

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق  
بعنوان:

## تحليل أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة تطبيقية للفترة الممتدة (2015-2018) -

من إعداد المترشح: بلقاسم قريشي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11 نوفمبر 2020

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د/ صديقي مسعود
مشرفا ومقررا	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د/ زرقون محمد
مناقشا	(أستاذ - جامعة عمار ثليجي الاغواط)	أ.د/ طيبي حمزة
مناقشا	(أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د/ بابنات عبد الرحمان
مناقشا	(أستاذ محاضر أ - جامعة حمدة لخضر الوادي)	د/ حميداتو صالح
مناقشا	(أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د/ عتيق لعلی



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق

بعنوان:

## تحليل أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة تطبيقية للفترة الممتدة (2015-2018) -

من إعداد المترشح: بلقاسم قريشي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11 نوفمبر 2020

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د/ صديقي مسعود
مشرفا ومقررا	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د/ زرقون محمد
مناقشا	(أستاذ - جامعة عمار ثلجي الاغواط)	أ.د/ طيبي حمزة
مناقشا	(أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د/ بابنات عبد الرحمان
مناقشا	(أستاذ محاضر أ - جامعة حمة لخضر الوادي)	د/ حميداتو صالح
مناقشا	(أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د/ عتيق لعلی

السنة الجامعية: 2020/ 2019

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

وصلى الله على سيدنا محمد وصحبه وأهل بيته وسلم تسليما

أهدي ثمرة عملي المتواضع إلى الوالدين، حيث استشعرتُ المرات العديدة التي رأيت نظرات الحب المتدفقة منكما إليّ، لا تستطيع الحروف ولا يمكن للكلمات أن تعبر عما في قلبي من مشاعر وما في نفسي من امتنان، كنت أفكر خلال سنين الدراسة الطويلة كيف تتحملا رغبتني في طلب العلم لكل هذه المدة، وعندما عرفتُ معنى التضحية في درجاتها العليا، والداي لا أستطيع أن أقول شكرا فهي لا تكفي، وإن قلتُ أحبكما فهي مجرد حروف لا تغني من آلاف الكلمات، لا أجد كلمة أقولها أحلى ولا أعظم من قوله صلى الله عليه وسلم فيما معناه أمي، ثم أمي، ثم أمي، ثم أمي.

إلى من طال سرهم نجاحي و عملوا جاهدين لإيصالي إلى أعلى المراتب، أخوتي وأقاربي جميعا أمدهم الله بالصحة والعافية وبارك

في أعمارهم، حماهم الله وبارك فيهم؛

ثم إلى كل من علمني حرفا أصبح سنا برقه يضيء الطريق أمامي، وكل أصدقائي القريب منهم والبعيد والذين لا تسعهم هذه الورقة،

وإلى كل طالبي وسالكي طريق العلم، أسأل الله أن يفتح لهم أبواب العلم؛

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع، وأسأل الله أن يجزيهم عن الاسلام خير الجزاء. آمين.

الباحث

## شكرو وتقدير

الشكر لله العظيم الذي أنار دربي ويسر لي أمري في إتمام العمل

يا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، نستغفرك ونتوب إليك ونعوذ بالله من شرور أنفسنا وسيئات أعمالنا، الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على سيد الأولين والآخرين محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم.

أما بعد: من لم يشكر الخلق لم يشكر الخالق، وفي هذا المقام أتقدم بكل الاحترام والتقدير وجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور المشرف محمد زرقون على قبوله الإشراف على هذه الدراسة وعلى نصائحه وتوجيهاته وحرصه الشديد على إتمام العمل في أكمل وجه، ورغم عنادي ومناقشاتي وأسئلتي لم أجد منه إلا الصبر عليّ حفظه الله ورعاه مع تمنياتنا له دوام التقدم والرفي العلمي والصحة والعافية.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر الجزيل والعرفان للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قراءة العمل وإثرائه بالمناقشة والتوجيهات والملاحظات الذي تزيد من قيمة الدراسة.

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل الأساتذة من الطور الابتدائي إلى الجامعي بدعمهم لي في الوصول إلى هذه المرحلة من البحث العلمي.

والشكر موصول إلى الزملاء والأصدقاء على دعمهم المتواصل لإتمام العمل.

إلى كل هؤلاء، أسأل الله أن يجزيهم عن الإسلام خير الجزاء مع الرحمة لنا جميعا في الدنيا والآخرة. آمين.

الباحث

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مستوى الإفصاح البيئي من منظور الشركات من خلال تحديد الدوافع الكامنة للإفصاح عن المعلومات البيئية وتحليل أهميتها لإتاحتها للجميع للحد من الآثار والأضرار البيئية. وتسعى إلى تحري محددات قرار الإفصاح البيئي في بيئة الأعمال الجزائرية، واستخدمنا المنهج الوصفي لتفسير الإفصاح البيئي والعوامل المؤثرة مع الاستعانة بالمنهج التجريبي باستخدام نموذج تحليل المحتوى لقياس مستوى الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية، كما اعتمدت الدراسة على الانحدار المتعدد لتحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي؛ من خلال دراسة أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية خلال الفترة الممتدة (2015-2018).

خلصت الدراسة إلى أنّ من أهم الدوافع المفسّرة للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية هي الحصول على الشرعية للاستمرار في نشاطها الفعلي من خلال الحرص على الالتزامات الجبائية البيئية، مما يؤدي إلى الإفصاح عن المعلومات البيئية بصفة عامة مع صعوبة التحقق منها خاصة أن أغلب الشركات تنتمي للقطاع العام والمفترض أن تكون مثلاً يحتذى به للقطاع الخاص، وتمثلت العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في كل من السلطة العمومية باعتمادها على الجباية البيئية لما تتمتع به من لوائح وقوانين بيئية وآليات التنفيذ التي تتمتع بها السلطة العمومية، بالإضافة إلى تأثير الحجم على الإفصاح البيئي للشركات محل الدراسة نتيجة الآثار البيئية التي تخلفها، وتبرز أهمية الدراسة في اعتبار الإفصاح البيئي قيمة داخل المؤسسة والذي يعكس اهتمامها بالمسؤولية البيئية مع ضرورة تعزيز التعاون مع كل من السلطة العمومية والمجتمع في إعداد نموذج للإفصاح البيئي ملزم يُحقق الأداء البيئي للشركات الصناعية الجزائرية.

**الكلمات الدالة:** إفصاح بيئي، معلومات بيئية، عوامل خارجية، عوامل مؤسسية، جباية بيئية، مؤسسات صناعية.

### Abstract

This study aims to determine the level of environmental disclosure from the companies' perspective by identifying the underlying motives for the disclosure of environmental information and analyzing the importance of making it available to all in order to reduce environmental impacts and damage. It seeks to investigate the determinants of the environmental disclosure decision in the Algerian business environment, and we used the descriptive approach to explain the environmental disclosure and the influencing factors, with the use of an experimental approach using a content analysis model to measure the level of environmental disclosure in Algerian industrial companies. The study also relied on multiple regression to determine the factors affecting environmental disclosure. By studying the impact of external and institutional factors on the environmental disclosure of Algerian industrial companies during the extended period (2015-2018).

The study concluded that one of the most important motivations explaining environmental disclosure in Algerian industrial companies is to obtain legitimacy to continue their actual activities by ensuring environmental tax obligations, which leads to disclosure of environmental information in general with difficulty verifying them, especially since most companies belong to the public sector. It is supposed to be an example for the private sector to emulate, and the factors affecting the environmental disclosure of industrial companies were represented in each of the public authority by its reliance on environmental collection due to its environmental regulations, laws and implementation mechanisms enjoyed by the public authority, in addition to the effect of size on the environmental disclosure of the companies in question. The study is a result of the environmental impacts that it leaves, and highlights the importance of the study in considering environmental disclosure as a value within the institution, which reflects its interest in environmental responsibility, with the need to strengthen cooperation with both the public authority and society in preparing a binding environmental disclosure model that achieves the environmental performance of Algerian industrial companies.

**Key words:** environmental disclosure, environmental information, external factors, institutional factors, environmental collection, industrial enterprises.

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال البيانية.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
<b>38-03</b>	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي</b>
03	تمهيد.....
04	المبحث الأول: النظريات المفسرة للإفصاح البيئي.....
04	المطلب الأول: دوافع ونظريات الإفصاح البيئي.....
16	المطلب الثاني: مفاهيم الإفصاح البيئي.....
22	المبحث الثاني: آليات الإفصاح البيئي والحماية البيئية.....
22	المطلب الأول: آليات الإفصاح البيئي.....
26	المطلب الثاني: الحماية البيئية.....
38	الخلاصة.....
<b>63-40</b>	<b>الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة</b>
40	تمهيد.....
41	المبحث الأول: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي.....
41	المطلب الأول: الدراسات السابقة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.....
43	المطلب الثاني: الدراسات التطبيقية في باقي المناطق للإفصاح البيئي.....
52	المبحث الثاني: مناقشة الدراسات التطبيقية والتجريبية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة.....
52	المطلب الأول: مراجعة الدراسات السابقة للعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي.....
56	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة حول الإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة.....
63	الخلاصة.....



65	.....تمهيد
66	.....المبحث الأول: تقييم الحماية البيئية في الجزائر
66	.....المطلب الأول: أنواع الرسوم الجبائية البيئية المفروضة في الجزائر
76	.....المطلب الثاني: تقييم تجربة الجزائر في الإفصاح البيئي باستخدام الحماية البيئية
80	.....المبحث الثاني: عرض منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية
80	.....المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها
90	.....المطلب الثاني: عرض أدوات الدراسة التطبيقية
93	.....الخلاصة

95	.....تمهيد
96	.....المبحث الأول: الإحصاءات الوصفية والاستدلالية لاختبار فرضيات الدراسة
96	.....المطلب الأول: الإحصاءات الوصفية لاختبار مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية
105	.....المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
122	.....المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية
122	.....المطلب الأول: تحليل نتائج اختبار فرضيات الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية
126	.....المطلب الثاني: تحليل الفروق الجوهرية بين الإفصاح البيئي الكلي والإفصاح البيئي الجزئي
132	.....الخلاصة
134	.....الخاتمة
139	.....المراجع والمصادر
146	.....الملاحق
163	.....الفهرس

## قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
(1.1)	ملخص النظريات الوضعية والمعيارية	15
(2.1)	إطار التغيير التنظيمي في الإدارة البيئية	21
(3.1)	مصفوفة الحماية المستدامة للبيئة	35
(1.2)	مقارنة بين الدراسات السابقة في إطار الهدف، المنهجية والعوامل، والنتائج المتوصل إليها	53
(1.3)	رخص المؤسسات ومبالغ الرسوم السنوية	67
(2.3)	المعاملات المضاعفة المطبقة للرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة	68
(3.3)	تطور حصيلة الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة	68
(4.3)	توزيع المعامل المضاعف المطبق للرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي	69
(5.3)	تطور حصيلة الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي	69
(6.3)	تطور حصيلة الرسم على الوقود	70
(7.3)	تطور حصيلة الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة	71
(8.3)	تطور حصيلة الرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الخاصة أو الخطيرة	72
(9.3)	تطور حصيلة الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات	72
(10.3)	الأصناف ومعدل الإتاوة للمحافظة على الموارد المائية	73
(11.3)	التعريفات على المنتجات البترولية	74
(12.3)	الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية وفق الرسوم والإتاوات المفروضة	74
(13.3)	الأنشطة الملوثة لمؤسسات النفط والطاقة	84
(14.3)	الانبعاثات الصادرة من شركات الإسمنت	85
(15.3)	المتغيرات المعتمدة في الدراسة	88
(1.4)	عناصر الإفصاح البيئي الكلي للمتغير التابع	97
(2.4)	الإحصاءات الوصفية لمؤسسات الدراسة حسب القطاع والملكية	98
(3.4)	قيم المتوسطات الحسابية للأوزان المرجحة الخاصة بمقياس لكارث الثلاثي	99
(4.4)	توزيع الفقرات على محور الانبعاثات الغازية واتجاه الفقرات	99
(5.4)	توزيع الفقرات على محور المنتجات واتجاه الفقرات	100
(6.4)	توزيع الفقرات على محور الجودة البيئية واتجاه الفقرات	101
(7.4)	توزيع الفقرات على محور استغلال الموارد الطبيعية واتجاه الفقرات	102

102	الإفصاح البيئي الكلي واتجاه المحاور	(8.4)
103	قيم السلطة العمومية وفق آلية الجباية البيئية	(9.4)
104	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرات المستقلة	(10.4)
105	الارتباط بين متغيرات الدراسة	(11.4)
106	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي الكلي	(12.4)
106	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي الكلي	(13.4)
107	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي الكلي	(14.4)
108	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للمتغيرات الضابطة والإفصاح البيئي الكلي	(15.4)
108	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغيرات الضابطة والإفصاح البيئي الكلي	(16.4)
109	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغيرات الضابطة والإفصاح البيئي الكلي	(17.4)
110	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح البيئي الكلي	(18.4)
110	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح البيئي الكلي	(19.4)
111	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للإفصاح البيئي الكلي	(20.4)
113	الارتباط بين متغيرات الدراسة مع الإفصاح البيئي الجزئي	(21.4)
114	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح عن الانبعاثات الغازية والمنتجات	(22.4)
114	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح عن الانبعاثات الغازية والمنتجات	(23.4)
115	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للإفصاح عن الانبعاثات الغازية والمنتجات	(24.4)
117	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح عن الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية	(25.4)
118	نتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح عن الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية	(26.4)
119	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للإفصاح عن الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية	(27.4)
126	نتائج أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي الكلي	(28.4)
129	نتائج أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي الجزئي	(29.4)

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	الشكل البياني	الرقم
32	الأدوات التنظيمية للحماية البيئية	(1.1)
33	الأدوات الاقتصادية للحماية البيئية	(2.1)
37	معايير تقييم الحماية البيئية	(3.1)
62	ملخص العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي	(1.2)
90	الإطار التصوري لمتغيرات الدراسة	(1.3)
92	مراحل الدراسة التطبيقية	(2.3)
124	مستوى الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة	(1.4)

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
146	الإحصاءات الوصفية لمستوى الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية	(01)
149	الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي	(02)
150	الارتباط بين المتغيرات والإفصاح البيئي الكلي والجزئي	(03)
152	الانحدار الخطي المتعدد للمتغيرات المستقلة للإفصاح البيئي الكلي	(04)
154	الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة للإفصاح البيئي الجزئي	(05)
157	الانبعاثات الغازية لشركات الإسمنت	(06)
159	الأنشطة الملوثة والخطرة لشركات النفط والطاقة	(07)
160	المؤسسات الصناعية المصنفة في ورقة لسنة 2018	(08)

المقدمة

## توطئة:

تنوعت المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة في اتخاذ القرارات، فقد كانت المعلومات المالية تكفي لتلبية حاجة مستخدميها في اتخاذ القرارات، أما حالياً فقد أصبحت المعلومات غير المالية مثل المعلومات الاجتماعية، البيئية وغيرها ذات أهمية بالغة ومن الصعوبة معالجة المعلومات المالية دون المعلومات غير المالية لأهميتها في تقييم المعلومات المالية، حيث أصبحت المعلومات غير المالية تعتبر معياراً مستقلاً وفعالاً في تقييم المعلومات المالية؛ من خلال تحقق التناسق بين المعلومات المالية وغير المالية خاصة في حال الكشف عن سلوك احتيالي وغير أخلاقي للمؤسسة ومدى قدرة المؤسسة على الاستجابة للمخاطر والأزمات، فقد تحاول المؤسسات اتباع سلوك التغطية بالمعلومات البيئية والاجتماعية في حال عدم كفاية الربحية أو العكس في حال وقوع كوارث بيئية، وبذلك تطور دور الإفصاح المحاسبي من الإفصاح عن المعلومات المالية فقط إلى الإفصاح عن المعلومات البيئية باعتباره نظاماً معلوماً متكاملاً للمؤسسات نظراً لتأثير الأداء البيئي للمؤسسة على أدائها المالي، وتزايد الضغوط من المستثمرين، الدائنين، الحكومة، ولتكون مسؤولة أمام المجتمع.

تهدف العديد من المؤسسات إلى تحسين أدائها من خلال تكوين الثروة والمساهمة في الرفاهية المادية، والشركات مصممة بشكل جيد للنهوض بهذه الأهداف، إلا أنها تعمل في عالم يعاني مجموعة من المشاكل أدت إلى تغيير هذه الأهداف إلى الأهداف الاجتماعية والبيئية فحماية وإصلاح البيئة الطبيعية أصبحت بدورها هدفاً أساسية، ومن المحتمل أن تؤثر التغييرات والتفاعلات بين الأنظمة الاجتماعية، والأنظمة السياسية، والاقتصادية والاختلافات الكبيرة في تفاعل النظم مع بعضها البعض أدى إلى زيادة الضغوط على الشركات وإجبارها على تقديم مزيد من التفاصيل حول أنشطتها وفقاً لمتطلبات النظام الاجتماعي، وأصبح الأداء الاجتماعي والبيئي أولوية بالنسبة لمعظم الشركات، ومع قيام أغلب الشركات المتعددة الجنسية والملوثة للبيئة بإصدار تقارير اجتماعية وبيئية من أجل توفير نظرة شاملة لأدائها، يتعين على الشركات أن تسعى جاهدة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية والبيئية على حد سواء. يواجه نظام المحاسبة تحدياً من خلال البيئة التنظيمية المختلفة بتعدد المحيطات الاجتماعية، والسياسية، والثقافية وأصبح دور المحاسبة مهماً ومعقداً لاهتمامها بالأهداف الاجتماعية للشركات، ومع نمو المسؤولية الاجتماعية للشركات لتشمل المسائل البيئية وزيادة التحديات والضغوط لشركات الأعمال المعاصرة التي تسعى إلى تحسين أدائها الاجتماعي والبيئي والتوسع في الأنشطة البيئية، وزيادة الانتقادات لأداء الشركات فيما يتعلق بالمسؤولية البيئية كلها عوامل شجعت على ظهور المحاسبة البيئية باعتبارها نظاماً اجتماعياً يسعى إلى إظهار الآثار البيئية للشركات العاملة داخل المجتمع، وتوفير المعلومات البيئية داخل الشركات وخارجها.

