



جامعة قاصدي مرياح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية
شعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: مالية مؤسسة
بعنوان:

التقييم المالي للآثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البيترولية بمنطقة حاسي مسعود _ ورقلة

من اعداد الطالبة: بامو خديجة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ 2016/05/25

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ علاوي محمد لحسن (استاذ محاضر -جامعة قاصدي مرياح ورقلة)رئيسا

الاستاذ/ كحلي سلمة عائشة (استاذ محاضر -جامعة قاصدي مرياح ورقلة)مشرفا

الاستاذ/دشاش عبد القادر (استاذ محاضر -جامعة قاصدي مرياح ورقلة)مناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية
شعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: مالية مؤسسة
بعنوان:

التقييم المالي للأثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البيتروولية بمنطقة حاسي مسعود _ ورقلة

من اعداد الطالبة: بامو خديجة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ 2016/05/25

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ علاوي محمد لحسن (استاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة)رئيسا

الاستاذ/ كحلي سلمة عائشة (استاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة)مشرفا

الاستاذ/ دشاش عبد القادر (استاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة)مناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016

بى كل من علمني حرفا ولقنتني علما نافعا أستاذتي ومعلمي الأفاضل
والى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي .

أشكر الله عز وجل وأحمده الذي وفقني في إتمام هذا العمل أهدي ثمرة جهدي هذا إلى
من كان لي حافظا للعلم والمثابرة إلى روح أمي الطاهرة "فاطمة" رحمها الله عز وجل.
إلى الأعمدة التي أظل ارتكز عليها للصمود اخوتي وأخواتي حفظهم الله الذين لم يبخلوا
علي بعطفهم وحنانهم ودعمهم المادي والمعنوي ولطالما تمنوا وانتظروا هذا اليوم
إلى ابي العزيز أطال الله في عمره.

والمعادلة التي ترسم منحى حياتي أصدقائي في الجامعة: ربيعة، حنان، نصيرة، نسرين
، أمينة وعائلتها، هاجر سارة، صباح، سمية، ياسمين، مروة، جميلة، عائشة،
الهاشمي، ياسين ، عمر، مبروك، عبد الواحد، عبد المجيد.

إلى جميع أستاذتي بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

والكل الذين عرفتهم من قريب أو بعيد.

إلى من فتح هذه الورقات وتصفحها بعدي.

شكر وتقدير



قبل أن أتقدم بشكري لعبد من العباد أتوجه بشكري لرب العباد،
أشكر الله على نعمه عليا، احمد الله عز وجل القائل وما توفيقي
إلا بالله. وأشكره على توفيقه لي من اجل إتمام هذا العمل، كما
أتقدم بالشكر إلى الأستاذة المشرفة: سلمى عائشة كيجلي على
قبولها بالإشراف على هذه المذكرة، وكذلك أخص بالشكر
الاستاذ خامر الطاهر والأستاذ قوجيل محمد، ولما بذله من
مجهودات ونصائح وتوصيات في سبيل انجاز هذا العمل كما
نتوجه بالشكر إلى كل أساتذة قاصدي مباح ورقلة وعمال
إدارة علوم التسيير

انظر إلى من دون كفي الدنيا تسترح

وانظر إلى من فوقك في العلم تجتهد



الملخص

هدفت الدراسة إلى الوقوف على المنافع النظرية والتطبيقية للتقرير المحاسبي عن التأثيرات البيئية؛ -توضيح طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها ومتطلبات الإفصاح عنها داخل المؤسسة، وايضا استخدام المحاسبة التكاليف البيئية وإبراز مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة للمؤسسة. ولتحقيق هدف الدراسة تم طرح الاشكالية التالية : إلى أي مدى يتم الإعتماد على محاسبة التكاليف البيئية للتقييم المالي للآثار البيئية في المؤسسة الاقتصادية؟. و للإجابة عن هذا الاشكال تم تطوير استبانة والتي يبلغ عددها 47 وتم التأكد من مصداقيتها ومعامل الثبات لها وتم توزيعها على عينة من المؤسسات البيتروولية المتواجدة في حاسي مسعود - ورقلة ، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات البيتروولية محل الدراسة لا تعتمد محاسبة التكاليف البيئية كطريقة من طرق التقييم المالي للآثار البيئية في نشاطها .

الكلمات المفتاحية :

تقييم مالي للآثار البيئية ، محاسبة التكاليف البيئية، القياس والإفصاح المحاسبي

Resumé

L'étude visant à identifier les avantages théoriques et pratiques pour le rapport comptable sur les impacts environnementaux; - clarifier la nature des coûts environnementaux et les méthodes de leurs mesures et les exigences d'information au sein de l'entreprise, ainsi que l'utilisation de la comptabilité des couts environnementaux et de souligner leur contribution au développement durable de l'entreprise. Pour atteindre l'objectif de l'étude a été posée à le problématique suivent : dans quelle mesure comptent sur les coûts environnementaux de l'évaluation financière des impactes environnementaux de la comptabilité dans l'entreprise économique ?. Et pour répondre de ce problématique ont été développé un questionnaire pour identifier lequel des 47 ont confirmé sa crédibilité et son coefficient de stabilité ont été distribués à un échantillon des entreprise pétroliers situées à Hassi Messaoud - Ouargla, l'étude a révélé que les entreprise pétroliers à l'étude n'applique pas la comptabilité des couts environnementaux comme méthodes d'évaluation financière des impacts environnementaux dans leurs activités.

Mots clés: Évaluation financière des impactes environnementaux, la comptabilité des coûts environnementaux, la mesure et la divulgation comptable.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ - ب - ج	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمفاهيم أساسية حول الآثار البيئية و محاسبة التكاليف
12	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسات السابقة
	خلاصة
الفصل الثاني: دراسة حالة لعينة من المؤسسات البيترولية المتواجدة بمنطقة حاسي مسعود - ورقلة	
18	تمهيد
19	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
23	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
42	خلاصة
44	الخاتمة
48	المصادر والمراجع
53	الملاحق
57	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
19	المؤسسات على والمستردة الموزعة الإستبيانات الجدول رقم (1-2) إحصائيات
21	الجدول رقم (2-2) مقياس ليكارت الثلاثي
27	الإستبيان لمحاور والثبات الصدق الجدول رقم (2-3) معامل
28	الجدول رقم (2-4) ووجود نظام الإدارة البيئية بالمؤسسة
28	الجدول رقم (2-5) مستويات المتوسط المرجح
28	الجدول رقم (2-6) متوسطات إجابات العينة على محور إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية
29	الجدول رقم (2-7) متوسطات إجابات العينة على محور ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة
29	الجدول رقم (2-8) متوسطات إجابات العينة على محور أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة
30	جدول رقم (2-9) متوسطات إجابات العينة على محور معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم
33	جدول رقم (2-10) علاقة إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية والخبرة
34	الجدول رقم (2-11) علاقة إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية والوظيفة
35	الجدول رقم (2-12) علاقة ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة والوظيفة
36	جدول رقم (2-13) علاقة ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة والوظيفة
37	جدول رقم (2-14) علاقة ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة والخبرة
38	ول رقم (2-15) علاقة أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة والوظيفة
39	ول رقم (2-16) علاقة معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة والخبرة
40	ول رقم (2-17) علاقة معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة والوظيفة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	نوع جنس العينة	الشكل رقم (1-2)
24	الفئات العمرية للعينة	الشكل رقم (2-2)
25	نوع الشهادة	الشكل رقم (3-2)
26	الخبرة	الشكل رقم (4-2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
53	إستبانة	ملحق رقم (1)

مقدمة

أ- توطئة

أدى الإهتمام المتزايد بقضايا البيئة عامة والقضايا المصاحبة لعمليات التنمية خاصة إلى المطالبة بدراسة تقييم الأثر البيئي لمشروعات التنمية حتى يمكن التعرف على المشكلات البيئية وتحديد أنسب طرق التعامل معها منذ بداية عمل هذا المشروعات، وذلك حتى يمكن تحقيق التوافق بين عمليات التنمية وحماية البيئة؛

لذلك تتجه الكثير من المؤسسات في الوقت الحاضر للإهتمام بالإعتبارات البيئية في إستراتيجيات أعمالها وخططها الطويلة الأجل ، وهذا التوجه يعد اساسا لبقائها في السوق وتنافسها مع نظرائها من المهتمين بالبيئة، وكذلك نقطة بدئ لضمان تطبيق المواصفات البيئية في نشاط الممارسة وتنافسها ، لذلك ان تتوفر على إدارة بيئية ذات مستوى متميز وفعال حيث تساعد في الرقابة والتخطيط وتطوير الأداء بما يتلائم مع السياسة البئية في المؤسسة؛

وتعتبر عملية التقييم المالي للآثار البيئية من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال الرقابة من أجل بلوغ الأهداف المراد تحقيقها ، والتي ازدادت اهميتها في ظل تعقد وتوسع أنشطة المؤسسات الإقتصادية ، واتسام السوق بالمنافسة التامة، حيث يجب على المسؤول القيام بمجموعة من الدراسات الاستراتيجية قبل اتخاذ أي قرارات مالية اتجاء المشاريع الجديدة من خلال دراسة الجدوى البيئية للمشروع او عملية التقييم للمشاريع القائمة من خلال دراسة المحاسبة البيئية .

ب- إشكالية الدراسة

إلى أي مدى يتم الإعتماد على محاسبة التكاليف البيئية للتقييم المالي للآثار البيئية في المؤسسة الإقتصادية؟.

ولقد انجر من الاشكالية الرئيسية تصور أسئلة وإشكاليات فرعية تتمثل في:

- فيما تتمثل التكاليف البيئية وكيف يتم قياسها في المؤسسة؟
- هل تهتم المؤسسة بالأعتبارات البيئية؟
- فيما تكمن أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة؟
- ماهي معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات النفطية العاملة بمنطقة حاسي مسعود؟

ت- الفرضيات

- يهتم التقييم المالي للآثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف بالمظاهر المالية، التي تخص الإيرادات ، والنفقات البيئية الخاصة بالمؤسسة
- تهتم المؤسسة الصناعية بالإعتبارات البيئية وذلك من خلال وجود نظام الادارة البيئية بها.

- تكمن أهميتها في كونها أداة محاسبة بيئية داخلية تستخدم لتحديد نشاط استثماري أو مشروع يتعلق بالحفاظ على البيئة من بين جميع عمليات التشغيل وكذلك لتقييم الآثار البيئية لفترة معينة ويمكن إعتبار المحاسبة البيئية مصدرا رئيسيا للمعلومات المرتبطة بإقتصاديات أنشطة العمليات البيئية لتحقيق أهداف التنمية .
- وجود اطار مرجعي يستدل به لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

مبررات إختيار الموضوع:

تم إختيار موضوع دراستنا بناءا على عدة اعتبارات نوجزها فيما يلي :

- الإهتمام الشخصي بمواضيع البيئة والتنمية المستدامة بشكل عام؛
- حداثة الموضوع في ميدان البحث العلمي في الجزائر ؛
- تزايد الإهتمام بالأبحاث والدراسات الخاصة بالإستدامة البيئية .

اهداف الدراسة

- ماهية التقييم المالي للآثار البيئية في المؤسسة؛
- الوقوف على المنافع النظرية والتطبيقية للتقرير المحاسبي عن التأثيرات البيئية؛
- توضيح طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها ومتطلبات الإفصاح عنها داخل المؤسسة؛
- استخدام المحاسبة التكاليف البيئية وإبراز مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة للمؤسسة.

أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة من خلال الآتي:

- تبني المحاسبة البيئية الذي سوف يساهم في خلق معلومات محاسبية تعد ضرورية لصناع القرارات؛
- الإفصاح عن المعلومات البيئية يمثل حاجة ملحة للمجتمع بشكل عام والمتعاملين مع الشركة بوجه خاص.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

الحدود الموضوعية: تهتم الدراسة بالمواضيع المرتبطة بالتكاليف البيئية وقياسها والافصاح عنها

الحدود المكانية: شملت الدراسة عينة من المؤسسات البيتروولية بمنطقة حاسي مسعود -ورقلة

الحدود الزمانية: أُنجزت الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2015/ 2016

منهج البحث: سأتبع المنهج الوصفي في الشق النظري للدراسة **المنهج الوصفي التحليلي:** وذلك لوصف وتفسير وتحليل

متغيرات الدراسة والوقوف عليها في حين تطرقنا لدراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البيتروولية بمنطقة حاسي مسعود -ورقلة

للجانِب التطبيقِي من الدراسة متبعين في ذلك أداة من أدوات البحث العلمي ألا وهي الإستبيان لإسقاط الجانِب النظري على

الجانِب التطبيقِي.

مرجعية الدراسة:

تم استخدام مجموعة من المراجع لحل إشكالية الدراسة، وذلك لتوفر معلومات تشمل متغيرات موضوع الدراسة إذ تم

الاعتماد على المصادر والمراجع بالغتِين العربية والفرنسية، أغلبها كانت مقالات، ملتقيات، وتم التطرق لها في محتوى المذكرة.

صعوبات الدراسة :

تكمن الصعوبات التي واجهتني أثناء إعداد هذا العمل كالتالي:

- ✓ صعوبة إجراء الدراسة التطبيقية للبحث بسبب السرية الكبيرة للمعلومات في المؤسسات التي تدمج الاطار البيئي ضمنها؛
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسات بسبب عدم وجود الموافقة من الجامعة لأجراء التربص بعدة مؤسسات ؛
- ✓ ضيق الوقت المخصص للدراسة خاصة التطبيقية.

