...دج كتكاليف نقل الموظفين.

- تتحمل الشركة سنويا ما يعادل ...دج كتكاليف وقاية و حماية الموظفين من حوادث العمل.

الجزء الثالث: أنشطة البحث والتطوير

نفذت الشركة إجراءات البحث والتطوير خلال السنة المالية الماضية (شرح هذه الإجراءات: على سبيل المثال، عرض الميزانية، مقارنة بالسنوات السابقة؛ المجالات الرئيسية للبحث والتطوير؛ نتائج الإجراءات المتخذة)، (وإلا فإن الشركة لم تتخذ أي إجراء من حيث البحث والتطوير في مجال حماية البيئة).

الجزء الرابع: الاستراتيجيات المتوقعة للشركة لتحسين أدائها البيئي

ليس لدى الشركة أي اقتراحات للسنة المالية المقبلة (إذا كان خلاف ذلك ستوضح، على سبيل المثال: اعتماد معايير ISO، تحسين مراقبة جودة المنتج والإنتاج، الاعتماد أكثر على تقنية الإنتاج الأنظف، البرامج المتوقعة للحفاظ على الموارد غير المتجددة (الاعتماد على الطاقات المتجددة البديلة)، العقود و الاتفاقيات مع شركات و جمعيات من أجل الحفاظ على البيئة...).

خلاصة

اعتمدت الدراسة الميدانية على مجموعة من الأدوات الإحصائية، بهدف تحقيق أهدافها المتمثلة أساسا في معرفة مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية من الإفصاح عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء، وذلك من خلال قياس مدى وعي و إدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي و الحفاظ عليه، والتعرف على الإفصاح المالي عن الأداء البيئي (المعلومات البيئية).

ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استمارات استبيان تم تصميمها لهذا الغرض على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية الناشطة في العديد من ولايات الجزائر، وبعد جمع البيانات تم فرزها، تبويبها وإدخالها في البرنامج الإحصائي (SPSS V.22) بغرض إخضاعها مجموعة من الاختبارات الإحصائية والتأكد من صحة فرضيات الدراسة.

وأوضحت مختلف نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها أن غالبية أفراد عينة الدراسة بمجموع 77% يوافقون على أنه يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، وهذا راجع إلى محاولة تبنيها للمعايير الجودة العالمية و لتحملها لجمال من التكاليف في سبيل الحفاظ على البيئة.

كذلك أبرزت النتائج المتحصل عليها أن غالبية أفراد عينة الدراسة بمجموع 76.6% يوافقون على أنه يوجد إفصاح مالي عن المعلومات البيئية من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، و هذا راجع إلى قدرة المؤسسات في الإفصاح عن معلوماتها و أدائها البيئي سواء في شكل نقدي في القوائم المالية أو في شكل وصفي في تقرير الحفاظ على البيئة.

وتوصلت أيضا الدراسة إلى أن وجود عوائق تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، لاقت قبولا واسعا من غالبية أفراد عينة الدراسة بمجموع 75.16%، و هذا راجع إلى إدراكهم بوجود ضعف في التشريعات و نماذج صادرة عن هيئات مسؤولة حتى يتسنى للمؤسسات الصناعية الجزائرية تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء و الإفصاح عن معلوماتها و أدائها البيئي.

كما لاقت فكرة استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء قبولا من أغلبية أفراد عينة الدراسة بنسبة 75.36%، و هذا راجع درجة إدراكهم بضرورة إعادة تكييف النظام

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

المحاسبي المالي الجزائري و المعايير الدولية للبيئة، حتى يتسنى للمؤسسات الصناعية الجزائرية تطبيق المحاسبة الخضراء و الإفصاح عن معلوماتها البيئية.

وبصفة عامة نستخلص من خلال نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة أن المؤسسات الصناعية الجزائرية على وعي و إدراك بالجانب البيئي كما تعمل جاهدة في الحفاظ على البيئة من خلال استثماراتها في هذا الجانب، هذا ما أدى بها إلى الإفصاح عن أدائها في مجال البيئة في قوائمها المالية، إلا أن عملية الإفصاح عن هذه المعلومات غير كافية وذلك نظرا للعراقيل التي تواجه تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في الجزائر و أبرزها قدرة النظام المحاسبي المالي الجزائري على الاستجابة لاستيعاب المحاسبة الخضراء.

خاتمة

تطرقت هذه الدراسة إلى موضوع الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء، و قد هدفت إلى معرفة مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية في الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء، و بغية الإحاطة بكافة جوانب الموضوع و تحقيق هدف الدراسة، تم الاعتماد على أربع مؤشرات ذات علاقة مباشرة و يتعلق الأول بالفرضية الأولى الخاصة بقياس درجة الوعي البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، و المؤشر الثاني المتعلق بالفرضية الثانية و الخاصة بقيام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح المالي عن أدائها البيئي، أما المؤشر الثالث المتعلق بالفرضية الثالثة و الخاصة بالمعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء، و بالنسبة للمؤشر الرابع و المتعلق بالفرضية الرابعة و التي تهدف إلى قياس مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لاستيعاب المحاسبة الخضراء.

و استكمالا لما تناوله الفصل النظري للدراسة تم إسقاط مخرجاته على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، و ذلك من خلال إعداد استبيان و توزيعه على عينة مكونة من (10) مؤسسات صناعية جزائرية، بهدف قياس مدى إمكانية الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في إطار تبنيها للمحاسبة الخضراء، و تم استخدام الأسلوب الإحصائي في تحليل و معالجة المعلومات و البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة عن طريق استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.22).

انطلاقا من الدراسة بجانبها النظري و جانبها التطبيقي، تم تأكيد الفرضيات التي تم وضعها كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** و التي تنص على:

" يوجد وعي و إدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية"

بعد إجراء اختبار (ت) تم التأكد من صحة الفرضية، حيث تؤكد النتائج المتحصل عليها على مدى وعي و إدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي، حيث تحصلنا على 77 % من المؤسسات الصناعية الجزائرية على وعي و إدراك بالجانب البيئي، و ذلك من خلال تبنيها لأنظمة الجودة العالمية و

السلامة المهنية، الاستثمار في التكنولوجيا الصديقة للبيئة، دعم تقنية الإنتاج الأنظف، تحملها للتكاليف بغية الحفاظ على البيئة.

• الفرضية الثانية: و التي تنص على:

" تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن أداؤها البيئي."

بعد إجراء اختبار (ت) تم التأكد من صحة الفرضية، حيث تؤكد النتائج المتحصل عليها على قيام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن أداؤها البيئي، حيث تحصلنا على نسبة 76.6 % من المؤسسات الصناعية الجزائرية التي تقوم بالإفصاح عن أداؤها البيئي، حيث يتم ذلك من خلال القوائم المالية و الإيضاحات حيث تشمل المعطيات الكمية و التي يمكن قياسها، كما تقوم بالإفصاح وصفا من خلال إعداد تقارير دورية لمديرية البيئة.

• الفرضية الثالثة: و التي تنص على:

" تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية عراقيل في تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء "

بعد إجراء اختبار (ت) تم التأكد من صحة الفرضية، حيث تؤكد النتائج المتحصل عليها على وجود مجموعة من المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تحصلنا على نسبة 76.16 % من المؤسسات الصناعية الجزائرية التي أكدت وجود معوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء.

• الفرضية الرابعة: و التي تنص على:

" توجد مرونة في استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء "

بعد إجراء اختبار (ت) تم التأكد من صحة الفرضية، حيث تؤكد النتائج المتحصل عليها على إمكانية استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء، حيث تحصلنا على نسبة 76.36 % من المؤسسات الصناعية الجزائرية التي أكدت إمكانية استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء، و ذلك لأنها تثرى أبعاد النظام المحاسبي المالي.