تركز الدراسة على الإفصاح البيئي باعتباره أحد المجالات التي تحظى باهتمام الباحثين خلال العقدين الماضيين، ولا توسع هذه الدراسة اهتمامها لتشمل المسؤولية الاجتماعية أو المحاسبة البيئية، بل السعي لتوضيح أهمية البيانات البيئية في إيصال المعلومات المتعلقة بالقضايا البيئية من خلال وسائل الإفصاح المختلفة بما في ذلك التقارير السنوية أو التقارير المستقلة ذات الصلة بالبيئة مثل التقرير البيئي، وتقرير المسؤولية الاجتماعية، وتقرير الاستدامة، ومع مطالبة مختلف الأطراف المتعلقة بالمؤسسة الداخلية والخارجية بمزيد من الإفصاح عن

التأثيرات والأداء البيئي والذي يختلف باختلاف القطاعات والصناعات والدول، وهناك العديد من الشركات تقوم بالإفصاح عن القضايا البيئية داخل أو خارج القوائم المالية بشكل طوعي أو إلزامي حسب اللوائح والنظم القانونية لكل دولة أو حكومة.

يمكن القول إن الإفصاح البيئي يتضمن معلومات تتعلق بأنشطة الشركة وتطلعاتها وصورتها العامة فيما يتعلق بالقضايا البيئية، حيث تتفاوت ممارسات الإفصاح البيئي من حيث الجودة والكمية وذلك وفق التأثيرات الزمنية، المكانية والقطاعية، ومع سعي العديد من الباحثين إلى التحقيق في الإفصاح البيئي من أجل شرح وفهم هذا الاختلاف من خلال دراسة وتطوير النظريات التي تحاول تقديم شروح وتنبؤات الإفصاح البيئي للشركات، ورغم تباين الآراء التفسيرية للإفصاح عن الأنشطة البيئية بين الباحثين إلا هناك محاولات بين الباحثين لتحديد النظريات الأكثر شيوعاً في إعداد التقارير البيئية والعتور على العوامل المحددة للإفصاح البيئي للشركات مع مراعاة الفروق بين الصناعات والقطاعات والدول.

تحاول هذه الدراسة عرض بعض النظريات التي تستخدم عادة لفحص وشرح الإفصاح البيئي للشركات فهناك العديد من النظريات التي تم تطبيقها في الدراسات المتعلقة بالإفصاح البيئي التي تحدد الدوافع الكامنة للإفصاح البيئي، وكذلك التطرق للعوامل المحددة لممارسات الإفصاح البيئي من خلال الدراسات التي تسعى إلى تحسين جودة الإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة، وتبحث هذه الدراسة العوامل المحتملة التي قد يكون لها مستوى من التأثير على البيانات البيئية مع التشابه والاختلاف في النتائج المتحصل عليها بين بيئة الأعمال الجزائرية وبيئة الأعمال لدول أخرى، من خلال ملاحظة أي نتائج مماثلة لممارسات الإفصاح البيئي مع مناطق أخرى في إطار الدراسات التجريبية المستخدمة في الدراسة.

### إشكالية الدراسة:

تتمثل إحدى أهم القضايا التي واجهها الباحثون في الدراسات المتعلقة بالإفصاح البيئي في تحديد وفهم العوامل التي تؤثر على قرار الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية باعتباره أمراً مهماً في تحديد مستويات الإفصاح البيئي، وبالتالي تحسين المساءلة وفهم التقارير وكذلك تحسين كمية ونوعية التقارير البيئية من قبل الشركات، والبحث عن محددات الإفصاح البيئي يحظى باهتمام متزايد من قبل العديد من الباحثين على نطاق واسع من خلال مراجعة الأدبيات المتعلقة بأنشطة الإفصاح البيئي في الشركات على مدى العقود الأربعة الماضية. وتوضح الدراسات التجريبية وجود اختلاف في ممارسات الإفصاح البيئي في الدول وبين الشركات.

أسفرت الدراسات السابقة في الأدبيات النظرية والتجريبية إلى نتائج غير متناسقة فيما يتعلق بوجود واتجاه العلاقات بين الإفصاح البيئي والعوامل المؤثرة، كما يمكن أن تكون قرارات الإفصاح البيئي معقدة ولا تزال غير مفهومة على وجه التحديد، حيث أن فهم العوامل يمكن أن يكون مفيداً في التنبؤ بمستويات الإفصاح وبالتالي تحسين جودة الإفصاح البيئي للشركات من خلال المعلومات غير المالية، ومن المتوقع أن سهولة وصول المعلومات البيئية إلى الجمهور يؤدي إلى اجتذاب اهتمامات المزيد من الجهات الفاعلة البيئية، وبالتالي ممارسة ضغوط أكبر على الشركات الملوثة أو تقديم المزيد من الحوافز للمؤسسات الجيدة التي تسعى للحفاظ على البيئة.



لا يُعدُّ الإفصاح البيئي للشركات ممارسة شائعة بين الشركات الجزائرية حالياً، ويبدو أن العديد من الشركات المصنعة بعيدة عن كونها صديقة للبيئة، كما أن هناك دراسات محدودة حول الإفصاح البيئي على الشركات الجزائرية، ورغم سعي الهيئة البيئية الوطنية إلى تبني التنمية المستدامة لتوجيه سلوك الشركات في حماية البيئة إلا أنها تعاني من ضعف الإطار التشريعي البيئي وصعوبة التنفيذ للوائح البيئية في بيئة الأعمال الجزائرية، وبالتالي يمكن أن يكون الإفصاح البيئي للشركات أكثر فائدة للاقتصاد البيئي لأنه يوفر فرصة للهيئة البيئية الوطنية للتأثير على السلوك البيئي للشركات.

الأساس المنطقي لاختيار المقاربة الجبائية كأحد العوامل المحددة للإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية كان بغرض سد الفجوة في البيئة الجزائرية باعتبارها الطريقة التي تمتثل فيها أغلب الشركات الصناعية للإفصاح عن المعلومات البيئية بالقيمة والكمية، ومع خصوصية البيئة الجزائرية يمكن اعتبار الجبائية البيئية ملزمة لجميع المؤسسات الصناعية والتي تعتبر الأساس في الإفصاح البيئي والمسؤولية البيئية للشركات الجزائرية، كما تعطينا المقاربة الجبائية فهماً لآلية الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالبيئة في الجزائر لعدة أسباب منها: تتمتع الشركات الصناعية محل الدراسة بأداء اقتصادي أفضل، كما أنها أكثر قدرة على اعتماد أنشطة الإدارة البيئية مثل الإفصاح عن المعلومات البيئية، الاعتماد الكبير على التمويل لتغطية احتياجاتها الإنتاجية، قد تستخدم الشركات المعلومات البيئية كوسيلة لإعطاء صورة جيدة للشركة على أنها تراعي القضايا البيئية، كما أن عملياتها الاستغلالية تفرض عليها استخدام البيانات البيئية للتحليل الكمي.

تسعى الدراسة إلى إعطاء ملاحظة تجريبية أكثر عمقاً حول العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث يمكن تناول موضوع الدراسة من أربع مداخل أولاً من المنظور الجبائي من خلال التصاريح البيئية للشركات الملوثة؛ ثانياً من منظور الأعباء البيئية مثل عملية التدوير ومختلف التكاليف البيئية؛ ثالثاً الرسوم والاتاوات البيئية مثل استغلال بواطن الأرض وغيرها؛ وأخيراً الالتزام البيئي للشركات الصناعية، ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسة التالية:

إلى أي مدى تساهم مقارنة الجبائية البيئية في تفعيل الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات الصناعية الجزائرية خلال

الفترة (2015-2018)؟

بغرض دراسة وتبسيط الإشكالية الرئيسية نحاول استكشاف العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في الإشكاليات الفرعية التالية:

- هل يمكن للنظريات تحديد الدوافع للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية؟
- هل هناك مؤشرات تبين تأثير السلطة العمومية على الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟
- هل يمكن تحديد أثر المديونية على الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟
- هل توجد فروقات جوهرية للعوامل المؤسسية على الإفصاح البيئي الكلي للمؤسسات الصناعية الجزائرية؟
- هل هناك فروقات جوهرية بين الإفصاح البيئي الجزئي والكلي باستخدام العوامل الخارجية والخصائص المؤسسية؟

فرضيات الدراسة:

- بغرض الإجابة عن الأسئلة المطروحة تم وضع الإجابات الاحتمالية بالصيغة العدمية على النحو التالي:
- لا يمكن للنظريات تحديد دوافع الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية؛
  - لا توجد مؤشرات تدل على تأثير السلطة العمومية على الإفصاح البيئي الكلي للمؤسسات الصناعية الجزائرية؛
  - لا يمكن تحديد آثار المديونية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛
  - لا توجد فروقات جوهرية للعوامل المؤسسية على الإفصاح البيئي الكلي؛
  - لا توجد اختلافات جوهرية بين الإفصاح البيئي الجزئي والكلي باستخدام العوامل الخارجية والخصائص المؤسسية.

منهجية الدراسة:

بهدف الإجابة على الأسئلة المطروحة واتباع خطوات منهجية صحيحة للوصول إلى النتائج المرجوة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف وتفسير الإفصاح البيئي والعوامل الخارجية والمؤسسية المؤثرة، وتمت الاستعانة بالمنهج التجريبي من خلال الاعتماد على دراسة الحالة والوثائق والإحصائيات البيئية لقياس العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، كما تم استخدام أسلوب المسح المكتبي من خلال الاطلاع على الكتب والدراسات والرسائل المرتبطة بالموضوع.

أما أدوات الدراسة التطبيقية، فقد تم الاستعانة بالإحصاءات الوصفية المتمثلة في (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التكرارات والنسب المئوية)، كما اعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية الاستدلالية التي تسمح بتقدير معالم المجتمع واتخاذ القرارات حول عينة الدراسة ككل، المتمثلة في (معامل الارتباط وتحليل الانحدار الخطي المتعدد)، وهي الطرق المعتمدة لمثل وأغلب هذه الدراسات، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 24).

أهمية الدراسة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع الإفصاح البيئي من جوانب متعددة وبمنهجيات مختلفة وعبر فترات زمنية محددة، وأغلب هذه الدراسات أجريت في بيئات اقتصادية متطورة، وتوضح الأهمية العلمية لهذا البحث كونه يعد امتدادا للدراسات السابقة، بينما كانت الدراسات التي تناولت الموضوع في البيئات لدول العالم الثالث شحيحة، وبالتالي فإن هذه الدراسة أجريت في بيئة تختلف من حيث المتطلبات القانونية والتنظيمية.

كما تستمد هذه الدراسة أهميتها العملية في كونها تعالج موضوعا على قدر كبير من الأهمية في مدى قدرة الشركات الجزائرية على الإفصاح البيئي نتيجة التلوث البيئي والأضرار البيئية على المحيط والمجتمع، وبالتالي الرغبة في تقديم أحد الحلول المقترحة للحد من التلوث البيئي من خلال عملية منهجية واضحة المعايير البيئية تتمثل في الإفصاح البيئي.

وتزداد الأهمية كذلك بتزامنه مع الجهود المبذولة في إطار التنمية المستدامة وما تم الاتفاق عليه من خلال الاتفاقيات الدولية الرامية للحفاظ على البيئة ومنظمات حماية البيئة والقوانين والتنظيمات التي تحد من التلوث وتقليل الانبعاثات الغازية خاصة في الشركات الصناعية الملوثة.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم بعض الأفكار المفيدة حول الإفصاح البيئي والمستخلصة من الدراسات التجريبية من خلال سعيها لتطوير نظرية تشرح سلوكيات الإفصاح البيئي في الشركات، وكيف يؤثر محتوى ما يتم الإفصاح عنه على جودة الإفصاح البيئي، ثم نسعى إلى تحديد مستويات الإفصاح البيئي في الشركات الجزائرية، وأخيرا اختبار العلاقة الخطية (سلبية أو إيجابية) بين العوامل المؤثرة والإفصاح البيئي، بالإضافة إلى الأهداف الفرعية التالية:

- البحث عن دافع الشركات في الإفصاح البيئي من خلال النظريات المفسرة، والأطراف التي تسعى الشركات إلى تلبية احتياجاتها من المعلومات البيئية باعتبارها العوامل المؤثرة؛
- إبراز أهمية وضع نموذج للإفصاح البيئي للشركات الصناعية وهي أحد الطرق الكفيلة للحد من الآثار البيئية، مع الرقابة التنظيمية للحد من التلوث البيئي؛
- الخروج بنتائج من شأنها المساهمة في تحليل أهمية العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات، من خلال إبراز أهم العوامل المؤثرة والأساليب الواجب اتخاذها لتفعيل الإفصاح البيئي في الشركات الجزائرية؛
- التركيز في الدراسة على الإفصاح البيئي والعوامل المؤثرة فقط بالعلاقة الخطية بينهما، مع إمكانية التوسع والتدقيق لجوانب أخرى حديثة في موضوع الدراسة نستعرضها للباحثين نتناولها في آفاق الدراسة.

### حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة المكانية، لعينة المؤسسات الصناعية لمؤسسات النفط والطاقة خاصة المتواجدة في ولاية ورقلة بالجنوب الشرقي، بالإضافة إلى مؤسسات الإسمنت لمختلف ولايات الوطن، وتحصلنا على المعلومات البيئية من التقارير السنوية للتسيير وغيرها الصادرة من المؤسسات والمتعلقة بالبيئة وكذلك من مديريات البيئية الولائية ووزارة البيئة، والبيانات الإحصائية من موقع السجل التجاري للقوائم المالية المتعلقة بمؤسسات الدراسة، أما حدود الدراسة الزمنية فكانت الفترة (2015-2018).

اعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية في تحديد مستويات الإفصاح البيئي للشركات الجزائرية والذي تم قياسه باستخدام نموذج تحليل المحتوى، بالإضافة إلى الأسلوب الإحصائي الاستدلالي لاختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة والمتمثلة في (معامل الارتباط وتحليل الانحدار الخطي المتعدد)، وهي الطرائق المعتمدة في مثل هذه الدراسات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 24).

## هيكل الدراسة:

بغرض إعطاء ملاحظة تجريبية أكثر عمقاً حول الإفصاح البيئي في بيئة الاعمال الجزائرية بالإجابة على الإشكالية الرئيسية ولتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى النتائج المرجوة بالمقارنة مع نتائج الدراسات التجريبية تم تقسيم الدراسة إلى أربع فصول، وباستخدام طريقة (IMRAD) وفق المنهجية التالية:

تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي، من حيث المفهوم، وأنواعه، والدور والخصائص، مع توضيح مختلف النظريات المفسرة للإفصاح البيئي والتي تمثل جوهر الفصل في تحليل دوافع الشركات للإفصاح البيئي، مع متطلبات الإدارة البيئية لإعداد نموذج للإفصاح البيئي، بالإضافة إلى إبراز دور الجباية البيئية في الإفصاح البيئي للشركات.

وحُصص الفصل الثاني للأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي من خلال مراجعة مختلف الدراسات التجريبية السابقة التي تناولت الإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة، مع التركيز على الدراسات التي تناولت دراسة أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي للشركات، بالإضافة إلى تحليل ومناقشة نتائج هذه الدراسات من خلال جدول يوضح الهدف من الدراسة، والحدود المكانية والزمنية لها، المتغيرات التابعة والمستقلة ثم إبراز موقع الدراسة الحالية منها.

وقمنا في الفصل الثالث بعرض تمهيدي للدراسة التطبيقية باعتماد منهجية وأدوات الدراسة، أما بالنسبة لمنهجية الدراسة فتمثلت أساساً في اختيار مجتمع وعينة الدراسة، وتحديد متغيرات الدراسة وطرائق قياسها، أما أدوات الدراسة فشملت مختلف مصادر جمع البيانات، وباستخدام الإحصاءات الوصفية والاستدلالية التي تساعدنا في تحديد مستويات الإفصاح البيئي وكذا اختبار العلاقة بين موضوع الدراسة (الإفصاح البيئي) والعوامل الخارجية (السلطة العمومية والمديونية) مع العوامل المؤسسية (الربحية، والحجم، والرافعة المالية). واختبرنا في الفصل الرابع أثر المتغيرات المستقلة (السلطة العمومية والمديونية) مع المتغيرات الضابطة (الربحية، والحجم، والرافعة المالية) على المتغير التابع (الإفصاح البيئي)، حيث تم عرض نتائج الإحصاءات الوصفية لمستويات الإفصاح البيئي ونتائج الإحصاءات الاستدلالية للعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات الجزائرية، وصولاً إلى تحليل ومناقشة النتائج ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة، ثم عرض الخاتمة التي تناولت نتائج اختبار الفرضيات والتوصيات في ظل النتائج المتوصل إليها وآفاق الدراسة للباحثين والاكاديميين في مجال الإفصاح البيئي.

