



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

العنوان

المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية  
-دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية  
جيجل-

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

برحال عبد الوهاب

إعداد الطالبة:

خلال عايدة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ خالد ليتيم
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ عبد الوهاب برحال
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذ فريد زعرات

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وتقدير

أولا وقبل كل شيء، أحمد الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا من أجل إتمام هذا العمل المتواضع والوصول إلى هذه المرتبة من العلم والنجاح.

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ الطيب برحال عبد الوهاب الذي لم يبخل علي بالصائح والتوجيهات رغم انشغالاته والتزاماته العملية، فله منا كل الشكر والتقدير.

أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين سيبدلون جهدا في قراءة هذا الموضوع من أجل تقييمه وتثمينه.

كما أتوجه بشكري واحترامي إلى أساتذة وإدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل على المساعدات التي قدموها لنا طوال فترة الدراسة.

كما أتقدم بخالص الشكر إلى مسيري المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

كما أخص بالشكر الأستاذ وردة التي لم تبخل علي طوال فترة الدراسة بالمساعدة والتوجيه.

وأقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعدني من قريب أو بعيد لإتمام هذه الدراسة.

## عائدة



# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلي:

المرضاة المأدى الذي يحنني كلما تقاذفتني السفن، أطال الله في عمره وجعله دائما  
سندي وداعمي، والدي الحبيب.

منبع الحنان التي ألفها أمل حياتي، ميمما متنفس همومي، وباءها ينبوع حناني، أمي الغالية، حفظها  
الله وأطال في عمرها.

روح جدي وجدتي، المغفور لهم بإذن الله.

من جمعني بهم روح سميت تحب مقاعد الرحمان، إخوتي الأعماء، فارس، جلال، منصور، وأخي  
الصغير محمد.

شقيقتاي، فائزة وليدة.

صديقتاي كلثوم، سارة، فاطمة الزهرة، أسماء، سما، مريامة، لمياء، مليكة.

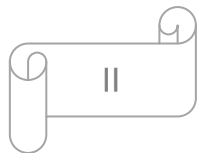
أصدقائي وزملائي عماد، حياة، محمد، مريم، محمد، حجاج، مراد، منير، اسماعيل، نسيم وإلى كل

زملائي الذين جمعني بهم مقاعد الدراسة.

الاستاذة التي أكن لها كل الاحترام ووردة.

وإلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

إلى من أحب  
عائدة

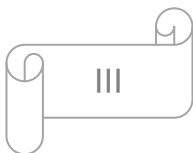


## المخلص

هدفت دراستنا هذه إلى الوقوف على واقع المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية العاملة بولاية جيجل.

ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على استبانة تضمنت خمسة محاور (إدراك مفهوم المسؤولية البيئية، مدى الالتزام بالمسؤولية البيئية، إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية، مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية)، والتي تم توزيعها على عدد من مسؤولي المؤسسات الاقتصادية العاملة بولاية جيجل.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى وعي متوسط لمفهوم المحاسبة البيئية والذي انعكس على درجة الالتزام بها وتطبيقها من قبل مسؤولي تلك المؤسسات والتي كانت ضعيفة. الكلمات المفتاحية: التكاليف البيئية، المحاسبة البيئية، قياس التكاليف البيئية، الإفصاح عن التكاليف البيئية.



## Résumé

Le but de cette étude est d'examiner la réalité de la comptabilisation de la responsabilité environnementale et les institutions économiques opérant dans la province de Jijel.

Pour atteindre cet objectif a été de compter sur un questionnaire contenant cinq axes (comprendre le concept de la responsabilité environnementale, Le respect de la responsabilité environnementale, Comprendre le concept de la responsabilité environnementale, Le respect de la comptabilité pour la responsabilité environnementale) Qu'il a été distribué à un certain nombre d'institutions économiques opérant fonctionnaires de l'Etat Jijel.

L'étude a révélé la présence du niveau moyen de prise de conscience du concept de comptabilité environnementale, qui se reflète dans le degré d'engagement et l'application par ces institutions, qui étaient des fonctionnaires faibles.

**Mots-clés:** coûts environnementaux, comptabilité environnementale, la mesure des coûts environnementaux, la divulgation des coûts environnementaux.

# الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
IV	الشكر
IV	الإهداء
IV	الملخص
IV	الفهرس
IV	قائمة الجداول والأشكال
أ-ب-ت-ث-ج	مقدمة
<b>الفصل الأول: ماهية المسؤولية البيئية</b>	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: المسؤولية البيئية كأحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية
09	المطلب الأول: البعد التاريخي لنشوء المسؤولية الاجتماعية
12	المطلب الثاني: مفهوم المسؤولية الاجتماعية
14	المطلب الثالث: مزايا ومعوقات المسؤولية الاجتماعية
17	المبحث الثاني: مفهوم المسؤولية البيئية
17	المطلب الأول: المفاهيم البيئية العلمية
22	المطلب الثاني: دوافع تبني المسؤولية البيئية
24	المطلب الثالث: العلاقة بين البيئية والتنمية
27	المبحث الثالث: الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية
27	المطلب الأول: مفهوم الإدارة البيئية
30	المطلب الثاني: طبيعة الإدارة البيئية
33	المطلب الثالث: نظام الإدارة البيئية الإيزو 14000
37	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: المحاسبة عن المسؤولية البيئية</b>	
39	تمهيد
40	المبحث الأول: المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي
40	المطلب الأول: ماهية المحاسبة البيئية
42	المطلب الثاني: متطلبات ومعوقات تطبيق المحاسبة البيئية



44	المطلب الثالث: أهم الإصدارات الدولية الداعمة للمحاسبة البيئية
<b>46</b>	<b>المبحث الثاني: الإطار العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية</b>
46	المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية
51	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف البيئية
52	المطلب الثالث: الأنشطة البيئية ومصادر الحصول على معلومات حول التكاليف البيئية
<b>56</b>	<b>المبحث الثالث: قياس التكاليف البيئية</b>
56	المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
59	المطلب الثاني: متطلبات قياس التكاليف البيئية
62	المطلب الثالث: مداخل ونماذج قياس التكاليف البيئية
<b>64</b>	<b>المبحث الرابع: الإفصاح عن التكاليف البيئية</b>
64	المطلب الأول: ماهية الإفصاح
66	المطلب الثاني: طبيعة الإفصاح البيئي
70	المطلب الثالث: نماذج الإفصاح البيئي
<b>76</b>	<b>خلاصة الفصل</b>
<b>الفصل الثالث: واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل</b>	
<b>77</b>	<b>تمهيد</b>
<b>78</b>	<b>المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية</b>
78	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
78	المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة
79	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المعتمدة في التحليل الإحصائي
<b>85</b>	<b>المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان</b>
86	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
89	المطلب الثاني: تحليل عبارات المحور الثاني للاستبيان
91	المطلب الثالث: تحليل عبارات المحور الثالث للاستبيان
94	المطلب الرابع: تحليل عبارات المحور الرابع للاستبيان
96	المطلب الخامس: تحليل عبارات المحور الخامس للاستبيان

101	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
101	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى
102	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية
103	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة
103	المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة
105	خلاصة الفصل
106	الخاتمة
110	قائمة المراجع
111	الملاحق

قائمة الجداول

والأشكال

## قائمة الجداول والأشكال

أولاً: قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	سلسلة المواصفات القياسية الإيزو 14000	01
71	قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي	02
72	قائمة المركز المالي	03
74	قائمة تكلفة الأضرار البيئية	04
75	قائمة نتائج القياسات البيئية	05
78	عدد الاستبيانات الموزعة	06
79	مقياس ليكارث الخماسي	07
79	جدول التوزيع لمقياس ليكارث	08
80	معامل الارتباط والقيمة الاحتمالية لعبارات المحور الثاني	09
81	معامل الارتباط والقيمة الاحتمالية لعبارات المحور الثالث	10
82	معامل الارتباط والقيمة الاحتمالية لعبارات المحور الرابع	11
83	معامل الارتباط والقيمة الاحتمالية لعبارات المحور الخامس	12
84	معامل الارتباط الكلي لمحور الدراسة	13
85	معامل الثبات لمحاور الدراسة (طريقة ألفا كرونباخ)	14
86	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	15
86	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	16
87	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل	17
88	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	18
88	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة	19
89	تحليل عبارات المحور الثاني	20
89	تحليل عبارات المحور الثالث	21
91	تحليل عبارات المحور الرابع	22
94	تحليل عبارات المحور الخامس	23
96	إدراك مفهوم المسؤولية البيئية	24



102	مدى الالتزام بالمسؤولية البيئية	25
102	إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية	26
103	مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية	27
103	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس	28

ثانيا: قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
86	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	01
86	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	02
87	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل	03
88	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	04
88	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة	05
89	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	06

# مقدمة

تعد ظاهرة التلوث البيئي من الظواهر التي لاقت اهتماما متزايدا في الآونة الأخيرة، خاصة في ظل التقدم الذي يشهده عالمنا المعاصر وعلى الرغم من أن هذه الظاهرة ليست جديدة وموجودة منذ القدم إلا أن الجديد فيها هو تعدد وتنوع مصادر التلوث وآثاره الضارة إضافة إلى محاولة الشركات التخلص من نفاياتها المضرّة بالبيئية عن طريق إطلاقها في الهواء أو إلقائها في البحر أو دفنها في الأرض، مما كان له تأثير سلبي على الحياة البيئية، وقد شهد النصف الثاني من القرن العشرين اهتماما متزايدا بالبيئة التي أصبحت أحد الاتجاهات المهمة والحديثة من قبل مختلف المجتمعات والدول، صاحب هذا الاهتمام دراسة العلاقة بين الأداء الاقتصادي للمؤسسات وبين المسؤولية البيئية والإفصاح عنها، وقد تجسد هذا الاهتمام بإصدار المواثيق الدولية المتعلقة بحقوق الإنسان والتي تنص على حماية البيئة من الأضرار الناتجة عن التلوث، حيث انعقد أول مؤتمر عالمي للبيئة في ستوكهولم عام 1972 م الذي أشير فيه إلى العلاقة ما بين التنمية الاقتصادية والتدهور البيئي، ومؤتمر قمة الأرض بريودي جانيرو عام 1992 م الذي انبثقت عنه قرارات مهمة وشاملة أبرزها ترسيخ البعد البيئي وتغيير النظرة التقليدية للمؤسسات حيث أصبح من الواجب عليها إحداث تناسق بين ربحيتها الاقتصادية وفعاليتها الاجتماعية والبيئية، كما زاد الضغط من جماعات أنصار حماية البيئة لمطالبة المؤسسات بإزالة التلوث الناجم من أنشطتها المختلفة، مما أرغم العديد من المؤسسات الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية ترتب عن هذا الالتزام ظهور ما يعرف بالتكاليف البيئية مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماما خاصا بالمعلومات المتعلقة بالمسؤولية البيئية والتوصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله قياس تلك التكاليف والإفصاح عنها بالشكل الذي يسمح من إيصال المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية التي تساعدهم في تقييم كفاءة المؤسسة ومدى التزامها بمسؤوليتها البيئية اتجاه المجتمع.

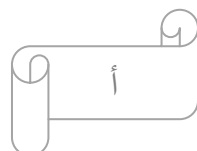
### إشكالية الدراسة

تتلخص إشكالية الدراسة في محاولة التعرف على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية التي أصبحت ضرورة حتمية في ظل تحملها لتكاليف والتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذي تحدثه في البيئة، وعليه يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الرئيسي التالي: ما واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل؟

### التساؤلات الفرعية

يندرج تحت التساؤل الرئيسي أسئلة فرعية يمكن صياغتها على النحو التالي:

- هل هناك إدراك ووعي لدى مسؤولي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بمفهوم المسؤولية البيئية؟
- هل هناك التزام من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بالمسؤولية البيئية؟



- هل هناك إدراك ووعي لدى مسؤولي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بمفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية؟

- هل هناك التزام من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية؟

### الفرضيات

وكمحاولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية والتي سيتم اختبارها في هذه الدراسة:

- هناك إدراك لمفهوم المسؤولية البيئية من طرف مسؤولي المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة؛

- تلتزم المؤسسات الاقتصادية المدروسة على مستوى ولاية جيجل بالمسؤولية البيئية؛

- يدرك محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية على مستوى الدراسة؛

- تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة المحاسبة عن المسؤولية البيئية.

### أهمية موضوع الدراسة

الاهتمام بالبيئة لم يعد مطلباً اختيارياً بل أصبح مطلباً عالمياً وظاهرة واضحة انبثقت منها نظام محاسبة التكاليف البيئية، الذي ظهرت أهميته من خلال العديد من الأبحاث والكتابات والدراسات التطبيقية والميدانية في الدول الغربية المتقدمة كوسيلة لمساعدة المؤسسات في توفير معلومات عن التكاليف البيئية في التخطيط والرقابة على أنشطة المنشآت، وبالرغم من الأهمية العالمية التي حظت بها البيئة ونظام محاسبة التكاليف البيئية إلا أن الدراسات التطبيقية والميدانية في هذا المجال بقيت محدوداً في الدول العربية خاصة في الجزائر.

تظهر أهمية هذه الدراسة في مواكبتها للجهود التي تقوم بها الجهات العالمية لحماية البيئة إضافة إلى الجهود المحلية.

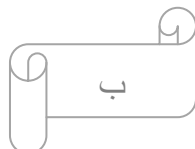
### أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في محاولة التعرف على واقع المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل، كما تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق النقاط التالية:

- التعرف بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية؛

- تحديد الأساليب والنماذج المتبعة في عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية؛

- تحديد مدى إدراك والتزام المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية.





## صعوبات الدراسة

صادفنا خلال إعداد هذه الدراسة جملة من الصعوبات تتمثل أهمها فيما يلي:

- النقص في المراجع وخاصة الكتب حول المحاسبة عن المسؤولية البيئية؛
- قلة عدد المؤسسات الاقتصادية التي تلبي احتياجات الدراسة التطبيقية في ولاية جيجل؛
- عدم تعاون بعض المحاسبين والمسيرين في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

## أسباب اختيار موضوع الدراسة

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

- حداثة الموضوع في ميدان البحث العلمي في الجزائر؛
- الرغبة والاهتمام الشخصي في التعرف أكثر على موضوع المحاسبة عن المسؤولية البيئية؛
- موافقة الموضوع لطبيعة التخصص؛
- الحاجة إلى مثل هذه الدراسات في البيئة الجزائرية.

## حدود الدراسة

تمثلت الحدود المكانية والزمانية لهذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: اقتصرنا هذه الدراسة على المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية جيجل؛
- الحدود الزمانية: تم إعداد هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة بين شهر جانفي إلى غاية شهر ماي 2016.

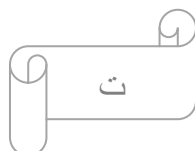
## منهجية الدراسة

لمعالجة هذه الدراسة ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة منها اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من الدراسة باعتبار هذا الجانب يصف مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على مدخل دراسة حالة وذلك من خلال تصميم استبيان تضمنت الجوانب الرئيسية لمحاور الدراسة وتوجيهها إلى عدد من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل، والاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

## الدراسات السابقة

من بين الدراسات التي عالجت موضوع المحاسبة عن المسؤولية البيئية نذكر ما يلي:

- 1- زينب جبار يوسف، أياد شاكر سلطان وآخرون، المحاسبة البيئية الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد-دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب-، كلية الاقتصاد، 2009 م.



تتجسم مشكلة البحث في عدم قدرة النظام المحاسبي التقليدي على عكس الجهود المبذولة من قبل الشركة في مجال حماية البيئة من التلوث.

والهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مفهوم المحاسبة والإفصاح البيئي والنماذج المعتمد عليها في عملية الإفصاح البيئي.

ومن أبرز النتائج التي توصل إليها الباحثون هو أنه لم يأخذ تطبيق نظام المحاسبة البيئية في الشركات المختلفة الاهتمام الكافي ولا يزال الإفصاح البيئي في مراحله الأولى متعثراً بكم من المشاكل.

2- عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة-، كلية الاقتصاد، 2010 م.

الهدف من هذه الدراسة هو بيان مدى قدرة النظام المحاسبي المطبق في الشركة السورية العامة للأسمدة على إنتاج معلومات نافعة يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي لنشاطاتها.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة وعدم انسجام النظام المحاسبي المتبع في الشركة مع المتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجديدة.

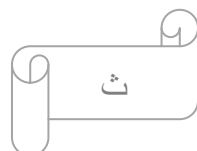
3- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015 م.

تمحورت إشكالية هذا البحث حول مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي.

يهدف هذا البحث إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تهتمهم هذه القوائم متمثلين في المحاسبين ومحافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب حيث بلغ حجم العينة 163 مستجوباً.

4- سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية -دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان SCHB قسنطينة-، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2014 م.

تتلخص إشكالية البحث في محاولة التعرف على المدى الذي وصلت إليه المؤسسات الصناعية في قياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً في قوائمها المالية، والذي أصبح ضرورة حتمية في ظل تحملها لتكاليف والتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذي تحدثه في البيئة.



ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أنه هناك محدودية في قيام المؤسسات الصناعية بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، وأن الإفصاح عن الأداء البيئي يقتصر على الضرائب والغرامات التي تدفعها المؤسسات في شكل قيم ثابتة، وكذا الاستثمارات التي تم اقتناءها لأغراض حماية البيئة.

### التعليق على الدراسات السابقة

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة يمكن القول أنها في مجملها تبحث عن أسباب عدم تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية ومحاولة وضع نماذج محاسبية تسمح بقياس التكاليف والمنافع البيئية وكذا الإفصاح عنها.

وفي هذه الدراسة سوف نقوم بدراسة المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل من أجل زيادة الوعي لدى مسؤولي المؤسسات الاقتصادية حول المحاسبة البيئية وأهمية الالتزام بالقياس والإفصاح عن تأثيراتها البيئية في قوائمها المالية.

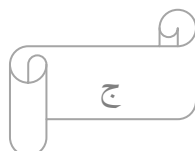
### تقسيم الدراسة

يشتمل موضوع الدراسة على ثلاثة فصول عرضت بطريقة تخدم الغرض والموضوع، وتعمل على توضيح الإطار النظري للمحاسبة عن المسؤولية البيئية للمؤسسات الاقتصادية.

فقد تناولنا في الفصل الأول ماهية المسؤولية البيئية وتعرضنا من خلاله إلى المبحث الأول حول المسؤولية البيئية كأحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية، والمبحث الثاني منه خصصناه لمفهوم المسؤولية البيئية، أما المبحث الثالث فعرضنا فيه الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني جاء بعنوان المحاسبة عن المسؤولية البيئية وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي، والمبحث الثاني الإطار العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية، أما المبحث الثالث والرابع فقد تم تخصيصهما على التوالي القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

والفصل الثالث جاء بعنوان واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية تمت في أربعة مؤسسات اقتصادية على مستوى ولاية جيجل، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، المبحث الثاني تم على مستواه تحليل إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان، أما المبحث الثالث فقد تم تخصيصه لاختبار مدى صحة فرضيات الدراسة.



الفصل الأول: ماهية المسؤولية البيئية

الفصل الثاني: المحاسبة عن المسؤولية البيئية

الفصل الثالث: واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات

الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل



## الفصل الأول: ماهية المسؤولية البيئية

المبحث الأول: المسؤولية البيئية كأحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثاني: مفهوم المسؤولية البيئية.

المبحث الثالث: الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية.

**تمهيد**

لقد أصبحت المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية أحد أكبر التحديات التي تواجه النظم الاقتصادية والدول والمنظمات الدولية والإقليمية، بحيث أن ارتفاع حجم النشاط الاقتصادي بقدر ما يساهم في زيادة معدلات التنمية، فإنه بالمقابل يساهم بشكل مباشر في التلوث البيئي واختلال مكونات وعناصر النظام البيئي.

وهذا ما جعل الكثير من المؤسسات الصناعية تتجه في الوقت الحاضر للاهتمام بالاعتبارات البيئية في إستراتيجيات أعمالها وخططها الطويلة الأجل، وهذا التوجه يعد أساسا لبقائها في السوق وتنافسها مع نظرائها من المهتمين بالبيئة، لذلك يجب أن تتوفر إدارة بيئية ذات مستوى متميز حيث تساعد في الرقابة والتخطيط وتطوير الأداء البيئي بما يتلاءم مع السياسة البيئية للمؤسسة.

وسوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

**المبحث الأول: المسؤولية البيئية كأحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية؛**

**المبحث الثاني: مفهوم المسؤولية البيئية؛**

**المبحث الثالث: الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية.**

## المبحث الأول: المسؤولية البيئية كأحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية

تفاقت المشاكل البيئية والاجتماعية في مختلف دول العالم، وخاصة المتقدمة منها والنامية في عصر المنظمات الكبيرة والعولمة، لذلك دعت جميع المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة من خلال الأخذ بعين الاعتبار الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لنشاطاتها وتعديلها لنتناسب مع مبادئ التنمية المستدامة، وبما أن المسؤولية البيئية تعتبر أحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية، أوجب على المؤسسات الاهتمام بالجانب البيئي وهذا ما أصطلح على تسميته "المسؤولية البيئية للمؤسسة".

ومن خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى البعد التاريخي لنشوء المسؤولية الاجتماعية، مفهوم المسؤولية الاجتماعية، مزايا ومعوقات تبني المسؤولية الاجتماعية.

### المطلب الأول: البعد التاريخي لنشوء المسؤولية الاجتماعية

إن الظاهرة المعروضة تحت عنوان المسؤولية الاجتماعية هي ليست نتاجا للقضايا المعاصرة والمعروفة لدينا بشكل دقيق، ولهذا يصعب تحديد الجذور التاريخية لها بشكل دقيق لكن يمكن أن نرصد أهم وأبرز حالات الانتقال إلى هذا المفهوم فيما يلي:

#### المرحلة الأولى

تميزت هذه المرحلة بقيام المشاريع الصناعية وبداية استخدام المخترعات العلمية في المؤسسات التي كانت تركز على تحسين أدائها الاقتصادي وتعظيم أرباحها إلى أقصى حد ممكن على وذلك حساب جميع المعايير الأخرى، لهذا شهدت الثورة الصناعية ولفترة طويلة منذ تطورها الكثير من المآسي الإنسانية من إهمال واستغلال غير عقلاني لجهود العاملين وتشغيل الأطفال والنساء، وظروف عمل قاسية مع أجور متدنية، وهذا الوضع بين أن المالكين هم المستفيدين بالدرجة الأولى، ولا يوجد اهتمام بالعامل والوعي البيئي، وقد ظلت هذه الأحوال قائمة في القرن التاسع عشر والرابع الأول من القرن العشرين وبدافع زيادة كفاءة استغلال الموارد اندفع بعض رجال الأعمال والمالكين لدراسة كيفية تحسين إنتاجية العاملين عن طريق دراسة الوقت وطريقة انجاز العمل الأفضل بتحفيز العاملين بالوسائل المادية، وتحسين مستويات الأجور المدفوعة مقابل جهد كبير يبذلونه لإعطاء إنتاج أفضل، هذا يظهر الإدراك بجانب بسيط من المسؤولية الاجتماعية لإدارات المؤسسات، يتمثل في تحسين أجور العاملين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - ظاهر منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 55.

## المرحلة الثانية

هذه المرحلة برزت خلال الفترة التي أعقبت عام 1920 م كنتيجة للانتقادات الموجهة نحو الهدف الأحادي الذي اعتمدهت منظمات الأعمال والمتمثل في تعظيم الأرباح وهذا ما أدى إلى ظهور تيارات أخرى تطالب بتأمين السلامة والأمان في العمل، حماية حقوق الأطراف المختلفة ذات الصلة بالمنظمة.

وبهذا الصدد يشير Fletcher Byrom رئيس مجلس إدارة شركة KOPPERS إلى أن "منظمة الأعمال لا يمكنها أن تستمر من دون تحقيق الربح، ولكن لا يجوز النظر إلى الأرباح بأنها كل شيء وإنما يجب عليها في نفس الوقت أن تعمل على تلبية حاجيات المجتمع".

في هذه المرحلة تعالت الأصوات المطالبة بأن تكون المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال أبعد من ارتباطها بمصلحة الملاك والمستثمرين، بل يجب أن تمتد إلى تحقيق الموازنة حيال الأطراف الأخرى والمتمثلين في المستهلكين، الزبائن، العاملين في المنظمة وغيرهم، ومن هنا نرى بأن المسؤولية الاجتماعية في هذه المرحلة كانت مرتبطة بجهتين تحقيق الربح من جهة وتحقيق المصلحة العامة من جهة أخرى<sup>1</sup>.

## المرحلة الثالثة

يمكن حصر بدايتها في عام 1960 م وما أعقبها من أحداث تجلت بشكل خاص بالتجارب المختلفة التي عاشتها الشعوب واستخدام التكنولوجيا والتلوث البيئي الناجم عن أفعال مختلفة سواء كانت عرضية أو مقصودة وغيرها<sup>2</sup>.

كما أن للتطورات التي أدخلها Henerg Ford المتمثلة في ابتكار خط الإنتاج أذى إلى تضخم وكبر حجم المؤسسات الصناعية وزيادة عدد العاملين فيها، وذلك لبساطة وسهولة إنجاز العمل، حيث يتخصص العامل بجزء بسيط جدا من العمل ولا يحتاج إلى تدريب طويل ليتقنه كما تميزت هذه المرحلة بالتلوث البيئي الذي تزايد جراء العمليات الصناعية، فضلات الإنتاج والغازات المتطايرة، فضلا من الاستنزاف الموسع للموارد الطبيعية كالغابات وغيرها<sup>3</sup>.

وبالتالي خلال هذه المرحلة المؤسسات لم تأخذ بعين الاعتبار المسؤولية الاجتماعية وإنما كان هدفها هو زيادة الإنتاج لذلك أصبح من الضروري الانتقال من المسؤولية الاجتماعية إلى مرحلة أخرى أكثر استعابا

<sup>1</sup>- تامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001، ص ص 19، 20.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص 20.

<sup>3</sup>- حسناء بوخلخاله، وداد بوكعولة، المحاسبة عن المسؤولية البيئية ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة جيجل، 2014، ص 11.

للبيئة ومتغيراتها الواسعة وأصبحت التنمية لهذه المرحلة تحت عنوان "توعية الحياة للفرد"<sup>1</sup>.

### المرحلة الرابعة

كانت هذه المرحلة مرتبطة بظهور النظام الاشتراكي الذي انتشر في الدول الصناعية والتي تأثرت بأفكاره ودفعها إلى تبني أكثر لعناصر المسؤولية الاجتماعية التي تخص المستفيدين باختلاف أنواعهم<sup>2</sup>.

### المرحلة الخامسة

ارتبطت هذه المرحلة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير والنظرية الكنزية، حيث أن هذه الأزمة أدت إلى تسريح العديد من العمال بسبب انهيار الشركات الصناعية مما أدى إلى تدخل الدولة لحماية مصالح العاملين وإيجاد فرص عمل بديلة لهم، وكذلك ظهور النظرية العامة لـ Keynes الذي دعى من خلالها إلى وجوب تدخل الدولة بحد معقول من أجل إعادة التوازن الاقتصادي<sup>3</sup>.

### المرحلة السادسة

تعتبر الحرب العالمية الأولى والثانية من المراحل الحاسمة في انطلاق مفهوم المحاسبة الاجتماعية بصور حديثة، وهذا كان ناتج عن سقوط الأنظمة العسكرية واستبدالها بنظم ديموقراطية تؤمن بالمشاركة السياسية هذه الأحداث انعكست بشكل كبير على منظمات الأعمال حيث تم إشراك العاملين في الإدارة، وظهرت جمعيات حماية المستهلك في العالم الغربي، كل هذا كان ناتجا عن التطورات التي أشير لها سابقا<sup>4</sup>.

### المرحلة السابعة

تميزت هذه المرحلة بتعاظم قوة النقابات فقد أصبحت قوة لا يستهان بها من حيث تأثيرها في قرارات المؤسسة وزيادة عدد الإضرابات وتعرض الكثير من المؤسسات إلى خسائر كبيرة، كما أن تطور وسائل الاتصال لعبا دورا في توعية المجتمعات، هذا أدى إلى تعميق الوعي بالمسؤولية الاجتماعية، كما تعالت أصوات تدعو إلى حماية البيئة ونشر الوعي البيئي، كمحاولة للحد من التلوث الحاصل جراء العمليات الصناعية التي اتسعت بشكل كبير<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>- تامر ياسر البكري، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- محمد عازف محمد ياسين، واقع تبني منظمات الأعمال الصناعية للمسؤولية الاجتماعية، دراسة تطبيقية لآراء عينة من مديري الوظائف الرئيسية في شركات صناعة الأدوية البشرية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2008، ص 21.

<sup>3</sup>- المرجع السابق، ص 21.

<sup>4</sup>- المرجع السابق، ص 21.

<sup>5</sup>- بويكر محمد الحسن، دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة -دراسة حالة لمؤسسة نفضال وحدة باتنة-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 05.

## المرحلة الثامنة

في هذه المرحلة تم تجسيد كافة النداءات والاحتجاجات في شكل قوانين ودساتير أخلاقية وانطلقت منظمات الأعمال بتبني بنودها والالتزام بالقيم الأخلاقية وذلك من خلال إظهار هذه القيم في شعارات منظمات الأعمال<sup>1</sup>.

## المرحلة التاسعة

هذه المرحلة كانت وراءها شريحة واسعة من المستفيدين من أمثلتها جماعات حماية المستهلك، جماعات حماية البيئة والمحافظة عليها، جماعات الدفاع عن حقوق الأطفال وجمعيات السلام الأخضر وغيرها، هذه الجمعيات كان لها تأثير على مشاعر الجمهور وإثارة الرأي العام لمساندتها وذلك من أجل الضغط على الحكومات والمنظمات، وقد أدى هذا إلى نضوج المسؤولية الاجتماعية وأصبحت في هذه المرحلة أكثر نضوجا كفكرة نظرية وأقوى حضورا على أرض الواقع<sup>2</sup>.

## المرحلة العاشرة

اتسمت هذه المرحلة بتغير طبيعة الاقتصاد، وهذا كان نتيجة ظهور العولمة والخصخصة وانتشار شبكات المعلومات، مما أدى إلى تزايد سطو منظمات الأعمال العملاقة نتيجة تخلي الحكومات على دورها في تقديم الخدمات وذلك بسبب اتساع نطاق ظاهرة الخصخصة، وهذا أدى بالمؤسسات الاقتصادية باتجاه تطوير مبادراتها الاجتماعية خصوصا وأن انهيار بعض المؤسسات العملاقة يرجع إلى غياب تطبيق هذا المفهوم<sup>3</sup>.

## المطلب الثاني: مفهوم المسؤولية الاجتماعية

يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى مختلف جوانب المسؤولية الاجتماعية من تعريف وأهمية وأبعاد وسوف تكون البداية بتعرف حول المسؤولية الاجتماعية.

## أولا: تعريف المسؤولية الاجتماعية

تعددت تعريفات المسؤولية الاجتماعية فقد عرفت كل من:

- الموسوعة الحرة (ويكيبيديا) بأنها: "نظرية أخلاقية وأن أي كيان سواء كان منظمة أو فرد يقع على

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص 05.