نتائج الدراسة:

بعد عرض و تحليل البيانات و اختبار الفرضيات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية بدرجة مرتفعة بنسبة قدرت ب (77 %)، يتجلى ذلك من خلال تبنيها لمعايير الجودة الشاملة من بينها معيار الإدارة البيئية (ISO 14001)، معيار السلامة المهنية (ISO 45001) و الذي قدر متوسط حسابيهما (3.75) و (3.74) على التوالي، بالإضافة إلى تكبدها لتكاليف في سبيل الحفاظ على البيئة، و هذا ما أكدته قيمة مستوى الدلالة و المقدرة ب 0.01.
- إن وعي المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي دليل مدى مساهمتها في تحمل مسؤوليتها اتجاه البيئة بصفة عامة و المجتمع بصفة خاصة، و هذا من خلال مستوى الثقة المقدر ب 0.00.
- تبنت المؤسسات الصناعية الجزائرية المعايير الدولية للجودة، ما جعلها تعمل على تحقيق الإنتاج الأنظف من خلال استعمالها لوسائل و معدات و تكنولوجيا صديقة للبيئة، و الذي كان بدرجة مرتفعة حيث قدر متوسطه الحسابي ب (3.51).
- تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح عن أدائها البيئي في القوائم المالية حيث تشمل التكاليف و المتمثلة في الاستثمارات، تكاليف الغرامات التشريعية (الضرائب).
- تقوم المؤسسات الصناعية الجزائرية بالإفصاح المالي عن تكاليفها البيئية بشكل غير منفصل عن تكاليفها العادية و هذا ما أكدته نتائج المحور الثاني و التي كانت مرتفعة درجة الموافقة عليها حيث قدر متوسطه الحسابي ب (32.94) عند مستوى الدلالة 0.01.
- وجود إمكانية لتطبيق المحاسبة الخضراء في البيئة الجزائرية يسمح للمؤسسات الإفصاح عن أدائها البيئي، و هذا ما أكدته نتائج المحور الثالث و الذي قدر متوسطه الحسابي ب (33.44) عند مستوى الثقة 0.00 عند دلالة مؤكدة ب (0.01) .
- وجود نموذج مقترح من جهة مسؤولة للإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية سيدفع بها إلى الالتزام بالحفاظ على البيئة، حيث وافق أغلبية عينة الدراسة والتي تفوق (50%) .

- إن الإفصاح المالي عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية لا يعتبر كافيا و ذلك لأنه لا يظهر مدى مساهمة المؤسسة في الحفاظ على البيئة، و هذا ما أكدته نسبة الموافقة على الفقرة الخامسة من المحور الثاني و التي قدر متوسطها الحسابي ب (3.71).
- عدم قدرة النظام المحاسبي الجزائري على عكس الجهود المبذولة من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية في مجال حماية البيئة، هذا ما أكدته نتائج المحور الثالث في فقراته (السابعة، الثامنة و التاسعة) و المحور الرابع و الذي قدرت مستوى دلالاته (0.01) عند مستوى الدلالة (0.00) .
- وجود مجموعة من المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء، ما نتج عنه عدم قدرة المؤسسات الصناعية الجزائرية في الإفصاح المالي عن أدائها البيئي، هذا ما أكدته نتائج المحور الثالث و الذي قدر متوسطه الحسابي ب (33.44) عند مستوى الثقة المقدر ب (0.00) بدلالة معنوية (0.01).
- وجود ضعف في الرقابة على تطبيق التشريعات و النصوص القانونية المتعلقة بالحماية البيئية المفروضة على المؤسسات الملوثة للبيئة و هذا ما أكدته نسبة الموافقة على الفقرة الثانية من المحور الثالث و التي قدر متوسطها الحسابي ب (3.70)..
- يوجد مرونة في استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب تبني المحاسبة الخضراء، وذلك من خلال إعداد دليل حسابات يشمل الحسابات البيئية، وإدراج بعض المبادئ البيئية للمبادئ المحاسبية وذلك لإثراء أبعاد النظام المحاسبي المالي الجزائري، بالإضافة إلى إعادة تحيين هذا الأخير وفق المعايير الدولية البيئية، هذا ما برز في نتائج المحور الرابع الذي قدرت نسبة الموافقة عليه (75.36%).

توصيات الدراسة

- يجب على الدولة في المقام العام والمؤسسة في المقام الخاص العمل على زيادة درجة الوعي البيئي كون أن البيئة هي مشكلة العصر الراهن.
- يجب على المؤسسات العمل على نشر ثقافة المنتج الأخضر وذلك من خلال استخدام تكنولوجيا صديقة للبيئة.

- يجب تفعيل تطبيق المحاسبة الخضراء داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال إخضاع العمال لدورات تدريبية، هذا ما يسمح بزيادة كفاءتهم الوظيفية وبالتالي يحقق الانسجام ما بين الوظيفة والمهارة المطلوبة لتحقيق ذلك.
- العمل على إصدار قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات الاقتصادية التي لها تأثير على البيئة بتحمل تكاليف الحفاظ على البيئة، وذلك بهدف تقليص حجم التلوث، حيث ستقوم المؤسسة بتقليل تكاليفها.
- يجب القيام ببعض التعديلات في النظام المحاسبي المالي الجزائري لكي يتوافق مع تطبيق المحاسبة الخضراء مثل قياس التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها وإدراجها في القوائم المالية، الإفصاح عن المعلومات البيئية في شكل تقارير (تقرير عن الأداء البيئي).
- يجب وضع نموذج موحد للإفصاح المالي عن الأنشطة المالية البيئية للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
- يجب تقديم تحفيزات جبائية و جمركية للمؤسسات الصناعية الجزائرية التي لها تأثير على البيئة و ذلك بهدف تشجيع الإفصاح المالي عن الأداء البيئي.
- إدخال موضوع التدقيق الأخضر (البيئي) ليتسنى تطبيق المحاسبة الخضراء.

آفاق الدراسة

- إطار مفاهيمي مقترح للمحاسبة الخضراء في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- الإفصاح المالي عن الأداء البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي.
- دور الإفصاح المالي عن الأداء البيئي في ترشيد اتخاذ القرارات.

قائمة المصادر و المراجع

- قائمة المصادر و المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- المبروك محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى ، دار إيتراك ، القاهرة، 2005.
 - حنان رضوان حلوة، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، 2004، دار الحامل، الأردن.
 - خالد الصرايرة، النشر الالكتروني و أثره على المكتبات و مراكز المعلومات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
 - سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط.01، 2011، عمان، الأردن.
 - علي الصيرفي، محمد عبد الفتاح، البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2006.
 - كمال دشلي، منهجية البحث العلمي، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، 2016
 - محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى 2007، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
 - محمد عباس البدوي، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية و التطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.
 - مطر محمد ، السويطي موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات : القياس والعرض والإفصاح)، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن، 2008.
 - وليد ناجي الحياي، حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي - بالعلم نرتقي-، الطبعة الأولى، 2015، عمان، الأردن.
- #### 2. المجلات و الدوريات:
- أمينة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة حالة شركة سوناطراك، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 27 جوان 2017 ، السنة التاسعة.

- أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة- مدخل بناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل علي بسيوني و عبد الله بن سليمان العزاز، المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود، السعودية ، 1998.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- إيمان سعيد عيدي، متطلبات تطبيق محاسبة بيئية في الشركات العراقية الملوثة بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الأسمدة / البصرة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة واسط العدد (28) كانون الأول / الجزء الأول 2017.
- بودلال حنان ، د. بن حمادي عبد القادر، المحاسبة الخضراء و التدقيق البيئي -واقع و آفاق-، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2018.
- حسين عيسى، نظم إدارة التكاليف البيئية، المجلة العلمية للاقتصاد و الإدارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، العدد 3، 1999.
- حيدر أحمد حسن صالح، هلال يوسف صالح، كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأثره في صناعة القرار، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا -كلية الدراسات التجارية.
- خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002.
- ديابا جميل الرزي، د. حمدي شحده محمود زعرب، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة البحوث الإدارية، السنة التاسعة و العشرون، العدد الثاني، إبريل 2011.
- رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، يناير 2009.
- زهواني رضا، دور و أهمية التكاليف البيئية في قياس و تقييم مستوى الأداء البيئي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد الأول، العدد السادس، جامعة الوادي، د.ت.

