

أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية:

دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت بولاية بلدية

The Impact of Environmental Accounting on the Financial Statements Quality: A Field Study for the Cement Institution in the State of Blida

د. / شرواطي خير الدين¹ د. / محمد لمين علون² (*) د. / خديجة رفيف³

¹ جامعة علي لونيبي البلدية – الجزائر - k.cherouati@univ-blida2.dz

² جامعة علي لونيبي البلدية – الجزائر - m.alloune@univ-blida2.dz

³ جامعة علي لونيبي البلدية – الجزائر - k.refif@univ-blida2.dz

تاريخ النشر: 2022/07/24

تاريخ القبول: 2022/06/20

تاريخ الاستلام: 2022/03/01

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية على جودة القوائم المالية، ذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من 34 مفردة من الموظفين الإداريين بالمؤسسة الصناعية للإسمنت بولاية البلدية باستخدام أداة الاستبيان، والمنهج الوصفي والتحليلي ومنهج دراسة حالة.

وخلصت الدراسة إلى أن القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ركيزة من ركائز المحاسبة البيئية، ومؤشر ذو اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت المؤسسة الصناعية مدركة للقضايا التي تؤثر في بقائها واستمرارها من جهة وتمثل مقياس لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود المؤسسة نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عنها من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: محاسبة بيئية، تكاليف بيئية، إفصاح وقياس محاسبي بيئي، معلومات محاسبية بيئية، قوائم مالية.

Abstract:

This study aims to highlight the impact of the accounting disclosure of the environmental costs on the financial statements quality, through a field study of a sample of 34 administrative employees in the cement industrial institution in the state of Blida using the questionnaire tool, the descriptive and analytical approach and case study approach.

The study concluded that the accounting disclosure and measurement of the environmental costs one of the pillars of environmental costs, and a two-way indicator, as it shows whether the industrial institution aware of issues that affect its survival and continuity, on the one hand, and a measure for financial statements users to find out the environmental events and the institution efforts in managing environment and its financial implications, on the other hand.

keywords: Environmental Accounting, Environmental Costs, Environmental Accounting Disclosure and measurement, Environmental Accounting Information, Financial Statements.

JEL codes: Q56, M40, M41.

(*) المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

شهد النصف الثاني من القرن العشرين اهتماما متزايدا بمجال البيئة، حيث أصبحت البيئة الحديثة لها العديد من التطورات والتحولت المتسارعة في ظل الثورة التقنية والتطور التكنولوجي الهائل في وسائل الإنتاج وطرق التصنيع، فقد أدى الاستخدام المتزايد للآلات والمعدات الحديثة إلى تزايد أضرار للبيئة، أدى إلى تحمل المؤسسات تكاليف إضافية لمعالجة أثارها سواء لمنع الأضرار بالبيئة أو لأجل معالجتها، ومع مرور الوقت بدأ الحديث عن المحاسبة البيئية التي تعتبر أحد مراحل التطور في المنهج المحاسبي، وأحد القضايا المحورية في علم المحاسبة، فالمحاسبة بصفتها نظاما للمعلومات لا تتأثر بالبيئة فقط ولكنها تؤثر فيها أيضا من خلال دورها الفعال في اتخاذ وتنفيذ القرارات، ويتحقق هذا الدور المهم من خلال المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تؤديها المؤسسات الاقتصادية والواردة في قوائمها المالية بوصفها وسيلة المساعدة الرئيسة في وضع الخطط وصنع القرارات ورسم السياسات الهادفة للوقاية أو الحد أو التقليل من التأثيرات البيئية، فبذلك أصبح الإفصاح وقياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث أمرا ضروريا على الرغم من الصعوبات التي تواجه هذين العمليتين، فقياس تكاليف أضرار التلوث البيئي يعني تحديد مقدار ما لحق بالمجتمع من أضرار نتيجة مزاوله المؤسسات الاقتصادية لنشاطها، ومما سبق يتضح لنا أن القضايا البيئية تمثل تحدي كبير للمحاسبين من خلال قيامهم بتحليل وقياس التكاليف البيئية بجانب التكاليف الأخرى، مما يضيف بعدا جديدا ومنظورا للمحاسبة التي كانت في السابق تنظر للنواحي المالية والنقدية مع إهمال الجانب البيئي للمؤسسة، ويكمن التحدي هنا في صعوبة الإفصاح وقياس بعض التكاليف البيئية وكيفية معالجتها، لذلك يتطلب الأمر إيجاد أساليب وطرق للقياس والإفصاح على الالتزامات البيئية التي تنشأ من مزاوله المؤسسات الاقتصادية لنشاطها والذي يؤدي إلى استفاد جزء من البيئة المحيطة.

- إشكالية الدراسة: ومما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسة التالية:

ما أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية في مؤسسة الإسمنت بالبلدية؟

ولإلمام أكثر بهذا الموضوع نضع مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية المقارنة للقوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية-.
- ما أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على ثبات الطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية-.
- ما أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية-.
- ما أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على ملائمة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية-.

فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسة: ويمكن صياغتها كالتالي:

H_0 : لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية- عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

- الفرضيات الفرعية: ويندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:

H_0 : لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية المقارنة للقوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية- عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

✓ H_0 : لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على ثبات الطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية- عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

✓ H_0 : لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية- عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

✓ H_0 : لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على ملائمة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البلدية- عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

أهداف الدراسة: يمكن تحديد أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- تشخيص نظام المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها.
- التعرف على القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.
- دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وكفاءة الأداء البيئي.
- تبيان أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت بالبليدة.

منهجية الدراسة:

للإجابة على التساؤلات السابقة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي في الأجزاء المرتبطة بالمفاهيم العلمية لمحاسبة التكاليف البيئية والقوائم المالية، وكذا استخدام المنهج التحليلي فيما يخص دراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية، كما تم الاستعانة بمنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

الدراسات السابقة:

ومن هذه الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع نجد:

- دراسة مهاوات لعبيدي (2015)، بعنوان: "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها بالقوائم المالية لتحسين الأداء البيئي"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها بالقوائم المالية من أجل تحسين الأداء البيئي، بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، ومن أهم نتائج استطلاع آراء المؤسسات وأطراف أخرى ذات العلاقة ما يأتي:
- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية، وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من عملية تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق المعايير المحاسبية الدولية لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات.
- تعود أسباب رفض المؤسسات تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية على الرغم من إدراكها لأهميته إلى عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تلزم المؤسسات على القيام بهذه العملية.
- دراسة علي طيوب (2016)، بعنوان: "مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة - الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما مدى مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية بولاية المسيلة، وقد توصل الباحثين إلى أنه هناك وعي لدى مسؤولي وإطارات هذه المؤسسات لكن مقابل ذلك لا تقوم هذه المؤسسات بقياس التكاليف البيئية وذلك لكونها لا تطبق المحاسبة البيئية ولا تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية والبيئية كما ينبغي.
- دراسة أسماء مزيمش، وآخرون (2018)، بعنوان: "تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 01، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر - الوادي - الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة البيئية والتحديات التي تحول دون تطبيقها، فنظرا للدور الكبير لها في الحفاظ على البيئة وقد حرصت المحاسبة البيئية منذ ظهورها على دمج البعد البيئي مع البعد الاقتصادي لأجل إنتاج قوائم وتقارير مالية ملمة بالأداء الكلي للمؤسسة مما تسمح بإعطاء نظرة مفصلة وواضحة على الوضعية المالية للمؤسسة، وخلصت الدراسة إلى أن المحاسبة البيئية تلعب دورا هاما في المؤسسات كأنها أداة فعالة في دعم المركز التنافسي لها، إلا أنها لازالت تواجه عدة صعوبات فيما يخص عملية القياس والإفصاح عنها.

