

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

د. شرشافة إلياس

جامعة سطيف 1

الملخص:

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على مستوى الإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وإختبار ما إذا كان لعدد من العوامل المرتبطة بالمؤسسة تأثير على التغيرات التي تحدث في مستوى المعلومات البيئية المفصح عنها. وقد بين تحليل المحتوى للتقارير السنوية الصادرة بين سنتي 2013-2014 لخمس من كبريات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ذات الحساسية البيئية، أن مستوى إفصاحها عن المعلومات البيئية يعد ضعيفا جدا بالنسبة لما هو مطلوب، كما بين تحليل الارتباط واختبار الفروق الإحصائية باستخدام اختبار مان ويتي عدم وجود أي تأثير موجب دال لكل من، حجم مجلس الإدارة، حجم المؤسسة، وربحية المؤسسة، على مستوى الإفصاح البيئي، وخلصت الدراسة إلى ضرورة توفير الأطر المناسبة التي يمكن من خلالها خلق البيئة الملائمة لتحفيز المؤسسات على الإفصاح عن معلوماتها البيئية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح البيئي، حجم مجلس الإدارة، حجم المؤسسة، الربحية

Abstract:

This study investigated the extent of environmental information disclosure provided in annual reports of Algerian companies, and tested whether there were any relationships between the amount of environmental disclosure and number of company characteristics. Five of Algerian's largest companies that are environmentally sensitive were selected for inclusion in the study based on their 2013-2014 annual reports. By using content analysis method, the findings indicate very low level of environmental disclosure by the selected companies. also by conducting the correlation analysis and Mann-Whitney test results show that, board size, firm size, and profitability have no significant effect of environmental disclosure. The study concluded the need to create appropriate frameworks that would provide a suitable environment to encourage companies to disclose their environmental informations

Keywords : Environmental disclosure, board size, firm size, Profitability.

✓ المقدمة:

شهدت العقود الأخيرة تغيرا في النظرة التقليدية للمؤسسة من مجرد كونها كيان إقتصادي يسعى إلى تعظيم الربح للملاك إلى كيان مواطن مطالب بالأخذ بعين الاعتبار لجميع اهتمامات أصحاب المصالح

فيه، بما فيها تلك المتعلقة بالقضايا البيئية. وتشير معظم الدراسات المحاسبية إلى وجود تنامي متصاعد في إهتمامات أصحاب المصالح نحو معرفة الأداء البيئي للمؤسسة، من منطلق أهمية هذا الأخير في تلبية إحتياجاتهم، فالمستثمرون والدائون والمحللون الماليون مثلا في حاجة إلى معلومات بيئية تمكنهم من تقييم الأداء الشامل وتقدير المخاطر البيئية، العمال لمعرفة أن البيئة التي يعملون فيها لا تؤثر سلبا على سلامتهم الصحية من خلال خلوها من التلوث، الحكومات لوضع الخطط ورسم وتقييم السياسات الهادفة لحماية البيئة والمحافظة على المقدرات الطبيعية، المستهلكون لمعرفة جودة المنتج، كما أنه يمكن المؤسسة من إظهار مدى التزامها بمسؤولياتها البيئية (تخفيض تكاليف الوكالة)، تخفيف ضغط الجماعات والهيئات والتنظيمات المهمة بالقضايا البيئية (تخفيض التكاليف السياسية)، بناء سمعة للشركة وتحسين صورتها أمام المجتمع (كسب الشرعية وتعزيز القدرة التنافسية). وبالتوافق مع ما سبق فقط قامت العديد من المؤسسات بإعداد تقارير تخلي من خلالها مسؤولياتها البيئية إتجاه أصحاب المصالح، بالكشف عن سياستها وأهدافها البيئية والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والفوائد المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، والكشف عن المخاطر، والترتيبات اللازمة لدرئها وتفاديها، ويعبر عن هذه الممارسة في الأدبيات المحاسبية بالإفصاح البيئي.

أولا: إشكالية الدراسة

تغلب صفة الطوعية على قرار القيام بالإفصاح البيئي، نتيجة لغياب أو ضعف التشريعات والمتطلبات القانونية في الدول المتقدمة والنامية. ما ترك قرار القيام به يخضع لرغبة الإدارة، حيث تمتلك هذه الأخيرة الحرية في الإفصاح عن المعلومات بالحجم والنوع الذي تريد، الأمر الذي جعل من قرار القيام به دالة في العديد من العوامل المرتبطة بالمؤسسة، والتي يختلف توافرها من مؤسسة إلى أخرى ومن دولة أخرى، حيث يمكن أن تؤثر تلك العوامل على قرار القيام به بالإيجاب أو السلب، لذا يمكن النظر إلى قرار القيام بالإفصاح البيئي على أنه محصلة للعديد من تلك العوامل. من هنا تتبلور لدينا مشكلة الدراسة في العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار القيام بالإفصاح البيئي خصوصا في بيئة الأعمال الجزائرية.

ثانيا: أسئلة الدراسة

لمعالجة إشكالية الدراسة، فإن الأمر يتطلب منا الإجابة على الأسئلة التالية:

هل هناك تأثير لحجم مجلس الإدارة على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

هل هناك تأثير لحجم المؤسسة على مستوى الإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

هل هناك تأثير لربحية المؤسسة على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة وأسئلتها تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لحجم مجلس الإدارة تأثير موجب على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

الجزائرية.

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية الثانية: لحجم المؤسسة تأثير موجب على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية الثالثة: لربحية المؤسسة تأثير موجب على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

رابعاً: أهداف الدراسة وأهميتها

يتمثل الهدف العام لهذه الدراسة في الوقوف على ممارسات الإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويمكن تقسيم هذا الهدف العام في شكل أهداف تفصيلية كالتالي:

- التعرف على مدى قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن قضاياها البيئية. بما يمكن من الوقوف على مدى تكريسها للثقافة البيئية في أنشطتها ومدى تحملها لمسؤولياتها البيئية، وعلى مدى اشتغال تقاريرها السنوية على المعلومات الضرورية وعلى مدى تغطيتها لجميع مواضيع الإفصاح البيئي، التي تحفظ لأصحاب المصالح حقوقهم وتمكنهم من إتخاذ قراراتهم.

- التعرف على العوامل التي يمكن أن تؤثر على مستوى الإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. بما يمكن متخذي القرارات وأصحاب المصالح من فهم سلوك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في مجال ممارسات الإفصاح البيئي.

كما تأتي أهمية الدراسة كنتيجة لمجموعة من الأسباب من أهمها:

- الاهتمام المتزايد والمتنامي بمفهوم الإفصاح البيئي، وهو من المفاهيم الحديثة والتي لم تلقى اهتماما كبيرا من طرف الباحثين في الأدبيات المحاسبية العالمية والعربية بصفة خاصة.

- ما يمكن أن تقدمه هذه الدراسة من تأصيل نظري ومعرفي، وإختبار عملي تطبيقي للعلاقة بين العوامل المرتبطة بالمؤسسة من (حجم مجلس الإدارة، حجم المؤسسة، ربحية المؤسسة)، وممارسة الإفصاح البيئي وما يمكن أن يضيفه ذلك للمكتبة الجزائرية، نظرا لحدثة الموضوع على المستوى الأكاديمي من حيث الطرح والتطبيق.

خامساً: منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحليل البيانات المرتبطة بهدف الدراسة، وذلك من خلال الاعتماد على الدراسات النظرية المكتوبة للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال، وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفلسفية لهذا البحث، كما تعتمد على منهج دراسة الحالة، والذي يمكننا من دراسة أثر متغيرات الدراسة المستقلة على المتغير التابع " الإفصاح البيئي " للمؤسسات محل الدراسة.

المحور الأول: ماهية الإفصاح البيئي

يعرف الإفصاح لغويا بالكشف أو الإفشاء أو الإعلان، أما في الأدب المحاسبي فهو يعد جوهر نظرية المحاسبة، ولقد حظي بمكانة فريدة في الأدبيات المحاسبية باعتباره يمثل الوظيفة الثانية لمهنة المحاسبة والمتمثلة في الإعلام.