هيكل البحث:

تطرقنا في دراستنا الى فصلين الفصل الاول يحتوي الجانِب النظري أي انه يحتوي الادبيات النظرية والتطبيقية حيث تطرقنا به

الى مبحثين، الاول يدور حول الادبيات النظرية للدراسة، فكان المطلب الاول مفاهيم أساسية حول الآثار البيئية ، أما المطلب

الثاني : مفهوم التكاليف البيئية وقياسها محاسيبا، وشمل المبحث الثاني الادبيات التطبيقية للدراسة حيث شمل الدراسات السابقة

التي لها علاقة بالدراسة، وضمن الفصل الثاني تطرقنا لمبحثين ايضا حيث كان الاول

الطريقة والأدوات و الثاني: النتائج والمناقشة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية حول
التأثيرات البيئية ومحاسبة
التكاليف

تمهيد

شهد النصف الثاني من القرن العشرين إهتماماً متزايداً بالبيئة، التي أصبحت أحد الاتجاهات المهمة والحديثة من قبل مختلف المجتمعات والدول، صاحب هذا الإهتمام دراسة العلاقة بين الأداء الإقتصادي للمؤسسات الصناعية وبين المسؤولية البيئية والإفصاح عنها، تجسد هذا الإهتمام في عقد العديد من المؤتمرات الدولية، لدراسة آثار مزاولة مختلف أنشطة هذه المؤسسات على البيئة، بدءاً من أول مؤتمر عالمي للبيئة في ستوكهولم عام 1972، ليشير وللمرة الأولى إلى العلاقة ما بين التنمية الإقتصادية والتدهور البيئي، منذ ذلك التاريخ توالى المؤتمرات، من أبرزها مؤتمر قمة الأرض بريودي جانير 1992، الذي إنبثقت عنه قرارات مهمة وشاملة أبرزها ترسيخ البعد البيئي وتغيير النظرة التقليدية للمؤسسات الإقتصادية والتي كانت تركز على الربحية الإقتصادية فقط، حيث أصبح من الواجب عليها إحداث تناسق بين فعاليتها الإقتصادية وربحيتها الإجتماعية والبيئية، الذي أكدته بعد ذلك كل من بروتوكول كيوتو 1997، ومؤتمرات جوهانسبورغ 2003، ودافوس 2007.

يلاحظ أن عمليتي التصنيع والتنمية قد أسهمتاً إسهاماً مباشراً في تلوث البيئة، نظراً إلى عدم أخذ الإعتبارات البيئية موضع الإهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية، وقد أدى ذلك إلى هدر الموارد الأولية والطاقة نتيجة للتخطيط الطموحة لتحقيق النمو السريع، وفي مجال سعي الدول للحفاظ على البيئة وحماية المجتمع فإنه يتوجب على المؤسسات الصناعية أن تسهم مع دولها في ذلك، من خلال قيامها بوضع برامج لرقابة عناصر التلوث البيئية الناشئة عن ممارسة نشاطها داخل المجتمع. لذلك يجب عليها أن تقوم بالقياس والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بشؤون البيئة، وبالعوائد والإلتزامات التي تتحملها نتيجة مزاولة نشاطها المؤثر في البيئة

ولذا سنتطرق في هذا الفصل إلى كل من مفهوم الأثار البيئية وكذا : دراسة الأثار البيئية وأساليب قياسها من جهة ، وإلى ماهية محاسبة التكاليف البيئية من خلال عرض مرحلتين من المحاسبة البيئية وهما القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية إضافة إلى الأهمية الكبيرة لهما.

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الآثار البيئية و محاسبة التكاليف

أدى الاهتمام المتزايد بقضايا البيئة عامة والقضايا المصاحبة لعمليات التنمية خاصة إلى المطالبة بدراسة تقييم الأثر البيئي لمشروعات التنمية حتى يمكن التعرف على المشكلات البيئية وتحديد انبساط طرق التعامل معها منذ بداية عمل هذه المشروعات وذلك حتى يمكن تحقيق التوافق بين عمليات التنمية وحماية البيئة.

المطلب الأول : الآثار البيئية

ان تقييم الآثار البيئية هو الفحص المنظم للآثار غير المتعمدة التي تنجم عن مشروع أو برنامج تنموي وذلك بهدف تقليص أو تخفيف حدة الآثار السلبية وتعظيم الآثار الإيجابية والغرض من تقييم الآثار البيئية هو حماية البيئة والموارد الطبيعية والحفاظ عليها بما في ذلك الجوانب المرتبطة بصحة الإنسان ويعد تقييم الآثار البيئية أداة مهمة لأسلوب الإدارة البيئية المتكاملة لضمان تنمية اقتصادية متوازنة.

الفرع الأول : مفهوم الآثار البيئية

أولاً : تعريف الآثار : لقد أفرز السلوك الجائر للإنسان إتجاه البيئة عددا كبيرا من التأثيرات السلبية لازال حصرها أمرا صعبا، نظرا لإتساعها وتنميتها المترام مع التطور السريع للصناعة وإستخدام المصادر المختلفة للطاقة، والتي ينجم عنها إنعكاسات خطيرة على المجتمع، تعود أسبابها إلى ما يصيب البيئة من أثار ضارة عديدة، يمكن حصرها في الآتي:

- التلوث الذي يسببه السلوك الإنساني؛
- إستنزاف الموارد الطبيعية¹؛

ثانياً : تعريف التلوث البيئي: يعد من أهم التأثيرات البيئية، نظرا لما يخلفه من أثار، إضافة إلى إمكانية تتبعه من خلال أهم مصادره والمتمثلة في الأنشطة الصناعية المختلفة والمؤثرة في البيئة، أما التلوث الصناعي فهو: "مجموع الآثار السلبية التي تخلفها المؤسسات الصناعية بعد قيامها بممارسة نشاطاتها المؤثرة في البيئة، وتتمثل هذه الآثار في النواتج الصناعية التي تأخذ شكل نفايات ملوثة (سائلة،غازية،صلبة)، تطرح إلى البيئة ، فتخل بسلامة عناصرها وتفقد توازنها"².

الفرع الثاني: دراسة الآثار البيئية:

¹ ، ناظم شغلان جبار كلية ، تحليل للبيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 13، العدد4، 2011،ص52

² عبد الهادي الرفاعي و باسل و إلهام بطيخ ، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه المحاسبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية ، المجلد 30 ، العدد 3 ، 2008. ص 221

لدراسة الآثار البيئية لابد من التمييز بين تقييم المشاريع على المستوى القطاعي أو الجزئي ويتم من خلال تقييم الشريعة من خلال عمليات دراسة الآثار البيئية ، اما بالنسبة للتقييم المشاريع على المستوى الكلي فهو تتكفل به عادة الدولة أو احد الهيئات المخول لها بذلك.

تحقيق التوازن البيئي بين معدلات التنمية والتأثيرات السلبية على الموارد الطبيعية أصبح هو المطلب البسيط للبشرية من أجل حماية حقها في الحياة ، وبطبيعة الحال ليس الهدف من حماية البيئة إيقاف عجلة التطور والتنمية وإنما الهدف هو الحد من التلوث والإسراف في استخدام الموارد الطبيعية ، ويمكن تحقيق الحد الأدنى من التوازن البيئي عن طريق إجراء الدراسة البيئية للمشروع التنموي قبل إقامته وأخذ توصيات الدراسة في الحسبان أثناء وبعد تصميم المشروع¹.

يقصد بدراسة التأثير البيئي : الإجراءات العلمية أو العملية أو المنهجية لمعرفة الآثار البيئية لأي نشاط تنموي وتوقعها على البيئة وكذلك على صحة الإنسان و راحته ، حيث ظهر هذا المفهوم في الإتفاقيات والندوات العالمية بداية من ملتقى فرصيا ببولونيا (سبتمبر 1987) ثم اتفاقية إسبو حول دراسة التأثير البيئي في فلندا من (25 فيفري إلى 01 مارس 1991)².

أما بالنسبة لدولة الجزائرية فمفهوم دراسة التأثير البيئي ظهر من خلال جملة من القوانين أعدتها الدولة في هذا المجال وفقا لعدة مراحل تاريخية كالتالي:

أ- القانون رقم 83-03 المتعلق بحماية البيئة المؤرخ في 05 /02/1983؛

حيث اعتبرت المادة 130 منه أن دراسة التأثير البيئي تعتبر وسيلة أساسية للنهوض بحماية البيئة من خلال معرفة وتقدير الانعكاسات المباشرة أو غير المباشرة للمشاريع على التوازن البيئي، وكذا إطار ونوعية معيشة السكان . كما أكدت المواد 131 ، 132 ، 133، هذه المادة من خلال تبيانها للعقوبات التي ستلحق بالمخالفين بأحكام المادة 130 من هذا القانون³.

ب- المرسوم التنفيذي رقم 90-78 المؤرخ في 27 /02/1990 المتعلق بدراسة التأثير على البيئة

حيث تعرضت المواد (2 إلى 14) من هذا القانون إلى دراسة التأثير البيئي ومع الأخذ بالمادة 05 من هذا القانون والتي تستعرض محتوى دراسة التأثير البيئي⁴.

ج- المرسوم التنفيذي رقم 98-339 المؤرخ في 03 /11/1998 المتعلق بالتنظيمات المطبقة على المنشآت

المصنفة

¹ محمد زرقون و رواني بوحفص ، دور دراسة الجدوى البيئية في ترشيد القرار الاستثمار والمحافظة على البيئة ، الملتقى الوطني حول (اقتصاد البئية والتنمية المستدامة) ، قسم علوم التنسيير ، المركز الجامعي المديية ، 07/06 جوان 2006، ص 2 .

² سامح الغرابية يحيى الفرغان ، المدخل إلى العلوم البيئية، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ط4، 2003 ، ص 417 .

³ - الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون رقم 83-03 العدد 10 ، 7/03/1990، ص ص 401.380.

⁴ - الجريدة الرسمية ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، المرسوم التنفيذي رقم 90-78 ، العدد 10، 7/03/1990 ص ص 362.365.

حيث تناولت بعض المواد : مفاهيم أساسية حول المؤسسات المصنفة وكيفية إكتسابها إما بالترخيص أو التصريح من طرف الجهة المعنية والمنصوص عليها ، وتعرضت المواد (10-11) هي الأخرى لإعلام عن نتيجة الدراسات وكيفية التعامل معها¹.

د- القانون 03-10 المتعلق بحماية البيئة في ظل التنمية المستدامة والمؤرخ في 20/07 / 2003.

كل القوانين والمراسيم التنفيذية ودراسة التأثير البيئي تضمنها القانون رقم 03-10 المتعلق بحماية البيئة ، وقد ألغى هذا القانون ما جاء به القانون (83-10) المتعلق بحماية البيئة ، ونص في المادة 113 منه بأن أحكام القانون رقم 83-10 تلغى عدا النصوص التنظيمية إلى حين لاحق².

الفرع الثالث: الاتجاهات المختلفة للقياس المحاسبي للآثار البيئية.

إن استخلاص مقاييس للمحاسبة عن الأنشطة البيئية يجب أن لا يرتبط في كل الظروف بوحدة نقدية لعدم قدرتها على التعبير عن جميع الأنشطة أو لأن التعبير عنها يفتقر إلى التبرير المنطقي ، و من هذا المنطلق يمكن لنا القول أنه لا يمكن استخدام وحدة قياس محددة و معينة لقياس هذه التأثيرات فقد تستخدم وحدة قياس معينة لقياس المدخلات و وحدة أخرى لقياس المخرجات ، كما أنه قد تستخدم وحدة معينة لقياس بعض التأثيرات و وحدة أخرى لقياس تأثيرات أخرى لطبيعتها المختلفة لذلك سوف نقوم باستعراض الاتجاهات المختلفة للقياس.

1- اتجاه القياس ذي البعد الواحد.

يعتمد هذا الاتجاه على قياس كافة التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة الاقتصادية كمياً و بمقياس موحد "المعيار النقدي" يعكس خاصية مشتركة بينهما بحيث يمكن أن تتوفر للمعلومات الناتجة عن قياس هذه التأثيرات خاصية التجميع الرياضي على مستوى العناصر المكونة لها ، أن الأنشطة الاجتماعية للوحدة تشترك جميعها في أن لها تأثير على نوعية الحياة لكونها تدور حول إشباع أو عدم إشباع الحاجات الإنسانية المادية و غير المادية لذا فإن قياسها ينبغي أن يعكس درجة ما تؤدي إليه من إشباع ، وتمشيا مع ما يتفق عليه الاقتصاديون ينبغي قياس درجة ما تؤدي إليه هذه الأنشطة من إشباع اعتمادا على مقياس نمطي يعكس مقدار ما تحققه الوحدة من منفعة، لذا يفضل عدم استخدام الوحدات النقدية فقط لقياس التأثيرات الاجتماعية للوحدة و بعض طرق التقدير غير Estes للتغلب على صعوبة قياس التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة في صورة نقدية ، اقترح المباشرة و التي يمكن الاستعانة بها في هذا المجال³:

¹ - الجريدة الرسمية ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، المرسوم التنفيذي رقم 98-339 ، العدد 82 ، الجزائر ، 04 نوفمبر 1998 ، ص ص 7.3 .

² - الجريدة الرسمية ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، القانون رقم 03-10 ، العدد 43 ، الجزائر ، 20 جويلية 2003 ، ص ص 12.11 .

³ - خليل ابراهيم رجب الحمداني ، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية ، مداخلة ، ملتقى حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي ، بجامعة ورقلة ، بتاريخ 2011 ، ص ص 215-216 .

أ- **طريقة التقييم البديل:** و وفق هذه الطريقة يتم قياس قيمة الظواهر و الأحداث البديلة التي يتوقع أن يكون لها نفس التأثير للظواهر و الأحداث المراد تقييمها إلا انه يعاب على هذه الطريقة صعوبة توفر البدائل المناسبة و الملائمة لإمكانية اختيار القيمة البديلة لها.