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية المفسرة  
للإفصاح البيئي

### تمهيد

تسعى المحاسبة البيئية إلى الإفصاح عن الأنشطة البيئية للمؤسسات من خلال العديد من الآليات المستخدمة في الإفصاح عن الأنشطة البيئية وتعتبر عملية الإفصاح البيئي إحدى هذه الآليات، وهي إحدى الطرائق المستخدمة في الإفصاح عن الأنشطة البيئية ضمن القوائم المالية أو التقارير المستقلة، وتركز دراستنا على الإفصاح البيئي بوصفه إحدى آليات المحاسبة البيئية في قياس مدى نجاح أو فشل الشركات في استغلال الموارد المتاحة ضمن المسؤولية البيئية، مما يجعلنا نبحث في الدوافع الكامنة للشركات في القيام بالإفصاح البيئي، وتحاول النظريات البحث عن الدوافع والحوافز من خلال تفسير اهتمام المؤسسات بالإفصاح البيئي، وكذا تحديد الأطراف التي تبحث عن المعلومات البيئية ومدى تأثيرها وأثرها على المؤسسات في ظل المسؤولية البيئية، ومهما اختلفت النظريات المفسرة إلا أنها تفسر الإفصاح البيئي من وجهات نظر متعددة مما يعطينا رؤية واضحة في دافعية الشركات للإفصاح البيئي.

تختلف طرائق وأشكال الإفصاح عن الأنشطة البيئية من مؤسسة لأخرى؛ فهو ليس عملية داخلية متعلقة بالمؤسسة فقط بل هناك أطراف خارجية تبحث عن المعلومة البيئية التي تعكس الأداء البيئي للمؤسسة، وبالتالي لا بد من احتواء الإفصاح البيئي معايير محددة يتم من خلالها تقييم الأداء البيئي للمؤسسة وسعيها للتميز البيئي، ويمكن ذلك من مقارنة الأداء البيئي بين الشركات في الحد من الآثار البيئية والإفصاح عن الأنشطة البيئية، وهناك شركات تسعى إلى الإفصاح البيئي لشعورها بالمسؤولية البيئية، وهناك من تسعى إلى إعطاء صورة خضراء حول الشركة مع البقاء على نفس الآليات الملوثة للبيئة، وبالتالي لا بد من التقييم الدقيق لمدى صدق المعلومات البيئية المفصحة عنها.

تعتبر الشركات الاقتصادية وخاصة الصناعية منها المسؤول المباشر عن التلوث البيئي بسبب عملياتها الإنتاجية والصناعية الملوثة للبيئة وكذلك المخلفات الصناعية التي تسبب التدهور البيئي، وتهدف الدولة حالياً في إطار التنمية المستدامة إلى اعتماد الجباية البيئية لتوجيه سلوك الشركات للمحافظة على البيئة، وتسعى العديد من الدول والحكومات من خلال الجباية البيئية إلى إجبار المؤسسات على التحكُّم في العملية الإنتاجية ومخلفاتها قصد تحمل مسؤولياتها البيئية وإعطاء صورة صادقة على أن منتجاتها صديقة للبيئة من خلال التحكم في سلوكها البيئي، وبالتالي تحظى بالقبول العام من طرف المجتمع وغيره، هناك العديد من الطرائق التي تستخدمها الدول والحكومات في تغيير سلوك الشركات من السلوك الاقتصادي البحث إلى السلوك البيئي باعتباره السلوك الصحيح والفعلي لحماية البيئة. وبناء على ما سبق نتناول الفصل كالتالي:

- **المبحث الأول: النظريات المفسرة للإفصاح البيئي.**
- **المبحث الثاني: آليات الإفصاح البيئي والجباية البيئية.**

### المبحث الأول: النظريات المفسرة للإفصاح البيئي

نسعى في هذه الدراسة إلى إظهار النظريات التي تفسر الإفصاح البيئي وإلى تحديد الدافع للشركات عن ضرورة أو جدوى الإفصاح، وإيجاد الإجابات حول سعي الشركات للإفصاح البيئي والمنافسة بينها، حيث شهدت الأبحاث تحولاً إلى استخدام أكثر من نظرية واحدة لتقديم شرح وتوضيح لإجراءات الإفصاح البيئي في المؤسسات، والنظريات لها نفس الخلفية الفلسفية ولا ينبغي أن ينظر إليها على أنها منفصلة ولكنها مكتملة لبعضها البعض حسب دراسة (Deegan, 2002) ومن أهم هذه النظريات النظرية الوضعية، والنظرية المعيارية ونظريات أخرى، وهو ما نحاول التركيز عليه في المبحث من خلال تحليل مدى دافعية وأهمية الإفصاح البيئي للشركات الاقتصادية حسب النظريات المفسرة.

هناك العديد من النظريات الاجتماعية والبيئية منها نظريات الاقتصاد السياسي مثل نظرية الشرعية، نظرية أصحاب المصلحة، والتي تسعى إلى زيادة الضغوط على الشركات الملوثة للبيئة من خلال تحليلات أكثر عمقا والهدف منها هو الحصول على معلومات بيئية أكثر شمولاً، وليس مجرد إفصاح بيئي شكلي وبالتالي لابد من زيادة الضغط الاجتماعي والسياسي على الشركات للحصول على إفصاح بيئي يعكس الآثار البيئية الإيجابية والسلبية للشركات.

### المطلب الأول: دوافع ونظريات الإفصاح البيئي

قبل التطرق إلى النظريات المفسرة للإفصاح البيئي وفق العديد من الدراسات السابقة المعتمدة، نسعى في الفرع الأول إلى تحديد المفاهيم المتعلقة بالإفصاح البيئي ودور الإفصاح البيئي في الشركات الاقتصادية بالإضافة إلى الدوافع الظاهرة لاهتمام الشركات بالإفصاح البيئي، ثم نحاول في الفرع الثاني دراسة ومناقشة النظريات المفسرة للإفصاح البيئي.

### الفرع الأول: تعريف ودوافع الإفصاح البيئي

#### أ. تعريف الإفصاح البيئي

قبل التطرق إلى تعريف الإفصاح البيئي لابد من التأكيد أن الإفصاح البيئي يندرج في محور المحاسبة الاجتماعية والبيئية وهو المصطلح الأعم للإفصاح البيئي، حيث نجد هناك من يُعرّف الإفصاح البيئي بوصفه وسيلة تدرج في محور المحاسبة الاجتماعية والبيئية ونقتبس منها " المحاسبة الاجتماعية المعنية باستكشاف كيف يمكن أن تكون الأنشطة الاجتماعية والبيئية من قبل عناصر مختلفة من المجتمع، وبذلك توفر عملية المحاسبة الاجتماعية وسيلة لتحليل هذه الحسابات والتي تعتبر أساساً يمكن من خلاله للمساءلة الاجتماعية توضيح كيف يمكن للعلاقات التي تسعى إلى تحقيق الأداء المالي على حساب البيئة، وبناءً عليه يتم إعطاء الأولوية الاجتماعية والبيئية ضمن هذه العلاقات"<sup>1</sup>، وضمن الإفصاح البيئي عرف كل من (Freedman and Buhr, 2001) "على أنه إصدار أي معلومات حول الأثر البيئي للشركة، بما في ذلك البيانات النقدية والكمية وغير النقدية والسردية"، ويؤكد (Deegan, 2017) ضرورة احتواء

<sup>1</sup> Gray, R., & Laughlin, R. (2012), **It was 20 years ago today**, Accounting Auditing and Accountability Journal, 25(2), p 240.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

الإفصاح البيئي على معلومات قيمة لأصحاب المصلحة عن تأثير الشركة على البيئة، ويمكننا من خلال التعريف السابق اعتبار المحاسبة الاجتماعية والبيئية مرتبطة بإعداد والحصول على المعلومات البيئية وإبلاغ الأطراف المتعددة سواء داخل وخارج الشركة على تأثيراتها في البيئة التي تعمل فيها.

ويعرّف الإفصاح البيئي كذلك بأنه "الذي يعبر عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقمة بما أداة مناسبة لتحقيق ذلك"<sup>1</sup>، ومن التعاريف كذلك "الإفصاح البيئي هو نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية المدققة والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل، ويشمل الإفصاح البيئي البنود التالية: مصروفات أو تكاليف الاستغلال في الماضي والحاضر الخاصة بمعدات وتسهيلات رقابة التلوث، وتكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه من قبل التلوث، وتمويل تسهيلات أو معدات رقابة التلوث، وإطلاق المخلفات الهوائية والسائلة والصلبة، وصف للتسهيلات أو عمليات مراقبة التلوث والمتطلبات القانونية الخاصة بالبيئة، وجود إدارة بيئية أو أقسام مراجعة... الخ، ويأخذ الإفصاح البيئي عن بنود المعلومات البيئية العديد من الأشكال مثل البيانات الوصفية، الوقائع والمزايم الكمية، الأرقام والملاحظات بالقوائم المالية"<sup>2</sup>.

الإفصاح البيئي له أدوار اجتماعية وكذلك اقتصادية، ولا نقصد بالإفصاح البيئي فقط مستويات الانبعاثات الغازية والتي تضر بالبيئة وبصحة المجتمع بل كذلك الغرامات الناتجة والصورة السلبية للشركات يمكن أن يكون لها آثار اقتصادية خطيرة على الشركات، مما يفرض على الشركات لتحقيق المساءلة اعتماد الإفصاح البيئي في تقاريرها السنوية، وباعتبار تحكم الشركات بموارد المجتمع فإن عليهم تقديم معلومات تفصيلية لاستخدامهم لهذه الموارد، وبدون هذه المساءلة يجعل الشركات تستغل الموارد الطبيعية على حساب الأجيال الحالية والمقبلة (Gray et al, 1996)، وهناك من الباحثين من يرى أن الغرض من استخدام الشركات للإفصاح البيئي أولاً: الوعي البيئي وإطلاع المجتمع ذي الصلة على التغييرات في أداء الشركة وأنشطتها، ثانياً: تسعى إلى تغيير تصورات المجتمع تجاه المؤسسة، ثالثاً: التلاعب و صرف الانتباه عن الآثار البيئية من خلال التركيز على القضايا البيئية الإيجابية، ورابعاً: تسعى لتغيير المفاهيم الخارجية لأدائها (Gray et al, 1995)، وللإفصاح البيئي العديد من الأدوار نوجزها فيم يلي<sup>3</sup>:

- توفير البيانات البيئية وأهميتها للمستثمرين مما يلي احتياجاتهم في الحصول على المعلومة المطلوبة؛
- تحقيق الكفاءة التجارية بإمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات البيئية؛
- تعزيز العلاقات مع جميع المستخدمين، بتوفير الإفصاح البيئي للطلبات المتزايدة للمعلومات البيئية؛

<sup>1</sup> المصر تيسير (2011)، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والشركة الاهلية للإسمنت بليبيا، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 01، سوريا، ص 446.

<sup>2</sup> القطاطي منير جمعة (2007)، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص 48.

<sup>3</sup> يوسف الزعبي (2006)، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 33، العدد 33، الجامعة الأردنية، الأردن، ص 04.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

- إعداد التقرير الشامل يغطي مجموعات عديدة من طالبي المعلومة البيئية مما يخفض التكاليف في التقارير المعدة لأطراف معينة مثل المحللين الماليين.

### ب. دوافع الإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية

خلال العقود الماضية تم نشر مجموعة كبيرة من البحوث العلمية والأكاديمية المتعلقة بالإفصاح البيئي والتحقق من مدى صدقها في التقارير المالية، ومن بين النتائج المتوصل إليها أن الإفصاح البيئي للشركات يميل إلى التباين في طرائق وآليات الإفصاح عن المعلومات البيئية من خلال دراسات تعتمد على النماذج الإحصائية لتحديد أهمية العوامل المختلفة المفترضة للتأثير على الإفصاح البيئي نذكر منها ( Lavers, 1995; Deegan & Gordon, 1996; Heravi, & Xiao, 2005 )، وهناك من الباحثين من يرجح زيادة الضغوط على الشركات هي البيئة والتي لا علاقة لها بالسوق وتؤثر على السياسة العامة، وهناك ثلاثة عوامل مؤثرة على السياسة العامة أولها: البيئة الثقافية، وهي قيم ومواقف المجتمع مثل استياء الناس أو مجموعات فرعية أو المنظمات البيئية وغيرها، ثانيا: البيئة السياسية والتي تتجسد من خلال القوانين واللوائح المراعية للقضايا البيئية أو إجراء سياسي جديد أو مقترح، اختلافات في الرقابة التنظيمية، ثالثا: البيئة القانونية التي تسعى لتنفيذ اللوائح وتنفيذ العقوبات المحتملة على الشركات الملوثة<sup>1</sup>، مما يستلزم من المؤسسات عدم الالتزام بالقوانين الرسمية فقط، بل ينبغي مراعاة السياسة العامة التي تهتم بالقضايا البيئية.

توجد أدلة من نتائج دراسات سابقة أن الشركات تستخدم الإفصاح البيئي للتعويض أو تخفيف الآثار السلبية الناتجة عن نشاط الشركة الملوثة للبيئة، حيث خلصت دراسة إلى أن الإفصاح البيئي الإيجابي أو المحايد لعينة من الشركات الأمريكية أعلى مقارنة بالشركات ذات الإفصاح البيئي السلبي بطريقة ممنهجة ومعدلة ولا تعكس الأداء البيئي الحقيقي من الشركات الأمريكية ( Patten, 2002 )، كما قامت دراسة ( Deegan & Gordon, 1996 ) بفحص البيانات البيئية لعينة من 20 شركة أسترالية تم محاكمتها بسبب انتهاكات بيئية، حيث وجد الباحثان فقط شركتين أفصحتا عن وجود انتهاكات بيئية في تقاريرها السنوية، حيث تقوم الشركات للتعويض عن المعلومات البيئية السلبية في التقارير بتضمين معلومات بيئية إيجابية أو محايدة والغرض هو استخدام الإفصاح البيئي لتجنب الضغوط الاجتماعية والسياسية والقانونية خاصة الشركات الأكبر حجما أو الشركات الصناعية التي لها تأثير كبير على البيئة، مما يجعلها تستخدم الإفصاح البيئي بشكل منهجي كأداة لمواجهة الضغوط المحتملة والمتوقعة من مختلف الأطراف الخارجية، ويمكن إجمال أهم دوافع الشركات في الإفصاح البيئي فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Walden, W. D., & Schwartz, B. N. (1997), **Environmental disclosures and public policy pressures**, Journal of Accounting and Public Policy, 16, p 127.

<sup>2</sup> لقمان محمد أيوب الدباغ، ياسمين أكرم جاسم الدباغ (2011)، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، الملتقى الدولي حول الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر، ص 615.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

- تحسين صورة الشركة داخل المجتمع الذي تزاوّل نشاطها داخله، خاصة الشركات التي تسببت في وقوع حوادث أو كوارث بيئية، لذا تلجأ إلى الإفصاح البيئي لدى الأطراف المحيطة بها لتخفيف الأضرار التي نتجت عن الحادث البيئي، واستخدام الإعلام كوسيلة لإعلام المجتمع بالإفصاح عن المعلومات البيئية التي تحظى باهتمامهم؛
  - تعزيز العلاقة بين الشركات وفئات المجتمع المختلفة مثل السلطة العمومية، حملة الأسهم، والعاملين بالمؤسسة، والعملاء، والموردين، ومنظمات حماية البيئة (مجموعات الضغط)، باستخدام التقارير السنوية للإفصاح عن المعلومات البيئية مما يعزز قوة الشركة بالمقارنة مع الشركات التي لا تفصح عن المعلومات البيئية؛
  - إظهار حجم التكاليف التي تتحملها المؤسسة في بيع منتجاتها الخضراء بسعر أعلى على أساس التزامها بتصريف المخلفات بطريقة تتوافق مع المحافظة على البيئة مما يعكس مسؤوليتها البيئية، مع الوفاء بالتزاماتها الأخلاقية تجاه المجتمع وأصحاب المصلحة؛
  - الإفصاح البيئي يمنح المؤسسة القدرة على توجيه وسائل الإعلام والمستهلكين إلى الشركات التي تسبب أضراراً بيئية، وتجنب ضغوط مجموعات الضغط في قضايا بيئية معينة بالتزامها بالإفصاح البيئي يدحض الادعاءات.
- إلا أن هناك العديد من المبررات التي تجعل الشركات لا تلتزم بالإفصاح البيئي نذكر منها<sup>1</sup>:
- عدم الإفصاح إلى غاية انتظار المواقف والردود على الإفصاح البيئي للشركات الأخرى؛
  - قلة البيانات البيئية وارتفاع كلفتها مع الحرص على سرية المعلومات البيئية؛
  - عدم وجود نص قانوني يلزم الشركات بالإفصاح البيئي، وعدم اعتبارها أولوية للمؤسسة،
  - اختلاف المستوى الثقافي والاجتماعي والاقتصادي بين الدول، مما يعكس على المستوى الإدراكي لأصحاب المصلحة في الإفصاح عن المعلومات البيئية لكل دولة، بالإضافة إلى دافعية الإفصاح البيئي حسب كل مؤسسة للدولة التي تنتمي لها.
- رغم اختلاف الدوافع والمبررات للإفصاح البيئي إلا أن التأثيرات والأضرار البيئية أصبحت تتجاوز حدود الدول خصوصاً ما تعلق بتلوث الهواء والبحار، وكذلك توسع الاستثمار الدولي وتأثير الاختلالات في السوق المحلية بالمقارنة مع السوق الدولية والإقليمية حيث تفضل الكثير من الشركات الملوثة للبيئة الاستثمار في الدول النامية والفقيرة لضعف الضغوط القانونية لحماية البيئة وكذلك ضعف منظمات حماية البيئة في تلك الدول.

