

دراسة ميدانية على شركة اسمنت تبسة

الحمزة عبد الحليم، جامعة العربي التبسي- الجزائر

براهمي خالد، جامع العربي التبسي- الجزائر

أثر المحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية:

دراسة ميدانية على شركة اسمنت تبسة (ص ص 44-63)

**The impact of environmental management accounting on
competitive advantage in industrial enterprises:
Field Study on Tebessa Cement Company**

د.براهمي خالد

د.الحمزة عبد الحليم*

جامعة العربي التبسي - الجزائر

جامعة العربي التبسي - الجزائر

Khaled1983.12@gmail.com

elhamza.d16@gmail.com

تاريخ النشر: 2019/01/15

تاريخ القبول: 2018/10/27

تاريخ الإستلام: 2018/09/05

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المسؤولين والعاملين في مديرية المحاسبة والمالية في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، واستطلاع آرائهم فيما إذا كان تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة، وإذا كان هناك معوقات تحد من تطبيق هذه المحاسبة في الشركة. وأظهرت النتائج أن المسؤولين والعاملين لديهم إدراك لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، وأن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة للشركة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية البيئية؛ الميزة التنافسية؛ شركة إسمنت؛ تبسة.

تصنيف JEL : M41، M49.

Abstract:

This study aimed to recognition the extent of perception of officials and workers in Accounting and Finance Directorate of Tebessa Cement Company for concept of environmental management accounting and surveyed their opinions while application of this accounting will contribute to competitive advantage of the company, and the existence of constraints that limit the application of it in the company, the results showed that company's officials and employees have an understanding concept of environmental management accounting it also showed that application of this accounting contributes to competitive advantage of company.

Keywords: Environmental management accounting; competitive advantage; Cement company; Tebessa

Jel Classification Codes: M41 ; M49.

*: المؤلف المرسل: الحمزة عبد الحليم elhamza.d16@gmail.com

دراسة ميدانية على شركة إسمنت تبسة

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. الحمزة عبد الحليم

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د براهيم خال

1. مقدمة:

تزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام بالقضايا البيئية نتيجة لتفاقم التلوث البيئي والذي مصدره في الأغلب مخلفات المصانع، وتبعاً لذلك ظهرت المحاسبة الإدارية البيئية كإحدى التقنيات الحديثة التي تهدف إلى الحد والتقليل من النفايات والانبعاثات من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، ولقد تم تصنيفها من قبل الأمم المتحدة كإحدى أدوات الإدارة البيئية لتطبيق التنمية المستدامة بشكل عملي.

بالإضافة إلى ذلك بينت العديد من الدراسات أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يمنح الوحدات الاقتصادية العديد من المنافع كما أنه يساعد على تحسين الأداء العام للشركات، وتأتي هذه الدراسة للتعرف على دور المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية واستطلاع آراء عدد من المسؤولين والعاملين في إحدى الشركات الصناعية الجزائرية.

إشكالية الدراسة: يمكن بلورة مشكلة الدراسة فيما يلي:

تمتلك شركة اسمنت تبسة إمكانيات كبيرة وطاقة إنتاجية عالية، وفي ظل المنافسة الكبيرة في سوق الاسمنت خاصة على المستوى الدولي، فالشركة في حاجة ماسة للبحث عن السبل التي تمكنها من تحقيق مزايا تنافسية تساهم في تقوية مركزها في السوق والتغلب على المنافسين في السوق الدولية.

وانطلاقاً من ذلك تتبلور إشكالية الدراسة فيما يلي:

ما أثر المحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية في شركة إسمنت تبسة ؟

تساؤلات الدراسة: تأسيساً على ما سبق تتبلور تساؤلات الدراسة فيما يلي:

- ما مدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية ؟
- هل من الممكن أن يساهم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق ميزة تنافسية بأبعادها المختلفة في شركة اسمنت تبسة ؟

فرضيات الدراسة: انطلاقاً من تساؤلات الدراسة فإن الفرضيات يمكن صياغتها كالتالي:

- يدرك المسؤولون والعاملون في شركة اسمنت تبسة مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية.

- تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحقيق ميزة تنافسية بأبعادها المختلفة في شركة اسمنت تبسة.

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف بالمحاسبة الإدارية البيئية والبحث في علاقتها بالميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية.
- التعرف على مدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، واستطلاع آرائهم فيما إذا كان تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحقيق ميزة تنافسية لشركة اسمنت تبسة.