• دراسة دراوسي مسعود ومولاي نسبية (2020)، بعنوان: " القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية"، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، جامعة الجليلي بونعامة - خميس مليانة- الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ما مدى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية، بحيث يجب على المحاسب الاعتراف أولاً بوجود تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة، ثم الشروع في قياس تلك التكاليف بالاعتماد على أساليب القياس المحاسبي، وفي الأخير يتم الإفصاح عن المعلومات المتواصل إليها ضمن التقارير المالية. وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن المؤسسة ساهمت بشكل كبير غير مباشر في التقليل من الأضرار البيئية، استيراد المواد من بلدان أجنبية بعد أن كان إنتاجها داخل المؤسسة يؤثر على البيئة، بالإضافة إلى وجود تكاليف بيئية تدفعها المؤسسة للتخلص من النفايات.

2. ماهية المحاسبة البيئية:

1.2 مفهوم المحاسبة البيئية: للمحاسبة البيئية مفاهيم عديدة نذكر منها:

✓ تعرف المحاسبة البيئية على أنها: "عبارة عن النظام المحاسبي الممتد للنظام المحاسبي التقليدي والمبني على تحليل مسببات حدوث التكلفة ولتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها الوحدة." (Peter, Roger, 2000, p 424)
 ✓ وهناك من يقومون بتحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها: "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ من يلوث يدفع." (عبد الرحمن، 2014، ص 254)

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المحاسبة البيئية بأنها: امتداد للمحاسبة المالية وفرع من فروعها الذي يشمل على أساليب القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأنشطة وإجراءات المؤسسة ذات التأثير البيئي في التقارير المالية أو التقارير المستقلة.

2.2 أهمية المحاسبة البيئية: تتمثل في (Medley, 2007, p 594):

- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تسهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.
- كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.

- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع، مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.

3.2 مزايا تطبيق المحاسبة البيئية: من أهمها تلك المزايا نذكر (فضيل، ضويفي، 2011، ص 257):

- تدعم المحاسبة البيئية حماية البيئة والالتزام بكفاءة التوافق مع القوانين البيئية والتعليمات الدائمة المطبقة في السياسات البيئية.
- تساهم المحاسبة البيئية بتخفيض التكاليف والمؤثرات البيئية في آن واحد عن طريق الكفاءة في استخدام الطاقة والماء والمواد في العمليات الداخلية والمنتجات النهائية.
- تساهم المحاسبة البيئية بتقييم وتنفيذ البرامج الحساسة للبيئة وكفاية التكلفة للتأكد من موقع العمل المنطقية الاستراتيجية في الأجل الطويل.

3.2 معوقات تطبيق المحاسبة البيئية: من أهم هذه المعوقات والمشاكل نذكر (يحيوي، خلاف، 2018، ص ص 164):

- 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 بوحدات نقدية.

- 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.

3- الإفصاح والقياس المحاسبي على التكاليف البيئية:

1.3 مفهوم التكاليف البيئية: هناك عدة تعاريف لها قد يكون من الصعوبة حصر تعريف شامل للتكاليف البيئية، نذكر منها:

✓ عرف **مجمع المحاسبين القانونيين** التكاليف البيئية بأنها: "تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها للإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة." (السيد، 2014، ص 92)

✓ أما بالنسبة للمحاسبة الإدارية فهي تنظر إلى التكاليف البيئية إلى أنها: "عملية تعريف وتجميع وتحليل لمعلومات أساسية لأغراض داخلية، لأن الغرض من المحاسبة الإدارية هو دعم نشاط اتخاذ القرارات، كما يقصد بالتكاليف البيئية بأنها: " تلك المصاريف التي تنفق بقصد إعادة التوازن الطبيعي للبيئة، عن طريق إزالة أوضاع أسباب التلوث أو تخفيض معدلات التلوث بهدف الوصول إلى الحجم الأمثل وفقا لمعايير فنية." (مولاي، دراوسي، 2019، ص 224)

✓ كما تعرف على أنها: " تكاليف إنتاج، تسويق، وإيصال المنتجات والخدمات بما في ذلك اي تكاليف ما بعد الشراء والناجمة عن استخدام المنتجات والتخلص منها." (Jackson, and all, 2008, 455)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة تعريف عام للتكاليف البيئية: فهي كل ما تتحمله المؤسسة من تكاليف بيئية (داخلية أو خارجية) بصفة إجبارية أو اختيارية، وقياسها باستخدام أساليب كمية أو وصفية والإفصاح عنها سواء في التقارير المالية، تقرير مجلس الإدارة، تقرير المسؤولية الاجتماعية.

2.3 مفهوم محاسبة التكاليف البيئية: لقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع محاسبة التكاليف البيئية إلا أنها اتفقت في جوهرها وهو على المؤسسات الاعتراف بالأضرار البيئية التي تحدثها والتعبير عنها محاسبيا ومن بين هذه التعاريف نجد:

✓ عرفها **معهد المحاسبة الإدارية الكندي** بأنها: "تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات للأطراف المعنية"، ويقصد بالتعيين الفحص الشامل لأثر منتجات وأنشطة وخدمات المؤسسة على جميع الأطراف المعنية ثم قياس هذه الآثار في شكل تكاليف ومنافع بدقة على قدر الإمكان بما يسمح لاتخاذ إجراءات رشيدة." (صغير موح، 2017، ص 84)

✓ كما عرفت أيضا: "أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومنتخذي 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." (مولاي، دراوسي، 2019، ص 164)

3.3 مفهوم القياس المحاسبي البيئي: "يعني ضرورة إثبات الأصول البيئية الثابتة بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية وأيضا قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها المصروفات البيئية لأن العمليات البيئية تترتب عليها تكاليف بيئية تؤثر على قيم القوائم المالية." (الحسن، 2013، ص 217)

فعملية القياس المحاسبي البيئي تعتبر أحد دعائم الإطار العملي للمحاسبة البيئية التي تعتمد عليها في وضع الإطار النظري للمحاسبة البيئية.

4.3 مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي: يمكن تعريفه بأنه: " عرض لمجموعة بنود المعلومات المتعلقة بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسة والآثار المترتبة عليها في الحاضر والمستقبل." (Tilte, 2008, p 1468)

الإفصاح المحاسبي يدعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما يعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.

4. القياس والإفصاح البيئي في القوائم المالية:

1.4 مفهوم القوائم المالية: " هي مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة، والملاحق والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات والوضعية عن الأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية." (طالب، بلمداني، 2020، ص 101)

✓ كما تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، فالمعلومات الواردة تقيس المراكز المالية للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية ويمكن كذلك التعرف على مختلف التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، وهي التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث والمالية وتأثيراتها على الأصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها." (الجعرات، 2008، ص 93)

فالقوائم المالية تعتبر ملخصا لعمليات المؤسسة في السنة المالية المحاسبية، وهي عبارة عن مجموعة من القوائم والجداول والتقارير تبين حالة المؤسسة، وتعتبر كدليل للمستثمرين تساعد على اتخاذ القرارات، وتمكن المؤسسة من مقارنة النتيجة السنوية بالسنوات السابقة، وتعد هذه القوائم وفق أسس ومبادئ متعارف عليها دوليا، وتعطي الاعتماد والشفافية لعمليات المؤسسة.

2.4 الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية: هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، حيث أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يجعل القوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة، وتتمثل هذه الخصائص في (لطي، 2008، ص 50):

✓ **الملاءمة:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجيات صناع القرار، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على الاقتصادية للمستخدمين وذلك بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وما يؤكد أو يصحح تقييماتهم الماضية. ويمكن ان تكون المعلومات ملائمة ولكن غير مؤثرة فيها بطبيعتها وطريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها موضع نزاع قانوني، فاعتراف المؤسسة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية بعد غير مناسب في حين يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ في الظروف المحيطة بالمطالبة

✓ **الموثوقية:** لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون مؤثرة فيها ويعتمد عليها، وتنتم المعلومات بالمصادقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عن ما يقصد ان تعبر عنه أو المتوقع ان تعبر عنه.