ب - **طريقة الاستبيان:** تعتمد هذه الطريقة على إعداد مجموعة من الأسئلة لأفراد المجتمع المتأثرين بنشاط الوحدة الاقتصادية و بيان رأيهم عن قيمة التأثيرات الضارة المترتبة على هذا النشاط من وجهة نظرهم .

ت - **طريقة تكاليف المنع:** تعتمد هذه الطريقة على افتراض أنه كلما قامت الوحدة الاقتصادية بالإفناق على منع أو تجنب التأثيرات الضارة المترتبة على أنشطتها كلما انخفضت الأضرار التي تصيب أفراد المجتمع و بالرغم من أن تكاليف المنع قد لا تكون مساوية لقيمة الأضرار إلا أنها تمثل أفضل رقم لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع.

ث - **طريقة تكاليف التصحيح:** تتمثل هذه الطريقة فيما تتحمله الوحدة الاقتصادية في إعادة الوضع إلى ما هو عليه سابقاً أو لإنشاء مورد جديد يحل محل المورد الاجتماعي الذي تأثر بنشاط الوحدة الاقتصادية ، مثلاً : ما هي التكاليف التي تحملتها الوحدة الاقتصادية من أجل تطهير النهر من آثار التلوث بسبب ممارسة الوحدة لنشاطها.

و منه يمكن الاستخلاص مما سبق عدم ملائمة اتجاه القياس ذي البعد الواحد لقياس عناصر التكاليف البيئية قياساً نقدياً وذلك لصعوبة تقدير قيم نقدية لكافة التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة مما يؤدي إلى عدم شمول القياس لكافة هذه التأثيرات، و هذا مالا يتعارض مع الهدف الأساسي و هو توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات.

2- اتجاه القياس متعدد الأبعاد

يقوم هذا الاتجاه على قياس التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة الاقتصادية بمقاييس مختلفة مما توفر معلومات إضافية لمتخذ القرار تعكس تباين و أبعاد هذه الأنشطة المقاسة مما تضيف دلالة أكثر وضوحاً عن هذه الآثار عما تضيفه المعلومات ذات الطبيعة المالية لذا فإن هذا الاتجاه يتسع ليشمل الأساليب التالية:

أ - **أسلوب القياس الوصفي:** يعد هذا الأسلوب من أبسط أساليب القياس و أكثرها شيوعاً و أقلها تكلفة في مجال قياس التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة حيث أنه يقوم على وصف الأنشطة ذات التأثير على المجتمع و التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ، و بذلك فهي لا تعتمد على قواعد محددة في القياس و إنما تعتمد على وصف الظاهرة أو النشاط المراد قياسه ، و غالباً ما يستخدم هذا النوع من القياس في الحالات التي يصعب معها استخدام القياس النقدي أو الكمي و بذلك توفر معلومات قد تفيد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات في بعض الحالات الضرورية و يعاب على هذا الأسلوب بأن المعلومات التي يوفرها غالباً ما تكون غير موضوعية لأنها مبنية في الغالب على أساس التقدير الشخصي

ب - أسلوب القياس الكمي: يقصد بالقياس الكمي " تعيين أعدادا للأحداث أو الأنشطة أو الظواهر المطلوب قياسها وفقا لقواعد و إجراءات محددة"، إن هذا الأسلوب يستخدم لتوفير معلومات كمية عن تأثير الأنشطة البيئية التي لا يمكن قياسها نقديا بسبب تباين هذه الأنشطة ، و يؤدي إلى الربط بين طبيعة هذه الأنشطة و الهدف من قياسها بحيث تعكس الخصائص الهامة لعملية القياس ، و لا يوجد ما يمنع المحاسب من استخدام المقاييس المتاحة في العلوم الأخرى مما يؤدي إلى شمول القياس المحاسبي بصورة تفوق ما يؤدي إليه الاعتماد المطلوب على القياس النقدي.

و منه نستخلص مما سبق عدم إمكانية الاعتماد على القياس النقدي لوحده لقياس التأثيرات المرتبطة على أنشطة الوحدة بسبب اختلاف طبيعتها و صعوبة التعبير عنها نقديا ، و الاتجاه متعدد الأبعاد يوفر معلومات نقدية وكمية و وصفية شاملة عن التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة و هذا ما يفيد في توفير معلومات ملائمة عن أبعاد هذه التأثيرات على البيئة والمجتمع¹ .

الفرع الرابع: طرق التقييم الاقتصادي للآثار البيئية

لتقييم الإقتصادي للآثار البيئية عدة طرق وهي:

✚ طريقة التقييم بالاعتماد المباشر على اسعار السوق:تعتمد هذه الطريقة على فرضية مفادها ان المؤسسة تقوم

بالاعتماد على القيمة العادية او السوقية وان اي تغيير سلبي في نوعية البيئة سوف يؤثر في النهاية على الانتاجية ؛

✚ طريقة التقييم باستخدام بدائل سعر السوق: تستند هذه الطريقة على فرضية استحالة قياس ضرر بيئي،وهنا نلجأ الى

اشتقاق قيمة الضرر بدلالة سلع أخرى بديلة لها قيمة سوقية ؛

✚ طريقة التقييم بواسطة الرغبة بالدفع(تقدير الانفاق الاضافي): يكون من الصعب في بعض الاحيان تقدير منافع حماية

البيئة والمحافظة عليها ،فيستعاض عن القياس النقدي للمنافع البيئية، بقياس التكلفة اللازمة لايجاد بدائل للموارد

والخدمات البيئية التي قد تدمر من جراء اقامة المشروع؛

✚ طريقة المسوح في عمليات التقييم: تستند هذه الطريقة الى فرضية غياب بيانات مستمدة من تفاعلات

السوق.وتقضي هذه الطريقة باجراء مسوح لمعرفة رغبة الافراد فيما يتعلق بالموارد والخدمات البيئية².

المطلب الثاني: مفهوم التكاليف البيئية وقياسها محاسبيا

¹-خليل ابراهيم رجب الحمداني، مرجع سابق ص.216 - 217،

² سلمى عائشة كبحلي ، سلمية غدير أحمد ، يوسف قريشي ، " التكاليف الإقتصادية للمشكلات الإقتصادية للمشكلات البيئية أهم طرق التقييم المستخدمة " ، المتقى العلمي الدولي حول التكاليف الاقتصادية للمشكلات البيئية وأهم طرق التقييم البيئي المستخدمة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، ص ص 469 470

تعددت التعاريف والمفاهيم للتكاليف البيئية بازدياد اهتمام الكثير من الكتاب والمهتمين منهم المحاسبين بدراسة آثار جميع الأنشطة التي تتركها الوحدات الاقتصادية على البيئة وفي هذا الإطار برزت الحاجة لمعرفة التكاليف البيئية و التعرف على طبيعتها و نوعيتها والأهداف المرجوة منها لتحقيقها و أنواعها وضمن هذا الإطار تبيننا ما يلي.

الفرع الأول : مفهوم التكاليف البيئية

ويقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المنشأة جميع التضحيات (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة¹.

التكاليف البيئية هي عبارة عن المقدار الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية من نفقات في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة في هذه الوحدة².

التضحية التي يتكبدها المجتمع نتيجة الآثار السلبية المتولدة عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، وبذلك فهي تعتبر أضرارا بيئية كان على المؤسسات اتخاذ الإجراءات اللازمة مقدما لتجنب حدوثها³.

من خلال ما سبق نوجز تعريف التكاليف البيئية في أنها مجموع ما تتحمله المؤسسة من تكاليف ضمن الاطار البيئي بحيث يكون تتحملها في شكل علاج للآثار البيئية او وقاية من التلوث البيئي او ضريبة نتيجة الاضرار بالبيئة.

✓ التكاليف البيئية في الفكر المحاسبي:

لقد تطورت النظرة حول أهداف الوحدة الاقتصادية بتطور الظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية ففي ظل الفكر الاقتصادي الكلاسيكي كان ينظر إلى الوحدة الاقتصادية على أن هدفها الوحيد هو تعظيم الربح (profit maximization) و أن مقدار الأرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية تتناسب مع مساهمتها في تحقيق أهداف المجتمع و لكن مع بداية الستينات من القرن الماضي فإن مفهوم الوحدة الاقتصادية المقبول اجتماعيا خضع لتغيرات جوهرية بسبب ما تركته تلك الوحدات من آثار كارثية للبيئة و المجتمع معا و لم تعد المصلحة الاقتصادية الخاصة هي المحدد الوحيد للنطاق الوظيفي للوحدة الاقتصادية باعتبارها منظمة تعمل لصالح جميع الأطراف المتمثلة بكافة قطاعات المجتمع وأصبح على الوحدة الاقتصادية بالإضافة

¹ - عبد الرزاق قاسم الشنودة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مقال، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 283.

² - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، زهواني رضا، واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة، ملتقى واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجزائر جامعة الوادي، 2013، ص 13.

³ نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق و المعوقات، مداخلة، الملتقى الدولي الثاني: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة قاصدي مرباح، 2011، ورقة، ص 495،

إلى تقديم الخدمات و السلع ذات القيمة للمجتمع العمل على الحد من التلوث في الهواء و الماء و تقليل الضوضاء إلى أقصى حد ممكن بالإضافة إلى الاستخدام الأمثل و الفعال و الكفاء و التسليم للموارد الطبيعية و مصادر الطاقة إلى جانب تحقيق فرص متساوية للجميع أي أنه أصبح للوحدة الاقتصادية أهدافا أخرى إلى جانب تحقيق الأرباح هي مراعاة الأهداف الاجتماعية و البيئية.¹

الفرع الثاني: أهداف تحديد التكاليف البيئية.

تمثل أهم أهداف تحديد التكاليف البيئية فيما يلي:

- ✓ الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى تقسيم الأداء البيئي على أساس المسؤولية البيئية والمالية؛
- ✓ بإعداد مجموعة من القوائم المالية التي تعطي صورة كاملة على نشاط المؤسسة؛
- ✓ الإفصاح عن التكاليف البيئية في سوق الأوراق المالية يوفر معلومات عن نشاط المؤسسة وما يرتبط به من تكاليف و أثره على المركز المالي و السيولة و عائد الأسهم مما يجعل متخذي قرارات الاستثمار في الأسهم يستثمرون أموالهم في أسهم المؤسسات ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث؛
- ✓ تحسين السمعة بالنسبة للمجتمع حيث ينظر للمؤسسة كمهتم بالشؤون البيئية و حامي لها؛
- ✓ التقرير عن التكاليف البيئية يؤدي إلى إظهار منافع التكامل الفعال بين المحاسبة و البيئة، حيث أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تدعم و تطور تشغيل نظام شامل و متكامل للإدارة البيئية، و تطبيقها سوف يؤدي إلى تطوير الأداء و تحسينه؛²
- ✓ تقدير الآثار البيئية التي تأتي ضمن التقييم البيئي للمؤسسات و ذلك للتشجيع على فهم أفضل للعواقب البيئية حيث يتمثل تقييم الأثر البيئي في المقارنة بين جميع البدائل الممكنة ثم اختيار البديل الذي يمثل المزيج الأمثل بين التكاليف البيئية و بين منافع المشروع؛³
- ✓ توجيه مزيج المنتجات و تسعيرها من أجل اتخاذ القرارات بناء على معلومات دقيقة عن التكاليف الحقيقية لهذه المنتجات و ربحيتها؛
- ✓ حساب التكاليف البيئية على مستوى المؤسسات للتعرف على المؤسسات صاحبة الأداء الجيد أو السيئ و فرص التحسين؛
- ✓ إعداد الموازنة من أجل الوقوف على المزايا و التكاليف و المسؤوليات البيئية الحاضرة و المستقبل.⁴

¹ - عبير فيها خير، إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، سنة 2012، ص60.

² عبير فيها خير، مرجع سبق ذكره، ص 64

³ عزيزة حملاوي، أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص55

⁴ كلود فوسلر، بيتر جيمس، ترجمة علاء أحمد صالح، إدارة البيئية من أجل جودة الحياة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2000، ص44

الإفصاح عن التكاليف البيئية وأهميته.

أ : مفهوم الإفصاح البيئي

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه الوضوح و الكشف التام لما جاء من معلومات محاسبية بالقوائم المالية باعتبارها منتجات نهائية من أعمال المحاسبة المالية تنفيذ الأطراف المعنية في اتخاذ القرارات،¹ ونقصد بالإفصاح المحاسبي بمعناه الشامل إفشاء المعلومات السرية والتصريح بها، كما نقصد به كذلك الكشف والإظهار والبوح، أما الإفصاح المحاسبي فهو الالتزام بنشر جميع الحقائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي من شأنها التأثير على قرار المستثمر، أما الإفصاح البيئي فهو ذلك الأسلوب أو تلك الطريقة التي تستطيع المؤسسات من خلالها إعلام المجتمع بأطرفه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقمة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك؛²

ونعرف أيضا الإفصاح البيئي " بأنه العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والناجحة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية ، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء"³

الفرع الثالث: علاقة القياس المحاسبي بالتكاليف البيئية:

يقوم النظام المحاسبي في المؤسسة بوظيفة خدمية، تتمثل في معالجة مجموعة من البيانات من خلال عمليات التسجيل، التوبؤب، التلخيص وإظهارها في شكل معلومات في القوائم المالية التي تساعد الأطراف المستفيدة منها في إتخاذ القرارات المناسبة.