### الفرع الثاني: النظريات الوضعية والمعارية

إن استخدام النظريات يعطينا رؤية واضحة وثاقبة حول الحوافز والدوافع وراء الإفصاح الاجتماعي والبيئي من قبل الشركات، وتعتبر المؤسسة وفقاً لهذه النظريات جزءاً من نظام اجتماعي أوسع يمكن أن يتأثر بالعناصر المختلفة أو يؤثر فيها بما يتعلق بالإفصاح

<sup>1</sup> Gray R., Bebbington J. and Walters D. (1993), **Accounting for the Environment**, Paul Chapman Publishing, London, UK, p 211.

البيئي، وتحاول النظريات إعطاء رؤى غنية للعوامل التي تحفز السلوكيات الإدارية في الشركات، مع إعطاء تفسيرات لممارسات الإفصاح البيئي في الشركات نتيجة للضغوط التي تمارسها المجتمعات أو مجموعات معينة من أصحاب المصلحة وغيرها وبناء عليه يتم إثبات النظرية أو تفنيدها ومحاولة شرح السلوكيات بنظرية جديدة تشرح الإفصاح البيئي، كما تشير أبحاث المحاسبة الاجتماعية والبيئية السابقة التي أجريت باستخدام هذه النظريات إلى أن الشركات العاملة في البلدان المتقدمة تميل إلى الاستجابة أكثر لأصحاب المصلحة فيما يتعلق بتوفير المعلومات البيئية في التقارير السنوية، في حين تستجيب المؤسسات العاملة في البلدان النامية لتوقعات مجموعات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالإفصاح البيئي عن الدوافع وراء توفير المعلومات البيئية في التقارير السنوية (Islam & Deegan, 2008).

قام المنظرون بتقسيم النظريات المستخدمة لدراسة المسؤولية الاجتماعية والبيئية إلى مجموعتين: الوضعية والمعيارية (الجدول رقم 1.1) ويتم تصنيف نظريات مثل نظرية الشرعية، نظرية أصحاب المصلحة، النظرية المؤسسية، نظرية الوكالة ونظرية التكلفة السياسية ضمن النظرية الوضعية، في حين تشمل النظرية المعيارية نظرية المساءلة، النظرية النقدية، ونظرية التكلفة والنظرية السياسية ولكل نظرية من النظريتين حدودها وانتقاداتها، ونحاول في هذه الدراسة الاعتماد على النظريات التي تقدم إسهامات لشرح التقارير الاجتماعية والبيئية للإفصاح البيئي لممارسات المؤسسات وهو ما تسعى إليه النظرية المعيارية، وفي المقابل توفر النظرية الوضعية رؤى مُعمَّقة محتملة لشرح الدوافع الكامنة وراء الإفصاح الاجتماعي والبيئي للشركات.

### أ. النظريات الوضعية

تعد العديد من النظريات الوضعية بما في ذلك أصحاب المصلحة والنظريات المؤسسية وغيرها أساسًا نظريًا تحاول إعطاء رؤى مُعمَّقة محتملة لشرح الدوافع الكامنة وراء الإفصاح البيئي للشركات، حيث استخدمت العديد من الدراسات أكثر من نظرية واحدة لتحديد الدوافع الكامنة مما يوفر تفسيرات مماثلة من وجهات نظر مختلفة<sup>1</sup>، حيث نجد اهتمامات وتوقعات أصحاب المصلحة الأقوياء هم المؤسسة، كما تسعى النظرية المؤسسية إلى شرح سياسات الإفصاح البيئي داخل المؤسسات المشابهة لتلك التي يتبناها أصحاب المصلحة وبذلك تسعى كلتا النظريتين إلى تحديد العوامل الدافعة وراء قرارات الإفصاح البيئي<sup>2</sup>.

### 1. النظرية الشرعية

تم دعم النظرية من طرف Dowling & Pfeffer في سنة 1975، والتي تفترض أن سياسة الشركات تتفق مع الأخلاق لشرحية كبيرة من المجتمع (Guthrie, Cuganesan & Ward, 2007)، حسب هذه النظرية فإنها تتوقع أن الشركات ستفعل ما تراه ضروريًا للحفاظ على استمرار نشاطها في محيط مجتمع الذي تعمل فيه، من خلال إظهار أن أنشطة المؤسسة وأدائها يتوافقان مع القيم الاجتماعية لهذا المجتمع، وعليه أي استجابة من جانب الشركات لتوقعات المجتمع يجب أن يكون مصحوبًا بإجراء الإفصاح

<sup>1</sup> Wangombe, D.K. (2013), **Multi-theoretical perspective of corporate environmental reporting: a literature review**, Review of Integrative Business and Economics Research, Vol. 2 No. 2, p 667.

<sup>2</sup> Islam, M.A. and Deegan, C. (2010), **Media pressures and corporate disclosure of social responsibility performance information: a study of two global clothing and sports retail companies**, Accounting and Business Research, Vol. 40 No. 2, p 140.

البيئي حسب دراسة (Magness, 2006)، وتتمثل إحدى الآليات الفعالة في الإفصاح البيئي عن طريق استخدام التقارير السنوية والتي في متناول المستخدمين أو الأطراف الخارجية بحيث تمكنهم من معرفة مدى الالتزام البيئي وتحمل مسؤولياتها البيئية والاجتماعية (Buhr, 1998; Villiers and Staden, 2006; Cho and Patten, 2007)، إلا أن ممارسات الإفصاح البيئي في الأغلب تخضع لمخاطر الشرعية الأخلاقية وتظهر جلياً في اختلاف جودة التقارير التي تختلف من مؤسسة لأخرى، كما أن الإفصاح البيئي غالباً ما يكون غير مكتمل وغير مرتبط بالنشاط الفعلي للشركات، في حين تُظهر المؤسسات المعلومات البيئية الإيجابية وتُخفي السلبية مثل ما نجده في الأزمات البيئية حسب دراسة (Ylönen & Laine, 2015)، بالإضافة إلى صعوبة التحقق من المعلومات البيئية من حيث الكمية والتنوعية.

كما تفترض نظرية الشرعية أن الشركات تستجيب لضغوط المجتمع وأصحاب المصلحة من خلال توفير معلومات بيئية لإضفاء الشرعية على أنشطتها الصناعية والتجارية وإظهار حاجة المجتمع لخدماتها، وبالتالي الشركات تتماشى مع توقعات المجتمع، أما في حال مخاطر الشرعية المنخفضة بسبب ضعف الضغوط المجتمعية ورغبة الشركة في تحقيق الأداء المالي على حساب الأداء البيئي فإن الشركات ترغب بتقليل الحاجة إلى الإفصاح البيئي خاصة الطوعي، ففي هذه الحالة الإفصاح البيئي يكون منخفضاً، وعليه تتوقع نظرية الشرعية أن الإفصاح البيئي يخضع لضغوط عديدة منها المجتمع، وأصحاب المصلحة المهمين، والسلطة العمومية حيث ترتفع بزيادة الضغوط وتنخفض بانخفاضها.

### 2. نظرية أصحاب المصلحة

عرف هذه النظرية صاحبها (Freeman, 1984) "بأنها أي فرد أو مجموعة تتأثر أو يمكن أن تؤثر على نشاط الشركة في السعي لتحقيق هدفها"، وهناك من عرف أصحاب المصلحة بطريقة محددة بأنهم "أشخاص أو مجموعات لها تطالب بملكية أو حقوق أو مصالح في الشركة وأنشطتها، في الماضي أو الحاضر أو المستقبل" (Clarkson, 1995)، وعُرفت (Carroll, 1999) أصحاب المصلحة على أنها "أي فرد أو مجموعة يمكن أن تؤثر أو تتأثر بالإجراءات أو القرارات أو السياسات أو الممارسات أو هدف الشركة"، وليس المقصود بأصحاب المصلحة هم الإدارة والمساهمين فقط بل يمكن تقسيم أصحاب المصلحة المحتملين إلى أصحاب المصلحة الأساسيين والثانويين، فمجموعة أصحاب المصلحة الأساسيين مهمون وضروريون للشركة للبقاء داخل المجتمع الذين بدون مشاركتهم المستمرة لا يمكن للشركة البقاء والاستمرار في النشاط والتي تضم كل من المساهمين، والدائنين، والموظفين، والعملاء، والموردين، والسلطة العمومية، والجهات التنظيمية والجمهور بشكل عام، ومجموعة أصحاب المصلحة الثانوية هم أولئك الذين يؤثرون أو يتأثرون بالشركة لكنهم لا يشاركون في معاملات مع الشركة وليست ضرورية لبقائها، كما أن بقاء المؤسسة على المدى الطويل يعتمد على دعم وموافقة أصحاب المصلحة الأساسيين (Bassey, Effiok and Eton, 2013)، ولا تعتمد الشركة بشكل مباشر على مجموعات أصحاب المصلحة الثانويين لبقائها على المدى الطويل، وعادة ما تعتبر الشركة مجموعات مثل وسائل الإعلام، الأكاديميين، ومجموعات الضغط

<sup>1</sup> Even Fallan, Lars Fallan (2019), **Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR?**, Scandinavian Journal of Management 35, p 02.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

البيئية على أنها جهات ثانوية<sup>1</sup>، وتحتاج الشركة إلى النظر في الأبعاد البيئية التي تتعلق بمصالح جميع أصحاب المصلحة المؤثرين أو المتأثرين بالشركة بما في ذلك كل من أصحاب المصلحة الأساسيين والثانويين.

تسعى النظرية إلى تأكيد أهمية دعم وموافقة أصحاب المصلحة في الإفصاح عن المعلومات البيئية لما لها من آثار على العملية الإنتاجية للمؤسسة، وتُعرّف بأنها "طريقة استجابة صناع القرار الرئيسيين للشركة اتجاه المطالب الاجتماعية"<sup>2</sup>، ولضمان استمرار المؤسسة لا بد من التوافق بين الرئيس التنفيذي للشركة (المدير) وأصحاب المصلحة بغرض الحصول على موافقة في عرض المعلومات البيئية اللازم الإفصاح عنها، كما تفرق النظرية بين المنظور الإداري الذي يركز على سلطة أصحاب المصلحة، حيث تعطي الشركة الأهمية مع أصحاب المصلحة الأقوى والذين يتحكمون بنسبة كبيرة في موارد الشركة وبالتالي يمارسون ضغوط كبيرة على المؤسسة، في حين نجد المنظور الأخلاقي الذي يفرض المساواة في التعامل مع جميع أصحاب المصلحة حسب دراسة (Deegan, 2000).

تفترض نظرية أصحاب المصلحة أن الشركات تخضع لضغوطات متعددة مثل السلطة العمومية أو مجموعات حماية البيئة أو مجموعات المصالح الخاصة المعنية أو جميعها في إلزامها بالقضايا البيئية، وبالتالي في حال الضغوط على الشركات من طرف السلطة العمومية بالتشريعات البيئية أو التأثير على العمالة والقروض المالية تقوم المؤسسة بالتأثير على أصحاب المصلحة المهمين للتخفيف من الضغوطات الحكومية والمجتمعية بالإفصاح البيئي، ويتمثل أحد القيود الأخرى المحددة في نظرية أصحاب المصلحة أنه ليست هناك طرائق أو استراتيجية واضحة تتبناها الشركات في إدارة علاقتها مع أصحاب المصلحة الأكثر قوة، مما يفرض على المؤسسة وجود طريقة للتأثير في المجتمع بشكل عام وأصحاب المصلحة المهمين من خلال تحديد استراتيجية العمل اللازمة مع المالكين، والعملاء، والموردين وغيرهم، وفي المقابل التوفيق مع القضايا البيئية ويندرج في هذا الإطار التوفيق بين موارد الشركة والبيئة<sup>3</sup>.

### 3. النظرية المؤسسية

يمكننا تعريف النظرية المؤسسية بأنها "العمليات التي يتم بموجبها إنشاء الهياكل والقواعد والمعايير والآليات كمبادئ توجيهية موثوقة للسلوك الاجتماعي"<sup>4</sup>، والتي يمكن تصنيفها إلى قانوني (صريح) أو غير قانوني (ضمني) لأن التوقعات الاجتماعية لسلوك الشركات قد تكون صريحة في العقود الاجتماعية وبالتالي تتحول إلى متطلبات قانونية، في حين أن التوقعات الضمنية هي توقعات

<sup>1</sup> Clarkson, M.E. (1995), **A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance**, Academy of Management Review, Vol. 20 No. 1, p 107.

<sup>2</sup> Ullmann, A. A. (1985). **Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationships among Social Performance, Social Disclosure and Economic Performance of the U.S. Firms**, Academy of Management Review 10(3). P 552.

<sup>3</sup> Muhammed Kamaldeen USMAN (2019), **Determinants of Corporate Environmental Disclosure of Listed Manufacturing Companies in Nigeria**, Note of Master of Science in Accounting, College of Hmanities, Management and Social Sciences, Kwara State University, Malete, NigeriAa, p 31.

<sup>4</sup> Scott, W. R. (2007), **Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program**, In Smith Ken G. & Hitt Michael A. (Eds.), **Great minds in management: the process of theory development**, Oxford, UK: Oxford University Press, p 460.

عامة غير مقننة في صورة قانونية<sup>1</sup>، وتستند هذه النظرية على النظريات القائمة على الاقتصاد التي تركز على أهمية الشركة وتعظيم الثروة للشركة واعتبار المسؤولية البيئية منفعة عامة حسب دراسة (Gray, 1995).

تفترض النظرية المؤسسية معايير محددة على الشركات مع إلزامية العمل من خلالها، مما يتجلى في حجم التباين بين قيم الإطار المؤسسي وقيم المجتمع وهذه الفجوة تؤثر على قدرة المؤسسة على البقاء، ومن أجل سد هذه الفجوة تسعى النظرية إلى تحديد الحدود التنظيمية التي تقع تحت سيطرة المؤسسة، وتحديد الجهات الفاعلة ذات الصلة التي لديها القدرة على توفير الشرعية للمؤسسة الصناعية من خلال الالتزام بالمعايير البيئية مثل الحصول على شهادة ISO 14001.

#### 4. مناقشة النظريات في إطار النظرية الوضعية

تم استخدام العديد من النظريات التي يمكن تصنيفها على أنها نظريات تستند إلى الاقتصاد ونظريات تستند على الاقتصاد السياسي (Gray et al, 1995)، حيث تركز النظريات القائمة على الاقتصاد على تعظيم الثروة كما تعتبر البيئة منفعة عامة ولا نخضع للاهتمام الذاتي للشركات الملوثة، في حين نجد النظريات الاقتصادية السياسية تفسر الإفصاح البيئي بشكل أفضل من خلال استجابة الشركات لمخاوف الحكومة أو الجمهور للحصول على المعلومات البيئية حول آثار الشركات على البيئة و على المجتمع (Guthrie et al, 1990)، وبرزت وجهات نظر الاقتصاد السياسي من خلال النظرية الوضعية التي تسعى لتحليل الآثار البيئية للشركات مع تحملها لمسئوليتها البيئية.

تعتبر نظرية أصحاب المصلحة عملية الإفصاح البيئي من طرف الشركات حول آثار عملياتها الإنتاجية كنوع من الحوار بين الشركة وأصحاب المصالح في تعديل أنشطتها من خلال مراعاتها للقضايا البيئية<sup>2</sup>، وقد تسعى المؤسسة ذات الموقف الإيجابي إلى التأثير على أصحاب المصلحة المهمين في الاستجابة مثلاً للضغوط الحكومية (الضرائب والرسوم، والمالية والعمل، والتشريعات البيئية)، إلا أنه في حال عدم مشاركة أصحاب المصلحة في مراعاة القضايا البيئية يؤدي بالشركة إلى تخفيض مستويات الإفصاح البيئي، وبناء على ما سبق يمكن استنتاج أن نظرية أصحاب المصلحة تهتم بالطريقة التي تدير بها الشركة أصحاب المصلحة والتي تعتمد على الموقف الاستراتيجي المعتمد من طرف المؤسسة سواء بالتعامل الإيجابي أو السلبي، ويتجلى التعامل الإيجابي إلى التأثير على أصحاب المصلحة والتي تنعكس في ضغط أصحاب المصلحة المهمين على الشركة بالإفصاح البيئي، بينما يكون التعامل السلبي هو عدم وجود مبادرات لأصحاب المصلحة تجعلهم يقبلون بالإفصاح البيئي أو وضع الاستراتيجية المثلى، مع التأكيد على أن علاقة التضاد بين أصحاب المصلحة والشركة ليست عامة في جميع الشركات (Deegan, 2000).

<sup>1</sup> Liu et al (2009), **Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies**, Journal of Cleaner Production 17, p 595.

<sup>2</sup> Deegan C. **Financial accounting theory**. (2000), Sydney: McGraw Hill.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

تسعى نظرية الشرعية على ضرورة التجانس بين الأداء المالي للشركة بالتوافق مع القيم الاجتماعية للمجتمع وتؤكد على أهمية التقارير البيئية كأداة فعالة في الإفصاح البيئي للشركات وهو ما خلصت إليه دراسة (Islam & Deegan, 2008)، وضمن حدود نظرية الشرعية ترتبط الاستراتيجيات المتعلقة بالمسؤولية البيئية للشركات ارتباطاً وثيقاً لتوقعات المجتمع بشأن السلوك والنتائج المحققة (Bansal & Roth, 2000)، والإفصاح البيئي هو رد فعل على الضغوط الذي تمارسها العوامل الخارجية وغيرها على النشاط الرئيسي للشركة، وما يحدد شرعية الشركات خاصة التي تعاني من الأداء البيئي السيئ تتعرض لضغوط سياسية واجتماعية كبيرة مما يفرض عليها دعم تقاريرها السنوية بالإفصاح البيئي الإيجابي لأصحاب المصلحة الخارجيين خاصة المهمين لتغيير وجهات نظرهم اتجاه الشركة (Cho & Patten, 2007).