ولا يوجد تعريف شامل وموحد للإفصاح، حيث تتعدد وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها في التقارير السنوية للمؤسسة، ويرجع (مطر) هذا الاختلاف بالأساس إلى اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بما ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة. وهذا بدوره حسب نفس الباحث سيزيد من صعوبة إمكانية الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال. لذا يتم ربط معيار الإفصاح المناسب بمعيار الإفصاح الواقعي أي الإفصاح الممكن والمتاح والذي يعني ضرورة أن تفصح التقارير المحاسبية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.¹ ومن بين هذه المعلومات نجد المعلومات التي تعكس كيفية تعامل المؤسسة مع قضاياها البيئية ويعبر عن هذه الممارسة في الأدبيات المحاسبية بالإفصاح البيئي.

يرى (mathews) الإفصاح البيئي على أنه، " الإفصاح الاختياري عن المعلومات سواء أكانت نوعية أو كمية من طرف المؤسسات لإعلام، أو التأثير على، مجموعات واسعة من الجمهور، وأن المعلومات الكمية يمكن أن تكون ذات طبيعة مالية وغير مالية".² ونرى بأن هذا التعريف قد جعل من طبيعة الإفصاح البيئي قاصرة على الممارسة الطوعية، وهو ما يتنافى مع وجود بعض الممارسات التي تتم بشكل إجباري وفقا للقوانين.

ويرى (gray et al)، أن الإفصاح البيئي هو، "عملية توصيل للتأثيرات البيئية (والاجتماعية) الناتجة عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، لجماعات مصالح بعينها داخل المجتمع وللمجتمع ككل"، كما أشاروا إلى أن "المؤسسات تستخدم الإفصاح البيئي والاجتماعي لتبيان مدى وفائها بمسؤولياتها الاجتماعية".³ أما (ابو العزم) فينظر إليه على أنه "نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل".⁴ يظهر لنا من التعريف أنه حصر عرض المعلومات البيئية في القوائم المالية المدققة، ما يعني أن هذا التعريف يغفل الحاجة للإفصاح عن الكثير من المعلومات الملائمة لأصحاب المصالح والتي يتعذر عرضها في صلب القوائم المالية، وترى المؤسسة أن إيصالها يكون مناسباً عبر وسائل أخرى.

وتعرفه (جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين) على أنه، "مصطلح يستخدم للدلالة على إفصاح المؤسسة عن بياناتها البيئية (سواء أكانت مدققة أم لا) والمتعلقة بالمخاطر البيئية، التأثيرات البيئية، السياسات البيئية، الاستراتيجيات البيئية، الأهداف البيئية، التكاليف البيئية، والمطلوبات البيئية، أو بالأداء البيئي لأولئك الذين لديهم مصلحة في معرفة هذه البيانات بما يساعدهم على تقييم علاقتهم مع المؤسسة، وهذا من خلال، التقارير السنوية، التقارير البيئية، وأي وسيلة أخرى مثل (النشرات، الفيديو، الأقراص المضغوطة، الموقع الإلكتروني)"،⁵ وبالرغم من شمول التعريف إلا أننا نرى بأنه غير مرن، ذلك أنه أغرق مضمون الإفصاح البيئي بالتفاصيل، وكما هو معلوم لا يوجد اتفاق بين الباحثين حول إطار واحد لتحديد مجالات أو موضوعات الإفصاح البيئي تدرج أو تبند ضمنها المعلومات البيئية.

ومن جانبنا وبالرغم من أننا لا ننكر الإسهامات الايجابية للتعريف السابقة، إلا أننا نرى ضرورة أن يكون التعريف شاملاً ومرناً وقابلًا للاستجابة للتغيرات التي تحدث مع مرور الزمن.⁶ وفي هذا السياق نميل، إلى تعريف (فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ) للإفصاح البيئي، والذي عرفه على أنه، "معلومات (الزامية أو اختيارية، مالية أو غير مالية، كمية أو غير كمية، مدققة أو غير مدققة) يتم إتاحتها للجمهور من طرف المؤسسة من خلال أي وسيلة إعلامية، وهي تتعلق بتفاعل الشركة مع بيئتها الطبيعية".⁷ حيث نرى أنه يؤسس لمفهوم صحيح للإفصاح البيئي ويعطينا تصورا سليما لهذه الممارسة.

المحور الثاني: طبيعة الإفصاح البيئي

أولاً: طبقاً لوجود الإلزام من عدمه، يمكن أن نميز بين نوعين من الإفصاح البيئي، الإفصاح البيئي الاختياري والإفصاح البيئي الإلزامي. في هذا السياق تنظر (Jones) إلى:⁸

1- الإفصاح البيئي الاختياري على أنه إفصاح المؤسسة عن معلوماتها البيئية بصورة طوعية، وهو يتم من خلال أي وسيلة إعلامية تراها المؤسسة مناسبة.

2- الإفصاح البيئي الإلزامي على أنه إفصاح المؤسسة عن معلوماتها البيئية والمطلوبة بحكم القوانين ويتم من خلال التقارير السنوية.

وبالتوازي مع ما سبق، فإن ما يتم الإفصاح عنه طبقاً للتشريعات أو القوانين المالية أو المعايير المحاسبية الإلزامية فهو يندرج ضمن الإفصاح البيئي الإلزامي، أما ما يتم الإفصاح عنه من معلومات تزيد عن ما هو مطلوب طبقاً لتلك المتطلبات والمعايير الإلزامية فهو يندرج ضمن الإفصاح البيئي الاختياري.

والإفصاح الاختياري، قد يظهر في شكل معلومات موجهة لتلبية احتياجات أطراف، المؤسسة غير ملزمة بالإفصاح لها، أو قد يظهر في شكل معلومات تفصيلية لأكثر مما هو مطلوب وفق القوانين، وهو إجمالاً يخضع للسلطة التقديرية للإدارة.⁹ حيث أنه يمثل استكمالاً لما تراه الإدارة ضرورياً لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات والذي يمثل الإفصاح الإلزامي الحد الأدنى منها، ويعد الإفصاح البيئي اختياريًا في معظمه، سواء في الدول النامية أو حتى تلك المتقدمة على غرار الـ UK والمملكة المتحدة أو فرنسا.

ثانياً: طبقاً لمدلول المعلومة البيئية، يمكن أن يكون الإفصاح البيئي إيجابياً أو سلبياً أو حيادياً فمثلاً يرى (Patten and Crampton) أن:¹⁰

1- الإفصاح البيئي الإيجابي، يعبر عن المعلومات التي تفيد بأن المؤسسة تعمل بتناغم مع البيئة.

2- الإفصاح البيئي السلبي، يعبر عن المعلومات التي تفيد بأن المؤسسة تعمل كمدمر للموارد الطبيعية.

3- الإفصاح البيئي الحيادي، يعبر عن المعلومات التي لا تعطي للقارئ تصوراً واضحاً عن اتجاه تعامل المؤسسة مع قضاياها البيئية.

وقد توصل (Cowan and Gadenne) إلى أن الإفصاح البيئي الإلزامي يكون متوازناً من حيث وجود المعلومات الإيجابية والسلبية، على عكس الإفصاح البيئي الاختياري الذي تغلب عليه المعلومات الإيجابية

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

مقارنة بالمعلومات السلبية. وقد فسرا ذلك بأن غياب الأطر القانونية قد يؤدي بالإدارة إلى استخدام الإفصاح البيئي بالتركيز على المعلومات الايجابية في المديح الذاتي أي تجميل صورة المؤسسة. بدل توصيل المعلومات الملائمة لأصحاب المصالح من أجل تمكينهم من اتخاذ القرارات.¹¹

ثالثاً: طبقاً لطبيعة المعلومة البيئية، يمكن أن يكون الإفصاح البيئي كميًا أو ماليًا أو وصفيًا، حيث يمكن أن ينظر إلى:

1- الإفصاح البيئي الكمي: على أنه المعلومات التي تعبر عن القضايا البيئية للمؤسسة، آخذة الطابع الكمي البحت مثل كمية الانبعاثات الغازية.

