

مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في ظل بيئة الأعمال الحديثة

The degree of commitment of industrial enterprises to environmental disclosure in light of the modern business

environment

لصاق حيزية*

جامعة أكلي محند أولحاج البويرة – الجزائر

h.lassag@univ-bouira.dz

تاريخ النشر: 2024/01/25

تاريخ القبول للنشر: 2024/01/20

تاريخ الاستلام: 2023/06/20

ملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى إظهار مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي، إذ يعتبر مؤشرا على مدى إدراك المؤسسات الإقتصادية بالقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها، إذ يعتبر الإفصاح البيئي ضروري لمستخدمي القوائم المالية حيث يسمح بأخذ بعين الإعتبار الأحداث البيئية وجهود المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها. وحتى تتمكن من الوصول إلى نتائج ميدانية أسقطنا هذه الدراسة على مؤسسة الإسمنت بالسور الغزلان لولاية البويرة والتي تناولت مدى التزام المؤسسة بالإفصاح البيئي، والوقوف على أهم العوائق التي تمنع قيامها بالإفصاح البيئي، إذ قمنا بتوزيع 35 استبانة على موظفي الأقسام والمصالح ذات العلاقة بالموضوع، وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسة لا تقوم بالإفصاح البيئي، وهناك جملة من المعوقات التي حالت دون القيام مؤسسة محل الدراسة بالإفصاح البيئي. الكلمات المفتاحية: الإفصاح البيئي، الأداء البيئي، الأثار البيئية، بيئة الأعمال الحديثة، المؤسسات الصناعية. تصنيفات JEL: Q52، Q56.

Abstract:

This study aimed to show the extent to which industrial enterprises are committed to environmental disclosure, as it is an indicator of whether the enterprises are aware of the environmental issues that may affect their existence, as it is important for users of financial statements to find out about environmental events and the efforts of enterprises towards managing the environment and the financial implications thereof.

We projected this study on the Cement Corporation in Al-Sur Al-Ghazlan in the state of Bouira, which dealt with the extent of the organization's commitment to environmental disclosure, and to identify the most important difficulties and obstacles that prevent it from carrying out environmental disclosure, through the distribution of 35 questionnaires to employees of departments and interests related to the subject, and the study concluded that The institution does not perform environmental disclosure, and there are a number of obstacles that prevented the institution under study from environmental disclosure.

Keywords: environmental disclosure; environmental performance; environmental effects; modern business environment; industrial enterprises.

Jel Classification Codes: A52, A56.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

تعتبر مشكلة التلوث البيئي من أهم المشاكل التي تعاني منها دول العالم في الوقت الحاضر، نتيجة الزيادة المضطردة في استهلاك للمكونات البيئية، فمستوى التلوث قد وصل إلى حدود خطيرة تمثل قيودا على معدلات النمو الاقتصادي للدول، وقد أسهمت عملية التوسع الصناعي بشكل مباشر في ذلك، وهذا راجع إلى عدم الإهتمام بالاعتبارات البيئية عند القيام بعملية التخطيط، والذي نتج عنه استنزاف الطاقة والموارد الأولية وتلوث البيئة المحيطة. وعليه كان لا بد أن تقوم المؤسسات الصناعية بالمحافظة على البيئة، فهي تؤثر وتتأثر بالظروف البيئية المحيطة بها ولذلك فقد تغيرت وتعددت أهداف وإستراتيجيات المؤسسات الصناعية بما يتناسب مع التغير التكنولوجي، والتطورات والنمو وغير ذلك من خصائص ومتطلبات البيئة المحيطة وخصائص بيئة التكنولوجيا المتقدمة.

وقد تطلب التطور الذي حدث في بيئة الأعمال الحديثة ضرورة الإرتكاز على المحاسبة عن الأداء البيئي لتوفير معلومات والإفصاح عنها لدعم إتخاذ القرارات في هذا المجال، ولا يتم ذلك إلا من خلال وضع برامج لمراقبة عناصر التلوث البيئي الناتج عن مزاوله نشاطها، وعليه يجب على المؤسسات الإقتصادية القيام بالإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالمجال البيئي، وبالعوائد والالتزامات التي تتحملها نتيجة ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة.

1.1. إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق تتجلى اشكالية دراستنا في محاولة التعرف على مدى التزام مؤسسة الإسمنت بالسور الغزلان بالإفصاح عن أدائها البيئي، باعتبار أن نشاطها ملوثا بالبيئة.

وحتى نتمكن من الإجابة عن الإشكالية قمنا بتقسيمها إلى الإستئلة الفرعية الآتية:

- ما هو أسلوب الإفصاح عن الأداء البيئي المطبق في مؤسسة الاسمنت بالسور الغزلان؟
- هل تواجه مؤسسة السور الغزلان عراقيل تعيق قيامها بالإفصاح عن أدائها البيئي؟

2.1. فرضيات الدراسة:

ومحاولة منا لفهم الموضوع والإحاطة بجوانبه استعنا فرضيتين نراها موجهة لمسار الدراسة:

- تقوم مؤسسة صناعة الاسمنت بالسور الغزلان إعتماذ أسلوب الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي خارج القوائم المالية أي أسلوب الفصل.
- لا توجد عراقيل تحول دون قيام المؤسسة بالإفصاح عن أدائها البيئي.

3.1. منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على اشكالية هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجزء النظري، كونه مناسب للدراسات الوصفية وذلك من خلال جمع المعارف اللازمة عن الأثار البيئية الناتجة عن صناعة الاسمنت وكذلك عن الإفصاح البيئي، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة حالة حيث تم إعداد وتوزيع 35 استبانة على موظفي إدارات مؤسسة الإسمنت بالسور الغزلان بولاية البويرة، والتي لها صلة بالموضوع (المحاسبة - المالية- البيئة...إلخ)، وتحليلها إحصائيا لاختبار صحة الفروض السابقة الذكر.

4.1. محاور الدراسة: قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى المحاور الآتية:

- ملامح وخصائص بيئة الأعمال الحديثة.
- صناعة الاسمنت وتأثيراتها البيئية.

– الإفصاح البيئي.

– دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بالسور الغزلان ولاية البويرة.

2. ملامح وخصائص بيئة الأعمال الحديثة

إن المؤسسة تؤثر وتتأثر بالظروف البيئية المحيطة بها، ولذلك فقد تغيرت وتعددت أهداف وإستراتيجيات المنشأة بما يتناسب مع التغيير التكنولوجي، والتطورات والنمو وغير ذلك من خصائص ومتطلبات البيئة المحيطة وخصائص بيئة التكنولوجيا المتقدمة، وقد تطب التطور الذي حدث في بيئة الأعمال الحديثة ضرورة الإرتكاز على المحاسبة عن الأداء البيئي لتوفير معلومات والإفصاح عنها لدعم إتخاذ القرارات في هذا المجال. (عبد الله، 1994، الصفحات 2018-2020) وتتسم البيئة الصناعية الحديثة على المستوى العالمي بعدد من الخصائص أهمها: (أبوالفتوح صالح، 2006، الصفحات 539-540)

2.1. التركيز على وضع خطط قصيرة المدى وإستراتيجيات للتنافس تحقيقا للميزة التنافسية

تتجه العديد من المنشآت العالمية نحو الإهتمام بالميزة التنافسية بإعتبارها عنصرا جوهريا للنجاح في خلق قيمة لمشتري منتجاتها وخدماتها، وذلك من خلال إجراء تحليلات إستراتيجية للصناعة ودراسة الأطراف الرئيسية المشاركة بهذه الصناعة كالمؤسسات المنافسة حاليا المؤسسات المنافسة المحتمل دخولها إلى السوق، المؤسسات المنتجة لمنتجات بديلة، الموردون، الزبائن، وبعد الانتهاء من هذه التحليلات يتم الإنتقال إلى الخطوة التالية وهي قيام المنشآت بصياغة ووضع خططها وإستراتيجياتها للمنافسة بهدف تحقيق ميزة تنافسية مستمرة أو متواصلة.