2. الأدبيات النظرية للدراسة

تناولت الكثير من أدبيات الإدارة ماهية المحاسبة الإدارية البيئية، والميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية، إضافة إلى العلاقات والروابط بين المحاسبة الإدارية البيئية والميزة التنافسية، وسيتم استعراض كل ذلك فيما يلي:

1.2. مدخل إلى المحاسبة الإدارية البيئية: ظهرت المحاسبة الإدارية البيئية قبل ثلاثة عقود تقريبا، وتعد وكالة حماية البيئة في الولايات المتحدة أول وكالة وطنية تضع برنامج رسمي للتشجيع على تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وكان ذلك في بداية التسعينيات، ومنذ ذلك الوقت بدأت العديد من المنظمات في الكثير من البلدان تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية، وفي سنة 1999 شكلت الأمم المتحدة لجنة من الخبراء لدعم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية، وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) المعروف اختصارا (IFAC) في سنة 2005 وثيقة استرشادية حول المحاسبة الإدارية البيئية.

1.1.2. تعريف المحاسبة الإدارية البيئية: للمحاسبة الإدارية البيئية العديد من التعاريف، نسردها في التالي:

- عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تطوير وتنفيذ النظم والممارسات المحاسبية ذات الصلة بالبيئة (السبوع، 2009، ص 9).
- عرفت بأنها الأداة التي توفر كلا من المعلومات الاقتصادية والبيئية على مستوى الشركة من أجل دعم صنع القرار وأنشطة الرقابة الداخلية (خاطر، 2011، ص 14).

- وعرفت أيضا على أنها العملية التي تتضمن التحديد والتجميع والتقدير والتحليل والتقارير الداخلية واستخدام معلومات تدفق المواد والطاقة ومعلومات الكلفة البيئية ومعلومات الكلفة الأخرى لأغراض صنع القرارات التقليدية والبيئية داخل المنظمة (درغام، 2015، ص 15).

أما التعريف الأكثر شمولاً قدمته شعبة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة (United Nations Division for Sustainable Development) المعروفة اختصاراً (UNSD) سنة 2001 بأنها عملية تحديد وتجميع وتحليل وإعداد التقارير الداخلية واستخدام معلومات تدفق المواد والطاقة ومعلومات التكاليف البيئية وغيرها من المعلومات النقدية اللازمة لاتخاذ القرارات التقليدية والبيئية داخل المنظمة (UNSD, 2001, p39).

يتبين مما سبق أن المحاسبة الإدارية البيئية توفر نوعين من المعلومات هما (الكشر، 2015، ص 12):

- **المعلومات المادية:** والمتمثلة في استخدام وتدفقات ومصير المواد والطاقة والمياه وكذلك النفايات، ولقد أوضحت الوثيقة الاسترشادية للاتحاد الدولي للمحاسبين أنه لتحقيق إدارة فعالة للحد من الآثار البيئية المحتملة من النفايات والانبعاثات يجب أن يكون للمنظمة بيانات دقيقة عن كميات ومصير كل من الطاقة والمياه والمواد المستخدمة في مختلف أنشطتها، فإدارة المنظمة في حاجة ماسة إلى معرفة مقدار الطاقة والمياه والمواد التي أصبحت منتجات، ومقدار الطاقة والمياه والمواد التي أصبحت نفايات وانبعاثات.

- **المعلومات النقدية:** وهي تشمل النشاطات التي تعمل على مراقبة الأداء البيئي لمنع أو السيطرة على النفايات والانبعاثات والتي يمكن أن تلحق ضرراً بالبيئة، ومن أمثلتها التكاليف المتكبدة لمنع توليد النفايات وتكاليف معالجة النفايات والتكاليف اللازمة لمعالجة المواقع الملوثة وغالباً ما يشار إلى هذه الأنواع من التكاليف على أنها تكاليف حماية البيئة.

2.1.2. أساليب المحاسبة الإدارية البيئية: للمحاسبة الإدارية البيئية العديد من الأساليب، من أهمها ما يلي: (IFAC, 2005, p25)

- **حساب التوازن البيئي:** يعد من أهم أساليب المحاسبة الإدارية البيئية، ويقوم على أساس المعادلة (ما يدخل لابد أن يخرج أو يخزن)، وهذا الحساب يتكون أساساً من جانبين، الجانب

الأول يتمثل في المدخلات ويشمل كميات المواد الخام والطاقة والمياه المستخدمة في الإنتاج، والجانب الثاني يتمثل في المخرجات ويشمل الوحدات المنتجة والمخزنة كذلك كمية النفايات والانبعاثات، وأشار تقرير شعبة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة سنة 2001 أنه يمكن الحصول على معظم البيانات الكمية للمدخلات والمخرجات من خلال النظام المحاسبي للمنظمة.

- **محاسبة تدفق المواد:** للحصول على بيانات شاملة عن تدفق المواد يجب أن تكون هناك متابعة لكافة مراحل تدفق المواد مثل شراء المواد، التسليم، التخزين، التوزيع الداخلي والاستخدام وشحن المنتج، وكذلك جمع النفايات وإعادة التدوير والمعالجة والتخلص منها، وتوفر هذه البيانات من خلال محاسبة تدفق المواد.