هناك أربع استراتيجيات في إطار نظرية الشرعية تنتهجها الشركات لسد الفجوة بين نشاطها الفعلي وتوقعات المجتمع أولها جعل نشاط الشركة متوافقاً مع النظرة العامة من خلال تعديلات داخلية تتسجم مع مسؤولياتها البيئية. ثانياً: تعتبر الشركة أن الأداء الفعلي للشركة يتوافق مع النصوص واللوائح التنظيمية للمسؤولية البيئية ومحاولة إثبات ذلك عن طريق الإفصاح عنها بصورة عامة أو تفصيلية والهدف تغيير الصورة للجمهور عن الأداء الفعلي وبالتالي إغلاق فجوة الشرعية. ثالثاً: قد تكون استراتيجية الشرعية هي التلاعب بأصحاب المصلحة عن طريق معرفتهم لحجم الضرائب والرسوم البيئية المدفوعة من طرف الشركة، وفي المقابل عدم القيام بأي محاولة لتغيير الأداء الفعلي مع الحفاظ على الرؤية الإيجابية للجمهور اتجاه المؤسسة. رابعاً: قد تكون الإستراتيجية هي سد فجوة الشرعية من خلال محاولة تغيير التوقعات المجتمعية بشأن دفع الشركات الضرائب والرسوم البيئية بدلاً من تغيير الأداء الفعلي، على سبيل المثال القول بأن دفع ضرائب منخفضة ضروري للحفاظ على العمالة في الشركات أو أن الشركات تتحمل تكاليف إضافية كبيرة لمواجهة التحديات البيئية واستخدام التكنولوجيا الحديثة التي تحافظ على البيئة بدل الالتزام بضرائب مرتفعة<sup>1</sup>.

يتم فرض المعايير على الشركات في إطار النظرية المؤسسية مما يضبط السلوكيات المتضاربة الناتجة عن أصحاب المصلحة المهمين في المؤسسة وهي لا تحوي طريقة لمعالجة المتطلبات المتغيرة في حل المشكلات البيئية خاصة الناتجة عن تلوث المؤسسة للبيئة المحيطة بها، وتمتد النظرية للتأثيرات الداخلية فقط أما التأثيرات الخارجية ممثلة في السلطة العمومية، مجموعات حماية البيئة، وجميع القضايا البيئية والاجتماعية فلا تهتم بها إلا في حال تأثيرها على النشاط الرئيسي والثروة في الشركة، وبذلك تعتبر النظرية المؤسسية أن للمحاسبة دور في تحديد أهمية القضايا البيئية عن طريق توفير التقارير البيئية كأداة لتوفير البيانات البيئية التي تدل على مسؤولية المؤسسة إلى جانب دورها الأخلاقي في الإفصاح عن المعلومات البيئية، وتسعى النظرية إلى فهم أفضل للشركات عن طريق ممارساتها المحاسبية اتجاه البيئة، حيث تجبر هذه النظرية الشركات على تبني شكل أو ممارسة معينة لمنافسة المنافسين لنفس القطاع في الإفصاح البيئي أو الشركات التابعة في الدول النامية للشركة الأم في الدول المتقدمة بتبني نفس المعايير البيئية، وهناك من يعتبر النظرية المؤسسية مكملة لنظرية أصحاب المصلحة من حيث الضغوط والتوقعات حسب دراسة (Kamal Eljayash, 2017).

<sup>1</sup> Even Fallan, Lars Fallan (2019), *Ibid*, p 06.

وفق النظرية المؤسسية تتجلى المعايير الخاصة بكل شركة حسب استجابتها التنظيمية للضغوط الخارجية، واعتبر (DiMaggio & Powell, 1983) وجود ثلاث آليات يحدث من خلالها استجابة الشركة أولها: "التمائل القسري الذي ينتج عن كل من الضغوط الرسمية وغير الرسمية التي تمارس على المؤسسة من قبل الشركات الأخرى التي تعتمد عليها والتوقعات الثقافية للمجتمع الذي تعمل فيه الشركة"، ثانياً: تماثل المحاكاة عندما تصمم الشركات نفسها على شركات أخرى كاستجابة لاستراتيجية البيئة غير المؤكدة ، ثالثاً: التماثل المعياري وهي عملية جماعية لتحديد كيفية عمل الشركات في قطاع معين، وتعكس هذه الآليات أهمية القوى الخارجية التي تتجاوز الحدود التنظيمية في تشكيل اختيار الشركات<sup>1</sup>، في حين اعتبر (Hoffman, 2001) الاستجابة التنظيمية للمؤسسة هو "انعكاس للضغوط المؤسسية التي تنشأ من خارج المؤسسة والتي تشكل الهيكل التنظيمي والثقافة الموجودة داخل المؤسسة" من خلال عاملين داخليين هما الهيكل التنظيمي والثقافة<sup>2</sup>.

### ب. النظرية المعيارية

تهدف النظرية المعيارية إلى تقديم إسهامات لشرح التقارير المتعلقة بالإفصاح عن الأنشطة البيئية، حيث نجد النظريات المعتمدة على النظرية المعيارية منها النظرية النقدية، والمساءلة، والموارد، ونظرية الإشارة وغيرها، حيث تسعى إلى تحديد أهمية المعلومات البيئية في التقارير السنوية للشركات ومدى تطابقها مع الأداء البيئي.

### 1. النظرية النقدية

تفسر النظرية طريقة قياس الإفصاح البيئي للمؤسسات، وتعتمد على تحديد مكونات الإفصاح البيئي من خلال معلومات بيئية كمية ونقدية، وتعتبر الأفضل من المعلومات الكيفية، ويتم التعبير عنها بشكل عام وغير محدد، والعوامل التي قد تكون مؤثرة على الإفصاح البيئي النقدي وغير النقدي تتجلى أكثر في الصناعات الحساسة بيئياً، وتواجه ضغوطاً أكبر من المجتمع بالمقارنة مع الشركات في الصناعات غير الحساسة للبيئة إلا أنه توجد لدى هذه الصناعات الحساسة للبيئة حوافز للإفصاح البيئي عنها تتجاوز مجرد الضغوط الخارجية.

تفترض النظرية أن الإفصاح النقدي هو أكثر موضوعية وغني بالمعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة من المعلومات النوعية، خاصة الإفصاح عن النفقات الرأسمالية والتكاليف البيئية المتعلقة بحماية البيئة، التي تعكس سياساتها للحد من الآثار البيئية، مما يعطي المنافسة بين الشركات في تحسين أدائها البيئي بالمقارنة إلى جودة الإفصاح البيئي الصادر عن كل شركة، مع الفصل بين الإفصاح البيئي النقدي وغير النقدي وما تعلق بالإفصاح الإلزامي الملزم للشركات والطوعي الذي يعكس المسؤولية البيئية للشركة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983), **The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields**, American Sociological Review, 48(2), p 150.

<sup>2</sup> Hoffman, A. (2001), **Linking organizational and field-level analyses**. Organization & Environment, 14(2), p 137.

<sup>3</sup> Charles H. Cho, Dennis M. Patten (2007), **The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note**, Accounting, Organizations and Society, 32, p 641.



### 2. نظرية المساءلة

تم استخدام مفهوم المساءلة كمفهوم لتحسين الثقة في العلاقة الاجتماعية وزيادة الشفافية، وتقوم على قيام طرف ما بإعطاء بيان عن تصرفاته لأطراف أخرى، والتي يمكن تحقيقها في نظرية المساءلة من خلال المحاسبة التي تعمل كوسيلة للاضطلاع بالمساءلة بين الشركات والأطراف الأخرى (Williams, 1987; Lehman, 1995; Gray et al, 1996)، وتحقق التقارير البيئية كأداة للإفصاح البيئي، الذي يعكس الوعي في الشركات إلى جانب الإشارة إلى دورها كخطاب أخلاقي في العلاقة بين أطراف المساءلة فيما تعلق بالقضايا البيئية.

### 3. نظرية عرض الموارد

تختلف الموارد والأصول القِيَمَة من شركة إلى أخرى؛ لذا تقوم نظرية عرض الموارد على افتراض أن الموارد الاستراتيجية موزعة بشكل غير متجانس بين الشركات وهذه الاختلافات مستقرة على المدى القصير مما يجعل الشركات التي تمتلك هذه الموارد تحقق ميزة تنافسية مستدامة (Barney, 1991)، وتتجلى هذه الموارد بشكل أساسي في المهارات الإدارية والعمليات التنظيمية واجراءاتها والمعلومات والمعرفة التي تتحكم فيها (Wright & Ketchen, 2001)، فمثلا نجد أن الشركات المؤيدة للبيئة قادرة على الاحتفاظ بعملائها ومساهميها على المدى الطويل وبالتالي زيادة الأرباح على عكس الشركات التي لها حساسية بيئية ولا تملك الموارد الأساسية للمحافظة على البيئة (Russo & Fouts, 1997).

### 4. نظرية الإشارة

تعتمد نظرية الإشارة على افتراض أن الشركات ذات الأداء الجيد تستخدم المعلومات المالية الواردة في تقاريرها السنوية لإرسال إشارات إلى السوق وتميزها عن منافسيها، وهي استراتيجية تعتمد على المؤسسة للإشارة إلى الأداء البيئي الجيد لأصحاب المصلحة، وتفسر نظرية الإشارة بالدرجة الأولى قرارات الإفصاح البيئي الطوعي في التقارير السنوية (Schleicher, 2007)، وتم اقتراح هذه النظرية لتوضيح عدم تناسق المعلومات في سوق العمل ولتقليل الفجوة بين مستخدمي المعلومات، مما يفرض على الشركة التي بحوزتها حجم المعلومات الأعلى أن تفصح عنها (Spence, 1973).

يوضح الجدول الموالي النظريات في الأدبيات المحاسبية وفق النظريات الوضعية والمعيارية، نلخصها في نقاط معينة بغرض تقديم نظرة عامة على هذه النظريات التي تعتبر من النظريات الأساسية المفسرة للإفصاح البيئي للشركات.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفصلة للإفصاح البيئي

الجدول رقم 1.1: ملخص النظريات الوضعية والمعيارية

النظريات	أساس التحليل	نظرة عامة	طرائق البحث المستخدمة	قبل الاختبار التجريبي	تطبيق مسبق
النظريات الوضعية	نظرية الشرعية	تشير الأدلة إلى أن هذه النظرية توفر إمكانات كبيرة لشرح الإفصاح الاجتماعي والبيئي.	يمكن تطبيق تحليل المحتوى أو دراسات الحالة أو المقابلات أو الدراسات الاستقصائية.	لقد استخدمت هذه النظرية في الكثير من البحوث التجريبية في المجال الاجتماعي والبيئي.	طبقت على نطاق واسع.
	نظرية أصحاب المصلحة	تستخدم على نطاق واسع في الإدارة والمحاسبة، كما يوفر إمكانية لشرح الظواهر، وينبغي النظر في العوامل.	يمكن تطبيق تحليل المحتوى أو دراسات الحالة أو المقابلات أو الدراسات الاستقصائية.	يمكن أن تكون الرؤى المقدمة قابلة للتحقق منها تجريبياً.	طبقت على نطاق واسع.
	النظرية المؤسسية	لأن الأفكار والافتراضات متشابهة مع تلك المستخدمة في نظرية أصحاب المصلحة والشرعية، فإن هذا يبدو إطاراً مناسباً لشرح الظواهر.	يمكن تطبيق تحليل المحتوى أو دراسات الحالة أو المقابلات أو الدراسات الاستقصائية.	يمكن أن تكون الرؤى المقدمة قابلة للتحقق منها تجريبياً.	تطبيق محدود في الأدبيات المحاسبة الاجتماعية والبيئية ولكن هناك إمكانات كبيرة.
النظريات المعيارية	نظرية التكلفة والنظرية السياسية	تستخدم على نطاق واسع في المحاسبة المالية. لكن الافتراضات والاستنتاجات تبدو مشكوك فيها عند تطبيقها على البحوث الاجتماعية والبيئية.	البيانات المستخدمة ثانوية عادة.	تستخدم كثيراً في البحوث التجريبية.	تطبيق محدود (يتم افتراض الافتراضات والاستنتاجات من قبل الباحثين الاجتماعيين).
	نظرية المساءلة	رؤى صغيرة لشرح سبب إفشاء الإدارة للمعلومات الاجتماعية، ويوفر أحكام قيمة.	مراجعة، دراسات الحالة، مقابلة أو الدراسات الاستقصائية.	لم يتم تطويرها للاختبار التجريبي لأنه يقوم على عرض لكيفية "الأشياء".	تطبيق محدود خاصة لشرح الدافع لممارسات الإفصاح.
	النظرية النقدية	رؤى صغيرة لشرح سبب إفشاء الإدارة للمعلومات الاجتماعية. إنه يوفر اقتراحات يمكن تعريفها جيداً وبناءً على الادعاءات النظرية القوية والحكم.	مراجعة، دراسات الحالة، مقابلة أو الدراسات الاستقصائية.	قد لا يكون اختبار تجريبياً.	تطبيق محدود خاصة لشرح الدافع لممارسات الإفصاح.

Source: Islam, M.A. (2009), Social and environmental reporting practices of organisations operating in, or sourcing products from, a developing country: evidence from Bangladesh, PhD thesis, RMIT University, Milbourn, p 48.

### المطلب الثاني: مفاهيم للإفصاح البيئي

نحاول في المطلب الثاني تناول بعض المحاور المكتملة للإفصاح البيئي حيث نبين أهم مستويات الإفصاح البيئي في الفرع الأول، ثم نحاول إعطاء أهمية الإدارة البيئية في مساعدة الشركة في تحسين جودة الإفصاح البيئي في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: مستويات الإفصاح البيئي

#### أ. الإفصاح النقدي مقابل غير النقدي

حاولت بعض الدراسات تقييم جودة الإفصاح البيئي من خلال المقارنة بين الإفصاح الكمي أو النقدي والإفصاح غير النقدي أو الكيفي، حيث يعتبر الإفصاح عن المعلومات البيئية الكمية والنقدية ذات جودة أعلى من الإفصاح الكيفي للمعلومات البيئية والتي تكون سرديّة وعمامة<sup>1</sup>، ويعكس التزام الشركة بالإفصاح النقدي أو غير النقدي على مدى التزاماتها البيئية في تحسين الأداء البيئي وصدق المعلومات البيئية المفصّح عنها، ويمكننا التدقيق في التقارير المالية والسنوية ذات الصلة بالإفصاح البيئي والمعلومات البيئية المفصّح عنها، التي يمكن تحديدها بعناية أكبر بالنسبة للمعلومات الكمية والنقدية من المعلومات الكيفية أو غير النقدية.

يرتبط الإفصاح النقدي بتحديد قيمة الشركة ومدى التزامها بمسؤوليتها البيئية، خصوصاً ما تعلق الأمر بالتكاليف المتعلقة بالإفصاح البيئي والترجيح بين التكاليف الملكية وتكاليف الإفصاح النقدي<sup>2</sup>، تعتبر دراسة (Al-Tuwaijri et al, 2004) "الإفصاح الكمي هو أكثر موضوعية وغنى بالمعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة من المعلومات الكيفية"، فمثلاً يجب التمييز في جودة التقارير البيئية بين الإفصاح النقدي الذي يحوي أوزان وضرائب بيئية وغيرها عن الإفصاح عن النفقات الرأسمالية أو التكاليف البيئية المرتبطة بتحسين الأداء البيئي؛ فهي تعكس استراتيجية المؤسسة كما تعتبر ذات قيمة أعلى لمجلس إدارة الشركة خصوصاً في حال المنافسة المحتدمة بين الشركات لتحسين الأداء البيئي، مع التأكيد على الفصل بين الإفصاح البيئي لمكوناته الكمية والكيفية.

الشركات في الصناعات الحساسة للبيئة تواجه ضغوطاً أكبر من المجتمع بالمقارنة مع الشركات في الصناعات غير الحساسة للبيئة كما يجب عليها مراعاة آثارها على البيئة والمجتمع، واستخدام البيانات البيئية غير النقدية في ممارسات الإفصاح البيئي يزيد الضغوط الخارجية عليها، ومن بين الحلول المقترحة لتشجيع الإفصاح البيئي النقدي توفير حوافز لتحسين الأداء البيئي وجعله قيمة داخل الشركة من مستوى القاعدة إلى الإدارة العليا ومهما كان انتماء الشركة، حيث هناك دراسات تؤكد أن الشركات التي تعتمد على الإفصاح البيئي غير النقدي بسبب أدائها البيئي الضعيف أو السيء، وتقوم على الإفصاح البيئي غير النقدي قصد تفادي الضغوط واستمرار نشاطها الصناعي؛ والتي تهدف إلى اكتساب الشرعية في ممارسة نشاطها الصناعي الملوث للبيئة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ernst, & Ernst (1977), **Social responsibility disclosure: 1977 Survey of Fortune 500 Reports**. Cleveland, OH: Ernst & Ernst, p 08.

<sup>2</sup> Verrecchia, R. (1983), **Discretionary disclosure**, Journal of Accounting and Economics, 5, p 185.

<sup>3</sup> Cho, C.H. and Patten, D.M. (2007), **Ibid**, p 641.

### ب. الإفصاح الإلزامي والطوعي

خلال العقدين الماضيين تركز مجموعة كبيرة من الأبحاث على دراسة الاختلافات في طرائق وآليات الإفصاح البيئي الطوعي والإلزامي، وينقسم الإفصاح البيئي إلى الإفصاح البيئي الإلزامي والطوعي بالإضافة إلى محتوى المعلومات وخصائص جودة المعلومات الأخرى ونظام التصنيف العددي، ولا بد من التمييز بين الإفصاح الإلزامي الذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً باللوائح والالتزامات القانونية (محتوى المعلومات، والكمية، ما نوع وكيف يكون شكل المعلومات البيئية... الخ)، وتحدد الشركات التي تخضع لتنظيم الإفصاح البيئي وكيفية الإبلاغ عن المعلومات البيئية في القانون المنظم لممارسات الإفصاح البيئي (Cuganesan & Ward, 2008)، وتعد مواصفات نموذج الإفصاح البيئي أن يكون واسع النطاق للحصول على أكبر قدر من المعلومات البيئية.