2.2. تزايد حدة وقوة المنافسة العالمية وإرتكازها على عنصر الزمن

لقد إزدادت حدة المنافسة في الأونة الأخيرة مما أدلى إلى ظهور ما يسمى شركات عالمية أو كونية والتي تعنى إتساع نطاق وحجم الأسواق وإلتجاه إلى المنافسة في الأسواق العالمية بدلا من الإقتصار على منافسة الأسواق المحلية. وإستجابة لذلك ظهر نوع جديد من المنافسة والمتمثلة في المنافسة على أساس تخفيض عنصر الزمن لصالح المستهلك أو العميل، والتي بدورها تؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات، وذلك بتخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى السوق، و تخفيض زمن دورة التصنيع للمنتجات، وتخفيض زمن الدورة للعميل، تخفيض زمن تحويل أو تغيير العمليات، الإلتزام بجداول زمنية محددة وثابتة لتسليم مكونات عملية التصنيع،

2.3. ارتفاع معدلات الإبتكار والتطور التكنولوجي

أدى تزايد معدلات الإبتكار والتطور التكنولوجي إلى تقليص مدة دورة حياة المنتج ويعنى ذلك ضرورة قيام المنشآت بالإسراع من معدل تقديم منتجات جديدة إلى الأسواق. ولذا يتم توجيه الإهتمام نحو عمليات تصميم المنتجات بحيث تتم بسرعة وكفاءة أعلى.

2.4. تخفيض مدة دورة المنتج

تتصف نظم التصنيع المتقدمة بالعمل على تخفيض مدة دورة المنتج (المدة في الفترية بين إستلام المواد والمكونات المشتره وبين شحن المنتج التام للعميل) وذلك بإلغاء الأنشطة التي لا تضيف للمنتج قيمة، أى محاولة جعل دورة المنتج مساوية للوقت اللازم فقط لعملية إنتاجه، وتحقيق ذلك يزيد من رضا العميل نتيجة تخفيض التكاليف من ناحية ثم تلبية إحتياجاته في الوقت المناسب له دون تأخير من ناحية ثانية. والمقابلة الجيدة بين الطلب والإنتاج تتيح للمنشأة فرصة عدم الحاجة لإنتاج كميات كبيرة ثم تخزينها لتلبية إحتياجات العملاء.

2.5. التركيز على عمليات ونظم التصنيع الحديثة

لقد تم الاهتمام في السابق على إنجاز معدلات مرتفعة من الآلية والكفاءة وبما يمكن من زيادة حجم الإنتاج لمنتج معين ومن ثم تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة وذلك، على حساب إعتبارات المرونة في عمليات التصنيع ، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة، فالإهتمام ينصب على نظم مختلفة في التصنيع كتكنولوجيا التصنيع المتطورة ، وذلك بهدف الانتقال من الكفاءة كأساس للميزة إلى الفعالية في تحقيق ميزة تنافسية دائمة. فتكنولوجيا التصنيع الحديثة ونظم التصنيع المرنة تسمح بالتغير السريع من إنتاج منتج معين إلى إنتاج منتج آخر.

2.6. الاهتمام بإدارة العلاقات مع الموردين

لقد تزايد في الأونة الأخيرة الإعتداد على مصادر التوريد الخارجية في تدبير إحتياجات المؤسسات العالمية من المواد والمكونات، ولهذا أصبح الإهتمام بالنواحي الخاصة بعمليات الشراء والعلاقات مع الموردين بإعتبارهم مكون مهم في العملية الإنتاجية، وتحقيق المشاركة والتعاون معهم من خلال تقديم المساعدة اللازمة لهم بشأن تصميم أو تصنيع المواد الخام أو المكونات، وتدريب القوى العاملة لديهم، وتقديم المعونة الفنية اللازمة لهم.

2.7. الرقابة الشاملة على الجودة

تهتم نظم التصنيع المتقدمة بالرقابة الشاملة على الجودة خلال مراحل تصميم وإنتاج المنتجات، وذلك بدءاً من تصميم المنتج ومروراً بالتحقق من جودة الخامات والمكونات المشتراه، ثم مراحل إنتاج حتى شحن المنتج للعملاء، ويتحقق ذلك ليس فقط بالإهتمام بجودة التصميم والتصنيع بل الإهتمام بإرضاء كل من العملاء.

2.8. التوجه نحو فلسفة تقنية الوقت المحدد

ونقصد بها أن عملية التصنيع هي في الأساس عملية تدفق لعناصر المدخلات والمخرجات (مرسي خليل، 1996، صفحة 43) ، وإنطلاقاً من هذا المفهوم (فلسفة الوقت المحدد)، يمكن تحقيق قيمة مضافة للمدخلات (المواد والمكونات)، كلما أمكن تقليص عنصر الوقت

2.9. توجيه الإهتمام نحو تحليل الأنشطة الرئيسية للأداء البيئي

إن تحديد عناصر وأنشطة الأداء البيئي يعتبر خطوة هامة ضرورية للتعرف على طبيعة وخصائص تلك الأنشطة ومدى مساهمة كل منها في تحقيق أبعاد الجودة البيئية ومن ثم تحديد تكاليف تلك الأنشطة وتحليلها وتخصيصها على الأنشطة والمنتجات بغرض قياس التكلفة، وهي بذلك خطوة أساسية لتطبيق نظم إدارة تكاليف الجودة البيئية.

3. قطاع صناعة الاسمنت وتأثيراته البيئية

3.1. لمحة عن صناعة الأسمنت:

يعد قطاع صناعة الأسمنت من الصناعات الإستراتيجية لإرتباطها إرتباطاً مباشراً بأعمال الإنشاء والتعمير والتي أعطتها الدولة الجزائرية عناية واهتماماً كبيرين، وذلك لما لها من أهمية بالغة في تموين المشاريع التنموية والتي تساهم على المستويين الاقتصادي والاجتماعي، وتعتبر مادة الإسمنت ضرورية في عمليات التشييد والبناء، وقد عرفت طلباً كبيراً جداً على المستوى الوطني سواء من القطاع الخاص أو العام الأمر الذي دفع الدولة في الكثير من الأحيان لتغطية العجز في اللجوء إلى الاستيراد وللقضاء على هذا المشكل لجأت الدولة إلى تشجيع المؤسسات قصد الإنتاج أكثر أو من خلال تشييد مصانع جديدة خاصة بصناعة الاسمنت وللأسف وكما هو معروف فإن هذه الصناعة لها تأثير جد سلبي على البيئة من داخل المؤسسة أو خارجها ويقدر عدد المصانع عشرين مصنعا في السنوات الأخيرة موزعة عبر كامل التراب الوطني والتي بلغ إنتاجها الإجمالي ما يعادل 30

مليون طن، وينشط في القطاع أربعة مصانع رئيسية منها المجمع الصناعي للإسمنت " جيكا " بقدررة إنتاجية تقارب 13 مليون طن سنويا ، ويأتي في المرتبة الثانية المتعامل الأجنبي لافارج والذي ينتج ما يقارب 8 ملايين طن سنويا متبوعا بمؤسسات من القطاع الخاص.