- سامية جلال سعد، الإدارة البيئية المتكاملة، القاهرة، مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005.
- صالح سليمان عيد، الأبعاد البيئية و أثرها على اختلاف النماذج المحاسبية الدولية، مجلة كلية التجارة جامعة القاهرة، سنة 1992.
- طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف ، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات،مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد92 ،جامعة الموصل، العراق، 2012.
- 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 الأول-2011.
- عباس يحي التميمي و دجلة عبد الحسين عبد، عرض و تحليل و تقييم بدائل مختارة من النماذج المستخدمة في القياس و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 21ن العدد 83، 2015.
- عبد البر عمرو، دراسة تحليلية للتكاليف البيئية، إطار مقترح لحصر التكاليف البيئية في القطاع الصناعي المصري، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة (العدد 33)، 2003.
- عبد السلام كمال، المحاسبة البيئية أحد المتطلبات الأساسية للمراجعة، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد 35، تونس، 1999.
- عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد الثامن، 2011.
- عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف و الالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996.
- لصاق حيزية، دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، معارف مجلة علمية محكمة، السنة الحادية عشر، العدد 21، ديسمبر 2016.

- محمد فاضل نعمة الياسري، المحاسبة البيئية و دورها في الحفاظ على البيئة، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد الخامس، العدد الرابع علمي، كانون الأول، 2007.
- محمد راضي عطية، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، سنة 2000.
- محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد 120، العدد 3، 1993.
- ناظم عبد السيد وآخرون، " المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفي البصرة) "، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، بغداد، المجلد 22، العدد 5، 2009.
- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

3. الرسائل:

- العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015.
- سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير - كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير جامعة قسنطينة -2، الجزائر، 2013-2014.
- علي جمال عبد الحميد، تطوير نظم معلومات المحاسبة البيئية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، دراسة نظرية و تطبيقية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية التجارة، القاهرة، 2003.
- فائز محمد شيخ بامزاحم، " القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط "، دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008.

- مجدي أحمد الجعيري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية، أطروحة دكتوراه ، كلية التجارة و التمويل ، جامعة الملك فيصل - السعودية- ، 2014.
- مهاوات لعبيدي، 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، 2015/2014.
- موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي و دوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة و أثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة أعدت استكمالاً لمتطلبات نيل درجة دكتوراه في المحاسبة كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، 2015.
- 4. ملتقيات دولية و وطنية:
- الحمداني خليل ابراهيم، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، الملتقى الدولي الأول حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ،جامعة قاصدي مرياح ،ورقلة، 22-23/11/2011.
- أحمد فرغلي محمد حسن، المحاسبة البيئية الإطار العلمي والعملية، مؤتمر الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، 2005 .
- بالزقي تيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي حول " التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة،جامعة فرحات عباس - سطيف، يومي 07/08-04-2008.
- بوعشة مبارك، التنمية المستدامة مقارنة اقتصادية في الإشكالية والمفاهيم، الملتقى الدولي المتعلق بالتنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة 3 ،سطيف 2008.
- عبد الصمد نجوى، طلال محمد مفضي بطاينة، الإدارة البيئية للمؤسسات الصناعية كمدخل حديث للتميز التنافسي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005.
- مؤتمر الأمم المتحدة، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع والاتجاهات و القضايا الراهنة(منشورات الأمم المتحدة)، 2003.

- محمد طرشي ، د . إيمان يخلف، مداخلة حول الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، محور المداخلة : المسؤولية الاجتماعية و وظائف المؤسسة الصغيرة و المتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير - جامعة حسيبة بن بو علي - الشلف.
 - محمد مهدي ضيف الله ، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر الدولي حول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، 04- 2012/12/05، جامعة المسيلة، الجزائر .
 - نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات الطبيعية الثانية : نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي. ورقلة - الجزائر، 2011.
5. مطبوعات جامعية:
- أحمد لعماري، حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في مقياس التدقيق المالي و المحاسبي، جامعة الحاج لخضر باتنة.
6. مواقع الأنترنت:
- أزهار عبد الغني، مقاييس النزعة المركزية، مقال منشور على موقع سطور: <https://sotor.com> ، تاريخ التنزيل 2020/10/31، تمت زيارة الموقع: 2021/01/14.
 - إسلام جمال الدين شوقي، مشاكل بيئية.. أولويات وطنية.. حلول مجتمعية..، المجلة الالكترونية آفاق البيئة و التنمية ، المنشورة على الموقع الالكتروني: <https://www.maan-ctr.org/magazine/article/1762> -مقياس-الأداء-البيئي-، و نظام-ISO-14000# ، تمت زيارة الموقع يوم: 2021/08/04 على الساعة: 20:10 .
 - المديرية العامة للضرائب، www.dgi.dz تمت زيارة الموقع يوم 2021/02/19 على الساعة 10.20 صباحا.
 - محمد تيغزة، معامل الثبات ألفا كرونباخ و افتراضاته، مقال منشور على موقع ميديارست : <https://hatimalsalehi.blogspot.com> ، تاريخ النشر 2019/05/06 ن تمت زيارة الموقع يوم 2020/08/20.

- محمد شرقاوي، دعم الاتحاد الدولي للمحاسبين لإجراءات أمناء IFRS تجاه مجلس معايير الاستدامة الدولية، مقال منشور على الموقع <https://www.acc4arab.com/post/IFAC> المنشور يوم الخميس 04 فبراير 2021، تمت زيارة الموقع يوم: 2021/08/16.
- 7. تقارير:
- معايير المحاسبة الدولية لإعداد تقارير مالية دولية، 2008.
- قائمة المصادر و المراجع باللغة الأجنبية:

1. Livres :

- Eldon Hendriksen, **Accounting theory**, New York: r.d, Irwin, 1992.
- Epstein, M. j, **Measuring Corporate Environmental Performance**, (3 rd edition ed.). chicago: Irum & Im A Foundation for applied research, 1996.

2. Articles :

- ANDREAS LAKO, **Conceptual Framework of green accounting**, Akuntan Indonesia magazine in the edition January - March 2018.
- Barbier Edward, **The concept of sustainable economic development**, Environmental Conservation, vol 14(n2), 1987.
- Christioer, H. Stinson, **Environmental Accounting for Environment**, Health and Safety Costs, University of Texas, Austin, Jan, 1997.
- Eldon Hendriksen, **Disclosure Insight into Requirement in U.S.A and U.K** , The International Journal of Accounting, Vol.65 Spring 1992.
- Justyna Dyduch, **Environmental Financial Disclosure in Annual Reports - A Study of a Sample of Polish Companies**, International Journal of Trade, Economics and Finance, (Volume 08, Issue 3 June 2017).
- Jyoti Vidhani & Anita Shukla, **environmental reporting in india: an empirical analysis**, Journal of Modern Management & Entrepreneurship (JMME), Volume 08, No. 02, April, 2018.
- K. Kanaka Raju, **Green Accounting Practices**, Indian Journal of Accounting (IJA), Vol. 50 (1), June, 2018.
- Kathryn_Bewley, Yue_Li, **Disclosure Of Environmental Information By Canadian Manufacturing Companies: A Voluntary Disclosure Perspective**, Vol. 1, Emerald Group Publishing Limited, Bingley.
- Norhasimah Md Nor, Norhabibi Aishah Shaiful Bahari, Nor Amiera Adnan, Sheh Muhammad Qamarul Ariffin Sheh Kamal, Inaliah Mohd Alia, **The Effects of Environmental Disclosure on Financial Performance in Malaysia**, 7th

International Economics & Business Management Conference, 5th & 6th October 2015, Procedia Economics and Finance 35 (2016).

- Omar Juhman, **Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure on Websites: the Case of Bahrain**, Universal Journal of Accounting and Finance 2(4): 77-87, 2014
- Satish joshi;R.krishnan;L.leister, **Estimating the hidden costs of environmental regulation**. The accounting review, 76 (02), 2001.
- Shavita deshwal, **Green accounting and practices**, International Journal of Applied Research 2015; 1(8).
- Surendra Singhvi, **Characteristics and Implication of Inadequate Disclosure : A case study of India**, The International of Accounting, Vol.3, No.2, Spring 1968.
- Yi Yang,Congxu Yao,Ying Li, **The impact of the amount of environmental information disclosure on financial performance: The moderating effect of corporate internationalization**, corporate social responsibility and environmental management revue , Volume27, Issue6, November/December 2020

3. Thèses de doctorat :

- Mohamed Nasreddine Ferchichi, **la comptabilité environnementale: implication et compétence du professionnel comptable**, mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en sciences comptables, université du Québec à Montréal, septembre 2006.