<sup>2</sup>- خبابة عبد الله، خبابة صهيبي، المسؤولية المجتمعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - حالة الجزائر-، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار يومي 14-15 فيفري 2012، ص 04.

<sup>3</sup>- المرجع السابق، ص 02.

عائقه العمل لمصلحة المجتمع ككل، وهي أمر يجب على كل منظمة أو فرد القيام به للحفاظ على التوازن البيئي والحفاظ على مختلف الكائنات الحية التي تعيش على الكرة الأرضية من حيوانات ونباتات، هذا الأمر لا يقتصر فقط على منظمات الأعمال بل هي تمس كل فرد يؤثر سلبا على البيئة"<sup>1</sup>.

- مؤسسة العمل الدولية تعرفها بأنها: "المبادرة الطوعية التي تقوم بها المؤسسات علاوة ما عليها من التزامات قانونية"<sup>2</sup>.

- المفوضية الأوروبية تعرفها على أنها: "التطوع الذاتي للمؤسسات في المساهمة في خلق مجتمع وبيئة أفضل"<sup>3</sup>.

- مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة: "هو الالتزام المستمر من قبل منظمات الأعمال بالتصرف أخلاقيا ومساهمتها في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين ظروف العمال"<sup>4</sup>.

- البنك الدولي: "هي التزام أصحاب المؤسسات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة ويخدم التنمية في آن واحد"<sup>5</sup>.

### ثانيا: أهمية المسؤولية الاجتماعية

يمكن إيجاز أهمية المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال في العناصر التالية<sup>6</sup>:

- زيادة التكافل الاجتماعي بين شرائح المجتمع؛
- تحقيق الاستقرار الاجتماعي نتيجة توفر مستوى من العدالة الاجتماعية؛
- تحسين التنمية السياسية انطلاقا من زيادة مستوى التقيف بالوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمنظمات؛
- تساهم في تعزيز صورة المنظمة، وبالتالي مردودات إيجابية.

<sup>1</sup>- صبري محمد خليل، مفهوم المسؤولية الاجتماعية في الفكر الاقتصادي المقارن، مقالة منشورة على موقع مفهوم المسؤولية الاجتماعية في الفكر الاقتصادي <https://drsabrikhalil.wordpress.com/2014/01/17> ، 06 /02 /2016 ، 13:46.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، <https://drsabrikhalil.wordpress.com/2014/01/17> ، 06 /02 /2016 ، 13:46.

<sup>3</sup>- خياطة عبد الله، خياطة صهيب، مرجع سبق ذكره، ص 04.

<sup>4</sup>- بويكر محمد الحسن، مرجع سبق ذكره، ص 08.

<sup>5</sup>- محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية- شريكتي سونطراك الجزائرية- ارامكو السعودية-، مجلة الباحث، جامعة الشلف، عدد 12، 2013، ص 21.

<sup>6</sup>- المرجع السابق، ص 21.

## ثالثاً: أبعاد المسؤولية الاجتماعية

تكمن أبعاد المسؤولية الاجتماعية في أربع أبعاد وهي:

**1- البعد الاقتصادي:** يستند هذا المبدأ إلى مبادئ المنافسة والتطور التكنولوجي حيث يشتمل على مجموعة كبيرة من عناصر المسؤولية الاجتماعية التي يجب أن تؤخذ في إطار احترام قواعد المنافسة العادلة لقول الرسول صلى الله عليه وسلم "لعن الله الراشي والمرتشي" والاستفادة التامة من التطور التكنولوجي وبما لا يلحق الضرر بالمجتمع والبيئة<sup>1</sup>.

**2- البعد القانوني:** ويتمثل في الالتزام بالقوانين والأنظمة وتعليمات يجب ألا تخترقها منظمات الأعمال وأن تحترمها وعادة يتم تحديدها من قبل الدولة<sup>2</sup>.

**3- البعد البيئي:** ويتمثل في المحافظة على البيئة والقضاء على انبعاث الغازات السامة وتجنب كل مسببات التلوث لقوله تعالى "ولا تفسدوا في الأرض بعد إصلاحها وأدعوه خوفاً وطمعا" (الأعراف 56)<sup>3</sup>.

**4- البعد الاجتماعي:** لابد للمؤسسة أن تساهم في تحقيق رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه وتحسين ورعاية شؤون العاملين فيها بما يعكس إيجاباً على زيادة إنتاجيتهم<sup>4</sup>.

## المطلب الثالث: مزايا ومعوقات تبني المسؤولية الاجتماعية

إن تبني المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات الاقتصادية يحقق لها عدة مزايا لكن في المقابل تواجه عدة معوقات جراء تبني هذا المفهوم، ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى هذه المزايا وإلى المعوقات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية من وراء تبنيها لهذا المفهوم .

## أولاً: مزايا تبني المسؤولية الاجتماعية

يمكن عرض مزايا تبني المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:

**1- تخفيض تكاليف التشغيل:** هناك عدة مبادرات من عدة منظمات تستهدف تحسين الأداء البيئي وتؤدي إلى خفض التكاليف كتقليل استخدام المواد الكيميائية وتقليل تكاليف التخلص من النفايات ويكون ذلك من خلال إعادة تدوير مخلفاتها إلى منتجات يمكن أن تطرحها في السوق، ومن هنا نلاحظ أن تبني المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات الاقتصادية يحقق لها ميزتين الأولى وهي التخلص من النفايات بطريقة تساهم في المحافظة على البيئة وعلى حياة الفرد والميزة الثانية إنتاج منتج جديد من خلال إعادة تدوير مخلفاتها

<sup>1</sup>- الزهرة الرحماني، تأثير أبعاد المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الأبار-حاسي مسعود-، جامعة ورقلة، 2014، ص 09.

<sup>2</sup>- محمد فلاق، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>3</sup>- المرجع السابق، ص 31.

<sup>4</sup>- الزهرة الرحماني، مرجع سبق ذكره، ص 09.



وبالتالي الحصول على ميزة تنافسية داخل الأسواق وفي نفس الوقت تطبيق القوانين والتشريعات التي تصدرها الدول ومنظمات حماية البيئة التي تدعو إلى حماية المحيط من التلوث وبالتالي إمكانية الدخول إلى الأسواق العالمية بكل قوة والإنظام إلى المنظمة العالمية للتجارة<sup>1</sup>؛

**2- تعزيز المبيعات وولاء العملاء:** إن العودة بصورة ملحوظة إلى تامين النقاء البيئي والمنتجات الطبيعية قد دفع المستهلكين إلى الاهتمام الخاص بعمليات الإنتاج وتأثير هذه العمليات والمنتجات على البيئة، على الرغم من أن منظمات الأعمال التجارية يجب عليها أن تقي في المقام الأول بالمعايير الشرائية للمستهلكين مثل الأسعار، جودة السلع، وسلامتها، فإن الدراسات تظهر زيادة الرغبة في الشراء أو عدم الشراء، بسبب بعض المعايير الأخرى المستندة إلى قيم مثل: قلة التأثير على البيئة، وعدم استخدام موارد أو مكونات معدلة وراثيا<sup>2</sup>؛

**3- تحسين سمعة المؤسسات:** والتي تبنى على أساس الكفاءة في الأداء، والنجاح في تقديم الخدمات والثقة المتبادلة بين المؤسسات وأصحاب المصالح، ومستوى الشفافية التي تتعامل بها هذه المؤسسات ومدى مراعاتها للاعتبارات البيئية ويساهم التزام المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية بدرجة كبيرة في تحسين سمعتها<sup>3</sup>؛

**4- زيادة القدرة على جذب الموظفين والاحتفاظ بهم:** المؤسسات المسؤولة اجتماعيا يسهل عليها تعيين موظفين ذوي كفاءة عالية والمحافظة عليهم، ويؤدي ذلك إلى خفض تكاليف التوظيف والتدريب، ويتم في الغالب تعيين الموظفين في المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ولهذا السبب ستصبح القيم المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات منسقة مع قيم الموظفين، الشيء الذي يستبعد أي تعارض من حيث القيم، ويعزز بيئة العمل<sup>4</sup>؛

**5- حسن إدارة المخاطر الاجتماعية:** هذه المخاطر تترتب عن قيام المؤسسات بنشاطها الاقتصادي خاصة في إطار العولمة، وتتمثل هذه المخاطر في الالتزام البيئي واحترام قوانين العمل، والتي تمثل تحديا بالنسبة

<sup>1</sup>- أم كلثوم جماعي، سمير بن عبد العزيز، الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، يومي 14-15 نوفمبر 2012، ص ص 08-09.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص ص 08-09.

<sup>3</sup>- محمد عاطف محمد ياسين، واقع تبني منظمات الأعمال الصناعية للمسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية لآراء عينة من مديري الوظائف الرئيسية في شركة صناعة الأدوية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2008، ص 39.

<sup>4</sup>- روبنز ريكوييرو، كشف البيانات المتعلقة بتأثير المؤسسات على المجتمع، الاتجاهات والقضايا الراهنة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، نيويورك وجنيف، 2004، ص 82.

للمؤسسات<sup>1</sup>؛

6- رفع قدرة المؤسسات على التعلم والابتكار: من خلال تطبيق المؤسسات للقيم الاجتماعية فإن هذا يؤدي إلى زيادة الإنتاجية واستخدام موظفين ذوي كفاءة عالية، وتخصيص موارد للتعلم والابتكار والاختراع<sup>2</sup>.

### ثانياً: معوقات تبني المسؤولية الاجتماعية

من بين المعوقات التي تواجهها المؤسسات عند قيامها بتبني المسؤولية الاجتماعية ما يلي:

#### 1- المعوقات الإدارية

من بين المعوقات الإدارية نذكر ما يلي<sup>3</sup>:

- عدم احتواء بعض المؤسسات على إدارة العلاقات العامة؛
- نقص الخبرة والكفاءة للأشخاص الذين يشغلون أقسام المؤسسة التي تتعلق بالأمور الاجتماعية والأخلاقية؛
- ضعف الإحساس بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقية من قبل الإدارة العليا، وعدم الاهتمام ببرامج المسؤولية الاجتماعية؛

- عدم وجود اتصال فاعل من قبل الإدارات مع الجمهور.

#### 2- المعوقات القانونية

تتلخص فيما يلي<sup>4</sup>:

- الالتزام بنشاطات محددة تنص عليها القوانين والأنظمة؛
- عدم وجود صيانة سياسية اجتماعية أخلاقية، التي هي وظيفة من وظائف التخطيط الإستراتيجي؛
- عدم وضع منظمات الأعمال دستور اجتماعي أخلاقي؛
- عدم احترام التشريعات والقوانين والأنظمة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية.

#### 3- المعوقات المالية

من بينها ما يلي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup>- مسعود شريقي، كريمة حاجي، المسؤولية الاجتماعية والثقافية والتنظيمية في منظمات الأعمال المعاصرة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية المنعقد بجامعة بشار، يومي 14-15 فيفري 2012، ص 06.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص 82.

<sup>3</sup>- أم كلثوم جماعي، سمير بن عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 09.

<sup>4</sup>- المرجع السابق، ص ص 09-10.

<sup>5</sup>- حسين عبد المطلب الأسرج، تفعيل دور المسؤولية الاجتماعية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول العربية، مذكرة ماجستير، مصر، 2014، ص 09.

- هدف بعض المؤسسات يتمثل في تعظيم الأرباح؛
- الاعتقاد بأن اهتمام المؤسسات بالمسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى خفض أرباحها؛
- التخوف من تكاليف المنتجات الصديقة للبيئة؛
- صعوبة الجمع بين العمل المريح وعمل المؤسسة المتجاوبة اجتماعيا.

### المبحث الثاني: مفهوم المسؤولية البيئية

لقد أصبحت المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية أحد أكبر التحديات التي تواجه النظم الاقتصادية والدول، بحيث أن ارتفاع حجم النشاط الاقتصادي بقدر ما يساهم في زيادة معدلات التنمية، فإنه يساهم بشكل مباشر في التلوث البيئي واختلال مكونات وعناصر النظام البيئي. ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم المسؤولية البيئية.

#### المطلب الأول: المفاهيم العلمية البيئية

تتجه الكثير من المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر إلى الاهتمام بالاعتبارات البيئية في إستراتيجيات أعمالها وخططها الطويلة المدى وهذا التوجه يعد أساسا لبقائها في السوق وكذلك نقطة بدء لضمان تطبيق الموصفات البيئية في النشاطات الممارسة من قبل المؤسسات الاقتصادية، وقبل التطرق إلى مفهوم المسؤولية البيئية سوف نتطرق إلى المفاهيم التي تتعلق بالبيئة.

#### أولاً: تعريف البيئة

هناك عدة تعاريف للبيئة من بينها:

- إن كلمة بيئة كلمة مشتقة من الفعل "بوأ" وهذا ما يستشهد من الآية الكريمة بعد قوله تعالى: "واذكروا إذ جعلناكم خلفاء من بعد عاد وبوأكم في الأرض تتخذون من سهولها قصورا وتتحتون من الجبال بيوتا فاذكروا آلاء الله ولا تحثوا في الأرض مفسدين" (سورة الأعراف الآية رقم 74).

- بالرجوع إلى القانون رقم 03/10 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة نجد المادة رقم (02) منه نصت على أهداف حماية البيئة فيما تضمنت المادة رقم (03) منه مكونات البيئة، ولأن المشرع الجزائري لم يفرد البيئة بتعريف خاص إلا أنه وبالرجوع إلى القانون رقم 03/10 السابق الذكر يمكن اعتبار البيئة "ذلك المحيط الذي يعيش فيه الإنسان بما يشمل من هواء وتربة وكائنات حية ومنشآت مختلفة"<sup>1</sup>.

- أما من المنظور الاقتصادي فالبيئة تعرف بأنها "تتكون من عنصرين أساسيين الأول وهو العنصر الطبيعي والذي يشمل الموارد البشرية والموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة بالإضافة إلى عناصر بيئة

<sup>1</sup> - قانون رقم 03/10 المؤرخ في 19 جويلية 200، يتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر بتاريخ 20/07/2003.

لم تتحول بعد إلى موارد، أما العنصر المستحدث غير الملموس فيشمل المحيط القانوني والسياسي والاقتصادي، أي مجموع القوانين والتشريعات الصادرة من أجل الحفاظ على البيئة والتوازن البيئي واستمرار الحياة<sup>1</sup>.

- مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة البشرية الذي عقد في ستوكهولم 1972 م يعرفها بأنها "رصيد الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما وفي مكان ما لإشباع حاجات الإنسان وتطلعاته"<sup>2</sup>.

- ومن الممكن أن تعرف البيئة بأنها "المحيط الطبيعي، والمجتمعي الأشمل الذي يؤثر علينا جميعا"<sup>3</sup>.

من خلال ماتم التطرق إليه سابقا يمكن القول بأن البيئة "هي إجمالي الأشياء التي تحيط بنا وتؤثر على وجود الكائنات الحية على سطح الأرض المتضمنة الماء والهواء والتربة والمعادن والمناخ والكائنات بمختلف أنواعها، كما يمكن وصفها بأنها مجموعة من الأنظمة المتشابكة مع بعضها البعض لدرجة التعقيد والتي تؤثر وتحدد بقائنا في هذا العالم الصغير والذي نتعامل معه بشكل دوري وأي خلل في هذا النظام يؤدي إلى زوال البشرية والحياة على وجه الكرة الأرضية".

### ثانيا: تصنيفات البيئة

لابد أن يكون لدى الباحثين في المجال المحاسبي مفهوم يحقق التقارب بين الفكر المحاسبي، والمنظومة البيئية، ولذا فإن المحاسبة يمكن أن تصنف البيئة إلى مستويين<sup>4</sup>:

**1- على مستوى المؤسسة:** هو كل ما يحيط بهذه المؤسسة من محيط حيوي ومن تنوع بيولوجي، والتي لابد من النظر إليها باعتبارها أصول مملوكة للبيئة.

**2- على مستوى الاقتصاد الكلي:** هي كافة العناصر الطبيعية المملوكة للمجتمع والتي يؤثر نشاط المؤسسة على أرصدة هذه الموارد.

- وعليه فإن البيئة تعرف من منظور محاسبي بأنها: "مجموعة الموارد النادرة الموجودة على كوكب الأرض وبداخله، وندرة هذه الموارد تجعل من الضروري اعتبارها من الأصول البيئية يتعين إدراجها بالحسابات القومية للدولة".

<sup>1</sup>- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر -، مذكرة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015، ص 04.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص 04.

<sup>3</sup>- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 289.

<sup>4</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 05.

## ثالثا: علاقة البيئة بالاقتصاد

تكمن علاقة البيئة بالاقتصاد فيما يلي<sup>1</sup>:

- 1- العولمة الاقتصادية وخطر التلوث البيئي: عززت العولمة الاقتصادية فكرة الحرية الاقتصادي حيث عرف حجم النشاط الاقتصادي الدولي تطورا كبيرا، وهذا ما يفرض تحديات على البيئة.
- 2- التنمية الاقتصادية والحفاظ على البيئة: تأسس الاتحاد الدولي للمحافظة على الطبيعة سنة 1948 م، وأصدر البيان الأول من نوعه حول المحافظة على الطبيعة عام 1950 م أشير فيه إلى البيئة والتنمية الاقتصادية لتطرح إمكانية تحقيق نمو اقتصادي في ظل المحافظة على الطبيعة في إطار تنمية مستدامة وإحداث التوازن بين البيئة والتنمية.
- 3- الاقتصاد البيئي: يعني بإخفاقات السوق وكيفية تأثيرها على توزيع الموارد الطبيعية، ويركز الاقتصاد البيئي على تصنيف وتقييم تغييرات نوعية البيئة واستخدام السياسات البيئية لتوزيع تلك الموارد بشكل كفاء.

## رابعا: تعريف التلوث البيئي

ظهرت عدة تعاريف للتلوث البيئي منها:

- التعريف الذي يصفه على أنه: "الحالة القائمة في البيئة الناتجة عن التغيرات المستحدثة فيها، والتي تلحق الضرر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق الإخلال بالأنظمة البيئية، فهو بذلك عبارة عن مجمل التغيرات غير المرغوب فيها، التي تحيط بالإنسان، مما قد يؤثر عليه وعلى نوعية الحياة التي يعيشها"<sup>2</sup>.
- وفي تعريف آخر أورده الأمم المتحدة والتي تعرف التلوث البيئي على أنه: "النشاطات التي تؤدي بالضرورة إلى زيادة موارد أو طاقة جديدة إلى البيئة تعمل على تعريض حياة الإنسان، صحته، معيشته، أو رفايته للخطر"<sup>3</sup>.

من التعريفين السابقين يمكن القول بأن: "التلوث البيئي هو أي تغير فيزيائي أو كيميائي يحدث في المحيط ويؤثر بشكل سلبي على حياة الإنسان".

<sup>1</sup> - عائشة بن عطا الله، التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات دول شمال إفريقيا، المنعقد بجامعة الأغواط ، يومي 06-07- نوفمبر- 2012، ص 03.

<sup>2</sup> - سعيد سيف حنان، القياس المحاسبي لتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان SCHB -، جامعة قسنطينة، مذكرة ماجستير، 2014، ص 22.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص 22.

**خامسا: مستويات التلوث**

للتلوث عدة مستويات من بينها<sup>1</sup>:

- 1- **التلوث غير الخطير**: هو التلوث المنتشر فوق سطح الكرة الأرضية ولا يخلو أي مكان منه، ويمكن أن تطلق عليه التلوث المقبول الذي يستطيع أن يتعايش معه الشخص بدون أن يتعرض للضرر أو المخاطر كما انه لا يخل بالتوازن البيئي ولا يتعدى كونه ظاهرة بيئية وليست مشكلة.
- 2- **التلوث الخطير**: هو الدرجة التي يتجاوز فيها التلوث الخط الآمن ليصبح مشكلة وليست ظاهرة وقد ظهر هذا النوع نتيجة للثورة الصناعية في أوروبا في القرن 18، وما تمخض عنها من استخدام الملوثات كالفحم الذي يعتبر من أكثر أنواع الوقود تلويثا للبيئة.
- 3- **التلوث المدمر**: يعتبر أخطر درجات التلوث الذي يصل إلى الحد القاتل أو المدمر للأحياء، ويحمل في طياته إنذار للبشرية لكي تعمل وبسرعة إلى تطويق المشكلة، وأحسن مثال عن ذلك ما حدث لبحيرة "أبري" في الولايات المتحدة الأمريكية، التي أعلن العلماء أن لا حياة فيها لأنها تحولت إلى بحيرة ميتة بعد أن هلك كل ما فيها تقريبا من أحياء مائية.

**سادسا: مسببات التلوث**

يمكن تقسيم مسببات التلوث إلى قسمين<sup>2</sup>:

- 1- **التلوث الطبيعي**: هذا النوع من التلوث ينتج عن الملوثات النابعة من البيئة ذاتها مثل الزلازل، البراكين وغيرها لكن وبعد فترة من الزمن توازن الطبيعة نفسها وذلك بمشيئة الله.
  - 2- **التلوث بسبب النشاط البشري**: توصل فريق بحث دولي مختص بالصحة البيئية والأمراض المعدية إلى أن التغير في طبيعة سطح الأرض الناتجة عن النشاط البشري تؤدي إلى انتشار بعض الأمراض المعدية أو ظهور أمراض أخرى مما يعرض حياة الإنسان والحيوان إلى الخطر فمثلا شق الطرق وبناء السدود وتجفيف البرك والزحف العمراني إلى المناطق الخضراء، تتيح الفرصة لعشرات من الأمراض المعدية كي تنتشر وتتحول إلى أوبئة والأمثلة على ذلك كثيرة ومن بينها الملاريا، جنون البقر، الحمى الصفراء وغيرها.
- ولقد أصبح من المسلم به الآن أن الأنشطة البشرية تؤدي كذلك إلى وقوع أخطار جيوفيزيائية، وما

<sup>1</sup> - بوزغاية باية، تلوث البيئة والتنمية، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2008، ص 53.

<sup>2</sup> - خليف مصطفى غرابية، التلوث البيئي مفهومه وأشكاله وكيفية التقليل من خطورته، مجلة كلية العلوم الأساسية، جامعة عمان، العدد 121، 2010، ص 03.

يترتب عليه من آثار فقد يجعل البشر عرضة للفيضانات وذلك من خلال إزالة الأشجار والغطاء النباتي والتربة التي تمتص المياه، وبذلك تصبح الأرض عرضة للجفاف وتعرض إلى الكوارث<sup>1</sup>.

#### سابعاً: موقف الإسلام من عمليات التلوث

وردت أحاديث كثيرة عن النبي صلى الله عليه وسلم نهي فيها عن تناول الطعام الملوث وفي أحد الأحاديث المرفوعة عن النبي صلى الله عليه وسلم قيل: "سئل الرسول عن فأرة وقعت في سمن فماتت فقال: "إذا كان جامدا فخذوها وما حولها ثم كلوا ما بقي وإن كان مائعا فلا تقربوه" وفي حديث آخر قال النبي صلى الله عليه وسلم: "من بات وفي يده غمر ولم يغسله وأصابه شيء فلا يلومن إلا نفسه". وهكذا يمكن أن نستنتج أن قتل الثعابين والعقارب والحشرات الضارة أمر واجب شرعا، وكذلك الحال بالنسبة لمحاولات التخلص من تلوث الهواء أو الماء أو غير ذلك من أنواع التلوث<sup>2</sup>.

#### ثامناً: أضرار التلوث

من بين الأضرار التي تنجم عن ظاهرة التلوث ما يلي<sup>3</sup>:

- الأمطار الحامضية؛
- تآكل طبقة الأوزون؛
- الانقلابات الحرارية، وعدم استقرار المناخ؛
- عدم سهولة تنقية مياه الصرف الصحي؛
- اختلال التنوع البيولوجي وانقراض بعض مظاهر الحياة النباتية والحيوانية؛
- ظاهرة التصحر وفقرة التربة الزراعية.

#### تاسعاً: علاج التلوث

يمكن علاج التلوث من خلال ما يلي<sup>4</sup>:

- الوعي الذاتي لدى الشخص بأن التلوث يندر بفوائده؛
- وقف تراخيص مزاولة النشاط الصناعي الذي يدمر البيئة؛

<sup>1</sup> - كامل محمد المغربي، الإدارة البيئية، الطبعة الأولى، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 191.

<sup>2</sup> - طارق محمد، البيئة ومحاور تدهورها، بدون طبعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص ص 215-216.

<sup>3</sup> - لعبيبي هاتو خلف، محاسبة التلوث البيئي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009، ص 06.

<sup>4</sup> - المرجع السابق، ص ص 05-06.

- تهجير الصناعات الملوثة للبيئة بعيدا عن أماكن المدن؛
- تطوير أساليب مكافحة التلوث الهوائي؛
- تطوير وسائل التخلص من القمامات والنفايات وخاصة عملية حرق النفايات في الهواء الطلق.

### المطلب الثاني: دوافع تبني المسؤولية البيئية

أصبح مصطلح المسؤولية البيئية يلعب دورا كبيرا في أوساط المجتمع لاسيما على مستوى المؤسسات الاقتصادية، ولذلك سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى الدوافع التي جعلت المؤسسات تتبنى هذا المفهوم.

#### أولاً: تعريف المسؤولية البيئية

المسؤولية البيئية هي أحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية وأخذ يكسب هذا البعد أهمية أكبر من خلال تفاقم المشكلات البيئية وأصبح التدهور البيئي يعتبر مشكلة عالمية تتجاوز الأوطان والأقاليم مع تكاثف الجهود الدولية لحماية البيئة، عرفت المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بالالتزام الطوعي للمؤسسات بالمساهمة في تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، فالمسؤولية البيئية للمؤسسات بالنسبة لـ HUCKEL 1995: "هي مسؤولية تهتم بعلاقة المؤسسة بالبيئة وهي تحتوي على التزامات صناع القرار لتحمل مسؤولية الإجراءات التي تهدف إلى حماية وتحسين البيئة ككل وهذا ما يتماشى مع مصالحها الخاصة، وتعرف كذلك أنها الممارسات التي تعود بالنفع على البيئة أو التخفيض من الآثار السلبية للأعمال على البيئة"<sup>1</sup>.

- كما يمكن تعريفها أيضا على أنها: "مجموع القرارات والتشريعات التي تحدد مدى تفاعل وقيام المؤسسات الاقتصادية بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية".

#### ثانياً: عناصر المسؤولية البيئية

تطرح منظمة (ENGO) رؤيتها للمسؤولية البيئية مكونة من ثلاث مراكز رئيسية وهي<sup>2</sup>:

#### 1- التعهدات البيئية: وهنا تكون المؤسسة ذات مسؤولية بيئية إذا حققت ما يلي:

- تبني رؤية مؤسسية شاملة بهدف دعم حماية البيئة؛
- إتخاذ حماية البيئة والمحافظة عليها كإستراتيجية ذات أولوية؛
- تبني مبادئ التدابير الوقائية؛

<sup>1</sup>- خالد أعراب، الأبعاد التسويقية للمسؤولية البيئية و انعكاساتها على تنافسية المؤسسة الصناعية-دراسة حالة مؤسسة اسمنت متيجة بمفتاح-، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2015، ص ص87-88.

<sup>2</sup>- ساسي سفيان، المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية - حالة الجزائر-، مجلة جيل حقوق الإنسان، العدد الثاني، 2013، ص



- العمل على أساس أن العمليات الاقتصادية تكون محدودة بالنظام البيئي.

2- إدارة الموارد والطاقة: وفي هذا الإطار يمكن ذكر النقاط التالية:

- استغلال الموارد الطبيعية بكفاءة؛

- إنتاج واستعمال الموارد المتجددة بكفاءة؛

- اعتماد وتطبيق أنظمة الإنتاج الصحيحة.

3- المراعاة الفعلية لأصحاب المصالح: وعلى هذا الأساس تكون المؤسسة مسؤولة بيئياً إذا حققت ما يلي:

- الالتزام بمبادئ أولوية الإفصاح والإعلام المجاني للسلطات والمنظمات المحلية؛

- الالتزام بشفافية الإفصاح عن تأثيراتها البيئية الحقيقية.

ثالثاً: دوافع تبني المسؤولية البيئية

يعتبر تبني المسؤولية البيئية في المؤسسات ضرورياً في عصرنا هذا حيث صار المنتج البيئي مطلوباً عالمياً ومن المتطلبات الأساسية في شروط الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، ومن بين أسباب تبني هذه المسؤولية نجد<sup>1</sup>:

1- أسباب التبرني الاختياري للمسؤولية البيئية

من أهم هذه الأسباب ما يلي:

- تقليل كمية النفايات وبالتالي تقليل المخاطر الناتجة عن الانبعاثات والإصدارات الإشعاعية؛

- حماية الأنظمة البيئية والاستخدام الأفضل للموارد الطبيعية؛

- الإسهام ولو بجزء بسيط في معالجة مشكلة الاحتباس الحراري وحماية طبقة الأوزون؛

- زيادة الوعي بالمشاكل البيئية في المنطقة التي تتركز فيها المؤسسة وفروعها.

2- أسباب التبرني الإجباري للمسؤولية البيئية

إن التبرني الطوعي لا يعد السبب الوحيد بل أصبح مطلباً للعديد من الجهات الخارجية ذات المصلحة، لذلك صار اهتمام المؤسسات بالاعتبارات البيئية استجابة لمطالب جماعات الضغط كما هو موضح فيما يلي:

أ- المتطلبات الحكومية: المتمثلة في التشريعات البيئية لجعل المؤسسة أكثر التزاماً ورعاية للاعتبارات البيئية.

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص ص 16-17.

ب- المستهلكين: لقد أصبحت البيئة إحدى العوامل الرئيسية المؤثرة على دوافعهم الاستهلاكية، من خلال تحديد رغباتهم وتفضيلهم لنمط معين من السلع دون غيره.

ت- المساهمين والمستثمرين: تواجه المؤسسات ضغوطا متزايدة من جانب كل المستهلكين والمستثمرين من أجل تحسين المؤسسات أدائها البيئي.

رابعا: أهمية تبني المسؤولية البيئية

يمكن إجمال توفر المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية في ما يلي<sup>1</sup>:

- تعزيز المشاركة الشخصية والجماعية؛
- زيادة الوعي البيئي لدى العمال وتقديم الحوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث؛
- البحث في تحسين النتائج الاقتصادية عن طريق القيام بالتحسينات الهيكلية والتكنولوجية لاستعمالها بشكل أقل مقابل القيام بأشياء بشكل أفضل؛
- تضع قواعد تنظيمية تجعل من الأرض مالكا تنظيميا وشرعيا لكل مؤسسة.

### المطلب الثالث: العلاقة بين البيئة والتنمية

بعد ظهور المشاكل البيئية المتعددة أدى ذلك بشكل ملحوظ إلى التأثير على مستوى التنمية إذ أنه لا يمكن تحقيق التنمية في حين أن البيئة تواجه تدهورا في عناصرها لذلك سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى علاقة البيئة بالتنمية وقبل التطرق إلى علاقة البيئة بالتنمية سوف نتطرق إلى:

#### أولاً: مفهوم التنمية

##### 1- تعريف التنمية

- يعرفها Philippe Aghion و Peter Howitt على أنها: "التنمية التي تأخذ بعين الاعتبار ليس فقط رفاهية الأجيال الحالية، ولكن رفاهية أجيال المستقبل أيضا، حيث تحدد الرفاهية بوضوح، وتأخذ بعين الاعتبار كافة إمكانيات الإحلال التكنولوجي وكافة العوائق التي تطرحها محدودية الموارد والتكاليف البيئية للإنتاج والاستهلاك"<sup>2</sup>.