✓ **القابلية للمقارنة:** يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة المالية للمؤسسة عبر الزمن، من اجل تحديد اتجاهات المركز المالي في الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن تقييم مركزها المالي وأدائها والتغيرات في المراكز المالية، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث يجب ان تتم على أساس ثابت في المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة، وعلى أساس ثابت للمؤسسات المختلفة.

✓ **الثبات:** يقصد به الثبات في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى، وبالتالي تتحقق إمكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة على فترات محاسبية، وقد تفرض بعض المتغيرات البيئية المؤسسة تغيير بعض الأساليب والقواعد المحاسبية التي تستخدمها، وفي مثل هذه الحالات ينص مجلس معايير المحاسبة المالية على ضرورة الإفصاح عن أي تغيير وبيان أثره على الدخل في الفترة المحاسبية التي تم فيها. (أبو المكارم، 2004، ص 33)

3.4 أهمية المحاسبة البيئية في جودة القوائم ودورها في اتخاذ القرارات.

✓ دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في زيادة جودة القوائم المالية: إن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها هدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحسين الإفصاح عن المعلومات الموجودة بالتقارير المالية، يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي، فالإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي تنص عليها في توصية رقم (2) من توصيات مفاهيم المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي والتي تمثل إطارا لجودة التقارير المالية، وبالتالي تساهم محاسبة التكاليف البيئية في زيادة جودة القوائم المالية من خلال ما يلي (حفاصة، فرحات، 2017، ص 907):

- القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يعبر عن العمليات والأحداث البيئية التي تقوم بها المؤسسة بالشكل الذي يمكن للمستخدم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي يراها مناسبة (تحقق الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها)
- قياس وتحليل التكاليف البيئية في تحديد التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة يساهم في زيادة فعالية المعلومات المحاسبية (تحقق الفعالية).
- الإفصاح عن التكاليف البيئية يساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء البيئي المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل تلك المؤسسات (تحقيق الملاءمة والقيمة التنبؤية).
- توحيد طرق وسياسات قياس التكاليف البيئية ينتج عنه توحيد في النتائج، وبالتالي فالقوائم المالية في هذه الحالة تتسم بالثبات وقابلية المقارنة.
- قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية يعطي معلومات محاسبية صحيحة وسهلة لمستخدميها لاتخاذ القرارات (توفير مقياس المنفعة).
- القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية الماضية، الحاضرة والمستقبلية يؤدي إلى زيادة المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية وبالتالي توفير معلومات محاسبية تتسم بالدقة الأمر الذي يؤدي بالحصول على المعلومات محاسبية ذات الجودة.
- ✓ أهمية المحاسبة البيئية في اتخاذ القرارات: تتمثل أهمية المحاسبة البيئية من حيث اتخاذها للقرارات من عدة جوانب أشارت لها دراسات تطبيقية ذات علاقة بموضوع الدراسة يتم تبينها كالتالي (مهاوات، 2014-2015، ص 103):
- تساعد على إعداد دراسات الجدوى والموازنات الرأسمالية وذلك من حيث معرفة آثار النشاط الاستثماري المراد استثماره على البيئة.
- تساعد على تخفيض تكلفة وتحسين الجودة البيئية، الأمر الذي يساعد المؤسسة على اتخاذ قراراتها بشكل أكثر ملائمة.
- تساعد على تفعيل الرقابة على الأنشطة البيئية ومن ثم إمكانية تمييز إستراتيجية تخفيض التكلفة الأمر الذي يساعد على زيادة مركزها التنافسي في السوق الذي تعمل به وخصوصا أن الكثير من التكاليف البيئية يمكن تخفيضها أو حتى تجنبها نهائيا نظرا لكونها لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة.
- تساعد على قياس وتقييم الأداء بشكل أكثر ملائمة.
- تساعد على إدماج التكاليف البيئية من ضمن تكاليف المؤسسة الأمر الذي يساعد في تسعير المنتجات التسعير المناسب.

كما تساهم المحاسبة البيئية في (سياف، 2014-2015، ص ص 39-40):

- قياس وتحليل التكاليف البيئية يساعد الإدارة على إدخال تلك التكاليف ضمن متغيرات اتخاذ القرارات.
- تساعد دراسة وتحليل التكاليف البيئية على التقليل من التزامات المؤسسات التي قد تترتب على الضرر بالبيئة.
- يساعد القياس والتقارير عن التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق.
- إمام المؤسسات بتكاليفها البيئية الكاملة لتشغيل أعمالها يساهم في تقدير المخاطر حيال القرار الاستثماري.
- تساعد على اتخاذ القرارات بشأن التوزيع الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة.
- تساعد على إدارة القضايا البيئية ودمجها من ضمن المشكلات الإستراتيجية. (القطاطي، 2007، ص 40)

4.4 مساهمة التشريعات المهنية والجبائية الجزائرية في الحد من الإضرار بالبيئة.

بالرغم من أن دول العالم بادرت بالحفاظ على البيئة والاهتمام بمشاكلها من خلال تطبيق المحاسبة والجبائية البيئية، إلا أن الأمر لا يزال متخلفا في الدول النامية، فالجزائر مع تبنيها للنظام المحاسبي المالي من خلال المعيار الأول الذي يهتم بالإفصاح عن التكاليف البيئية والمعيار "10" على أن صافي ربح وخسارة الفترة تعالج المصارف البيئية وأنها تتعلق بالفترة الحالية، ثم المعيار "37" المخصص للمحتملات والخسائر الناجمة عن العواقب البيئية وغيرها من المعايير. (بالراقي، 2012، ص 31)

كما تختلف التشريعات الخاصة بفرض الجبائية البيئية في الجزائر باختلاف الأنشطة والممارسات الملوثة للبيئة، حيث سنحاول تلخيص مختلف هذه الأنشطة والممارسات مع تبيان ما يترتب عليها من رسوم من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01): بعض أنواع الرسوم الجبائية المفروضة على المؤسسات الصناعية في الجزائر

الرسم	مبلغ أو (معدل الرسم)	ملاحظات وبيانات عن تخصيص مبلغ الرسم
الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذو الطبيعة الصناعية.	يحسب مبلغ الرسم بالإعتماد على معدل على النشاطات الملوثة الخطرة (TAPD) - وفقا لمعامل مضاعف من 1 إلى 5 للكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم المحددة من القيمة 10% كحد أدنى إلى 100% كحد أقصى للمؤسسات المصنعة.	- وارد في قانون المالية لسنة 2002. - تحديد المعاملات حسب معدل تجاوز الكميات المنبعثة للحدود القصوى المحددة.
الرسم التكميلي على المياه المستعملة الصناعية.	- وفقا لمعامل مضاعف من 1 إلى 5 للكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم المحددة من القيمة 10% كحد أدنى إلى 100% كحد أقصى للمؤسسات المصنعة.	- وارد في قانون المالية لسنة 2003.
الرسم المتعلق بالنشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة.	- يتراوح المعامل المضاعف المستدل لكل واحد من النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة ما بين 1 إلى 10 وبحسب طبيعة وأهمية النشاط وكذا نوع كمية النفايات المخلفة عن هذا النشاط.	- وارد في قانون المالية لسنة 1992، وتم تعديله من خلال قانون المالية لسنة 2000.
الرسم التحفيزي لتشجيع عدم تخزين النفايات الصناعية.	- يحدد على عدم تخزين النفايات بـ 30.000 دج لكل طن مخزن من النفايات الصناعية الخاصة و/أو الخطرة.	- وارد في قانون المالية لسنة 2002، وعدل بموجب قانون المالية 2020.
الرسم على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنوعة محليا.	- يحدد مبلغ هذا الرسم بـ: 200 دج للكيلوغرام ويطبق على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنعة محليا.	- وارد في قانون المالية لسنة 2004، وعدل بموجب قانون المالية 2020.
الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة المستوردة	- يحدد مبلغ هذا الرسم كما يأتي: - 750 دج عن إطار مخصص للسيارات الثقيلة. - 450 دج عن إطار مخصص للسيارات الخفيفة.	- وارد في قانون المالية لسنة 2006، وعدل بموجب قانون المالية 2019.
الرسم على الزيوت والشحوم	- يحدد بـ 37000 دج على كل طن مستورد أو مصنوع	- وارد في قانون المالية لسنة 2006،