- **تحليل التكلفة على أساس النشاط:** توفر المحاسبة الإدارية البيئية المعلومات عن نصيب الانبعاثات والنفايات من المواد الخام والطاقة والمياه، وهذه التكاليف تسمى بالتكاليف المستترة أو المخفية، ويهدف هذا الأسلوب إلى فصل التكاليف المستترة عن التكاليف العامة، وأوضح تقرير شعبة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة سنة 2001 إلى أن هذا الأسلوب يركز على تخصيص السليم للتكاليف على المنتجات، وبعبارة أخرى إذا كان هناك عدة منتجات وأحدها ينبعث منه عند إنتاجه مواد خطيرة بدرجة عالية والآخر بدرجة منخفضة وإذا لم يتم فصل التكاليف المستترة عندها سيتم تخصيص التكاليف بشكل خاطئ، كما أن تسعير المنتجات والقرارات الإدارية الأخرى المرتبطة بهذه البيانات تكون خاطئة أيضا.

- **دورة حياة المنتج:** هذا الأسلوب يهتم بالتكاليف ذات الصلة بحياة المنتج والمرتبطة بالآثار البيئية الكاملة والتي تشمل مراحل التصميم، الإنتاج، الاستخدام، وحتى عند تحول المنتج إلى نفايات، وقد أشار تقرير شعبة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة سنة 2001 أن هذا الأسلوب لم يحظ باهتمام كبير.

2.2. مدخل إلى الميزة التنافسية: اهتم الكثير من الباحثين بمجال الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال وكيفية تحقيقها، ويعود هذا إلى تسارع عجلة التطور وازدياد حدة المنافسة بين مختلف المنظمات، وعرفت الميزة التنافسية للمنظمات بمجموعة من التعريفات أهمها:

- عرفها بورتير (Porter) بأنها خاصية تتميز بها المنظمة يتم تحقيقها بإتباع إحدى الاستراتيجيات العامة للتنافس (Porter,1998,p82) .
- عرفت أيضا بأنها تلك الخاصية النسبية التي تمتلكها المنظمة وتجعلها تتفوق على المنافسين والمستندة على القدرات الداخلية للمنظمة، وتحقق منفعة مدركة من قبل المستهلكين وتدوم لفترة طويلة (الروسان، 2007، ص 140).
- هي المجال الذي تتمتع فيه المنظمة بقدرة أعلى من منافسيها في استغلال الفرص الخارجية أو الحد من أثر التهديدات (بلوناس، 2009، ص 21).
- وتعد دراسات بورتير عن الميزة التنافسية الأكثر رواجاً سواء من الناحية النظرية أو العملية، وذلك لكونها تأخذ بعين الاعتبار كافة الأنشطة التي تمارسها المنظمة وتربطها بالبيئة الخارجية (الروسان، 2007، ص 141).
- والاستراتيجيات العامة للتنافس هي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها تحقيق الميزة التنافسية، وهي تعد أيضا أبعاد الميزة التنافسية، وتعتبر استراتيجيات بورتير أشهر تلك الاستراتيجيات ويمكن تلخيصها فيما يلي: (Porter,1998,p123)
- **ميزة التكلفة الأقل:** هذه الإستراتيجية تهدف لتحقيق تكلفة أقل من المنافسين ويكون ذلك من خلال الإنتاج بمعايير عالمية ورقابة محكمة للتكاليف بما يؤدي إلى خفض الأسعار وحصة سوقية كبيرة.
- **ميزة التميز:** ويكون من خلال الجودة العالية في الإنتاج والتركيز على التسويق والبحوث والتطوير.
- **ميزة التركيز:** ويكون من خلال تحديد مجموعة معينة من العملاء والتركيز على خط إنتاجي أو سوق معين مع الجودة العالية في الإنتاج وكفاءة العمليات.
- وبالتالي من الممكن اعتبار أبعاد الميزة التنافسية تتمثل في: التكلفة الأقل، كفاءة العمليات، جودة المنتج والتميز في التسويق.

بالإضافة لما سبق فإنه توجد مجموعة من القوى التي تؤثر في الميزة التنافسية للمنظمات والتي تعرف بقوى التنافس وتمثل فيما يلي: المنافسون الجدد أو المحتملون، البدائل، المشترون، الموردون والمنافسون الحاليون (Porter, 2008, p81).

3.2. أثر المحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية: تناولت العديد من الدراسات والتقارير في مجال المحاسبة الإدارية البيئية العلاقة بين تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية وأبعاد الميزة التنافسية والمتمثلة في: التكلفة الأقل، جودة المنتج، كفاءة العمليات، التميز في التسويق، وأجمعت تلك الدراسات على أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تخفيض التكاليف البيئية وبالتالي تخفيض التكاليف الإجمالية، وهذا بدوره يساهم في تخفيض أسعار المنتجات.