- وأفضل تعريف للتنمية المستدامة هو تعريف اللجنة العالمية للبيئة والتنمية، التي شكلتها الأمم المتحدة التي تم تقيدها عام 1987 م، بعنوان "مستقبلنا المشترك" وعرفت التنمية المستدامة على أنها: "التنمية التي تلبي حاجات الحاضر والمستقبل دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة على تلبية حاجاتهم إذ يتم استغلال

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص 15.

<sup>2</sup>- محي الدين حمداني، حدود التنمية المستدامة في الاستجابة لتحديات الحضارة والمستقبل - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه،

جامعة الجزائر، 2009، ص 74.

الموارد الطبيعية بالطريقة التي تسمح من تحقيق تنمية مستدامة وفي نفس الوقت عدم نسيان الأجيال المستقبلية حقهم في هذه الموارد الطبيعية"<sup>1</sup>.

## 2- أبعاد التنمية المستدامة

إن التنمية المستدامة لا تتحقق إلا بتحقيق الاندماج والترابط الوثيق بين العناصر التالية<sup>2</sup>:

أ- **البعد الاقتصادي:** النظام الاقتصادي المستدام هو "النظام الذي يسمح بإنتاج السلع والخدمات لإشباع الحاجيات الإنسانية وتحقيق الرفاهية بشكل مستمر من دون أن يؤدي ذلك إلى الإضرار بالبيئة الطبيعية، وهذا ما يفرض تغيير أنماط الإنتاج والاستهلاك للحد من هدر الموارد الطبيعية والبحث عن الأساليب الفعالة لتلبية الحاجات الاقتصادية، دون الإضرار بالبيئة للتقليل من تلوث الهواء والمياه والتربة والتقليل قدر الإمكان من النفايات السائلة والصلبة أو معالجتها لتفادي آثارها الملوثة للمياه السطحية والجوفية والتربة وما قد ينجم عن ذلك من أمراض وأوبئة؛"

ب- **البعد الاجتماعي:** الاستدامة في بعدها الاجتماعي تعني العدالة في توزيع الثروة بين أفراد المجتمع، وإيصال الخدمات الضرورية كالصحة والتعليم والسكن إلى الفئات الفقيرة للقضاء على الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين سكان الأرياف والمدن؛

ت- **البعد البيئي:** تفرض التنمية المستدامة في بعدها البيئي ضرورة المحافظة على قاعدة ثابتة من الموارد الطبيعية بإتباع أنماط إنتاج واستغلال للموارد الطبيعية بشكل عقلاني لتجنب الاستنزاف الزائد للموارد المتجددة وغير المتجددة لضمان التنوع الحيوي ونقاء الهواء وخصوبة التربة والمحافظة على التنوع البيولوجي، ويركز المختصون في مجال البيئة في مقاربتهم للتنمية المستدامة على مفهوم "الحدود البيئية" التي تعني أن لكل نظام طبيعي حدود لا يمكن تجاوزها.

## 3- العلاقة بين البيئة والتنمية المستدامة

تعتبر التنمية المستدامة إحدى وسائل الارتقاء لكن ما يحدث هو العكس تماما حيث أصبحت التنمية هي إحدى الوسائل التي ساهمت في استنفاد موارد البيئة وإيقاع الضرر بها بل وإحداث التلوث فيها، فهي تنمية اقتصادية وليست تنمية بيئية تستفيد من موارد البيئة وتسخرها لخدمة الاقتصاد مما أدى إلى بروز مشكلات كثيرة، ونتيجة لما تحدثه هذه التنمية السريعة من تلويث لموارد البيئة وإهدار لها، فقد أدى إلى

<sup>1</sup> عبد القادر عوينان، تحليل الآثار الاقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة-دراسة حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير، جامعة لبلدية، 2008، ص 46.

<sup>2</sup> هويدي عبد الجليل، العلاقة التفاعلية بين السياحة البيئية والتنمية المستدامة، جامعة الوادي، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية، العدد التاسع، 2014، ص 219.

تضاعف تكاليف حماية البيئة في الآونة الأخيرة حيث تتراوح التكاليف الاقتصادية لعمليات الإصلاح في البلدان المتقدمة ما بين 3% و 5% من الناتج القومي الإجمالي<sup>1</sup>.

#### 4- مجالات التنمية

يمكن تحديد المجالات الأكثر شيوعا في عمليات التنمية والتي تؤثر على البيئة وهي<sup>2</sup>:

أ- **الزراعة والبيئة:** هي المحاور الرئيسية في أية عملية تنمية لكن هناك عوامل كثيرة ما زالت تتحكم في هذا القطاع الهام وتسبب قصور في مجال تنميتها إلى جانب الإضرار بالبيئة:

- قلة مساحة الأراضي؛

- التوسع العمراني؛

- قلة موارد المياه مما يؤدي إلى إحداث التدهور في إنتاجية الأرض؛

- التزايد المستمر في عدد السكان وزيادة الاستهلاك؛

- الإكثار من استخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات الحشرية والتي أدت إلى إلحاق الضرر بالخضروات والأطعمة.

ب- **الصناعة والبيئة:** نجد الصناعة هي الدعامة الرئيسية في عمليات التنمية وهي في نفس الوقت تعتبر من أهم مصادر التلوث على الإطلاق سواء للهواء أو الماء.

ت- **الطاقة والبيئة:** توجد مصادر متعددة لإنتاج الطاقة والتي تلعب دورا كبيرا في عملية التنمية منها النفط والغاز الطبيعي، فقد كثر استخدام الطاقة في السنوات الأخيرة لمواكبة التقدم التكنولوجي الهائل، لكن زاد التلوث البيئي معها وخاصة بالنسبة لتلوث الهواء والماء كانبعاث الغازات الضارة ومن أمثلة ذلك ثاني أكسيد الكبريت وأكسيد النيتروجين.

من خلال ماتم التطرق إليه سابقا تم التوصل إلى أنه هناك علاقة بين البيئة والتنمية وهي علاقة توافق لا تصادم حيث أن بعض الأخصائيين اعتبروا بأن الاهتمام البالغ بالبيئة قد يكون من شأنه إعاقة حركة التنمية وحصر نموها، لكن بعد مرور فترة تبين أن مراعاة الاعتبارات البيئية تدخل في متطلبات التنمية خاصة بعد إن امتدت المشكلات البيئية إلى إعاقة حركة التنمية والإضرار بمواردها التي يعتمد عليها في العمليات التنموية، وبالتالي يجب مراعاة الاعتبارات البيئية عند القيام بأي مشروع تنموي وذلك من خلال ما أصبح يعرف بمفهوم تقييم الأثر البيئي للمشروعات.

<sup>1</sup> - المهندس باسل قس نصر الله، العلاقة بين التنمية والبيئة، مجلة صوت الجماهير حلب، العدد 11942، 2005، ص 01.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ص ص 01-02.

### المبحث الثالث: الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية

لقد أدى ظهور العديد من المشاكل البيئية في مناطق عديدة من هذا العالم في وقت واحد، مع تعدد وتشابك أسبابها ومكوناتها والتي توافقت مع الزيادة السكانية المستمرة، بالإضافة إلى تسارع جهود التنمية الشاملة في جميع مناحي الحياة الاقتصادية والصناعية والزراعية والعمرانية، والتي تجاهلت الأخذ بعين الاعتبار الوضع البيئي، الذي تراجع بازدياد رفاة الإنسان إلى تزايد الوعي بأهمية الحفاظ على الموارد الطبيعية وتوجيه مزيد من الاهتمام بمشاكل التلوث الحالية التي أخذت تهدد المجتمعات والحكومات، وحتى تنظيمات القطاع الخاص على حد سواء.

لذا جاء مفهوم الإدارة البيئية كاستجابة عالمية لمواجهة التراجع في الظروف البيئية العالمية، وبهدف توفير ظروف حياة ملائمة بالنسبة للإنسان والطبيعة في الوقت نفسه.

#### المطلب الأول: مفهوم الإدارة البيئية

يمكن أن تساهم أساليب الإدارة (التخطيط، التوجيه وغيرها) في تحسين الشؤون البيئية في مؤسسة ما ويمكن اعتبار الإدارة البيئية إمداد لمفهوم الإدارة بشكل عام فهو يعتمد على أساليب لتحقيق أهداف محددة، وتقسيم الأداء، ثم تصحيح المسار في الجانب البيئي.

#### أولاً: مراحل تطور الإدارة البيئية

لقد مرت الإدارة البيئية خلال مراحل تطورها بمجموعة من التغيرات الهامة من أهمها<sup>1</sup>:

#### الفترة ما بين 70-80

في هذه الفترة تركزت الجهود لتطوير وإيجاد القوانين والتشريعات والهياكل التنظيمية من خلال السعي للحصول على التصريحات من مؤسسات مراقبة البيئة، مع ملاحظة أن استجابة المؤسسات للوصول إلى مطابقة القوانين والتشريعات البيئية كانت كبيرة، وعلى الرغم من أهمية هذه الفترة إلا أن التشريعات ركزت على الحلول والتوصيات والإصلاحات الجزئية ولم تهتم بالبحث عن جوهر المشكلات وأسبابها، كما افتقرت إلى القدر الكافي من المختصين والمهنيين البيئيين فضلا عن ضعف الإمكانيات المادية.

#### الفترة ما بين 1987 م-1992 م

في هذه الفترة استحدثت مفوضية مستقلة للبيئة عرفت باسم الهيئة العالمية للبيئة والتنمية (هيئة برونتلاند) وكان أهم ما طرحته التنمية المستدامة هو القيام بإيجاد إدارة بيئية فعالة وفي عام 1990 تم تنظيم

<sup>1</sup> - موسى عبد الناصر، برني لطيفة، الإدارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسات الصناعية، مجلة أبحاث اقتصادية، جامعة بسكرة، العدد الرابع، 2008، ص ص 66-67.

المؤتمر العالمي الصناعي الثاني عن الإدارة البيئية.

في عام 1992 تم عقد مؤتمر الأرض وتم على إثره إنشاء مجلس أعمال التنمية المستدامة حيث نشر هذا المجلس تقريراً عن نهج التغيير وقام بالاتصال بالمنظمة العالمية للمواصفات والمقاييس من أجل وضع مواصفات خاصة بالإدارة البيئية ونظمها.

### ثانياً: تعريف الإدارة البيئية

هناك عدة تعاريف للإدارة البيئية من بينها:

- يعرفها Viliam R Mangum بأنها "الإجراءات والوسائل الرقابية الموضوعة من أجل حماية البيئة، وهي أيضاً الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة والاستفادة الدائمة من هذه الموارد"<sup>1</sup>.

- تعرفها الموسوعة الألمانية على أنها: "تنظيم في إطار المؤسسة يلتزم من خلالها جميع الأفراد إلى تحقيق أهداف المؤسسة لحماية البيئة"<sup>2</sup>.

- أما منظمة ISO 14000 فقد عرفت على أنها: "جزء من النظام الإداري الشامل الذي يتضمن الهيكل التنظيمي ونشاطات التخطيط والمسؤوليات والممارسات والإجراءات والعمليات، والموارد المتعلقة بتطوير السياسة البيئية وتطبيقاتها ومراجعتها والحفاظ عليها"<sup>3</sup>.

من خلال ما تم ذكره سابقاً تم التوصل إلى أن الإدارة البيئية تمثل:

- دوراً للتخطيط والتنفيذ والمتابعة وتحسين الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة؛

- تحقيق أهداف العميل والأهداف البيئية؛

- تساعد في تحديد الأنشطة البيئية التي تحقق قيمة للمؤسسة؛

- تساعد على تلبية المتطلبات القانونية فيما تتعلق بالجانب البيئي.

### ثالثاً: خصائص الإدارة البيئية

من أهم الخصائص التي تتميز بها الإدارة البيئية على مستوى المؤسسات ما يلي<sup>4</sup>:

- أن تكون مرنة؛

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص 68.

<sup>2</sup>- عثمان حسان عثمان، دور إدارة البيئة في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي 41 حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس، يومي 07-08 أبريل 2008، ص ص 03-04.

<sup>3</sup>- موسى عبد الناصر، رحمان أمال، الغدرة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسات الصناعية، مجلة أبحاث اقتصادية، العدد الرابع، 2008، ص 68.

<sup>4</sup>- خالد أعراب، مرجع سبق ذكره، ص ص 106-107.

- أن تكون متعاونة ومتشاركة حيث تكون كشبكة لتشغيل المعلومات للمسؤوليات المحددة لأي فرد؛

- تبحث عن فرص تسويقية من خلال عرض سلع وخدمات مصممة لتحسين جودة الحياة؛

- تبحث عن تحسين النتائج الاقتصادية عن طريق القيام بالتحسينات الهيكلية والتكنولوجية.

#### رابعاً: أهمية اعتماد الإدارة البيئية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية

إن اعتماد نظام إدارة بيئية في المؤسسات الاقتصادية له أهمية وذلك لأنها<sup>1</sup>:

- تكون متابعة لمصادر التلوث وحماية نوعية البيئة في المؤسسة الاقتصادية من مهام سلطة واحدة ومعينة،

حيث تعد هذه الإدارة الكيان المؤسسي المعني بالقضايا البيئية للمؤسسة، وتكون على ذلك كل تعاملات

السلطة التنفيذية معه فتحدد بذلك المسؤوليات في حالة التقصير؛

- تحقيق وفرة التكاليف الرأسمالية وتكاليف تشغيل وحدات المعالجة؛

- وضع الإرشادات الخاصة بالنظافة العامة وحماية الوسط الداخلي للمؤسسة؛

- من خلال تطبيق نظام الإدارة البيئية تستطيع المؤسسة التخلص من الضغوط المتزايدة عليها من بعض

الأطراف مثل المؤسسات المالية، مؤسسات التأمين، المساهمين، الموظفين، وكذا ضغوطات جماعات

المصالح البيئية والمستهلكين وعامة الناس، وذلك نتيجة تنامي الوعي في المجتمع بالأعمال المتعلقة بالبيئة،

أما الآثار المترتبة على حوادث العمل تعتبر كدعاية سلبية تضر بصورة المؤسسة أمام العامة والسلطات،

وفي إطار تزايد حجم السياسات والقوانين واللوائح الملزمة باحترام البيئة، فإن تطبيق نظام الإدارة البيئية

يساعد المؤسسة في الالتزام باحترام التشريع المطبق.

من خلال ما سبق يتضح أن الفوائد التي تتحصل عليها المؤسسة الاقتصادية من جراء اعتمادها

للإدارة البيئية لا تقتصر فقط على تحسين صورتها أمام المجتمع الذي تنشط فيه فحسب، فتطبيق مثل هذه

النظم يحقق فوائد أخرى للمؤسسة الاقتصادية أهمها الفوائد المالية التي تستفيد منها المؤسسة والتي تساعدها

في الحد من التكاليف والحصول على تسهيلات من قبل المؤسسات المالية والحكومية، إضافة إلى تطوير

أدائها العام وتحقيق ميزة تنافسية على الساحة الاقتصادية وغزو الأسواق بمنتجات صديقة للبيئة والسيطرة

عليه سواء داخليا أو خارجيا بالإضافة إلى إمكانية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهذا ما يمكنها

من جذب المستثمرين الأجانب وال دخول في استثمارات أخرى وكذلك زيادة حصتها السوقية، حيث أن أهم

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 107.

ما يميز نظم الإدارة البيئية هو التحسن المستمر الأمر الذي ينعكس على تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: طبيعة الإدارة البيئية

للإدارة البيئية عدة مهام ومتطلبات كباقي الإدارات ويمكن إجمال طبيعة الإدارة البيئية في النقاط التالية:

#### أولاً: مهام الإدارة البيئية

يمكن إجمال مهام الإدارة البيئية في العناصر التالية<sup>2</sup>:

- مراجعة الأوضاع البيئية الحالية والإشراف على تنفيذ الإجراءات التصحيحية الجديدة لمعالجة والحد من مصادر التلوث في الوحدات الإنتاجية وتحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية؛
- تنفيذ الإجراءات الوقائية في إطار خطة شاملة للإنتاج الأنظف وإدخال ضوابط جديدة للحد من التلوث بإجراءات قليلة، وكذلك تشجيع استخدام الموارد غير المسببة للتلوث وإدخال تعديلات على المعدات؛
- زيادة الوعي البيئي لدى العمال وتقديم حوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث.

#### ثانياً: متطلبات الإدارة البيئية

تتمثل متطلبات الإدارة في:

##### 1- السياسة البيئية

على المؤسسة أن تعرف وتبين وتوثق ميدان تطبيق نظام الإدارة البيئية، هل في كامل المؤسسة أو على جزء معين، وهل يطبق على أنشطة المؤسسة ككل أم على أنشطة معينة، ويتطلب تحقيق نظام الإدارة البيئية عدة متطلبات وخطوات نوجزها فيما يلي<sup>3</sup>:

- توضيح المبادئ والأهداف المتعلقة بالأداء البيئي الشامل للمؤسسة الصناعية والتي من خلالها تحدد إطار عملها البيئي، وتوضع هذه السياسات من طرف الإدارة العليا مع التأكد على:
- أن تكون مناسبة لطبيعة وحجم المؤثرات البيئية للأنشطة؛
- تشمل الالتزام نحو التحسين المستمر ومنع التلوث؛
- تشمل التوافق مع متطلبات تشريعات الجهات الحكومية ومتطلبات التنظيمات الأخرى.

<sup>1</sup> - عمر صخري، عبادي فاطمة الزهراء، دور الدولة في تطبيق نظام إدارة البيئة لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر-، مجلة الباحث، عدد 11، 2012، ص ص 158-159.

<sup>2</sup> - موسى عبد الناصر، برني لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>3</sup> - خالد أعراب، مرجع سبق ذكره، ص 141.



**2- التخطيط**

يعد المرحلة الأولى لإنجاز سياسة المؤسسة، يتم من خلاله تحديد الجوانب البيئية وحصر أكثرها أهمية ثم تحديد المتطلبات القانونية التي تتوافق معها، ومن ثم تطوير الغايات أو الأهداف البيئية، وإعداد برنامج عمل لإنجازها وفق المطلوب وبما يتناسب والمعلومات المستخدمة، وعلى مستوى هذه المرحلة يتم<sup>1</sup>:

أ- **تحديد أهداف المؤسسة:** ضرورة قيام المؤسسة بتوضيح الهدف من تطوير الأداء البيئي الخاص بها، وكذلك تحديد المواقع التي سيتم تطبيق نظم الإدارة البيئية عليها.

ب- **ضمان التزامات الإدارة:** ضمان التزامات الإدارة يعتبر من الخطوات الهامة عند عملية التخطيط لتنفيذ نظام الإدارة البيئية، وجعل الإدارة العليا تكون على قناعة بالنظام، وكذا شرح مواطن القوة ومدى توافق أهداف النظام مع أنظمة الإدارة الأخرى مما يضمن قناعة الإدارة بفائدة نظم الإدارة البيئية.

ت- **اختيار فريق التنفيذ:** يتم اختيار فريق التنفيذ من بين القطاعات المختلفة، وهذا الفريق يجب أن يكون له القدرة في أن يحدد ويحلل القضايا والعمليات مع مراجعة العقود والإمدادات وغيرها، وكذلك الالتزامات بعقد اجتماعات دورية ولاسيما في المراحل الأولى.

ث- **عقد اجتماعات دورية:** بمجرد اختيار الفريق يتم مناقشة الأهداف لتنفيذ نظم الإدارة البيئية والخطوات المبدئية التي يجب اتخاذها ودور الأعضاء.

**3- التنفيذ والتشغيل**

من أجل التنفيذ الفعال يجب على الإدارة العليا تطوير القدرات وتوفير الآليات الضرورية لتنفيذ سياستها وأهدافها وغاياتها من خلال<sup>2</sup>:

أ- **الهيكل والمسؤولية:** يحتم التنفيذ الموفق لمنظومة الإدارة البيئية التزام العاملين بالمؤسسة ويكون ذلك عن طريق:

- تحديد وتوثيق الأدوار والمسؤوليات والواجبات وتعميمها لضمان فعالية نظام الإدارة البيئية،

- توفير الموارد الأساسية للتنفيذ والتحكم في الإدارة البيئية والمتمثلة في القوى العاملة والمهارات المتخصصة والتكنولوجيا والتمويل.

ب- **التدريب والتوعية والتأهيل:** من خلال:

- يجب على المؤسسة تحديد متطلبات واحتياجات التدريب؛

- يجب على المؤسسة أن تقوم بتوعية جميع الموظفين في مختلف مستوياتهم؛

<sup>1</sup> - محمد أبو القاسم محمد، نظم الإدارة البيئية، مجلة أسبوت للدراسات البيئية، العدد التاسع والعشرون، 2005، ص ص 25-26.

<sup>2</sup> - خالد أعراب، مرجع سبق ذكره، ص ص 113-114.

- يجب أن تحرص المؤسسة أن يكون الأشخاص الذين يؤذون أعمالها لها تأثير على البيئة أن يكونوا على درجة عالية من التعليم والخبرة.

ت- الاتصال: على المؤسسة أن تقوم بتطبيق إجراءات الاتصال بغرض:

- تحقيق الاتصالات الداخلية بين المستويات المختلفة داخل المؤسسة؛
- تحقيق اتصالات خارجية حتى تتأكد مدى التزام المؤسسة واهتمامها بالتحسين البيئي، وتكون هذه الاتصالات إما بهدف الإعلان عن السياسة المنتهجة أو الاتصال بالسلطات العامة المختصة في الشؤون البيئية وقد يستدعي الأمر أحيانا كتابة تقارير لهذه السلطات.

#### 4- توثيق نظام الإدارة البيئية

في هذه الخطوة تعمل المؤسسة على المحافظة على معلوماتها مكتوبة، ومحفوظة بشكل ورقي أو الكتروني، ويكون مستوى التفصيل في هذه الوثائق بالقدر الذي يوضح المحتوى الأساسي للاهتمام البيئي للمؤسسة<sup>1</sup>.

#### 5- مراقبة العمليات والوثائق

تعد مراقبة الوثائق والعمليات من أهم المهام التي يجب على المؤسسة القيام بها، ولذلك فإن المؤسسة مجبرة على القيام بإجراءات المراقبة والتحكم في الوثائق، وكذلك مراقبة العمليات من خلال<sup>2</sup>:

- وضع إجراءات أو تعليمات لتغطية الأنشطة والعمليات التي يؤدي غيابها إلى الإخلال بالسياسة والأهداف البيئية؛

- تثبيت الإجراءات المتعلقة بالجوانب البيئية الهامة للمنتجات والخدمات التي تستخدمها المؤسسة وإيصال هذه الإجراءات إلى الموردين؛

- وفي حالة اكتشاف المؤسسة لوجود أخطاء يجب عليها القيام بإجراءات تصحيحية.

#### 6- المراجعة الإدارية

تعد المراجعة الإدارية المتطلب الأخير من المتطلبات الخاصة بنظام الإدارة البيئية وتستلزم المراجعة الإدارية<sup>3</sup>:

- القيام بعملية المراجعة بصفة دورية ولفترات زمنية لضمان استمرار وملائمة النظام؛
- جمع المعلومات الضرورية لعملية التقويم؛

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص 114.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص ص 114-115.

<sup>3</sup>- المرجع السابق، ص ص 114-115.

- توثيق عملية المراجعة؛

- بيان مدى الحاجة لتغيير السياسات والأهداف.

### المطلب الثالث: نظام الإدارة البيئية الإيزو 14000

تعزز الاهتمام المتزايد بالبيئة والمحافظة عليها بعد تقديم نظام إدارة بيئي متكامل عبر صدور سلسلة مواصفات الإدارة البيئية الإيزو 14000 التي طورتها اللجنة الفنية (ISO/ TC 207) لوضع المواصفات ضمن منظمة (ISO).

تشكل مواصفات هذه السلسلة القاعدة الأساسية لنظم الإدارة البيئية، والعديد من المنظمات والجهات الصناعية والإنتاجية تعي بمدى أهمية توافرها مع متطلبات هذه المواصفات القياسية وقد بدأت العديد من المؤسسات في تطبيق هذه المواصفات حتى قبل اعتمادها عام 1996 م<sup>1</sup>.

#### أولاً: تعريف ISO 14000

- الإيزو 14000: "هي مجموعة من المواصفات الاختيارية التي تحافظ على البيئة وتتيح للمنظمات والهيئات على مستوى العالم إتباع إدارة بيئية واحدة عليها وبالتالي فهي تضمن وتكفل حماية البيئة من التلوث وذلك بالتوازي مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية"<sup>2</sup>.

#### ثانياً: مزايا وعيوب تبني نظام الإدارة البيئية الإيزو (ISO 14000)

تتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

##### 1- المزايا

لقد اظهر التنفيذ الفعلي لسلسلة المواصفات القياسية الإيزو 14000 عدة مزايا مهمة هي:

- التوافق مع التشريعات والمعايير البيئية الواردة في السياسات البيئية المحلية؛
- اعتراف المنظمات بأن تطورها متعلق بالمصادر البيئية على نشاطها وهذا ما يؤشر على عمق درجة بالبيئة؛
- منع التلوث والحفاظ على المواد الأولية بما يساهم في تقليل التكاليف؛

<sup>1</sup>- إيثار عبد الهادي آل فيحان، سوزان عبد الغني البياتي، تقويم مستوى متطلبات نظام الإدارة البيئية 2004: ISO 14000 - دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل-، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد70، 2008، ص 114.

<sup>2</sup>- مقبح صبري، الإدارة البيئية وتكنولوجيا الإنتاج الأنظف إمكانية التطبيق بالمؤسسة الصناعية الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة سونطراك-، مقال منشور على موقع اقتصاد وتسيير المؤسسة SH/article52- revues-sit/ www.univ.skikda.dz، http://، 2016 /02 /05، 15:27، ص 249.

<sup>3</sup>- شتوح وليد، مكانة نظام الإدارة البيئية الإيزو 14000 في تسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد السابع، العدد الثاني، 2014، ص 04.

- إيجاد أسواق ومستهلكين جدد؛
- تعزيز صورة المنظمة لدى الموردين والمستثمرين والأفراد والجهات الأخرى المتعلقة مع المنظمة وإيجاد لغة عالمية بسيطة ومفهومة لإدارة البيئية وحمايتها من التلوث.

## 2- العيوب

- على الرغم من هذه المزايا المهمة وغيرها إلا أنه هناك عدة انتقادات وجهت لهذه المواصفات والتي أشارت إلى العديد من نقاط الخلل أو العيوب منها:
- تؤدي سلسلة المواصفات القياسية الإيزو 14000 إلى هدر الطاقات، الجهد والوقت من أجل تشغيل مثل هذا النظام؛
- إن النظام يهدف أساساً إلى مراعاة مصالح المنظمات الأخرى وحماية البيئية على حساب عمل المنظمة؛
- هناك بعض المجالات المبهمة في المواصفة منها تحديد وتحليل الجوانب البيئية للمنظمة ووضع الأولويات والأهداف والغايات البيئية.

### ثالثاً: سلسلة المواصفات القياسية الإيزو 14000

من خلال الجدول الموالي سوف يتم التطرق إلى عرض مفصل لسلسلة المواصفات القياسية الإيزو

14000

### الجدول رقم (01): سلسلة المواصفات القياسية الإيزو 14000

رقم المواصفة	العنوان
المواصفة القياسية الإيزو 14001	نظم الإدارة البيئية: مواصفات مع مرشد
المواصفة القياسية الإيزو 14001	نظم الإدارة البيئية: إرشادات عامة للمبادئ والتقنيات المساندة
المواصفة القياسية الإيزو 19011 لإصدار سنة 2002	إرشادات مراجعة نظم إدارة البيئية
المواصفة القياسية الإيزو 14031	تقويم الأداء البيئي: إرشادات
المواصفة القياسية الإيزو 14032	تقويم الأداء البيئي: دراسة حالة لتوضيح استخدام الإيزو 14031
المواصفة القياسية الإيزو 14033	تقويم الأداء البيئي: المعلومات البيئية الكمية أمثلة وإرشادات
المواصفة القياسية الإيزو 14020	الملصقات (العلامات) البيئية: مبادئ عامة
المواصفة القياسية الإيزو 14021	الملصقات (العلامات) البيئية: الإعلان البيئي الذاتي

المواصفة القياسية الإيزو 14022	الملصقات (العلامات) البيئية: تحديد شروط استخدام الرموز البيئية للدلالة على التميز البيئي
المواصفة القياسية الإيزو 14023	إطار ومنهجية للقيام باختيار المصطلحات والرموز البيئية والتحقق منها
المواصفة القياسية الإيزو 14024	المبادئ والبروتوكولات التي تستطيع بموجبها برامج الملصقات تطوير المعايير البيئية للمنتج
المواصفة القياسية الإيزو 14025	مبادئ إرشادية حول الملصقات البيئية
المواصفة القياسية الإيزو 14040	مبادئ وإجراءات لتقييم دورة الحياة
المواصفة القياسية الإيزو 14041	تقييم دورة الحياة: تفريق الهدف والمجال وتحليل المخزون
المواصفة القياسية الإيزو 14042	تقييم دورة الحياة: تقييم دورة الحياة
المواصفة القياسية الإيزو 14043	تقييم دورة الحياة: تفسير دورة الحياة
المواصفة القياسية الإيزو 14044	متطلبات وإرشادات ومتطلبات الكفاءة البيئية لنظم تقييم المنتج
المواصفة القياسية الإيزو 14047	تقييم دورة الحياة: أمثلة لتطبيق الإيزو 14042
المواصفة القياسية الإيزو 14048	تقييم دورة حياة المنتج: صياغة توثيق البيانات
المواصفة القياسية الإيزو 14049	تقييم دورة الحياة: أمثلة لتطبيق الإيزو 14041
المواصفة القياسية الإيزو 14061	معلومات لمساعدة المنظمات لرعاية الغابات باستخدام الإيزو 14001 والإيزو 14004
المواصفة القياسية الإيزو 14062	الإدارة البيئية: دمج المظاهر البيئية في تصميم وتطوير المنتج
المواصفة القياسية الإيزو 14063	الإدارة البيئية: أمثلة وإرشادات للاتصالات البيئية
المواصفة القياسية الإيزو 14064 الجزء 1 و 2 و 3	مواصفات وإرشادات على مستوى المنشأة لتقدير وتقديم التقارير حول حجم انبعاث غازات الاحتباس الحراري والتخلص منها

المصدر: المرجع السابق، ص 07.

تقوم المنظمة العالمية للتقييس ISO بإحداث تغييرات دورية على سلسلة المواصفات القياسية الإيزو 140000 الصادرة انطلاقا من سنة 1996 م بغية تطورها وجعلها أكثر فعالية ومرونة، لذلك هناك عدة مواصفات قياسية في عائلة الإيزو 14000 تم إلغاؤها واستبدالها بمواصفات جديدة، فسلسلة المواصفات

القياسية الخاصة بالمراجعة البيئية الإيزو 14010، الإيزو 14011، الإيزو، 14012 الإيزو 14013، الإيزو 14014، الإيزو 14015، ألغيت وحلت محلها مواصفة قياسية واحدة الإيزو 19011 لإصدار سنة 2002 م، وأيضا المواصفة القياسية الإيزو 14001 لإصدار 1996 م تم تطويرها وإصدار نسخة جديدة في سنة 2004 تسمى الإيزو 14001 لإصدار سنة 2004.