المستوردة أو المصنعة محليا	داخل التراب الوطني.	وعدل بموجب قانون المالية 2020.
رسم التطهير	- ما بين 22.000 دج و132.000 دج وفقا لكمية النفايات.	- وارد في قانون المالية لسنة 2005، وعدل بموجب قانون المالية 2020.

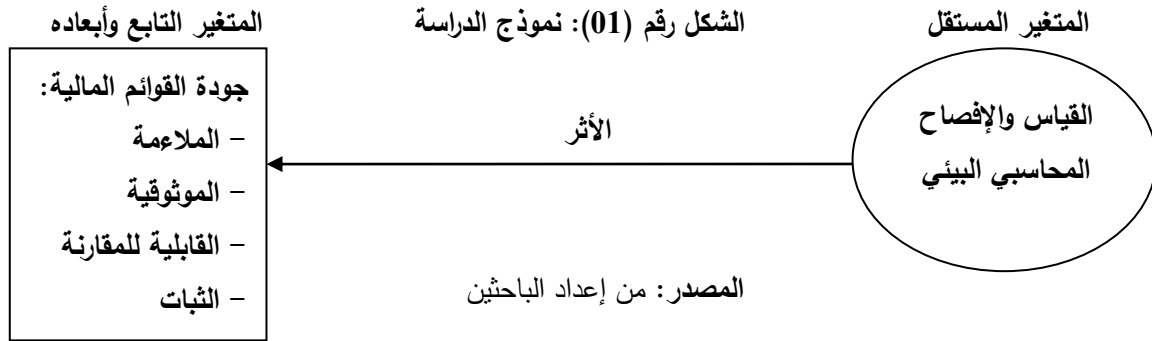
المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على القوانين المالية الموضحة في الجدول رقم (01)

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الجزائر سعت جاهدة بوضع جملة من الرسوم والضرائب للحد من الأخطار المضرة بالبيئة إلا أنها لم ترقى إلى المستوى المطلوب وذلك نظرا للأدوات الجبائية المفروضة التي لها طابع عقابي أكثر منه تحفيزي، بالإضافة إلى قلة الموارد المحصلة بحيث أنها غير كافية لتغطية الأضرار البيئية وتحسين الإطار المعيشي للأفراد، كما أن حصيلة هذه الرسوم غير موجهة بصورة كلية لأغراض إيكولوجية، مما يؤدي إلى إضعاف الموارد المالية لمكافحة التلوث وإبعاد الرسوم البيئية عن أهدافها الحقيقية المتمثلة في حماية البيئة، لذلك يجب إرساء ثقافة بيئية والإهتمام بنشر الوعي البيئي لدى كافة فئات المجتمع، والقيام بإصلاح جبائي بيئي شامل على النظام الجبائي الجزائري من خلال توسيع عدد الأوعية ذات العلاقة بالتلوث البيئي وتكثيف الرقابة على الأنشطة الملوثة قصد تخفيض التلوث البيئي وتحقيق إستدامة في التنمية.

5. الطريقة والمناهج:

1.5 نموذج، عينة الدراسة

أ- نموذج الدراسة: في ضوء إشكالية الدراسة وأهدافها تطلب بناء نموذج مقترح لتشخيص العلاقة بين المتغيرات كما يلي



ب- عينة الدراسة: ولقد ركزنا في دراستنا على دراسة استطلاعية لأراء كل من:

- عينة من المحاسبين والماليين: باعتبارهم الأطراف المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.

- عينة من اداريين آخرين: باعتبارهم الأطراف ذات العلاقة بالبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

ولقد تم توزيع 40 إستبيان بلغ عدد الإستبيانات التي تم استردادها 34 وعدد الإستبيانات الملغاة 01 وبلغت الإستبيانات المفقودة والمهملة 05، وعليه تحصلنا على 34 استمارة صالحة تم إعتماها للدراسة وذلك بهدف تحقيق أهداف البحث المرجوة، والجدول الموالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستعدة والصحيحة:

جدول رقم (02): توزيع الإستبيان

الإستمارة				
الموزعة	المفقودة والمهملة	الملغاة	الصالحة	نسبة الردود
40	5	1	34	% 85

المصدر: من إعداد الباحثين

2.5 أدوات جمع البيانات هيكل الإستبيان:

1- أدوات جمع البيانات: تعد الاستمارة من أكثر الأدوات شهرة واستعمالا لجمع البيانات، وتعرف على أنها "عبارة عن مجموعة الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية" (عبد الرحمن، بدون، 2002، ص 180)، ولقد اعتمدنا على سلم

ليكاترت الخماسي (likert) هو أسلوب لقياس السلوكيات والتفضيلات مستعمل في الاختبارات النفسية استنبطه عالم النفس "رينسيس ليكاترت" يستعمل في الاستبيانات وخاصة في مجال الإحصاءات ويعتمد المقياس على ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض على طبيعة ما، حيث تم توزيع الأوزان على البدائل الخمسة كما يلي:

جدول رقم (03): فئات درجات السلم حسب مقياس ليكاترت الخماسية

الدرجات	درجات السلم	المتوسط
غير موافق تماما	1	[1,79 - 1]
غير موافق	2	[2,59 - 1,80]
محايد	3	[3,39 - 2,60]
موافق	4	[4,19 - 3,40]
موافق تماما	5	[5 - 4,20]

المصدر: عز عبد الفتاح، التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، (الأردن: دار وائل للنشر، 2005).

1- هيكل الإستبيان وتحديد متغيرات الدراسة: بعد تصميم إستبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة، بما يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، حيث يتكون هذا الإستبيان من جزئين رئيسيين: - البيانات الشخصية والوظيفية: ويتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة، من خلال إجابتهم على 06 عبارات خاصة بـ (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية)، وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الإستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الإستبيان.

- محاور الدراسة: احتوت استمارة الإستبيان على 36 سؤالاً تم تقسيمها الى محورين أساسيين وفق ما يلي:

✓ المحور الأول: القياس والإفصاح البيئي في مؤسسة الاسمنت -البليدة- (يحتوي على 17 عبارة).

✓ المحور الثاني: جودة خصائص القوائم المالية (يحتوي على 19 عبارة).

3.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, V23) لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، كما تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة. (بركات، 2006، ص 03)

ب- معامل الثبات ألفا كرونباخ: ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الاستمارة، ويأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكما هو معروف في مجال العلوم الاجتماعية فإن معامل الثبات يكون مقبولاً ابتداءً من 0.6 والثبات يعني أنه هناك اتساق في النتائج عند تطبيق الأداة مرات عديدة.

ج- التوزيعات التكرارية: تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.

د- المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.

هـ- الانحراف المعياري: تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.

و- معامل الارتباط بيرسون: وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين الأقسام، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيفا عند اقترابه من الصفر، وتكون قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طردي، والارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة. (عبد الفتاح، 2005، ص 28)

هـ- إختبار T لعينة واحدة: لإختبار الفرضيات والتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة.