وعادة ما تنشأ مصانع الأسمنت بالقرب من محاجر الطفلة والحجر الجيري وذلك بهدف خفض تكلفة نقل المواد الخام وتختلف الملوثات الناتجة عن مصانع الأسمنت من حيث المكونات والكميات تبعا لاختلاف عمليات التشغيل من مصنع لأخروا إجراءات النظافة العامة المتبعة وعوامل أخرى متنوعة. وهناك طريقتان أساسيتان في صناعة الأسمنت: العمليات الجافة والعمليات الرطبة، في العمليات الرطبة تطحن المواد الخام وتخلط بالمياه ثم يفصل الناتج المعلق إلى الغرف، أما في العمليات الجافة فيتم تجفيف المواد الخام قبل أو أثناء الطحن قبل إدخالها إلى الفرن.

3.2. الآثار البيئية الناجمة عن صناعة الإسمنت

❖ الآثار البيئية للغازات المنبعثة: تعتمد صناعة الإسمنت على حرق أنواع مختلفة من الوقود، وتنتج عنها ملوثات بيئية متنوعة، مثل الغبار، وأكاسيد الكربون والكبريت، ونفايات سائلة وصلبة مختلفة، وإضافة إلى ذلك ينتج عن تفكك كل كيلوغرام من الحجر الجيري 0,44 كغ من غاز ثاني أكسيد الكربون.

كما تنبعث من صناعة الإسمنت غازات أخرى مثل أكاسيد الكبريت والنتروجين، ويتوقف مستوى انبعاث غازات أكاسيد الكبريت على محتوى المادة الخام والوقود من الكبريت، ويعد غاز ثاني أكسيد الكربون المنبعث من صناعة الإسمنت، الغاز الأكثر تأثيرا على البيئة، ويمكن تخفيض انبعاثاته بتخفيض نسبة الكالسيوم في صناعة الإسمنت، وذلك بزيادة الاعتماد على النفايات باعتبارها مصدرا رخيصا للطاقة بالإضافة إلى إصدار القوانين والتشريعات البيئية المختلفة كتلك التي تمنع بناء مصانع الإسمنت بالقرب من التجمعات السكنية، وإيجاد مناطق معينة قادرة على استيعاب النفايات الصناعية (القاسي والبعيني، 1995، صفحة 135)

❖ الآثار البيئية للصرف السائل: عند التخلص من أتربة الفرن في شبكة الصرف الخاصة بالمصنع فإن ذلك يؤدي إلى تكون الملاط الذي قد يتسبب في انسداد شبكة المجاري. كما تتسبب زيوت التزليق المستهلكة الناتجة عن الورشات في بعض المشاكل إذا تم تصريفها على شبكة الصرف حيث تغطي أسطح شبكة المجاري وتصعب من عمليات الصيانة. وإذا تم تصريفها على المياه السطحية فإنها تلحق أضراراً بالحياة المائية كما تشوه منظر المسطحات المائية بالأجسام والمواد الطافية.

❖ الآثار البيئية الناتجة عن المخلفات الصلبة: ينبعث الغبار من عمليات التصنيع (التكسير والطحن والخلط) بالإضافة إلى

غبار المجمع من المرسب الكهروستاتيكي، ومن المخلفات الصلبة الأخرى المرتجع من الأكياس أو العبوات والتي تجمع وتباع

❖ الآثار البيئية على بيئة العمل: بالإضافة لكل الآثار الصحية الناجمة عن انبعاثات الغازات المختلفة السابق ذكرها تعتبر

الضوضاء من التكسير والطحن ذات خطورة صحية، حيث أنها تسبب ارتفاع في ضغط الدم والتأثير على الجهاز العصبي،

وقد يؤدي إلى عدم التركيز وفقدان السمع على المدى الطويل.

3.3. إجراءات الحد من التلوث البيئي الناتج عن صناعة الاسمنت

هناك ثلاثة أساليب للحد من التلوث. (عبد الوهاب، 2013، الصفحات 85-86)

❖ إدخال تعديلات في المؤسسة بهدف الحد من تركيز الملوثات في المجاري المائية استبعاد بعض المواد، فصل و/أو تجميع بعض المجاري المائية، خفض معدل سريان تيار مياه الصرف في المجاري التي تحتاج إلى إجراءات إضافية للمعالجة بهدف تقليل الأحمال على محطة معالجة مياه الصرف.

❖ إدخال التعديلات على عمليات التشغيل مثل تطبيق تقنيات أحدث، استبدال المواد الخام الخطرة بمواد صديقة للبيئة، توفير الظروف المثلى لعمليات التشغيل والتحكم.

❖ إجراءات نهاية الأنبوب (إجراءات عند نقاط الصرف النهائي) وتتضمن معالجة الملوثات أو فصلها للتخلص منها.

وجدير بالذكر أن إدخال التعديلات على المؤسسة أو على عمليات التشغيل يعود بفائدة

اقتصادية على المؤسسة، بينما الهدف الوحيد من إجراءات نهاية الأنبوب التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح البيئية دونما أية فائدة اقتصادية

إن القوانين البيئية لا تطالب المؤسسات صراحة بتشديد استهلاك الطاقة والمياه والحفاظ على الموارد، إلا أننا نتعرض لتلك الإشكالية من منظور أهمية الحفاظ على الموارد على المستوى الدولي. ويشير مصطلح الإنتاج النظيف (الأنظف) إلى أساليب الحد من التلوث عن طريق إدخال التعديلات على المؤسسة وعلى عمليات التشغيل والحفاظ على الموارد على العكس من إجراءات نهاية الأنبوب.

4. الإفصاح البيئي

في ظل تزايد الاهتمام المحلي والعالمي بالبيئة والعمل على حمايتها وتنميتها بصفة مستمرة، وضرورة التزام المؤسسات بصفة عامة تحقيق التنمية المستدامة، أصبح الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة اتجاه حماية البيئة، وعليه بات من الضروري تطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي الذي بدوره يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، وعليه ترشيد قراراتهم المرتبطة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمنشأة.

4.1. ماهية الإفصاح البيئي

يعرف الإفصاح البيئي على أنه "عرض البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها، مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها" (حسن، 1999، صفحة 168)

ويمكن تعريفه أيضا على أنه "الطريقة التي من خلالها تتمكن المؤسسة الاقتصادية من إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن مختلف أنشطتها، ذات الأبعاد الاجتماعية، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك، ولعل أبرز الأنشطة التي لها أثر مباشر على المجتمع هي التي تحقق له منافع اجتماعية يمكن إجمالها بما يلي:

— أنشطة خاصة بحماية المستهلك

— أنشطة خاصة بحماية البيئة والموارد الطبيعية

— أنشطة خاصة بتنمية الموارد البشرية.

ومن خلال التعاريف السابقة نجد أن الإفصاح البيئي ينظر إليه من زاويتي الشكل والمضمون، فمن حيث الشكل يمكن أن يتم الإفصاح البيئي في قوائم وتقارير مستقلة مثل قائمة نتائج الأنشطة البيئية، أو ضمن القوائم والتقارير المالية التقليدية، بالإضافة إلى المرفقات الإيضاحية بهذه القوائم، أما من حيث المضمون فإن الإفصاح البيئي يجب أن يشمل على مجموعة من البيانات المالية والكمية والفنية للأعباء والمنافع المرتبطة بمختلف الأنشطة البيئية للمنشأة.