2- الإفصاح البيئي المالي: على أنه المعلومات التي تعبر عن القضايا البيئية للمؤسسة، آخذة الطابع الكمي النقدي مثل التكاليف البيئية.

3- الإفصاح البيئي الوصفي: على أنه المعلومات التي تعبر عن القضايا البيئية للمؤسسة، آخذة الطابع الوصفي السردي مثل وصف السياسات البيئية للمؤسسة.

أكدت (Jones)، بأن جعل الإفصاح كميًا سيحسن من نوعية الإفصاح، بسماعه بتخصيص أو تحديد مقدار (*specifying*) الجهد الذي تبذله المؤسسة في مجال معين من المسؤولية الاجتماعية، وتضيف نفس الباحثة بأن البيانات الكمية لا مدلول قيم لها، إذا لم تكن مدعومة بالإفصاحات الوصفية التي تضعها في سياقها، وتختتم الباحثة، بأنه من الضروري التأكد من أن يكون هناك توازن بين المعلومات الكمية والوصفية.¹²

وبدوره أوضح (Raar)، على أن الإفصاحات القائمة على المعلومات النقدية لوحدها لن تكون كافية لتمكين أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات ملائمة فيما يتعلق بالقضايا البيئية للمؤسسة، وعلى ذلك فقد اعتبر الباحث مدلولها الإعلامي بالضعيف. وأكد الباحث بأن المؤسسة التي توفر مزيجًا من المعلومات في صيغ نقدية وغير نقدية ووصفية، تعتبر معلوماتها أكثر نفعية ومدلولية، بما يساعد أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات.¹³

وقد توصلت معظم الدراسات الميدانية سواء تلك التي أجريت في الدول المتقدمة أو النامية، إلى أن إفصاح المؤسسات عن قضاياها البيئية يأخذ الطابع الوصفي في مقابل نسبة قليلة جدًا من الإفصاحات التي أخذت الطابع الكمي أو المالي.¹⁴

المحور الثالث: محددات الإفصاح البيئي

من بين أهم تلك العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار القيام بالإفصاح البيئي وتم تناولها بشكل واسع في الأدبيات المحاسبية نجد:

أولاً- قطاع الصناعة: الكثير من الأبحاث ركزت في دراستها للإفصاح البيئي على القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، معتبرة بأن المؤسسات التي تمارس نشاطاتها في قطاعات حساسة بيئيًا، مثل مؤسسات البترول والتعدين، والطاقة، تكون أكثر ميلًا للإفصاح عن قضاياها البيئية مقارنة بالمؤسسات العاملة في القطاعات الأخرى مثل البنوك ومؤسسات الاتصالات.

أوضحت (Araya)، بأن المؤسسات التي تعمل في القطاعات الحساسة بيئياً تميل إلى أن تكون أكثر استجابة لتبني ممارسات الإدارة البيئية مقارنة بالمؤسسات الأقل حساسية من الناحية البيئية.¹⁵

وأشار (De Burgwal and Viera)، إلى أن المؤسسات التي تمارس نشاطات حساسة بيئياً عليها أن تمتثل لقوانين صارمة بفعل خصوصية أنشطتها الملوثة للبيئة، ما يوجب على هذه المؤسسات أن تفصح عن قضاياها البيئية. وإلا فإن أصحاب المصالح وخصوصاً المستثمرين سيفترضون الأسوأ.¹⁶

وأرجع (Ness and Mirza)، وجود علاقة الارتباط الإيجابية بين مستوى الإفصاح البيئي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة، إلى أن طلب المساهمين وغيرهم من مستخدمي التقارير السنوية للمؤسسة من المعلومات يختلف باختلاف القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة. وكون أن هذه المؤسسات تكون محط أنظار وسائل الإعلام فهي تقوم بالإفصاح عن معلوماتها البيئية لتجنب أي حملة إعلامية يمكن أن تمس بسمعتها وتؤدي إلى زيادة تكاليف الوكالة.¹⁷

ومن جهتنا نتفق مع ما سبق، إذ نرى بأن القطاع الذي تمارس فيه المؤسسة نشاطها يعكس حجم المخاطر التي يمكن أن تلحق بمصالح أصحاب المصالح في المؤسسة. وبهدف التقليل من مخاوف أصحاب المصالح تقوم المؤسسة بمزيد من الإفصاح لإظهار نفسها بأنها مسؤولة فيما يخص قضاياها البيئية.

ثانياً: - حجم المؤسسة: توصلت دراسة (Sarumpaet)، إلى أن تأثير حجم المؤسسة على تحمل المؤسسة لمسؤولياتها البيئية يمكن التنبؤ به بشكل واضح، ذلك أن المتوقع من المؤسسات الكبيرة استثمارها في أكثر الممارسات الإدارية والتكنولوجيات الصديقة للبيئة.¹⁸

أوضح (Khemakhem and Turki)، أن المؤسسات الكبيرة تفصح عن المعلومات بمستوى أكبر من المؤسسات الصغيرة، بسبب وضوحها (Visibilité)، والذي يجعل منها حريصة على صورتها البيئية والتي يمكن أن تؤثر على صورتها أمام المستثمرين، العملاء، والموردين.¹⁹

هذا، وتوصلت دراسة (Joshi et al)، ودراسة (Galani et al)، إلى أن المؤسسات الكبيرة مقارنة بالصغيرة، لديها الموارد التي تمكنها من تقليل تكلفة إعداد ونشر المعلومات، وأن تعدد مزاياها التنافسية مقارنة بالمؤسسات الصغيرة يمكنها من تقليل مخاطر المنافسة عند الإفصاح، كما أن كبر حجمها يجعلها بحاجة للحصول على المزيد من الأموال من المصادر الخارجية. وعليه ومن أجل جذب المزيد من المستثمرين تقوم المؤسسات الكبيرة بالتوسع في الإفصاح للقضايا البيئية للتقليل من عدم التماثل في المعلومات بينها وبين المساهمين، وتوصيل المعلومات الملائمة لبقية المستخدمين وكسب دعمهم.^{20 21}

ومن جهتنا نتفق مع ما سبق، إذ نرى بأن حجم المؤسسة يعد عاملاً مهماً في التأثير على إفصاح المؤسسات عن قضاياها البيئية، فكلما ازداد حجم المؤسسة كلما ازدادت حجم الموارد التي تحوزها وتحتاجها، وازدادت مسؤولياتها اتجاه أصحاب المصالح وحاجتها إليهم، وأمام هذا الوضع فهي في حاجة للإفصاح للتقليل من عدم اليقين بما يمكنها من الحصول على المزيد من الدعم من أصحاب المصالح فيها.

ثالثاً-الربحية: تعد الربحية عاملاً مهماً في تحديد ما إذا كانت هناك أهمية للقضايا البيئية، حيث يكون هناك ميل أحياناً إلى اعتبار أن المؤسسات التي تعاني من أداء اقتصادي ضعيف تميل إلى الاهتمام بالقضايا الاقتصادية على حساب القضايا البيئية.