4. Site web :

- Denis Cormier & Michel Magnan , **Les Modes De Divulgateion D'informations Environnementales: Une Analyse Intersectorielle**, Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, May 2003, www.hal.com, visité le 14/08/2019.
- Groupe AFNOR , **la norme ISO 26000 en quelque mots**,sur le site : www.afnor.org/responsabilitésociétale,16/08/2016, تمت زيارته يوم 20/05/2019.
- Gro Harlem Brundtland, **Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future** disponible sur le site: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future> , 20 March 1987, visited le 18/05/2019.
- OECD , **Information disclosure, In Corporate governance of listed companies in China** : Self-Assessment by the China securities regulatory commission, OECD PUBLISHING, 2011, <http://www.oecd.com>.

- OECD, **Information disclosure, In Corporate governance of listed companies in China** : Self-Assessment by the China securities regulatory commission, OECD PUBLISHING, 2011, <http://www.oecd.com>
- PUMA.UNEP, **Cleaner Production-key Elements**. Retrieved from <http://www.unepie.org/pc/cp/home.htm> , 2001
- Richard, J. **opérationnaliser le concept de comptabilité environnementale : Etude de cas d'une Entreprise industriel**, www.hal.com, visité le 14/12/2018.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة المختصرات

الترميز المختصر	الدلالة
MEAS	الاتفاقية البيئية المتعددة
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
EPA	الوكالة الأمريكية لحماية البيئة
ISO	المنظمة العالمية للتقييس
UNCTAD	مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية
FASB	مجلس معايير المحاسبة الأمريكي
SEC	هيئة تنظيم الأوراق المالية و البورصات
APB	مجلس مبادئ المحاسبة
AICPA	بيان معهد المحاسبين القانونيين
COP 26	مؤتمر الأمم المتحدة لتغير المناخ
SASB	مجلس معايير محاسبة الاستدامة
IIRC	مجلس التقارير الدولي المتكامل
CDSB	مجلس معايير الإفصاح عن المناخ
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
DGI	المديرية العامة للضرائب

الملحق رقم (02): استبيان الدراسة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة جيلالي اليابس - سيدي بلعباس -

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير



الموضوع: استبيان

تحية طيبة؛ أيها السادة و السيدات.

أما بعد:

في إطار إعداد دراسة علمية للحصول على درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: "محاسبة وتدقيق" من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة سيدي بلعباس، تحت عنوان: (الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء)، واستكمالا لمتطلبات هذه الدراسة نلتمس منكم أن تفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع بالإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة.

هذا، ويسعدنا أن نتلقى مشاركتكم من خلال خبرتكم العلمية والعملية (المهنية) من أجل إضافة قيمة حقيقية للمعلومة، ونحيطكم علما بأن المعلومات المتحصل عليها - من هذا الاستبيان - موجهة لأغراض أكاديمية بحثية وستعامل بمنتهى السرية، ولن تعرض نتائجها إلا في صورة إجمالية رقمية ونسب مئوية.

أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام شاكرة لكم كريم تعاونكم لإنجاح الدراسة الميدانية لهذه الأطروحة.

الطالبة: ناصري إيمان

قائمة الملاحق

معلومات عامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة :

1- الصنف

أنثى	ذكر	الصنف (الجنس)

2- المؤهلات العلمية

شهادة أخرى	ليسانس	ماجستير / ماستر	دكتوراه	المؤهلات العلمية

3- الوظيفة

قسم المراقبة المالية	قسم الحسابات و الميزانية	قسم المالية و المحاسبة	الوظيفة

4- القطاع

الخاص	العام	القطاع

5- الخبرة المهنية

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

1- المحور الأول: درجة الوعي و الإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية

رقم الفقرة	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-1	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 14001 المتعلقة بالإدارة البيئية.					
2-1	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 45001 المتعلقة بالسلامة المهنية.					
3-1	تحوز المؤسسة على شهادة الجودة ISO 10221 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.					
4-1	تقوم المؤسسة بدعم تقنية الإنتاج الأنظف من خلال مراقبة جودة المنتج و عملية الإنتاج.					
5-1	تساهم المؤسسة في دعم البرامج التحسيسية حول المحافظة على البيئة من خلال الإشهار و المشاركات في التظاهرات المتعلقة بالبيئة.					
6-1	تقوم إدارة المؤسسة بالاستثمار في تكنولوجيا صديقة للبيئة.					
7-1	تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مخلفاتها إما بإعادة تدويرها أو بالتنازل عنها.					
8-1	تتحمل المؤسسة تكاليف من أجل حماية البيئة.					
9-1	تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تكوينية للعمال لتطوير مهاراتهم البيئية.					

2- المحور الثاني: الإفصاح المالي عن المعلومات البيئية للمؤسسات الصناعية الجزائرية في إطار

تبنيها للمحاسبة الخضراء

1-2	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل كمي (أرقام).					
2-2	تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل وصفي (تقارير).					

قائمة الملاحق

					تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية بشكل نقدي.	3-2
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن تكاليفها البيئية بشكل منفصل عن تكاليفها العادية (خارج الميزانية مثلا).	4-2
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في القوائم المالية.	5-2
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية في شكل تقرير عن الأداء البيئي.	6-2
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي إلكترونيا عن معلوماتها البيئية.	7-2
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المالي عن سياساتها المتبعة المتعلقة بأدائها البيئي.	8-2
					تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلوماتها البيئية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.	9-2

3- المحور الثالث: المعوقات التي تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية

الجزائرية

					ضعف التشريعات الجزائرية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية.	1-3
					ضعف الرقابة على تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالجبابة البيئية المفروضة على المؤسسات الملوثة للبيئة.	2-3
					عدم وجود نظام تكاليف فعال للإفصاح عن المعلومات البيئية.	3-3
					صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الكلية للنشاط.	4-3
					إدراج التكاليف البيئية إلى التكاليف العادية للمنتج يؤدي إلى زيادة سعر الوحدة الواحدة.	5-3
					الإيرادات المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.	6-3
					ينطلب تطبيق المحاسبة الخضراء إعادة تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية البيئية.	7-3

					عدم وجود معيار محاسبي دولي خاص بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة.	8-3
					عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة.	9-3

4- المحور الرابع: مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب المحاسبة الخضراء

					يقدم النظام المحاسبي المالي الحالي الحد الأدنى من القواعد المحاسبية للأغراض البيئية.	1 - 4
					يمكن توحيد الممارسات المحاسبية البيئية من خلال استحداث معايير تلائم النظام المحاسبي المالي الجزائري.	2 - 4
					يمكن للنظام المحاسبي المالي الاستجابة لاستيعاب نظام المحاسبة الخضراء.	3 - 4
					يمكن للنظام المحاسبي المالي الاكتفاء بالإفصاح عن المعلومات المالية البيئية ضمن الإيضاحات الملحقة فقط.	4 - 4
					يمكن إعداد دليل حسابات ليشمل الحسابات البيئية.	5 - 4
					تثري المحاسبة الخضراء أبعاد النظام المحاسبي المالي.	6 - 4
					يفي النظام المحاسبي المالي الحالي بمتطلبات تطبيق المحاسبة الخضراء.	7 - 4
					يمكن إدراج قوائم مالية خاصة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي.	8 - 4
					إعادة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق المعايير المحاسبة الدولية ضرورة، حتى يتسنى للمؤسسات الإفصاح عن معلوماتها البيئية.	9 - 4

الملحق رقم (03): قائمة بأسماء محكمي الاستبيان

الرقم	اسم المحكم	الصفة	مكان العمل
01	نعجة عبد الرحمان	أستاذ جامعي	جامعة مولاي الطاهر - سعيدة -
02	قادة بحيري	أستاذ جامعي	جامعة جيلالي اليابس - سيدي بلعباس -
03	حفيظ فتحي	أستاذ جامعي	جامعة جيلالي اليابس - سيدي بلعباس -
04	وزاني محمد	أستاذ جامعي	جامعة مولاي الطاهر - سعيدة -

المصدر: من إعداد الطالبة.