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر يتم تعريف الإفصاح البيئي على أنه عملية عرض للمعلومات المالية والكمية والوصفية المرتبطة بالأنشطة البيئية للمنشأة في القوائم والتقارير الدورية، والإيضاحات المكمل لها، أو في تقارير بيئية منفصلة معدة لهذا الغرض، والذي من شأنها تسهيل مهمة مستخدمي تلك المعلومات عند اتخاذ القرارات.

2.4. أهمية الإفصاح البيئي:

- تتجلى أهمية الإفصاح البيئي للمنشآت في تحقيق جملة من الأهداف الأتية: (محمد يس، 2012، صفحة 59)
- أدركت بعض المؤسسات نتيجة التطورات الصناعية وما ترتب عليها من زيادة عدد المؤسسات الصناعية الملوثة للبيئة- ضرورة الاعتراف بمسؤوليتها البيئية جنبا إلى جنب مع مسؤوليتها الأخرى؛
- جل الأنشطة البيئية لها جوانب مالية ومحاسبية، والتي لها تأثير بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على قرارات مستخدموا تلك القوائم، وعليه لابد من الإفصاح عن تلك الأنشطة؛
- يجنب الإفصاح عن الأداء البيئي المؤسسة التدخل الحكومي، واستجابة لمتطلبات المجتمع وجماعات الضغط البيئي، ويؤدي أيضا إلى التعرف على مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات القانونية؛
- قد تقوم بعض الدول بمكافأة للمؤسسات التي توضح عن أدائها البيئي بتخفيض الضرائب أو الإعفاء منها، أو منح إعفاءات جمركية.
- يمكن الإفصاح عن الأداء البيئي المستثمرين من الحكم على مدى كفاءة الأداء البيئي للمؤسسة واتخاذ القرارات الاستثمارية الصحيحة؛
- يساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية للأطراف المستخدمة للقوائم المالية، والمتعلقة بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسؤوليتها اتجاه المحافظة على البيئة؛
- يساهم الإفصاح البيئي عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئي في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للبلد في ضوء المتغيرات البيئية، مما ينتج عنه إلى زيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسؤولياتها البيئية وتشجيعها على تطوير أنشطتها، والتوسع في استثماراتها، وعلى العكس يتم زيادة الضغط على المنشآت التي لا تفي بمسؤولياتها البيئية بهدف تحقيق التنمية المستدامة. (حسن، 1999، صفحة 169)

3.4. مشاكل الإفصاح البيئي

يعبر الإفصاح البيئي عن مدى إدراك والتزام المؤسسات بقضايا البيئية، التي قد تؤثر في وجودها، كما يعد مهما بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية، حيث يمكنها من الوقوف على الأحداث البيئية، وجهود المنشآت اتجاه إدارة البيئة، والآثار المالية الناتجة عنها، غير أن الإفصاح البيئي يواجه بعض المشكلات والتي يمكن أن تؤثر على جودة المعلومات وتوقيتها، وتبلور المشكلات في الأتي: (محمد يس، 2012، صفحة 59)

- عدم وجود إلزام بالإفصاح البيئي: إن معظم المعايير المحاسبية خاصة في الدول النامية لا تفرض الإفصاح الإلزامي عن المعلومات البيئية، حيث لا توجد معايير محاسبية خاصة بالبيئة، ولا يوجد إلزام في قانون البيئة بالإفصاح عن المعلومات البيئية.
- نقص الوعي العام بالقضايا البيئية: هل المعلومات البيئية ميزة يفاضل العملاء والمستهلكون على أساسها بين المنتجات؟ وهل يوجد طلب على المعلومات البيئية؟ وهل إدارة المؤسسة مقتنعة بجدوى الإفصاح البيئي وتأثيره في إدراك المؤسسة الأطراف المهمة؟
- رغبة المؤسسات الاقتصادية تجنب التكاليف والخسائر التي قد تترتب على الإفصاح البيئي.
- غياب البعد البيئي في الحكم على نجاح وتقييم المؤسسة، حيث لا يؤثر الإفصاح البيئي على قيمة أسهم المؤسسة بسوق الأوراق المالية، أو في جذب استثمارات جديدة للمؤسسة الاقتصادية.
- مشكلة الموضوعية في الإفصاح عن البيانات البيئية إذ أن المسؤول عن إنتاج المعلومات عن التلوث البيئي يتمثل في العنصر البشري، إذ غالباً ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي خاصة إذا ما تعلق بالتكاليف غير القابلة للقياس النقدي، بالإضافة إلى نقص الوازع الديني والأخلاقي وعدم تتبع التزام المؤسسات بقواعد السلوك المهني والمتمثل في الأخلاقيات المهنية، والتي تتمثل في النزاهة والمصداقية والأمانة وعدم التحيز.

4.4. مقومات الإفصاح البيئي

- وهي الركائز الأساسية اللازمة لنجاحه، والبيانات والمعلومات المالية والكمية اللازمة لتطبيقه وتحقيق المنافع المتبتغاة منه، إذ تنقسم إلى مقومات عامة ومقومات خاصة تقوم باستعراضها وفق ما يأتي:
- ❖ **المقومات العامة:** ويقصد بها الركائز الأساسية التي تعتمد عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتتمثل فيما يأتي: (حسن، 1999، الصفحات 171-172)
 - وجود تنظيم مهني يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي ومراقبة تطبيقها؛
 - إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المنشآت الاقتصادية لقوانين ونظم حماية البيئة وفرض العقوبات المالية وغير المالية على المنشآت المخالفة لتلك القوانين والنظم؛
 - إلزامية الإفصاح البيئي عن طريق تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة كخطوة أولى بالنسبة للمنشآت الملوثة للبيئة مثل صناعة البترول، الإسمنت، الأدوية... إلخ، مما ينتج عنه في النهاية تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المنشآت؛
 - وجود مقاييس عملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية، تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية، مما يدعم الثقة في هذه المقاييس، على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين، وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية والعدالة في نتائج هذه المقاييس؛
 - الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعارف عليها المتبعة من طرف المؤسسة في معالجة تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية؛

– تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والإفصاح عنها، بهدف تحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، كما يمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

❖ المقومات الخاصة: وتشمل المحتويات الأساسية للإفصاح عن الأداء البيئي من المعلومات والبيانات المالية والكمية، وتمثل فيما يلي: (عبد الله، 2002، الصفحات 450-451)

● البيانات المالية مثل:

- التكاليف البيئية الجارية التي تحملها المؤسسة؛
- التكاليف البيئية الرأسمالية والتفرقة بينهما وبين التكاليف الرأسمالية الأخرى؛
- المبالغ التي تحملتها المؤسسة (جزاءات، غرامات، تعويضات)، والنتيجة عن عدم التوافق مع الاشتراطات البيئية؛

– الإيرادات الناتجة عن العمليات البيئية (إيرادات إعادة التدوير)

● البيانات غير المالية مثل:

- كمية الانبعاثات والمخلفات الناتجة عن العملية الإنتاجية في كافة مراحلها؛
- كمية المخلفات التي تم معالجتها أو تدويرها؛
- كمية الوفرة في مدخلات النشاط (خامات، طاقة، ... الخ)،
- نسبة الانخفاض في عدد المصابين من العاملين بأمراض نتيجة التلوث البيئي؛
- كمية الزيادة في المبيعات الناتجة عن تحسين مستوى الأداء البيئي؛
- المساحات الخضراء والأشجار التي أضيفت لعناصر التنوع البيولوجي.