## خلاصة

شملت الدراسة في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمسؤولية البيئية ولتحقيق الهدف فقد تناولنا في هذا الفصل كل من المسؤولية البيئية كأحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية وتعرفنا من خلاله على المفاهيم المختلفة للمسؤولية الاجتماعية كما درسنا كذلك مفهوم المسؤولية والإدارة البيئية وذلك من خلال التعرف على المفاهيم المتعلقة بالمسؤولية والإدارة البيئية كما تطرقنا إلى الاقتصاد البيئي والمفاهيم المتعلقة به ومدخله الثالث.

بهذا نكون قد أنهينا هذا الفصل على الرغم من تعدد التعاريف الخاصة بالبيئة والمسؤولية البيئية إلا انه يبقى هناك إجماع حول مفهوم البيئة على أنها "مجموعة من الظروف والعوامل الخارجية التي تحيط بالإنسان والتي يؤثر بها ويتأثر بها"، كما أصبح نشاط المؤسسات يؤثر بشكل سلبي على البيئة وهذا ما أدى إلى زيادة التلوث البيئي مما أوجب على المؤسسات أن تراعي مفهوم المسؤولية البيئية باعتبارها أصبحت تدخل ضمن إطار المحاسبة البيئية التي تقوم بإنتاج وتوصيل معلومات متعلقة بالأداء البيئي وعلى ضوء هذه المعلومات يتم إتخاذ قرارات من شأنها أن تساهم في المحافظة على البيئة وإنتاج منتجات صديقة للبيئة.

نتيجة لظهور مفهوم المحاسبة البيئية ظهرت مشاكل أخرى تتعلق بالقياس والإفصاح عن هذه المحاسبة ولذلك سنحاول في الفصل الموالي دراسة المحاسبة البيئية وكل ما يتعلق بها من مفاهيم.

الفصل الثاني: المحاسبة عن المسؤولية البيئية.

المبحث الأول: المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي.

المبحث الثاني: الإطار العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية.

المبحث الثالث: قياس التكاليف البيئية.

المبحث الرابع: الإفصاح عن التكاليف البيئية.



**تمهيد**

أصبحت قضايا العناية بالبيئة من التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، وفي هذا الإطار برزت الحاجة إلى المحاسبة البيئية من أجل قياس تكاليفها والتعرف على طبيعتها ونوعيتها ومعرفة آثارها والإفصاح عنها في القوائم المالية من أجل توفير معلومات محاسبية تمكن مستخدميها من تقييم كفاءة المؤسسة ومدى التزامها بالمسؤولية البيئية، إذ تعتبر المحاسبة البيئية بمثابة نظام يتم من خلالها معالجة التكاليف البيئية بالشكل الذي يسمح من توفير المعلومات اللازمة التي تمكن المؤسسة من إتخاذ قراراتها بالشكل السليم وإمداد المستفيدين بمعلومات عن التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية، إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى النقاط التالية:

**المبحث الأول: المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي.**

**المبحث الثاني: الإطار العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية.**

**المبحث الثالث: قياس التكاليف البيئية.**

**المبحث الرابع: الإفصاح عن التكاليف البيئية.**

## المبحث الأول: المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي

أدى نمو وتوسع المؤسسات الاقتصادية إلى تزايد الاهتمام بالمساهمات الاجتماعية والحفاظ على البيئة من التدهور، في هذا الإطار برزت الحاجة لقياس التكاليف البيئية والتعرف على طبيعتها ونوعيتها ومعرفة آثارها مما أضاف بعداً جديداً للمحاسبة والتي كانت في السابق تقتصر على النواحي المالية والنقدية وعدم الاهتمام بالجانب الاجتماعي، ومن خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى أهم عناصر المحاسبة البيئية.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة البيئية

إن توسع المؤسسة الاقتصادية في أنشطتها المختلفة أدى بها إلى تطوير ممارساتها بما يتلاءم مع المحافظة على البيئة ولا يتم ذلك إلى من خلال اعتماد محاسبة بيئية، وقبل التطرق إلى تعريف المحاسبة البيئية نود توضيح ما يلي:

#### أولاً: أسباب نشأة المحاسبة البيئية

إن نشأة المحاسبة البيئية ترجع إلى الضغوط التي مارستها المنظمات الدولية على المؤسسات من أجل الاهتمام بالقضايا البيئية وهي كما يلي<sup>1</sup>:

- 1- **ضغوط سلسلة القيمة:** وهي الضغوط التي تمارسها الشركات الكبيرة الحجم على مورديها لحثهم على الالتزام بنظم الإدارة البيئية الصادرة عن منظمة التوحيد القياسي ISO للمنتجات.
- 2- **ضغوط الإفصاح:** وهي الضغوط التي يمارسها أصحاب المصلحة على المؤسسات من أجل الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية أو الإفصاح الاختياري في تقارير الأداء البيئي للشركة.
- 3- **ضغوط قانونية:** وهي تلك الضغوط التي تمارسها الجهات الرقابية والقانونية بالدول المختلفة لتقليل المؤسسات لمعدلات المواد السامة أو الملوثة للبيئة.
- 4- **الضغوط الضريبية:** وهي قيمة الضرائب التي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة مثل ضريبة الكربون وغيرها من الضرائب المماثلة التي تهدف إلى الحد من الأضرار بالبيئة.

<sup>1</sup> - مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

## ثانياً: تعريف المحاسبة البيئية

يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنها:

- "عملية التعرف على التكاليف البيئية وقياسها وتوزيعها ودمج تلك التكاليف مع القرارات الاقتصادية وكذلك

إيصال تلك المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية للشركة"<sup>1</sup>.

- "نظام وعلم اجتماعي لإدارة الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف من خلال تحديد وقياس نقدي للأضرار البيئية التي تسببها الشركات المحيطة بها نتيجة لأنشطتها والإبلاغ عنها بالقوائم المالية بعد معالجتها محاسبياً"<sup>2</sup>.

- "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها"<sup>3</sup>.

ويطلق بعضهم عليها تسمية المحاسبة الخضراء التي تكون مهمتها قياس تكلفة الأنشطة المختلفة للشركة وتأثيرها على الموارد الطبيعية واستخدام نتائج هذه القياسات لمساعدة الجهات المختصة باتخاذ القرارات بهدف إدراك وتصحيح التأثيرات السلبية لنشاط الشركة على البيئة وضرورة تضمين التأثيرات البيئية في الدراسات الاقتصادية من خلال المعلومات المستمدة من النظام المحاسبي، فالمحاسبة البيئية تعد تطورا وامتدادا للمحاسبة المالية على أن تتضمن وتشمل كافة جوانب نشاط الشركة مما يعد تحديا للمحاسبين<sup>4</sup>.

مما سبق يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنها: "التزام المؤسسات الاقتصادية في أنشطتها بقواعد المحافظة على البيئة ومحاسبتها إذا تجاوزت تلك القواعد".

## ثالثاً: أشكال المحاسبة البيئية

من أشكال المحاسبة البيئية نجد ما يلي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup>- خدام فالج جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات- دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية -، مجلة الإدارة والاقتصاد السنة 35، عدد 91، 2016، ص 105.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص 105.

<sup>3</sup>- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية-، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 15.

<sup>4</sup>- المرجع السابق، ص 15.

<sup>5</sup>- لعبيبي هاتو خلف، المحاسبة البيئية، مقال منشور على موقع المحاسب الأول، [http:// www. Almohasb1.com/](http://www.Almohasb1.com/) 2010/

environmental- accounting.html، 11/ 29 / 2015، 23:40، ص 02.

**1- المحاسبة الإدارية البيئية:** هذا النوع من المحاسبة يركز على أوجه توازن المادة والطاقة ومعلومات التكلفة البيئية ويصنف هذا النوع من المحاسبة إلى:

أ- **المحاسبة البيئية الجزئية:** هي أداة محاسبية بيئية داخلية تستخدم لتحديد نشاط استثماري أو مشروع يتعلق بالحفاظ على البيئة من بين جميع عمليات التشغيل وكذلك تقييم الآثار البيئية لفترة معينة.

ب- **المحاسبة البيئية للتوازن البيئي:** هي أداة محاسبية بيئية داخلية تستخدم لدعم مفهوم الخطط والتحقق من أنشطة الإدارة البيئية.

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

**2- المحاسبة المالية البيئية:** تركز على إعداد تقارير تكاليف الالتزامات البيئية وغيرها من التكاليف البيئية.

من خلال ما تم التطرق إليه سابقا يمكننا أن نحدد أهمية المحاسبة البيئية في النقاط التالية:

- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للمؤسسة ككل؛

- إعداد بيانات وتقارير تساعد المديرين من إتخاذ قراراتهم حول التكاليف البيئية؛

- تمكن الشركة من التفاعل مع مشكلة التلوث البيئي ونفاذ الموارد.

### المطلب الثاني: متطلبات ومعوقات تطبيق المحاسبة البيئية

يتطلب تطبيق المحاسبة البيئية توفير عدة متطلبات يستلزم إظهارها في القوائم المالية، وينجر من وراء تطبيق هذه الحاسبة عدة معوقات إذ أنه ليس من السهل تطبيق هذا النوع من المحاسبة داخل المؤسسات الاقتصادية.

### أولاً: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

هناك العديد من المتطلبات التي ينبغي توفرها في المحاسبة البيئية ويتوجب إظهارها في القوائم

المالية حتى تتلاءم مع الطبيعة المميزة للمعلومات الاجتماعية والبيئية وتتلخص في الآتي<sup>1</sup>:

1- استحداث حد أدنى من القواعد التي تلاءم طبيعة النظام المحاسبي، الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليست اقتصادية فحسب ومنها ما يلي:

<sup>1</sup>- فارس جميل حسين الصوفي، حسن فليح مفلح القطيش وآخرون، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، 2012، ص 226.

- الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي مع البساطة، الدقة والوضوح؛
  - الإفصاح عن الأنشطة البيئية يختلف من مؤسسة لأخرى؛
  - توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المؤسسة المتماثلة.
- 2- استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي وهناك العديد من وجهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:
- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية ذات الطابع البيئي بالنظام التقليدي للمحاسبة البيئية؛
  - أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

### ثانيا: معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

- من أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي<sup>1</sup>:
- قلة الوعي البيئي؛
  - عدم وجود معايير محاسبية وقوانين تلزم بالاعتراف بالمسؤولية البيئية؛
  - مشكلة القياس المحاسبي، والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسه بوحدة نقدية لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛
  - مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة، والتي لا يمكن أن تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها؛
  - مشكلة الموضوعية، حيث أن الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري والذي غالبا ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي.

### ثالثا: أهداف تطبيق المحاسبة البيئية

- إن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف هي على النحو التالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

<sup>2</sup> - سعدي سيف حنان، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- إعداد بيانات حول المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة ومنع التلوث، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطور هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة والتي من شأنها أن تحقق فعاليتها؛

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

- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات الاقتصادية لضمان الاستمرارية، خاصة في ظل كون الهدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير بيئة نظيفة وخالية من التلوث أصبح ضمن استمرار ونجاح المؤسسات اقتصادياً.

### المطلب الثالث: أهم الإصدارات الدولية الداعمة للمحاسبة البيئية

وضعت المنظمات والهيئات الدولية العديد من التنظيمات والتشريعات قصد حماية البيئة، كما سعت إلى الاهتمام بالمحاسبة البيئية وذلك عن طريق الإصدارات والتوصيات الداعمة لها ومن خلال هذا المطلب سنحاول التركيز على الإصدارات الداعمة للمحاسبة البيئية من خلال التعرض للنقاط التالية:

#### أولاً: دور المنظمات الدولية في مجال دعم المحاسبة البيئية

لقد صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للشركات ولكن لم يتم تناولها بصورة مباشرة في شكل معايير مستقلة، حيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لم يتطرق للقياس والإفصاح المحاسبي الخاص بالبند البيئية بصورة مستقلة بل تناولها في سياق المعالجة المحاسبية، كما 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 أن تقوم المؤسسات بتقديم معلومات إضافية خارج البيانات المالية مثل التقارير البيئية، كما أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية" متضمناً مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمراجع والتي تتعلق بالأمور البيئية، بالإضافة إلى قيام المنظمة الفدرالية للخبراء الأوروبيين (FEE) بإنشاء ورشة عمل تسمى "القيادة والإدارة البيئية" بهدف تحديد الوضع الذي يجب أن تتخذه مهنة المحاسبة اتجاه المشاكل البيئية وتمثلت الوثيقة الناتجة عن هذه العملية في تحديد الإستراتيجية البيئية الخاصة بالمنظمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-37.

مما سبق يتضح لنا أن المنظمات المحاسبية قد أولت اهتمام كبيرا بالقضايا المتعلقة بالمحاسبة البيئية وسعت جاهدتا إلى وضع معايير تلزم المؤسسات الاقتصادية بالتقيد بهذا النوع من المحاسبة.

**ثانياً: أبرز التشريعات القانونية في بعض الدول في مجال حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية**

بدلت العديد من الدول مجهودات معتبرة في مجال حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية ونوضحها

فيما يلي:

**1- أبرز التشريعات القانونية في الدول الغربية:** إن الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول في العالم التي تبنت إصدار ما يلزم من تشريعات لتقييم الأداء البيئي في مشروعاتها، حيث صدر قانون السياسة القومية البيئية وبعد مرور خمس سنوات من تطبيق هذا القانون زاد عدد الوثائق والكتابات التي تهتم بموضوع الأثر البيئي بجميع المكتبات بالإضافة إلى الأبحاث والمقالات والمناهج العلمية<sup>1</sup>.

**2- أبرز التشريعات القانونية في الدول العربية:** صدرت العديد من التشريعات القانونية التي تهدف إلى حماية البيئة في الدول العربية، حيث أصدرت المملكة العربية السعودية مرسوم ملكي سنة 1985 م، يوضح للمشروعات الإجراءات الواجب القيام بها لتقييم الأثر البيئي، كما قامت ليبيا باتخاذ العديد من الإجراءات وإصدار التشريعات لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بمعالجة الآثار والسلبيات المترتبة من التلوث البيئي ووضع العقوبات الرادعة للمخالفين لتلك الأحكام، وفي مصر أصدر معيار المحاسبة المصري رقم (07) لسنة 1997 م بشأن الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أصبحت الشركات المصرية التي تواجه ظروف بيئية ملزمة بتطبيق هذا المعيار والاعتراف بمبلغ الخسارة البيئية كمصرف<sup>2</sup>.

**3- أبرز التشريعات الوطنية في مجال حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية فيما يخص الجزائر:** رغم أن الاهتمام بالمحافظة على البيئة مزال متخلفا في الدول النامية إلا أن الجزائر كانت من ضمن الدول التي تسعى إلى إعادة الاعتبار للبيئة ومحاولة حل مشكلاتها البيئية وفي ظل المشاكل المتراكمة تحاول الجزائر الانتقال من سياسة التنمية غير المستدامة باتجاه التنمية المستدامة ومن أبرز هذه التشريعات ما يلي<sup>3</sup>:

**أ- من الناحية التشريعية والقانونية:** بهدف حماية البيئة أصدرت العديد من التشريعات في الجزائر منها

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص 37.

<sup>2</sup>- عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت بليبيا- دراسة استطلاعية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السابع والعشرون، العدد الأول، 2011، ص 26.

<sup>3</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 39-40.

ما يلي:

\* **تشريع تحويل النفايات والتخلص منها:** بهدف المحافظة على البيئة ومحاربة الانعكاسات السلبية على

التنمية الاقتصادية صدر القانون رقم 01-19 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 م وأبرز محاوره هي:

- مبادئ تسيير النفايات؛

- تصنيف أنواع النفايات (نفايات منزلية، النفايات الضخمة، النفايات الخطيرة، النفايات الهامدة)؛

- واجبات منتجي النفايات والتزاماتهم.

\* **تشريعات خاصة بحماية البيئة:** كان أول قانون أصدر بهدف حماية البيئة هو القانون رقم 83-03

المؤرخ في 05 فيفري 1983 م، وصدر في ما بعد في إطار التنمية المستدامة قانون 03-10 مؤرخ في

19 جمادى الأولى عام 1424 هـ الموافق لـ 19 جويلية 2003 م المتعلق بحماية البيئة.

\* **تشريعات ضد تلوث المياه:** سنة 1998 م وفي إطار قانون المالية تأسست إتوة المحافظة على جودة

المياه وهي تطبق كما يلي: 02% من مبلغ الفاتورة بمناطق الجنوب، 04% من مبلغ الفاتورة بمناطق

الشمال.

ب- **من ناحية المعايير المحاسبية:** تبنت الجزائر ابتداء من سنة 2010 م النظام المحاسبي المالي

بموجب القانون 11-07 الصادر في 27 نوفمبر 2007 م المستمد من معايير المحاسبة الدولية الذي

أعلن عنه المجلس المحاسبي الدولي لمعايير المحاسبة، والملاحظ أن بعض المصاريف البيئية يمكن

اعتبارها بنودا غير عادية ومثال ذلك ما تتحمله المؤسسة بسبب الغلق نتيجة مخالفتها للقوانين البيئية

السائدة وبحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 10) فقد تم تدارك بعض القصور فيما يخص معالجة

التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو عمليات مستقبلية أو متوقع حدوثها.

### المبحث الثاني: الإطار العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية

إن الاهتمام بالتكاليف البيئية من قبل المؤسسات في تزايد مستمر كونها هدفا استراتيجيا من حيث

المحيط الثقافي وأخذت الاستثمارات المرتبطة بحماية البيئة في تزايد مستمر وبالتالي ينتج عنها تزايد في

التكاليف البيئية مما جعلها محور اهتمام من المحاسبين والمراجعين.

في هذا المبحث سوف يتم توضيح الإطار العلمي للمحاسبة عن التكاليف البيئية من خلال

المطالب التي سوف يتم تناولها.



## المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية

ينظر الفكر المحاسبي للتكاليف البيئية على أنها تمكن المؤسسات من إعداد تقارير مالية تمكن المستخدمين من إتخاذ قراراتهم، وذلك تطبيقاً لمبدأ الإفصاح وهو من المبادئ المقبولة قبولاً عاماً ومحاسبة التكاليف البيئية هي محاسبة التقديرات الخاصة بالالتزامات البيئية يتم من خلالها تجميع المعلومات المحاسبية وذلك لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية في مجالات حماية البيئة.

## أولاً: تعريف التكاليف البيئية

- يمكن تعريف التكاليف البيئية بأنها: "مجموعة عناصر التكاليف المرتبطة ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تتجم عن تصرفات وقرارات سلبية والتي تؤثر على النظام البيئي"<sup>1</sup>.

- كما عرفت على أنها: "تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل إحداث التوافق مع القوانين والمعايير المنظمة للبيئة والتكاليف التي تنفق من أجل وقف انبعاث المواد الضارة التي تؤثر على البيئة بشكل سلبي وكذلك تخفيض الآثار البيئية الضارة على الكائنات الحية التي تتواجد على وجه الكرة الأرضية وحماية المحيطات والأنهار وبالتالي القضاء على كل مسببات التلوث، أي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف حماية العاملين والمجتمع ككل"<sup>2</sup>.

- التكاليف من وجهة نظر المنشأة "جميع التضحيات الصريحة والضمنية التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة لمزاولتها لأنشطتها المختلفة"<sup>3</sup>.

- التكاليف من وجهة نظر المنشأة "جميع التضحيات الصريحة والضمنية التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة لمزاولتها لأنشطتها المختلفة"<sup>4</sup>.

على ضوء هذه التعاريف يجب على الوحدة الاقتصادية أن تراعي ما يلي:

- المساهمة في القضاء على التلوث البيئي من خلال استخدام آلات أقل تلويثاً للبيئة؛
- القيام بتقديم مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تسعى إلى حماية البيئة؛
- التقليل من استنفاد الموارد الطبيعية؛

<sup>1</sup> - إسماعيل محمود عبد الرحمن، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص 130.

<sup>2</sup> - مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

<sup>3</sup> - طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات-دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل-، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، 2012، ص 70.

<sup>4</sup> - المرجع السابق، ص 70.

- اختيار الطرق المناسبة من أجل التخلص من النفايات.

### ثانياً: تقسيمات التكاليف البيئية

يمكن تقسيم التكاليف البيئية إلى مجموعتين كالاتي<sup>1</sup>:

**1- المجموعة الأولى:** تعبر عن مفهوم التكلفة البيئية من وجهة نظر المجتمع ممثلة فيما يتحمله من أضرار جراء مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها.

**2- المجموعة الثانية:** تعبر عن مفهوم التكلفة البيئية من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية ممثلة فيما يتحمله من تكاليف سواء كانت إلزامية أو اختيارية والتي تعود بالنفع على المجتمع أو العاملين.

ومن هذا المنطلق يمكن تحديد تعريف للتكاليف البيئية بأنها: "تلك التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية من أجل تجنب المجتمع وجميع الكائنات الحية الموجودة على الكرة الأرضية من الأضرار التي سببتها من جراء ممارستها لنشاطاتها"<sup>2</sup>.

### ثالثاً: أنواع التكاليف البيئية

يمكن تبويب التكاليف البيئية إلى<sup>3</sup>:

**1- التبويب وفقاً لنموذج تكلفة الجودة:** يمكن تصنيف التكاليف وفقاً لهذا النموذج كما يلي:

**أ- تكاليف منع التلوث البيئي:** هي تكاليف الأنشطة التي تم تنفيذها لمنع حدوث نفايات ومن هذه الأنشطة:

- إجراءات البحوث البيئية؛

- إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة؛

- تدريب العمال على التعامل مع النفايات؛

- تصميم المنتجات التي لا يترتب عليها حدوث نفايات أو مخلفات ضارة.

**ب- تكاليف اكتشاف التلوث البيئي:** هي تكلفة الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات

والأنشطة الأخرى داخل المؤسسة تتطابق مع المعايير البيئية الملائمة، مما يتطلب قياس ومتابعة المصادر

المحتمل إحداثها للأضرار البيئية ومن أمثلة الأنشطة ما يلي:

<sup>1</sup>- خليل إبراهيم رجب الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية نموذج مقترح، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى

الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي

وتحديات الأداء البيئي المنعقد بجامعة ورقلة، يومي 22-23 نوفمبر 2011، ص ص 209-210.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص 210.

<sup>3</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-48.

- متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المصنع وخارجه؛
  - فحص المنتجات والعمليات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية؛
  - تدريب العاملين على التعامل مع المواد الضارة.
- ت- تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي:** تهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج وإزالة المخلفات البيئية المختلفة والتي حدثت بالفعل، ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى مجموعتين:
- \* تكاليف معالجة الفشل الداخلي:** هي تكاليف الأنشطة التي تنفذ لإزالة النفايات بمجرد حدوثها وقبل تصريفها في البيئة ومن أمثلة هذه الأنشطة:
- تشغيل معدات منع وتقليل التلوث؛
  - معالجة المواد السامة والتخلص منها؛
  - إعادة استخدام الخردة.
- \* تكاليف معالجة الفشل الخارجي:** هي تكاليف الأنشطة التي يتم القيام بها بعد أن يتم تصريف النفايات في البيئة ومن أمثلتها:
- تكاليف تنظيف البيئة الملوثة؛
  - تكاليف التعويضات المدفوعة للمتضررين من تلوث البيئة؛
  - تكاليف الأدوية وعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث.
- 2- التبويب وفقا لنظام المحاسبة الإدارية البيئية:** يمكن تبويب التكاليف البيئية وفق هذا النظام إلى ثلاثة أنواع هي:
- أ- تكاليف الحماية البيئية وتتكون من:**
- تكاليف معالجة الانبعاثات السلبية؛
  - تكاليف الحد من التلوث؛
  - تكاليف معالجة المخلفات؛
  - التكاليف الرأسمالية البيئية.
- ب- التكاليف البيئية الكلية وتتكون من:**
- التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛
  - التكاليف الداخلية والتكاليف الخارجية.
- ت- تكاليف دورة الحياة البيئية وتتكون من:**
- التكاليف البيئية قبل مرحلة الإنتاج مثل تكاليف تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية؛

- التكاليف البيئية خلال مرحلة الإنتاج مثل تكاليف الفحص والقياس وصيانة الأجهزة؛
- التكاليف البيئية بعد مرحلة الإنتاج مثل تكاليف معالجة النفايات وفك معدات بيئية انتهت صلاحيتها.
- 3- التبويب وفقا لارتباطها بزمن الانتفاع:** تبويب وفقا لهذا النوع إلى:
  - أ- **التكاليف البيئية الجارية:** هي بنود التكاليف التي تتحملها المؤسسة مقابل تنفيذ برامج حماية البيئة لفترة محاسبية واحدة ومن أمثلتها:
    - تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج؛
    - تكاليف التخلص من النفايات؛
    - تكاليف الاستعانة بالخبراء للمساعدة في وضع برامج حماية البيئة؛
    - تكاليف تحليل العينات؛
    - تكاليف علاج العاملين بالمؤسسات.
  - ب- **التكاليف البيئية الرأسمالية:** هي التكاليف التي يتحملها المصنع مقابل توفير الآلات والمعدات والتجهيزات التي تساهم في الحد من التلوث ومعالجة آثاره لعدة فترات مالية ومن أمثلتها:
    - تكاليف تركيب التجهيزات والمداخن؛
    - تكاليف إنشاء محطات لمعالجة مياه المصانع؛
    - تكاليف الأجزاء المضافة إلى الأصول لتقليل الآثار البيئية الناتجة من استخدام الأصل في النشاط.
- 4- التبويب وفقا لخصائصها:** يتم تبويب التكاليف البيئية وفقا لخصائصها إلى أربع تبويبات وهي:
  - أ- **تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالمعايير والقوانين البيئية وتتضمن:**
    - تكاليف الالتزام: وتشمل تكاليف الوقاية والتقييم وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بالالتزام.
    - تكاليف عدم الالتزام: وتشمل التعويضات والغرامات المرتبطة بعدم الالتزام.
  - ب- **تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بأنشطة وأقسام المؤسسة:** وتشمل
    - تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الإنتاج؛
    - تكاليف مرتبطة بمراكز الخدمات الإنتاجية (الصيانة، التخزين)؛
    - تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات التسويقية (التعبئة والتغليف)؛
    - تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز العمليات الرأسمالية (إنشاء الحدائق).
  - ت- **تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بالمنتجات أو الخدمات التي تقوم بها المؤسسة:** وتتضمن
    - تكاليف بيئية مرتبطة بمنتج معين؛
    - تكاليف بيئية مرتبطة بخدمة معينة.

## 5- تبويب التكاليف البيئية طبقاً لطبيعتها إلى نوعين هما:

أ- التكاليف الاقتصادية: وتنقسم إلى نوعين هما:

- التكاليف المباشرة: ومن أمثلتها مصاريف تشغيل معدات خفض التلوث وصيانتها وتكاليف علاج العاملين بسبب التلوث؛

- التكاليف غير المباشرة: ومن أمثلتها التعويضات والغرامات.

ب- التكاليف الاجتماعية: وتنقسم أيضاً إلى نوعين هما:

- التكاليف الاستخدام غير الرشيدة للمواد والطاقة؛

- التكاليف الناتجة عن إتلاف عناصر البيئة مثل تكاليف علاج وتعويضات العاملين وتكاليف أيام الغياب.

## المطلب الثاني: الأنشطة البيئية ومصادر الحصول على معلومات حول التكاليف البيئية

## 1- الأنشطة البيئية

لقد تعددت تصنيفات هذه الأنشطة ولقد صنّفها مجمع المحاسبين الأمريكي طبقاً للهدف إلى أربعة مجموعات وهي كما يلي<sup>1</sup>:

أ- أنشطة المنع: تهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى تخفيض وإزالة الأسباب المحتملة والتي تؤدي إلى آثار بيئية غير مرغوب فيها ومن أمثلة هذه الأنشطة القيام بإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد خام سامة ويلاحظ أن التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة تمثل تكاليف منع حدوث أضرار البيئية.

ب- أنشطة التقييم: تهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة متابعة مستويات المواد السامة داخل المصنع، قياس ومتابعة مستويات المواد السامة المتعلقة بالأدخنة والأبخرة، عمليات المراجعة البيئية.

ت- أنشطة الرقابة: وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى الرقابة والتحكم في المواد المستخدمة الضارة بالبيئة ومن أمثلة هذه الأنشطة استخدام أنواع معينة من الصلب في بناء خزانات الوقود بما يمنع تحقيق تفاعلات ضارة وكذلك معالجة المخلفات السائلة وينشأ عن مزاوله هذه الأنشطة تكاليف رقابية.

ث- أنشطة الفشل: وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل وينشأ عن مزاوله هذه الأنشطة تكاليف علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص ص 43-44.

## 2- مصادر الحصول على المعلومات حول التكاليف البيئية

- حتى نتعرف عن التكاليف البيئية بشكل جيد يجب أن نتعرف على مصادر الحصول على معلومات عنها وفيما يلي أمثلة لكيفية الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية وهي<sup>1</sup>:
- أ- الأتعاب والغرامات: يمكن الحصول عليها والتحقق منها من خلال المستندات القانونية وتقديرات الإدارة.
- ب- تكاليف حماية المعدات والأصول: يمكن الحصول عليها من سجلات الصيانة وعقود الخدمات.
- ت- تكاليف الإنتاج أو المواد الضارة: يمكن الحصول عليها من خلال سجلات الإنتاج وتقارير المعامل والإحصائيات.
- ث- غرامات التشغيل: يمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال سجلات بحوث التشغيل.
- ج- تكاليف المتابعة: يمكن الحصول على المعلومات من خلال تقديرات إدارية وهندسية.
- ح- تكاليف التدريب: ويقصد بها تدريب العاملين بالمؤسسة لتفادي وتجنب المخاطر البيئية ويمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال سجلات شؤون الأفراد وتقديرات الإدارة.
- خ- مخصص المنازعات: يمكن التحقق من مدى كفايته عن طريق الحصول على معلومات من الشؤون القانونية عن القضايا البيئية المرفوعة ضد الشركة.

## المطلب الثالث: محاسبة التكاليف البيئية

تهدف محاسبة التكاليف البيئية إلى إدارة الأداء البيئي وتطوير نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها كما تسعى كذلك إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة.

## أولاً: تعريف محاسبة التكاليف البيئية

- تعرف محاسبة التكاليف البيئية بأنها: "إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تهيئة وتطوير نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها كما تتضمن عملية التقرير والتدقيق المحاسبي بالإضافة إلى عمليات تكلفة دورة حياة المنتج والمحاسبة عن التكلفة الكلية وتقييم المنافع والتخطيط الاستراتيجي لإدارة البيئة".<sup>2</sup>

- وعرفت أيضاً بأنها: "أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات بمعلومات عن التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة بحيث يضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- المرجع نفسه، ص ص 44-45.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص 57.