أوضح (Razeed)، أن المؤسسات ذات الأداء الاقتصادي الضعيف، تأخذ فيها المطالب الاقتصادية الأسبقية عن نفقات المسؤولية الاجتماعية، وعلى ذلك فإنه من غير المرجح أن يكون لهذه المؤسسات المقدرة المالية للإفصاح عن مزيد من المعلومات لتلبية احتياجات أصحاب المصالح فيها.²² وعلى ذلك فالمؤسسات ذات الأداء الاقتصادي الجيد، أو التي تتمتع بالربحية العالية فيتوقع منها أن تتوسع في الإفصاح عن قضاياها البيئية، بما يمكنها من أن تظهر نفسها لأصحاب المصالح فيها بأنها قادرة على الوفاء والاستجابة للمطالب الاجتماعية والبيئية،²³ ومنه تمييز نفسها عن باقي المؤسسات ذات الأداء الضعيف، والتمكن من جذب المزيد من رؤوس الأموال.²⁴

رابعاً: حجم مجلس الإدارة: ازدياد حجم مجلس الإدارة وفقاً لما أكدته دراسة (Pearce and Zahra)، سيسمح بتنوع الخبرات والمعارف نتيجة للتوسع في توظيف الأعضاء، كما يسمح بالتوسع في تمثيل مختلف أصحاب المصالح بما يمكن من الاستجابة لمطالبهم بشكل فعال، ويمكن من تجنب هيمنة المدير التنفيذي الأول على المجلس وتمكين الأعضاء من ممارسة صلاحياتهم في قيادة المؤسسة مستفيدين في ذلك من الإستقلالية التي يتمتعون بها.²⁵

توصلت دراسة (Clemente and Labat)، إلى أن مستوى إفصاح المؤسسات التي حجم مجلس إدارتها كبير يكون عالياً. فحسب الدراسة، فمن منطلق وجود علاقة بين حجم المؤسسة وحجم مجلس إدارتها، فالمؤسسات ذات الحجم الكبير تكون معرضة للكثير من المتطلبات المعلوماتية من أصحاب المصالح، ما يجعل من مجالس الإدارة الكبيرة مرتبطة بمستويات عالية من المعلومات المفصحة عنها.²⁶

من جهة أخرى، أوضح (John and Senbet)، أن بالرغم من أن القدرات الرقابية للمجلس تزداد بزيادة عدد الأعضاء، فإن هذه الميزة يمكن أن تقوض نتيجة لصعوبات التواصل واتخاذ القرارات التي تتميز بها المجموعات الكبيرة.²⁷ لذا يرى (Lipton and Lorsch)، أن حجم مجلس الإدارة يحدد بعشر أعضاء على الأكثر، على أن تكون نسبة الأعضاء المستقلين عضوين لكل عضو له علاقة بالمؤسسة.²⁸

من جهتنا، نذهب إلى ضرورة تسقيف حجم مجلس الإدارة، بحيث يكون عدد أعضاء المجلس مناسباً أي لا يقل عن الحد الذي يعجز فيه المجلس عن تأدية مهامه، ولا يزيد عن الحد الذي ينتج عنه تضارب في الآراء ويكون فيه التوصل إلى توافق وتفاهم داخل المجلس أمراً صعباً سواء عند المناقشات والمداومات أو اتخاذ القرارات وبالشكل الذي يضمن في النهاية الحماية والتمثيل الجيد لمصالح أصحاب المصالح.

المحور الرابع: الدراسة التطبيقية

يتضمن هذا المحور تحديداً للأطر المنهجية والعملية التي تم إتباعها وإختبار فروض الدراسة. أولاً: المؤسسات محل الدراسة: تم إختيار خمس مؤسسات جزائرية ممارسة لأنشطة ذات تأثير معتبر على البيئة، مثلما يوضحه الجدول الموالي.

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

جدول رقم (1): المؤسسات محل الدراسة

| الموقع الإلكتروني | المؤسسة |
|--|-------------------|
| www.saidalgroup.dz | صيدال |
| www.rouiba.com.dz | روبية |
| www.sonatrach.dz | سوناطراك |
| www.sonelgaz.dz | سونغاز |
| www.scaek.dz | إسمنت عين الكبيرة |

المصدر: من إعداد الباحث

والتبريرات التي يمكن أن نسوقها في إختيارنا لهذه المؤسسات أنها تخضع للمساءلة العامة،²⁹ وحساسيتها البيئية عالية، كما وتعد من المؤسسات الكبيرة النشطة ذات الامكانيات المالية والمادية والبشرية الهائلة، حجم الموارد وخضوعها للمساءلة العامة وقطاعها الصناعي يجعلانها من المؤسسات التي ينتظر منها تحمل مسؤولياتها إتجاه البيئة والمجتمع الذي تعمل فيه.

- أن التقارير السنوية لهذه المؤسسات متاحة ومتوفرة، كما أن تفحصنا لتقاريرها السنوية قد بين لنا وجود مستوى من الممارسة للإفصاح البيئي، بما يمكن أن يسمح لنا بتتبع الاختلافات في مستوى الإفصاح بينها، وفقا للعوامل محل الإختبار.

وقد قمنا بتحديد فترة الدراسة في السنتين الماليين 2013، 2014، وهي أنسب فترة أمكن لنا التعامل معها، ذلك أن التقارير السنوية لأغلب المؤسسات محل الدراسة لم نتمكن من العثور أو الحصول عليها خارج إطار هذه الفترة. وقد تم الحصول على التقارير السنوية والتي تم استخدامها في جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من المواقع الرسمية لتلك المؤسسات أو من خلال التقدم إلى المؤسسة نفسها.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) إصدار رقم (21). للقيام بعمليات التحليل الإحصائي للوصول إلى نفي أو إثبات فرضيات الدراسة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 بالمائة. تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية للحصول على قراءة عامة عن مفردات الدراسة، ودرجة إفصاحها عن معلوماتها البيئية، وتمثلت تلك الأساليب في، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، النسبة المئوية.

-تم استخدام تحليل الارتباط (Correlation analysis)، الذي استخدم لمعرفة مدى وجود علاقات إرتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وقياس معنوية هذا الارتباط. وللقيام بهذا التحليل تم استخدام معامل إرتباط (Spearman)، اللامعلمي.

-تم استخدام إختبار الفروق الإحصائية، حيث تم اللجوء إلى إختبار الفروق الإحصائية بين عينتين مستقلتين، وهذا باستخدام إختبار (Mann-Whitney) اللامعلمي، الذي استخدم لتحقيق ذلك، من خلال قياس معنوية الفروق بين المتوسطات لمجموعتين مستقلتين عن بعضهما البعض. وقد استخدمنا طريقة (Exact)

والتي تعد الطريقة الملائمة للعينات ذات الحجم الصغير، وبما يتناسب وطبيعة فروض الدراسة إعتدنا على إختبار الذيل الواحد (1 Tailed-test).

ثالثا: قياس متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة في 3 متغيرات مستقلة (حجم مجلس الإدارة، حجم المؤسسة، الربحية)، ومتغير تابع هو الإفصاح البيئي.

1- قياس المتغير التابع: تعتمد الدراسة الحالية في قياس مستوى الإفصاح البيئي على أسلوب تحليل المحتوى (*Content Analysis*)، لجمع وتحديد وتصنيف البنود المتعلقة بالمعلومات البيئية من التقارير السنوية للمؤسسات محل الدراسة. وقد تمثلت أداة الدراسة والتي تم من خلالها تحقيق أسلوب تحليل المحتوى، في مؤشر للإفصاح عن المعلومات البيئية تم تبني بنوده من قائمة المعلومات البيئية المعدة في دراسة (*Allirol*)³⁰، واعتمادنا على هذه الأخيرة جاء بالأساس من كون دراسة (*Allirol*) قامت بالاعتماد على بنود الإفصاح التي جاءت بها دراسة (*Clarkson et al*)³¹، والتي حازت بنودها على اتفاق وقبول واسع من قبل الباحثين في الدراسات السابقة³² أيضا اعتمادها على البنود الواردة ضمن متطلبات إرشادات مبادرة الإبلاغ الدولية في جيلها الرابع (*G4*). والتي تعد متطلباتها بمثابة معيار أساس للممارسات الدولية فيما يتعلق بالإفصاح البيئي، فهي تحظى بالاعتراف والتأييد من العديد من المنظمات والهيئات الدولية.³³ كما أن القائمة تم إعدادها أخذا بعين الاعتبار حقيقة وجود تمايز بين بيئات الأعمال المختلفة، فالقائمة استخدمت في قياس مستوى الإفصاح لمؤسسات في بيئات أصدرت قوانين (فرنسا)، وفي بيئات أصدرت توصيات لتطبيق المبادرات الدولية الطوعية دون التشريعات والقوانين (ألمانيا وبلجيكا)، كما استخدمت في قياس مستوى الإفصاح لمؤسسات في بيئات تفتقر إلى وجود أي قوانين أو تشريعات لتطبيق الإفصاح البيئي (إيطاليا والبرتغال) وهو ما يتناسب مع حالة الجزائر والتي يغيب فيها أي قوانين منظمة للإفصاح البيئي.