4.5. اتجاهات الإفصاح البيئي

يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية إما ضمن تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم المالية وملحقاته بهدف تبيان مدى وفاء المنشأة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية، أو ضمن القوائم المالية، إذ أن المعلومات البيئية والاقتصادية متكاملة وتعتبر في مجملها عن الأداء الكامل والشامل للمؤسسة.

❖ الإفصاح البيئي في صلب القوائم والتقارير المالية (طريقة الدمج): يقوم هذا الأسلوب على أساس الدمج بين المعلومات المالية والبيئية، من أجل إعطاء صورة متكاملة وشاملة عن الأداء الكلي للمؤسسة (منصور، 1995، صفحة 237)، فتبعاً لهذا الأسلوب يتم التقرير عن المسؤولية الاجتماعية فيما تعلق بالشق التكاليفي والمنفعي جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية في مجموعة واحدة معبراً عنها بالوحدة النقدية الوطنية، وهذا ما ينتج عنه تحقيق مبدأ تكامل النشاط الاقتصادي والاجتماعي للمنشأة، وتطبيق في هذه الأسلوب مفاهيم متناسقة مع مفاهيم المحاسبة المالية الكلاسيكية، كمفهوم العمليات الاجتماعية، المنافع أو العوائد الاجتماعية، صافي الأصل الاجتماعي... الخ. (حنان، 2003، صفحة 275) ويتصف هذا النوع من التقارير بالمواسفات الأتية:

– يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة، مما يسمح بالمقارنة بين هذه الأنشطة، ثم يقيم أداء المؤسسة بشكل سليم؛

— يمنح هذا الأسلوب تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية، دون اللجوء إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي الكلاسيكي، بحيث أن الأنشطة البيئية للمنشأة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية، مما ينعكس ذلك على القوائم المالية.

أما فيما يخص البيانات والمعلومات غير المالية فيتم إدراجها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وعلى سبيل المثال لا الحصر نجد:

- السياسات البيئية المتبناة من طرف المنشأة؛
- وصف تفصيلي لعمليات التخلص من النفايات الخطرة؛
- التأثيرات البيئية لمختلف عمليات الإنتاج وطرق التقليل منها؛
- البرامج البيئية المتعلقة بالحفاظ على الموارد الطبيعية بما يساهم في تحقق التنمية المستدامة؛
- مختلف الشهادات والإجازات البيئية التي بحوزة المنشأة.

❖ الإفصاح البيئي خارج القوائم المالية (طريقة الفصل): يتم الإفصاح في هذه الطريقة بالفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية، إذ أن كل منهما يحقق أهداف مختلفة، وعليه يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية، وتنحصر صورته في ثلاث مجموعات هي:

- التقارير الوصفية: إذ تصف بطريقة سردية أو روائية أنشطة الالتزام الاختياري للمؤسسة دون محاولة تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة، غير أن هذا النوع من التقارير يكون محدود الفائدة ويصعب من خلاله تتبع الأداء الداخلي للمؤسسة، كما أنه لا يمكن استخدامه لإجراء المقارنات بين المؤسسات المختلفة.
- تقرير تكلفة الأضرار البيئية: وهي تقارير تفصح عن الجانب التكاليفي لتأثيرات الأنشطة البيئية.
- قائمة نتائج القياسات البيئية: بموجب هذه القائمة يتم توضيح نتائج القياسات الفعلية الناتجة عن العمليات الإنتاجية للمنشأة مقارنة بالحدود القصوى المسموح بها قانوناً وحجم الفورقات، إذ يمكن أن ترفق بهذه القائمة الإجراءات التصحيحية التي قامت بها المنشأة في سبيل معالجة نتائج القياسات المتجاوزة الحدود المسموح بها قانوناً، كتركيب فلاتير، أو إنشاء وحدة معالجة للمياه... الخ. (عبد الخالق، 2004، صفحة 158)
- قائمة الأصول البيئية: وهي عبارة عن قائمة تمهيدية لحصر الأصول البيئية الواجب إظهارها في قائمة المركز المالي، حيث يتم ضمن هذه القائمة حصر كافة الأصول البيئية التي تمتلكها المؤسسة في بداية الفترة وكذا الإضافات التي تمت على تلك الأصول خلال الفترة المالية وكذا استبعاد أية استبعادات تمت من تلك الأصول لتحديد قيمة الأصول البيئية الواجب إظهارها في قائمة المركز المالي.

6.4. الارشادات اللازمة لتفعيل الإفصاح البيئي

من أهم الإرشادات والتوصيات التي أوردتها المنظمات المهنية والدولية لتفعيل الإفصاح عن الأداء البيئي ما جاء في توصيات اللجنة الاستشارية الإنجليزية للمنشآت والبيئة للإفصاح البيئي الذي يوضحه الجدول التالي (Roberts و Adams، 1998، صفحة 26)

جدول 1: توصيات اللجنة الاستشارية للإنجليزية للمنشآت والبيئة للإفصاح البيئي

البيانات المالية	البيانات غير المالية
- مبلغ المصروفات البيئية الذي يحمل علي حساب الأرباح والخسائر	- السياسة التي تبنتها (اختارتها) المنشأة في احترام قضايا حماية البيئة وإدارة المخاطر البيئية.
- مبلغ المصروفات البيئية الرأسمالية والمدى الذي يوضح الفرق أو الخلاف بينهما وبين المصروفات الرأسمالية الأخرى.	- مدى قياس حماية البيئة الذي ينشأ من التغبر في الوصول للمتطلبات القانونية والتي تساعد علي التوافق مع القوانين البيئية الخاصة بعمليات التلوث.
- مبلغ التكلفة التي حدثت كنتيجة للغرامات والجزاء لعدم التوافق مع التنظيمات البيئية والتوافق مع الجزء الثالث.	- الإشارة إلي المعلومات البيئية الكمية والنوعية التي تقدم في تقرير بيئي منفصل.
- السياسات المحاسبية وبيانات المقارنة.	- وصف وتفصيل كمية للمخاطر البيئية والمصاريف البيئية التي حدثت.
- عندما ترتبط القضايا البيئية بالفهم الكامل للموقف المالي والأداء لتقرير الوحدة ووصف لهذه القضايا.	- حيث لا يوجد شكل أو نموذج لنظام الإدارة البيئية. - التوافق مع المتطلبات البيئية.