كما يمكن النظر إلى المحاسبة أيضا على أنها نظام للمعلومات يتكون من مجموعة من النظم، الطرق وكذا الإجراءات الحكومية بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تسجيل البيانات الناتجة عن العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة بهدف إنتاج معلومات مالية.⁴

المحاسبة البيئية هي عبارة عن " : النظام المحاسبي الممتد للنظام التقليدي، المبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة، لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها المؤسسات الإقتصادية وخاصة منها الصناعية ". بمعنى أنها، إنفتاح لفضاءات

¹ محمد نجيب حمد ، دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ، ورقة بحثية ، مصر ، على الموقع:

http //www.acc4arab.com/acc/showthread بتاريخ 10-03-2012

² - محمد بن بوزيان ، علي بن الضب ، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، الجزائر، 2012، ورقة بحثية على الموقع (manifest.univ-ouargla.dz) ، ص 272.

³ - ناظم حسن عبد السيد، أباد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف ، المحاسبة البيئية : الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)، مقال منشور، العراق، 2009، ص 11،

وفروع جديدة للمحاسبة، تهدف إلى القياس والإفصاح عما تسببه المؤسسات الصناعية من تلوث، وإضرار بالمجتمع، إضافة لما تقدمه من عوائد ومنافع تنجم عن قيامها بعملية القياس والإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي¹.

في تعريف آخر للمحاسبة البيئية فهي عبارة عن: "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية و إستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية والحد منها"².

وقد عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية من ثلاث أوجه (1-6, Hart, 2001) :

- أ- المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية : ويتم خلال هذه المرحلة قياس وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الإنتاج ، وغالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع؛
- ب- المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية : ويتم خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس المحاسبية بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة المستخدمين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم؛
- ت- المحاسبة البيئية من الوجهة الإدارية: ويتم في هذه المرحلة تحديد وتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية لغرض مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ، كقرارات تسعير المنتجات والاستمرار في إنتاج منتج ومتطلبات الجودة وغيرها من القرارات الإدارية³.

تعريف مجمع المحاسبين الإداريين الكندي والذي عرف المحاسبة البيئية بأنها: "تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة منها"⁴.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف نتطرق الى الدراسات السابقة التي تناولت جزء أو كل مضمون بحثنا تبعا لعدة متغيرات تختلف عن موضوعا سواء في الجانب النظري أو التطبيقي أو حتى إختلاف في النهج المتبع في الدراسات مقارنة ببحثنا .

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

¹Peter Lemathe,Roger K Doost, "Environnemental Cost accounting and auditing ", Managerial Auditing Journal, Vol.15 Issue.8,2000,p425.

²خليل إبراهيم رجب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها ، مكتبة أمة محمد ، ص 07.

³ طه عليوي ناصر، هشام هاشم الخفاف " أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات - دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد92،2012،ص69³

⁴ عوض لبيب فتح الله الديب ، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، المجلد33، ملحق العدد الثاني، سبتمبر1996، ص40

1- دراسة : مهاوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، الجزائر سنة 2014_2015

تمثل إشكالية الدراسة في : ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي؟ و تهدف الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تمهم هذه القوائم ممثلين في المحاسبين و محافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب حيث بلغ حجم العينة 163 مستجوبا، وتم تجميع البيانات بالاعتماد على قوائم الاستقصاء، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية وذلك بغرض اختبار العلاقات بين متغيرات البحث.

وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة، أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية على القيام بالدور المطلوب منها في ما يخص حماية البيئة، وذلك عن طريق إصدار معايير محاسبية الخاصة بإلزام المؤسسات خاصة الصناعية منها على القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية وذلك بغرض تحسين الأداء البيئي ويكمن وجه الشبه والمقارنة بين هذه الدراسة في كونها تندرج في نفس المسار إلا انها تختلف عن دراستنا في إمكانية الدراسة الميدانية¹.

2.دراسة : جمال خنشور. ، لعبيدي مهاوات، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية ، مقال مجلة العلوم الانسانية،جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 32، 2013.

وتمثلت إشكالية الدراسة في مدى أهمية وضرورة القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها مستهدفا في ذلك الإطار العام للبيئة والتكاليف البيئية ومدخل قياسها وتبويبها و اتبع في ذلك أسلوبا وصفيا تحليليا للوصول إلى الأهمية الكبيرة للدراسة وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تزايد الوعي البيئي والحاجة لتطبيق المحاسبة البيئية و الإدارة البيئية في المؤسسات إضافة إلى ضرورة تبني القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية، فيما اقترحت ضرورة حصر المشاكل البيئية و تبني المحاسبة البيئية بشكل أحسن والحث على وجود تشريعات و قوانين بيئية وقد افتقرت هذه الدراسة إلى دراسة ميدانية مقارنة بدراستي².

¹ مهاوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، الجزائر سنة 2014_2015

² - جمال خنشور. ، لعبيدي مهاوات، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية ، مقال مجلة العلوم الانسانية،جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 32، 2013.

3.دراسة: عبد الهادي منصور الدوسري ، بعنوان أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية(دراسة ميدانية للشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويت)، مذكرة ماجستير غير منشورة، الكويت 2011.

هدفت الدراسة إلى التعريف بأهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار الآثار البيئية والالتزامات والتكاليف المترتبة عنها، وتم التطرق من خلال الدراسة إلى الإطار العام للبيئة والتلوث البيئي والتكاليف البيئية والعلاقة الرابطة بين المحاسبة والتلوث إضافة إلى تحسين جودة المعلومة في ضل وجود تكاليف بيئية، واتبع الباحث منهج وصفي تحليلي مع استبيان، وكانت الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة داخل البورصة بحيث كانت التوصيات على تبويب التكاليف البيئية دوما والقيام بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية إضافة إلى الإفصاح عن التكاليف البيئية، مع الأخذ بعين الاعتبار أيضا القوانين والتشريعات البيئية وإتباعها وتم التطرق في الدراسة الميدانية للشركات المدرجة في بورصة الكويت وتم الوصول إلى مجموعة من النتائج أهمها انه يوجد اثر دو دلالة إحصائية لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية، وكانت أهم التوصيات هي إيلاء التكاليف البيئية الأهمية التي تستحقها لدورها الفاعل في تحسين جودة المخرجات والقيام بالمحاسبة البيئية للشركات الصناعية المدرجة في البورصة ويكمن وجه الشبه والمقارنة بين هذه الدراسة في كونها تندرج في نفس المسار وقد اختلفت عن دراستنا باختلاف أمكنة الدراسة الميدانية.¹

4. دراسة: عبير فيها خير، إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، سنة 2012

تكمن إشكالية الدراسة في كيف يمكن أن تساهم المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة

الاقتصادية ؟ ، و تمثلت أهداف الدراسة في تحسين الأداء البيئي، مستخدمة في ذلك عدة أساليب من بينها المحاسبة البيئية . حيث تعتبر هذه الأخيرة أحد فروع علم المحاسبة ، و تعمل على قياس التكاليف التي تتحملها الوحدات الاقتصادية عند قيامها بتطبيق أساليب محددة لمعالجة التلوث الناجم عن أنشطتها ، إضافة إلى الدور الذي تلعبه في الإفصاح عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية في القوائم المالية ، و ذلك في سبيل تحقيق هدف أساسي يتمثل في تدنية الآثار السلبية للأنشطة على البيئة و بالتالي تحسين الأداء البيئي من خلال إيجاد الأداة المناسبة لقياس التكاليف البيئية و إدراجها في الحسابات المالية ، هدف الحصول على نتائج الأعمال بقيم حقيقية تعبر عن الواقع. وقد قمنا من خلال هذه الدراسة بتطبيق بعض الأساليب المحاسبية التي تأخذ في الحسبان التكاليف البيئية و التي تطبق عمليا على القوائم المالية و الحسابات الختامية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ، و ذلك بهدف التحقق من مدى إمكانية القياس المحاسبي لهذه التكاليف و الإفصاح عنها و مدى تأثيرها في تحسين الأداء البيئي .

¹ عبد الهادي منصور الدوسري ، بعنوان أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية(دراسة ميدانية للشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويت)، مذكرة ماجستير غير منشورة، الكويت 2011.

وخلصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها ضرورة قياس التكاليف البيئية كون نتائج القياس المحاسبي لهذه التكاليف سيساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يمكن الإدارة والمستفيدين من المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات المتعلقة بالاستثمار في الأصول وقرارات التسعير، والإفصاح عن الالتزامات البيئية مما يؤدي إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة وبالتالي المساهمة في تحسين الأداء البيئي الخاص بها ويكمن وجه الشبه والمقارنة بين هذه الدراسة في كونها تندرج في نفس المسار إلا أنها اختلفت عن دراستنا باختلاف منهج الدراسة مقارنة بدراستي¹.

5- دراسة : ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف ، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد.دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفي البصرة)،مقال منشور، العراق، 2009.

تكمن إشكالية الدراسة في عدم قدرة النظام المحاسبي التقليدي على عكس الجهود المبذولة من قبل الشركة في مجال حماية البيئة من التلوث، في المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي أي فيما هدفت الدراسة إلى دمج البعدين الاقتصادي والبيئي في إطار مقترح للإفصاح عن الأنشطة المالية والبيئية وعلى مختلف المستويات الشركة/ القطاع/الدولة وبالشكل الذي يلي حاجة الأطراف المستفيدة كافة إضافة إلى التعريف بمفاهيم وأهمية المحاسبة البيئية والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في القوائم المالية وتناولت الدراسة.

التعرف على مفهوم المحاسبة البيئية والتصنيفات المحاسبية ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية فضلا عن مفاهيم الموجودات والمطلوبات البيئية، والتعرف على أهداف الإفصاح البيئي والنماذج المعتمدة في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، وكان منهج الدراسة تحليلي وصفي مع دراسة ميدانية، وتوصلوا إلى مجموعة من النتائج أهمها انه يمكن أن يوفر الإفصاح الملائم للمعلومات البيئية قاعدة للبيانات من شأنها أن تضيء شيئاً من الشرعية على وجود الشركة في مجال التشريعات والقوانين الحكومية ذات العلاقة بالبيئة ، فضلا عن بيان الدور الإيجابي للشركة في مجال الأبحاث والدراسات البيئية، وكانت توصية الباحثون لإدارة الشركة الأخذ بالنموذج المقترح من قبلهم للإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية لما لهذا الأمر من أهمية في مجال التخطيط والرقابة لحماية البيئة و اقتصر الباحثون في دراستهم على الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بينما تطرقت في دراستي إلى معرفة التأثيرات البيئية للمؤسسة ومحاسبة تكاليفها²

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة بعنوان: المحاسبة البيئية ممارسات تقييم وآفاق .

¹ عبير فيها خير، مرجع سبق ذكره

² ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف ، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد.دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفي البصرة)،مقال منشور، العراق، 2009.

LACOMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE DE L'ÉMERGENCE

Montréal,)ÉVALUATION DES PRATIQUES ET DES PERSPECTIVES(

Québec, Canada, Janvier 2008

والغرض من هذا المقال هو فهم تحديد سبب ظهور المحاسبة البيئية، وتحليل الممارسات الحالية والاتجاهات المستقبلية في هذا المجال، وإبراز جانب من أدوات المحاسبة الإدارية والمساعدة التقنية للقرارات التي وضعتها المحاسبة البيئية وتطرق الباحث في هذا المقال إلى أنظمة الإدارة البيئية، القبول المحاسبية التقليدية والإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية و اتبع في ذلك أسلوباً وصفياً تحليلياً وكانت أهم النتائج المتوصل لها هي النظر في القضايا البيئية من قبل الشركات هي نتيجة لتغير تدريجي في المواقف منذ 1950، وقبل ذلك كان هناك جهل وإنكار بالقضايا التي تتعلق بالبيئة، ومديري اليوم النظر في الأداء منظمتهم للبيئة باعتبارها عنصراً هاماً من إستراتيجيتها إضافة إلى انه سوف تستمر المحاسبة البيئية في التطور خلال السنوات القادمة، وسوف تلعب على أهمية متزايدة في مهنة المحاسبة وقام بوضع وصايا أهمها انه، من بين العوامل لتطوير المحاسبة البيئية هناك زيادة الطلب على البورصة للإفصاح عن المعلومات البيئية، ويكمن وجه الشبه والمقارنة بين هذه الدراسة في كونها تندرج في نفس المسار الإختلاف يمكن في طريقة الدراسة مقارنة بدراستنا¹.

2_دراسة بعنوان :¹ Nicolas Berland, Benjamin Drevet, Moez Essid **LE COUT DE LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT 2010**

هدف هذا المقال إلى دراسة لتقدير تكلفة الحماية البيئية في خمسة قضايا بيئية منها، تطوير نظام معالجة البيئة، وتحديد نظام وضع إدارة البيئية، وتطرق الدراسة إلى المحاسبة البيئية والإدارة البيئية وتمت دراسة الحالة من خلال تطبيق خمس قضايا منها إزالة الأستبوس ومعالجة التربة إضافة إلى تفكيك السفن، أي التلوث الناجم عن هذه الأشياء وتكلفة القضاء عليها وانتهج الباحث أسلوباً وصفياً تحليلياً وتوصل إلى أن حماية البيئة مكلفة جداً لذلك يجب معرفة التكاليف البيئية من أجل وضع اقتراح عملي للحد من التكاليف ويكمن وجه الشبه والمقارنة بين هذه الدراسة في كونها تندرج في نفس المسار إلا انها إختلقت عن دراستنا باختلاف منهج الدراسة مقارنة بدراستي².

¹ - Marc-Olivier Michaud· L'ÉMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE(ÉVALUATION DES PRATIQUES ET DES PERSPECTIVES)Montréal, Québec, Canada, Janvier 2008.