وعلى الرغم من التبريرات السابقة، فقد إرتأينا ومن أجل زيادة مصداقية وموثوقية النتائج المحصل عليها ضمن الدراسة الحالية، عرض القائمة على إثنين من الأكاديميين الجزائريين من ذوي الخبرة والاختصاص، والذين كان لهما مساهمات بحثية في مجال المحاسبة والمسؤولية البيئية والاجتماعية من أجل تحكيمها والتأكد من مدى قابلية تطبيقها في البيئة الجزائرية، كما تم مناقشة البنود الواردة ضمن القائمة مع عدد من أصحاب المصالح، وقد تم تسجيل بعض الملاحظات التي أجريت على ضوءها بعض التعديلات الطفيفة والتي تم أخذها بعين الاعتبار عند استخدام القائمة. اعتمادنا على التحكيم ومناقشة أصحاب المصالح زاد من موضوعية القائمة كأداة يتم الاعتماد عليها في جمع المعلومات البيئية ضمن البنود التي تنتمي إليها.

إضافة إلى القائمة فقد تم استخدام نظام التسجيل الثنائي (*Dichotomos Scoring system*) لفحص وجود أو غياب العناصر المفصح عنها، حيث يأخذ البند القيمة (واحد) إذا تم الإفصاح عنه في التقرير السنوي، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك، أي وفقا لاساس الظهور /عدم الظهور (*Presence/Apsence Basis*).

ولقياس مستوى الإفصاح البيئي يتم من خلال النموذج التالي:

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

$$EnvDis = \frac{\sum_{i=1}^n Di}{M}$$

حيث:

EnvDis : مؤشر (مستوى) الإفصاح البيئي.

Di : يأخذ القيمة (1) إذا تم الإفصاح عن البند *i* والقيمة (0) بخلاف ذلك.

n : عدد البنود التي تم الإفصاح عنها.

M : الحد الأقصى للبنود الممكن الإفصاح عنها.

2- قياس المتغيرات المستقلة: بما يتناسب وطبيعة الدراسة الحالية، وللقيام بإختبار (Mann-Whitney)، قمنا بقياس متغيرات الدراسة لتتناسب ومتطلبات هذا الإختبار، ذلك أن تطبيق إختبار (Mann-Whitney) غير ممكن، إلا مع البيانات الاسمية أو الرتبية ذات الصيغة الثنائية، وعليه قمنا بتقسيم بيانات الدراسة إلى مجموعتين مستقلتين بما يتناسب وطبيعة كل متغير.

2-1- حجم مجلس الإدارة: يأخذ القيمة (1) في حالة فاق عدد أعضاء المجلس العشرة أعضاء، ويشار إلى مجلس الإدارة في هذه الحالة بأنه مجلس إدارة كبير، ويأخذ القيمة (0) في حالة قل عدد أعضاء مجلس الإدارة عن العشرة أعضاء، ويشار إلى مجلس الإدارة في هذه الحالة بأنه مجلس إدارة صغير. وتم الاستناد في تحديد عدد عشر أعضاء كحد فاصل بين مجالس الإدارة الصغيرة والكبيرة إلى ما أشار إليه (Lipton and Lorsch).

2-2- حجم المؤسسة: يأخذ القيمة (1) في حالة فاق مجموع أصول المؤسسة متوسط أصول مؤسسات الدراسة، ويشار إلى المؤسسة في هذه الحالة بأنها مؤسسة كبيرة، ويأخذ القيمة (0) في حالة العكس، ويشار إلى المؤسسة في هذه الحالة بأنها مؤسسة صغيرة الحجم.

2-3- الربحية: يأخذ القيمة (1) في حالة فاق معدل العائد على أصول المؤسسة متوسط معدل العائد على أصول مؤسسات الدراسة، ويشار إلى المؤسسة في هذه الحالة بأنها مؤسسة ذات ربحية مرتفعة، ويأخذ القيمة (0) في حالة العكس، ويشار إلى المؤسسة في هذه الحالة بأنها مؤسسة ذات ربحية منخفضة. ويحسب معدل العائد على أصول المؤسسة ضمن الدراسة الحالية بقسمة صافي الربح على إجمالي الأصول في نهاية السنة.

رابعاً: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

1- التحليل الوصفي للمتغير التابع

جدول رقم (2): الاحصاءات الوصفية لمتغير الدراسة التابع

| فئات الإفصاح | عدد المؤسسات | الحد الأدنى | الحد الأعلى | المتوسط | الانحراف المعياري |
|---------------------------|--------------|-------------|-------------|---------|-------------------|
| جميع بنود المؤشر | 05 | 0.0000 | 0.2062 | 0.0835 | 0.0661 |
| هيكل الحوكمة ونظم الإدارة | 05 | 0.0000 | 0.3000 | 0.0800 | 0.0918 |
| المصادقية | 05 | 0.0000 | 0.3333 | 0.1166 | 0.1372 |
| مؤشرات الأداء البيئي | 05 | 0.0000 | 0.2143 | 0.0619 | 0.0795 |

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

| | | | | | |
|--------|--------|--------|--------|----|--------------------------|
| 0.0737 | 0.0571 | 0.1429 | 0.0000 | 05 | النفقات البيئية |
| 0.1645 | 0.1500 | 0.5000 | 0.0000 | 05 | رؤية وإستراتيجية المؤسسة |
| 0.1207 | 0.0500 | 0.3750 | 0.0000 | 05 | الصورة البيئية |
| 0.1337 | 0.1300 | 0.4000 | 0.0000 | 05 | المبادرات البيئية |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تظهر النتائج أن إفصاح المؤسسات محل الدراسة عن جميع معلوماتها البيئية، ترواح بين (0%) (كحد أدنى)، و(20.62%) (كحد أعلى)، وبمتوسط إفصاح عام بلغ (8.35%)، وانحراف معياري قدر ب (06.61%). وهذا المستوى من الإفصاح يعد ضعيفا جدا خصوصا إذا ما نظرنا إلى طبيعة القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه أغلب المؤسسات محل الدراسة. وتشير نتائج حدود الإفصاح والانحراف المعياري لوجود بعض التباين في درجات الإفصاح للمؤسسات محل الدراسة.

كما تعطينا النتائج على مستوى فئات الإفصاح تصورا عاما عن أكثر الفئات التي تعتمد عليها المؤسسات الجزائرية محل الدراسة، في مخاطبة أصحاب المصالح فيها، حيث يظهر أن المؤسسات الجزائرية تعتمد بالأساس في توصيل معلوماتها البيئية، ومخاطبة أصحاب المصالح فيها، على المعلومات التي تتعلق (بالرؤية والاسراتيجية البيئية) (15%)، و(المبادرات البيئية)، (13%).

وبالنظر إلى أن الفئات الثلاث الأولى التي نالت أكبر درجات إفصاح على التوالي تعد جميعها وصفية، في مقابل فئة مؤشرات الأداء البيئي التي تعد كمية، والنفقات البيئية والتي تعتبر مالية، واللذان تذيلتا الترتيب، وبالنظر إلى الفارق الضئيل بين متوسط الإفصاح لكل من المبادرات البيئية، ومؤشرات الأداء البيئي، فهذا يؤكد أن إفصاح المؤسسات محل الدراسة يغلب عليه وبشكل كبير الطابع الوصفي، وأن المؤسسات تعتمد على المعلومات الوصفية في مخاطبة أصحاب المصالح وإخلاء مسؤولياتها اتجاههم، ثم تأتي بعدها المعلومات ذات الطابع الكمي بنسبة ضئيلة، لتأتي في الأخير المعلومات التي تأخذ الطابع المالي. ويلاحظ بشكل واضح التقارب في متوسطات إفصاح جميع الفئات، وهو راجع إلى الضعف الشديد في إفصاح مؤسسات الدراسة.