Source: Adams, Hill & Roberts, 1998, Employee and Ethical Reporting in Europe, UNCTAD, P. 26

وقد إقترح Adams بعض التوصيات للإفصاح البيئي في التقرير السنوي، نوضحها في الجدول الآتي:

جدول 2: توصيات للإفصاح البيئي في التقرير السنوي

عناصر التقرير السنوي	توصيات للإفصاح البيئي
1- تقرير للإدارة	- قائمة السياسات البيئية (إذا لم تقدم في مكان آخر في التقرير). - بيانات الأداء البيئي: استخدام الطاقة، استخدام المواد، إنبعاثات SO ₂ ، NO _x ، CO ₂ . إلخ والتخلص من النفايات.
2- إفصاح السياسات المحاسبية	- السياسات الرأسمالية. - سياسات التلوث. - سياسات إصلاح وعلاج الأرض والتعويضات. - سياسات الاستهلاك.
3- حساب الأرباح والخسائر	- المصروفات البيئية الاستثنائية علاج التعويضات أو مصروفات التلوث، التكاليف البيئية الأخرى اذا لم يفصح عنها بصورة مستقلة.
4- الميزانية	- الاحتياطات البيئية. - احتياطات عدم التفويض - التكاليف البيئية الرأسمالية.
5- ملاحظات في الحسابات	- الاسترداد المتوقعة. - شرح إضلفي للالتزامات البيئية الاحتمالية. - البيانات البيئية أيضا توضع في ملخص القوائم المالية.

Source Roger Adams, Op. Cit, P. 31

وقد وضع مجمع الاتحاد الأوربي للتحليل المالي (UNCTAD، 1998، صفحة 33) شرح لمتطلبات الدمج بين الحسابات

المالية والبيئية كما يلي:

جدول 3: شرح متطلبات الدمج بين الحسابات المالية والبيئية

المتطلبات	القسم
<p>1- تعليقات علي مجال وطرق الدمج في التقارير البيئية السنوية وما هي الأرقام (المبالغ) التي تدمج.</p> <p>2- قوائم واضحة عن المفردات المختلفة التي تم معالجتها (جارية – رأسمالية) ومدى التوافق (الانسجام) في التطبيق بين التقرير السنوي والتقرير البيئي.</p> <p>3- البيانات التاريخية (الفعلية) والأهداف.</p>	1- ملاحظات في AICS
<p>1- تكاليف الطاقة.</p> <p>2- تكاليف النفايات: التخلص والمعالجة (إعادة التدوير).</p> <p>3- تكاليف حماية البيئة من التلوث ورقابتها.</p> <p>4- تكاليف العلاج – المزايا الضريبية – النظافة (تكاليف المعالجة الضريبية).</p> <p>5- تكاليف تقليص الأثار البيئية.</p> <p>6- تكاليف أخرى: الاتصالات – قسم التدريب.</p> <p>7- إستهلاك الاصول الرأسمالية البيئية.</p> <p>8- الوفورات البيئية (غير محدد – أو غير مفسر).</p>	2- حساب الأرباح والخسائر
النفقات البيئية الرأسمالية.	3- التدفقات النقدية
<p>1- هل الشركة لديها سياسات وأهداف بيئية؟</p> <p>2- محتوى السياسة البيئية.</p> <p>3- هل الشركة نشرت التقرير السنوي.</p> <p>4- هل الشركة لديها نظام لجمع البيانات البيئية علي المستوى المحلي أو علي مستوى المجموعة.</p> <p>5- هل الشركة تقترح أو تدرس المشاكل البيئية الرئيسية، وهل الشركة تأخذ في اعتبارها التحديات البيئية الرئيسية وما هي التحديات الأساسية) هل المنشأة تتوافق مع القوانين والنظم الخارجية (الدولية) إذا تمت الإجابة بلا فيما تنمثل تكاليف التوافق مع هذه النظم في حالة عدم وجودها.</p> <p>6- هل لدى الشركة تغطية تأمينية علي مخاطر البيئة.</p> <p>7- هل الشركة لديها مراجعة أو فحص بيئي.</p>	4- أخرى

Source: EFFAS Commission an Accounting UNCTAD), 1998, ECO – Efficiency and Financial Analysis – the Financial Analyst’s View, p.33

مما سبق نستخلص أن هناك العديد من النماذج والتقارير الخاصة للإفصاح عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية إلا أنها تختلف في عناصرها من شركة لأخرى، ويرجع ذلك إلى حداثة موضوع الأداء البيئي من ناحية، وغياب معايير دولية ومحلية ترشد المحاسبين إلى كيفية الإفصاح عن الأداء البيئي من ناحية أخرى، وأن هذا التعدد في النماذج والتقارير منبثق من طبيعة الأداء البيئي الذي يتسم بالتعدد والتغير المستمر من وقت لآخر ومن شركة لأخرى.

5. دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بالصور الغزلان ولاية البويرة

5.1. أهداف دراسة الحالة

تهدف هذه الدراسة المبينة على قائمة الاستبيان إلى التعرف على مدى التزام مؤسسة الإسمنت بالصور الغزلان بالإفصاح البيئي، والتي لها تأثيرات بيئية نتيجة ممارستها لنشاطها الصناعي، والاستفادة من الجانب النظري الذي تطرقنا إليه، إضافة إلى ذلك الاختبار الميداني لفروض البحث والتي تم صياغتها إحصائيا في فرضيتين أساسيتين هما:

الفرضية الأولى: تقوم مؤسسة صناعة الاسمنت بالصور الغزلان بإعتماد أسلوب الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي خارج القوائم المالية أي أسلوب الفصل.

الفرضية الثانية: لا توجد عراقيل تحول دون قيام المؤسسة بالإفصاح عن أدائها البيئي.

5.2. تصميم قائمة الاستبيان

ومن أجل الحصول على المعلومات وقصد معالجة الموضوع اعتمدنا على قائمة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية، حيث قمنا بتوزيعها على عينة الدراسة، ولقد وجهت أسئلة الدراسة على نحو عام لإظهار مدى الالتزام بالإفصاح البيئي في المؤسسة محل الدراسة، وذلك من وجهة نظر المستقضي منهم وهم العاملين في الأقسام الإدارية ذات العلاقة بالبيئة والمالية والمحاسبة، وقد اعتمدت الدراسة على مقياس ليكرت (Likert Scale) ذو الخمس نقاط، والذي يعطي أوزانا نسبية للإجابة على أسئلة الاستبيان، وذلك لإعطاء درجة أكبر من الحرية لمفردات العينة عند الإجابة عليها، وذلك على النحو التالي:

جدول 4: أوزان مقياس ليكرت الخماسي

نوع الإجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الأوزان	5	4	3	2	1

المصدر: محمد عبد الرحمان العائدي، (2004)، محاضرات في الإحصاء بين النظرية والتطبيق، مكتبة الجلاء، مصر، 2004، ص 60.

تم اللجوء إلى مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، حتى تتم الاستفادة منها في تحليل النتائج المتوصل إليها.

5.3. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الموظفون بالإدارات المالية والمحاسبة والبيئة وكل الإدارات التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والتي تراوحت مراكزهم الوظيفية من مدير عام إلى موظف بسيط على مستوى هذه الإدارات، حيث وزعت عليهم 35 استمارة، مما يعني أن هذه العينة تدخل في حيز العينات الكبيرة (أكثر من 30 مفردة)، مما يدل على أن هذه العينة ممثلة لمجتمع الدراسة وملائمة لاختبار فروض البحث، وقد تضمنت الدراسة محاورين رئيسيين هما:

المحور الأول: والذي جاء بعنوان " مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ضمن التقارير السنوية"، ووضعنا له رمز X_1 والمتكون من تسع فقرات قمنا بترميزها كالأتي $(A_1, A_2, A_3, \dots, A_9)$.

المحور الثاني: تحت بعنوان "العراقيل التي تعيق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في المؤسسة"، ووضعنا له رمز X_2 والمتكون من 17 سبعة عشر فقرة والتي قمنا بترميزها كالأتي $(B_1, B_2, B_3, \dots, B_{17})$.