Nicolas Berland, Benjamin Drevet, Moez Essid² LE COUT DE LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT 2010

خلاصة الفصل

ونستنتج من خلال هذا الفصل الأهمية الكبيرة للآثار البيئية التي تنشأ عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة والتي تؤدي إلى إستنزاف مواردها والإخلال بتوازن عناصر نظامها، الأمر الذي يترتب عنه نفقات ومصروفات تتحملها المؤسسات، تدرج ضمن ما يعرف التكاليف البيئية، يتم معالجتها في إطار محاسبة خاصة بها، تعتبر أحد مكونات المحاسبة الإجتماعية الهادفة لحماية الموارد البيئية المتجددة وغير المتجددة من النفاذ والتدهور، بوصفها نظاما للمعلومات في علاقة متبادلة مع البيئة، فهي تؤثر فيها من خلال الدور الفعال في إتخاذ القرارات، والذي يتحقق من خلال توفيرها للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية التي تؤديها المؤسسات الصناعية، والواردة في قوائمها المالية، بإعتبارها أداة المساعدة الرئيسية في وضع الخطط وصنع القرارات ورسم السياسات الهادفة للوقاية من التأثيرات البيئية والحد منها، وحتى تتمكن المحاسبة من أداء دورها الفعال فهي تعتمد على ركيزتين أساسيتين هما القياس والإفصاح المحاسبي.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لعينة من
المؤسسات البيتروولية بمنطقة
حاسي مسعود _ ورقلة

تمهيد

تناولنا في الفصل السابق دراسة الجوانب النظرية للقياس المحاسبي عن التأثيرات البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية، حيث توصلنا في الأخير إلى أن المؤسسات الصناعية الناشطة في صناعات حساسة بيئيا هي مطالبة بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبيا ضمن قوائمها المالية المنشورة سعيا منها لتحقيق الإدارة البيئية المثلى والوصول إلى تجسيد مبادئ التنمية المستدامة.

لذا عمدنا في هذا الفصل إلى إسقاط هذا المفهوم النظري على بعض المؤسسات البيتروولية بمنطقة حاسي مسعود ورقلة، وذلك من أجل الوقوف على واقع إهتمامهم بالآثار البيئية وكذلك مدى ممارستهم للقياس المحاسبي لتكاليف البيئية، وكل هذا لا يمكن القيام به دون إتباع إجراءات منهجية، تسمح بتحديد الخطوات التي يجب المرور بها، والمعلومات الواجب الحصول عليها، قصد الوصول إلى إستخلاص نتائج ميدانية تقودنا إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعية في إشكالية البحث من عدمها، كما يمكن تقديم بعض الإقتراحات والتوصيات في نهاية البحث.

لتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم دراسته على النحو التالي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

سيتم في هذا المبحث شرح عينة ومجتمع الدراسة والتي اعتمدنا عليهما لحل إشكالية بحثنا عن طريق تحديد المتغيرات وكيفية قياسها وتحليل البيانات وإختبار الفرضيات بإستخدام أداة البحث (الاستبيان) إضافة الى جميع الأدوات والبرامج المستخدمة في هاته الدراسة.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعريف بمجتمع الدراسة والعينة المدروسة، تحديد المتغيرات وطريقة قياسها وجمعها.

الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة

فقد استهدفنا من خلال هذا الفرع إعطاء فكرة توضيحية لأهم الوسائل المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني فضلا عن الأساليب الإحصائية التي اتبعناها لمعالجة أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة الاستبيان وذلك بهدف قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاورها الاستبائية وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، بهدف الوصول إلى نتائج واقعية

1-مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في عينة من المؤسسات البيتروولية المتواجدة بمنطقة حاسي مسعود – ورقلة

2- عينة الدراسة : تتمثل عينة الدراسة في عينة من المؤسسات البيتروولية المتمثلين في المحاسبين والماليين وغيرهم.

الجدول رقم (2_1) : إحصائيات الإستبيانات الموزعة والمستردة على المؤسسات

الإستبيان		البيان
النسبة المئوية %	العدد	
100	60	عدد الاستبيانات الموزعة

عدد الاستبيانات المسترجعة	48	80
عدد الاستبيانات الملقاة	1	1.66
عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	47	78.33

المصدر : من إعداد الطالبة

من خلال الجدول رقم (2-1) نلاحظ بأن درجة الإستجابة الإجمالية لفئات عينة الدراسة بلغت نسبة 78.33%، وهي نسبة مرتفعة ومقبولة تساعدنا على إنجاز الدراسة، بالرغم من وجود بعض الصعوبات التي واجهتنا

من أجل استرجاعها، رغم كل الصعوبات إلا أن نسبة الاستجابة تعتبر جيدة ، وهذا يدل على تطور الوعي وروح التعاون لدى أفراد هذه العينة.

الفرع الثاني : منهجية وتصميم أداة الدراسة الميدانية

من خلال هذا الفرع نتعرف على مايلي:

أولا -منهجية الدراسة: تهدف من خلال دراستنا هذه إلى التعرف على فعالية التقييم المالي للآثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف ، حالة مجموعة من المؤسسات البيتروولية بمنطقة حاسي مسعود- ورقلة ، وبغية تحقيق ذلك قمنا بإتباع المنهج دراسة حالة في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها، ويفسرهما ويقيمها أملاً في التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع بغية الوصول إلى النتائج والتوصيات.

ومن أجل الحصول على المعلومات، لمعالجة الموضوع استخدمنا مصدرين أساسين لجمع المعلومات هما:

أ -المصادر الثانوية: من أجل معالجة الإطار النظري للبحث وبغية الحصول على المعلومات، اعتمدنا في ذلك على مصادر البيانات الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بالموضوع، والمذكرات والمقالات، والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

ب -المصادر الأولية: لمعالجة الدراسة الميدانية للموضوع وبغية الحصول عن البيانات الأولية قمنا بتصميم استبيان الذي يعتبر الأداة الرئيسية للبحث صممت خصيصاً لهذا الغرض، وقمنا بتوزيعها على عينة الدراسة، وتوزيع وتحليل الإحصائي. الاستبيان من خلال برنامج SPSS.

ثانيا- مقياس ليكرت : وقد تم إستخدام مقياس ليكرت الثلاثي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان .ونوضح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-2) : مقياس ليكرت الثلاثي

الوزن	الرأي
1	غير موافق
2	محايد
3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات ومقياس المتغيرات

نهدف من خلال هذا المطلب إلى توضيح الأدوات المستعملة في دراستنا الميدانية وطرق جمع البيانات، والبرامج والأدوات المستعملة في المعالجة الإحصائية لها.

الفرع الأول: تصميم أداة الدراسة الميدانية

أ) الإستبيان : لتحقيق هدف الدراسة، قمنا بإعداد وتصميم استبيان الدراسة عبر المراحل التالية:

1. تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة؛
2. إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية وبناء إستبيان أولي تم عرضه على المشرف؛
3. تعديل الإستبيان الأولي بالتشاور مع المشرف؛
4. عرض الإستبيان للتحكيم على مجموعة من الأكاديميين واللذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والتوجيه لتعديل وحذف ما يلزم؛

5. إخراج الإستبيان في شكله النهائي بعد تعديل وتصحيح ما يلزم؛

6. توزيع الإستبيان على عينة أفراد العينة بغرض جمع المعلومات اللازمة للدراسة.

أولاً: مكونات إستبانة الدراسة: وتتكون إستبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

أ) القسم الأول: وفيه نحصل عن المعلومات الشخصية للمستجيب التي تتمثل في (الجنس، العمر ، الوظيفة الحالية ، الخبرة، نوع الشهادة بالإضافة إلى سؤال موجه للمستجوبين يتمثل: من وجهة نظركم هل يوجد بالمؤسسة نظام للإدارة البيئية ؟

ب -القسم الثاني: فهو عبارة عن مجال الدراسة الذي يهدف إلى التعرف عن التأثيرات البيئية ومحاسبة التكاليف في عملية تقييم وتحسين الأداء البيئي، وقد أحتوى هذا القسم على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 21 فقرة موزعة على 4 محاور رئيسية هي:

1-المحور الأول: الذي جاء بعنوان: الإهتمام بالإعتبارات البيئية، ويتكون من 5 فقرات والتي رمزنا لها بالرموز التالية: (A1 ,A2,A3 ;A4 ,A5).

2- المحور الثاني: الذي جاء بعنوان: أدوات قياس وتقييم الأداء البيئي ، ويتكون من 3 فقرات والتي رمزنا لها بالرموز التالية: (B1 ,B2,B3).

1-المحور الثالث: الذي جاء بعنوان: أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة، ويتكون من 7 فقرات والتي رمزنا لها بالرموز التالية: (C1,C2,C3,C4,C5,C6,C7).

1-المحور الثالث: الذي جاء بعنوان: معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم ، ويتكون من 6 فقرات والتي رمزنا لها بالرموز التالية: (D1,D2,D3,D4).

ثانياً -صدق الإستبيان: من أجل التعرف على صدق إستبيان دراستنا قمنا بقياسه من خلال:

صدق المحكمين: حيث عرض على اربعة أساتذة من جامعة قاصدي مرباح ورقلة كما هو مبين في الملحق (02) ، وتم تعديل الإستبيان وفق توجيهات وإقتراحات المحكمين قبل إخراجهم في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق (01) ثم توزيعه على العينة.

قياس ثبات الإستبيان: قمنا بإستخدام مقياس ألفا كرونباخ للتعرف على مدى ثبات الإستبيان وفقراته حيث يأخذ 1 هذا المعامل قيم(0-1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات، والعكس إذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر.

ثانيا: المقابلة

بغرض التأكد من جدية المستجوبين وكذا الحرص على فهمهم لأسئلة الإستبيان وفقراته، قمنا بتدعيمه بالمقابلة مع بعض المحاسبين والماليين للمؤسسات التي كانت محل الدراسة

الفرع الثاني: الأدوات والبرامج الإحصائية لقياس المتغيرات

أولا: البرامج المستعملة

بعد الحصول على الإستبيانات من العينة المستجوبة، قمنا بترميزها ثم تفريغها في برنامج SPSS V 22 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات إضافة إلى برنامج Excel 2007 للمساعدة في التمثيل البياني للمتغيرات تطبيقات الإحصاء الوصفي.

ثانيا: الأدوات الإحصائية المستعملة

من أجل معالجة بيانات الدراسة وبغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بإجراء مجموعة من الإختبارات الإحصائية نذكر منها:

1. أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛
2. إختبار ألفا-كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان؛
3. حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان؛
4. إختبار Anova

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها ومناقشتها

سنقوم في هذا المبحث بإستعراض أهم نتائج التي توصلت إليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

بعد تفرغ الإستيانات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامج SPSS، من أجل الحصول على النتائج وتحليلها ومناقشتها،
نشرع في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بالعينة المستجوبة والتي شملت عينة من المؤسسات البيتروولية.

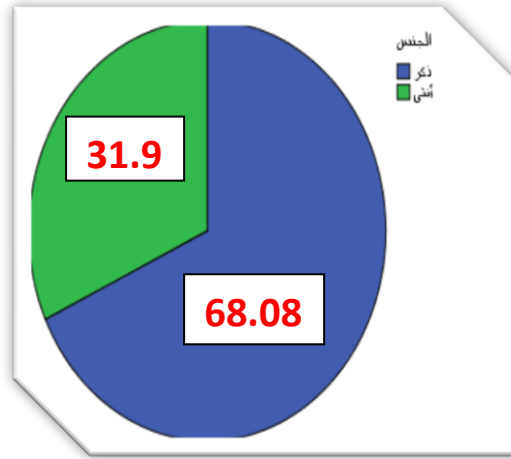
الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بخصائص أفراد العينة

أ- عرض نتائج المعلومات الشخصية للعينة

سنعرض خصائص العينة المستجوبة وذلك من خلال متغيرات: الجنس، العمر، الوظيفة الحالية، نوع الشهادة، الخبرة.

❖ متغير جنس العينة

الشكل رقم (2-1) يوضح نوع جنس العينة

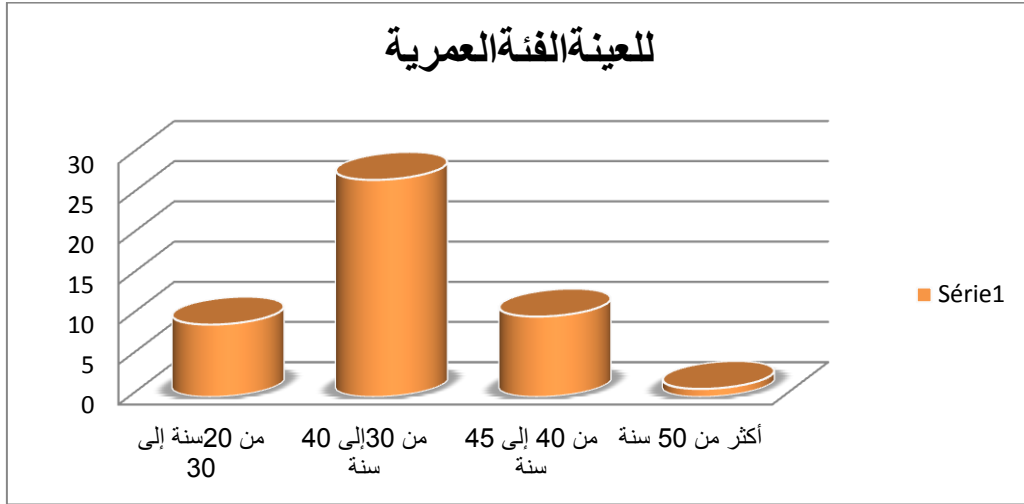


المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بمخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال التمثيل البياني رقم (2-1) نلاحظ أن نسبة 68.08 % من أفراد العينة هم ذكور وهي الغالبة مقارنة بنسبة 31.9 % والتي تمثل فئة الإناث، حيث يتضح من هذه النسب أن غالبية عمال الادارة في المؤسسات العينة يسيرها ذكور ونسبة قليلة من الإناث.