جدول رقم (3): درجات الإفصاح الخاصة بكل مؤسسة بين عامي 2013-2014

| متوسط الإفصاح | مستوى الإفصاح | | المؤسسة |
|---------------|---------------|--------|--------------------------|
| | 2014 | 2013 | |
| 0.1443 | 0.2062 | 0.0825 | مصنع الاسمنت عين الكبيرة |
| 0.1185 | 0.1134 | 0.1237 | مؤسسة سونلغاز |
| 0.0824 | 0.0000 | 0.1649 | مؤسسة الروبية |
| 0.0722 | 0.0825 | 0.0619 | مؤسسة سوناطراك |
| 0.0103 | 0.0103 | 0.0103 | مؤسسة صيدال |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

النتائج تشير إلى وجود تباين في ممارسات افصاح المؤسسات على طول فترة الدراسة سواء داخل المؤسسة نفسها أو بين المؤسسة والأخرى. وباحتساب مؤشر الإفصاح العام لسنتي الدراسة، نجد بأنه

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

انخفض من (7.04%) سنة (2013) إلى (6.87%) سنة (2014)، وهذا يدل على أن منحي ممارسات الإفصاح للمؤسسات محل الدراسة قد اتخذ منحي سلبي. هذه النتائج وما سبقها من نتائج تؤكد على الضعف الكبير لممارسة الإفصاح البيئي في المؤسسات محل الدراسة، على الرغم من طبيعة أنشطة جميع هذه المؤسسات التي تتميز بالحساسية البيئية المعتبرة.

2- التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة:

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة

| المتغيرات | عدد المؤسسات | الحد الأدنى | الحد الأعلى | المتوسط | الانحراف المعياري |
|---------------|--------------|-------------|-------------|---------|-------------------|
| حجم المجلس | 05 | 06 | 14 | 10.40 | 3.169 |
| حجم المؤسسة | 05 | 0 | 1 | 0.60 | 0.5146 |
| ربحية المؤسسة | 05 | -0.0146 | 0.1565 | 0.0547 | 0.0554 |
| | 05 | 0 | 1 | 0.30 | 0.4830 |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

تظهر النتائج أن عدد أعضاء مجالس الإدارة للمؤسسات محل الدراسة، يتراوح بين (6) أعضاء كحد أدنى و(14) عضو كحد أعلى، بمتوسط عدد أعضاء بلغ (10.40). وبالعودة إلى السقف الذي وضعه (Lipton and Lorsch)، والمقدر ب (10) أعضاء، قمنا بقسمة أو تجزئة (Split) متغير حجم مجلس الإدارة إلى مجموعتين. وقد جاءت النتائج مبينة أن ما نسبته (60%) من المجالس هي كبيرة الحجم في مقابل (40%) صغيرة الحجم. وتؤكد هذه النتائج على غلبة مجالس الإدارة الكبيرة الحجم للمؤسسات محل الدراسة.

تظهر النتائج أن المؤسسات محل الدراسة تتميز بحجم أصول كبير حيث بلغ متوسط إجمالي هذه الأصول (1984121.575) مليون دينار، لكن بانحراف معياري كبير هو الآخر وصل إلى (3396537.723) مليون دينار، ويؤشر هذا عن وجود تباين كبير في قيم أصول هذه المؤسسات، ويرجع ذلك إلى الفارق المهيول بين متوسط حجم أصول كل من سوناطراك (8822000) وسونلغاز (3016543) من جهة، وبقية المؤسسات من جهة أخرى، والتي يصل مجموع قيم أصولها مجتمعة (54210.6977) مليون دينار وهو ما لا يمثل حتى (1%) من قيم أصول سوناطراك لوحدها.

خامسا: تحليل الارتباط

جدول رقم (5): نتائج تحليل الارتباط وفقا لمعامل ارتباط (Spearman)

| Spearman's Rho | الإفصاح البيئي | حجم المجلس | حجم المؤسسة | الربحية |
|----------------|----------------|------------|-------------|---------|
| الإفصاح البيئي | 1 | | | |
| حجم المجلس | 0.107 | 1 | | |
| حجم المؤسسة | 0.179 | 0.866 | 1 | |
| الربحية | 0.115 | -0.772 | -0.342 | 1 |

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تبين نتائج تحليل الارتباط ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط موجبة لكن غير دالة احصائياً، بين حجم مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح البيئي، حيث بلغ معامل الارتباط (0.107)، عند مستوى دلالة (0.348) وهي أكبر من (0.05). وهذا يعني عدم وجود علاقة ارتباط موجبة دالة إحصائياً بين حجم مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح البيئي.

- وجود علاقة ارتباط موجبة لكن غير دالة احصائياً، بين حجم المؤسسة ومستوى الإفصاح البيئي، حيث بلغ معامل الارتباط (0.179)، عند مستوى دلالة (0.311) وهي أكبر من (0.05). وهذا يعني عدم وجود علاقة ارتباط موجبة دالة إحصائياً بين حجم المؤسسة ومستوى الإفصاح البيئي.

- وجود علاقة ارتباط موجبة لكن غير دالة احصائياً، بين ربحية المؤسسة ومستوى الإفصاح البيئي، حيث بلغ معامل الارتباط (0.115)، عند مستوى دلالة (0.376) وهي أكبر من (0.05). وهذا يعني عدم وجود علاقة ارتباط موجبة دالة إحصائياً بين ربحية المؤسسة ومستوى الإفصاح البيئي.

يتضح لنا مما سبق، أن نتائج تحليل الارتباط لم تظهر لنا وجود أي علاقة ارتباط دالة إحصائياً بين جميع المتغيرات المستقلة ومستوى الإفصاح البيئي.

بغرض التأكد والتأكيد على ما تم التوصل إليه من نتائج تحليل الارتباط، يتم اللجوء إلى تحليل أكثر تعمقا بناء على إختبار (Mann Whitney) اللامعلمي.

سادسا: إختبار الفروق الإحصائية

باستخدام إختبار (Mann Whitney) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (6): نتائج إختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى إفصاح المؤسسات تعزى إلى حجم مجلس الإدارة.

| حجم المجلس | متوسط الرتب | قيمة الإختبار (U) | مستوى المعنوية |
|------------|-------------|-------------------|----------------|
| صغير | 5.13 | 10.5 | 0.405 |
| كبير | 5.75 | | |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

بتوجيه الإختبار على أساس أن الفروق تكون لصالح المؤسسات ذات مجالس الإدارة الكبيرة، تظهر النتائج أن قيمة الإختبار (10.5) عند مستوى معنوية (0.405) وهو أكبر من (0.05)، بما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تكون لصالح المؤسسات ذات مجالس الإدارة الكبيرة.

جدول رقم (7): نتائج إختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى إفصاح المؤسسات تعزى إلى حجم المؤسسة

| إزدواجية الدور | متوسط الرتب | قيمة الإختبار (U) | مستوى المعنوية |
|----------------|-------------|-------------------|----------------|
| صغيرة | 5.08 | 9.5 | 0.324 |
| كبيرة | 6.13 | | |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

بتوجيه الإختبار على أساس أن الفروق تكون لصالح المؤسسات كبيرة الحجم، تظهر النتائج أن قيمة الإختبار (9.5) عند مستوى معنوية (0.324) وهو أكبر من (0.05)، بما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تكون لصالح المؤسسات كبيرة الحجم.

جدول رقم (8): نتائج إختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى إفصاح المؤسسات تعزى إلى الربحية

| مستوى المعنوية | قيمة الاختبار (U) | متوسط الرتب | ربحية المؤسسة |
|----------------|-------------------|--------------|------------------|
| 0.4 | 9 | 5.29 6.00 | منخفضة مرتفعة |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

بتوجيه الاختبار على أساس أن الفروق تكون لصالح المؤسسات ذات الربحية المرتفعة، تظهر النتائج أن قيمة الاختبار (9) عند مستوى معنوية (0.4) وهو أكبر من (0.05)، بما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تكون لصالح المؤسسات ذات الربحية المرتفعة.

جاءت نتائج إختبار (Mann-Whitney) مؤكدة، وداعمة لنتائج تحليل إرتباط معامل (Spearman)، حيث لم يتم العثور على أي فروق ذات دلالة إحصائية في مستويات الإفصاح البيئي يمكن أن تعزى لأي من المتغيرات المستقلة. وهو ما يشير إلى أن الدراسة الحالية لم تتوصل إلى أدلة كافية تدعم العلاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة، ومستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية المدروسة.