من الجدير بالذكر أن مستويات الإفصاح البيئي لازالت دون المستوى المطلوب بالمقارنة مع حجم الكوارث والأضرار البيئية والفضائح البيئية وغيرها وتأثيراتها السلبية على الكائنات الحية والمجتمع، مما يفرض على الحكومات صياغة نماذج بيئية إلزامية تجبر بها الشركات الملوثة على الإفصاح البيئي في تقاريرها السنوية، كما أثبتت دراسات على العلاقة الإيجابية بين الإفصاح الإلزامي والأداء البيئي للشركات (Cho & Patten, 2007)، كما أصدرت العديد من الدول نماذج بيئية تلزم فيها الشركات بإجبارية الإفصاح عن أدائها البيئي، ونرى أنه يجب إلزام الشركات المحلية بضرورة الإفصاح البيئي قصد تحمل مسؤوليتها البيئية مع ضرورة الاهتمام بالبيئة والصحة العامة.

وهناك من يرى أن الإفصاح الإلزامي يكون وفقاً لحاجة الأطراف المهتمة بتوفير الحد الأدنى للمعلومات البيئية مثلاً تكاليف معالجة النفايات، والضرائب والرسوم البيئية، والغرامات على عدم الامتثال البيئي، والاعانات والتعويضات المدفوعة للغير، كما يعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وتقليل التكاليف الاجتماعية التي يتحملها المستثمرون وطالبوا المعلومات البيئية مثل الباحثين الأكاديميين، ووسائل الاعلام، والجمعيات البيئية وغيرهم للبحث والحصول على المعلومات البيئية<sup>1</sup>.

أما الإفصاح الطوعي فهو متروك للمؤسسة وتشكل أنواع المحتوى هذه إفصاحاً طوعياً، وتعتبر التقارير السنوية من مصادر البيانات للإفصاح البيئي، وذلك لأن التقارير السنوية تتضمن تقرير مجلس الإدارة حول وضع الشركة في ممارسات الإفصاح البيئي<sup>2</sup>، حيث يعتقد الباحثون الذين يشجعون الشركات على الإفصاح الطوعي في إطار النظرية المؤسسية بتكليفها مع تشجيع الإفصاح البيئي، قصد الاستجابة لقرارات أصحاب المصلحة من حيث الضغوط والتوقعات وفق معايير محددة، ولدى المديرين حافزاً لإدارة تقارير البيئية الخاصة بهم لأسباب عدة منها التعاقد أو السلطة العمومية أو حوكمة الشركات (Healy & Palepu, 2001)،

<sup>1</sup> جهاماني يوسف (1999)، المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن - دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين القانونيين-، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 12، العدد 02، السعودية، ص 50.

<sup>2</sup> Tilt, C.A. (2001), **The content and disclosure of Australian corporate environmental policies**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 14 No. 2, p 119.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

والشركات ذات الأداء المالي الجيد تتمتع بإفصاح بيئي طوعي أعلى جودة عن الشركات ذات الأداء المالي السيء، والإفصاح الطوعي الجيد يختلف لعدة عوامل منها أداء الشركة، وحجم الشركة، والعلاقة بين عائدات الأسهم السنوية والأرباح وإصدار الأوراق المالية (Lang & Lundholm, 1993).

الإفصاح البيئي الطوعي هو المعلومات المتعلقة بإدارة الشركة حول الأداء البيئي الذي تنقله الشركات طوعاً إلى أصحاب المصلحة من خلال وسائل مختلفة لإعلامهم بالإجراءات المتخذة والأداء المحقق والمتعلق بالأنشطة البيئية الداخلية المنفذة، ويمكن أن يكون عملية تسويقية للمؤسسة على أنها مهتمة بحماية البيئة وتساهم في الحد من الآثار السلبية التي تخلفها على البيئة، أو تقوم بها الشركات لتعكس تحسن أدائها البيئي، وهناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر على الإفصاح الطوعي منها علاقة أصحاب المصلحة مع مجلس الإدارة (الإدارة العليا)، ومدى تأثير أصحاب المصلحة في التغييرات المتعلقة بالتقارير البيئية، التي تبين أن خصائص الإفصاح البيئي في المؤسسة ترتبط باستراتيجية إشراك أصحاب المصلحة في المؤسسة في إعداد التقارير البيئية (Adams & McNicholas, 2007)، حيث لم تحدد الدراسات السابقة العناصر المهمة التي تحسن جودة الإفصاح الطوعي على إحداث تغيير جذري بالجوانب الداخلية للمؤسسة ويبقى الهدف الأساسي للمؤسسة في الإفصاح الطوعي هو استخدام المعلومات البيئية لتعزيز وعيها البيئي الداخلي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الإفصاح البيئي والإدارة البيئية

خلال العشرين سنة الماضية احتلت الإدارة البيئية مكانة هامة في الشركات فقد وضع على عاتقها مسؤولية تحقيق الكفاءة البيئية عن طريق تحفيز الشركة على خفض استهلاك الطاقة والمياه والمواد الخام وبالتالي تقليل الآثار البيئية للمنتجات والعمليات الصناعية، بالإضافة إلى تفضيل المنتجات التي تراعي البيئة من خلال إعادة الاستخدام، إعادة التدوير، إعادة التصنيع والتكنولوجيا المتكاملة، والتي تتم عن طريق استغلال العوامل التي من خلالها تغير العمليات والأدوات والسياسات والمخططات التفسيرية في نشاط الشركة في إطار مسؤوليتها البيئية، ومن الطرائق المستخدمة في تحمل المسؤولية البيئية هي الإفصاح عن النشاط الرئيسي ومدى استجابته للكفاءة البيئية، وكذلك استخدام الطاقة، والمياه، والموارد الطبيعية، وغيرها من المعلومات البيئية التي تحرص الإدارة البيئية على إبصارها لأصحاب المصلحة من أجل اتخاذ القرارات، واستخدامها لتحليل التأثيرات البيئية والأداء البيئي للشركة بحيث تكون مفيدة في إدارة المتطلبات المعيارية (Passetti et al, 2014).

تعتبر الضغوط الخارجية مثل ضغوط السلطة العمومية، الضغوط المجتمعية، ومنظمات حماية البيئة وكذلك الضغوط الداخلية كارتفاع تكاليف معالجة النفايات والتعقيدات المتعلقة بإعادة التدوير والكوارث البيئية المحتملة هي عوامل تلزم الإدارة البيئية بممارسات الإفصاح البيئي التي تساعد في تحسين الأداء البيئي للشركة والتخفيف من الضغوط الخارجية والداخلية، فالإفصاح البيئي يساهم في

<sup>1</sup> Emilio Passetti, Lino Cinquini, Andrea Tenucci, (2018), **Implementing internal environmental management and voluntary environmental disclosure: Does organisational change happen**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 31 Issue: 4, p1148.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفصلة للإفصاح البيئي

تخفيف الضغوط البيئية على الشركة بإحداث تغييرات جوهرية تعكس مسؤوليتها البيئية وتنفيذها بدل القيام بتحسينات سطحية تهدف إلى الإعلام البيئي الذي لا يعكس نشاطها الملوث للبيئة<sup>1</sup>.

يمكن للضغوط التنظيمية أن تؤدي إلى أنشطة بيئية أكثر مسؤولية في ظل ظروف معينة، كما يمكنها أن تولد تكاليف مباشرة مثلًا العقوبات، والغرامات التي تفرضها الحكومات، والنفقات الاستثمارية الأولية والتكاليف اليومية، أو تحقق فوائد مثل إعانات مالية في حال تخفيض التلوث البيئي، حوافز من الحكومات، وشهادات بيئية (Alrazi et al, 2016)، ويمكن تحقيق التفاعل الإيجابي لمثل هذه الضغوط بالتغيير التنظيمي بتحقيق الإفصاح البيئي الذي يعكس الأداء البيئي الفعلي الذي يقوم على أن "هناك صلة بين مستوى الأنشطة البيئية التي تقوم بها الشركات وتقريرها اللاحقة وأن هذا الرابط يرتبط بعملية التغيير التنظيمي"، وتم اقتراح نموذج للتغيير التنظيمي والذي يقوم على ثلاثة روابط<sup>2</sup>:

تغيير النشاط الداخلي، الإفصاح الخارجي - النشاط الداخلي، وتغيير التقارير الخارجية.

يقسم الجدول رقم (2.1) الشركة إلى ثلاثة عناصر من خلالها يتم التغيير التنظيمي تتمثل في الأنظمة الفرعية (عناصر ملموسة مثل المباني، الأشخاص، الآلات، والتمويل)، نماذج التصميم (الهيكلة، العمليات، والنظم)، والمخططات التفسيرية (المعتقدات، والقيم، والمعايير، والرسالة / الغرض التي تتعلق بثقافة المؤسسة)، ومع مرور الزمن تبقى العناصر الثلاثة السالفة الذكر في حالة توازن إلى غاية ظهور الاضطرابات البيئية التي تدفع المؤسسة إلى التغيير التنظيمي (Campanale & Cinquini, 2016)، حيث تؤدي الاضطرابات البيئية المحدودة المقترنة بقيم العمل الموحدة إلى تغيير محدود يؤثر مباشرة على نماذج التصميم في الشركة ولكنه لا يغير المخططات التفسيرية داخليا وهذه الاضطرابات تكون مؤقتة، وفي هذه الحالة تكون الإدارة البيئية في مسار التفنيدات (انخفاض، ومنخفضة) أي دحض الاضطرابات البيئية، حيث تقوم الإدارة البيئية بالرد بطريقة غير منظمة على الاضطرابات البيئية ولا تقوم بإصدار أي تقارير خارجية، أو تقوم بإصدار تقارير كيفية للمعلومات البيئية مما يدل على عدم التفاعل الإيجابي للاضطرابات البيئية مع المحافظة على سيرورة العمليات التشغيلية للشركة على حالها.

إلا أنه في حالة الاضطرابات البيئية القوية، التي سببها تعرض الشركة إلى ضغوط كبيرة مثل اللوائح والقوانين البيئية الملزمة، عندها تستجيب الشركات للضغوط بسبب الاضطرابات البيئية عندها نكون في مسار إعادة التوجيه (منخفضة، مرتفع)، وهذه الضغوط تحدث تغييرات أساسية في نماذج التصميم والأنظمة الفرعية، وبناء عليه تعمل الإدارة البيئية على الإفصاح بمعلومات بيئية معيارية مثل جمع المعلومات البيئية الداخلية والإفصاح عنها للأطراف الخارجية بطريقة مقبولة قصد إظهار السلوك البيئي للشركة وتحملها للمسؤولية البيئية إلا أنها تكون سطحية لأننا نجد أن المخططات التفسيرية والمتعلقة بثقافة وقيم المؤسسة دون تغيير.

<sup>1</sup> Gray, R. and Bebbington, J. (2001), **Accounting for the Environment**, Sage, London.

<sup>2</sup> Tilt, C.A. (2006), **Linking environmental activity and environmental disclosure in an organisational change framework**, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 2 No. 1, p 09.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

يحدث مسار التماثل (عالية، منخفض) عندما يؤدي أي اضطراب بيئي إلى تغييرات في نماذج التصميم والأنظمة الفرعية والذين بدورهما يؤثران على المخططات التفسيرية والمتعلقة بثقافة وقيم المؤسسة من خلال تغيير أدواتهم المحاسبية والعمليات التشغيلية وإدماج الجوانب البيئية في اتخاذ القرارات أو التفاعل الإيجابي داخل الشركة من أجل محاولة التأثير على المخططات التفسيرية، حيث تقوم الإدارة البيئية على التأثير في المخططات التفسيرية من خلال تنفيذ الجوانب الداخلية للمسؤولية البيئية وإدماجها في اتخاذ القرارات والممارسات اليومية مما يحفز التغيير التنظيمي<sup>1</sup>، وعندها نكون في حالة الإفصاح البيئي الطوعي والذي يتأثر بالمتطلبات المعيارية.

في هذه المرحلة يكون التغيير التنظيمي واسع النطاق والمسؤولية البيئية يمكن أن يصبح قيمة داخل المؤسسة عندها تكون المؤسسة في حالة مسار التطور (عالية، مرتفع)، حيث تخضع العناصر الثلاثة الأنظمة الفرعية، نماذج التصميم، والمخططات التفسيرية للتغيير التنظيمي بما يتماشى مع الاضطرابات البيئية (Herremans & Nazari, 2016)، مع التوافق خصوصا بين المخططات التفسيرية والاضطرابات البيئية حيث تتجلى في الإفصاح البيئي الذي يحوي مجموعة كاملة من المعلومات البيئية لأصحاب المصلحة، وتستجيب الإدارة البيئية للتغيرات الكبيرة وواسعة النطاق بما يتناسب مع الوعي البيئي للممارسات اليومية ويشارك العمال وإدماج المسؤولية البيئية في القرارات الاستراتيجية للشركة مع التزام الإدارة العليا بذلك، وتنفيذ العديد من جوانب الإدارة البيئية الداخلية وتكاملها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Tilt, C.A. (2006), *Idem*, p 13.

<sup>2</sup> De Villiers, C., Rouse, P. and Kerr, J. (2016), **A new conceptual model of influences driving sustainability based on case evidence of the integration of corporate sustainability management control and reporting**, Journal of Cleaner Production, Part A, Vol. 136, November, p 83.

الجدول رقم 2.1: إطار التغيير التنظيمي في الإدارة البيئية

مسار التغيير: التطور	مسار التغيير: التماثل
<ul style="list-style-type: none"> <li>- التغيير في المخططات التفسيرية.</li> <li>- التغيير الطوعي في نماذج التصميم.</li> <li>- التغيير الموجه الطوعي في النظم الفرعية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التغيير المحتمل في المخططات التفسيرية.</li> <li>- التغيير الموجّه القسري / الطوعي في نماذج التصميم.</li> <li>- التغيير القسري / الطوعي الموجه في النظم الفرعية.</li> </ul>
مسار التغيير: إعادة التوجيه	مسار التغيير: التنفيذات (الدحض)
<ul style="list-style-type: none"> <li>- لا تغيير في المخططات التفسيرية.</li> <li>- تغيير أساسي في النماذج الأولية للتصميم.</li> <li>- تغيير فعال في النظم الفرعية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- لا تغيير في المخططات التفسيرية.</li> <li>- تغيير مؤقت في نماذج التصميم.</li> <li>- تغيير مؤقت في النظم الفرعية.</li> </ul>

عالية - الأداة الشبكية - منخفضة

منخفض - الإفصاح البيئي - مرتفع

**Source:** Emilio Passetti, Lino Cinquini, Andrea Tenucci, (2018), **Implementing internal environmental management and voluntary environmental disclosure: Does organisational change happen**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 31 Issue: 4, p 1165.



### المبحث الثاني: آليات الإفصاح البيئي والحماية البيئية

نعتمد في المبحث التالي التطرق لآليات الإفصاح البيئي في الشركة والتي تجعل من عملية الإفصاح البيئي تخرج وفق معايير محددة وتسعى إلى تحقيق الأهداف لمختلف الأطراف المعنية التي تبحث عن المعلومة البيئية، ثم نحاول في المطلب الثاني التعرض لأهم الآليات المعتمدة من طرف السلطة العمومية باستخدام الحماية البيئية في الحد من التلوث البيئي على الشركات.

### المطلب الأول: آليات الإفصاح البيئي

نقسم آليات الإفصاح البيئي إلى فرعين نتناول في الفرع الأول أبعاد وطرائق الإفصاح البيئي المعتمدة في الشركة وفق الدراسات التجريبية المعتمدة في دراستنا، ثم مشاكل القياس التي تعترض عملية الإفصاح البيئي والمتطلبات التي على أساسها تتجاوز الشركة المشاكل التي تواجهها في عملية إعداد التقارير المتعلقة بالإفصاح البيئي.

### الفرع الأول: أبعاد وطرق الإفصاح البيئي

هناك العديد من الأبعاد التي تناولتها الدراسات السابقة في الإفصاح البيئي بغرض عرض معلومات بيئية تعكس الأداء البيئي الفعلي في المؤسسة، فيجد أن طبيعة نشاط المؤسسة، الموقع الجغرافي، محل النشاط الإنتاجي والمجتمع كلها عوامل تحدد لنا طريقة الإفصاح البيئي من الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط، إلى الإفصاح عن كل التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم المالية، والتي تكون في شكل تقارير وصفية تشتمل على بعض الإحصاءات والنسب، أو تقارير كمية تحتوي على معلومات كمية عن النشاط البيئي في الشركة مثل كمية الانبعاثات، النفايات وغيرها، أو تقارير مالية والتي تعكس الأداء البيئي من خلال التكلفة والعائد للنشاط البيئي داخل الشركة.