❖ متغير العمر

الشكل رقم (2-2) : يوضح الفئات العمرية للعينة

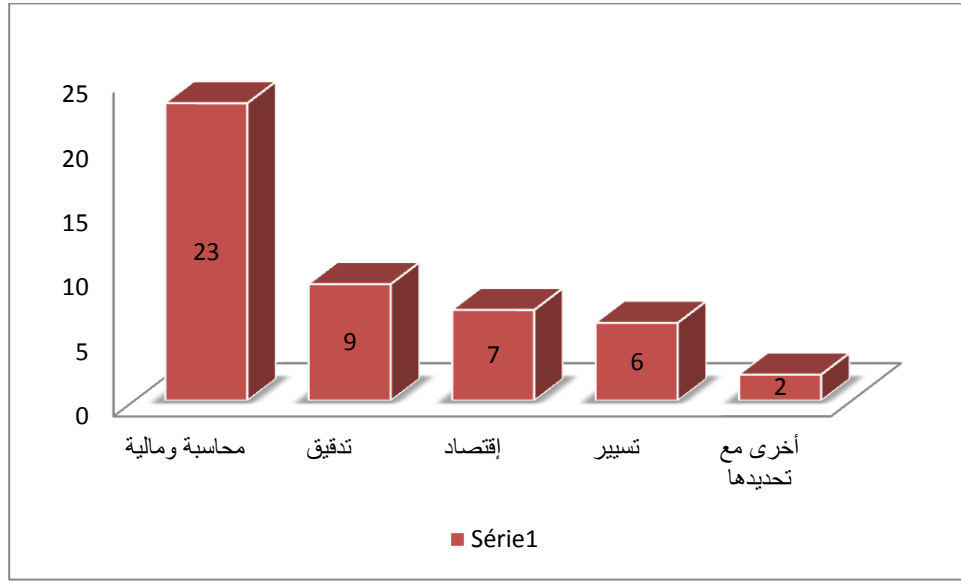


المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بمخرجات برنامج SPSS

يوضح الشكل البياني (2-2) توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية حيث نلاحظ أن الفئة العمرية [30-40] تشكل الفئة العمرية الغالبة على عينة المستجوبين بنسبة 34.2% بينما نلاحظ أن الفئتين العمريتين [30-20]، [40-40] تكاد ان تكون متساويتن بنسب مئوية على التوالي 11.4% و 12.7% أما الفئة العمرية الأكثر من 50 سنة تكاد تنعدم حيث أنها تمثل نسبة 1.3% من الفئات العمرية للأفراد العينة.

❖ متغير نوع الشهادة

الشكل رقم (2-3) : يوضح نوع الشهادة

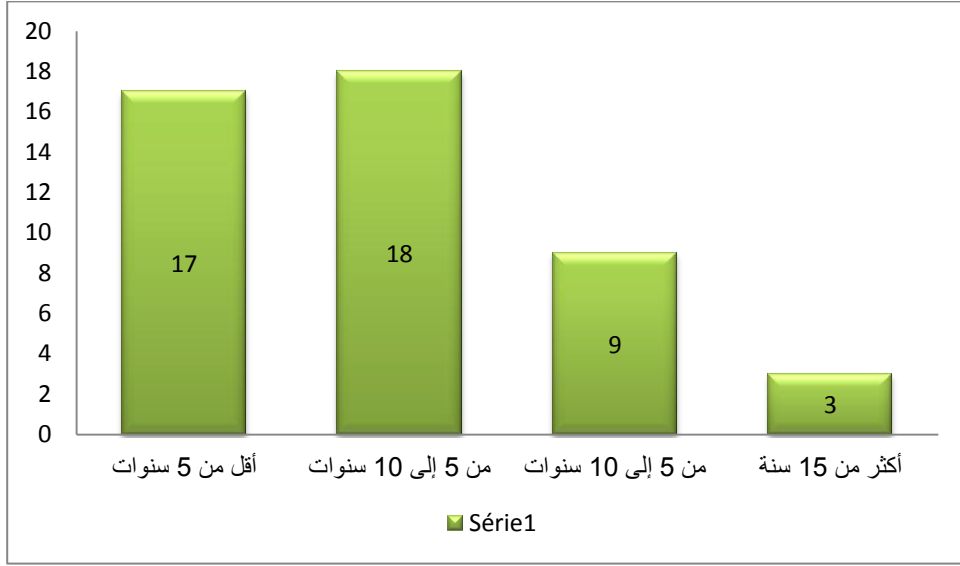


المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بمخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال التمثيل البياني بأن معظم عينة الدراسة من حملة شهادة محاسبة ومالية ونسبتهم 29.1% ، وأن حوالي 11.4% من أفراد العينة متحصلون على شهادة تدقيق بنسبة 8.9% . من عينة الدراسة ، وأن 8.9% من عينة الدراسة متحصلون على شهادة إقتصاد ، وأن 7.6% من عينة الدراسة متحصلون على شهادة التسيير، وتوضح النتائج أيضاً أن ما نسبته 2.5% من أفراد العينة متحصلون على شهادات أخرى ، وتدل النتائج السابقة على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الإستبانة، وهذا من شأنه يعزز الثقة في إجاباتهم ومن ثم الاعتماد عليها في التحليل.

❖ متغير الخبرة

الشكل رقم (2-4) : الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة بمخرجات برنامج SPSS

من خلال التمثيل البياني رقم (2-4) نلاحظ بأن ما نسبته 21.5% من عينة الدراسة لديهم خبرة مهنية أقل من 5 سنوات ، وأن 22.8% لديهم خبرة تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات، و 11.4% لديهم خبرة تتراوح ما بين 10 إلى 15 سنوات، و 3.8%، لديهم خبرة مهنية تفوق 15 سنة.

الفرع الثاني: عرض النتائج المتعلقة بمحاور الإستبيان

أ- عرض نتائج إختبار صدق وثبات محاور الإستبيان:

من أجل التحقق من صدق وثبات الإستبيان إستخدمنا معامل ألفا -كرونباخ والجدول الموالي يوضح قيم نتائج الإختبار لمحاور الإستبيان:

الجدول رقم (2-3): يوضح معامل الصدق والثبات لمحاور الإستبيان

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية	5	0.65	0.80
ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة	3	0.51	0.71
أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة	7	0.47	0.68
معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم	6	0.51	0.71
الإجمالي	21	0.77	0.87

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم(2-3) نلاحظ أن قيمة ألفا-كرونباخ كمايلي :

1- المحور الأول المتعلق بمدى إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية بلغ 0.65 % وكان معامل الصدق قدره 0.80% وهي أكبر قيمة لمعامل ألفا - كرونباخ لمختلف محاور الإستبيان وتعتبر قيمة مقبولة تدل على ثبات عبارات هذا المحور من الإستبيان.

2- المحور الثاني المتعلق ب ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة والمحور الرابع المتعلق ب معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم كان للمحورين نفس النسبة تقريبا وي 0.51% ومعامل صدق قدره 0.71%

3- المحور الثالث المتعلق ب أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة فقد بلغت 0.47% ومعامل صدق 0.68% وهي اقل نسبة بالمقارنة مع محاور الاستبيان

ب - عرض نتائج السؤال الموجهة للفئة المستجوبة

يتمثل السؤال في : من وجهة نظركم هل يوجد بالمؤسسة نظام للإدارة البيئية ؟

- نتائج السؤال

الجدول رقم (2-4): يوضح وجود نظام الإدارة البيئية بالمؤسسة

الإجابة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	39	82.9
لا	8	17.1
الإجمالي	47	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً بمخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-4) نلاحظ أن أغلبية المستجوبين اجابوا ب نعم بنسبة 82.9 % ، مما يدل على أن معظم المؤسسات البيتروولية تطبق نظام الإدارة البيئية في حين أن أقلية المستجوبين اجابوا ب لا بنسبة 17.1% مما يدل على أن أقلية المؤسسات لا يوجد بها نظام للإدارة البيئية.

جدول رقم(2-5): يوضح مستويات المتوسط المرجح

المتوسط المرجح	من 1 الى 1.66	من 1.67 الى 2.33	من 2.34 الى 3
المستوى	المستوى الأول: ضعيف	المستوى الثاني: متوسط	المستوى الثالث : قوي

المصدر: من اعداد الطالبة

جدول رقم(2-6): يوضح متوسطات إجابات العينة على محور إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
-تولي مؤسستكم إهتماما بالإعتبارات البيئية	2.54	0.190	0.964	قوي
-يوجد في مؤسستكم قسم خاص يهتم بالأمر المتعلقة بالبيئة	2.33	0.160	0.632	قوي
-تقوم المؤسسة بدورات وبرامج توعية لموظفي الشركة لنشر الوعي البيئي	2.09	0.153	1.057	متوسط
- مؤسستكم نظام لإدارة البيئية	2.35	0.177	0.985	قوي
-تحوز مؤسستكم على شهادة إيزو 14001 المتعلقة الإدارة البيئية.	2.35	0.164	0.915	قوي
المتوسط العام	2.33	0.1728	/	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات برنامج spss

يظهر من خلال الجدول رقم(2-6) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محورالإهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئي.33% ، 0.172% ، حيث إحتلت العبارة (A1) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.54 وإنحراف معياري يساوي 0.190، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (A3) بمتوسط حسابي 2.09% وإنحراف معياري 0.153%.

جدول رقم(2-7): يوضح متوسطات إجابات العينة على محور ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
تقوم مؤسستكم بمراجعة عمليات المعالجة ، التخزين والتخلص من النفايات.	2.00	0.258	0.90	متوسط
. ABC تتبنى مؤسستكم نظام التكاليف على اساس الأنشطة	2.61	0.137	0.761	قوي
تعتمد مؤسستكم في تقييم أدائها على بطاقة الأداء المتوازن المستدامة .	2.80	0.145	0.561	قوي
المتوسط العام	2.47	0.18	///////	قوي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss

يظهر من خلال الجدول رقم(2-7) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة 2.47% ، 0.18% ، حيث إحتلت العبارة (B3) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.80% وإنحراف معياري يساوي 0.145% ، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (B1) بمتوسط حسابي 2.09% وإنحراف معياري 0.90% .

جدول رقم(2-8): يوضح متوسطات إجابات العينة على محور أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الرأي
- دراسة وتحليل التكاليف البيئية يمكن ان تساعد المنشأة للتقليل من الالتزامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة.	1.13	0.192	0.743	ضعيف
- هل ترى أن محاسبة التكاليف البيئية جزء مكمل لنظام الإدارة	2.42	0.152	0.848	قوي

البيئية.				
- هل ترى أن وجود النظام المحاسبي في الشركة الصناعية يوفر الكثير من المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية وبالتالي لا حاجة لتطبيق المحاسبة البيئية.	متوسط	0.930	0.167	2.26
- إستخدام الأسلوب الوصفي في الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي .	متوسط	0.844	0.154	2.33
- يسمح التسعير الحقيقي للمنتوجات بأخذ التكلفة البيئية في الاعتبار.	متوسط	0.850	0.153	2.05
- الاستفادة من برامج الدعم المالي للدولة في إطار تحقيق الإدارة البيئية مثلي.	قوي	0.716	0.127	2.65
- إيجاد الطرق و الوسائل الممكنة لتقليل من التكاليف البيئية.	متوسط	0.707	0.125	2.1
المتوسط العام	متوسط	///////	0.152	2.13

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss

يظهر من خلال الجدول رقم(2-8) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة 2.13%، 0.152%، حيث احتلت العبارة (C6) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.65 % وانحراف معياري يساوي 0.127 %، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (C1) بمتوسط حسابي 1.13 % وانحراف معيار 0.192 % .

جدول رقم(2-9): يوضح متوسطات إجابات العينة على محور معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الرأي
. عدم وجود مرجعية قانونية تنظم أعمال المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية(1)- 6	2.59	0.135	0.712	قوي
17)- عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية و بيئية	2.63	0.125	0.707	قوي
- قلة البرامج التعليمية و التكوينية للتعريف بمتطلبات القياس و	2.73	0.182	0.704	قوي

الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.				
قوي	0.837	0.148	2.41	- عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية.
متوسط	0.888	0.157	2.28	20- صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط .
قوي	0.653	0.115	2.60	- تجنب المؤسسات الصناعية الإفصاح عن المعلومات البيئية التي من الممكن أن يستفيد منها المنافسون.
قوي	///////	0.143	2.54	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss

يظهر من خلال الجدول رقم(2-9) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم 2.54%، 0.143%، حيث احتلت العبارة (D3) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.73 % وانحراف معياري يساوي 0.182 %، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (D5) بمتوسط حسابي 2.28 % وانحراف معياري 0.157 % .

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

تهدف من خلال هذا المطلب إلى تناول مختلف النتائج التي تحصلنا عليها من خلال نتائج الاستبيان بالتحليل والتفسير

الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان

التحليل رقم (1) : متوسطات إجابات أفراد العينة على محور إهتمام المؤسسة بالأعباءات البيئية

يظهر من خلال الجدول رقم(2-6) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور الإهتمام المؤسسة بالأعباءات البيئية و أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا المحور جاءت بدرجة متوسط بمتوسط حسابي إجمالي (2.33) وانحراف معياري (0.172)، حيث احتلت العبارة (تولي مؤسستكم إهتماما بالإعباءات البيئية) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.54 وانحراف معياري يساوي 0.190، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (تقوم المؤسسة بدورات وبرامج توعية لموظفي الشركة لنشر الوعي البيئي) بمتوسط حسابي 2.09 % وانحراف معياري 0.153 % . مما يدل على ضرورة نشر الوعي البيئي و دعم الأبحاث الصناعية التي تتعلق بحماية البيئة .