الملحق رقم (04): مخرجات برنامج SPSS V.22

Correlations

Correlations

		b1Q1	b1Q2	b1Q3	b1Q4	b1Q5
b1Q1	Pearson Correlation	1	.001	.175	.075	-.128-
	Sig. (2-tailed)		.996	.129	.516	.269
	N	77	77	77	77	77
b1Q2	Pearson Correlation	.001	1	.431**	-.018-	-.025-
	Sig. (2-tailed)	.996		.000	.876	.829
	N	77	77	77	77	77
b1Q3	Pearson Correlation	.175	.431**	1	-.173-	.124
	Sig. (2-tailed)	.129	.000		.131	.284
	N	77	77	77	77	77
b1Q4	Pearson Correlation	.075	-.018-	-.173-	1	.157
	Sig. (2-tailed)	.516	.876	.131		.173
	N	77	77	77	77	77
b1Q5	Pearson Correlation	-.128-	-.025-	.124	.157	1
	Sig. (2-tailed)	.269	.829	.284	.173	
	N	77	77	77	77	77
b1Q6	Pearson Correlation	.028	.104	.018	.051	-.139-
	Sig. (2-tailed)	.810	.370	.878	.661	.227
	N	77	77	77	77	77
b1Q7	Pearson Correlation	.114	-.060-	.023	-.097-	-.105-
	Sig. (2-tailed)	.325	.606	.844	.404	.366
	N	77	77	77	77	77
b1Q8	Pearson Correlation	.115	.119	.052	.045	.032
	Sig. (2-tailed)	.319	.304	.655	.695	.782
	N	77	77	77	77	77
b1Q9	Pearson Correlation	-.172-	.011	-.187-	.069	-.051-
	Sig. (2-tailed)	.134	.925	.103	.550	.662

N		77	77	77	77	77
المحور_الاول	Pearson Correlation	.383**	.508**	.478**	.329**	.279*
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000	.003	.014
N		77	77	77	77	77
المجموع	Pearson Correlation	.164	.284*	.189	.262*	.371**
	Sig. (2-tailed)	.156	.013	.102	.022	.001
N		76	76	76	76	76

Correlations

		b1Q6	b1Q7	b1Q8	b1Q9	المحور_الاول
b1Q1	Pearson Correlation	.028	.114	.115	-.172-	.383**
	Sig. (2-tailed)	.810	.325	.319	.134	.001
	N	77	77	77	77	77
b1Q2	Pearson Correlation	.104	-.060-	.119	.011	.508**
	Sig. (2-tailed)	.370	.606	.304	.925	.000
	N	77	77	77	77	77
b1Q3	Pearson Correlation	.018	.023	.052	-.187-	.478**
	Sig. (2-tailed)	.878	.844	.655	.103	.000
	N	77	77	77	77	77
b1Q4	Pearson Correlation	.051	-.097-	.045	.069	.329**
	Sig. (2-tailed)	.661	.404	.695	.550	.003
	N	77	77	77	77	77
b1Q5	Pearson Correlation	-.139-	-.105-	.032	-.051-	.279*
	Sig. (2-tailed)	.227	.366	.782	.662	.014
	N	77	77	77	77	77
b1Q6	Pearson Correlation	1	-.049-	.044	-.066-	.316**
	Sig. (2-tailed)		.673	.706	.570	.005
	N	77	77	77	77	77
b1Q7	Pearson Correlation	-.049-	1	.050	-.007-	.280*
	Sig. (2-tailed)	.673		.668	.953	.014
	N	77	77	77	77	77

b1Q8	Pearson Correlation	.044	.050	1	-.170-	.413**
	Sig. (2-tailed)	.706	.668		.138	.000
	N	77	77	77	77	77
b1Q9	Pearson Correlation	-.066-	-.007-	-.170-	1	.139
	Sig. (2-tailed)	.570	.953	.138		.226
	N	77	77	77	77	77
المحور_الاول	Pearson Correlation	.316**	.280*	.413**	.139	1
	Sig. (2-tailed)	.005	.014	.000	.226	
	N	77	77	77	77	77
المجموع	Pearson Correlation	-.099-	.142	.215	.045	.508**
	Sig. (2-tailed)	.395	.221	.062	.700	.000
	N	76	76	76	76	76

Correlations

		المجموع
b1Q1	Pearson Correlation	.164
	Sig. (2-tailed)	.156
	N	76
b1Q2	Pearson Correlation	.284*
	Sig. (2-tailed)	.013
	N	76
b1Q3	Pearson Correlation	.189
	Sig. (2-tailed)	.102
	N	76
b1Q4	Pearson Correlation	.262*
	Sig. (2-tailed)	.022
	N	76
b1Q5	Pearson Correlation	.371**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	76
b1Q6	Pearson Correlation	-.099-

	Sig. (2-tailed)	.395
	N	76
b1Q7	Pearson Correlation	.142
	Sig. (2-tailed)	.221
	N	76
b1Q8	Pearson Correlation	.215
	Sig. (2-tailed)	.062
	N	76
b1Q9	Pearson Correlation	.045
	Sig. (2-tailed)	.700
	N	76
المحور_الاول	Pearson Correlation	.508**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	76
المجموع	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	76

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

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

Correlations

		b2Q1	b2Q2	b2Q3	b2Q4	b2Q5
b2Q1	Pearson Correlation	1	-.112-	.316**	-.139-	.124
	Sig. (2-tailed)		.331	.005	.228	.282
	N	77	77	77	77	77
b2Q2	Pearson Correlation	-.112-	1	-.078-	-.069-	-.284*
	Sig. (2-tailed)	.331		.499	.549	.012
	N	77	77	77	77	77
b2Q3	Pearson Correlation	.316**	-.078-	1	-.094-	.120

	Sig. (2-tailed)	.005	.499		.416	.298
	N	77	77	77	77	77
b2Q4	Pearson Correlation	-.139-	-.069-	-.094-	1	-.315- ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.228	.549	.416		.005
	N	77	77	77	77	77
b2Q5	Pearson Correlation	.124	-.284- [*]	.120	-.315- ^{**}	1
	Sig. (2-tailed)	.282	.012	.298	.005	
	N	77	77	77	77	77
b2Q6	Pearson Correlation	.131	-.115-	.109	.006	.081
	Sig. (2-tailed)	.257	.320	.343	.957	.486
	N	77	77	77	77	77
b2Q7	Pearson Correlation	-.057-	-.014-	-.208-	.141	-.099-
	Sig. (2-tailed)	.622	.904	.070	.222	.390
	N	77	77	77	77	77
b2Q8	Pearson Correlation	-.007-	-.056-	.153	-.193-	.142
	Sig. (2-tailed)	.952	.631	.184	.093	.217
	N	77	77	77	77	77
b2Q9	Pearson Correlation	.026	-.085-	-.105-	-.024-	-.255- [*]
	Sig. (2-tailed)	.824	.460	.365	.837	.025
	N	77	77	77	77	77
المحور_الثاني	Pearson Correlation	.461 ^{**}	.044	.438 ^{**}	.123	.195
	Sig. (2-tailed)	.000	.707	.000	.288	.089
	N	77	77	77	77	77
المجموع	Pearson Correlation	.166	.031	.192	.118	-.054-
	Sig. (2-tailed)	.151	.790	.096	.311	.645
	N	76	76	76	76	76

Correlations

		b2Q6	b2Q7	b2Q8	b2Q9	المحور_الثاني
b2Q1	Pearson Correlation	.131	-.057-	-.007-	.026	.461 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.257	.622	.952	.824	.000