<sup>3</sup>- المرجع السابق، ص 57.

- في تعريف آخر للمحاسبة البيئية فهي عبارة: "عن تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية والحد منها"<sup>1</sup>.

- يعرفها معهد المحاسبة الإداري الكندي 1996 م على أنها: "عملية تعيين، قياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات لمستعملها"<sup>2</sup>.

### ثانياً: المبادئ العلمية لمحاسبة التكاليف البيئية

يمكن اعتبار التكاليف البيئية مهمة في تحليل التكاليف الناشئة من أنشطة المؤسسات وتستند هذه المحاسبة على المبادئ التالية<sup>3</sup>:

- 1- **مبدأ الأهمية النسبية:** ويعني الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد والآثار البيئية الهامة وهذا المبدأ له انعكاساته أيضاً في محاسبة التكاليف بصفة عامة ومن هذه الانعكاسات اعتبار بعض عناصر التكاليف المباشرة كبنود غير مباشرة لصغر حجمها وأهميتها النسبية.
- 2- **مبدأ تسجيل الأبعاد والآثار البيئية:** يقصد به تسجيل الآثار البيئية كما حدثت بحجمها ونوعها ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار ما قد يترتب عن هذه الأبعاد والآثار البيئية من التزامات بيئية محتملة.
- 3- **مبدأ حصر وتجميع التكاليف البيئية في شكل مستقل:** ووفقاً لهذا المبدأ ينبغي تصميم نظام محاسبة تكاليف بيئية يكفل حصر وتجميع التكاليف البيئية في حجم تكلفة مستقلة عن سائر التكاليف الأخرى، فلا يكفي إذن التسجيل ولكن ينبغي أن يكون تسجيل عناصر التكاليف البيئية على نحو منفصل.
- 4- **مبدأ التحميل:** ويقصد به تحميل كافة التكاليف التي تتعلق بنشاط معين على وحدات هذا النشاط، حتى تستخرج التكلفة البيئية لكل وحدة من هذا النشاط باعتبارها هي التي تسبب حدوث هذه التكاليف البيئية.
- 5- **مبدأ التبويب:** ويقصد به القيام بعملية تبويب أو تصنيف التكاليف البيئية سواء على أساس مكوناتها، أو على أساس صعوبتها.
- 6- **مبدأ المعايير:** ويقصد به إعداد المقاييس التي تتخذ أداة حكم على درجة كفاءة التكاليف البيئية التي حدثت فعلاً ومدى مطابقتها لما كان ينبغي أن يكون عليه وتنفيذ المعايير في تحقيق الغرض التخطيطي باعتبارها أهداف مطلوب تحقيقها وكذلك في الغرض الرقابي باعتبارها أدوات حكم صالحة لقياس كفاءة التكاليف الفعلية.

<sup>1</sup> - سعدي سيف حنان، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>2</sup> - طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، مرجع سبق ذكره، ص 05.

<sup>3</sup> - مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 58 - 59.

7- مبدأ محاسبة المسؤولية: ويتطلب هذا المبدأ من نظام التكاليف البيئية إعداد تقارير التكاليف البيئية اللازمة وذات جودة عالية، كما يتطلب هذا المبدأ من نظام التكاليف البيئية تحديد المسؤولية عن حدوث التكاليف البيئية الفعلية أو انحرافها بالمقارنة مع الأنماط التي تم تحديدها لمراكز المسؤولية.

### ثالثاً: الطريقة المحاسبية المقترحة لمعالجة التكاليف البيئية

يترتب على النشاط اليومي الذي تقوم به المؤسسات الاقتصادية، تكاليف والتزامات بيئية مما يستدعي معالجتها محاسبياً وذلك من خلال إثباتها في السجلات المحاسبية و لإجراء عملية إثبات مصاريف التلوث في الدفاتر المحاسبية يجدر بالمحاسب تمييز نوعين من المصاريف هما مصاريف الحد من التلوث وهي تندرج تحت بند التكاليف الرأسمالية التي تتفق من أجل الحصول على المعدات والآلات والتي تستخدم للحد من التلوث التي تسببها الأصول المستخدمة في النشاط العادي الذي تمارسه الوحدات الاقتصادية من أجل إنتاج الخيرات المادية وطرحها في السوق لتحقيق العائد الاقتصادي المنشود وبالتالي فإن معدات الحد من التلوث تتميز بذات الخصائص التي تتميز بها الأصول طويلة الأجل (الثابتة) التي تستخدم في النشاط الإنتاجي، إلا أن هدف الحصول على هذين النوعين وإن كانا مكملين لبعضهما إلا أنهما مختلفان من حيث الغايات، حيث تستخدم معدات الحد من التلوث لتقليل الأضرار البيئية التي تسببها معدات النشاط الإنتاجي، أما مصاريف إزالة التلوث فهي من المصاريف التي تحدث لإزالة أثر التلوث الذي تحدثه الأنشطة الاقتصادية كالمصاريف التي تتفق على التعقيم وإزالة نفايات الإنتاج ومعالجتها وبالتالي النوع الأول يمكن الاستفادة من خدماتها لأكثر من فترة محاسبية وبالتالي يمكن اعتبارها كأصول، أما النوع الثاني فيمكن اعتباره عبارة عن مصاريف تتحملها المؤسسة وعلى ضوء ذلك لا بد من تخصيص حسابين مستقلين لكلا النوعين وهما: ح/ أصول اجتماعية-معدات الحد من تلوث البيئية ، ح/ مصاريف اجتماعية-إزالة تلوث البيئية. ومن أجل التوضيح يمكن أخذ المثال التطبيقي التالي<sup>1</sup>:

### مثال تطبيقي:

خلال عام 2002 أنفقت شركة الجودة الشاملة للصناعات الكيماوية المصاريف التالية:

- 5000 دج أجور العمال.
- 1000 دج معقمات لإزالة أثر ملوثات الإنتاج من أرض المصنع.
- 1500 دج إيراد تدوير بعض النفايات وإعادة بيعها.
- \*علماً أن من ضمن مصاريف أجور العمال هنالك 700 دج أجور عمال في مجال النظافة والتعقيم.

<sup>1</sup>- لعبيبي هاتو خلف، مرجع سبق ذكره، ص 84-89.



## المطلوب

-قدم المعالجة المحاسبية المقترحة للحالة المطروحة في المثال.

## الحل

## 1- أجور العمال

تتقسم أجور العمال في المثال السابق إلى نوعين هما:

أ- أجور عمال في مجال النشاط الإنتاجي العادي.

ب- أجور عمال في مجال إزالة أثر التلوث الذي تسبب نتيجة ممارسة النشاط الإنتاجي العادي.

أجور العمال غير المعنيين بمجال النظافة والتعقيم = 5000 (إجمالي الأجور) - 700 (أجور العاملين في مجال إزالة أثر التلوث) = 4200 دج.

## 2- القيود المحاسبية

تتمثل القيود المحاسبية فيما يلي

-4200 دج /د/ أجور عمال (تقفل في حساب الأرباح والخسائر).

-1000 دج /د/ مصاريف اجتماعية-مصاريف إزالة التلوث-(تقفل في حساب قائمة التكاليف الاجتماعية).

-1500 دج /د/ العائد الاجتماعي-إيرادات بيع-(تقفل في قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي).

## أ- القيد الأول

من /د/ أجور العمال 4200

إلى /د/ النقديات 4200

## ب- القيد الثاني

من /د/ مصاريف اجتماعية-مواد معقمة- 1000

إلى /د/ نقديات 1000

## ت- القيد الثالث

من /د/ النقديات 1500

إلى /د/ العائد الاجتماعي-إيراد بيع- 1500

## 3- الإقفال في القوائم المالية

## أ- القيد الأول

من د / قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي 1800

إلى د/ مصاريف اجتماعية ( أجور عمال النظافة + مواد معقمة) 1800

## ب- القيد الثاني

من د/ الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) 4200

إلى د/ مصاريف أجور العمال 4200

## ت- القيد الثالث

من د/ العائد الاجتماعي-إيراد نفايات- 1500

إلى د/ قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي 1500

## 4- القوائم المالية والاجتماعية

تتمثل القوائم المالية والاجتماعية فيما يلي:

## قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي لسنة 2002

700 دج د/ مصاريف إزالة	1500 دج د/ إيرادات
التلوث	بيع نفايات
1000 دج د/ مواد معقمة	

## قائمة الأرباح والخسائر لسنة 2002

4200 دج د/ أجور العمال

## المبحث الثالث: قياس التكاليف البيئية

يعتبر القياس المحاسبي عنصراً من عناصر البحث العلمي وركيزة أساسية من ركائز المحاسبة ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي وفي عملية اتخاذ القرار ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم قياس التكاليف البيئية.

## المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي البيئي

تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة بشكل يكون أكثر فعالية في اتخاذ القرارات وذلك من خلال ما يتضمنه من معلومات حول النشاط البيئي.

## أولاً: تعريف القياس المحاسبي البيئي

يمكن إعطاء عدة تعريف للقياس المحاسبي البيئي من بينها:

- القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر في القوائم المالية والتقارير المالية للمؤسسة"<sup>1</sup>.
- يعرف القياس المحاسبي على أنه: "تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة وعرضها في صورة ناعمة وواضحة"<sup>2</sup>.
- وبالتالي القياس البيئي هو: "ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطته الحصول على معلومات بيئية تسمح للمستخدمين بتقييم النشاط البيئي للمؤسسة والقياس البيئي يمكن أن يكون من وجهة نظر المؤسسة أو من وجهة نظر المجتمع"<sup>3</sup>.
- فالقياس البيئي من وجهة نظر المؤسسة هو: "مقدار ما تتحمله المؤسسة من تكاليف نتيجة لالتزامها ومسؤوليتها اتجاه البيئة المحيطة بها ويمكن أن يكون هذا الالتزام اختياري أو إجباري بموجب القانون وبالتالي فالقياس يكون على أساس التكلفة الفعلية"<sup>4</sup>.

## ثانياً: أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

تتمثل أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية فيما يلي<sup>5</sup>:

- قياس التكاليف البيئية يساهم في تقديم المعلومات اللازمة للتخطيط لأنشطة المشروع على أسس واقعية؛
- إجراء الدراسة المقارنة اللازمة للمفاضلة بين تكلفة التلوث وتكلفة منع التلوث من داخل المشروع وكذلك المفاضلة بين البدائل المختلفة لتكلفة منع التلوث وذلك من خلال اقتناء الأجهزة والمعدات الخاصة بالتحكم في التلوث كالأجهزة التي تتحكم في الغازات الناجمة عن مصادر التلوث بالهواء أو الأجهزة التي تؤدي إلى التخلص من الجسيمات الدقيقة به أو بمعالجة المخلفات الناتجة عن أنشطة المشروع بحيث يؤدي إلى تخفيض أو منع التلوث إلى حد مقبول أو بأن يقوم المشروع بإجراء تعديلات في تصميمات طرق إنتاجه الفنية.

<sup>1</sup>- سعدي سيف حنان، مرجع سبق ذكره، ص 62.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص 62.

<sup>3</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>4</sup>- المرجع السابق، ص 67.

<sup>5</sup>- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014، ص ص 267-269.

ومما هو جدير بالذكر أن تجارب الكثير من المشروعات تشير إلى أن مثل هذه الدراسات قد أدت إلى تحويل بعض هذه المخلفات إلى مواد مفيدة تحقق إيراد للمشروع ومن أمثلة ذلك ما حققته إحدى مشروعات صناعة السكر في مصر من تحويل مخلفات إنتاجها وهو ما يعرف "بالمولاس" والتي كانت تلقى بها في النيل مادة أساسية لإنتاج عدة منتجات أخرى كالعطور والكحول وغير ذلك.

كما أن أهمية قياس التكاليف البيئية تكمن في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- توفير المعلومات للمؤسسة الاقتصادية للمساعدة في عمل برامج لخفض التكاليف بهدف المشاركة في تحسين الأداء البيئي والتقرير عنه لتوضيح مدى الاستجابة والالتزام بالقوانين البيئية بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين صورة المؤسسة؛

- ترشيد قرارات تحديد نوع المنتج واختيار المواد الخام المستخدمة وتصميم المنتج وطريقة التصنيع واختيار الأسلوب المناسب للتخلص من المخلفات الخطيرة؛

- مساعدة المؤسسة في إعداد مؤشرات بيئية لأنشطتها المختلفة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر التلوث المختلفة واتخاذ القرارات الملائمة لخفض معدلات هذا التلوث أو الحد منها؛

- تقييم الأثر البيئي للمشروعات الجديدة المقترحة، حيث يتيح تحليل التكاليف البيئية مثل إعادة تدوير المخلفات الصلبة وتحويلها إلى منتجات تامة الصنع.

### ثالثاً: الآثار السلبية لعدم قياس التكاليف البيئية

أوضحت بعض الدراسات المحاسبية أن عدم الاهتمام بقياس وتقييم التكاليف البيئية يؤدي إلى

الآثار البيئية السلبية التالية<sup>2</sup>:

- قلة مستويات جودة الأداء البيئية، يؤدي إلى فقدان المؤسسة لصمعتها كمؤسسة صديقة للبيئة، مما يترتب عليه تبعات قانونية واجتماعية؛

- تراجع التقنيات الإنتاجية وتفاقم المشكلات البيئية بدرجة لا تجد المؤسسة الاقتصادية أية بدائل تتيح لها التوافق مع اللوائح والقوانين البيئية الصارمة وتكون الطريقة الوحيدة هي إعادة الهيكلة الكاملة لتكنولوجيا الإنتاج وهو ما قد لا يتاح له التمويل اللازم مما قد يؤدي إلى خروج المؤسسة من السوق؛

- زيادة تكاليف الرعاية الصحية للعاملين بالمؤسسة، نتيجة عدم الاهتمام بالمتطلبات البيئية الآمنة والتقاعد المبكر والمطالبة بالتعويضات؛

<sup>1</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 71-72.

<sup>2</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 72-73.

- تراجع القدرة التنافسية بسبب استخدام مدخلات وطرق إنتاج غير آمنة، الأمر الذي يترتب عليه تراكم المخزون السلعي وانخفاض معدل دوران المخزون وزيادة تكاليفه وتعرضه للتقادم وهذا يعرض المؤسسة إلى تحمل خسائر كبيرة.

#### رابعاً: صعوبات قياس التكاليف البيئية

تواجه المؤسسات الاقتصادية عدة صعوبات عند قيامها بعملية قياس التكاليف البيئية أهمها في ما

يلي<sup>1</sup>:

**1- صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية:** المشكلة تنبع من أن الالتزام البيئي للمؤسسة هو النشاط المولد لواقعة الإنفاق والمتسبب في حدوث التكاليف البيئية وهو في حد ذاته مفهوم غير محدد ولم يتفق على أبعاده بشكل قاطع من وجهة النظر العلمية، ولا شك أن عدم القدرة على الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهية الالتزام البيئي وحقيقة عناصره، هذا يعني عدم القدرة على تحديد عناصر التكاليف البيئية المتولدة عنها وقياسها والتقرير عنها بشكل دقيق.

**2- صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية:** إن التداخل الموجود بين مختلف الأنشطة يؤدي إلى مشكلة أساسية مرتبطة بعملية قياس الأداء البيئي، فمثلاً تكاليف البحوث والتطوير يمكن اعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق نوع من الإشباع داخل نفوس العملاء، كما يمكن اعتبارها في نفس الوقت تكاليف بيئية تهدف إلى سلامة العميل عند استخدام المنتجات ومن وجهة أخرى يمكن اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء دفعة تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه في السوق بهدف تعظيم ربحية المؤسسة.

**3- صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية:** عادة ما يكون من الصعب الحكم على فعالية وكفاءة التكاليف البيئية بسبب صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية، أو بعبارة أخرى صعوبة مقابلة تكاليف الأداء البيئي خلال فترة زمنية معينة بالعوائد البيئية المتولدة عن الأداء خلال نفس الفترة.

**4- الصعوبات الأخرى:** هناك صعوبات أخرى تواجه قياس التكاليف البيئية ونوضحها في ما يلي:

أ- صعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛

ب- صعوبة تقدير القيم المالية لكل الأضرار البيئية إذ أن بعضها قد يكون له قيمة سوقية مثل خسائر الثروة السمكية والسياحية، البعض الآخر ليس له قيمة سوقية مثل الأضرار بالصحة الإنسانية نتيجة التلوث؛

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص ص 73-74.

ت- إن بعض الأضرار البيئية لا يمكن علاجها أو إصلاحها خاصة تلك التي تهدد الإنسان في حياته ووجوده؛

ث- بعض الملوثات لا يظهر أثره إلا في الأجل الطويل.

### المطلب الثاني: متطلبات قياس التكاليف البيئية

عند قيام المؤسسة بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية يجب أن يحتوي هذا القياس على عدد من المعايير كما أن هذه العملية يجب أن تتم وفق مراحل متسلسلة ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى متطلبات القياس البيئي.

#### أولاً: معايير قياس التكاليف البيئية

إن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية يجب أن يحتوي على عدد من المعايير التي يجب أن تراعى عند إجراء القياس المحاسبي للأنشطة البيئية ومن هذه المعايير ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- معيار المرونة: حيث أن بعض العمليات أو المعلومات يمكن أن تكون مفيدة لأكثر من غرض.
- 2- معيار سهولة التطبيق: ويتضمن هذا المعيار إمكانية إجراء عملية القياس في حدود التكلفة العادية وفي القيود المفروضة في نظام المعلومات.
- 3- معيار توفير معلومات مفيدة: يجب أن تساعد أدوات وإجراءات القياس في تقديم معلومات مفيدة ذات أهمية لأكثر من غرض.
- 4- معيار الاستجابة للتغيرات البيئية: حيث لا يكفي أن يكون نظام القياس قادراً على الإجابة على الأسئلة الموجودة حالياً بل يجب أن يكون قادراً على الاستجابة للتغيرات البيئية التي تحدث في المستقبل.
- 5- أن يكون جزء من نظام المعلومات الداخلي: أن يكون نظام القياس البيئي جزء من نظام المعلومات الداخلي يوفر النتائج بطريقة آلية.
- 6- القابلية للتكرار وإمكانية الاعتماد عليه: إذا كان القياس البيئي غير قابل للتكرار فلا يمكن الاعتماد عليه ولا يساعد على إجراء المقارنات العلمية السليمة.
- 7- الموضوعية: يجب أن تتصف المعلومات بالموضوعية وذلك عن طريق الاستفادة من آراء الخبراء فالحاسبين وحدهم لا يمكنهم تقديم كل الخبرات اللازمة للمحاسبة عن الأداء البيئي.
- 8- مفيدة لمتخذي القرار: يقصد بمتخذي القرار جميع الأطراف التي تتأثر بالبرامج البيئية ويستلزم هذا المعيار إجراءات وأدوات تساعد على التنوع.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 69.

**9- القبول العام:** يجب أن يتسم المعيار بقبول عام لدى جميع الأطراف وتخدم جميع الأطراف التي تتأثر بالأداء البيئي وتلقى قبولاً عاماً.

### ثانياً: عناصر قياس التكاليف البيئية

تتطلب عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية توافر عدة عناصر لكي تتم عملية القياس يمكن إيضاحها على النحو التالي<sup>1</sup>:

**1- تحديد الأنشطة محل القياس:** عندما كان الهدف من المحاسبة هو توفير المعلومات للأطراف المختلفة المعنية باتخاذ القرارات، فإن طبيعة القرارات هي التي تحدد الأنشطة والعمليات المراد قياسها، ولكي تتم عملية القياس يجب أن تتوفر بيانات عن الأنشطة سواء فيما يتعلق بالماضي، الحاضر أو المستقبل حيث أن القياس لا يقتصر على وقت محدد بذاته، والصعوبة تتمثل في قياس الظواهر في المستقبل نظراً لاعتماده على التقدير الشخصي والذي عادة ما يكون أقل موضوعية من قياس الأداء الفعلي وترجع الصعوبات التي تواجه المحاسب عند تحديد الأنشطة البيئية للمشروع إلى عدم وجود تحديد دقيق للأهداف البيئية.

**2- تحديد وحدة القياس:** تمثل النقود وحدة القياس المحاسبي إلا أن هذه الوحدة لا تتناسب مع كافة الظواهر المراد قياسها فمثلاً لا يمكن التعبير عن درجة الجودة النوعية للمنتج النهائي أو التغيير في هذه الجودة على أساس نقدي وفي مثل هذه الظروف يلجأ القائم بالقياس إلى استخدام المقاييس العينية.

**3- تحديد طرق القياس:** توجد عدة طرق للقياس يتم الاختيار من بينها ما يناسب مجالات و أهداف القياس المختلفة، ويجب على المؤسسة أن تتبع طريقة من بين هذه الطرق وتتخذها كأساس لقياس التكاليف البيئية.

### رابعاً: مراحل قياس التكاليف البيئية

تمر عملية قياس التكاليف البيئية بمرحلتين أساسيتين وهما<sup>2</sup>:

**1- مرحلة حصر عناصر التكاليف البيئية:** يتمثل الهدف من هذه المرحلة تحديد إجمالي التكاليف البيئية على مستوى المؤسسة من خلال النظام المحاسبي المطبق والذي يقوم بحصر عناصر التكاليف وذلك وفقاً لما يلي:

أ- **التكاليف البيئية الرأسمالية:** هي بنود التكاليف التي تتحملها المؤسسة التي تتسبب في إحداث التلوث البيئي مقابل توفير الآلات والمعدات والتجهيزات التي تساهم في الحد من التلوث لفترة أو لفترات مالية،

<sup>1</sup> - إبراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 271-272.

<sup>2</sup> - مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 74-77.

تتضمن التكاليف الرأسمالية كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة من تركيب وتجربة وتشغيل الآلات، كما تشمل كذلك على الأنشطة السابقة لعملية الإصلاح البيئي وتتمثل في الرسوم التي تدفع للشركات الهندسية والاستشارات الخارجية من أجل إجراء الفحص الإصلاحي لمواقع العمل وتقييم الانبعاثات والأخطار البيئية وعليه فإن التكاليف البيئية الرأسمالية تظهر في الميزانية بجانب الأصول باعتبارها أصول بيئية أو كمصروفات رأسمالية بيئية ويتم توزيع إهلاك الآلات ومعدات رقابة التلوث على مدار الفترات المحاسبية المتتالية .

**ب- التكاليف البيئية الجارية:** هي مجموعة بنود التكاليف التي تتحملها المؤسسة مقابل تنفيذ برامج الرقابة على تلوث البيئة لفترات محاسبية وتشمل على تكاليف أجور العاملين بأقسام السلامة البيئية، مصروفات الصيانة الدورية لمعدات التلوث.

## 2- مرحلة تصنيف التكاليف البيئية: تصنف التكاليف البيئية إلى:

**أ- التكاليف الثابتة لرقابة عناصر التلوث البيئي:** هي إجمالي التكاليف الخاصة ببرامج رقابة التلوث والتي لا تتغير قيمتها الإجمالية مع التغير في كمية التلوث التي يهدف البرنامج لرقابتها مثل إهلاك الآلات، أجور الفنيين، الإدارة البيئية والمصروفات المترتبة بها وفوائد القروض.

**ب- التكاليف المتغيرة لرقابة عناصر التلوث:** هي بنود التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تنفيذ برنامج معين للرقابة على التلوث، تزيد أو تتناقص هذه البنود بتزايد أو تناقص حجم النشاط المانع للتلوث البيئي، مثل تكلفة المواد المستخدمة مثل المذيبات والمطهرات والمنظفات، تكلفة الغرامات والعقوبات والضرائب المفروضة على حجم وكمية المخلفات.

**ت- تبويب التكاليف وفقا لنوع التلوث:** يمكن تصنيف التكاليف البيئية وفقا لنوع التلوث إلى:

**أ- تكلفة الحد من الملوثات الغازية:** هي بنود التكاليف التي يتم إنفاقها للحد من الملوثات الغازية مثل تكاليف إدخال نظام التهوية المغلقة لعناصر التشغيل، صيانة نظام التهوية، استخدام الولاكات القياسية لضبط الحريق، استخدام الطاقة الشمسية لتوليد الطاقة النظيفة.

**ب- تكلفة الحد من الملوثات السائلة:** تشمل مجموعة بنود التكاليف التي يتم إنفاقها للحد من الملوثات السائلة مثل تكاليف الاسترجاع للمذيبات والأحماض، ترشيد استخدام المياه في غسل الأجهزة.

**ت- تكلفة الحد من الملوثات الصلبة:** هي بنود التكاليف التي يتم إنفاقها بهدف التخلص من المخلفات الصلبة مثلا تكاليف إعادة تدوير المخلفات، تكاليف معالجة النفايات الخطيرة كالتخلص من النفايات أو ردم النفايات الخطيرة في حفر ردم خاصة مجهزة ومعزولة.



**3- تصنيف التكاليف وفقا لنوع النشاط:** يتم تصنيف التكاليف البيئية وفقا لنوع الأنشطة البيئية المتسببة في حدوث تلك التكاليف البيئية.

### المطلب الثالث: مداخل ونماذج مقترحة لقياس التكاليف البيئية

يعتمد القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على عدة مداخل ومناهج ومن خلال هذا المطلب سوف نتعرف على هذه الدائل والمناهج.

#### أولاً: مداخل قياس التكاليف البيئية

تتمثل مداخل قياس التكاليف البيئية فيما يلي<sup>1</sup>:

**1- مدخل القياس النقدي:** يعتمد هذا المدخل على القياس النقدي لعناصر التكاليف البيئية ويتم ذلك من خلال قائمة تعد بشكل دوري مع القوائم المالية وذلك بهدف توفير معلومات عن تأثير أنشطة الوحدة الاقتصادية على المجتمع ولكافة الأطراف التي تحتاجها.

**2- مدخل القياس المتعدد الأبعاد:** يعتمد هذا الاتجاه على قياس التأثيرات المترتبة من أنشطة الوحدة الاقتصادية بمقاييس مختلفة وذلك لصعوبة قياس بعض عناصر هذه الأنشطة نقدياً مما توفر معلومات تعكس وأبعاد هذه الأنشطة بشكل سليم، بالإضافة إلى أنها تضيف دلالة أكثر وضوحاً عن هذه الآثار عما تضيفه المعلومات ذات الطبيعة المالية وهذا المدخل يشمل الأساليب التالية:

**أ- أسلوب القياس الوصفي:** هذا الأسلوب من أبسط أساليب القياس وأكثرها شيوعاً وأقلها تكلفة في مجال قياس التأثيرات البيئية، فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية بأسلوب إنشائي وصفي ويستخدم هذا الأسلوب في الحالات التي يصعب فيها استخدام القياس النقدي أو الكمي.

**ب- أسلوب القياس الكمي:** يقصد بالقياس الكمي تعيين أعداد للأحداث أو الأنشطة المطلوب قياسها، هذا الأسلوب يستخدم لتوفير معلومات عن تأثير الأنشطة البيئية.

#### ثانياً: النماذج المقترحة لقياس التكاليف البيئية

اقترحت خلال الفترة الماضية العديد من الدراسات والنماذج لقياس التكاليف البيئية منها<sup>2</sup>:

**1- نموذج Linowes:** يعتمد هذا النموذج على القياس النقدي لعناصر التكاليف البيئية وقد اقترح لذلك قائمة اقتصادية- اجتماعية تعد بشكل دوري مع القوائم المالية.

<sup>1</sup>- خليل إبراهيم رجب الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية نموذج مقترح، مرجع سبق ذكره، ص ص 212-213.

<sup>2</sup>- المرجع السابق، ص ص 214-215.

**2- نموذج Estes:** يرتكز هذا النموذج على الأساس النقدي لقياس عناصر التكاليف البيئية وقد اعتمد هذا النموذج على وجهة نظر المجتمع كأساس لإعداد النموذج الذي اقترحه المسمى بقائمة التأثير الاجتماعي وهو ما تفتقده البيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة المالية حيث يتم إعدادها من وجهة النظر الاقتصادية مما يترتب على ذلك تجاهل بعض الأنشطة التي لها تأثيرات هامة على المجتمع، فالتكاليف البيئية من منظور نموذج Estes يعبر عن التضحية والضرر الذي يقع على المجتمع ويتم قياسها على أساس الأضرار التي تسببها الوحدة للمجتمع أو التضحيات التي قدمها المجتمع للوحدة نتيجة مزلة النشاط الاقتصادي في حين يتم قياسها في المحاسبة المالية على أساس ما تتحمله الوحدة من نفقات.

**3- نموذج محمد محمود عبد المجيد:** يعتمد هذا النموذج الذي اقترحه عبد المجيد على تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والاجتماعية دون الحاجة إلى إجراء تعديل على النظام المحاسبي التقليدي وذلك عن طريق عرض كل من المعلومات المالية والاجتماعية ويعلل عبد المجيد سبب ذلك في التالي:

أ- إن الأنشطة البيئية تؤثر بالفعل على النشاط الاقتصادي وتتأثر به مما ينعكس على التقارير المالية التقليدية وإلا أصبحت نتائجها مضللة.

ب- إن الوحدة الاقتصادية تعتبر وحدة واحدة لا تتجزأ ومن ثم فإن كلا من أهدافها الاقتصادية والبيئية تعتبر متكاملة وتمثل معا الأهداف الكلية للوحدة وعليه يجب أن تتضمن أداء الوحدة كل من المعلومات الاقتصادية والبيئية مما يتيح لمستخدمي القوائم المالية المعلومات من أن يقيموا الأداء الكلي للوحدة.

### المبحث الرابع: الإفصاح عن التكاليف البيئية

هناك حاجة ملحة للإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لما له من أهمية للإدارة وللمستثمرين ولجميع مستخدمي القوائم المالية وذلك لما يوفره من معلومات بيئية لازمة لدعم الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم فضلا على الفوائد التي تعود على المؤسسة سواء على المدى القصير أو المدى الطويل الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.

#### المطلب الأول: ماهية الإفصاح البيئي

يمثل الإفصاح المحاسبي جوهر النظرية المحاسبية ويقضي بالضرورة أن تفصح القوائم المالية الختامية عن السياسات والمعلومات المحاسبية بصورة كاملة وشاملة وواضحة، بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة لهذه القوائم المالية وذلك بهدف تمكين الأطراف المتعاملة مع هذه القوائم المالية من اتخاذ القرارات.

## أولاً: تعريف الإفصاح المحاسبي

تعددت التعاريف حول مفهوم الإفصاح المحاسبي إجمالاً من بينها<sup>1</sup>:

- الإفصاح المحاسبي عبارة عن: "عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستثمرين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق الأرباح في المستقبل ومقدرته على سداد التزاماته".
- الإفصاح المحاسبي هو: "إجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية لإجراءات الإفصاح في المحاسبة تظهر في شكل قوائم مالية".
- كما جاء مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي بتعريف أقرب ما يكون شرحاً لمضمون التقارير المالية التي يجب أن تحتوي بعدالة ووضوح معلومات موثوق فيها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر كافة مستخدمي تلك التقارير المالية من أجل اتخاذ القرارات.

كما يعرف أيضاً على أنه<sup>2</sup>:

- "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".
- "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية لمستخدميها".