التحليل رقم (2) : متوسطات إجابات أفراد العينة على محور ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة

يظهر من خلال الجدول رقم (2-7) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة و أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا المحور جاءت بدرجة قوي بمتوسط حسابي إجمالي (2.47) ، وانحراف معياري (0.18) ، حيث إحتلت العبارة (تعتمد مؤسستكم في تقييم أدائها على بطاقة الأداء المتوازن المستدامة) . المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.80 % وانحراف معياري يساوي 0.145 % ، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (تقوم مؤسستكم بمراجعة عمليات المعالجة ، التخزين والتخلص من النفايات) بمتوسط حسابي 2. % وانحراف معياري 0.90 % . وهذا ما يفسر أن معظم المؤسسات تقوم باستخدام أدوات الإدارة البيئية والمحاسبية.

التحليل رقم (3) : متوسطات إجابات أفراد العينة على محور أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة

يظهر من خلال الجدول رقم (2-8) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة ، و أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا المحور جاءت بدرجة قوي بمتوسط حسابي إجمالي (2.47) ، وانحراف معياري (0.18) ، حيث إحتلت العبارة (C6) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.65 % وانحراف معياري يساوي 0.127 % ، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (C1) بمتوسط حسابي 1.13 % وانحراف معياري 0.192 % . وهذا ما يفسر أن معظم المؤسسات تستخدم المحاسبة البيئية كمصدرا رئيسيا للمعلومات المرتبطة بإقتصاديات أنشطة العمليات البيئية لتحقيق أهداف التنمية.

التحليل رقم (4) : متوسطات إجابات أفراد العينة على محور معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم

يظهر من خلال الجدول رقم (2-9) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسستكم ، و أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا المحور جاءت بدرجة قوي بمتوسط حسابي إجمالي (2.54) ، وانحراف معياري (0.143) ، حيث إحتلت العبارة (D3) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.73 % وانحراف معياري يساوي 0.182 % ، أما المرتبة الأخيرة كانت للفقرة (D5) بمتوسط حسابي 2.28 % وانحراف معياري 0.157 % . وهذا ما يفسر أن معظم المؤسسات تعاني من قلة البرامج التعليمية و التكوينية للتعريف بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

الفرع الثاني: إختبار ومناقشة فرضيات الدراسة

سنقوم بإختبار ومناقشة صحة الفرضيات الخاصة بدراستنا والمتمثلة في الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: -يهتم التقييم المالي للآثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف بالمظاهر المالية، التي تخص الإيرادات ، والنفقات البيئية الخاصة بالمؤسسة

الفرضية الثانية : -تهتم المؤسسة الصناعية بالإعتمادات البيئية وذلك من خلال وجود نظام الادارة البيئية بها.

الفرضية الثالثة : _ تقوم مؤسسات عينة الدراسة بتقييم المالي لآثارها البيئية من خلال اعتماد محاسبة تكاليف بيئية.

الفرضية الرابعة: لا يوجد اطار مرجعي يستدل به لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

✓ **إختبار الفرضية الأولى:** يهتم التقييم المالي للآثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف بالمظاهر المالية، التي تخص الإيرادات ، والنفقات البيئية الخاصة بالمؤسسة

من أجل مناقشة واختبار مدى صحة الفرضية الأولى نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA كما يلي :

تحليل التباين الاحادي : (One Way ANOVA) لاختبار تأثيرات المتغيرات الشخصية على المتغيرات المستقلة

❖ **اختبار الفرضية التباين :** لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات إجابات

العمال على إهتمام المؤسسة بالاعتبارات البيئية بسبب اختلافهم في الخصائص الشخصية (الوظيفة، الخبرة)، وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية :

أولا : علاقة المتغيرات بالخبرة

الجدول رقم (2-10) : يوضح علاقة إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية والخبرة

ANOVA

A

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	29,632	3	9,877	1,153	,339
Intragroupes	359,781	42	8,566		
Total	389,413	45			

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-10) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط اهتمام المؤسسة بالاعتبارات البيئية هو 0,339 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة.

1. اختبار الفرضية التباين الأولى : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة

✓ H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة

✓ H1 : توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-11) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة لأن قيمة Sig=0,339 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه خبرة المستجوبين لا تؤثر على اهتمام المؤسسة بالاعتبارات البيئية.

ثانيا : علاقة المتغيرات بالوظيفة

الجدول رقم (2-11) : يوضح علاقة إهتمام المؤسسة بالأعتبارات البيئية بالوظيفة

ANOVA

A

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	22,630	4	5,658	,632	,642
Intragroupes	366,783	41	8,946		
Total	389,413	45			

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-11) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط اهتمام المؤسسة بالاعتبارات البيئية هو 0,642 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا بالوظيفة.

2. اختبار الفرضية التباين الأولى : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات

اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة

✓ H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

✓ H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-12) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للوظيفة لأن قيمة Sig=0,642 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه وظيفة المستجوبين لا تؤثر على اهتمام المؤسسة بالاعتبارات البيئية.

✓ إختبار الفرضية الثانية: تهتم المؤسسة الصناعية بالإعتبارات البيئية وذلك من خلال وجود نظام الادارة البيئية بما.

من أجل مناقشة واختبار مدى صحة الفرضية الثانية نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA كما يلي :

تحليل التباين الاحادي : (One Way ANOVA) لاختبار تأثيرات المتغيرات الشخصية على المتغيرات المستقلة

❖ اختبار الفرضية التباين : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات إجابات العمال

لادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة بسبب اختلافهم في الخصائص الشخصية (الوظيفة، الخبرة)، وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية :

أولا : علاقة المتغيرات الوظيفة

الجدول رقم (2-12) : يوضح علاقة ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة والوظيفة

ANOVA

B

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.

Intergroupes	2,354	4	,589	,190	,942
Intragroupes	126,885	41	3,095		
Total	129,239	45			

المصدر :مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-12) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة هو 0,942 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للوظيفة.

3. اختبار الفرضية التباين الأولى : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات

اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة

✓ H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

✓ H1 : توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-13) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للوظيفة لأن قيمة Sig=0,942 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه وظيفة المستجوبين لا تؤثر على ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة.

ثانيا : علاقة المتغيرات بالخبرة

الجدول رقم (2-13) : يوضح علاقة ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة والخبرة

ANOVA

B

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	10,121	3	3,374	1,190	,325
Intragroupes	119,118	42	2,836		

Total	129,239	45			
-------	---------	----	--	--	--

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-13) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة هو 0,942 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة.

4. اختبار الفرضية التباين الأولى : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات

اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة

✓ H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة.

✓ H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة.

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-14) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة لأن قيمة Sig=0,942 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه وظيفة المستجوبين لا تؤثر على. ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة.

✓ إختبار الفرضية الثالثة: تقوم مؤسسات عينة الدراسة بتقييم المالي لآثارها البيئية من خلال اعتماد محاسبة تكاليف بيئية.

من أجل مناقشة واختبار مدى صحة الفرضية الثالثة نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA كما يلي :

تحليل التباين الاحادي : (One Way ANOVA) لاختبار تأثيرات المتغيرات الشخصية على المتغيرات المستقلة

❖ اختبار الفرضية التباين : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات إجابات العمال وأهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة بسبب اختلافهم في الخصائص الشخصية (الوظيفة، الخبرة)، وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية :

أولا : علاقة المتغيرات الخبرة

الجدول رقم (2-14) : يوضح علاقة أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة والخبرة

ANOVA

C

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	6,561	3	2,187	,289	,833
Intragruppes	309,750	41	7,555		
Total	316,311	44			

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-14) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة هو 0,833 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة.

5. اختبار الفرضية التباين الأولى : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة

✓ H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة.

✓ H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة.

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-15) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة لأن قيمة Sig=0,833 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه وظيفة المستجوبين لا تؤثر على أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة.

ثانيا : علاقة المتغيرات الوظيفية

الجدول رقم (2-15) : يوضح علاقة أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة والوظيفة

ANOVA

C

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.

Intergroupes	31,766	4	7,941	1,116	,362
Intragroupes	284,545	40	7,114		
Total	316,311	44			

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-15) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة هو 0,362 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للوظيفة.

6. اختبار الفرضية التباين الثالثة : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات

اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة

✓ H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

✓ H1 : توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-16) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للوظيفة لأن قيمة Sig=0,362 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه وظيفة المستجوبين لا تؤثر على أهمية تبني محاسبة التكاليف في المؤسسة.

إختبار الفرضية الرابعة: لا يوجد اطار مرجعي يستدل به لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

من أجل مناقشة واختبار مدى صحة الفرضية الرابعة نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA كما يلي :

تحليل التباين الاحادي : (One Way ANOVA) لاختبار تأثيرات المتغيرات الشخصية على المتغيرات المستقلة

❖ اختبار الفرضية التباين : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات إجابات العمال و معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة بسبب اختلافهم في الخصائص الشخصية (الوظيفة، الخبرة)، وتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية :

أولا : علاقة المتغيرات الخبرة

الجدول رقم (2-16) : يوضح علاقة معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة والخبرة

ANOVA

D

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	9,240	3	3,080	,488	,693
Intragruppes	271,569	43	6,316		
Total	280,809	46			

المصدر : مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-16) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة هو 0,693 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة.

7. اختبار الفرضية التباين الرابعة : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات

اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة

✓ H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة.

✓ H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الخبرة.

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-15) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للخبرة لأن قيمة Sig=0,693 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه وظيفة المستجوبين لا تؤثر على معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة.

ثانيا : علاقة المتغيرات الوظيفة

الجدول رقم (2-17) : يوضح علاقة معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة والوظيفة

ANOVA

D

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	1,361	4	,340	,051	,995
Intragruppes	279,447	42	6,654		
Total	280,809	46			

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-17) نتيجة لتحليل التباين بناء على قيمة Sig بالنسبة لمتوسط ادوات قياس وتقييم الأداء البيئي في المؤسسة هو 0,995 ومنه نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا الوظيفة.

اختبار الفرضية التباين الرابعة: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة

✓ H0: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

✓ H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 بين متوسطات اجابات العمال تبعا لمتغير الوظيفة.

للإجابة على هذه الفرضية قمنا باختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA ومن خلال نتائج الجدول رقم (2-18) نلاحظ أنه لا توجد فروقات بين اجابات العمال تبعا للوظيفة لأن قيمة Sig=0,995 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H0، ومنه وظيفة المستجوبين لا تؤثر على معوقات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة.

إختبار الفرضية الرئيسية: يهتم التقييم المالي للآثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف البيئية بالمظاهر المالية، التي تخص الإيرادات، والنفقات الخاصة بالمؤسسة

من خلال نتائج الفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابع نستنتج بأن الفرضية الرئيسية غير محققة كليا، وهذا ما يفسر بأن المؤسسات البيترولية محل الدراسة لا تعتمد محاسبة التكاليف البيئية كطريقة من طرق التقييم المالي للآثار البيئية في نشاطها .

خلاصة الفصل الثاني:

بعد إجراء الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات البترولية إتضح لنا بأن نشاط المؤسسة ذو آثار بيئية سالبة ، حيث ومن خلال النتائج المتوصل إليها عن طريق إجابات المستجوبين على أسئلة محاور الإستمارة ، والمقابلات الشخصية مع بعض الموظفين من أصحاب الإختصاص ، فقد أكدت النتائج أن النظم المحاسبية المطبقة في المؤسسات محل الدراسة لا تشمل على الطرق الخاصة بالمحاسبة عن الأداء البيئي " المحاسبة البيئية " ، وأن كل ما يتم الإفصاح عنه في التقارير والقوائم المالية من معلومات خاصة بالأنشطة البيئية لا يخرج عن حدود تلك الأنشطة التي يترتب عنها أعباء مالية ، يتم الإفصاح عنها على أساس أنها تكاليف

إقتصادية ولا يتم تصنيفها على أنها تكاليف بيئية واجبة على المؤسسة للحد من التلوث والأضرار الناجمة عنه ، فلا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية التي تقوم المؤسسة سنويا بنشرها سنويا ، مما يستدعي بذل الجهد لدراسة المشكلات المتعلقة بعمليات الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة وإيجاد الحلول المناسبة لها، وتجاوز المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات الصناعية والناشطة في صناعات حساسة بيئيا من القياس والإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي .

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على الآثار البيئية التي تعد أسلوب الإدارة البيئية المتكاملة لضمان تنمية اقتصادية متواصلة. وتعتبر محاسبة التكاليف أداة القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عن المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم، خاصة منها المتعلقة بالإستثمار في الأصول وقرارات التسعير ، كما أنهم يجدون فيها أهمية بالغة في تقييم موقف المؤسسة لنتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية .

فقد حاولنا من خلال هذا الموضوع التعرف على مدى الإعتماد على محاسبة التكاليف البيئية للتقييم المالي للآثار البيئية في المؤسسة الإقتصادية وذلك عبر الاجابة عن التساؤلات في إشكالية البحث وللإجابة عليه قمنا بتقسيم بحثنا إلى قسمين رئيسيين الأول الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى الآثار البيئية ومحاسبة التكاليف وبعض الدراسات السابقة التي تندرج تحت سياق هذا الموضوع أما القسم الثاني فخصص للدراسة التطبيقية فقد أردنا دعم مضمون هذا البحث والتعمق في الإشكالية للإحاطة بجوانبها المختلفة من خلال توزيع إستبانة على عينة من المؤسسات البيتروولية لإنجاز هذا الجانب .