5.4. أساليب التحليل الإحصائي

لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب الإحصاء التحليلي بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي، وذلك للإظهار مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في ظل بيئة الأعمال المعاصرة، وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم

مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في ظل بيئة الأعمال الحديثة

الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science لاستخراج النتائج المتعلقة بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في الدراسة، وهي:

- التكرارات والنسب المئوية: حيث يبين هذا الأسلوب أعداد استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء والأوزان النسبية لكل استجابة.
- المتوسط والانحراف المعياري: لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت.
- ثبات أداة الدراسة: لقد تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا لاختبار (Alpha Cronbach's) ثبات أداة القياس وقد تجاوزت القيم مستوى 60% وهي نسب مقبولة.
- اختبارات (T Test): لقد تم استخدام T.test في الدراسة والذي يفيد في اكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة قيمة ثابتة حددت في الدراسة بالقيمة (3).
- وتكون قاعدة الحكم بناء على مستوى المعنوية المحسوب فإذا كانت أكبر من أو تساوى 0.05 فإننا نقبل الفرضية العدمية، وإذا قلت عن 0.05 فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

5.5. تحليل النتائج

❖ الفرضية الأولى: تقوم مؤسسة صناعة الاسمنت بالسور الغزلان إعتقاد أسلوب الإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي خارج القوائم المالية أي استخدام أسلوب الفصل في الإفصاح البيئي.

تتعلق هذه الفرضية ببيان فيما إذا كانت مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان تقوم بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي خارج التقارير السنوية، والجدول رقم 6 الأتي يستهدف التعرف على آراء الموظفين حول قيام المؤسسة محل الدراسة بالإفصاح البيئي خارج القوائم المالية .

جدول 6: نتائج التحليل الإحصائي للمحور الأول (مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ضمن التقارير السنوية)

رقم الفقرة	فقرات المحور الأول: مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ضمن التقارير السنوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
A ₁	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي البيئي من خلال إظهار البيانات الكمية فقط ضمن التقارير السنوية	2.15	0.80
A ₂	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي البيئي بأسلوب وصفي ضمن التقارير المالية السنوية	3	0.78
A ₃	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي البيئي من خلال استخدام الأسلوبين الكمي والوصفي	1.05	0.75
A ₄	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي من خلال تقارير منفصلة عن التقارير المالية السنوية	1.63	0.80
A ₅	تحتوي قائمة الدخل على البيانات المتعلقة بالأداء البيئي	2.88	0.81
A ₆	تحتوي قائمة المركز المالي على البيانات المتعلقة بالأداء البيئي	1.47	0.80
A ₇	يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الأساسية عن الأداء البيئي في المؤسسة	2.09	0.83
A ₈	يتم الإفصاح في المؤسسة عن بعض المعلومات الأساسية عن الأداء البيئي، والتي تضر بمصلحتها	2.06	0.75
	مجموع فقرات المحور الأول	2.14	0.73

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لكل فقرات المحور كانت أقل أو يساوي من المتوسط العام للمقياس المستخدم، حيث تراوحت متوسطاتها بين (1.05-3)، ويعد ذلك مؤشرا على موافقة جميع مفردات العينة على أن

مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان لا تقوم بالإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي خارج القوائم المالية أي اعتماد أسلوب الفصل، ويؤكد ذلك تدني قيمة الانحراف المعياري لتلك العناصر، حيث تراوحت قيمته بين (0.75-0.83)، مما يدل على عدم وجود تشتت بين آراء مفردات العينة، فقد أوضحت النتائج المعروضة في الجدول السابق أن المؤسسة لا تقوم بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي سواء بالأسلوب الوصفي أو الكمي، كما أن قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي لا تحتوي على البيانات المتعلقة بالأداء البيئي.

وعليه يمكن القول أنه يوجد اتفاق عام بين مفردات العينة بشأن عدم قيام المؤسسة محل الدراسة بالإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي خارج القوائم المالية بل يتم الإفصاح عن بعض الأنشطة البيئية لما لها أثر مالي ضمن التقارير السنوية وتكون ضمنية أي غير ظاهرة ومنفصلة بذاتها.

وهذا ما أكدته استخدام اختبار T.test لإختبار الفرضيات، حيث تم مقارنة مستوى الدلالة المحسوبة بمستوى الدلالة المعتمدة ب(0.05) فإذا كان:

- مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمدة، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.
 - مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة، فإننا نقبل الفرضية العدمية.
- والجدول الآتي يظهر بيانات إحصائيات واختبار T للفرضية الأولى:

جدول 5: بيانات إحصائيات واختبار T للفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
2.14	0.73	-18.97	01.00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة قد بلغت 1.00 وهي قيمة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0.05) وعليه نقبل الفرضية العدمية أي أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بالإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي خارج القوائم المالية أي بأسلوب الفصل، بل تقوم بالإفصاح ببعض الأنشطة البيئية فقط ضمن التقارير السنوية بطريقة ضمنية، وهذا ما يظهره كذلك المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الأول حيث بلغ 2.14 وهو أقل من القيمة 3 وبانحراف معياري بلغ 0.73.

✓ الفرضية الثانية: لا توجد عراقيل تعيق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في المؤسسة.

فالجدول رقم 7 الآتي يستهدف إلى التعرف على آراء أفراد المجتمع محل الدراسة حول العراقيل التي تعيق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في المؤسسة محل الدراسة.

جدول 7: نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثاني (عراقيل تعيق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في المؤسسة)

رقم الفقرة	فقرات المحور الثاني: عراقيل تعيق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في المؤسسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
B ₁	عدم تواجد الوعي البيئي لدى الأفراد المتواجدين بالمؤسسة	3.97	0.84
B ₂	عدم سن قوانين تلزم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي البيئي	4.32	0.70
B ₃	عدم وجود هيئات متخصصة تساعد المؤسسة على التوافق البيئي	3.95	0.89
B ₄	عدم وجود كوادرفنية على دراية بالمحاسبة البيئية والإفصاح البيئي	3.89	0.81
B ₅	عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح البيئي	4.61	0.63
B ₆	عدم وجود معايير محاسبية مرتبطة بالإفصاح المحاسبي البيئي	4.35	0.75

مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في ظل بيئة الأعمال الحديثة

0.71	4.45	تواجد اعتقاد خاطئ بأن نظام المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي يؤدي إلى زيادة تكلفة المنتجات	B ₇
1.21	3.53	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح البيئي في القوائم المالية	B ₈
0.65	4.58	ضعف العقوبات المطبقة على المؤسسة	B ₉
0.73	4.41	ضعف الحوافز المقدمة للمؤسسة	B ₁₀
0.76	4.44	ضعف مستويات المحاسبة والمساءلة البيئية من قبل أصحاب المصالح لإدارات المؤسسة	B ₁₁
0.81	4.03	صعوبة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	B ₁₂
1.10	3.49	وجود سلوك مقاوم للتغيير	B ₁₃
0.97	4	عدم القيام بدورات تكوينية وتدريبية في مجال المحاسبة البيئية	B ₁₄
0.89	4.18	ضعف الضغوطات المؤسسية على المؤسسة	B ₁₅
0.81	4.05	صعوبة تجميع وتخصيص التكاليف البيئية على الأنشطة والمراكز المستفيدة منها، مما يصعب عملية الإفصاح عنها	B ₁₆
1.15	3.52	التعامل مع التكاليف البيئية باعتبارها متدنية القيمة	B ₁₇