فيما يتعلق بالنتائج المحصل عليها والمتعلقة بحجم مجلس الإدارة والذي يعد من أهم آليات الممارسات السليمة للحوكمة، فنرجع عدم دلالة تأثير هذا المتغير إلى كون البيئة الجزائرية تفتقر أصلاً للمبدأ الأول الذي تبنى عليه بقية مبادئ الحوكمة وهو وجود أساس لإطار فعال لممارسة الحوكمة، فالمعلوم أن النظام المؤسسي الجزائري الذي يمكن من خلاله ضمان الممارسة السليمة للحوكمة بما يحفز مجلس الإدارة على إتخاذ الخطوات الضرورية لتحقيق الشفافية، لا يتوفر على البنية المطلوبة، بدءاً من غياب دليل واضح يتم على أساسه ممارسة الحوكمة وليس انتهاءً بضعف واحتكار الدولة لآليات الرقابة والمساءلة، وأيضاً غياب وجود أي قوانين من شأنها أن تنظم الإفصاح البيئي. الأمر الذي يكون قد انسحب في تدني مستوى ممارسة الحوكمة ومنه تحييد أي اثر معتبر لحجم مجلس الإدارة، على إفصاح مؤسسات الدراسة. كما يمكن أن نرجع النتائج المحصل عليها والمتعلقة بتأثير حجم المؤسسة، وربحية المؤسسة، إلى، عدم وجود حافز للمؤسسات الجزائرية يدفعها إلى إبراز مجهودها البيئي، أو تمييز نفسها عن تلك ذات الأداء البيئي الضعيف. فإقبال المستثمرين يكاد يكون معدوماً في البورصة، أما فيما يتعلق بتلك الغير مدرجة بالبورصة فمعظم البنوك التي تعطي القروض هي حكومية، وكون أن غالبية هذه المؤسسات حكومية فمصادر تمويلها تتطلب شروط ومعاملات أخرى غير تلك المتعلقة بالمؤسسات الخاصة، وفي دولة مثل الجزائر فإن الدعم الحكومي يعد نشطا وسخيا جداً، هذا إلى جانب أن المنافسة التي يمكن أن تواجهها هذه المؤسسات بناءً على المؤشرات البيئية ضعيفة جداً، لأن معظم نشاطها موجه محلياً أين تحوز على غالبية السوق، يضاف إلى ذلك أن الوضع في الجزائر يعاني من شبه غياب لجماعات مستقلة عن الدولة

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

تكون منظمة، نشطة ومهتمة بالقضايا البيئية وقادرة على أن تمارس ضغوط تؤدي للتأثير المباشر أو غير المباشر على سلوك المؤسسات، أيضا الضعف الذي يمكن تسجيله في تناول الإعلام الجزائري للقضايا البيئية لتلك المؤسسات، حيث يتميز هذا الإعلام خاصة التلفزيوني منه بالحدثة وبعده في الطرح عن الأخذ بالقضايا البيئية التي تهتم المجتمع الجزائري. كما أن المجتمع الجزائري في حد ذاته وفي الغالب لا يبدي اهتماما كبيرا بالكيفية التي تتعامل بها المؤسسات الاقتصادية مع البيئة الطبيعية، خاصة وإن كان نشاط هذه المؤسسات بعيدا عن المنطقة الجغرافية التي تتواجد فيه الجماعة المحلية المعنية. كل هذه الأمور تجعل من قيام المؤسسة بالإفصاح بغية إبراز مجهودها أو تمييز نفسها من عدمه أمرا غير ذي جدوى.

وعلى ضوء النتائج السابقة يتم، رفض الفرضية الأولى للدراسة والتي تشير إلى أن لحجم مجلس الإدارة تأثير موجب على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. رفض الفرضية الثانية للدراسة والتي تشير إلى أن لحجم المؤسسة تأثير موجب على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

كما يتم رفض الفرضية الثالثة للدراسة والتي تشير إلى أن لربحية المؤسسة تأثير موجب على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الخاتمة:

أولا: نتائج الدراسة

1- مستوى إفصاح المؤسسات الجزائرية يعد ضعيفا جدا، ما يعكس وجود فجوة كبيرة جدا بين ما هو متوفر لدى إدارة المؤسسات وما يفترض أن يتوفر لدى أصحاب المصالح، الأمر الذي يدل على وجود مشاكل وكالة حقيقية بين الطرفين. ويغذي هذا الضعف في مستوى الإفصاح غياب القوانين المنظمة لممارسات الإفصاح البيئي.

2- إفصاح المؤسسات الجزائرية يغلب عليه وبشكل كبير الطابع الوصفي، وهاته المؤسسات تعتمد على المعلومات الوصفية في مخاطبة أصحاب المصالح فيها وإخلاء مسؤولياتها اتجاههم، في مقابل ضعف لجوئها إلى المعلومات الأخرى ذات الطابع الكمي أو المالي.

3- عدم وجود تأثير موجب لحجم مجلس الإدارة، على التغيرات التي تحدث في مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية. حيث تعاني البيئة الجزائرية من ضعف تبني المبدأ الأول الذي تبنى عليه بقية مبادئ الحوكمة وهو وجود أساس لإطار فعال لممارسة الحوكمة، والذي يعد أساسا لأي علاقة يمكن أن تنشأ عن ممارسة الحوكمة.

4- عدم وجود تأثير موجب لحجم وربحية المؤسسة، على التغيرات التي تحدث في مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية، حيث يغيب الحافز الذي يمكن أن يدفع المؤسسات الجزائرية إلى إبراز مجهودها البيئي، أو تمييز نفسها عن تلك ذات الأداء البيئي الضعيف. الأمر الذي يجعل من قيام المؤسسة بالإفصاح بغية إبراز مجهودها أو تمييز نفسها من عدمه أمرا غير ذي جدوى.

ثانياً: توصيات الدراسة

- 1- العمل على تفعيل دور البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، بما يؤدي إلى تضمين ممارسات الحوكمة والاعتبارات الاجتماعية والبيئية ضمن قرارات منح التمويل للمؤسسات ومهما كان نوعها أو قطاعها.
 - 2- العمل على تفعيل دور بورصة الجزائر، من خلال توسيع وتنويع قاعدة المتعاملين فيها، لتشمل المزيد من المؤسسات الأجنبية، والعائلية، والصغيرة والمتوسطة.
 - 3- تنمية الفكر المقاوالاتي القائم على الاعتبارات البيئية للمتعاملين الخواص في الجزائر، بحيث يتم التركيز على الإيجابيات المتأتية من، تنويع الرأسملة الاجتماعية، والفصل بين الذمة الاجتماعية والشخصية، والتخطيط للأهداف الطويلة الأجل بدل الاقتصار على الأهداف القصيرة.
 - 4- إصدار قوانين ولوائح وإرشادات، ومعايير تعنى بممارسات الإفصاح البيئي تتصف بالالزامية، وتكون متوافقة مع المتطلبات الدولية، وفي نفس الوقت مراعية لخصوصية البيئة الجزائرية.
 - 5- أن تتضمن هذه القوانين، الإرشادات والمعايير، إجراءات ردعية نظير عدم الالتزام بها، وإجراءات تحفيزية للمؤسسات التي تفي بها، مع الحرص على أن تكون مسألة الالتزام بها من عدمه موضوع مراجعة وتدقيق من جهة خارجية تكلف بهذا الأمر.
 - 6- تخصيص جملة من الحوافز للمؤسسات التي تتوسع في الإفصاح عن قضاياها البيئية، من قبيل تمكينها من المعاملة الضريبية والجمركية المميزة، ومن الحصول على الدعم المالي والمادي الحكومي نظير قيامها بنشاطات تستهدف حماية البيئة.
 - 7- تشجيع وتحفيز إنشاء فرق ومخابر بحث، تعنى بالقيام بدراسات وبحوث تستهدف تنمية، تطوير وتحسين ممارسات الإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية.
 - 8- فتح تخصصات في الدراسات الجامعية، ومعاهد التكوين المهني تعنى بتدريس، وتدريب وتوعية، وتنقيف كل من له علاقة بالمؤسسة، بتقنيات، إيجابيات ومنافع تبني ممارسات المحاسبة البيئية، بما سيضمن تخريج وتكوين كوادر وإطارات وأصحاب مصالح، واعية ومتمكنة من الممارسات السليمة التي تضمن إستدامة المؤسسة.
- الهوامش والمراجع

¹ محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 334.