في مجال التسويق أكدت الوثيقة الاسترشادية للاتحاد الدولي للمحاسبين على أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحسين سمعة المنظمة، كما أن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية ومصادر الميزة التنافسية الأخرى والمتمثلة في خفض التكلفة وجودة المنتج وكفاءة العمليات كل ذلك سينعكس حتما على جذب العملاء وفتح أسواق جديدة (IFAC, 2005, p92). وقد بينت دراسة (السبوع) سنة 2009 أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحسين المزايا التنافسية للشركة من خلال تسهيل عمليات تحسين نوعية المنتج (السبوع, 2009، ص 22).

وأشارت دراسة (Saeidi and Sofian) سنة 2014 والوثيقة الاسترشادية للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في المؤسسات الاقتصادية يساهم في تطوير وابتكار المنتجات (Saeidi and Sofian, 2014, p31). ولقد وضعت دراسة (Saeidi and Sofian) سنة 2014 المشار إليها سابقا نموذجا وضحت فيه العلاقة بين المحاسبة الإدارية البيئية وأداء الشركات وخلصت إلى أنه في حالة تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية فإن الشركات سوف تحقق مستوى أعلى من حيث الأداء المالي، وأيضا سوف تحقق مستوى أعلى من حيث الأداء غير المالي والمتمثل في تطوير المنتجات والابتكار ورضا العملاء والميزة التنافسية في جميع نشاطات الشركة (Saeidi and Sofian, 2014, p51). وفيما يتعلق بكفاءة العمليات بين تقرير شعبة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة سنة 2001 أن المحاسبة الإدارية البيئية أصبحت ذات أهمية ليس فقط بالنسبة لعمليات اتخاذ القرارات الإدارية في مجال الأنشطة البيئية

دراسة ميدانية على شركة إسمنت تبسة

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. الحمزة عبد الحليم

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. براهيم خال

ولكن لجميع أنواع الأنشطة الإدارية، كما أن المحاسبة الإدارية البيئية تساعد في زيادة كفاءة استخدام الموارد وخلق القيمة (UNSD,2001,p69).

ولقد أكدت دراسة (Jamil) سنة 2015 أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية بالنسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة بالغ الأهمية لتحقيق النجاح والتنمية المستدامة (Jamil,2015,p619). وما سبق نخلص إلى أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم بدور إيجابي في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

2-4- التعريف بشركة إسمنت تبسة: شركة إسمنت تبسة مؤسسة اقتصادية عمومية، يملكها مجمع الإسمنت ومشتقاته للشرق الجزائري، تهدف شركة إسمنت تبسة لإنتاج وتسويق مادة الإسمنت في المناطق المجاورة لولاية تبسة، تم تحديد مقر الشركة الإداري في مدينة تبسة، أما المصنع فقد أنشئ في دائرة الماء الأبيض التي تبعد بحوالي ستة وعشرون كلم عن الولاية، يعد مصنع الإسمنت بالماء الأبيض السباق في فترة إنشائه في دمج التسيير الآلي في السلسلة الإنتاجية، تجدر الإشارة أن شركة إسمنت حصلت على شهادة الإيزو ابتداء من شهر جانفي 2004 (ISO 9001-) (2004)، كما أنها تحصلت على معيار البيئة (ISO 14000) (مقراني، 2017، ص 97).

3. البيانات ومنهجية الدراسة

3.1. مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع المسؤولين والعاملين في مديرية المحاسبة والمالية في شركة اسمنت تبسة والبالغ عددهم 25 موظف.

3.2. متغيرات الدراسة: احتوت الدراسة على متغير مستقل هو: المحاسبة الإدارية البيئية، ومتغير تابع هو: الميزة التنافسية.

3.3. طرق جمع البيانات: اعتمد الباحث في جمع البيانات من المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، كما تم الحصول على البيانات الأولية عن طريق الاستبانة.

3.4. أداة الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم وبناء استبانة بالاعتماد على الأدب النظري والدراسات السابقة كوسيلة لجمع المعلومات والبيانات المطلوبة، بحيث تضمنت مجموعة من الأسئلة وشملت أهم محاور الدراسة، وقسمت إلى قسمين: القسم الأول خاص

دراسة ميدانية على شركة اسمنت تبسة

الحمزة عبد الحليم، جامعة العربي التبسي- الجزائر

براهمي خالد، جامع العربي التبسي- الجزائر

بمتغيرات البيانات الأولية للدراسة وهي المعلومات العامة للمتغيرات الديمغرافية (الوظيفية، الشخصية) لأفراد الدراسة وهي: المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، المركز الوظيفي، بينما تناول القسم الثاني المتغيرات الأساسية للدراسة والمتعلقة بمدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، وأثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية على تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة اسمنت تبسة، وذلك في محورين كما يلي:

- **المحور الأول:** عبارات خاصة بمدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية وضم 04 عبارات.