N		77	77	77	77	77
b2Q2	Pearson Correlation	-.115-	-.014-	-.056-	-.085-	.044
	Sig. (2-tailed)	.320	.904	.631	.460	.707
	N	77	77	77	77	77
b2Q3	Pearson Correlation	.109	-.208-	.153	-.105-	.438**
	Sig. (2-tailed)	.343	.070	.184	.365	.000
	N	77	77	77	77	77
b2Q4	Pearson Correlation	.006	.141	-.193-	-.024-	.123
	Sig. (2-tailed)	.957	.222	.093	.837	.288
	N	77	77	77	77	77
b2Q5	Pearson Correlation	.081	-.099-	.142	-.255*	.195
	Sig. (2-tailed)	.486	.390	.217	.025	.089
	N	77	77	77	77	77
b2Q6	Pearson Correlation	1	-.008-	-.017-	-.089-	.407**
	Sig. (2-tailed)		.947	.883	.441	.000
	N	77	77	77	77	77
b2Q7	Pearson Correlation	-.008-	1	.088	-.022-	.339**
	Sig. (2-tailed)	.947		.448	.853	.003
	N	77	77	77	77	77
b2Q8	Pearson Correlation	-.017-	.088	1	.084	.461**
	Sig. (2-tailed)	.883	.448		.469	.000
	N	77	77	77	77	77
b2Q9	Pearson Correlation	-.089-	-.022-	.084	1	.203
	Sig. (2-tailed)	.441	.853	.469		.076
	N	77	77	77	77	77
المحور_الثاني	Pearson Correlation	.407**	.339**	.461**	.203	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.003	.000	.076	
	N	77	77	77	77	77
المجموع	Pearson Correlation	.389**	.280*	.215	.161	.564**
	Sig. (2-tailed)	.001	.014	.062	.164	.000
	N	76	76	76	76	76

Correlations

		المجموع
b2Q1	Pearson Correlation	.166
	Sig. (2-tailed)	.151
	N	76
b2Q2	Pearson Correlation	.031
	Sig. (2-tailed)	.790
	N	76
b2Q3	Pearson Correlation	.192
	Sig. (2-tailed)	.096
	N	76
b2Q4	Pearson Correlation	.118
	Sig. (2-tailed)	.311
	N	76
b2Q5	Pearson Correlation	-.054-
	Sig. (2-tailed)	.645
	N	76
b2Q6	Pearson Correlation	.389**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	76
b2Q7	Pearson Correlation	.280*
	Sig. (2-tailed)	.014
	N	76
b2Q8	Pearson Correlation	.215
	Sig. (2-tailed)	.062
	N	76
b2Q9	Pearson Correlation	.161
	Sig. (2-tailed)	.164
	N	76
المحور_الثاني	Pearson Correlation	.564**
	Sig. (2-tailed)	.000

	N	76
المجموع	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	76

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

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

Correlations

		b3Q1	b3Q2	b3Q3	b3Q4	b3Q5
b3Q1	Pearson Correlation	1	-.014	-.002	.152	.077
	Sig. (2-tailed)		.906	.983	.188	.504
	N	77	77	77	77	77
b3Q2	Pearson Correlation	-.014	1	.160	.062	.041
	Sig. (2-tailed)	.906		.164	.589	.724
	N	77	77	77	77	77
b3Q3	Pearson Correlation	-.002	.160	1	.108	.043
	Sig. (2-tailed)	.983	.164		.349	.711
	N	77	77	77	77	77
b3Q4	Pearson Correlation	.152	.062	.108	1	-.115
	Sig. (2-tailed)	.188	.589	.349		.320
	N	77	77	77	77	77
b3Q5	Pearson Correlation	.077	.041	.043	-.115	1
	Sig. (2-tailed)	.504	.724	.711	.320	
	N	77	77	77	77	77
b3Q6	Pearson Correlation	-.015	-.150	.169	.071	.092
	Sig. (2-tailed)	.897	.194	.142	.541	.428
	N	77	77	77	77	77
b3Q7	Pearson Correlation	-.167	-.083	-.089	-.144	-.009
	Sig. (2-tailed)	.147	.471	.442	.211	.941
	N	77	77	77	77	77

N		77	77	77	77	77
b3Q8	Pearson Correlation	.065	-.051-	.039	-.148-	-.184-
	Sig. (2-tailed)	.576	.657	.739	.200	.109
N		77	77	77	77	77
b3Q9	Pearson Correlation	-.146-	.179	-.009-	-.011-	-.168-
	Sig. (2-tailed)	.205	.119	.941	.924	.144
N		77	77	77	77	77
المحور_الثالث	Pearson Correlation	.342**	.412**	.511**	.349**	.283*
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000	.002	.013
N		77	77	77	77	77
المجموع	Pearson Correlation	.213	.245*	.340**	.302**	.016
	Sig. (2-tailed)	.065	.033	.003	.008	.894
N		76	76	76	76	76

Correlations

		b3Q6	b3Q7	b3Q8	b3Q9	المحور_الثالث
b3Q1	Pearson Correlation	-.015-	-.167-	.065	-.146-	.342**
	Sig. (2-tailed)	.897	.147	.576	.205	.002
N		77	77	77	77	77
b3Q2	Pearson Correlation	-.150-	-.083-	-.051-	.179	.412**
	Sig. (2-tailed)	.194	.471	.657	.119	.000
N		77	77	77	77	77
b3Q3	Pearson Correlation	.169	-.089-	.039	-.009-	.511**
	Sig. (2-tailed)	.142	.442	.739	.941	.000
N		77	77	77	77	77
b3Q4	Pearson Correlation	.071	-.144-	-.148-	-.011-	.349**
	Sig. (2-tailed)	.541	.211	.200	.924	.002
N		77	77	77	77	77
b3Q5	Pearson Correlation	.092	-.009-	-.184-	-.168-	.283*
	Sig. (2-tailed)	.428	.941	.109	.144	.013
N		77	77	77	77	77

b3Q6	Pearson Correlation	1	-.164-	-.026-	-.030-	.338**
	Sig. (2-tailed)		.155	.821	.795	.003
	N	77	77	77	77	77
b3Q7	Pearson Correlation	-.164-	1	-.179-	-.043-	.046
	Sig. (2-tailed)	.155		.119	.711	.692
	N	77	77	77	77	77
b3Q8	Pearson Correlation	-.026-	-.179-	1	.041	.198
	Sig. (2-tailed)	.821	.119		.724	.084
	N	77	77	77	77	77
b3Q9	Pearson Correlation	-.030-	-.043-	.041	1	.295**
	Sig. (2-tailed)	.795	.711	.724		.009
	N	77	77	77	77	77
المحور_الثالث	Pearson Correlation	.338**	.046	.198	.295**	1
	Sig. (2-tailed)	.003	.692	.084	.009	
	N	77	77	77	77	77
المجموع	Pearson Correlation	.269*	.150	.054	.115	.615**
	Sig. (2-tailed)	.019	.194	.645	.325	.000
	N	76	76	76	76	76

Correlations

		المجموع
b3Q1	Pearson Correlation	.213
	Sig. (2-tailed)	.065
	N	76
b3Q2	Pearson Correlation	.245*
	Sig. (2-tailed)	.033
	N	76
b3Q3	Pearson Correlation	.340**
	Sig. (2-tailed)	.003
	N	76
b3Q4	Pearson Correlation	.302**

	Sig. (2-tailed)	.008
	N	76
b3Q5	Pearson Correlation	.016
	Sig. (2-tailed)	.894
	N	76
b3Q6	Pearson Correlation	.269*
	Sig. (2-tailed)	.019
	N	76
b3Q7	Pearson Correlation	.150
	Sig. (2-tailed)	.194
	N	76
b3Q8	Pearson Correlation	.054
	Sig. (2-tailed)	.645
	N	76
b3Q9	Pearson Correlation	.115
	Sig. (2-tailed)	.325
	N	76
المحور_الثالث	Pearson Correlation	.615**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	76
المجموع	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	76