² Mathews M.R, social responsible accounting, chapman and hall, london, 1993, p 65.

³ Rob Gray, Dave Owen, Keith Maunder, Accounting and accountability changes and challenges in corporate social and environmental reporting, Prentice hall, USA, 1996, p 3.

⁴ منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2007.

⁵ Adel Imhmed Ishwerf, Stakeholders requirements and perception of corporate environmental disclosure in libya, Phd Thesis, University of Salford, uk, 2012, p 23

⁶ ذلك أن مضمون واللغة الإعلامية وطريقة العرض فيما يخص الإفصاح البيئي تتميز بالديناميكية أي تتغير وليست ثابتة.

⁷) Kathryn Louise Jones, Corporate environmental disclosure : The medium and the message, Phd Thesis, University of Sunderland, UK, 2002, p 4.

⁸) Kathryn Louise Jones, (2002), op.cit, p 3.

⁹) Boutheina Diouani, Wafa Khlif, l'influence des variables psychosociales sur la décision de communication volontaire : cas des dirigeants tunisiens, 32 congrès de l'afc, Université de Montpellier, France, 09, 10, 11 Mai, 2011, p 2.

¹⁰) Dennis M.Patten, William Crampton, legitimacy and the internet : an examination of corporate web page environmental disclosures, Advances in environmental accounting and management, Vol 2, 2003, p 40.

¹¹) Stacey Cowan, David Gadenne, Australian corporate environmental reporting : a comparative analysis of disclosure practices across voluntary and mandatory disclosure systems, Journal of Accounting and Organizational Change, Vol 1, Iss 2, 2005, p 176.

¹²) Kathryn Louise Jones, (2002), Op.cit, p 453.

¹³) Jean Raar, Environmental initiatives : towards triple-bottom line reporting, Corporate Communication : an international journal, Vol 7, Iss 3, 2002, p 175.

¹⁴ أنظر مثلاً:

- Mitali Sen, Kuhali Mukherjee, J.K. Pattanayak, Corporate environmental disclosure practices in India, Joournal of applied accounting research, Vol 12, Iss 2, 2011.

- Shen Hang-Tao, Huang Hui, An analysis of environmental disclosures of listed companies in China, accounting department, Jinan University, China, 2008.

- James Guthrie, Suresh Cuganesan, Leanne Ward, Industry specific social and environmental reporting : the Australian food and beverage industry, Accounting forum, Vol 32, Iss 1, 2008, p 8.

¹⁵) Monica Araya, To tell or not to tell ?, Determinants of environmental disclosure and reporting in corporate latin America, Phd Thesis, Yale University, USA, 2006, p 93.

¹⁶) Dion Van De Burgwal, Rui Jose Oliveira Vieira, Environmental disclosure determinants in Dutch listed companies, Revisita contabilidade and fianancas, Vol 25, N° 64, 2014, p 64.

¹⁷) Karen E.Ness, A. M. Mirza, Corporate social disclosure : a note on a test of agency theory, British of accounting review, 23, 1991, p 212

¹⁸) Susi Sarumpaet, The relationship between environmental performance and financial performance of indonesian companies, Jurnal akuntansi dan keuangan, Vol 7, N° 2, 2005, p 95.

¹⁹) Hanen Khemakhem, Hédi Turki, l'information environnementale et la prise de decision d'investissement, etude empirique dans le cadre d'un marché émergent, Comptabilité et environnement, France, 2007, p 7.

²⁰) Prem Lal Joshi, Mishiel Said Suwaidan, Rajesh Kumar, Determinants of environmental disclosures by Indian industrial listed companies in their websites : empirical study, International journal of accounting and finance, inderscience publication, Vol 3, N ° 2, p 112.

²¹) Despina Galani, Gravas Eythymios, Antonios Stavropoulos, The relation between firm size and environmental disclosure, international conference on applied economics-ICOAE 2011, University of Perugia, Italy, 27-27 August 2001, p 180, 184.

²²) Abdul Razeed, Determinants of environmental disclosure practices of us resource companies : hard copy versus internet reporting, Proceedings of the 6th Asia pacific interdisciplinary research in accounting conference APIRA 2010, University of Sydney, Australia, 13 July, 2010, p 5.

²³) Dion Van De Burgwal, Rui Jose Oliveira Vieira, (2014), op cit, p 64.

²⁴) Venancio Tauringana, Lyton Chithambo, The effect of defra guidance on green house gas disclosure, The British accounting review, 2014, p 8.

²⁵) Shaker A. Zahra, John A. Pearce II, Board composition from a strategic contingency perspective, Journal of management studies, Vol 29, Iss 4, 1991, p 422, 433.

²⁶) Ana Gisbert Clemente, Begona Navallas Labat, Corporate governance mechanisms and voluntary disclosure, the role of independent directors in the boards of listed Spanish firms, Universidad Autonoma de Madrid, 2009, p 29.

²⁷) Kose John, Lemma W. Senbet, Corporate governance and board effectiveness, Journal of banking and finance, Vol 22, Iss 4, 1998, p 385.

²⁸) Martin Lipton, Jay W. Lorsch, A modest proposal for improved corporate governance, The business lawyer, Vol 48, N° 1, 1992, p 67.

²⁹) مؤسسة سونطراك، سونلغاز، واسمنت عين الكبيرة ملكيتها تعود إلى الدولة كمساهم رئيسي ووحيد وهو ما يجعل منها مساهلة أمام قطاع عريض من اصحاب المصالح، والجدير بالذكر أن مجلس معايير المحاسبة الدولية وفي معرض تعريفه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة قد استثنى كل من المؤسسات المقيدة في البورصة والمؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة كون ان كليهما يخضعان للمساءلة العامة، فالأولى رأس مالها مفتوح أما الثانية فملكيتها عامة تعود على الدولة مما يعني خضوعها للمساءلة أمام قطاع عريض من الجمهور، مجلس معايير المحاسبة الدولية وفي معرض تعريفه أعفى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من متطلبات المعايير الكاملة لخصوصيتها، في مقابل المؤسسات المقيدة والعامة والتي أبقى على ضرورة تطبيقها لتلك المتطلبات، هذا يعني أن متطلبات الإفصاح للمؤسسات العامة حتى وإن لم تكن مقيدة تماثل تلك الخاصة بالمؤسسات المقيدة وفقا لمنظور المجلس على الرغم من اختلاف هيكلية رأسمالها. هذا يعد مبررا لنا ودافعا نحو قبول دراسة تلك المؤسسات إلى جانب بقية المؤسسات المقيدة.

³⁰) Béatrice Boyer-Allirol, Information environnementale : utilité pour l'investisseur et impact de la réglementation, Aix Marseille Univeriste, France, 2015.

³¹) Peter M. Clarkson, Yue Li, Gordon D. Richardson, Florin P. Vasvari, Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure : an empirical analysis, Accounting, organisation and society, Vol 33, Iss 4-5, 2008.

³²) أنظر مثلا:

- Bakhtiar Alrazi, Charl De Villiers, Chris Van Staden, The comprehensiveness of environmental reporting by global electric utilities : the type of information and the reporting media, 10 th Australasian conference on social and environmental accounting research, Conference held at Launceston, Australia, 5-6-7 December 2011.

- Rania Kamel Aburaya, The relationship between corporate governance and environmental disclosure : UK Evidence, Phd Thesis, Durham University, UK, 2012.

-Francisco Carreira, Ana Damiao, Rute Abreu, Fatima David, Environmental disclosure from the accounting to the report perspective, The 16th international conference on enterprise information systems, Portugal, 27-30 April, 2014.

³³) Asit Bahattacharyya, Adherence to the global reporting initiative's (GRI) social and environmental disclosure requirements by indian organisations, Innovation in management practices, 2008, p 13.