- **المحور الثاني:** عبارات خاصة بأثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية على تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة اسمنت تبسة، وضم 19 عبارة.

وفي إعداد الاستبانة تم تبني الشكل المغلق الذي يحدد الاستجابات المحتملة لكل سؤال، وقد تم استخدام مقياس ليكرت المتدرج ذي الدرجات الخمسة، ويقابل كل عبارة قائمة تحمل العبارات التالية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وقد تم إعطاء كل عبارة من العبارات السابقة درجات، لتتم معالجتها إحصائيا على النحو التالي : موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق بشدة (1).

وقد تم تحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي، حيث تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (4/5=0.80)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه كما يلي: من 1,00 إلى أقل من 1,80 يمثل غير موافق بشدة، من 1,80 إلى أقل من 2,60 يمثل غير موافق، من 2,60 إلى أقل من 3,40 يمثل محايد، من 3,40 إلى أقل من 4,20 يمثل موافق، من 4,20 إلى 5,00 يمثل موافق بشدة.

5.3. أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة: شرع في إجراء البحث عن طريق توزيع الاستبانات ورقيا على أفراد الدراسة، بعد اللقاء المباشر مع جميع المسؤولين والعاملين في مديرية

دراسة ميدانية على شركة إسمنت تبسة

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. الحمزة عبد الحليم

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. براهيم خال

المحاسبة والمالية في شركة اسمنت تبسة شهر مارس 2018، وطلب منهم إرجاعها مرة أخرى وتم التأكيد على أن الإجابات سوف تحاط بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي، وتم اعتماد أسلوب الحصر الشامل وذلك لصغر حجم مجتمع الدراسة وإمكانية الوصول إليهم بشكل سهل حيث لا يتطلب ذلك جهدا ووقتا كبيرين، وكان عدد ما تم تجميعه هو 25 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، وعليه عينة الدراسة تمثل ما نسبته 100 % من إجمالي المجتمع المستهدف وهي نسبة كاملة.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد استخدم برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.20) وتم استخدام مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية التالية وهي:

- التكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة.
- معامل الثبات (Cronbach Alpha) لقياس ثبات أداة الدراسة.
- المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن المحاور الرئيسية (متوسط متوسطات العبارات).
- الانحرافات المعيارية للتعرف على مدى انحراف وتشتت استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، حيث إذا كانت قيمة الانحراف المعياري أقل من 1 يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها عن متوسط الإجابات لكل عبارة مما يدل على أن هناك تقاربا في الاستجابات لدى أغلبية المبحوثين، أما إذا كانت قيمة الانحراف المعياري أكبر أو يساوي 1 يعني عدم تركيز الإجابات وتشتتها، وتشير إلى تباعد استجابات أغلبية المبحوثين عن مضمون العبارة.

6.3. صدق وثبات أداة القياس: للتأكد من صدق أداة القياس (الاستبانة) فقد تم استخدام الصدق الظاهري (صدق المحكمين)، حيث تم عرضها على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص في تخصصات المحاسبة وإدارة البيئة وذلك بهدف التأكد من وضوح العبارات وارتباطها بكل محور من محاور الدراسة، ومدى صلاحية العبارات لقياس ما صيغت الاستبانة من أجله، وفي ضوء مقترحات وملاحظات المحكمين تم إخراج أداة الدراسة في صورتها النهائية.

دراسة ميدانية على شركة اسمنت تبسة

الحمزة عبد الحليم، جامعة العربي التبسي- الجزائر

براهمي خالد، جامع العربي التبسي- الجزائر

وللتحقق من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وبالدرجة الكلية لأداة الدراسة، وذلك كما يبينه الجدول رقم (01) الذي يتضح من خلاله أن قيم معامل ارتباط كل محور بالدرجة الكلية للاستمارة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,05 فأقل وهي محصورة بين (0,989 و 0,995)، مما يدل على أن جميع عبارات ومحاور أداة الدراسة تتمتع بدرجة صدق مرتفعة ولها علاقة قوية بهدف الدراسة، مما يعني صدق الأداة وصلاحياتها للتطبيق الميداني.