و - معاملات الارتباط : R لتحديد شدة وطبيعة علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة.

ز - معاملات التحديد : R^2 يتم استخدامه لتحديد جودة ملائمة البيانات؛ أي إلى أي مدى يتناسب نموذج الإنحدار مع البيانات؛ بمعنى آخر إلى أي حد تتقارب القيم التي تم تقديرها للمتغير التابع مع القيم التي تم تقديرها باستخدام الملاحظة.

4.5 اختبار صدق وثبات الإستهيبان: من خلال هذا الجزء سنتطرق لكيفية اختبار صدق الإستهيبان وقياس ثباته من خلال معامل ألفا كرونباخ.

أ- اختبار صدق الإستهيبان: يقصد بصدق الإستهيبان تقيس أسئلة الإستهيبان لما وضعت لقياسه، لمعرفة مدى صدق الإستهيبان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجبتنا لأراء المحكمين، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الإستهيبان في صورته النهائية.

ب- ثبات الإستهيبان: للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0.60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0.70، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (04): صدق وثبات أداة الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	محاور الإستهيبان
0.805	0.648	17	المحور الأول
0.803	0.645	19	المحور الثاني
0.902	0.814	36	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

توضح النتائج المبينة في الجدول رقم (04)، أن قيم معامل ألفا كرونباخ للمحورين والإجمالي كان أكبر من 0.60، أما بالنسبة لمعامل الصدق للمحورين كان أكبر من 0.70 أما المعامل الاجمالي لمعامل الصدق بلغ 0.902 وهذا يعني أنه معامل مرتفع (جيد)، وعليه يمكن الاعتماد على الإستهيبان في صورته النهائية، وبذلك نكون أيضا قد تأكدنا من صدق وثبات الإستهيبان الخاص بالدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الإستهيبان وأنه صالح لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

6. مناقشة وتحليل النتائج:

ويعد تحضير الإستهيبان وتحكيمة ومن ثم توزيعه عن طريق الاتصال المباشر والبريد الإلكتروني واسترداده وتحديد عينة الدراسة اختبار صدقه وثباته، سوف نحاول من خلال هذا الجزء تحليل وتفسير نتائج الإستهيبان.

1.6 تحليل وتفسير البيانات الجزء الأول "البيانات الشخصية والوظيفية": وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والبيانات الشخصية والوظيفية:

جدول رقم (05): تحليل البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

المتغير	البيان	التكرار	النسب المئوية	المتغير	البيان	التكرار	النسب المئوية
الجنس	ذكر	20	58,82	المسمى الوظيفي	إطار مسير	6	17,64
	أنثى	14	41,18		إطار	15	44,12
	المجموع	34	100,00		عون تحكم	13	38,24
					المجموع	34	100,0

23,53	8	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة	14,70	5	أقل من 30 سنة	العمر
26,47	9	5 - 9 سنوات		35,29	12	من 30-40 سنة	
29,41	10	10 - 14 سنة		29,41	10	من 41-50 سنة	
20,59	7	15 سنة فأكثر		20,60	7	أكثر من 50 سنة	
100,00	34	المجموع		100,00	34	المجموع	
64,70	22	محاسبة	التخصص العلمي	41,18	14	ليسانس	المؤهل العلمي
14,70	5	اقتصاد		44,12	15	ماستر	
14,70	5	إدارة أعمال		08,82	3	ماجستير	
05,90	2	مالية		05,88	2	دكتوراه	
100,00	34	المجموع		100,00	34	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

- عدد الذكور أكبر من عدد الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 58,82 %، في حين نجد أن نسبة الإناث 41,18 % وهذا راجع إلى طبيعة الأشغال التي تجرى في المؤسسة وموقعها.
- أعلى نسبة كانت 35,29 % وهي تمثل الفئة العمرية ما بين 30-40 سنة وتليها الفئة العمرية من 41-50 سنة بنسبة 29,41 %، أما الفئة أكثر من 50 سنة والفئة أقل من 30 سنة فكانتا بنسبتين على التوالي 20,60 %، 14,70 %.
- المستوى العلمي الغالب يمثل الأفراد الذين يحملون شهادات الماستر والليسانس قدرت بنسب متقاربة بـ 44,12 % و 41,18 % على التوالي، ثم تليها نسبة الأفراد الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه والتي بلغت مجموع نسبتهما 14,70 %، وهذا يدل على أن أفراد العينة محل الدراسة مؤهلين علمياً.
- أعلى نسبة هي 79,4 % والتي تخص أفراد العينة المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية، ثم تليها نسبة 20,6 % للأفراد المتخصصين في مجالات أخرى تمثلت أساساً في الاقتصاد وإدارة الأعمال، وتبين هذه النتائج أن أغلبية أفراد العينة يتوفر فيهم الإلمام بجميع جوانب أسئلة الاستبيان كونها تتعلق بمجال تخصصهم وبذلك يمكن القول أنه تتوفر لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان من الناحية المعرفية.
- فيما يتعلق بمتغير مجال الوظيفة الحالية قدرت نسبة وظيفة الإطارات بـ (44,12 %)، في حين أن نسبة المبحوثين من عون تحكم هو (38,24 %)، أما إطار مسير فتقدر نسبة المبحوثين بـ (17,64 %) وكان ذلك رغبة منا في رفع نسبتهم في العينة بحكم أنهم الأكثر إلماماً بمحتويات الاستبيان والجانب المهني للمحاسبة.
- نلاحظ أن نسب فئات عدد سنوات الخبرة المهنية لعينة الدراسة متقاربة حيث نجد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 10-14 سنوات قدرت بـ 29,41 % وهي أعلى نسبة، ثم تليها نسبة 26,47 % والتي تقابل أصحاب الخبرة ما بين 05-9 سنوات، ثم تليها فئة أقل من 05 سنوات والتي قدرت بـ 23,53 %، وفي الأخير نجد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات والتي بلغت نسبتهم 20,59 %، وعليه هذه النتائج توضح أن أغلبية أفراد العينة البالغة نسبتها 76,47 % تتمتع بخبرة مهنية لا بأس تتراوح من 5 سنوات إلى أكثر 15 سنة بها تمكنهم من الإلمام بالكثير من المشاكل والقضايا التي تتعلق بالمراجعة والمحاسبة من خلال ممارستهم لمهامهم.

2.6 تحليل وتفسير البيانات الجزء الثاني "محاوَر الدراسة": وفيما يلي تحليل وتفسير لمحموري الدراسة:

- 1- تحليل عبارات المحور الأول (القياس والإفصاح البيئي): يظهر الجدول رقم (06) عبارات المحور الأول لمعرفة إتجاهات أفراد العينة حول محور المحاسبة البيئية:

جدول رقم (06): إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات القياس والإفصاح البيئي.