وبالتالي الإفصاح البيئي هو<sup>3</sup>:

- "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل والإفصاح البيئي يشمل البنود التالية:
- مصروفات أو تكاليف التشغيل في الماضي والحاضر الخاصة بمعدات وتسهيلات رقابة التلوث؛
- التقديرات المستقبلية لمصروفات أو تكاليف التشغيل الخاصة بمعدات رقابة التلوث، تكاليف إعادة الموقع؛
- وصف لعمليات رقابة التلوث والمتطلبات القانونية الخاصة بالبيئة وغيرها.
- بأنه: "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن أنشطتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية".

<sup>1</sup> - وائل إبراهيم الراشد، قياس التلوث البيئي ومدى الإفصاح عنه محاسبياً، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الأول، يونيو 2013، ص ص 18-19.

<sup>2</sup> - خدام فالح جيجان، مرجع سبق ذكره، ص 107.

<sup>3</sup> - منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية-دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني-، مذكرة ماجستير، جامعة العراق، 2007، ص ص 56-57.

- كما يعرف كذلك بأنه: "كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها والإفصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدين منها"<sup>1</sup>.

### ثانياً: أهمية الإفصاح البيئي

تظهر أهمية الإفصاح البيئي في تحقيق العديد من الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- تطوير الإفصاح والتقارير العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للمؤسسة؛
- تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم؛
- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها اتجاه المحافظة على البيئة؛
- دعم وزيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تقي بمسؤوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها.

### ثالثاً: العوامل التي تحد من الإفصاح البيئي

هناك عدة معوقات تحد من عملية الإفصاح البيئي نذكر منها<sup>3</sup>:

#### 1- معوقات تنظيمية وتشريعية

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة؛
- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية؛
- عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الاقتصادية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.

#### 2- معوقات علمية ومهنية

- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؛
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الاقتصادية؛
- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

<sup>1</sup>- خدام فالج جيجان، مرجع سبق ذكره، ص 108.

<sup>2</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

<sup>3</sup>- سعدي سيف حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 87-88.

## 3- معوقات مالية وإدارية

- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
- صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.

## المطلب الثاني: طبيعة الإفصاح البيئي

## أولاً: متطلبات الإفصاح البيئي

تتمثل متطلبات الإفصاح البيئي فيما يلي<sup>1</sup>:

**1- المتطلبات العامة:** تتمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل:

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.
- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين حماية البيئة؛
- تدخل الدول والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح إلزاماً كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثاً خطيراً بالبيئة مثلاً صناعة البترول، الإسمنت، مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات؛
- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية وذلك من خلال الاعتماد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس ويجب أن يقوم بهذه العملية فريق عمل يتكون من المحللين الماليين والمحاسبين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس؛

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف أنشطتها البيئية؛

- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي ويمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

**2- المتطلبات الخاصة:** تمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

أ- البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية مثل:

- تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث؛

<sup>1</sup> - محمد حسين أحمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية-دراسة تطبيقية على الشركات السعودية-، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول والثاني، 2013، ص ص 171-173.

- تكاليف تدوير المخلفات الضارة؛
  - تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السليمة؛
  - الأعباء الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة للقوانين ونظم حماية البيئة؛
  - الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.
- ب- البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسئوليتها اتجاه تلوث البيئة ومن أمثلتها:
- السياسات الفنية التي تتخذها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالمياً، مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتياً بحيث يمكن الاستفادة منها في تصنيع منتجات أخرى؛
  - السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق باستخدام بدائل أخرى للموارد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث الحالي مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

### ثانياً: اتجاهات الإفصاح البيئي

هناك العديد من اتجاهات الإفصاح البيئي يمكن إيجازها فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1- من حيث نطاق الإفصاح: يأخذ نطاق الإفصاح المحاسبي أحد الأشكال التالية:

- أ- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط: يتم في هذا الإطار الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية أو في قوائم مستقلة دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية.
- ب- الإفصاح عن التكاليف البيئية والمنافع البيئية: اتسع نطاق الإفصاح البيئي ليشمل المنافع والتكاليف البيئية وذلك بغية توفير معلومات مالية ومادية، تساهم في رفع قدرة الإدارة على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة بجانبه الاقتصادي والبيئي وهذا النطاق يعتمد على مبدأ المقابلة أي مقابلة الإيرادات بالتكاليف متجاهلاً الصعوبات التي تحول دون قياس المنافع البيئية بشكل نقدي.
- 2- من حيث شكل الإفصاح: يمكن أن يتم الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال:
  - أ- تقارير وصفية: تبين الأرقام والإحصائيات والنسب بشكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي.
  - ب- تقارير كمية: تحتوي على معلومات عن الأداء البيئي بصفة كمية مثل كمية انبعاث الغازات في الهواء، كمية النفايات.
  - ت- تقارير مالية: تحتوي على معلومات عن الأداء المالي بصورة مالية، تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

<sup>1</sup> - سعدي سيف حنان، مرجع سبق ذكره، ص 83.

والمؤسسات الاقتصادية مطالبة بالإفصاح عن تأثيراتها البيئية في المجالات الآتية<sup>1</sup>:

### 1- حماية البيئة المحيطة بالمؤسسة:

- التحكم في التلوث الناجم من أنشطة المؤسسة؛
- البحوث والدراسات في الميادين الحديثة للتقليل من التلوث؛
- حماية الأراضي الزراعية من التلوث؛
- التخلص من مخلفات المؤسسات بطريقة صحيحة تمنع التلوث؛
- تجميل المساحات المحيطة بالمؤسسة.

### 2- تحسين جودة المنتج وحماية المستهلك:

- مطابقة السلع للجودة ومعايير الأمان والسلامة؛
- إحتواء المنتجات على إرشادات واضحة؛
- الاهتمام بشكاوي واقتراحات المستهلكين.

### ثالثا: أساليب الإفصاح البيئي

يجب أن يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية بالأسلوب الذي يمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم المعلومات والبيانات التي تحتويها هذه القوائم المالية لدى يتوجب على المؤسسات الاقتصادية أن تفصح بأحد هذه الأساليب<sup>2</sup>:

1- الإفصاح داخل القوائم المالية: يتم في هذا الأسلوب إظهار كافة المعلومات المالية البيئية والاقتصادية معا داخل القوائم المالية.

2- الإفصاح خارج القوائم المالية: يتم في هذا الأسلوب الإفصاح عن المعلومات البيئية خارج القوائم المالية وينقسم هذا الأسلوب إلى:

أ- التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية: تعتبر التفسيرات الهامشية هي السمة الغالبة في التقارير المالية الحديثة وتعتبر وسيلة لتحسين أداء التقارير المالية إذ من خلالها يتم تقديم إيضاحا كاملا عن الأحداث الاقتصادية والبيئية التي تواجه المؤسسات.

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص 83، 84.

<sup>2</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 93-94.

ب- البيانات الإضافية المدرجة بين الأقواس: يجب أن ترد معظم البيانات ذات الدلالة بصلب التقارير المالية بدلا من إدراجها في الهوامش أو الجداول الملحقة وذلك من خلال إدراجها في شكل تفسيرات بين أقواس عقب بنود الميزانية.

ت- الجداول والملاحق الإضافية: عادة ما تظهر بنود القوائم المالية بصورة مجملة وقد يكون من الضروري تفصيل بعض البنود وتحليلها ويمكن أن يكون ذلك عن طريق جداول وملاحق إضافية حيث يمكن إظهار الأصول البيئية مجملة في رقم واحد بالقوائم المالية مع تفصيله وتحليله إلى مكوناته في الجداول الملحقة.

ث- تقرير مجلس الإدارة: يتضمن هذا التقرير المعلومات التي تقدمها إدارة الشركة إلى مجلس الإدارة، تفصح فيه عن الجهود التي بذلتها الشركة في مجال المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث.

كما يمكن أن يشمل تقرير مجلس الإدارة المعلومات البيئية التالية<sup>1</sup>:

- التشريعات البيئية التي تخضع لها الشركة؛
- المبادئ المحاسبية التي اعتمدت عليها عند معالجتها للالتزامات البيئية؛
- خطط النفقات الرأسمالية الحالية والمتوقعة مستقبلا والآثار الناجمة عنها؛
- التوقعات المتعلقة بالمستقبل البيئي الناتج عن استمرار الشركة في أدائها الاقتصادي.

ج- تقرير مراجع الحسابات: لا يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة رئيسية للإفصاح عن المعلومات المالية، لكن يمكن أن يستعمل من أجل التأكيد من عدالة القوائم المالية ومطابقتها لأداء المؤسسة والطرق التي اتبعتها المؤسسة من أجل إعداد هذه القوائم، إلا أن معظم مراجعي الحسابات حتى الآن لم يشيروا إلى أي معلومات بيئية في تقاريرهم<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: نماذج الإفصاح عن التكاليف البيئية

يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية الدورية بغية تلبية احتياجات الأطراف المختلفة، ويمكن التمييز بين نوعين من التقارير هما<sup>3</sup>:

<sup>1</sup>- عبد الناصر محمد نور أحمد، مدى التزام شركات المساهمة العامة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة، مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد الخامس، يونيو 2014، ص 210.

<sup>2</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 94.

<sup>3</sup>- مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 112-117.



## أولاً: تقارير الأداء الاقتصادي والبيئي

وفقاً لهذا النموذج يتم إعداد التقارير المالية من خلال تضمين البيانات والمعلومات البيئية المالية داخل القوائم المالية المتعارف عليها وذلك على النحو التالي:

**1- قائمة الدخل:** إن قائمة الدخل بوضعها الحالي لا تظهر مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها البيئية، لذا فإنه يمكن إعادة تصنيف القائمة بالشكل الذي يظهر كل من الأداء الاقتصادي والأداء البيئي وذلك كما يلي:

أ- يتم تحديد صافي الدخل من النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛

ب- يضاف إلى صافي الدخل من النشاط الاقتصادي صافي الدخل من النشاط البيئي للمؤسسة وصولاً لصافي الدخل الاقتصادي والبيئي معاً قبل فرض الضريبة على الأرباح، تستبعد الضرائب على الأرباح وصولاً لصافي الدخل الاقتصادي والبيئي ويمكن بيان ذلك من خلال قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي التالية:

## الجدول رقم (2): قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي

البيان	كلي	جزئي
صافي دخل النشاط الاقتصادي قبل فرض الضريبة على الأرباح.	××	
يضاف إليه: الإيرادات البيئية.		
إيرادات إعادة التدوير.		××
إيرادات التخلص من النفايات.		××
التخفيض في المخصصات البيئية.		××
إباح بيع أصول رأسمالية بيئية.		××
إجمالي الإيرادات البيئية.	(××)	
تخصم: النفقات البيئية.		
إيجار مخازن النفايات الخطيرة.		××
مواد خام لوحدات المعالجة.		××
أجور العاملين بوحدات المعالجة.		××
إهلاك الأصول الرأسمالية البيئية.		××
خسائر بيع أصول رأسمالية بيئية.		××
الزيادة في المخصصات البيئية.		××
أقساط التأمين ضد المخاطر البيئية.		××

xx	(xx)	غرامات وتعويضات بيئية.
	xx	إجمالي النفقات البيئية.
	(xx)	صافي الدخل الاقتصادي والبيئي قبل فرض الضريبة على الأرباح.
	xx	تخصم: الضرائب على الأرباح.
		صافي الدخل الاقتصادي والبيئي بعد خصم الضريبة على الأرباح.

المصدر: المرجع السابق، ص 113.

2- قائمة المركز المالي: يتم كذلك إعادة تصنيف قائمة المركز المالي التقليدية بالشكل الذي يسمح بفصل الجوانب الاقتصادية عن الجوانب البيئية لمستخدمي هذه القائمة والشكل التالي يوضح قائمة المركز المالي ذو البعد الاقتصادي والبيئي.

الجدول رقم (03): قائمة المركز المالي

الصافي	مجموع الإهلاكات	التكلفة	البيان
			<u>الأصول الثابتة</u>
xx	xx	xx	الأصول الثابتة الاقتصادية.
xx	xx	xx	الأصول الثابتة البيئية.
xx		xx	أشغال تحت التنفيذ.
xx		xx	أشغال اقتصادية تحت التنفيذ.
xx		xx	أشغال بيئية تحت التنفيذ.
xxx	xx		إجمالي الأصول الثابتة.
			<u>الأصول المتداولة</u>
xx		xx	المخزون بعد خصم المخصص.
xx		xx	مخزون مستلزمات إنتاج.
xx		xx	مخزون مستلزمات بيئية.
xx		xx	المدينون بعد خصم المخصص.
xx		xx	النقديات بالصندوق والبنوك.
xxx			إجمالي الأصول المتداولة.
			تخصم: الالتزامات المتداولة
xx		xx	التزامات اقتصادية.
xx		xx	

xx		xx	التزامات بيئية.
xx		xx	مخصصات مرتبطة بالنشاط الاقتصادي.
xx		xx	مخصصات مرتبطة بالنشاط البيئي.
xxx			دائنو التوزيعات.
xx			إجمالي الالتزامات المتداولة.
			رأس المال العامل.
xx			إجمالي الاستثمارات يتم تمويلها كما يلي:
xx			حقوق المساهمين.
xx			رأس المال المدفوع.
xx			الاحتياطيات.
xx			الأرباح المرحلة.
xx			إجمالي حقوق المساهمين.
xx			أرباح السنة
xx			قروض طويلة الأجل.
xx			قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات اقتصادية.
xxx			قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات بيئية.
			إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول الثابتة.

المصدر: المرجع السابق، 114.

- 3- قائمة التدفقات النقدية: تتضمن قائمة التدفقات النقدية ثلاثة أنواع من التدفقات النقدية وهي كما يلي:
- أ- التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية: وهنا يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بنشاط المؤسسة عن التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بالنشاط البيئي.
- ب- التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة الاستثمار: يجب هنا أيضا الفصل فيما بين التدفقات الخاصة باستثمارات شراء أصول اقتصادية عن تلك الخاصة باستثمارات شراء أصول بيئية.
- ت- التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة التمويل: هنا يتم الفصل فيما بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الخاصة بالأصول والالتزامات الاقتصادية عن تلك الخاصة بالأصول والالتزامات البيئية.
- أما فيما يتعلق بالبيانات غير المالية فيتم تناولها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومن أمثلة ذلك:

- السياسات البيئية التي تتبناها المؤسسة؛
- وصف تفصيلي لعمليات التخلص من النفايات الخطرة؛
- التأثيرات البيئية للعمليات الإنتاجية وسبل التخلص منها؛
- الشهادات والإجازات البيئية التي حصلت عليها المؤسسة.

#### ثانياً: تقارير الأداء البيئي المستقلة

يتم من خلال هذه القوائم الإفصاح عن الأداء البيئي في تقارير منفصلة عن التقارير المالية التقليدية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية على النحو التالي:

**1- تقرير تكلفة الأضرار البيئية:** يهدف هذا التقرير إلى توضيح تكلفة الأضرار التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن العمليات الإنتاجية والشكل التالي يوضح هذا التقرير.

#### الجدول رقم (04): قائمة تكلفة الأضرار البيئية

كلي	جزئي	البيان
		<u>تكلفة الأضرار المادية</u>
	xx	تلف الأصول الثابتة.
	xx	فقدان طاقة إنتاجية.
	xx	فقدان ثروة حيوانية وسمكية.
	xx	تلف محاصيل.
xxx		<b>إجمالي تكلفة الأضرار المادية.</b>
		<u>تكلفة الأضرار البشرية</u>
	xx	تكلفة العلاج الطبي.
	xx	تكاليف طاقة مفقودة في فترة العلاج.
	xx	تكاليف الوفاة المبكرة.
xxx		<b>إجمالي تكلفة الأضرار البشرية.</b>
		<u>تكلفة المخلفات البيئية</u>
	xx	غرامات.
	xx	تعويضات.
xxx		<b>إجمالي تكلفة المخلفات البيئية.</b>
xxx		<b>إجمالي تكلفة الأضرار البيئي.</b>

المصدر: المرجع السابق، ص 116.

2- قائمة نتائج القياسات البيئية: توضح هذه القائمة نتائج القياسات الفعلية المتولدة عن العمليات الإنتاجية مقارنة بالحدود القصوى المسموح بها قانوناً وحجم الانحرافات ويمكن توضيح تلك القائمة من خلال الشكل التالي كما يلي:

الجدول رقم (05): قائمة نتائج القياسات البيئية

الانحرافات		الحدود القصوى	نتائج القياسات الفعلية	العنصر الملوث
سالبة	موجبة			
		××	××	ثاني أكسيد الكبريت.
		××	××	كبريت الهيدروجين.
		××	××	أول أكسيد الكربون.
		××	××	ثاني أكسيد الكربون.
		××	××	أكسيد النيتروجين.
		××	××	الرصاص.

المصدر: المرجع السابق، ص 117.

3- قائمة الأصول البيئية: في هذه القائمة يتم حصر كافة الأصول البيئية التي تمتلكها المؤسسة في بداية الفترة وكذا الإضافات التي تمت على تلك الأصول خلال الفترة المالية وكذا الأصول المتنازل عنها وذلك من أجل تحديد قيمة الأصول البيئية الواجب إظهارها في قائمة المركز المالي، أي يمكن النظر إلى هذه القائمة على أنها قائمة تمهيدية لحصر كافة الأصول البيئية الواجب إظهارها في قائمة المركز المالي.

## خلاصة

استهدفت دراستنا في هذا الفصل المحاسبة عن المسؤولية البيئية ولتحقيق هذا الهدف فقد تناولنا المدخل المحاسبي لدراسة البعد البيئي والإطار العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية كما تطرقنا إلى القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.

اتضح لنا من خلال هذا الفصل أن ممارسة المؤسسة لأنشطتها قد ينشأ عنها ما يؤثر على البيئة ويحدث إخلال بتوازن عناصر نظامها، الأمر الذي يترتب عنه نفقات تتحملها المؤسسة، تدرج هذه النفقات ضمن ما يعرف بالتكاليف البيئية، يتم معالجتها في إطار محاسبة خاصة بها، يتحقق من خلالها توفير معلومات محاسبية تتعلق بالأنشطة البيئية تساعد المؤسسات في وضع القرارات و السياسات الهادفة إلى الحد من التأثيرات البيئية وحتى تتمكن المحاسبة البيئية من أداء دورها فهي تعتمد على ركيزتين هما القياس والإفصاح المحاسبي حيث يساهم القياس في ترشيد القرارات الإدارية إضافة إلى القياس السليم لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة وقد يكون الاهتمام من جانب المؤسسات لمساعدتها في رسم السياسات المستقبلية اتجاه المحافظة على البيئة ومن أجل رسم هذه السياسات لابد على المؤسسة أن تقوم بالإفصاح عن تكاليفها البيئية من أجل توفير البيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية بالشكل الذي يلاءم احتياجات مستعملي هذه القوائم ويكون له آثار ايجابية من ناحية إتخاذ القرار وتقييم الأداء البيئي.

الفصل الثالث: واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات

الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسات الميدانية

المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

**تمهيد**

كأي بحث علمي فقد عدنا في النهاية إلى تساؤلات الإشكالية التي طرحناها في البداية وإلى الفرضيات التي قمنا بصغايبتها وحاولنا الإجابة عنها بإستعمال عدة أدوات وأساليب لنقف فيما بعد على مدى صدقها في ضوء النتائج التي توصلت إليها دراستنا.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا بالاعتماد على 40 استبانة لمعرفة آراء أفراد العينة في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل، تم تفرغها وتحليل نتائجها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الذي بواسطته يتم اختبار ثبات وصدق الاستبانة وإجراء التحليل الإحصائي للبيانات المتحصل عليها وكذلك القيام باختبار فرضيات الدراسة وكذلك الفروقا.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

**المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية؛**

**المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة حول محاور الاتسبان؛**

**المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.**



**المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية**

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإجراءات المنهجية للدراسة بالإضافة إلى إستعراض مختلف الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات واستبانة الدراسة.

**المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة**

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموع الأفراد العاملين بالمؤسسات الاقتصادية العاملة بولاية جيجل، حيث تم اختيار أربع مؤسسات ( وذلك راجع لطيق الوقت وصعوبة التواصل مع تلك المؤسسات) بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع 40 إستبانة على الأفراد العاملين بهذه المؤسسات.

**الجدول رقم (06): عدد الاستبيانات الموزعة**

النسبة	التوزيع التكراري	الاستبانة
%100	40	الاستبيانات المسترجعة
%0	0	الاستبيانات غير المسترجعة
%100	40	الاستبيانات الكلية

المصدر: من إعداد الطالبة.

**المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة**

لإنجاز وتحقيق أهداف الدراسة قمنا بالإعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع مختلف المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع دراستنا، حيث تم تصميم إستبيان أولي وبعد مناقشته مع الأستاذ المشرف و ضبطه تم اعتماده، وهو يحتوي على خمسة محاور كما يلي (الملحق رقم 01):

- **المحور الأول:** وهو عبارة عن بيانات شخصية عن المستجيب (الجنس، العمر، المؤهل، الخبرة، المهنة، التخصص)؛

- **المحور الثاني:** خاص بمعرفة مدى إدراك مفهوم المسؤولية البيئية لدى مسؤولي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ويتكون من 06 عبارات؛

- **المحور الثالث:** خاص بمعرفة مدى إلتزام مسؤولي المؤسسات الاقتصادية على مستوى محل الدراسة بالمسؤولية البيئية ويتكون من 09 عبارات؛

- **المحور الرابع:** يتكون من 07 عبارات تم وضعها لإظهار مدى وعي وإدارك مسؤولي المؤسسات الاقتصادية على مستوى محل الدراسة بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية وهل هذا المفهوم سائد في أوساطهم أم لا؛

- **المحور الخامس:** يتكون هذا المحور من 16 عبارة تدور حول مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة للمحاسبة عن المسؤولية البيئية.

وقد تم استخدام سلم ليكارث المتدرج من 05 نقاط، حيث الدرجة "05" تعني موافق بدرجة عالية والدرجة "01" تعني موافق بدرجة منخفضة.

❖ **الجدول رقم (07): مقياس ليكارث الخماسي**

الرأي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالإعتماد على سلم ليكارث.

تم احتساب المدى وطول الفئة كما يلي:

- **المدى:** وهو الفرق بين أعلى وأقل درجة بالمقياس:  $5 - 1 = 4$ .

- **طول الفئة:** ويمكن حسابه وفق العلاقة التالية:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد فئات المقياس}}$$

$$\text{طول الفئة} = \frac{4}{5} = 0.8$$

بإضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس 1 يتم تحديد الحد الأعلى لأول فئة كما يلي:  $0.8 + 1 = 1.8$

1.8 والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

**الجدول رقم (08): جدول التوزيع لمقياس لكارث**

الفئة	[1.80-1]	[2.6-1.80]	[3.40-2.6]	[4.2-3.40]	[5-4.2]
المستوى	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

**المصدر:** من إعداد الطالبة.

**المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المعتمدة في التحليل الإحصائي**

تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

(SPSS) Statistical package force social sciences، وسوف يتم الإستعانة ببعض الأدوات الإحصائية

التالية:

- **النسب المئوية والتكرارات:** تم الاعتماد على النسب المئوية والتكرارات النسبية في وصف العوامل

الديموغرافية الخاصة بالأفراد المعنيين بالدراسة.

- **الوسط الحسابي:** يعد الوسط الحسابي أكثر مقاييس النزعة المركزية المستخدمة في الإحصاء، يستعمل لمعرفة مدى تمركز الإجابات.

- **معامل ألفا كرونباخ (Crambach'Alpha):** للتأكد من ثبات الاستبيان قمنا باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وفقا لهذا المعامل:

- إذا كان معامل الثبات أكبر أو يساوي 0.8 فإنه يعد كافيا للبحوث التي تعتمد على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات هذا إذا كان المجتمع المدروس قد أقيمت عليه دراسات سابقة مماثلة.

- أما إذا كانت الدراسة قد أقيمت على هذا المجتمع لأول مرة فيكفي معامل الثبات أكبر أو يساوي 0.6.

- **معامل الارتباط:** معامل الارتباط بيرسون Person لقياس صدق العبارات.

- **اختبار T للعينة الوحيدة (Test t pour échantillon unique):** لتحليل عبارات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، فقد قمنا بالاعتماد على اختبار t- student لأنه: إذا كانت قيمة الانحراف المعياري في المجتمع غير معلومة وكان حجم العينة كبيرا بدرجة كبيرة ( $n \geq 30$ ) فإن توزيع المعاينة للإحصاء يكون t-student، ويستخدم أيضا لصحة الفرضيات.

ملاحظة: استخدمنا برنامج Excel لتمثيل الدوائر النسبية بالنسبة للمتغيرات الديمغرافية في الدراسة.

بعد استعراضنا لأهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في دراستنا ننقل الآن إلى اختبار صدق وثبات

الاستبيان بناء على تلك الأساليب الإحصائية.

أولاً: صدق الاستبيان (الملحق رقم 02)

1- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني: إدراك مفهوم المسؤولية البيئية

الجدول رقم (09): معامل الارتباط ومستوى الدلالة لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	المسؤولية البيئية للمؤسسة معناها أن تهتم المؤسسة بالقضايا البيئية التي تعود بالنفع على المجتمع.	0,724	0,000
02	المسؤولية البيئية للمؤسسة معناها أن تهتم المؤسسة بالبيئة التي تهدف إلى حماية وتحسين البيئة ككل.	0,743	0,000
03	المسؤولية البيئية للمؤسسة هو استغلال الموارد الطبيعية بكفاءة وتطبيق أنظمة الإنتاج الصحيحة.	0,783	0,000

0,000	0,625	المسؤولية البيئية للمؤسسة هي إفصاحها عن تأثيراتها البيئية الصحيحة.	04
0,000	0,693	المسؤولية البيئية بالنسبة للمؤسسة هي إسهامها ولو بجزء بسيط في معالجة الاحتباس الحراري.	05
0,000	0,794	المسؤولية البيئية هي زيادة الوعي البيئي لدى العمال وتقديم الحوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث.	06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (09) معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع المعدل الكلي لعبارته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لجميع العبارات أقل من 0.05 مما يدل على أن عبارات المحور صادقة.

## 2- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث: مدى الالتزام بالمسؤولية البيئية

الجدول رقم (10): معامل الارتباط ومستوى الدلالة لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تتبع المؤسسة أساليب حديثة في تصميم المنتجات بطريقة تقلل من أخطار التلوث رغم ارتفاع تكاليفها.	0,839	0,000
02	حماية البيئة من أهم مرتكزات وثقافة المؤسسة.	0,904	0,000
03	تقوم المؤسسة بإعادة تدوير مخلفاتها المضرّة بالبيئة.	0,786	0,000
04	تعمل المؤسسة للحصول على شهادة الإيزو المتعلقة بالبيئة الدولية ISO 14000.	0,756	0,000
05	تقوم المؤسسة بدعم الأبحاث التي تتعلق بحماية البيئة.	0,816	0,000
06	تعمل المؤسسة على إنشاء قسم خاص يهتم بالأمر المتعلقة بالمسؤولية البيئية.	0,733	0,000
07	تقوم المؤسسة بدورات وبرامج نوعية متتالية لموظفيها لنشر الوعي البيئي وتحسين صورتها أمام الجهات المختلفة.	0,850	0,000

08	تلتزم المؤسسة بشراء آلات متطورة من أجل التقليل من الضجيج.	0,740	0,000
09	تلتزم المؤسسة بالمحافظة على الهواء النقي من خلال شراء آلات لتنقية الهواء المنبعث من أنشطتها.	0,739	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (10) معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع المعدل الكلي لعباراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من 0.05 مما يدل على أن عبارات المحور صادقة.

### 3- الصدق الداخلي لعبارات المحور الرابع: إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية

الجدول رقم (11): معامل الارتباط ومستوى الدلالة لعبارات المحور الرابع

الفقرة	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	المحاسبة البيئية للمؤسسة هي تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية.	0,719	0,000
02	المحاسبة البيئية هي تضمين المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية في القوائم المالية للمؤسسة أو الملاحق المرتبطة بها.	0,626	0,000
03	المحاسبة البيئية هي الأداة التي تترجم استخدام مديرو الأعمال لرأس المال في سبيل الالتزام بالمسؤولية البيئية.	0,760	0,000
04	المحاسبة البيئية هي الأداة التي توجه مدير المؤسسة نحو الحد من التلوث.	0,787	0,000
05	المحاسبة البيئية هي تنبؤ المؤسسة بالآثار البيئية المحتملة لأنشطتها.	0,778	0,000
06	المحاسبة البيئية هي نظام وعلم اجتماعي يقود إلى فهم وإدارة أفضل للجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف.	0,709	0,000
07	المحاسبة البيئية هي تطوير للمعلومات المالية والتقارير عنها في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة للجهات الخارجية المهمة.	0,749	0,00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (11) معاملات الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع المعدل الكلي لعباراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من 0.05 مما يدل على أن عبارات المحور صادقة.

4- الصدق الداخلي لعبارات المحور الخامس: مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية  
الجدول رقم (12): معامل الارتباط والقيمة الاحتمالية لعبارات المحور الخامس

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تلتزم المؤسسة بمعيار الاستجابة لتغيرات البيئة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية.	0,880	0,000
02	تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات مفيدة عند قيامها بعملية القياس المحاسبي.	0,592	0,000
03	تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بالموضوعية والمرونة.	0,589	0,000
04	تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بطريقة القياس الكمي.	0,764	0,000
05	تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بطريقة القياس الوصفي.	0,768	0,000
06	تلتزم المؤسسة عند قيامها بتفسير التكاليف البيئية على المدخل الكمي.	0,768	0,000
07	تلتزم المؤسسة عند إفصاحها عن التكاليف البيئية بأسلوب الإفصاح داخل القوائم المالية.	0,703	0,000
08	تلتزم المؤسسة بتقديم التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية عند قيامها بالإفصاح البيئي.	0,831	0,000
09	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن النفقات البيئية بصورة مفصلة في القوائم المالية.	0,670	0,000

0,000	0,849	تلتزم المؤسسة عند قيامها بعملية القياس المحاسبي بفصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية.	10
0,000	0,894	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن كافة المعلومات البيئية والاقتصادية في قوائمها المالية.	11
0,000	0,795	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها في معالجة التكاليف البيئية.	12
0,009	0,407	التزام المؤسسة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية يجعلها تستفيد من إعفاءات ضريبية.	13
0,000	0,603	التزام المؤسسة بالقياس والإفصاح البيئي يؤدي إلى زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها.	14
0,000	0,653	التزام المؤسسة بالإفصاح البيئي يظل بلا قيمة ما لم يؤدي إلى زيادة في الأرباح.	15
0,000	0,777	تلتزم المؤسسة بالإفصاح البيئي من أجل تحقيق التكافؤ والعدالة بين المستثمرين.	16

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (12) معاملات الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع المعدل الكلي لعباراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من 0.05 مما يدل على أن عبارات المحور صادقة.