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

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

Correlations

	b4Q1	b4Q2	b4Q3	b4Q4	b4Q5
b4Q1	1	.018	.062	-.140	.173

	Sig. (2-tailed)		.878	.595	.223	.132
	N	77	77	77	77	77
b4Q2	Pearson Correlation	.018	1	-.036-	.015	-.195-
	Sig. (2-tailed)	.878		.757	.898	.089
	N	77	77	77	77	77
b4Q3	Pearson Correlation	.062	-.036-	1	-.183-	.269*
	Sig. (2-tailed)	.595	.757		.112	.018
	N	77	77	77	77	77
b4Q4	Pearson Correlation	-.140-	.015	-.183-	1	-.132-
	Sig. (2-tailed)	.223	.898	.112		.251
	N	77	77	77	77	77
b4Q5	Pearson Correlation	.173	-.195-	.269*	-.132-	1
	Sig. (2-tailed)	.132	.089	.018	.251	
	N	77	77	77	77	77
b4Q6	Pearson Correlation	-.022-	-.079-	.208	.150	-.031-
	Sig. (2-tailed)	.850	.496	.070	.192	.788
	N	77	77	77	77	77
b4Q7	Pearson Correlation	.016	-.154-	.036	.065	-.201-
	Sig. (2-tailed)	.891	.182	.759	.575	.080
	N	77	77	77	77	77
b4Q8	Pearson Correlation	-.031-	.145	.091	-.052-	-.170-
	Sig. (2-tailed)	.792	.211	.433	.657	.142
	N	76	76	76	76	76
b4Q9	Pearson Correlation	.208	.012	-.090-	-.014-	.164
	Sig. (2-tailed)	.069	.915	.435	.906	.154
	N	77	77	77	77	77
المحور_الرابع	Pearson Correlation	.420**	.232*	.430**	.234*	.275*
	Sig. (2-tailed)	.000	.043	.000	.042	.016
	N	76	76	76	76	76
المجموع	Pearson Correlation	.410**	-.022-	.407**	.223	.234*
	Sig. (2-tailed)	.000	.851	.000	.053	.042

N	76	76	76	76	76
---	----	----	----	----	----

Correlations

		b4Q6	b4Q7	b4Q8	b4Q9	المحور_الرابع
b4Q1	Pearson Correlation	-.022-	.016	-.031-	.208	.420**
	Sig. (2-tailed)	.850	.891	.792	.069	.000
	N	77	77	76	77	76
b4Q2	Pearson Correlation	-.079-	-.154-	.145	.012	.232*
	Sig. (2-tailed)	.496	.182	.211	.915	.043
	N	77	77	76	77	76
b4Q3	Pearson Correlation	.208	.036	.091	-.090-	.430**
	Sig. (2-tailed)	.070	.759	.433	.435	.000
	N	77	77	76	77	76
b4Q4	Pearson Correlation	.150	.065	-.052-	-.014-	.234*
	Sig. (2-tailed)	.192	.575	.657	.906	.042
	N	77	77	76	77	76
b4Q5	Pearson Correlation	-.031-	-.201-	-.170-	.164	.275*
	Sig. (2-tailed)	.788	.080	.142	.154	.016
	N	77	77	76	77	76
b4Q6	Pearson Correlation	1	.160	.224	-.235*	.445**
	Sig. (2-tailed)		.165	.052	.040	.000
	N	77	77	76	77	76
b4Q7	Pearson Correlation	.160	1	.144	-.133-	.310**
	Sig. (2-tailed)	.165		.214	.250	.006
	N	77	77	76	77	76
b4Q8	Pearson Correlation	.224	.144	1	.048	.453**
	Sig. (2-tailed)	.052	.214		.678	.000
	N	76	76	76	76	76
b4Q9	Pearson Correlation	-.235*	-.133-	.048	1	.303**
	Sig. (2-tailed)	.040	.250	.678		.008
	N	77	77	76	77	76

المحور_الرابع	Pearson Correlation	.445**	.310**	.453**	.303**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.006	.000	.008	
	N	76	76	76	76	76
المجموع	Pearson Correlation	.344**	.370**	.178	.062	.713**
	Sig. (2-tailed)	.002	.001	.124	.592	.000
	N	76	76	76	76	76

Correlations

		المجموع
b4Q1	Pearson Correlation	.410**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	76
b4Q2	Pearson Correlation	-.022-
	Sig. (2-tailed)	.851
	N	76
b4Q3	Pearson Correlation	.407**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	76
b4Q4	Pearson Correlation	.223
	Sig. (2-tailed)	.053
	N	76
b4Q5	Pearson Correlation	.234*
	Sig. (2-tailed)	.042
	N	76
b4Q6	Pearson Correlation	.344**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	76
b4Q7	Pearson Correlation	.370**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	76
b4Q8	Pearson Correlation	.178
	Sig. (2-tailed)	
	N	

	Sig. (2-tailed)	.124
	N	76
b4Q9	Pearson Correlation	.062
	Sig. (2-tailed)	.592
	N	76
المحور_الرابع	Pearson Correlation	.713**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	76
المجموع	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	76

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

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Reliability

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	76	98.7
	Excluded ^a	1	1.3
	Total	77	100.0

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
المحور_الاول	232.61	247.949	.320	.727
المحور_الثاني	232.46	245.585	.409	.705
المحور_الثالث	232.00	238.747	.469	.690
المحور_الرابع	231.82	219.219	.573	.652
المجموع	132.70	74.961	1.000	.409

Reliability

Notes

Output Created	13-OCT-2021 00:02:26	
Comments		
Input	Data	C:\Users\hp\Desktop\imane.sav
	Active Dataset	Jeu_de_données1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	77
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=b1Q1 b1Q2 b1Q3 b1Q4 b1Q5 b1Q6 b1Q7 b1Q8 b1Q9 b2Q1 b2Q2 b2Q3 b2Q4 b2Q5 b2Q6 b2Q7 b2Q8 b2Q9 b3Q1 b3Q2 b3Q3 b3Q4 b3Q5 b3Q6 b3Q7 b3Q8 b3Q9 b4Q1 b4Q2 b4Q3 b4Q4 b4Q5 b4Q6 b4Q7 b4Q8 b4Q9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Frequencies

Statistics

	b1Q1	b1Q2	b1Q3	b1Q4	b1Q5	b1Q6	b1Q7
N Valid	77	77	77	77	77	77	77
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.75	3.74	3.71	3.51	3.51	3.64	3.66
Std. Deviation	1.205	1.229	1.223	1.108	1.231	1.213	1.210

Statistics

		b1Q8	b1Q9
N	Valid	77	77
	Missing	0	0
Mean		3.68	3.66
Std. Deviation		1.219	1.231

b1Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
	mowafik	3	3.9	3.9	15.6
	Neutre	4	5.2	5.2	20.8
	ghayr mowafik	43	55.8	55.8	76.6
	ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
	Total	77	100.0	100.0	

b1Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
	mowafik	4	5.2	5.2	16.9
	Neutre	4	5.2	5.2	22.1
	ghayr mowafik	41	53.2	53.2	75.3
	ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
	Total	77	100.0	100.0	

b1Q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
	mowafik	4	5.2	5.2	16.9
	Neutre	5	6.5	6.5	23.4

ghayr mowafik	41	53.2	53.2	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b1Q4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	6	7.8	7.8	19.5
Neutre	3	3.9	3.9	23.4
ghayr mowafik	55	71.4	71.4	94.8
ghayr mowafik bichida	4	5.2	5.2	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b1Q5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	12	15.6	15.6	15.6
mowafik	4	5.2	5.2	20.8
Neutre	2	2.6	2.6	23.4
ghayr mowafik	51	66.2	66.2	89.6
ghayr mowafik bichida	8	10.4	10.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b1Q6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	6	7.8	7.8	19.5
Neutre	3	3.9	3.9	23.4
ghayr mowafik	45	58.4	58.4	81.8

ghayr mowafik bichida	14	18.2	18.2	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b1Q7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	5	6.5	6.5	18.2
Neutre	4	5.2	5.2	23.4
ghayr mowafik	44	57.1	57.1	80.5
ghayr mowafik bichida	15	19.5	19.5	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b1Q8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	5	6.5	6.5	18.2
Neutre	4	5.2	5.2	23.4
ghayr mowafik	43	55.8	55.8	79.2
ghayr mowafik bichida	16	20.8	20.8	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b1Q9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	6	7.8	7.8	19.5
Neutre	3	3.9	3.9	23.4
ghayr mowafik	43	55.8	55.8	79.2
ghayr mowafik bichida	16	20.8	20.8	100.0