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه
01	تحاول المؤسسة جاهدة لتطبيق المحاسبة البيئية.	3,361	1,1748	7	متوسط
02	هناك قوانين وأنظمة ومعايير تخص المجال البيئي واجبة التطبيق في المؤسسة	3,656	1,0676	5	مرتفع
03	تقوم المؤسسة بإعداد تقارير خاصة ومفصلة تتضمن معلومات عن الأداء البيئي.	3,528	1,0278	3	متوسط
04	هناك توعية للمحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.	3,722	1,0586	2	مرتفع
05	تسعى المؤسسة إلى الترويج لثقافة ومفهوم السلامة البيئية في العمل بين الموظفين.	3,500	1,0282	4	متوسط
06	تسعى المؤسسة إلى تشغيل مصنعها بطاقة لا ينجم عنها اضرار بيئية.	3,750	0,9063	1	مرتفع
07	تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف البيئية.	3,333	1,0690	8	متوسط
08	تسعى المؤسسة إلى إدخال عناصر التكاليف البيئية ضمن متغيرات عملية إتخاذ القرارات	3,167	1,2071	12	متوسط
09	تسعى المؤسسة إلى تخفيض معدلات التلوث بما يتوافق مع التشريعات والقوانين البيئية.	3,706	1,3484	2	مرتفع
10	تواجه المؤسسة صعوبة في عملية قياس التكاليف البيئية.	3,661	1,0994	3	مرتفع
11	تسعى المؤسسة بإنتاج منتجات صديقة للبيئة (المنتجات النظيفة).	3,706	1,3271	2	مرتفع
12	تحاول المؤسسة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتلبية متطلبات الزبائن.	2,961	1,0462	11	متوسط
13	تسعى المؤسسة لامتلاك موارد بشرية ذات كفاءة عالية في مجال البيئة.	3,417	0,9373	5	متوسط
14	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مقدار التكاليف البيئية والتدابير الوقائية المتخذة من قبل الإدارة.	2,961	1,2684	11	متوسط
15	تتحمل المؤسسة ضرائب عند الإضرار بالبيئة المتواجدة فيها.	3,706	1,0091	9	مرتفع
16	تسعى المؤسسة إلى ضمان عملية نقل وتخلص آمن من النفايات الخطرة.	3,417	0,9063	6	متوسط
17	لدى المؤسسة شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي.	2,917	0,9673	10	متوسط
متوسط	محور المحاسبة البيئية	3,403	0,7591		

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23

من خلال الجدول أعلاه فالمتوسط الحسابي للإجابات على عبارات هذا المحور بلغ (3,403) وبنحرف معياري (0,7591)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المتغير يقع في مجال الفئة الرابعة من سلم ليكارت بدرجة موافق، وعليه فأهمية المحاسبة البيئية في المؤسسة محل الدراسة يعتبر مقبولا، فهي تقوم بتوعية محاسبها بأهمية تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي بالرغم من صعوبة قياس التكاليف الخاصة بالجانب البيئي، إلا أنها تسعى إلى تشغيل مصنعها بطاقة لا ينجم عنها أضرار بيئية، من خلال تخفيض معدلات التلوث بما يتوافق مع التشريعات والقوانين البيئية، وإنتاج منتجات صديقة للبيئة (المنتجات النظيفة)، أهميتها في الإقلال من مخاطر التلوث التي تهدد البشر، كما تتحمل المؤسسة ضرائب عند الإضرار بالبيئة المتواجدة فيها.

ب- تحليل عبارات المحور الثاني (جودة خصائص القوائم المالية): يظهر الجدول رقم (07) عبارات المحور الأول لمعرفة اتجاهات أفراد العينة حول محور جودة خصائص القوائم المالية:

جدول رقم (07): إجابات الأفراد اتجاه جودة المعلومات القوائم المالية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه
أ- الملاءمة					
1	تصلكم القوائم المالية في الوقت المناسب.	3,25	0,998	4	محايد
2	تمكنكم القوائم المالية من التنبؤ بالأحداث ومن صياغة وتصميم الخطط المستقبلية.	3,54	0,675	2	موافق
3	تعتبر الملاءمة خاصة نسبية فلا يمكن أن تكون القوائم المالية ملائمة لكافة الأطراف.	3,45	0,809	3	موافق
4	القوائم المالية المعدة لها قدرة تفسيرية كافية.	3,54	0,675	2	موافق
5	الزيادة في دقة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.	3,90	0,943	1	موافق
6	القوائم المالية المقدمة تطابق متطلبات اتخاذ القرار.	3,12	0,921	5	محايد
ب- الموثوقية					
7	إن المعلومات المحاسبية تعرض صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة.	3,61	1,115	2	موافق
8	إعداد البيانات المالية وفقا لخاصية الموثوقية يؤدي إلى زيادة قدرة المعلومات المحاسبية التي تؤثر على القرار المناسب.	3,64	0,660	1	موافق
9	تضمن الموثوقية حيادية القياس المحاسبي وابتعاد عن غايات الإدارة وأحكامها الذاتية.	3,41	0,719	4	موافق
10	تعتبر الموثوقية خاصة نظرية تجدون صعوبة في تطبيقها عمليا.	3,45	1,090	3	موافق
11	الافصاح المحاسبي للقوائم المالية يخفض من مشكلة تماثل المعلومات.	3,64	0,660	1	موافق
ج- القابلية للمقارنة					
12	تمكنكم المعلومات المحاسبية من مقارنة أدائكم من سنة إلى أخرى.	3,64	1,050	3	موافق
13	القابلية للمقارنة تطبق عمليا إلا إذا اتبعت جميع البنوك الأخرى نفس الطرق المحاسبية.	3,29	0,972	4	محايد
14	تساعد خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية على قياس الالتزامات وحقوق الملكية في البنك.	3,77	0,844	2	موافق
15	يجب أن تكون نوعية المعلومات المحاسبية في التقارير المالية كافية لاتخاذ القرار.	4,19	0,703	1	موافق
د- الثبات					
16	الثبات في عرض وتصنيف البنود للعمليات المالية من فترة إلى أخرى بهدف المقارنة.	3,74	0,815	3	موافق
17	المعلومات المحاسبية المبنية على أساس وطرق محاسبية ثابتة تسمح بالمقارنة بين فترة وأخرى.	4,06	1,123	1	موافق
18	استخدام الأسس والطرق المحاسبية لتوفير خاصية الثبات في المعلومة.	3,32	0,944	4	محايد
19	تؤدي خاصية الثبات في المعلومة المحاسبية باكتساب القابلية للمقارنة.	3,77	0,92	2	موافق
إجمالي إجابات الأفراد اتجاه جودة خصائص القوائم		3,58	0,484		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

نلاحظ من الجدول أعلاه اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية نحو عبارات بعد جودة خصائص القوائم المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3,58 الذي يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي الدالة على اختيار موافق، وانحراف معياري 0,484. أما متوسطات الأبعاد الضمنية لهذا البعد المتمثلة في الملاءمة 3,45 بدرجة وموافق، الموثوقية 3,53 بدرجة موافق، القابلية للمقارنة 3,72 بدرجة موافق، الثبات 3,72 بدرجة موافق. ولقد كانت الإجابات متقاربة وذلك للفهم الجيد لعبارات المقياس الراجع على الوعي والخبرة من طرف مجتمع العينة، كما نلاحظ أن:

✓ **بعد القابلية للمقارنة:** من خلال الجدول (07)، نلاحظ أنه جاء بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3,72) بإنحراف معياري (0,702). ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى درجة موافق، بالإضافة إلى ذلك نلاحظ أن متوسطات إجابات أفراد عينة البحث على عبارات مقياس "خاصية القابلية للمقارنة" أنها تشكل قبولاً جيداً، وتراوحت المتوسطات ما بين (3,64-4,19) وإنحرافها المعياري تراوحت ما بين (0,703-1,050). وهذا ما يدل على أن القوائم المالية التي تعدها مؤسسة للإسمنت - البليدة - فيما يتعلق خاصية القابلية للمقارنة تحظى بقبول من طرف عمالها الإداريين.

✓ **بعد الثبات:** من خلال الجدول (07) نلاحظ أنه جاء بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3,72) بالإنحراف معياري (0,832)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى درجة موافق، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة البحث على عبارات مقياس البعد الاجتماعي أنها تشكل قبولاً جيداً، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3,32-4,06) وإنحرافها المعياري تراوحت ما بين (0,815-1,123)، وهذا ما يدل على أن مستوى القبول للبعد خاصية ثبات الطرق المحاسبية في اعداد القوائم المالية بمؤسسة للإسمنت - البليدة - مقبولاً.