#### 5- معامل الارتباط الكلي لمحاور الاستبيان

#### الجدول رقم (13): معامل الارتباط الكلي لمحور الدراسة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الثاني	إدراك مفهوم المسؤولية البيئية.	0,188	0,045
الثالث	مدى الالتزام بالمسؤولية.	0,856	0,000
الرابع	إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية.	0,659	0,000
الخامس	مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية.	0,907	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (13) معامل الارتباط بين معدل محاور الدراسة مع المعدل الكلي لعبارات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة أقل من 0,05 وعليه فإن محاور الاستبانة صادقة.

ثانيا: ثبات الاستبيان (الملحق رقم 03)

الجدول رقم (14): معامل الثبات لمحاور الدراسة (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الثاني	إدراك مفهوم المسؤولية البيئية.	0,821
الثالث	مدى الالتزام بالمسؤولية.	0,927
الرابع	إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية.	0,856
الخامس	مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية.	0,938
	جميع المحاور	0,941

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (14) أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ Alpha Cronpach" مرتفع فقد قدر بـ 0,941 وهو أكبر من 0,6، مما يعني أن الاستبانة ثابتة ولو أعيد توزيعها في نفس الظروف لكانت النتائج متطابقة بنسبة 94,5% (الملحق رقم 04).

### المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة وخصائص العينة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل عباراته.

وسوف يتم تحليلها كما يلي:

تم الاعتماد على اختبار T للعينة الواحدة لتحليل عبارات الإستبانة بحيث:

- إذا كانت t المحسوبة أكبر من t الجدولة والتي تساوي 2,02 ومستوى الدلالة أقل من 0,05 فإننا نقبل العبارة؛

- إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية والتي تساوي 2,02 ومستوى الدلالة أكبر من 0,05 فإننا نرفض العبارة.



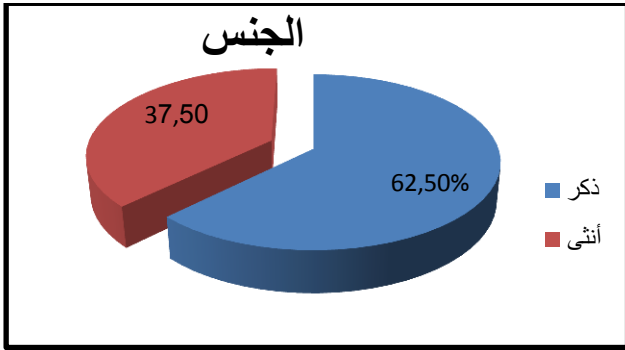
**المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة**

يتضمن المحور الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية وسيتم التطرق لها وتحليلها (الملحق رقم 04).

**أولاً: الجنس**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموائين:

الشكل رقم (01): توزيع العينة حسب متغير الجنس



الجدول رقم (15): توزيع العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية %
ذكر	25	62,50%
أنثى	15	37,50%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss. المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Excel-spss.

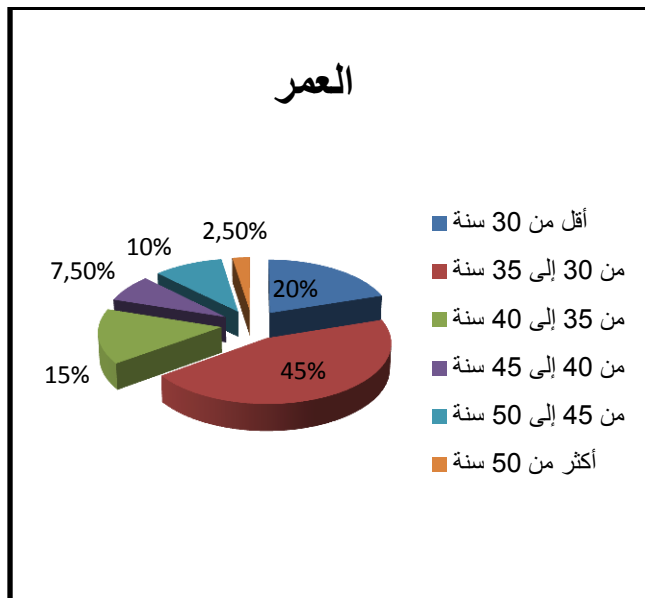
نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من أفراد العينة هي من الذكور حيث بلغ عددهم 25

ذكر أي ما يعادل 62,50%، في حين بلغ عدد الإناث 15 وبنسبة بـ 37,50%.

**ثانياً: العمر**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموائين:

الشكل رقم (02): توزيع العينة حسب متغير العمر



الجدول رقم (16): توزيع العينة حسب متغير العمر

الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	08	20%
من 30 إلى 35 سنة	18	45%
من 35 إلى 40 سنة	06	15%
من 40 إلى 45 سنة	03	7,50%
من 45 إلى 50 سنة	04	10%
أكثر من 50 سنة	01	2,50%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss. المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج Excel-spss.

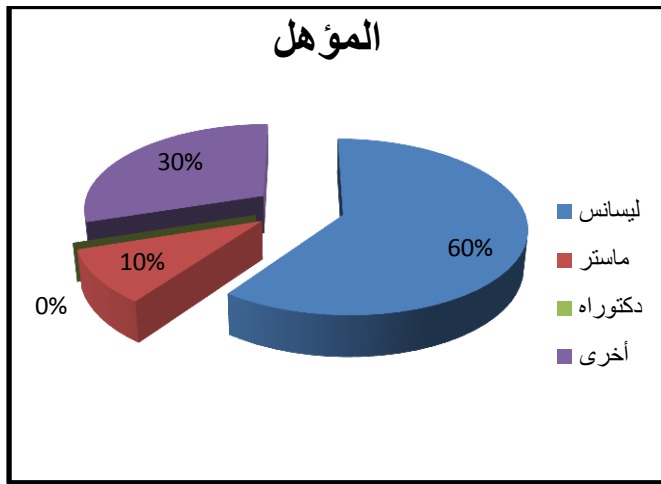
نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة من الفئة العمرية من 30 إلى 35 سنة حيث بلغ عددهم 18 فردا ونسبة مقدارها 45%. ثم تليها الفئة العمرية أقل من 30 سنة والبالغ عددهم 08 أفراد ونسبة مقدارها 20%. في حين جاءت الفئة العمرية من 35 إلى 40 في المرتبة الثالثة والبالغ عدد أفرادها 06 بنسبة 15,00%. ثم تلتها الفئة العمرية من 45 إلى 50 سنة والبالغ عدد أفرادها 04 بنسبة 10%. أما الفئة أكثر من 50 سنة فقد احتلت المرتبة الأخيرة والتي بلغ عدد أفرادها 01 بنسبة 02,50%. وبالتالي نلاحظ من خلال ما تم عرضه سابقا أن المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل تعتمد على سياسة استقطاب خريجي المعاهد والجامعات وهذا يوحي على إهتمامها الجاد بالمستوى التعليمي، كما قد يفسر كذلك برغبتها في توظيف فئة الشباب بهدف جعلهم يكتسبون الخبرة في العمل مما يجعلها تستمر في النشاط لأطول فترة ممكنة.

### ثالثا: المؤهل

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وفق ما يوضحه الجدول والشكل

المواليين:

الجدول رقم (17): توزيع العينة حسب متغير المؤهل الشكل رقم (03): توزيع العينة حسب متغير المؤهل



المؤهل	التكرارات	النسبة المئوية %
ليسانس	24	60%
ماستر	04	10%
دكتوراه	00	0%
أخرى	12	30%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss. المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Excel-spss.

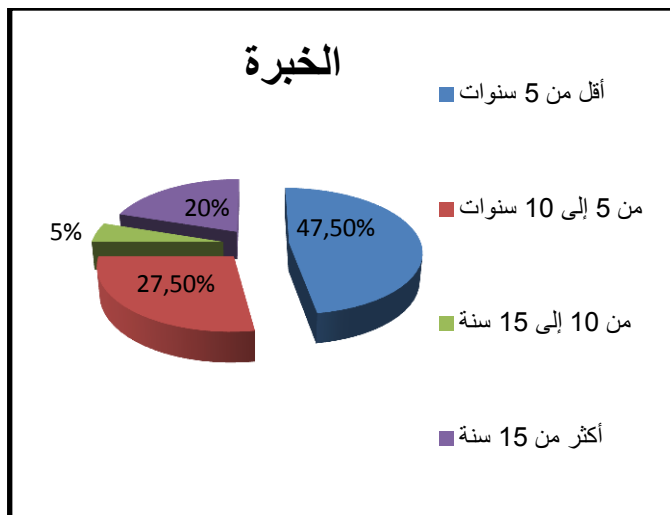
من خلال الجدول والشكل أعلاه يتبين لنا أن 60% من عينة الدراسة لهم شهادة الليسانس وهي أعلى نسبة ثم تليها على التوالي 30% و 10% لديهم شهادة ماستر وشهادة أخرى، أما شهادة الدكتوراه فكانت نسبتها منعدمة 0%، من خلال النسب السابقة نلاحظ أن موظفي المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل لديهم المؤهلات المناسبة التي تمكنهم من مزاولت مهنتهم المختلفة داخل المؤسسات الاقتصادية.

### رابعا: الخبرة:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة المهنية وفق ما يوضحه الجدول

والشكل المواليين:

الجدول رقم (18): توزيع العينة حسب متغير الخبرة الشكل رقم (04): توزيع العينة حسب متغير الخبرة



عدد سنوات الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	19	47,50%
من 5 إلى 10 سنوات	11	27,50%
من 10 إلى 15 سنة	02	05%
أكثر من 15 سنة	08	20%
المجموع	40	100%

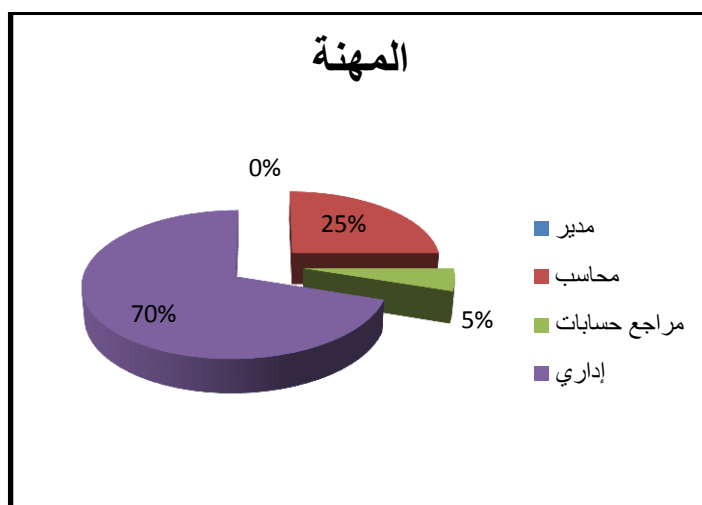
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss. المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Excel-spss.

من خلال الجول والشكل أعلاه يتضح لنا أن ما نسبته 47,50% من أفراد العينة يملكون خبرة أقل من 5 سنوات، وما نسبته 27,50% من الأفراد خبرتهم تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات، بينما 20,00% لهم أقدمية أكثر من 15 سنة، مما يشير إلا أنه هناك تباين وتنوع بين أفراد العينة في داخل المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

#### خامسا: المهنة

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المهنة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (19): توزيع العينة حسب متغير المهنة الشكل رقم (05): توزيع العينة حسب متغير المهنة



المهنة	التكرارات	النسبة المئوية %
مدير	00	0%
محاسب	10	25%
مراجع حسابات	02	05%
إداري	28	70%
المجموع	40	100%

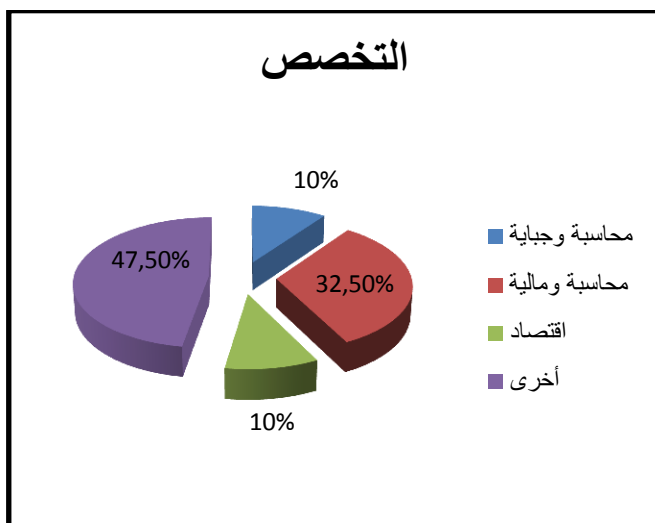
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss. المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Excel-spss.

من خلال الجدول والشكل أعلاه يتضح ان 28% رتبتهن الوظيفة هي إداري، كما أن 25% هم في مركز محاسب و 05% يشتغلون مراجعو حسابات، أي أن 30% من أفراد العينة يشتغلون محاسبون و مراجعوا

حسابات يمكن الاعتماد على اجابتهم بحكم وظيفتهم لمعرفة مدى تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

سادسا: التخصص

الشكل رقم (04): توزيع العينة حسب متغير التخصص



الجدول رقم (20): توزيع العينة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية %
محاسبة وجباية	04	10%
محاسبة ومالية	13	32,5%
اقتصاد	04	10%
أخرى	19	47,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss. المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Excel-spss.

من خلال الجدول والشكل أعلاه يتبين لنا أن 32,5% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي هو محاسبة مالية، كما أن 10% تخصصهم هو على التوالي محاسبة وجباية، اقتصاد، أما نسبة 47,5% فكانت تخصصاتهم مختلفة.

المطلب الثاني: تحليل عبارات المحور الثاني للإستبيان

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل عبارات المحور الثاني للاستبانة كمايلي (الملحق رقم 05):

❖ تحليل عبارات المحور الثاني \*إدراك مفهوم المسؤولية البيئية\*

الجدول رقم (20): تحليل عبارات المحور الثاني

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	المسؤولية البيئية للمؤسسة معناها أن تهتم المؤسسة بالقضايا البيئية التي تعود بالنفع على المجتمع.	3,90	0,709	8,029	0,000
02	المسؤولية البيئية للمؤسسة معناها أن تهتم المؤسسة بالبيئة التي تهدف إلى حماية وتحسين البيئة ككل.	3,98	0,768	8,034	0,000

03	المسؤولية البيئية للمؤسسة هو استغلال الموارد الطبيعية بكفاءة وتطبيق أنظمة الإنتاج الصديقة للبيئة.	4,10	0,744	9,348	0,000
04	المسؤولية البيئية للمؤسسة هي إفصاحها عن كل المعلومات المرتبطة بتعاملها مع البيئة.	4,00	0,679	9,309	0,000
05	المسؤولية البيئية بالنسبة للمؤسسة هي إسهامها ولو بجزء بسيط في معالجة الاحتباس الحراري.	3,90	0,841	6,766	0,000
06	المسؤولية البيئية هي زيادة الوعي البيئي لدى العمال وتقديم الحوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث.	4,00	0,816	7,746	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يتبين من الجدول أعلاه تحليل لجميع عبارات المحور الثاني وسيتم التطرق لكل عبارة كما يلي:

**العبارة الأولى:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,90 والذي ينحصر في المجال [3,4 ; 4,2] فإن درجة الموافقة كبيرة، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 8,029 وهي أكبر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة بلغ 0,000 مما يعني أنه أقل من 0,05 مما يعني أننا نقبل العبارة الأولى، أي أن معظم محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة يدركون بأن المسؤولية البيئية هو أن تهتم المؤسسات بالقضايا البيئية التي تعود بالنفع على المجتمع.

**العبارة الثانية:** بلغ المتوسط الحسابي 3,98 وهو ينحصر في المجال [3,4 ; 4,2] أي أن درجة الموافقة كبيرة، وقيمة t المحسوبة تساوي 8,034 أكبر من القيمة المجدولة ومستوى الدلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 وهذا يعني أننا نقبل العبارة الثانية، أي أن معظم محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة يدركون بأن المسؤولية البيئية للمؤسسة معناها أن تهتم المؤسسة بالبيئة التي تهدف إلى حماية وتحسين البيئة ككل.

**العبارة الثالثة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 4,10 والذي ينحصر في المجال [3,4 ; 4,2] فإن درجة الموافقة كبيرة وقيمة t المحسوبة تساوي 9,348 أكبر من القيمة المجدولة ومستوى الدلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 وهذا يعني أننا نقبل العبارة الثالثة، أي أن معظم محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة يدركون أن المسؤولية البيئية للمؤسسة هو استغلال الموارد الطبيعية بكفاءة وتطبيق أنظمة الإنتاج الصديقة للبيئة.

**العبارة الرابعة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 4,00 والذي ينحصر في المجال [3,4 ؛ 4,2] فإن درجة الموافقة كبيرة وقيمة t المحسوبة تساوي 9,309 أكبر من القيمة الجدولة ومستوى الدلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 وهذا يعني أننا نقبل العبارة الرابعة، أي أن معظم محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة يدركون أن المسؤولية البيئية للمؤسسة هي إفصاحها عن كل المعلومات المرتبطة بتعاملها مع البيئة.

**العبارة الخامسة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,90 والذي ينحصر في المجال [3,4 ؛ 4,2] فإن درجة الموافقة كبيرة وقيمة t المحسوبة تساوي 6,766 أكبر من القيمة الجدولة ومستوى الدلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 وهذا يعني أننا نقبل العبارة الرابعة، أي أن معظم محاسبي وإداريين التابعين للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة يدركون أن المسؤولية البيئية للمؤسسة هي إسهامها ولو بجزء بسيط في معالجة الاحتباس الحراري.

**العبارة السادسة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 4,00 والذي ينحصر في المجال [3,4 ؛ 4,2] فإن درجة الموافقة كبيرة وقيمة t المحسوبة تساوي 7,746 أكبر من القيمة الجدولة ومستوى الدلالة 0,000 وهو أقل من 0,05 وهذا يعني أننا نقبل العبارة الرابعة، أي أن معظم محاسبي وإداريين التابعين للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة يدركون أن المسؤولية البيئية للمؤسسة تتمثل في زيادة الوعي البيئي لدى العمال وتقديم الحوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث.

#### المطلب الثالث: تحليل عبارات المحور الثالث للاستبانة

سوف يتم من خلال هذا المطلب تحليل المحور الثالث كما يلي:

❖ تحليل عبارات المحور الثالث \*مدى الالتزام بالمسؤولية البيئية\*

#### الجدول رقم (21): تحليل عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	تتبع المؤسسة أساليب حديثة في تصميم المنتجات بطريقة تقلل من أخطار التلوث رغم ارتفاع تكاليفها.	3,08	1,118	0,424	0,674
02	حماية البيئة من أهم مرتكزات وثقافة المؤسسة.	3,23	1,074	1,325	0,193
03	تقوم المؤسسة بإعادة تدوير مخلفاتها المضررة بالبيئة.	3,08	0,997	0,476	0,637

04	تعمل المؤسسة للحصول على شهادة الإيزو المتعلقة بالبيئة ISO 14000 أو غيرها.	2,93	1,207	-0,393	0,696
05	تقوم المؤسسة بدعم الأبحاث التي تتعلق بحماية البيئة.	2,88	1,017	-0,777	0,442
06	تعمل المؤسسة على إنشاء قسم خاص يهتم بالأمور المتعلقة بالمسؤولية البيئية.	2,78	1,000	-1,423	0,163
07	تقوم المؤسسة بدورات وبرامج توعية متتالية لموظفيها لنشر الوعي البيئي وتحسين صورتها أمام الجهات المختلفة.	2,65	1,027	-2,156	0,037
08	تلتزم المؤسسة بشراء آلات متطورة من أجل التقليل من الضجيج.	2,15	1,145	0,829	0,412
09	تلتزم المؤسسة بالمحافظة على الهواء النقي من خلال شراء آلات لتنقية الهواء المنبعث من أنشطتها.	2,98	1,025	-0,154	0,878

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يتبين من الجدول أعلاه تحليل لجميع عبارات المحور الثاني وسيتم التطرق لكل عبارة كما يلي:

**العبارة الأولى:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,08 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 0,424 وهي أصغر من t الجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,674 أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الأولى، وعليه فالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تتبع أساليب حديثة في تصميم المنتجات بطريقة تقلل من أخطار التلوث.

**العبارة الثانية:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,23 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 0,476 وهي أصغر من t الجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,193 أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الثانية، وعليه فإن حماية البيئة ليست من مرتكزات وثقافة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

**العبارة الثالثة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,08 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,325 وهي أصغر من t الجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,637 أكبر من

0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الثالثة، وعليه فإن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تقوم بإعادة تدوير مخلفاتها المضرّة بالبيئة.

**العبارة الرابعة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,93 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت -0,393 وهي أصغر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,696 أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة الرابعة، وعليه فإن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تعمل من أجل الحصول على شهادة الإيزو المتعلقة بالبيئة ISO 14000 أو غيرها.

**العبارة الخامسة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,88 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت -0,777 وهي أصغر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,442 أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة الخامسة، وعليه فإن المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة لا تقوم بدعم الأبحاث التي تتعلق بحماية البيئة.

**العبارة السادسة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,88 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت -1.423 وهي أصغر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,163 أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة الخامسة، وعليه فإن المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة لا تعمل على إنشاء قسم خاص يهتم بالأمر المتعلقة بالمسؤولية البيئية.

**العبارة السابعة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,65 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت -2,156 وهي أصغر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,037 أصغر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة السابعة، وعليه فإن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تقوم بدورات وبرامج توعية متتالية لموظفيها لنشر الوعي البيئي وتحسين صورتها أمام الجهات المختلفة.

**العبارة الثامنة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,15 والذي ينحصر في المجال [2,1 ؛ 2,6] فإن أفراد العينة غير موافقون إتجاه إلتزام المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بشراء آلات متطورة من أجل التقليل من الضجيج ، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 0,829 وهي أصغر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,412 أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الثامنة.

**العبارة التاسعة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,98 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإن أفراد العينة لم يبدو رأياً واضحاً حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة جيجل تلتزم بالمحافظة على الهواء النقي من خلال شراء آلات لتنقية الهواء المنبعث من أنشطتها، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت -0,154 وهي أصغر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,878 أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة التاسعة.



## المطلب الرابع: تحليل عبارات المحور الرابع للاستبيان

من خلال هذا المطلب سوف يتم تحليل عبارات المحور الرابع للاستبانة كما يلي:

❖ تحليل عبارات المحور الرابع \*إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية\*

الجدول رقم (22): تحليل عبارات المحور الرابع

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	المحاسبة البيئية للمؤسسة هي تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية.	3,40	0,928	2,726	0,010
02	المحاسبة البيئية هي تضمين المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية في القوائم المالية للمؤسسة أو الملاحق المرتبطة بها.	3,20	0,992	1,275	0,210
03	المحاسبة البيئية هي الأداة التي تترجم استخدام مديرو الأعمال لرأس المال في سبيل الالتزام بالمسؤولية البيئية.	2,93	0,997	-0,476	0,637
04	المحاسبة البيئية هي الأداة التي توجه مدير المؤسسة نحو الحد من التلوث.	3,20	1,018	1,243	0,221
05	المحاسبة البيئية هي تنبؤ المؤسسة بالآثار البيئية المحتملة لأنشطتها.	3,25	1,006	1,571	0,124
06	المحاسبة البيئية هي نظام وعلم اجتماعي يقود إلى فهم وإدارة أفضل للجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف.	3,58	0,984	3,695	0,001

0,083	1,778	1,067	3,30	المحاسبة البيئية هي تطوير للمعلومات المالية والتقرير عنها في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة للجهات الخارجية المهمة.	07
-------	-------	-------	------	--	----

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

يتبين من الجدول أعلاه تحليل لجميع عبارات المحور الثاني وسيتم التطرق لكل عبارة كما يلي:

**العبارة الأولى:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,40 والذي ينحصر في المجال [3,4 ؛ 4,2] فإن درجة الموافقة كبيرة، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 2,726 وهي أكبر من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة 0,010 وهي أصغر من 0,05 مما يعني أننا نقبل العبارة الأولى، وعليه فالمؤسسات الاقتصادية على محل الدراسة يدركون معنى المحاسبة البيئية للمؤسسة على أنها تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية.

**العبارة الثانية:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,20 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإن أفراد العينة لم يبدو رأياً واضحاً حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة جيجل تقوم بإعداد التقارير المالية المتعلقة بالبيئة واستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,275 وهي أقل من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة تساوي 0,210 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة الثانية.

**العبارة الثالثة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,93 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] فإنه هناك حياد من طرف أفراد العينة حول ما إذا كانت المحاسبة البيئية هي الأداة التي تترجم استخدام مديرو الأعمال لرأس المال في سبيل احترام المسؤولية البيئية، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت -0,476 وهي أقل من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة تساوي 0,637 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة الثالثة.

**العبارة الرابعة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,20 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد العينة محايدون في إجاباتهم حول ما إذا كانت المحاسبة البيئية هي الأداة التي توجه مديرو المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نحو الحد من التلوث، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,243 وهي أقل من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة تساوي 0,221 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة الرابعة.

**العبارة الخامسة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,25 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أنه هناك حياد من قبل أفراد العينة حول أن المحاسبة البيئية هي تنبؤ المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بالآثار البيئية المحتملة لأنشطتها، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,571 وهي أقل من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة تساوي 0,124 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة الخامسة.

العبرة السادسة: بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,58 والذي ينحصر [3,4 ؛ 4,2] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأيا واضحا حول أن المحاسبة البيئية هي نظام وعلم اجتماعي يقود إلى فهم وإدارة أفضل للجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,571 وهي أقل من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة تساوي 0,124 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة السادسة.

العبرة السابعة: بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,30 والذي ينحصر [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأيا واضحا حول أن المحاسبة البيئية هي تطوير للمعلومات المالية والتقارير عنها في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للجهات الخارجية المهتمة، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,778 وهي أقل من t المجدولة 2,02، ومستوى الدلالة تساوي 0,083 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة السابعة.

#### المطلب الخامس: تحليل عبارات المحور الخامس للاستبيان

سوف يتم من خلال هذا المطلب تحليل عبارات المحور الخامس للاستبانة كما يلي:

❖ تحليل عبارات المحور الخامس \*مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية\*

#### الجدول رقم (23): تحليل عبارات المحور الخامس

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	تلتزم المؤسسة بمقياس الاستجابة لتغيرات البيئة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية.	3,15	0,975	0,973	0,337
02	تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات مفيدة عند قيامها بعملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.	3,18	0,931	1,189	0,242
03	تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بالموضوعية والمرونة.	3,15	0,921	1,030	0,309
04	تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بطريقة القياس الكمي.	3,15	0,921	1,030	0,309
05	تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بطريقة القياس الوصفي.	3,03	0,974	0,162	0,872

06	تلتزم المؤسسة عند قيامها بتفسير التكاليف البيئية على المدخل الكمي.	2,98	1,000	-0,158	0,875
07	تلتزم المؤسسة عند إفصاحها عن التكاليف البيئية بأسلوب الإفصاح داخل القوائم المالية.	3,05	1,085	0,291	0,772
08	تلتزم المؤسسة بتقديم التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية عند قيامها بالإفصاح البيئي.	2,95	0,932	-0,339	0,736
09	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن النفقات البيئية بصورة مفصلة في القوائم المالية.	3,00	1,109	0,000	1,000
10	تلتزم المؤسسة عند قيامها بعملية القياس المحاسبي بفصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية.	3,00	1,109	0,000	1,000
11	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن كافة المعلومات البيئية والاقتصادية في قوائمها المالية.	3,05	1,085	0,291	0,772
12	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها في معالجة التكاليف البيئية.	3,10	0,982	0,644	0,523
13	التزام المؤسسة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية يجعلها تستفيد من إعفاءات ضريبية.	3,20	1,018	1,243	0,221
14	التزام المؤسسة بالقياس والإفصاح البيئي يؤدي إلى زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها.	3,25	1,080	1,464	0,151

0,897	-0,131	1,209	2,98	التزام المؤسسة بالإفصاح البيئي يظل بلا قيمة ما لم يؤدي إلى زيادة في الأرباح.	15
0,534	-,0628	1,021	2,90	تلتزم المؤسسة بالإفصاح البيئي من أجل تحقيق التكافؤ والعدالة بين المستثمرين.	16

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول أعلاه يتبين تحليل عبارات المحور الخامس كما يلي:

**العبارة الأولى:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,15 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأيا واضحا حول إن كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلتزم بمعيار الاستجابة لتغيرات البيئة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 0,973 وهي أقل من t الجدولة 2,02، ومستوى الدلالة تساوي 0,337 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الأولى.

**العبارة الثانية:** بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3,18 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد العينة كانوا محايدون في إبداء رأيهم حول إن كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلتزم بتوفير معلومات مفيدة عند قيامها بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,189 وهي أقل من قيمة t الجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,242 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الثانية.

**العبارة الثالثة:** بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3,15 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا ما يعني ان أفراد العينة تحيدون في إبداء رأيهم حول إن كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلتزم عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بالموضوعية والمرونة، في حين بلغت قيمة t المحسوبة 1,030 وهي أقل من قيمة t الجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,309 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الثالثة.

**العبارة الرابعة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,15 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأيا واضحا حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلتزم بطريقة القياس الكمي عند قيامها بقياس التكاليف البيئية، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 1,030 أقل من قيمة t الجدولة والتي تساوي 2,02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,309 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفي العبارة الرابعة.

**العبارة الخامسة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,03 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأياً واضحاً حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلتزم بطريقة القياس الوصفي لتكاليفها البيئية، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 0,162 أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,872 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة الخامسة.

**العبارة السادسة:** بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2,98 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا ما يعني ان أفراد العينة تحيدو في إبداء رأيهم حول إن كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتبع المدخل الكمي عند قيامها بتفسير تكاليفها البيئية، في حين بلغت قيمة t المحسوبة -0,158 وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,875 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة السادسة.

**العبارة السابعة:** بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3,05 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا ما يعني ان أفراد العينة تحيدو في إبداء رأيهم حول إن كانت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلتزم عند قيامها بالإفصاح عن التكاليف البيئية بأسلوب الإفصاح داخل القوائم المالية، في حين بلغت قيمة t المحسوبة 0,291 وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,772 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة السابعة.

**العبارة الثامنة:** بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2,95 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا ما يعني ان أفراد العينة تحيدو في إبداء رأيهم حول إن كانت المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة تلتزم بتقديم التفسيرات والاضاحات المتممة للقوائم المالية عند قيامها بالإفصاح البيئي، في حين بلغت قيمة t المحسوبة -0,339 وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,736 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة الثامنة.

**العبارة التاسعة:** : بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3,00 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا ما يعني ان أفراد العينة تحيدو في إبداء رأيهم حول إن كانت المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة تلتزم بالإفصاح عن النفقات البيئية بصورة مفصلة في القوائم المالية، في حين بلغت قيمة t المحسوبة 0,000 وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 1,000 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة التاسعة.

**العبارة العاشرة:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,00 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأياً واضحاً حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة تلتزم عند قيامها بعملية القياس المحاسبي بفصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية ، كما أن قيمة t

المحسوبة بلغت 0,000 أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، والقيمة الاحتمالية تساوي 1,000 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة العاشرة.