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يظهر الجدول السابق أن كل مفردات عينة الدراسة قد أبدت الموافقة عن وجود جملة من العراقيل التي تحول دون قيامها بالإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي، حيث تراوح المتوسط الحسابي بين (3.49-4.61)، إذ تجاوز المتوسط العام للمقياس المستخدم، وهذا ما أكدته الانحراف المعياري الذي تراوح بين (0.63-1.21)، حيث بين عدم وجود تشتت بين مفردات العينة، ولعل أهم هذي العراقيل يكمن في عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح البيئي، و ضعف العقوبات المطبقة على المؤسسة وتواجد اعتقاد خاطئ بأن نظام المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي يؤدي إلى زيادة تكلفة المنتج، إضافة إلى عدم وجود معايير محاسبية مرتبطة بالإفصاح المحاسبي البيئي، عدم وجود قوانين تلزم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي البيئي، وضعف الضغوطات المؤسسية على المؤسسة، ضعف الحوافز المقدمة للمؤسسة. وعليه نستنتج أن هناك جملة من العراقيل والتي بينها سابقا تساهم في عدم قيام المؤسسة محل الدراسة بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي خارج القوائم المالية.

وهذا ما أكدته استخدام اختبار T.test لإختبار الفرضيات، حيث تم مقارنة مستوى الدلالة المحسوبة بمستوى الدلالة المعتمدة ب(0.05)، والجدول الآتي يظهر بيانات إحصائيات واختبار T للفرضية الثانية:

جدول 5: بيانات إحصائيات واختبار T للفرضية الثانية

المتوط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
4.10	0.67	27.241	00.00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

فيما يتعلق بهذه الفرضية فإن الجدول السابق يبين أن مستوى الدلالة المحسوبة قد بلغت 0.00 وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0.05)، وعليه نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أنه يوجد جملة من العراقيل التي تعيق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في هذه المؤسسة، وهذا ما يظهره كذلك المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني حيث بلغ (4.34) إذ تجاوز المتوسط العام للمقياس المستخدم، وبانحراف معياري بلغ (0.67)، حيث بين عدم وجود تشتت بين مفردات العينة.

استهدفت هذه الدراسة تحديد مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في ظل التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال الحديثة، والوقوف على العراقيل التي تعيق تحقيق ذلك الإفصاح، ولتحقيق أهداف البحث جاءت الدراسة فضلا عن المقدمة والخاتمة في جزئين أساسيين، تناول الجزء الأول الإطار النظري للبحث، في حين اختص الجزء الثاني بالدراسة الميدانية التي تناولت دراسة مؤسسة الإسمنت لسور الغزلان بولاية البويرة، إذ غطى الجزء النظري ملامح وخصائص بيئة الأعمال الحديثة، وصناعة الإسمنت وتأثيراتها البيئية، كما تعرض إلى الإفصاح البيئي، أما دراسة حالة فقد شملت صياغة فرضيات البحث وتحديد مجتمع البحث والعينة وأداة البحث، ثم عرض وتحليل البيانات ومناقشة النتائج، فكانت أهم النتائج البحث أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي خارج القوائم المالية بل تقوم بالإفصاح فقط عن بعض الأنشطة التي لها أثر مالي بطريقة ضمنية في صلب القوائم المالية، رغم التأثيرات البيئية الناتجة عن نشاطها، وذلك لوجود عدة عراقيل وأهمها عدم وجود التزام للمؤسسات بالإفصاح البيئي، وعدم وجود معايير محاسبية من شأنها قياس وعرض الأثار البيئية المترتبة عن أنشطة المؤسسات الصناعية الملوثة بالبيئة، بالإضافة إلى غياب الوعي البيئي لدى الأفراد المتواجدين بالمؤسسة.

التوصيات: ومن خلال النتائج التي توصل إليها البحث يمكن التوصية بالآتي:

- ضرورة التزام الشركات الجزائرية لصناعة الأسمنت بالمتطلبات البيئية حفاظا على البيئة وحماية لها ضد الأخطار السابق ذكرها عن صناعة الأسمنت.
- قيام الحكومة بإصدار تشريعات وقوانين تلزم المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن التكاليف البيئية المحققة خلال كل دورة، باستخدام وسائل الإتصال المتاحة كالتقارير الخارجية والداخلية والتقارير السنوية.
- محاولة إيجاد نظم لتجميع التكاليف البيئية لصناعة الاسمنت في حسابات خاصة بها وعدم تحميلها على الحسابات العامة.
- قيام المؤسسات بتطوير نظام محاسبي فعال يساعد في عملية جمع البيانات المرتبطة بالتكاليف ومعالجتها محاسبيا، ويساعد في تسهيل عملية الإفصاح البيئي، مع ضرورة توفير الموارد البشرية المؤهلة لإدارة ذلك النظام وتشغيله بالكفاءة المطلوبة.
- وجود مقاييس عملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية، تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحسابات الآلية، مما يدعم الثقة في هذه المقاييس، على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين، وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية والعدالة في نتائج هذه المقاييس؛
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والإفصاح عنها، بهدف تحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، كما يمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

6. قائمة المراجع:

- 1- محمد حسين أحمد حسن. الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وأثاره الإيجابية -دراسة تطبيقية على الشركات السعودية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، العدد الأول، السنة الثالثة عشر، أبريل 1999.
- 2- خالد بن محمد القاسمي ووجيه جميل البيهني، حماية البيئة الخليجية، التلوث الصناعي وأثره على البيئة العربية والعالمية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1995.
- 3- توكي محمود إبراهيم، متطلبات الإفصاح العامة وقياس مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1985.
- 4- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مشكلات محاسبية معاصرة، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
- 5- خليل إبراهيم رجب، زياد هاشم يحيى (2009)، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، العراق، على الموقع: تاريخ الاطلاع 12/05/2022، على الساعة 12:20 من 20/11/2009، <http://efpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009.11.20>.
- 6- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية- التقنيات الحديثة لدعم الإدارة في عصر المعلومات والمعرفة، المكتبة العصرية، مصر، 2006.
- 7- طارق فتحي عمر عبد الخالق، الإطار العلمي للمحاسبة البيئية - دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2004.
- 8- عبد المنعم فليح عبد الله، قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الإستثمار في نظم الإدارة البيئية -دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، مصر، العدد الأول، السنة الثانية عشر، مارس 2002.
- 9- عبد المنعم فليح عبد الله، محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، مصر، العدد التاسع، سبتمبر 1994.
- 10- عبد الوهاب محمود عبد الوهاب، نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر الإلتزام بالمتطلبات البيئية على القدرات التنافسية في صناعة الإسمنت، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2013.
- 11- شيماء سعيد محمد يس، تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2012.
- 12- محمد إبراهيم منصور، دور الضريبة في مكافحة التلوث وحماية البيئة، بحث مقدم إلى مؤتمر اقتصاديات البيئة، 17-19 أبريل 1995، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- 13- نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، مصر، 1996.
- 14- Adams, H., & Roberts, Employee and Ethical Reporting in Europe, UNCTAD, 1998.
- 15- UNCTAD, E. C, ECO – Efficiency and Financial Analysis – the Financial Analyst's View, 1998.