تتم عملية الإفصاح البيئي ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم المالية وملحقاتها، أو ضمن التقارير الاجتماعية للشركة، أو ضمن تقارير التسيير والتي تسعى إلى الوفاء بالتزاماتها البيئية تجاه الجهات الحكومية والمجتمع ومجموعات الضغط، ونميز بين ثلاثة أنواع من التقارير نوجزها في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- أ. **تقارير وصفية عن الأداء البيئي:** وتعتبر من أبسط التقارير حيث يتخذ النموذج شكل ميزانية حيث جانب الأصول يعبر عن الآثار الإيجابية للأنشطة البيئية، وجانب الخصوم يمثل الآثار السلبية للأنشطة البيئية، إلا أنه لا تمكننا هذه التقارير تقييم الأداء البيئي للمؤسسة بسبب عدم احتوائه على مقاييس كمية أو نقدية والتي إن وجدت تكون محدودة.
- ب. **تقارير عن التكاليف البيئية:** هي تقارير منفصلة وتقوم بإعدادها الإدارة البيئية وتكون خارج النظام المحاسبي والقوائم المالية وتحتوي الإفصاح عن دور المؤسسة في حماية البيئة، ويلاحظ أن المعيار المحاسبي الأول يطلب قائمة النشاط الاجتماعي بشكل اختياري يتضمن معلومات عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية، ويقتصر النموذج على عرض التكاليف البيئية فقط

<sup>1</sup> Muttanachai Suttipun, Patricia Stantin (2012), **Determinants of environmental disclosure in the corporate annual Reports**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, ISSN 2162-3082, Vol 1, No 1, p 45.

وعليه الشركة التي تنفق مبالغ كبيرة تعتبر مسؤولة بيئياً، وهي نظرة قاصرة لا تعبر عن مدى كفاءة إدارة الشركة لتكاليفها البيئية والإنجازات المحققة لتحسين الأداء البيئي.

ت. **تقرير الربح المعدل بتكاليف الأداء البيئي:** تعمل هذه الطريقة على إدراج جميع التكاليف البيئية المختلفة سواء التكاليف الداخلية للمؤسسة للأنشطة البيئية بالإضافة إلى التكاليف البيئية الخارجية بطريقة تعكس المسؤولية البيئية مع تنمية وتطوير الأنشطة وزيادة استثماراتها البيئية بطريقة طوعية أو الضغط على الشركات للحصول لهذا النوع من الإفصاح البيئي الذي يُلزم الشركات بمعالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.

### الفرع الثاني: مشاكل القياس ومتطلبات الإفصاح البيئي

تتجلى صعوبة في الإفصاح البيئي في العديد من المشاكل القياسية نذكر منها تحديد التكاليف البيئية، والتي تعبر عن مجموع الموارد الاقتصادية التي تستخدمها المؤسسة في الحد من الآثار السلبية لأنشطتها الاقتصادية على البيئة مع العمل على حماية البيئة، وهناك عدة تعاريف منها " التكاليف البيئية هي الآثار النقدية أو غير النقدية التي تكبدها المؤسسة نتيجة لأنشطتها المؤثرة على البيئة، وتتضمن هذه التكاليف تكاليف تقليدية مثل المباني، والمعدات، والمواد، والأجور، والمستلزمات الصناعية، بالإضافة إلى تكاليف خفية محتملة (يتم تحميلها إلى حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة)، وتكاليف ملموسة بشكل قليل (يمكن أن تكون صعبة القياس مثل تكاليف الالتزام المحتمل أو تحسين صورة المؤسسة)<sup>1</sup>، وهناك معوقات عدة من طرف المحاسبين لقياس الأضرار البيئية والإفصاح عنها نوجزها في العناصر التالية:

#### أ. المعوقات المحاسبية

من أهم الأسباب التي تعيق عملية الإفصاح البيئي نذكر منها عدم توفر المعلومات لقياس التكاليف البيئية مثل اهتلاك الموارد الطبيعية، ومخرجات التلوث، بسبب عدم وجود معلومات كافية لقياسها وتقييمها مالياً، أو تسجيلها دفترياً مثل القيد المزدوج (محمد وإبراهيم، 1995)، وكذلك عدم وجود معيار محاسبي يمكن من خلاله إجراء عملية معالجة محاسبية للتكاليف البيئية وخاصة التي لا يترتب عليها عائد نقدي (بامزاحم وفائز، 2008)، وصعوبة ربط التكاليف البيئية بالمنافع البيئية حيث نجد في التكاليف الاقتصادية المرتبطة بالأداء تحقق منافع وفوائد اقتصادية خلال نفس الفترة، إلا أن تكاليف الأداء البيئي مختلفة عن الأداء الاقتصادي حيث من الصعب الحكم على كفاءتها أو فاعليتها في تحقيق المنافع البيئية بسبب صعوبة الربط بينهما، ومعنى أوضح صعوبة مقابلة تكاليف الأداء البيئي لمنافع الأداء البيئي خلال نفس الفترة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Environmental Protection Agency Offices of Prevention, (2000), **Healthy Hospitals: Environmental Improvements Through Environmental Accounting**, US, p4.

<sup>2</sup> علام، محمد نبيل (1996)، إخضاع تكاليف الأداء الاجتماعي على مستوى المنظمة للقياس الفعلي: دراسة ميدانية لمنطقة حلوان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 579.

بالإضافة إلى بعض الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي للأصول والالتزامات البيئية حيث أن قياس الآثار البيئية للعمليات البيئية المؤثرة على الأصول أو التزاماتها تخضع في بعض الأحيان إلى التقدير الشخصي حيث لا يمكن التحقق من مدى موضوعية تلك القيم لعدم وجود أرقام محاسبية لها<sup>1</sup>، كما أن عدم تحديد مسؤولية المؤسسة اتجاه البيئة وأبعاد هذه المسؤولية يجعل من الصعوبة فصل عناصر التكاليف البيئية محاسبيا عن التكاليف الأخرى باعتبار أن أي تكلفة ناتجة عن مسؤوليتها البيئية فهي تكلفة بيئية لكن الصعوبة في تحديد وقياس التكاليف البيئية والتقرير عن نتائجها البيئية في الواقع العملي بسبب عدم التحديد الدقيق للمسؤولية البيئية للشركة اتجاه البيئة (علام ومحمد، 1996).

### ب. المعوقات المؤسسية

من أهم العوائق كذلك صعوبة تقدير القيم المالية للأضرار البيئية فهناك من تُقيّم بقيمة سوقية مثل خسائر الثروة السمكية والساحلية وغيرها، وهناك من لا تملك قيمة سوقية مثل الإضرار بصحة الإنسان نتيجة تعرضه للتلوث (مطوع السعيد السعد، 2008)، كما لا ننسى رغبة المؤسسة في تعظيم الأرباح مما يفرض التخفيض في التكاليف البيئية إلى أقصى حد ممكن وهو ما يجعل المؤسسة تقتصر في حساب تكاليفها على تكاليف الإنتاج فقط دون التكاليف البيئية والاجتماعية (قشقارة ودبمة، 2004)، وعدم وجود خطة بيئية استراتيجية للمؤسسة من أجل تحديد مقاييس معيارية لقياس الأداء البيئي، وبناء على هذه المعايير تستطيع المؤسسة قياس تطورها البيئي وفق الأداء البيئي المحقق وتقييمه مع الاستراتيجية المحددة من طرف المؤسسة<sup>2</sup>.

### ث. المعوقات الاقتصادية

في حالات عدة يصعب تحديد المتسبب في التلوث البيئي بين مصدر التلوث والمكان الذي حدث فيه الضرر مثل تلوث الهواء بالأدخنة والذي لا يعرف حدوده ولا وجهته ولا مصدره بالتحديد، تلوث المياه بعدة أنواع ملوثة منها بالنفايات المشعة، وتصريف مياه المصانع، ومياه المجاري، ونجد في التلوث الكيميائي الذي لا تظهر آثاره إلا بعد مدة طويلة مما يجعل من الصعوبة تحديد حجم الخسائر والأضرار الناتجة عنها، وكلها عوامل تجعل من الصعوبة حصر التلوث الناتج بسبب الظروف الطبيعية الناتجة من رياح وأمطار وضباب وشمس مما يصعب تحديد المتسبب فضلا عن قياس الضرر البيئي ومن يتحمله<sup>3</sup>، وبالنظر إلى الأضرار البيئية من وجهة نظر المجتمع على أنها أضرار تتحملها المؤسسة نتيجة ممارسة نشاطها الاقتصادي، في حين نجد أن المؤسسة تنظر إليها على أنها تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة اختياريا أو بالالتزام بالقوانين ولا تدخل ضمن نشاطها الاقتصادي لأنها لا تحصل على عائد اقتصادي نتيجة

<sup>1</sup> لطفي، أمين السيد أحمد (2005)، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 57.

<sup>2</sup> قريفة، مسعود على عمر (2004)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بشركات صناعة الاسمنت الليبية، جامعة دمشق، دمشق، ص 56.

<sup>3</sup> الشحادة، عبد الرزاق قاسم (2010)، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للإسمنت وتأثيره على قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، ص 287.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفصلة للإفصاح البيئي

تحملها لهذه التكاليف، وبالتالي ضرورة وضع خطط وبرامج معالجة للتلوث ضمن التكاليف الداخلية للشركة والصعوبة تكمن في قياسها كمياً وتحويلها إلى قيمة نقدية تعبر عن تكلفة الضرر البيئي التي تتحملها الشركة (زهرا وعلاء الدين، 2010).

ونوجز أهم مشكلات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- عدم وجود معيار محدد يحصر التكاليف والأضرار البيئية وتركها للتقدير الشخصي؛
- صعوبة القياس النقدي للمنافع البيئية؛
- صعوبة القياس الكمي لبعض التكاليف البيئية وبالتالي عدم ترجمتها إلى قيم نقدية؛
- عدم تحديد أبعاد المسؤولية البيئية مما يؤدي إلى استبعاد الأنشطة البيئية الضرورية وقصرها على الأنشطة الاختيارية بما لا يتوافق مع المسؤولية البيئية للشركات.

### ج. متطلبات وبنود الإفصاح البيئي

قصد تجاوز المؤسسة للمعوقات والمشاكل السالفة الذكر ينبغي توفير مجموعة من المتطلبات التي من خلالها تمكن من تحقيق الأهداف المبتغاة من الإفصاح البيئي مع ضمان تلبية رغبة الأطراف المتعددة التي تسعى للحصول على المعلومات البيئية، كما تراعي الشركة العناصر الأساسية التي يجب توفيرها في الإفصاح البيئي نذكر منها<sup>2</sup>:

- الإفصاح عن الالتزامات البيئية مرفقة مع القوائم المالية أو في الميزانية العمومية؛
- الإفصاح عن الأساس المستخدم في قياس الالتزامات البيئية؛
- التمييز بين تكاليف الاستغلال وغيرها، وتحليلها حسب طبيعة وحجم الشركة؛
- الإفصاح عن أي تكاليف الناتجة عن الغرامات أو العقوبات المالية التي لا تتوافق مع التشريعات البيئية وكذلك التعويضات المدفوعة لطرف ثالث ناتجة عن خسائر وأضرار المسؤول عنها الشركة؛
- الإفصاح عن أي مصاريف مسجلة بصورة طارئة ومنفصلة، والإفصاح عن أي حوافر ممنوحة للشركة مثل الإعانات والحوافز الجبائية لمساهمة المؤسسة في حماية البيئة.

وهناك من يحاول تحديد الالتزامات التي يجب على الشركة تناولها في الإفصاح البيئي وهي كالاتي<sup>3</sup>:

- التزام الشركة باللوائح والقوانين البيئية محل النشاط أو تعليمات الشركة الأم للشركات المتعددة الجنسيات؛
- الالتزام بالشهادات مثل ISO 14001 والتراخيص البيئية التي تؤكد على جودة نظام الإدارة البيئية للشركة؛

<sup>1</sup> عمار بن عيشي (2019)، مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، الطبعة الأولى، ص 223.

<sup>2</sup> J.S. Toms (2002), **Firm Resources Quality Signals and The Determinants of Corporate Environmental Reputation: Some UK Evidence**, The British Accounting Review, Vol 34, Issue 3, September, p 257.

<sup>3</sup> منى عبد الله حمد (2014)، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي -دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 76.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

- الأصول الثابتة البيئية التي تم اقتناؤها خلال السنة المالية والالتزامات البيئية للشركة؛
  - المصاريف البيئية الحالية والعائد الاقتصادي البيئي المحقق للمؤسسة؛
  - مقابلة التكاليف بالمنافع البيئية والتي من خلالها يمكن تقييم الأداء البيئي للمؤسسة، ومقارنتها مع مؤسسات أخرى.
- بالإضافة إلى المتطلبات يجب تحديد البنود الأساسية التي يجب احتواء الإفصاح البيئي عليها حتى تكون مراعية للشروط البيئية وتؤكد على المسؤولية البيئية التي تتحملها الشركة، والتي تتكون من بندين أساسيين هما أولاً: تحديد الأنشطة البيئية التي تؤديها الشركة للوفاء بالتزاماتها البيئية والتي تهدف من خلالها للحد من الأضرار البيئية أو الطرائق المبتكرة في مصادر بديلة للطاقة، وثانياً: حصر تكاليف الأنشطة البيئية وتحديدتها في العناصر التالية<sup>1</sup>:
- التكاليف الرأسمالية المستثمرة المستخدمة في قياس التلوث البيئي، الحد من الأضرار الحالية والمستقبلية، وخاصة المباني والأجهزة والمعدات والتي الغرض منها حماية البيئة؛
  - تكاليف صيانة المعدات وتشغيلها وكل ما يتعلق بها من اهتلاك، وتكاليف الطاقة، والقوى المحركة، والصيانة، المراجعة؛
  - تكاليف البحث والتطوير الخاصة بالمصادر البديلة للطاقة والتكنولوجيات المستخدمة لخفض التلوث البيئي للمعدات والأجهزة المستخدمة في العملية الإنتاجية؛
  - تكاليف علاج الأضرار الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة، مع المعالجة المحاسبية للتكاليف وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

### المطلب الثاني: الجباية البيئية

نقصد بالجباية البيئية في دراستنا مجموعة الوسائل والإجراءات والطرق التي تستخدمها أو تسنها السلطات من أجل تنظيم علاقة الشركات بالبيئة، حيث نسعى في الفرع الأول التعرض إلى مضمون ومبادئ وأهداف الجباية البيئية، ثم الأدوات التي تعتمدها الحكومات في الضغط على المؤسسات للحد من التلوث البيئي والالتزام بالمعايير البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية والأنشطة البيئية التي تمارسها الشركات للقيام بالعمليات الإنتاجية.

### الفرع الأول: مضمون وأهداف الجباية البيئية

#### أ. مضمون الجباية البيئية

إن تلوث البيئة في الفكر الاقتصادي يعتبر تكاليف خارجية رغم أنها نتيجة للنشاط الاقتصادي إلا أنها لم تؤخذ بعين الاعتبار من طرف المؤسسة ومن السوق معاً، ولم يتم دمجها في الحساب الاقتصادي، ومن أجل توفير أفضل حماية للبيئة اتجهت العديد من الدول إلى تطبيق سياسات بيئية متنوعة تختلف من دولة لأخرى باعتبار إمكاناتها ومواردها مع العديد من الوسائل والأدوات لتنفيذها،

<sup>1</sup> عبد السلام كمال عبد السلام (1999)، المحاسبة البيئية أحد المتطلبات الأساسية للمراجعة، مجلة الرقابة المالية، العدد 35، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، ص 11-13.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

وهناك عدة تعاريف نذكر منها: "هي التعبير الواضح للأداة على مستوى عالي لنياتها العامة، وتوجهاتها المؤسسة المرتبطة بأدائها البيئي"<sup>1</sup>، وهناك من يعرفها على أنها "عنصر من عناصر السياسة العامة للدولة، من خلال توجهاتها المتعلقة بالبيئة للشركات، مع تحديد المهام والوحدات المختلفة المشاركة والمسؤولة عن نتائج هذه الاستراتيجية، تحت مظلة الأطر التشريعية الملزمة لكل الجهات، توضح أسلوب تقويم هذه النتائج وفقا للأهداف التي تم تحديدها مسبقا مع توضيح لآليات التصحيح والتنمية"، ويمكن تعريف السياسة البيئية للشركة "أنها التصريح المكتوب والذي يوضح بدقة النوايا والتوجه البيئي للشركة"<sup>2</sup>.

تسعى الجباية البيئية إلى حماية للبيئة من خلال إعادة هياكل مؤسسية اقتصادية، تشريعية وفنية على جميع المستويات المحلية والدولية للحفاظ على صحة الإنسان ورفاهيته، يطلق مصطلح الجباية البيئية على السياسة العمومية أي على المستوى الكلي والقطاعي والتي هي مجموع الوسائل، والطرائق والإجراءات التي تستخدمها أو تسنها السلطات من أجل تنظيم علاقة الشركات بالبيئة، حيث تشمل العلاقة كافة الأنشطة والعمليات المتعلقة بالإنتاج، والتوزيع، والاستهلاك والمخلفات<sup>3</sup>، طرح البنك الدولي للإنشاء والتعمير إطار منهجي وفق مبادئ وأسس تقوم عليه الحكومات في بناء سياستها البيئية تمثلت فيما يلي<sup>4</sup>:

- تحديد الأولويات بعناية: خطة قائمة على التحليل التقني للأثار الصحية، الإنتاجية والايكولوجية لمشكلات البيئة، مع تحديد المشكلات والتصدي لها بفاعلية نتيجة لخطورة مشكل البيئة وندرة الموارد المالية؛
- الاستفادة من كل وحدة نقدية: تحديد السبل الأقل تكلفة للتصدي للمشكلات البيئية الرئيسية؛
- اغتنام فرص تحقيق الربح لكل الأطراف: عملا بمبدأ تحقيق الكفاءة الاقتصادية، ينتظر من السياسات البيئية استغلال تكاليف وفضلات العمليات لتحقيق المكاسب في مجال البيئة من خلال أدوات فرعية صممت لتحسين وخفض الدعم على استخدام الموارد الطبيعية؛
- استخدام أدوات السوق حيثما يكون ممكنا: الحوافز القائمة على السوق الرامية إلى خفض الأضرار البيئية هي الأفضل من حيث المبدأ والتطبيق؛
- الاقتصاد في استخدام القدرات الإدارية التنظيمية: القيام بسياسات أكثر قدرة وتنظيما مثل إدخال مبدأ الحوافز على المؤسسات الصناعية التي تسعى لتقليل الأضرار البيئية، والحملات الرامية لتوعية الرأي العام؛
- العمل مع القطاع الخاص: من خلال تشجيع التحسينات البيئية للشركات، تمويل القطاع الخاص لتحسين البيئة كمعالجة النفايات وتحسين كفاءة الطاقة؛
- الإشراف الكامل للمواطنين: من خلال بناء قاعدة جماهيرية تؤيد التغيير وقدرتهم على مراقبة المشاريع على المستوى المحلي؛

<sup>1</sup> Ordre des experts comptables, (2008), **la gestion environnementale**, Dunod/expert-comptable Média, Paris, p 159.