الجدول 1: معامل الارتباط للمحاور بالدرجة الكلية لأداة الدراسة

الدرجة الكلية	المحور
0.995**	مدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية
0.989**	أثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية على تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة اسمنت تبسة
** دال عند مستوى الدلالة (0.05) فأقل	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

وللتحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) وجاءت نتائجه كما في الجدول رقم (02) الذي يلاحظ من خلاله أن قيمة ألفا كرونباخ لكامل أداة الدراسة مرتفعة، حيث بلغت 0,900 كما كانت معاملات الثبات لمحاور الأداة مرتفعة أيضا وتراوح بين (0,889 و 0,893)، وهذا يدل على أن أداة الدراسة بجميع محاورها تتمتع بدرجة عالية من الثبات وهي أكبر من القيمة المقبولة إحصائيا 0,60، إذن يمكن الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية.

الجدول 2: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

المحور	عدد	قيمة الثبات
--------	-----	-------------

دراسة ميدانية على شركة إسمنت تبسة

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. الحمزة عبد الحليم

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. براهيم خالد

العبارة		
مدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة إسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية	4	0.893
أثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية على تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة إسمنت تبسة	19	0.889
كامل أداة الدراسة	23	0.900

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS.

4. عرض ومناقشة نتائج البحث

1.4. النتائج المتعلقة بوصف خصائص أفراد مجتمع الدراسة: للتعرف على النتائج المتعلقة بوصف خصائص أفراد الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المئوية لهم وفقا لمتغيراتهم الشخصية والوظيفية، وجاءت النتائج كما يبينه الملحق رقم (01)، حيث يظهر أن نسبة 44 % من أفراد الدراسة عدد سنوات خبرتهم الوظيفية أكثر من 15 سنة، وما نسبته 24 % عدد سنوات خبرتهم الوظيفية اقل من 5 سنوات، ونسبة 20 % عدد سنوات خبرتهم الوظيفية من 11 إلى 15 سنة، ونسبة 12 % عدد سنوات خبرتهم الوظيفية من 6 إلى 10 سنة، أي أن أغلب أفراد الدراسة سنوات خبرتهم الوظيفية أكثر من 15 سنة، وبالتالي هي نسبة جيدة بالنسبة لقدرة مجتمع الدراسة للإجابة عن أسئلة الاستبانة من واقع خبرة طويلة في مجال عملهم، أما فيما يتعلق بمتغير المركز الوظيفي فإن نسبة 72 % من أفراد الدراسة يشغلون منصب محاسب داخل الشركة، وما نسبته 20 % تصنيفهم الوظيفي هو مدقق حسابات، إضافة إلى رئيسي مصلحتي المالية والمحاسبة، أي أن كل أفراد الدراسة يشغلون مراكز وظيفية ذات علاقة بالشؤون المالية والمحاسبية، وهم جميعا معنيين بموضوع الدراسة، وفيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي يظهر أن نسبة 60 % من أفراد الدراسة لديهم شهادة جامعية في التدرج، ونسبة 28 % لديهم مستوى جامعي، ونسبة 12 % لديهم شهادة جامعية فيما بعد التدرج، أي أن أغلب أفراد الدراسة لديهم مستوى

دراسة ميدانية على شركة اسمنت تبسة

الحمزة عبد الحليم، جامعة العربي التبسي- الجزائر

براهمي خالد، جامع العربي التبسي- الجزائر

شهادات جامعية في التدرج وما بعد التدرج، وهذه الفئة عادة هي المعنية الأكثر من غيرها بتنفيذ مختلف أنشطة المنظمات مما يجعلها على قدر من الوعي والإدراك لمتطلبات العمل المالي والمحاسبي.

2.4. النتائج المتعلقة بتساؤلات الدراسة واختبار الفرضيات: للتعرف على نتائج استجابات أفراد الدراسة لمحاور الدراسة الرئيسية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب، وللتعرف على استجاباتهم حول كل عبارات المحاور تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

النتيجة الأولى: تأتي هذه النتيجة كإجابة عن التساؤل الفرعي الأول الذي يدور حول محور مدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، حيث يتبين من الملحق رقم (02) أن هذا المحور جاء بدرجة (موافق)، حيث يلاحظ أن المتوسط العام لجميع عبارات هذا المحور يساوي (3.46) بمعنى أنه تجاوز الحدود المتوسطة بقليل لمنطقة الموافقة، وذلك بانحراف معياري قدره (0.66) وهي قيمة مرتفعة تدل على تجانس ضعيف في استجابات أفراد الدراسة حولها، وعليه يتم قبول الفرضية الأولى للدراسة، أي أن المسؤولين والعاملين في مديرية المحاسبة والمالية في شركة اسمنت تبسة يدركون مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، ويتبين أيضا من الملحق رقم (02) أن العبارة الأولى والتي هي عبارة عن تعريف للمحاسبة الإدارية البيئية تحصلت على أقل متوسط وقدره (2.80) وهو يقع في حدود منطقة المحايد، كما أن الانحراف المعياري لهذه العبارة هو الأعلى بقيمة (1.08)، وهذا يعطي دلالة على وجود نوع من الالتباس عند أفراد الدراسة فيما يتعلق بهذه العبارة، أما باقي العبارات فقد جاءت في منطقة الموافقة، ويلاحظ أن العبارة الرابعة احتلت الترتيب الأول بمتوسط وقدره (3.82) وهذا يعطي دلالة بأن أفراد الدراسة على قدر من الإدراك بمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، حيث أن هذه العبارة هي التعريف الأكثر شمولاً للمحاسبة الإدارية البيئية.