**العبارة الحادية عشر:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 3,05 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأياً واضحاً حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة تلتزم بالإفصاح عن كافة المعلومات البيئية والاقتصادية في قوائمها المالية، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت 0,291 أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,772 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة الحادي عشر.

**العبارة الثانية عشر:** بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3,10 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا ما يعني أن أفراد العينة تحيدوا في إبداء رأيهم حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة تلتزم بالإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها في معالجة تكاليفها البيئية، في حين بلغت قيمة t المحسوبة 0,644 وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,523 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة إثني عشر.

**العبارة الثالثة عشر:** نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 3,20 والذي يقع ضمن المجال [2,6 ؛ 3,4] وبذلك تكون عينة الدراسة محايدة في رأيها حول ما إذا كانت المؤسسة تتحصل على إعفاءات ضريبية من وراء التزامها بالإفصاح عن تكاليفها البيئية، وقيمة t المحسوبة بلغت 1,243 وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,221 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة الثالثة عشر.

**العبارة الرابعة عشر:** نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 3,25 والذي يقع ضمن المجال [2,6 ؛ 3,4] وبذلك يكون رأي عينة الدراسة محايد حول ما إذا كان القياس والإفصاح البيئي يؤدي إلى زيادة الإقبال على منتجات المؤسسات الاقتصادية، وقيمة t المحسوبة بلغت 1,464 وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,151 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا ننفى العبارة الرابعة عشر.

**العبارة الخامسة عشر:** بما أن المتوسط الحسابي بلغ 2,98 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة لم يبدو رأياً واضحاً حول ما إذا كان إفصاح المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة يظل بلا قيمة ما لم يؤدي إلى زيادة في أرباحها، كما أن قيمة t المحسوبة بلغت -0,131 أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,897 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة الخامسة عشر.

العبارة السادسة عشر: نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 3,25 والذي يقع ضمن المجال [2,6 ؛ 3,4] وبذلك يكون رأي عينة الدراسة محايد حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة تلتزم بالإفصاح عن البيئي من أجل تحقيق التكافؤ والعدالة بين المستثمرين، وقيمة t المحسوبة بلغت -0,0628، وهي أقل من قيمة t المجدولة والتي تساوي 2,02، في حين بلغت القيمة الاحتمالية 0,534 وهي أكبر من 0,05 مما يعني أننا نرفض العبارة السادسة عشر.

### المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

سيتم التطرق فيما يلي إلى اختبار فرضيات الدراسة من أجل إثباتها أو نفيها، كما سيتم اختيار الأجوبة ومعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة تعود إلى المتغيرات الديموغرافية الخاصة بهم.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T\_test)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية (الملحق رقم 06):

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H<sub>1</sub>) وبالتالي الفرضية البديلة (H<sub>0</sub>) مرفوضة؛

- إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H<sub>1</sub>) ونقبل الفرضية البديلة (H<sub>0</sub>).

- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H<sub>1</sub>)؛

- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H<sub>1</sub>).

### المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

من خلال هذا المطلب سوف يتم اختبار الفرضية الأولى وذلك انطلاق من النتائج المتوصل إليها عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss وبالاعتماد كذلك على قاعدة القرار.

الفرضية الأولى: والتي تعني "هناك إدراك لمفهوم المسؤولية البيئية من طرف مسؤولي المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة".

(H<sub>0</sub>): ليس هناك إدراك لمفهوم المسؤولية البيئية من طرف مسؤولي المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة.

(H<sub>1</sub>): هناك إدراك لمفهوم المسؤولية البيئية من طرف مسؤولي المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة.



الجدول رقم (24): إدراك مفهوم المسؤولية البيئية

المحور	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
الثاني	إدراك مفهوم المسؤولية البيئية.	3,9792	0,55366	11.185	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني بلغ 3,9792 والذي ينحصر في المجال [3,4 ؛ 4,2] مما يعني أن درجة الموافقة كبيرة، وقيمة t المحسوبة أكبر من القيمة الجدولة 2,02، ومستوى الدلالة أقل من 0,05، وتبعاً لقاعدة القرار نقبل الفرضية ( $H_1$ ) أي أنه "هناك إدراك من طرف مسؤولي المؤسسات الاقتصادية لمفهوم المسؤولية البيئية على مستوى عينة الدراسة" ونرفض الفرضية ( $H_0$ ).

#### المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

من خلال هذا المطلب سوف يتم اختبار الفرضية الثانية كالآتي:

الفرضية الثانية: والتي تعني "تلتزم المؤسسات الاقتصادية المدروسة على مستوى ولاية جيجل بالمسؤولية البيئية".

( $H_0$ ): لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية المدروسة على مستوى ولاية جيجل بالمسؤولية البيئية.

( $H_1$ ): تلتزم المؤسسات الاقتصادية المدروسة على مستوى ولاية جيجل بالمسؤولية البيئية.

الجدول رقم (25): مدى الإلتزام بالمسؤولية البيئية

المحور	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
الثالث	مدى الإلتزام بالمسؤولية البيئية.	2,9694	0,84955	-0,227	0,821

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني بلغ 2,9694 والذي ينحصر في المجال [2,6 ؛ 3,4] مما يعني أن أفراد العينة كانوا محايدين في أبداء رأيهم حول مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل بالمسؤولية البيئية، وقيمة t المحسوبة بلغت -0,227 وهي أقل من القيمة الجدولة 2,02، ومستوى الدلالة أكبر من 0,05، وتبعاً لقاعدة القرار نرفض الفرضية ( $H_1$ ) ونقبل الفرضية ( $H_0$ ) أي أن "المؤسسات الاقتصادية المدروسة على مستوى ولاية جيجل لا تلتزم بالمسؤولية البيئية".

## المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

من خلال هذا المطلب سوف يتم اختبار الفرضية الثالثة كالاتي:

الفرضية الثالثة: والتي تعني "يدرك محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية على مستوى عينة الدراسة".

(H<sub>0</sub>): لا يدرك محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية على مستوى عينة الدراسة.

(H<sub>1</sub>): يدرك محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية على مستوى عينة الدراسة.

## الجدول رقم (26): إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية

المحور	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
الرابع	إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية.	3,2643	0,73241	2,282	0,028

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

بما أن المتوسط الحسابي يساوي 3,2643 والذي ينحصر في المجال [2,6؛ 3,4] وهذا مايعني أن أفراد العينة كانوا متحفظين في إجاباتهم، وقيمة t المحسوبة بلغت 2,282 وهي أكبر من القيمة المجدولة، ومستوى الدلالة أقل من 0,05، وتبعاً لقاعدة القرار نقبل الفرضية (H<sub>1</sub>) أي أن "محاسبي وإداريي المؤسسات الاقتصادية يدركون مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية على مستوى عينة الدراسة" و نرفض الفرضية (H<sub>0</sub>).

## المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

من خلال هذا المطلب سوف يتم اختبار الفرضية الثالثة كالاتي:

الفرضية الرابعة: والتي تعني "تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة المحاسبة عن المسؤولية البيئية".

(H<sub>0</sub>): لا تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة المحاسبة عن المسؤولية البيئية.

(H<sub>1</sub>): تطبق المسسات الاقتصادية محل الدراسة المحاسبة عن المسؤولية البيئية.

## الجدول رقم (27): مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية

المحور	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
الخامس	مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية.	3,0681	0,73621	0,585	0,562

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي يعبر عن درجة تحفظ أفراد عينة الدراسة في إبداء رأيهم حول ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل تطبق المحاسبة عن المسؤولية البيئية فهو يساوي 3,0681، وقيمة t المحسوبة بلغت 0,585 وهي أقل من القيمة المجدولة، ومستوى الدلالة أكبر من 0,05، وتبعاً لقاعدة القرار نرفض الفرضية ( $H_1$ ) ونقبل الفرضية ( $H_0$ ) أي أن " المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تطبق المحاسبة عن المسؤولية البيئية".

**خلاصة**

من خلال هذا الفصل تم تحليل وعرض نتائج الدراسة الميدانية حول المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل، حيث إقتصرت الدراسة على 40 استبانة قمنا بتفريغها واستعمال بعض الطرق الاحصائية من خلال برنامج spss حيث قمنا من خلاله باختبار مدى صدق وثبات الاستبانة وقد تم التوصل إلى أن الاستبانة صادقة وتتمتع بالثبات في الإجابات، أي أننا لوقمنا بتوزيع استبانات أخرى فإنه سيتم التوصل إلى نفس النتائج، كما قمنا بتحليل وعرض البيانات من خلال إجراء وصف إحصائي لعينة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل عبارات ومحاوَر الاستبانة من أولها إلى آخرها وذلك من أجل معرفة ما إذا كان لابد من رفضها أو أنها تحظى بموافقة كبيرة ولقد كانت أغلب العبارات تتمتع بالنفي، وذلك لأن أفراد العينة لم يبدوا رأيا واضحا في إجاباتهم ، أما فيما يخص الفرضيات الموضوعية مسبقا فقد تم التوصل إلى أنها صحيحة.

الْخَاتِمَةُ

بعد الدراسة المستفيضة لإشكالية هذا الموضوع خلصنا إلى مجموعة من النتائج بالإضافة إلى إيجاد وطرح العديد من الاقتراحات والتوصيات في مجال المحاسبة عن المسؤولية البيئية بالإضافة إلى آفاق من شأنها مساعدة الباحثين مستقبلاً.

## نتائج الدراسة

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

1- هناك إدراك لمفهوم المسؤولية البيئية وبمستوى مرتفع من قبل مسؤولي المؤسسات الاقتصادية المدروسة، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للمحور الثاني المتعلق بإدراك مفهوم المسؤولية البيئية الذي بلغ 3,9792. - يدرك مسؤولي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أن المسؤولية البيئية للمؤسسة يكمن في اهتمامها بالقضايا البيئية التي تعود بالنفع على المجتمع، وهذا ما تفسره العبارة رقم (01) من المحور الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,9.

- هناك إدراك على مستوى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بأن المسؤولية البيئية تعني في مجملها حسن استغلال الموارد الطبيعية بالطريقة التي تسمح من المحافظة عليها لكي تستفيد منها الأجيال اللاحقة، وإتباعها لأنظمة الإنتاج الصديقة للبيئة، وهذا ما تفسره العبارة رقم (03) للمحور الثاني الذي بلغ متوسطها الحسابي 4,10.

- المسؤولية البيئية هو أن تساهم المؤسسات الاقتصادية في تحسين العمال بأهمية المحافظة على البيئة وتقديم الحوافز لهم من أجل تشجيعهم على مكافحة التلوث والمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على إدراك تام بهذا المفهوم ، وهذا ما تفسره العبارة رقم (06) من المحور الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,00.

2- هناك التزام من قبل المؤسسات محل الدراسة بالمسؤولية البيئية ولكن بدرجة متوسطة، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للمحور الثالث والذي بلغ 2,9694.

- المؤسسات محل الدراسة لا تعطي الأهمية اللازمة للمسؤولية البيئية حيث أن هذه المؤسسات لا تهتم بشراء معدات ووسائل إنتاج من أجل أن تحافظ على المحيط البيئي، وهذا ما تفسره العبارة رقم (08) و(09) في المحور الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارتين 2,15 و 2,98.

- عدم اهتمام المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بالأبحاث البيئية من أجل حماية البيئة، وهذا ما تفسره العبارة رقم (05) في المحور الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,88.

- ابتعاد الواقع الفعلي للمؤسسات الاقتصادية حل الدراسة عن سلسلة المواصفات القياسية ISO 14000 وغيرها، حيث أنها لا تبدل أي جهد من أجل الحصول على هذه الشهادة، وهذا ما تفسره العبارة رقم (04) في المحور الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 2,93.

- المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تعطي الأهمية اللازمة من أجل تطوير منتجاتها بالطريقة التي تسمح من تقليل أخطار التلوث، وهذا ما تفسره العبارة رقم (01) للمحور الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,08.

3- هناك إدراك لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية ولكن بمستوى متوسط من قبل مسؤولي المؤسسات الاقتصادية المدروسة، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للمحور الرابع المتعلق بإدراك مفهوم المسؤولية البيئية الذي بلغ 3,2643.

- مسؤولي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا يدركون بأن مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية يكمن في تضمين المعلومات التي تخص التكاليف البيئية في القوائم المالية أو الملاحق المتممة لها، وهذا ما تفسره العبارة رقم (02) للمحور الرابع والذي بلغ متوسطها الحسابي 3,20.

- هناك إدراك على مستوى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بأن المحاسبة عن المسؤولية البيئية هي نظام وعلم اجتماعي يهتم بالقضايا التي تمس الجوانب البيئية، وهذا ما تفسره العبارة رقم (06) للمحور الرابع الذي بلغ متوسط حسابها 3,78.

- مسؤولي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا يدركون بأن المحاسبة عن المسؤولية البيئية هي تطوير للمعلومات التي تقدمها المؤسسة للجهات الخارجية في قوائمها المالية، وهذا ما تفسره العبارة رقم (07) من خلال متوسطها الحسابي الذي بلغ 3,30.

4- تطبق المؤسسات الاقتصادية على مستوى عينة الدراسة المحاسبة عن المسؤولية البيئية ولكن بدرجة متوسطة، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للمحور الخامس والذي بلغ 3,06.

- المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تعطي الأهمية اللازمة بتقديم التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية عند قيامها بالإفصاح البيئي، وهذا ما تفسره العبارة رقم (08) للمحور الخامس والذي بلغ متوسطها الحسابي 2,95.

- المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تتبع أي طريقة (كمية، وصفية) من أجل قياس التكاليف البيئية، وهذا ما يتضح من خلال العبارتين رقم (04) و (05) للمحور الخامس حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما على التوالي 3,15 و 3,03.

- المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تلتزم بقياس التكاليف البيئية وهذا ما يعني أنها لا تلتزم بالموضوعية والمرونة، وهذا ما يتضح من خلال العبارتين رقم (02) و (03) في المحور الخامس، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما على التوالي 3,18 و 3,15.

- المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تلتزم بالإفصاح البيئي مما يجعلها لا تستفيد من إعفاءات ضريبية وكذلك عدم التوسع في الاستثمار، وهذا يتضح من خلال العبارتين رقم (13) و (14) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما على التوالي 3,20 و 3,25.

5- يعد التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية الجديرة بالدراسة والبحث نظرا لضخامة تأثيره وإمكانيات المتاحة لتتبعه، وأن إيلاء هذا الأثر البيئي الأهمية الكافية من الدراسة والبحث يؤدي بالنتيجة إلى احتواء تأثيرات الجوانب الأخرى، نظرا لأن التلوث البيئي يمثل شكلا من أشكال الهدر، ومظهرا من مظاهر انعدام الكفاءة في الإنتاج الصناعي سببها الرئيسي إهمال البعد البيئي عند ممارسة الأنشطة الصناعية المؤثرة في البيئة.

6- يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ركيزة من ركائز المحاسبة البيئية، ومؤشرا ذو اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية مدركة للقضايا التي قد تؤثر في بقاءها و استمرارها من جهة، ويمثل مقياسا لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المترتبة عليها من جهة أخرى.

7- غياب القوانين والتشريعات التي تجبر المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن الجوانب البيئية، أي أن الإفصاح عن تلك الجوانب يبقى طوعا، وتجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الوحيد الذي يكتسي الطابع الإلزامي الذي يتعلق بالقوائم المالية السنوية لسنة 1975 م.

8- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

### الاقتراحات التوصيات

بعد عرض النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع قمنا بصياغة جملة من الاقتراحات والتوصيات:

- العمل على نشر الوعي البيئي والقيام بدورات تدريبية لدى جميع الأطراف المهتمة سواء للمجتمعات أو المسؤولين في المؤسسات وخاصة المديرين والمحاسبين.

- العمل من أجل الوصول إلى تجسيد المسؤولية البيئية من خلال الحصول على شهادة الإيزو 14000 و 14001 الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية والتي من شأنهما تحسين صورة وموقع المؤسسة.

- إدخال أساليب حديثة في تصميم المنتجات بالطريقة التي تسمح من تقليل أخطار التلوث البيئي.



- قيام المؤسسات بتزويد مصانعها بالأجهزة الحديثة والمتطورة والتي تساهم من شأنها أن تساهم في المحافظة على البيئية من التلوث البيئي.
- القيام بإنشاء إدارة بيئية داخل المؤسسات الاقتصادية والتي من خلالها يتم الاهتمام بالأمر المتعلقة بالبيئية.
- إدخال أساليب حديثة في تصميم المنتجات بطريقة تقلل من أخطار التلوث البيئي.
- يجب أن يقوم محافظو الحسابات بالدور المطلوب منهم في مجال الفحص والتقرير عن مدى التزام المؤسسة محل التدقيق بالأداء البيئي في ظل القانون والمستوى المطلوب.
- إدراج معايير محاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري والتي من شأنها تفعيل دور المحاسبة عن المسؤولية البيئية.
- ضرورة العمل والتنسيق بين مختلف القطاعات والوزارات (وزارة الصناعة، التجارة، المالية) من أجل بلورة نموذج وطني يسمح بقياس التكاليف البيئية.

## آفاق الدراسة

بعد عرضنا لموضوع الدراسة والنتائج واقترحنا التوصيات التي نراه مفيدة، طرأت لنا نقاط أخرى ما زالت مجهولة ويمكن أن تكون موضوعات لبحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- دور الحوكمة في تفعيل جودة الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية.
- دور المحاسبة البيئية في إدارة المخاطر الناجمة عن التأثيرات البيئية.
- نموذج مقترح لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### مراجع باللغة العربية

#### أ- الكتب

- 1- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014 م.
- 2- إسماعيل محمود عبد الرحمن، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014 م.
- 3- تامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001 م.
- 4- طارق محمد، البيئة ومحاور تدهورها، بدون طبعة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2008 م.
- 5- ظاهر منصور الغالي، صالح محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005 م.
- 6- كامل محمد المغربي، الإدارة البيئية، الطبعة الأولى، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011 م.
- 7- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006 م.

#### ب- المقالات

- 8- لعيبي هاتو خلف، المحاسبة البيئية، مقال منشور على موقع المحاسب الأول،  
[http:// www. Almohasb1. com/ 2010/11/ environmental-accounting.html](http://www.Almohasb1.com/2010/11/environmental-accounting.html).
- 9- مقيم صبري، الإدارة البيئية وتكنولوجيا الإنتاج الأنظف إمكانية التطبيق بالمؤسسة الصناعية الجزائرية-دراسة حالة مؤسسة سونطراك-، مقال منشور على موقع اقتصاد وتسيير المؤسسة،  
[http:// www.univ-skikda.dz/ dos-site/revues](http://www.univ-skikda.dz/dos-site/revues)
- 10- صبري محمد خليل، مفهوم المسؤولية الاجتماعية في الفكر الاقتصادي المقارن، مقالة منشورة على موقع مفهوم المسؤولية الاجتماعية في الفكر الاقتصادي،  
[https:// drsabrikhalil. Wordpress.com/ 2014/ 01/ 17.](https://drsabrikhalil.wordpress.com/2014/01/17/)

## ت- الرسائل الجامعية

- 11- بوبكر محمد الحسن، دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة-دراسة حالة لمؤسسة نفعال وحدة باتنة، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، 2014 م.
- 12- بوزغاية باية، تلوث البيئة والتنمية، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2008 م.
- 13- حسن عبد المطلب الأسرج، تفعيل دور المسؤولية الاجتماعية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول العربية، مذكرة ماجستير، مصر، 2014 م.
- 14- حسناء بوخلخاله، وداد بوكعولة، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2014 م.
- 15- خالد أعراب، الأبعاد التسويقية للمسؤولية البيئية وانعكاساتها على تنافسية المؤسسة الصناعية-دراسة حالة مؤسسة إسمنت متيجة بمفتاح، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2015 م.
- 16- الزهرة الرحماني، تأثير أبعاد المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار-حاسي مسعود-، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2014 م.
- 17- سعيد سيف حنان، القياس المحاسبي لتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان SCHB-، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2014 م.
- 18- عبد القادر عوينان، تحليل الآثار الاقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة-دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة لبليدة، 2008 م.
- 19- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية-، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011 م.
- 20- محمد عاطف محمد ياسين، واقع تبني منظمات الأعمال الصناعية للمسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية لآراء عينة من مديري الوظائف الرئيسية في شركة صناعة الأدوية الأردنية-، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2008 م.
- 21- محي الدين حمداني، حدود التنمية المستدامة في الاستجابة لتحديات الحضارة والمستقبل-دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2009 م.
- 22- منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية-دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني-، مذكرة ماجستير، جامعة العراق، 2007 م.

23- مهوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر-، مذكرة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015 م.

### ث - المؤتمرات والملتقيات

24- أم كلثوم جماعي، سمير بن عبد العزيز، الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية المنعقد بجامعة بشار يومي 14-15 فيفري 2012 م.

25- خليل إبراهيم رجب الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية نموذج مقترح، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22-23 نوفمبر 2011 م.

26- روبنز ريكوييرو، كشف البيانات المتعلقة بتأثير المؤسسات على المجتمع الاتجاهات والقضايا الراهنة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، نيويورك وجنيف، 2004 م.

27- عائشة بن عطا الله، التأهيل البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بين الحاجة والضرورة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول التأهيل البيئي للمؤسسات في اقتصاديات دول شمال إفريقيا المنعقد بجامعة الأغواط يومي 06-07 نوفمبر 2009 م.

28- عبد الله خبابة، صهيب خبابة، المسؤولية المجتمعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة-حالة الجزائر-، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية المنعقد بجامعة بشار يومي 14-15 فيفري 2012 م.

29- عثمان حسان عثمان، دور إدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الأول حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس، يومي 07-08 أبريل 2008 م.

30- لعبيبي هاتو خلف، محاسبة التلوث البيئي، منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، العراق، 2009 م.

31- مسعود شريقي، كريمة حاجي، المسؤولية الاجتماعية والثقافية والتنظيمية في منظمات الأعمال المعاصرة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية المنعقد بجامعة بشار يومي 14-15 فيفري 2012 م.

32- نوال بن عمارة، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22-23 نوفمبر 2011 م.

### ج- المجالات

33- إيثار عبد الهادي آل فيحان، عبد الغني البياتي وآخرون، تقويم مستوى متطلبات نظام الإدارة البيئية ISO 14000 -دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل-، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 70، 2008 م.

34- خدام فالج جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات-دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية-، مجلة الإدارة والاقتصاد السنة 35، العدد 91، 2016 م.

35- خليف مصطفى غرابية، التلوث البيئي مفهومه وأشكاله وكيفية التقليل من خطورته، مجلة كلية العلوم الأساسية، جامعة عثمان، العدد 121، 2010 م.

36- ساسي سفيان، المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية-حالة الجزائر-، مجلة جيل حقوق الإنسان، العدد الثاني، 2013 م.

37- طه عليوة ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات-دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل-، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، 2012 م.

38- عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمنت بليبيا-دراسة استطلاعية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السابع والعشرون، العدد الأول، 2011 م.

39- عبد الناصر محمد نور أحمد، مدى التزام شركات المساهمة العامة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة، مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد الخامس، يونيو 2014 م.

40- عمر صخري، عبادي فاطمة الزهراء، دور الدولة في تطبيق نظام إدارة البيئية لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر-، مجلة الباحث، العدد 11، 2012 م.

41- فارس جميل حسين الصوفي، حسن فليح مفلح القطيش وآخرون، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، 2012 م.

- 42- محمد أبو القاسم محمد، نظم الإدارة البيئية، مجلة أسيوط للدراسات البيئية، العدد 29، 2005 م.
- 43- محمد حسين أحمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية-دراسة تطبيقية على الشركة السعودية-، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول والثاني، 2013 م.
- 44- محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية-شريكتي سونطراك الجزائرية-ارامكو السعودية-، مجلة الباحث، جامعة الشلف، العدد إثني عشر، 2013 م.
- 45- المهندس باسل قس نصر الله، العلاقة بين التنمية والبيئية، مجلة صوت الجماهير حلب، العدد 11942، 2005 م.
- 46- موسى عبد الناصر، برني لطيفة، الإدارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسات الصناعية، مجلة أبحاث اقتصادية، جامعة بسكرة، العدد الرابع، 2008 م.
- 47- هويدي عبد الجليل، العلاقة التفاعلية بين السياحة البيئية والتنمية المستدامة، جامعة الوادي، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية، العدد التاسع، 2014 م.
- 48- وائل إبراهيم الراشد، قياس التلوث البيئي ومدى الإفصاح عنه محاسبيا، المجلة العربية للمحاسبة، الجلد السادس عشر، العدد الأول، يونيو 2013 م.
- 49- وليد شنتوح، مكانة نظام الإدارة البيئية الإيزو 14000 في نشر المؤسسات الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد السابع، العدد الثاني، 2014 م.
- ح- القوانين
- 50- قانون رقم 03/10 المؤرخ في 19 جويلية 2003، يتعلق بحماية البيئية في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر بتاريخ 20 /07 /2003 م.

الملاحق



الملحق رقم

(01)

## الملحق رقم (01)

جامعة جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

### الإستبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، يشرفنا أن نضع وبين أيديكم هذه الاستبانة التي أعدت لأغراض البحث العلمي الذي يدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، لجمع المعلومات اللازمة لمعالجة موضوع بعنوان:

" المحاسبة عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الاقتصادية "

- دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل - "

ونرجو تفضلكم بتخصيص جزء من وقتكم الثمين لملا الاستمارة بالإجابة على العبارات من خلال وضع علامة (X) في والخانات التي تعبر عن آرائكم، هذا مع التأكيد بأن معلومات الاستبانة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي المذكور وستكون موضع السرية التامة.

شكرا على حسن التجاوب والتعاون.

خالف عايدة

المحور الأول: المعلومات الشخصية

ضع علامة (x) في الخانة المناسبة

الجنس	ذكر	أنثى

العمر	أقل من 30	من 30-35	من 35-40	من 40-45	من 45-50	أكثر من 50

المؤهل	ليسانس	ماستر	دكتوراه	أخرى

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

المهنة	مدير	محاسب	مراجع حسابات	إداري

التخصص	محاسبة وجباية	محاسبة ومالية	اقتصاد	أخرى

### المحور الثاني: إدراك مفهوم المسؤولية البيئية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1) المسؤولية البيئية للمؤسسة معناها أن تهتم المؤسسة بالقضايا البيئية التي تعود بالنفع على المجتمع.
					2) المسؤولية البيئية للمؤسسة معناها أن تهتم المؤسسة بالبيئة التي تهدف إلى حماية وتحسين البيئة ككل.
					3) المسؤولية البيئية للمؤسسة هو استغلال الموارد الطبيعية بكفاءة وتطبيق أنظمة الإنتاج الصديقة للبيئة.
					4) المسؤولية البيئية للمؤسسة هي إفصاحها عن كل المعلومات المرتبطة بتعاملها مع البيئة.
					5) المسؤولية البيئية بالنسبة للمؤسسة هي إسهامها ولو بجزء بسيط في معالجة الاحتباس الحراري.
					6) المسؤولية البيئية هي زيادة الوعي البيئي لدى العمال وتقديم الحوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث.

### المحور الثالث: مدى الالتزام بالمسؤولية البيئية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1) تتبع المؤسسة أساليب حديثة في تصميم المنتجات بطريقة تقلل من أخطار التلوث رغم ارتفاع تكاليفها.
					2) حماية البيئة من أهم مرتكزات وثقافة المؤسسة.
					3) تقوم المؤسسة بإعادة تدوير مخلفاتها المضرّة بالبيئة.
					4) تعمل المؤسسة للحصول على شهادة الأيزو المتعلقة بالبيئة ISO 14000 أو غيرها.
					5) تقوم المؤسسة بدعم الأبحاث التي تتعلق بحماية البيئة.
					6) تعمل المؤسسة على إنشاء قسم خاص يهتم بالأمر المتعلقة بالمسؤولية البيئية.
					7) تقوم المؤسسة بدورات وبرامج نوعية متتالية لموظفيها لنشر الوعي البيئي وتحسين صورتها أمام الجهات المختلفة.

					8) تلتزم المؤسسة بشراء آلات متطورة من أجل التقليل من الضجيج.
					9) تلتزم المؤسسة بالمحافظة على الهواء النقي من خلال شراء آلات لتتقية الهواء المنبعث من أنشطتها.

#### المحور الرابع: إدراك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية البيئية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1) المحاسبة البيئية للمؤسسة هي تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية.
					2) المحاسبة البيئية هي تضمين المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية في القوائم المالية للمؤسسة أو الملاحق المرتبطة بها.
					3) المحاسبة البيئية هي الأداة التي تترجم استخدام مديرو الأعمال لرأس المال في سبيل الالتزام بالمسؤولية البيئية.
					4) المحاسبة البيئية هي الأداة التي توجه مدير المؤسسة نحو الحد من التلوث.
					5) المحاسبة البيئية هي تتبؤ المؤسسة بالآثار البيئية المحتملة لأنشطتها.
					6) المحاسبة البيئية هي نظام وعلم اجتماعي يقود إلى فهم وإدارة أفضل للجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف.
					7) المحاسبة البيئية هي تطوير للمعلومات المالية والتقرير عنها في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة للجهات الخارجية المهمة.

#### المحور الخامس: مدى الالتزام بالمحاسبة عن المسؤولية البيئية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1) تلتزم المؤسسة بمعيار الاستجابة لتغيرات البيئة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية.
					2) تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات مفيدة عند قيامها بعملية القياس المحاسبي.
					3) تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بالموضوعية والمرونة.
					4) تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بطريقة القياس الكمي.

					5) تلتزم المؤسسة عند قيامها بقياس التكاليف البيئية بطريقة القياس الوصفي.
					6) تلتزم المؤسسة عند قيامها بتفسير التكاليف البيئية على المدخل الكمي.
					7) تلتزم المؤسسة عند إفصاحها عن التكاليف البيئية بأسلوب الإفصاح داخل القوائم المالية.
					8) تلتزم المؤسسة بتقديم التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية عند قيامها بالإفصاح البيئي.
					9) تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن النفقات البيئية بصورة مفصلة في القوائم المالية.
					10) تلتزم المؤسسة عند قيامها بعملية القياس المحاسبي بفصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية.
					11) تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن كافة المعلومات البيئية والاقتصادية في قوائمها المالية.
					12) تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها في معالجة التكاليف البيئية.
					13) التزام المؤسسة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية يجعلها تستفيد من إعفاءات ضريبية.
					14) التزام المؤسسة بالقياس والإفصاح البيئي يؤدي إلى زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها.
					15) التزام المؤسسة بالإفصاح البيئي يظل بلا قيمة ما لم يؤدي إلى زيادة في الأرباح.
					16) تلتزم المؤسسة بالإفصاح البيئي من أجل تحقيق التكافؤ والعدالة بين المستثمرين.

عدد الاستبيانات الموزعة	مكان المؤسسة	إسم المؤسسة
10	جيجل	1- مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين (J.L.E)
10	جيجل	2- مدبغة الجلود
10	جيجل	3- الشركة الإفريقية للزجاج
10	جيجل	4- المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري لسونلغاز