✓ **بعد الموثوقية:** من خلال الجدول (07) نلاحظ أنه جاء بالترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3,53) بالإنحراف معياري (0,464)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى درجة موافق، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة البحث على عبارات مقياس البعد البيئي أنها تشكل قبولاً جيداً، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3,41-3,64) وإنحرافها المعياري تراوحت ما بين (0,660-1,115)، وهذا ما يدل على أن بعد الموثوقية مقبولاً وتلتزم المؤسسة للإسمنت - البليدة - بتطبيقه في إعداد القوائم المالية.

✓ **بعد الملاءمة:** من خلال الجدول (07) نلاحظ أنه جاء بالترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3,45) بالإنحراف معياري (0,622)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير إلى درجة موافق، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة البحث على عبارات مقياس البعد البيئي أنها تشكل قبولاً جيداً، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3,12-3,90) وإنحرافها المعياري تراوحت ما بين (0,675-0,998)، وهذا ما يدل على أن بعد الملاءمة مقبولاً وتلتزم المؤسسة للإسمنت - البليدة - بتطبيقه في إعداد القوائم المالية.

3.6 إختبار فرضيات البحث:

1- إختبار الفرضية الرئيسية الأولى: وتنص: " لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت - البليدة - عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)، وتم استخدام نتائج التباين للإنحدار (Analyses of Variance) للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار هذه الفرضية والجدول الموالي يبين ذلك:

جدول رقم (08): نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	11,384	3	3,795	13,825	*0,000
الخطأ	8,784	32	0,274		
المجموع الكلي	20,168	35			

مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23.

- معامل الارتباط $R=0,751$

- معامل التحديد $R^2=0,564$

من خلال النتائج الواردة في الجدول (08)، يتبين ثبات صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (13,825) بقيمة احتمالية (0,000)، وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ويتضح من نفس الجدول أن المتغير المستقل بشكله الإجمالي والمتمثل في المحاسبة البيئية في هذا النموذج، يفسر ما مقدار 56,4% من التباين في المتغير التابع المتمثل في جودة القوائم المالية، وهي قوة تفسيرية مقبولة، مما يدل على أن هناك أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على كل بعد من أبعاد جودة القوائم المالية في مؤسسة للإسمنت - البليدة-، وبناء على ثبات صلاحية النموذج نستطيع إختبار الفرضية الرئيسية الأولى بفروعها المختلفة، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (09): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لإختبار أثر المحاسبة البيئية على أبعاد جودة القوائم المالية

المتغيرات	B	الخطأ المعياري	BETA	قيمة T المحسوبة	مستوى T المحسوبة
القياس والإفصاح المحاسبي البيئي	0,930	0,145	0,740	6,414	0,000
بعد القابلية للمقارنة	0,208	0,165	0,208	0,162	1, 432
بعد الثبات	0,312	0,153	0,312	0,062	1, 934
بعد الموثوقية	0,322	0,175	0,322	0,058	1,965
بعد الملاءمة	0,354	0,190	0,354	0,053	2,009

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23

وبإستخدام تحليل الانحدار المتعدد لإختبار فرضية البحث الرئيسية الواردة في الجدول (09)، تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية والمتغير التابع أبعاد جودة القوائم المالية في المؤسسة محل الدراسة، إذا بلغت قيمة t (6,414) بمستوى الدلالة (0,000)، وتشير قيمة معامل الارتباط (R) إلا أن قوة العلاقة بين المتغيرين هي (0,751)، حيث فسر المتغير المستقل المحاسبة البيئية (56,4) من التباين في جودة القوائم المالية في المؤسسة محل الدراسة بالإعتماد على قيمة (R^2) وبالتالي نرفض صيغة الفرضية الصفرية، ولتأكد من صحة الفرضية الرئيسية من عدمها ارتأينا أن نعتمد على معامل الارتباط بيرسون المبين في الجدول التالي:

جدول رقم (10) علاقة الارتباط بين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية.

البيان	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	التفسير
القياس والإفصاح المحاسبي البيئي	0.586	0.001	توجد علاقة
جودة القوائم المالية			

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23 ** الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,01.

نلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0,05 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة وهي أنه يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت - البليدة- عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0,586**.

ب- إختبار الفرضيات الفرعية: عند البحث في أثر القياس والإفصاح البيئي على كل بعد من أبعاد جودة القوائم المالية تبين ما يلي:

- إختبار الفرضية الفرعية الأولى: وتنص: " لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على قابلية المقارنة للقوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البليدة- عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)"، ولمعرفة صحة الفرضية من عدمها ارتأينا أن نعتمد على معامل الارتباط بيرسون المبين في الجدول التالي:

جدول رقم (11) علاقة الارتباط بين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي والقابلية للمقارنة بين القوائم المالية.

البيان	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	التفسير
القياس والإفصاح المحاسبي البيئي	0.472	0.000	توجد علاقة

القابلية للمقارنة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23 ** الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,01

نلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0,05 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة وهي أنه: يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على بعد قابلية المقارنة للقوائم المالية بمؤسسة الإسمنت - البليدة- عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0,472**.

✓ - اختبار الفرضية الفرعية الثانية: وتنص: لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على ثبات الطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البليدة- عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ولمعرفة صحة الفرضية من عدمها ارتأينا أن نعتمد على معامل الارتباط بيرسون المبين في الجدول التالي:

جدول رقم (12) علاقة الارتباط بين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وثبات الطرق المحاسبية المستخدمة

البيان	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	التفسير
القياس والإفصاح المحاسبي البيئي الثبات	0.532	0.003	توجد علاقة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23 ** الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,01.

نلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية 0,003 أقل من مستوى الدلالة 0,05 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة وهي أنه: يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على بعد ثبات الطرق المحاسبية لإعداد القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البليدة- عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0,532**.

✓ - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: وتنص: " لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البليدة- عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)"، ولمعرفة صحة الفرضية من عدمها ارتأينا أن نعتمد على معامل الارتباط بيرسون المبين في الجدول التالي:

جدول رقم (13) علاقة الارتباط بين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وموثوقية القوائم المالية

البيان	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	التفسير
القياس والإفصاح المحاسبي البيئي الموثوقية	0.575	0.005	توجد علاقة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23 ** الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,01.

نلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية 0,005 أقل من مستوى الدلالة 0,05 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة وهي أنه: يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على موثوقية القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البليدة- عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0,575**.

✓ - اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: وتنص: " لا يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على ملائمة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت -البليدة- عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)"، ولمعرفة صحة الفرضية من عدمها ارتأينا أن نعتمد على معامل الارتباط بيرسون المبين في الجدول التالي:

جدول رقم (14) علاقة الارتباط بين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وملائمة القوائم المالية

البيان	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	التفسير
القياس والإفصاح المحاسبي البيئي الملائمة	0.617	0.007	توجد علاقة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS V23 ** الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,01.

نلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية 0,007 أقل من مستوى الدلالة 0,05 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة وهي أنه: يوجد أثر للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على ملائمة القوائم المالية بمؤسسة الإسمنت-البلدية- عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0,617**.

7. خاتمة:

شهدت الجزائر تطورا في المجال الصناعي وخاصة في صناعة الإسمنت والتي تعتبر من أكثر الصناعات تلويثا للبيئة، وقد أصدرت الدولة العديد من القوانين والتشريعات تهدف لحماية البيئة من التلوث الذي تخلفه هذه الصناعة على البيئة، وبذلت مؤسسة صناعة الإسمنت في الجزائر هي الأخرى مجهودات معتبرة في مجال حماية البيئة وتحسين أداؤها البيئي، ولكن تعتبر هذه المجهودات فنية غير كافية، ولكن مازال قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة غير موجود مما يلقي على عاتق المحاسبين مهمة القيام بهذه العملية.