Total	77	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

Frequencies

Statistics

	b2Q1	b2Q2	b2Q3	b2Q4	b2Q5	b2Q6	b2Q7
N Valid	77	77	77	77	77	77	77
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.64	3.55	3.68	3.73	3.71	3.70	3.61
Std. Deviation	1.191	1.153	1.219	1.242	1.245	1.236	1.339

Statistics

	b2Q8	b2Q9
N Valid	77	77
Missing	0	0
Mean	3.65	3.68
Std. Deviation	1.285	1.251

b2Q1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	5	6.5	6.5	18.2
Neutre	4	5.2	5.2	23.4
ghayr mowafik	46	59.7	59.7	83.1
ghayr mowafik bichida	13	16.9	16.9	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	10	13.0	13.0	13.0
mowafik	4	5.2	5.2	18.2

Neutre	4	5.2	5.2	23.4
ghayr mowafik	52	67.5	67.5	90.9
ghayr mowafik bichida	7	9.1	9.1	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	5	6.5	6.5	18.2
Neutre	4	5.2	5.2	23.4
ghayr mowafik	43	55.8	55.8	79.2
ghayr mowafik bichida	16	20.8	20.8	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	5	6.5	6.5	18.2
Neutre	3	3.9	3.9	22.1
ghayr mowafik	41	53.2	53.2	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	5	6.5	6.5	18.2
Neutre	4	5.2	5.2	23.4

ghayr mowafik	40	51.9	51.9	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	5	6.5	6.5	18.2
Neutre	4	5.2	5.2	23.4
ghayr mowafik	41	53.2	53.2	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	12	15.6	15.6	15.6
mowafik	5	6.5	6.5	22.1
Neutre	2	2.6	2.6	24.7
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	10	13.0	13.0	13.0
mowafik	6	7.8	7.8	20.8
Neutre	3	3.9	3.9	24.7
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	76.6

ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b2Q9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	6	7.8	7.8	19.5
Neutre	4	5.2	5.2	24.7
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

	b3Q1	b3Q2	b3Q3	b3Q4	b3Q5	b3Q6	b3Q7
N Valid	77	77	77	77	77	77	77
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.71	3.70	3.71	3.70	3.73	3.74	3.71
Std. Deviation	1.234	1.225	1.234	1.225	1.242	1.218	1.234

Statistics

	b3Q8	b3Q9
N Valid	77	77
Missing	0	0
Mean	3.70	3.73
Std. Deviation	1.225	1.242

Frequency Table

b3Q1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	39	50.6	50.6	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	39	50.6	50.6	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	38	49.4	49.4	74.0
ghayr mowafik bichida	20	26.0	26.0	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	3	3.9	3.9	15.6
Neutre	6	7.8	7.8	23.4
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	39	50.6	50.6	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b3Q9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	38	49.4	49.4	74.0
ghayr mowafik bichida	20	26.0	26.0	100.0
Total	77	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

		b4Q1	b4Q2	b4Q3	b4Q4	b4Q5	b4Q6	b4Q7
N	Valid	77	77	77	77	77	77	77
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.69	3.71	3.77	3.71	3.83	3.81	3.62
Std. Deviation		1.280	1.234	1.234	1.234	1.185	1.257	1.267

Statistics

		b4Q8	b4Q9
N	Valid	76	77
	Missing	1	0
Mean		3.76	3.70
Std. Deviation		1.242	1.225

Frequency Table

b4Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	mowafik bichida	10	13.0	13.0	13.0
	mowafik	4	5.2	5.2	18.2
	Neutre	6	7.8	7.8	26.0
	ghayr mowafik	37	48.1	48.1	74.0
	ghayr mowafik bichida	20	26.0	26.0	100.0
	Total	77	100.0	100.0	

b4Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
	mowafik	4	5.2	5.2	16.9
	Neutre	6	7.8	7.8	24.7

ghayr mowafik	39	50.6	50.6	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b4Q3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	3	3.9	3.9	15.6
Neutre	6	7.8	7.8	23.4
ghayr mowafik	38	49.4	49.4	72.7
ghayr mowafik bichida	21	27.3	27.3	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b4Q4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	39	50.6	50.6	75.3
ghayr mowafik bichida	19	24.7	24.7	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b4Q5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
Neutre	7	9.1	9.1	20.8
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	72.7
ghayr mowafik bichida	21	27.3	27.3	100.0

Total	77	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

b4Q6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	3	3.9	3.9	15.6
Neutre	5	6.5	6.5	22.1
ghayr mowafik	38	49.4	49.4	71.4
ghayr mowafik bichida	21	27.3	27.3	98.7
6	1	1.3	1.3	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b4Q7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	10	13.0	13.0	13.0
mowafik	4	5.2	5.2	18.2
Neutre	9	11.7	11.7	29.9
ghayr mowafik	36	46.8	46.8	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

b4Q8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.8	11.8
mowafik	3	3.9	3.9	15.8
Neutre	6	7.8	7.9	23.7
ghayr mowafik	37	48.1	48.7	72.4
ghayr mowafik bichida	21	27.3	27.6	100.0

Total	76	98.7	100.0
Missing System	1	1.3	
Total	77	100.0	

b4Q9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid mowafik bichida	9	11.7	11.7	11.7
mowafik	4	5.2	5.2	16.9
Neutre	6	7.8	7.8	24.7
ghayr mowafik	40	51.9	51.9	76.6
ghayr mowafik bichida	18	23.4	23.4	100.0
Total	77	100.0	100.0	

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الاول	77	32.86	3.776	.430

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الاول	76.363	76	.000	32.857	32.00	33.71

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الثاني	77	32.94	3.334	.380

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الثاني	86.689	76	.000	32.935	32.18	33.69

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الثالث	77	33.44	3.416	.389

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الثالث	85.897	76	.000	33.442	32.67	34.22

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الرابع	76	33.58	3.869	.444

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الرابع	75.667	75	.000	33.579	32.69	34.46

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية في الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في ظل تبني المحاسبة الخضراء، حيث تبين مدى وعي وإدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي، وقيامها بالإفصاح المالي عن أدائها البيئي، بالإضافة إلى إبراز وجود معوقات تعيق تبني و تطبيق المحاسبة الخضراء، وكذا مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعابها.

وللوصول إلى أهداف الدراسة تم إعداد و توزيع استبيان على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث شملت عينة الدراسة (10) مؤسسات ناشطة في قطاعات لها تأثير على البيئة، و تم استخدام الأسلوب الإحصائي (SPSSV.22) في معالجة البيانات و المعلومات المتحصل عليها.

وتوصلت الدراسة إلى أن 76.03% من المؤسسات الصناعية الجزائرية قادرة بدرجة مرتفعة على الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في ظل تبنيها للمحاسبة الخضراء، في حين أن 23.97% درجة قدرتهم متوسطة، و هذا راجع إلى وجود مجموعة من العراقيل من بينها عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية البيئية للمؤسسة من طرف الجهات الرسمية المسؤولة، لهذا تم اقتراح نموذج للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المالي، المحاسبة الخضراء، الأداء البيئي، التكاليف البيئية، النظام المحاسبي المالي.

تصنيفات Jel: M40، M41، Q56.

Abstract:

This study aimed to highlight the extent to which the Algerian industrial enterprises can financially disclose their environmental performance in light of the adoption of green accounting. The application of green accounting, as well as the response of the Algerian financial accounting system to accommodate green accounting.

In order to reach the objectives of the study, a questionnaire was prepared and distributed to the Algerian enterprises. The study sample included (10) enterprises active in sectors that have an impact on the environment, and the statistical method (SPSS V.22) was used to process the data and information obtained.

The study found that 76.03% of the Algerian industrial enterprises are able to a high degree of financial disclosure about their environmental performance in light of their adoption of green accounting, while 23.97% have a medium degree of ability, and this is due to the presence of a set of obstacles, including the lack of a clear way to disclose The environmental financial information of the institution is provided by the responsible official authorities. For this reason, a model has been proposed for the disclosure of the environmental performance of the Algerian enterprises.

Keywords: financial disclosure, green accounting, environmental performance, environmental costs, financial accounting system

Jel Classification Codes: M40, M41, Q56.