- **النتيجة الثانية:** تأتي هذه النتيجة كإجابة عن التساؤل الفرعي الثاني الذي يدور حول أثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية على تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة اسمنت تبسة، حيث يتبين من نتائج الملحق رقم (03) أن هذا المحور جاء بدرجة (موافق)، حيث يلاحظ أن

المتوسط العام لجميع عبارات هذا المحور يساوي (3.88)، وذلك بانحراف معياري قدره (0.69) وهي قيمة مرتفعة تدل على تجانس ضعيف في استجابات أفراد الدراسة حولها، وعليه يتم قبول الفرضية الثانية للدراسة، أي أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة اسمنت تبسة، ويتبين أيضا من الملحق رقم (03) أنه في بعد ميزة التكلفة الأقل احتلت العبارة الثانية الترتيب الأول بمتوسط (4.09) وهي تنص على أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساعد في أن يعكس سعر المنتج القيمة الحقيقية لتكلفته من خلال تحديد التكاليف البيئية وتحميلها لكل منتج على حدى، وفي البعد الثاني المتمثل في كفاءة العمليات فإن العبارة السادسة كان ترتيبها الأول من حيث الموافقة بمتوسط (4.10) وهي تنص على أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في رفع مستوى كفاءة الشركة في الاستغلال الأمثل لأصولها البيئية، أما في بعد جودة المنتج والتسويق فإن العبارة الرابعة احتلت الترتيب الأول من حيث الموافقة بمتوسط قدره (4.29) وهو الأعلى بالنسبة لكافة عبارات المحور الثاني وتنص على أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحسين سمعة الشركة مع الجهات المهتمة بالبيئة.

5. خاتمة:

تعتبر المحاسبة الإدارية البيئية من بين التقنيات الإدارية والحاسبية الحديثة التي تهدف إلى الحد من النفايات وانبعاثات الغازات الدفينة وحماية البيئة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. وأظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

- يدرك المسؤولون والعاملون في مديرية المحاسبة والمالية في شركة اسمنت تبسة مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية.
- تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة اسمنت تبسة والمتمثلة في التكلفة الأقل، جودة المنتج، كفاءة العمليات، التميز في التسويق.

دراسة ميدانية على شركة اسمنت تبسة

الحمزة عبد الحليم، جامعة العربي التبسي- الجزائر

براهمي خالد، جامع العربي التبسي- الجزائر

- على الرغم أن شركة اسمنت تبسة تبذل مجهودات للحفاظ على البيئة والحد من النفايات، إلا أن هذا لم يواكبه تطور كبير في الممارسات المحاسبية داخلها، إذ أنها تطبق أسلوب حساب التوازن البيئي، محاسبة تدفق المواد، دورة حياة المنتج، ولازالت التكاليف البيئية بأنواعها المختلفة مخفية ضمن التكاليف الإجمالية.

قائمة الملاحق:

الملحق رقم (01): توزيع أفراد الدراسة وفقا للمتغيرات الشخصية والوظيفية

المتغير	البيان	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	جامعي	7	28
	شهادة جامعية في التدرج	15	60
	شهادة جامعية في ما بعد التدرج	3	12
	المجموع	25	100
عدد سنوات	أقل من 5 سنوات	6	24

دراسة ميدانية على شركة إسمنت تبسة

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. الحمزة عبد الحليم

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د براهيم خال

12	3	من 6 إلى 10 سنوات	الخبرة
20	5	من 11 إلى 15 سنة	
44	11	أكثر من 15 سنة	
100	25	المجموع	
8	2	رئيس مصلحة	المركز الوظيفي
72	18	محاسب	
20	5	مدقق حسابات	
100	25	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

الملحق رقم (02): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد الدراسة حول

محور مدى إدراك المسؤولين والعاملين في شركة إسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
1.08	2.80	المحاسبة الإدارية البيئية تعني جمع وتحديد المعلومات عن الأداء البيئي من الناحية المالية فقط وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة
0.77	3.79	المحاسبة الإدارية البيئية تعني جمع وتحديد المعلومات عن الأداء البيئي من الناحية الكمية وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة
0.91	3.46	المحاسبة الإدارية البيئية هي إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تطوير وتنفيذ النظم والممارسات المحاسبية ذات الصلة بالبيئة
0.89	3.82	المحاسبة الإدارية البيئية هي عملية تحديد وتجميع المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتدفق المواد والطاقة والمياه والتكاليف البيئية وغير البيئية لأغراض صنع القرارات الداخلية
0.66	3.46	المتوسط الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