✓ **نتائج الدراسة:** بناء على ما ورد في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تبين أن القوائم المالية تتأثر جوهريا بعدم إفصاح المؤسسات عن التكاليف البيئية بسبب صعوبة قياسها.
- عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي وصعوبة قياس التكاليف البيئية.
- تبين من خلال التحليل الإحصائي للاستبيانات الموزعة على العاملين في المؤسسة أن قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها يؤثر بشكل إيجابي في رفع كفاءة الأداء البيئي.
- اتضح من خلال إجابات عينة الدراسة بأن مؤسسة للإسمنت تقوم بتحميل التكاليف البيئية المتولدة عن نشاطها الصناعي ضمنا بشكل غير منفصل والتي تكون ضمن حسابات عامة.
- تعاني المؤسسة محل الدراسة من ضعف في الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وهذا نتيجة العديد من المعوقات التي تواجهها كعدم وجود معايير وبنود محاسبية توضح كيفية القيام بهذا النوع من الإفصاح وكيفية إدراجه ضمن القوائم المالية بشكل منفصل.
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وجودة القوائم المالية.
- بينت نتائج الدراسة موافقة أفراد العينة على سهولة التعامل مع المعلومات البيئية التي يتم عرضها بطريقة مفهومة.
- أظهرت نتائج الدراسة موافقة أفراد العينة على أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة القوائم المالية.
- أشارت النتائج إلا أن المحاسبة البيئية بالمؤسسات تسهم في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.
- وجود ارتباط بين المحاسبة البيئية وقياس التكاليف البيئية للمؤسسة وصحة وعدالة القوائم المالية.
- وضحت نتائج الدراسة أن الإفصاح عن التكاليف البيئية بالمؤسسات يساعد في القابلية المحاسبية للقياس.
- وجود رغبة لدى المؤسسات لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية.

✓ **الاقتراحات:** من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات العملية التي قد تسهم في تحسين القياس والإفصاح عن الأداء البيئي وتتمثل في الآتي:

- في ظل الاهتمام المتزايد بالبيئة أصبح إلزاما على المؤسسات الصناعية التوجه نحو تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.
- ضرورة تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة الصناعية للإسمنت لتوفير المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات البيئية.
- العمل على توفير بيئة صحية يعمل فيها العمال لأن ذلك سيؤدي إلى تقليل التكاليف البيئية الخاصة بالعمال والناجمة عن التلوث في المؤسسة محل الدراسة.

- ضرورة اهتمام مؤسسة الإسمنت بالجانب البيئي من خلال اعتماد الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية ضمن قوائم وتقارير خاصة ومستقلة عن القوائم المالية لتسهيل عملية الرقابة والتدقيق البيئي.
- توسع مجال الإفصاح البيئي من قبل مؤسسة الإسمنت ليشمل التقارير المالية والالتزام بمعايير الإفصاح البيئي خدمة لمستخدمين القوائم المالية وحفاظا على البيئة.
- الإلتزام بجودة التقارير المالية من خلال تطبيق محاسبة التكاليف البيئية التي توفر معلومات لجودة العرض والإفصاح.
- ضرورة قيام مؤسسة الإسمنت بعقد دورات متخصصة لتعريف العاملين بأهمية محاسبة البيئة، وأحدث الأساليب المطبقة لها، وتوفير الإمكانية اللازمة للتدريب، بالإضافة إلى ضرورة الاستعانة بالخبراء من خارج المؤسسة للاستفادة من تجاربهم وخبراتهم في حال عدم توفر هذه الخبرات داخل المؤسسة.
- بالإضافة إلى عقد مؤتمرات للتعريف بالمحاسبة البيئية بهدف زيادة الوعي لدى فئات المجتمع المختلفة بأهمية هذا الموضوع وحث المؤسسة محل الدراسة على تطبيق هذا الفرع من المحاسبة.
- يجب أن لا يتم تقييم أداء مؤسسة الإسمنت على أساس ما تحققه من أرباح فقط، بل يجب أخذ ما تتحمله من تكاليف في سبيل المحافظة على البيئة.
- زيادة الرقابة البيئية على المؤسسات الجزائرية وخاصة المؤسسات الصناعية والزامها هذه الأخيرة بالإفصاح عن الأداء البيئي بصورة منفصلة في التقارير السنوية التي تقدمها المؤسسة لمتخذي القرار .
- ضرورة مساهمة مؤسسة صناعة لإسمنت في تمويل البحوث المرتبطة بالمحاسبة البيئية لما لها من مردود إيجابي على المؤسسات والمجتمع المحيط بها لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يخص تحسين الأداء البيئي.
- يجب تقديم تخفيضات وتحفيزات جبائية وجمركية للمؤسسات الصناعية التي تقوم بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية بهدف تشجيع الإفصاح البيئي.
- يجب أن يقوم المحاسب بالدور المطلوب منه في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية في تقاريرها المالية.
- يجب على المؤسسة الصناعية للإسمنت قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.
- ضرورة وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة الصناعية.

قائمة المراجع:

1. إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، (عمان: دار غيدا، 2014).
2. إسماعيل محمود عبد الرحمان، محاسبة التلوث البيئي، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2014).
3. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، (الإسكندرية: دار النشر الثقافية، 2008).
4. أمينة حفصة، عباس فرحات، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 08، العدد 02، الجزائر، 2017.
5. تيجاني بالراقي، دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق أداء بيئي فعال، الملتقى الدولي الاول حول التأهيل البيئي للمؤسسة في اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشيخ العربي التبسي -تبسة-، الجزائر، يومي 6 و7 نوفمبر 2012.
6. حنان سعدي سيف، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الأسمنت حامية بوزيان -SCHB- قسنطينة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري -قسنطينة-، الجزائر، 2013-2014.
7. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، (عمان: إثراء للنشر والتوزيع، 2008).

8. عبد العزيز طالب، محمد بلمداني، مساهمة حكومة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المقدمة، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2020.
9. عبد الله عبد الرحمن، محمد علي بدون، منهج البحث الاجتماعي، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2002).
10. عز عبد الفتاح، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، (الأردن: دار وائل للنشر، 2005).
11. فارس فضيل، حمزة ضويفي، المحاسبة البيئية كألية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، الملتقى الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، يومي 22 و 23 نوفمبر 2012.
12. لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
13. محمد عمر السر الحسن، أثر تطبيق نظام المحاسبة البيئية على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المنشآت الصناعية السودانية، مجلة الدراسات العليا، المجلد 02، العدد 02، السودان، 2013.
14. مريم صغير موح، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد سعر المنتج، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 08، العدد 08، الجزائر، 2017.
15. منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني)، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.
16. نافد محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، (فلسطين: الجامعة الإسلامية، 2006).
17. نسبية مولاي، مسعود دراوسي، المحاسبة عن التكاليف البيئية ودورها في دعم وتشجيع التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2019.
18. نصيرة يحيوي، عايدة خلاف، واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في بعض المؤسسات الاقتصادية، المجلة العلمية للمستقبل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 06، الجزائر، 2018.
19. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2004).
20. وليد ناجي الحياي، محاسبة التلوث البيئي، (الدنمارك: الأكاديمية العربية، 2010).
21. Carol Ann Tilt, **Environmental disclosure Outside the Annual Report**, International Journal of Management and Decision making, Vol. 9, Iss .3, Switzerland, 2008, pp 1462-1487
22. Patrick Medley, **Environmental accounting – what does it mean to professional accountants ?**, Accounting, Auditing, And Accountability journal, vol 10, N° 4, Emerald Publishing Limited, United Kingdom, 2007.
23. Peter lemathe, Roger k Doost, **Environnemental cost accounting and auditing**, Managerial Auditing journal, Vol 15, N° 8, Emerald Publishing Limited, United Kingdom, 2000.
24. Steven Jackson, and all (2008), **Managerial Accounting: A Focus on Ethical Decision Making**, 5th ed, South-Western College, U.S.A.