نتائج الدراسة النظرية و التطبيقية

نتائج الدراسة النظرية

- يعد التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية الجديرة بالدراسة والبحث نظرا لضخامة تأثيره والإمكانات المتاحة لتتبعه ؛
- يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ركيزة من ركائز المحاسبة البيئية ، ومؤشر ذو اتجاهين ، فهو يوضح ما إذا كانت المؤسسات الصناعية مدركة للقضايا التي قد تؤثر في بقائها و استمرارها من جهة ، ويمثل مقياسا لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث وجهود المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى؛
- القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية يضيفي الثقة على المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم .

نتائج الدراسة التطبيقية

من خلال إختبار الفرضيات ونتائج الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية :

- لا يهتم التقييم المالي للآثار البيئية من خلال محاسبة التكاليف بالمظاهر المالية، التي تخص الإيرادات ، والنفقات البيئية الخاصة بالمؤسسة
- عدم ووجود نظام الادارة البيئية في المؤسسة الصناعية التي تجعلها تهتم بالإعتبرات البيئية ؛
- عدم ووجود محاسبة التكاليف البيئية كأداة داخلية تستخدمها المؤسسة لتحديد نشاط استثماري أو مشروع يتعلق بالحفاظ على البيئة من بين جميع عمليات التشغيل وكذلك لتقييم الآثار البيئية لفترة معينة ولا يمكن إعتبار المحاسبة البيئية مصدرا رئيسيا للمعلومات المرتبطة بإقتصاديات أنشطة العمليات البيئية لتحقيق أهداف التنمية للمؤسسة الصناعية.

- عدم وجود اطار مرجعي يستدل به لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر
 - وهذا مايفسر بوجود صعوبات في تطبيق محاسبة التكاليف في نشاط المؤسسة نذكر منها مايلي :
 - عدم وجود مرجعية قانونية تنظم أعمال المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية؛
 - عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية و بيئية؛
 - صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط .
- نستنتج من خلال النتائج المتوصل إليها مايلي :
- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات محل الدراسة من الإفصاح محاسبيا عن أداؤها البيئي ، وأبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعرف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي ؛
 - عدم إنسجام النظام المحاسبي والمالي المتبع في الشركة مع المتغيرات المستجدة في البيئة الإقتصادية والإجتماعية الجديدة ، وبشكل خاص ضعف هذا النظام في تحليل عناصر التكاليف الأداء البيئي ؛
 - عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي، وصعوبة قياس التكاليف البيئية.

التوصيات

- أوصت الدراسة بضرورة، أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية على القيام بالدور المطلوب منها في ما يخص حماية البيئة، وذلك عن طريق إصدار معايير محاسبية الخاصة بإلزام المؤسسات خاصة الصناعية منها على القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية وذلك بغرض تحسين الأداء البيئي.
- توصي الدراسة بضرورة أن يكون هناك تطبيق لإجراءات محاسبة التكاليف والإفصاح البيئي الذي يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة وبوجود نظام محاسبي في الشركة الصناعية يوفر الكثير من المعلومات للفصح عنها في القوائم المالية ؛
- توصي الدراسة بضرورة وجود وحدات تدريبية مختصة في المحاسبة البيئية من أجل نشر الوعي البيئي والى ضرورة دعم الأبحاث الصناعية التي تتعلق بحماية البيئة ؛
- توصي الدراسة بفصل الأعمال الخاصة بالتكاليف البيئية عن مختلف التكاليف الأخرى ؛
- توصي الدراسة بضرورة تخصيص نسبة من أرباح المؤسسة للحفاظ على البيئة .

أفاق الدراسة

- نموذج مقترح لقياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية للمؤسسات الصناعية.
- معوقات الإفصاح البيئي في القوائم المالية
- دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التأثيرات البيئية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

الكتب

- 1- خليل إبراهيم رجب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها ، مكتبة أمة محمد .
- 2- كلود فوسلر، بيتر جيمس، ترجمة علاء أحمد صالح ، إدارة البيئية من أجل جودة الحياة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2000، ص44.

- 3- ناظم شغلان جبار كلية ، تحليل للبيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 13، العدد4، 2011، ص52.

الرسائل الجامعية

- 1- خليل ابراهيم رجب الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، مداخلة، ملتقى حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، بجامعة ورقلة، بتاريخ 2011، ص215- 216.
- 2- سلمى عائشة كبحلي ، سليمة غدير أحمد ، يوسف قريشي ، " التكاليف الاقتصادية للمشكلات الاقتصادية للمشكلات البيئية أهم طرق التقييم المستخدمة " ، المتقى العلمي الدولي حول التكاليف الاقتصادية للمشكلات البيئية وأهم طرق التقييم البيئي المستخدمة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة .
- 3- عبد الهادي منصور الدوسري ، بعنوان أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية(دراسة ميدانية للشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويت)، مذكرة ماجستير غير منشورة، الكويت 2011.
- 4- عبير فيها خير، إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، سنة 2012، ص60.
- 5- عزيزة حملاوي ، أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة ، مذكرة ماستر غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011، ص55.

- 6- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، زهواني رضا، واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة، ملتقى واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - الجزائر جامعة الوادي، 2013، ص 13 .
- 7- مهاوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، الجزائر سنة 2014_2015.
- 8- ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف ، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد.دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)،مقال منشور، العراق، 2009.
- 9- نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق و المعوقات،مداخلة ، الملتقى الدولي الثاني :الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ،جامعة قاصدي مرباح ، 2011 ، ورقة، ص495.

المجلات والجرائد

- 1- جمال خنشور. ، لعبيدي مهاوات، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية ، مقال مجلة العلوم الانسانية،جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 32، 2013.
- 2- طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف " أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات - دراسة إستطلاعية لآراء عينة منالمنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والإقتصاد ،العدد92،2012،ص 69 .
- 3- عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مقال، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص283.

- 4 - عبد الهادي الرفاعي ، باسل ، إلهام بطيخ ، التلوث البيئي الناجم عن الصناعات الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 30 ، العدد 3 ، 2008. ص 221.
- 5- عوض لبيب فتح الله الديب ، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، المجلد33، ملحق العدد الثاني، سبتمبر1996، ص40.
- 6- في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقال مجلة كلية بغداد العدد التاسع والعشرون، 2012 ، ص 220.
- 7- ناظم حسن عبد السيد، أياد شاکر سلطان، زينب جبار يوسف ، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد.دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفاى البصرة)،مقال منشور، العراق، 2009، ص11.

الانترنت

- 1- محمد بن بوزيان ، علي بن الضب ، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال،،الجزائر،2012، ورقة بحثية على الموقع (manifest.univ-ouargla.dz)، ص 272.
- 2- محمد نجيب حمد ، دور الإفصاح المحاسبي واهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ، ورقة بحثية ، مصر ، على الموقع : [http //www.acc4arab.com/acc/showthread](http://www.acc4arab.com/acc/showthread) بتاريخ 10-03-2012.

مراجع باللغة الاتينية:

الكتب

- 1-Peter Lemathe,Roger K Doost, "**Environnemental Cost accounting and auditing** ", Managerial Auditing Journal, Vol.15 Issue.8,2000,p425.
- 2- marc-olivier michaud، **l'émergence de la comptabilité environnementale (évaluation des pratiques et des perspectives)**
montréal, québec, canada, janvier 2008.

1- nicolas berland, benjamin drevetton, moez essid . **le cout de la protection de l'environnement** 2010.

الملاحق

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



إستبيان

من أجل البحث العلمي وفي إطار إعداد مذكرة الماستر تخصص مالية مؤسسة ، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان راجين منكم التعاون بغرض إفادتنا في جمع البيانات ذات صلة ببحثنا ، و إبداء رأيكم بكل دقة و موضوعية لكل عبارات الإستبيان بما ترونه مناسباً ، وذلك بوضع إشارة (X) في المكان المناسب .
ونشكركم مسبقاً على تعاونكم ، نعلمكم بأن ما تدلون به من إجابات لن يستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وسيتم التعامل معه بسرية تامة .

الجزء الأول: معلومات عامة :

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- العمر:

(30-20) (40-30) (50 -) من (50 سنة)

3- وظيفتكم الحالية :

عون محاسب محاسب رئيس مصلحة رئيس فرع
مدير مالي حلا

4- نوع الشهادة

محاسبة ومالية تدقيق إقتصاد تسيير

- أخرى حلد.....

5- الخبرة:

أقل من 5 سنوات من (5 إلى سنوات 10) (10-15)

أكثر من 15 سنة

6- من وجهة نظركم هل يوجد بالمؤسسة نظام للإدارة البيئية ؟

نعم لا

الجزء الثاني : التأثيرات البيئية ومحاسبة التكاليف

العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1)- تولى مؤسستكم إهتماماً بالإعتبارات البيئية .			
2)- يوجد في مؤسستكم قسم خاص يهتم بالأمر المتعلقة بالبيئة.			
3)- تقوم المؤسسة بدورات وبرامج توعية لموظفي الشركة لنشر الوعي البيئي.			
4)- لمؤسستكم نظام لإدارة البيئية			
5)- تحوز مؤسستكم على شهادة إيزو 14001 المتعلقة بالإدارة البيئية.			
6) - تقوم مؤسستكم بمراجعة عمليات المعالجة ، التخزين والتخلص من النفايات.			
7)- تتبنى مؤسستكم نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC .			
8)- تعتمد مؤسستكم في تقييم أداؤها على بطاقة الأداء المتوازن المستدامة .			
9)- دراسة وتحليل التكاليف البيئية يمكن ان تساعد المنشأة للتقبل من الالتزامات التي قد تنشأ بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة.			
10)- هل ترى أن محاسبة التكاليف البيئية جزء مكمل لنظام الإدارة البيئية.			
11)- هل ترى أن وجود النظام المحاسبي في الشركة الصناعية يوفر الكثير من المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية وبالتالي لا حاجة لتطبيق المحاسبة البيئية.			
12)- إستخدام الأسلوب الوصفي في الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي .			
13)- يسمح التسعير الحقيقي للمنتوجات بأخذ التكلفة البيئية في الاعتبار.			
14)- الاستفادة من برامج الدعم المالي للدولة في إطار تحقيق الإدارة البيئية مثلى.			
15)- إيجاد الطرق و الوسائل الممكنة للتقليل من التكاليف البيئية.			
16)- عدم وجود مرجعية قانونية تنظم أعمال المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية .			

			17)- عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية و بيئية
			18)- قلة البرامج التعليمية و التكوينية للتعريف بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
			19)- عدم وجود معايير محاسبية لقياس و عرض الآثار البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية.
			20)- صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط .
			21)- تجنب المؤسسات الصناعية الإفصاح عن المعلومات البيئية التي من الممكن أن يستفيد منها المنافسون.

22)- ماذا تقترح من أجل إدراك المؤسسة الصناعية لضرورة تقييم تكاليفها البيئية و رفع أداؤها البيئي ؟ :

.....

.....

.....

.....

.....

أسماء الأساتذة المحكمين للإستبانة

الرقم	أسماء الأساتذة
01	سلمى عائشة كيجلي
02	أسماء يوسف
03	دشاش أم الخير
04	قوجيل محمد

الفهرس

المحتويات

III.....	الإهداء
IV.....	الشكر وتقدير
V.....	ملخص
VI.....	قائمة المحتويات
VII.....	قائمة الجداول
VIII.....	قائمة الأشكال البيانية
IX.....	قائمة الملاحق
ب.....	المقدمة
1.....	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية
2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول : لمفاهيم أساسية حول الآثار البيئية و محاسبة التكاليف
3.....	المطلب الأول : الآثار البيئية
4.....	الفرع الأول : مفهوم الآثار البيئية
3.....	أولا : مفهوم تعريف الآثار
3.....	ثانيا : تعريف التلوث
4.....	الفرع الثاني : مفهوم دراسة الآثار البيئية
7.....	الفرع الثالث : الاتجاهات المختلفة للقياس المحاسبي للآثار البيئية
.....	الفرع الرابع: طرق التقييم الاقتصادي للآثار البيئية
9.....	المطلب الثاني : مفهوم التكاليف البيئية وقياسها محاسبيا
9.....	الفرع الأول: . مفهوم التكاليف البيئية
9.....	الفرع الثاني : أهداف تحديد التكاليف البيئية
11.....	الفرع الثالث : علاقة القياس المحاسبي بالتكاليف البيئية
14.....	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
14.....	المطلب الأول : الدراسات العربية
15.....	المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية
17.....	خلاصة
18.....	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
19.....	تمهيد
20.....	المبحث الأول : الطريقة والأدوات

20.....	المطلب الأول : طريقة الدراسة.....
20.....	الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة
20.....	الفرع الثاني : منهجية وتصميم أداة الدراسة الميدانية.....
21.....	المطلب الثاني : أدوات جمع البيانات وقياس المتغيرات.....
21.....	الفرع الأول تصميم أداة الدراسة الميدانية:
21.....	الفرع الثاني :الأدوات والبرامج الإحصائية لقياس المتغيرات
	المبحث الثاني :تحليل نتائج الدراسة وإختبار
	الفرضيات.....
	الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الإستبيان.....
	الفرع الثاني :إختبار ومناقشة فرضيات الدراسة
29.....	خلاصة
30.....	الخاتمة
34.....	المصادر والمراجع
37.....	الملاحق
	الفهرس