دراسة ميدانية على شركة اسمنت تبسة

الحمزة عبد الحليم، جامعة العربي التبسي- الجزائر

براهمي خالد، جامع العربي التبسي- الجزائر

الملحق رقم (03): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد الدراسة حول محور أثر تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية على تحقيق الميزة التنافسية (بأبعادها المختلفة) في شركة اسمنت تبسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
ميزة التكلفة الأقل		
0.70	3.91	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سوف يؤدي إلى السيطرة والتحكم في التكاليف البيئية لعمليات ومنتجات الشركة
0.64	4.09	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساعد في أن يعكس سعر المنتج القيمة الحقيقية لتكلفته من خلال تحديد التكاليف البيئية وتحميلها لكل منتج على حدى
0.71	3.51	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في زيادة فاعلية التخطيط مما يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة المنتجة على المدى الطويل
0.80	3.89	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في خفض تكاليف معالجة النفايات مما يؤدي إلى تحقيق وفورات مالية
كفاءة العمليات		
0.53	4.06	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في توفير البيانات اللازمة لإدارة فعالة لجميع الآثار البيئية المحتملة من النفايات والانبعاثات
0.44	3.86	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تخفيض استخدام الموارد من خلال تتبع تدفق المواد والطاقة والمياه
0.72	3.71	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات المختلفة من خلال توفير مؤشرات الأداء البيئي
0.86	4.07	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تخفيض النفايات من خلال تتبع تدفق المواد والطاقة والمياه

دراسة ميدانية على شركة إسمنت تبسة

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. الحمزة عبد الحليم

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. براهيم خال

0.55	3.84	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تقييم وتنفيذ البرامج بيئيا بما يضمن القدرة التنافسية للشركة على المدى الطويل
0.53	4.10	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في رفع مستوى كفاءة الشركة في الاستغلال الأمثل لأصولها البيئية
جودة المنتج والتسويق		
0.83	3.80	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تلبية احتياجات المستهلكين بالمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية المناسبة
0.90	3.64	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحسين نوعية المنتجات من خلال تخفيض الآثار البيئية
0.82	3.55	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تعظيم قدرة الشركة في تسويق منتجاتها
0.61	4.29	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحسين سمعة الشركة مع الجهات المهتمة بالبيئة
0.78	3.96	تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساعد على تصميم وتنفيذ نظم الإدارة البيئية والتي هي شرط من شروط الحصول على ISO 14000
0.69	3.88	المتوسط الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

6. قائمة المراجع:

الكشر التهامي عثمان، نظرة عامة على مفهوم وممارسات المحاسبة الإدارية البيئية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد (6)، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية زليتن، ليبيا، 2015.

السبوع سليمان، مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (5)، العدد (4)، الجامعة الأردنية، الأردن، 2009.

الروسان محمود، العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي: دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الأردني، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (63)، جامعة بابل، العراق، 2007.

بلوناس عبد الله، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، المؤتمر العلمي الثالث: إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 27- 29 أبريل 2009.

خاطر إقبال محمد رشاد، دور نظام المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد قرارات الإدارة لدعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد (15)، العدد (43)، مصر، 2011.

درغام ماهر موسى، المحاسبة الإدارية البيئية: دليل من فلسطين، سلسلة العلوم الإنسانية، مجلة جامعة الأزهر، المجلد (17)، العدد (2)، غزة، فلسطين، 2015.

مقراني أحلام، دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة شركة اسمنت تبسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2017.

IFAC, **Environmental management accounting**, New York, United Nation, 2005.

Jamil, C, **Environmental Management Accounting: practices in small medium manufacturing firms**, Social and Behavioral sciences journa, V(177), Elsevier Ltd, 2015.

Porter. M. E, **Competitive advantage creating and sustaining superior performance**, Free press, New York, 1998.

دراسة ميدانية على شركة إسمنت تبسة

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. الحمزة عبد الحليم

جامعة العربي التبسي- الجزائر

د. براهيم خال

Porter. M. E, **The five competitive forces that shape strategy**, V(111), Harvard Busniss Review, Harvard Business Publishing, USA, January 2008.

Saeidi. Sayedeh; Sofian. Saudah, **A proposed model of the relationship between environmental management accounting and firm performance**, International Journal of Information processing and Management, V(5), N(3), Elsevier Ltd, August 2014.

UNSD, **Environmental management accounting: procedures and Principles**, New York, United Nation, 2001.