<sup>2</sup> Ordre des experts comptables, **Ibid**, p 160

<sup>3</sup> ناجي عبد النور (2009)، تحليل السياسة العامة للبيئة في الجزائر مدخل إلى علم تحليل السياسات العامة، منشورات جامعة باجي مختار، عنابة، ص 102.

<sup>4</sup> أنجندرو ستر، (1996)، المبادئ العشرة للعقيدة البيئية الجديدة، مجلة التمويل والتنمية، العدد: ديسمبر، ص ص 4، 6.

- توظيف الشراكة التي تحقق نجاحاً: على الحكومات الاعتماد على الارتباطات الثلاثية (الحكومة، القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني) وتنفيذ تدابير متظافرة للتصدي لبعض قضايا البيئة؛
- تحسين الأداء الإداري المبني على الكفاءة والفعالية: يستطيع المديرون البارعون تخفيض نسبة تلوث الهواء والغبار من 60 إلى 80 بالمائة بفضل تحسين الشركات من الداخل؛
- إدماج البيئة من البداية: من خلال تخفيض الضرر على البنية التحتية للاستثمارات الجديدة، وجعل البيئة عنصراً فعّالاً في إطار السياسات الاقتصادية، والمالية، والاجتماعية، والتجارية والبيئية.

### ب. مبادئ الحماية البيئية

يهدف تجنب الأضرار الحالية والعمل على إزالتها، وتخفيض الأضرار إلى أدنى مستوى ممكن، وعليه لا بد من مبادئ معينة ترتكز عليها الحماية البيئية نوجزها فيما يلي:

#### أولاً: مبدأ الملوث الدافع

يجب تحميل الملوث التكاليف الخارجية مع الأضرار البيئية الناتجة عن نشاطه وإدخالها في دالة إنتاجه، وبذلك تصبح أسعار منتجاته تعكس التكاليف البيئية لاستخدامها أو إنتاجها، وتم اعتماد المبدأ سنة 1972 من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وعرفته على أن " الملوث ينبغي أن يتحمل نفقات مكافحة التلوث وخفض مستوياته المقررة من قبل السلطات العامة للتأكد أن البيئة تكون في حالة مقبولة، أي أن نفقة هذه الإجراءات ينبغي أن تنعكس في نفقات السلع والخدمات التي تسبب التلوث في الإنتاج والاستهلاك، وأن هذه الإجراءات يجب ألا تصحبها الإعانات التي تخلق تشويهاً كبيراً في التجارة والاستثمار الدوليين"<sup>1</sup>، وهذا ما تم النص عليه في المبدأ 16 في "ريو" سنة 1992 على أنه " ينبغي أن تسعى السلطات العمومية إلى تشجيع تضمين النفقات البيئية واستخدام الأدوات الاقتصادية، آخذة في الاعتبار أن الملوث يجب أن يتحمل نفقة التلوث مع المراعاة الواجبة للمصالح العام ودون تشويه التجارة والاستثمار الدوليين"<sup>2</sup>.

يعتبر المبدأ جوهر الحماية البيئية ويتم تحقيق المبدأ من خلال أدوات نذكر منها: الضرائب البيئية، أدوات طوعية تقوم على أساس المنع والالتزام، والتصاريح البيئية، والإجراءات الحكومية في تكوين الوعي البيئي، كما للمبدأ صعوبات في تحديد المتسبب بشكل دقيق ففي مجال النقل؛ فالغازات المضرة بالبيئة يصعب تحديد المتسبب في التلوث لأنه غير معروف لأن التلوث ينجم عن مجموعة من المتسببين مثل مستخدمى وسائل النقل، وصانعي وسائل النقل، ومنتجات المحركات التي تستخدم في وسائل النقل، وقد تكون الأضرار الناجمة عن عمل في الحاضر ليست ناتجة عن النشاط الحالي، أو المتسبب موجود خارج حدود الدولة، وعند توزيع التكاليف غير المرغوب فيها في مجال التكلفة البيئية الإضافية يصيب نشاطات وفئات ضعيفة تتضرر من التوزيع، وبالرغم مما سبق فإن مبدأ الملوث

<sup>1</sup> السيد عبد الخالق، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 36 37.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

الدافع يظل هو مبدأ يحقق الفعالية الاقتصادية، كما يجب أن تكون الأسعار تعكس التكاليف الحقيقية للتلوث، والتحفيز على خفض الإنتاج ملوث للبيئة، مع تحقيق العدالة حيث إن تكاليف التلوث يدفعها المسؤول الملوثة<sup>1</sup>.

### ثانياً: مبدأ العبء الجماعي

تعمل السلطات العامة في حالات معينة عند عدم القدرة على تحديد المتسبب في التلوث أو هناك حالة طارئة تستدعي تحمل التكاليف البيئية بهدف الحد من الأضرار بشكل مباشر وغير مباشر بالوسائل العامة المتاحة، وهو عبارة عن استراتيجية مكملة وجانبية وليست رئيسية.

### ثالثاً: مبدأ الوقاية

بهدف الوقاية من أي تطور مستقبلي قد يقود إلى الإضرار بالبيئة وتلويثها تعمل وفق الإجراءات البيئية الحكومية إلى إزالة ومعالجة الأضرار الحاصلة أولاً بأول، مع أخذ الاحتياطات اللازمة من حماية البيئة، وعلى مبدأ "درهم وقاية خير من قنطار علاج" وبالتالي إدخال الاعتبارات البيئية في الحساب عند اتخاذ أي قرار اقتصادي، مع الآثار العاجلة والآجلة لأي مشروع اقتصادي وكل ما سبق لأجل تحقيق ما يلي:

- ضمان صحة الإنسان وسلامته؛
- الحفاظ على التنوع البيولوجي الحيواني والنباتي؛
- تجنب الأضرار البيئية والمحافظة على البيئة؛
- تطوير التكنولوجيا النظيفة بيئياً.

### رابعاً: مبدأ الحيطة

في بعض الحالات غياب اليقين العلمي حول العناصر الأساسية للبيئة يؤدي إلى تأجيل المبادرات العمومية الهادفة إلى حماية البيئة وعناصرها مثل اختفاء طبقة الأوزون<sup>2</sup>، وظهر في ستينيات القرن الماضي في ألمانيا عندما تبنت المبدأ الذي يعمل على أخذ كل الإجراءات الضرورية والعقلانية لمواجهة الأخطار المحتملة حتى وإن لم تكن هناك المعلومات العلمية الضرورية لإثبات وجودها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> شلغوم مونية (2011)، فعالية السياسة الجبائية في الحد من التلوث البيئي، ماجستير، جامعة قسنطينة، ص 34.

<sup>2</sup> VALENDUC Gérard et autres, **L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques D'innovation et politiques environnementales**, Fondation Travail-Université, Namur, février 2001.

<sup>3</sup> GODARD Olivier, **Charte de l'environnement pour le principe de précaution**, in Revue Futuribles, n° 297, mai 2004, p 76.



### خامسا: مبدأ المشاركة والتعاقد

بالمشاركة الواسعة وتحمل المسؤولية بين الشركات في اتخاذ القرارات البيئية الهامة من خلال التطبيق الميداني، وبالتالي كسب التأييد والدعم الواسع ونشر وتعميق الوعي لتطوير خطط إزالة النفايات والمحافظة على نقاء الهواء والماء والخطط المتعلقة بالموارد الطبيعية<sup>1</sup>.

### ت. أهداف الجباية البيئية

الجباية البيئية المثلى هي التي تسعى لموازنة الفوائد التي تعود على الشركات من الأنشطة الاقتصادية المرتبطة بالتلوث البيئي مع الأضرار الناجمة عن التلوث، وهو ما يعرف بمساواة المنفعة الحدية بالتكلفة الحدية للتلوث البيئي من خلال تحقيق أهداف محددة هي<sup>2</sup>:

- تحجيم الممارسات والأنشطة التي أدت وتؤدي إلى تدهور موارد البيئة أو تنظيم تلك الأنشطة بما يكفل معالجة مصادر التلوث وتحقيق آثاره البيئية قدر الإمكان؛
- استعادة الوضع الأمثل لمكونات البيئة الهامة وخصائصها الفيزيائية والكيميائية والحيوية بما يكفل استمرارية قدراتها الاستيعابية والإنتاجية قدر الإمكان؛
- مراعاة الاعتبارات البيئية في الخطط التنموية للقطاعات المختلفة وتضمن الآثار البيئية وكيفية معالجتها في المراحل الأولى لدراسة الجدوى للمشروعات الاقتصادية والاجتماعية.

### ث. محددات الجباية البيئية: تتباين الجباية البيئية بين الدول في القدرات والإمكانيات لكل دولة منها الآتي:

- طبيعة ومستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فما يصلح للدول المتقدمة قد لا يصلح للدول النامية خاصة من حيث التشدد والتساهل في تطبيق أدوات الجباية البيئية؛
- طبيعة الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء تبني سياسة بيئية ما، مثل زيادة الإيرادات المالية عن طريق فرض الضرائب وبالنتيجة خفض التلوث؛
- مدى القدرة التمثيلية الطبيعية للبيئة، أي القدرة الاستيعابية للبيئة من مخلفات وملوثات بيئية، وما للدولة من موارد لمواجهة التلوث وطبيعته؛
- حجم ما لحق بالبيئة من أضرار، فكلما ازدادت نسبة الأضرار البيئية كلما كانت الدولة في حاجة إلى إجراءات وتدابير سريعة وصارمة لمواجهة التلوث مباشرة؛
- المقدرة التنظيمية، وهي القدرة على الرصد والمراقبة والإشراف لضمان تنفيذ سياستها البيئية؛

<sup>1</sup> شلغوم مونية، مرجع سبق ذكره، ص 37.

<sup>2</sup> مصطفى بابكر (2004)، السياسات البيئية، مجلة جسر التنمية، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار العربية، العدد الخامس والعشرون، المعهد العربي للتخطيط بالكويت،

يناير، ص ص 6-7.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

- مدى ما تخضع له الوحدات الاقتصادية العامة والخاصة من أعباء وتكاليف، ففي حال تعرض الشركات لتكاليف عالية نتيجة التلوث قد تلجأ إلى أسواق ودول خارجية للحفاظ على تنافسية صناعاتها؛
- طبيعة النظام الاقتصادي ومدى تدخل الدولة فيه ففي حالة لجوئها إلى الأدوات التنظيمية فهي متدخلة؛
- الأبعاد والآثار الاقتصادية الكلية والجزئية فهي تؤثر على تجارتها مع الدول المجاورة والإقليمية وحتى الدولية ومدى تجانس سياساتها مع باقي الدول محليا ودوليا؛
- محدد فعالية الجباية البيئية لقياس العائد والنفقة، وهو مبدأ أساسي في تبني سياسة معينة على أنها تحقق أقل تكلفة مع تخفيض التلوث؛
- الضغوط العالمية التي تمارسها الدول والمنظمات العالمية من أجل وضع سياسات لحماية البيئة، مصحوبة بتهديدات وتدابير غالبا في شكل عقوبات تجارية.

### الفرع الثاني: أدوات الجباية البيئية

تستخدم الجباية البيئية العديد من الأدوات والوسائل التي تهدف إلى حماية البيئة الحد من تلوثها واستغلال مواردها بشكل مفرط، وتحسين سلوك الإنسان وتوجيهه، نميز تقليديا صنفين من الأدوات هما التنظيمية والاقتصادية.

#### أ. الأدوات التنظيمية

جوهر هذه الأدوات "افعل ولا تفعل وتحديد ما يجب وما لا يجب"<sup>1</sup>، من خلال فرض القيود وتعيين الحدود في معالجة قضية التلوث والأخطار البيئية من خلال الشرائع واللوائح التي تحدد أولا معايير الانبعاث أي مستويات إصدار العوادم مثلا، وثانيا معايير نوعية البيئة من خلال شروط معينة تتعلق بالخصائص التي تستجيب لها الأوساط البيئية، وثالثا معايير الأسلوب التي تقوم بإجبار الشركات على اتباع معايير محددة مثل ابتكار منتجات تراعي البيئة، واستخدام التكنولوجيا التي تحافظ على البيئة، وأخيرا معايير المنتج من خلال خصائص معينة سواء أثناء استعمالها أو كفاية.

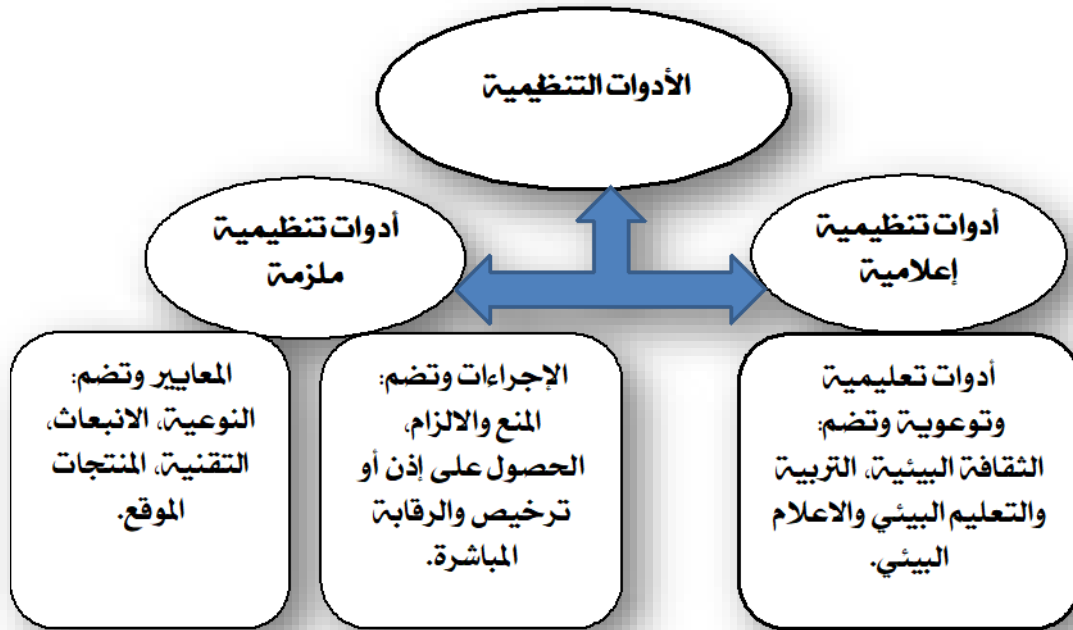
عدم احترام التنظيم الموضوع (معايير، وتراخيص وغيرها) يعرض صاحبه لعقوبات في صورة غرامات ثابتة، أو غرامة لكل يوم يمر على مخالفة الحد المعياري أو غرامة لكل وحدة تزيد عن الحد المعياري وقد تصل للسجن للمخالفين، حيث ظهرت المقاربات الطوعية لأدوات الجباية البيئية التي يعرفها (Maia, 2004) بأنها "الوسائل التي بواسطتها تلتزم المؤسسة طوعيا بتحسين أدائها البيئي" ولها

<sup>1</sup> السيد أحمد عبد الخالق، أحمد بديع بليح (2003)، تحرير التجارة العالمية في دول العالم النامي منظمة التجارة العالمية، آثار المنافسة الدولية، المشكلة البيئية والتجارة العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 133.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

عدة أشكال منها برامج عمومية طوعية تقترح من السلطات العمومية<sup>1</sup>، أو اتفاقيات طوعية متفاوض عليها، أو التزامات أحادية الجانب، أو اتفاقيات بين الملوئين ومختلف الأطراف الأخرى<sup>2</sup>، والشكل الموالي يوضح الأدوات التنظيمية المستخدمة.

الشكل رقم 1.1: الأدوات التنظيمية للجباية البيئية



المصدر: سلمى كيجلي عائشة (2017)، التقييم الاقتصادي للآثار والسياسات البيئية - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1970، 2014 -،

دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، ص 20.

<sup>1</sup> Erwan Harscoet, **Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur : l'application a un investissement de prévention des pollutions**, thèse de doctorat, école doctorale N : 432 : science de métiers de l'ingénieur (école national supérieur d'arts et métiers), Paris, 2007, p 27.

<sup>2</sup> Maia David, **economie des approches volontaires dans les politiques environnementales en concurrences et coopération imparfaites**, these de doctorat en economie, ecole polytechnique de Paris, 2004, p : 52.

ب. الأدوات الاقتصادية

تعتمد هذه الأدوات على نفقة الإنتاج التي تنتقل بدورها إلى ثمن السلعة والخدمات المنتجة، أي تستهدف السعر<sup>1</sup>، وبالتالي التأثير على حجم الاستهلاك عن طريق الحوافز والمثبطات أو الكوابح السعرية نذكر منها الضرائب البيئية، بيع التصاريح للتلوث أو الرخص التفاوضية، تحديد حقوق الملكية، منح الإعانات الحكومية.

يمكن للحكومة اتباع أساليب مباشرة مثل القيام بعملية إزالة الملوثات، جمع المخلفات والنفايات، تنقية مياه الشرب، ومنع بعض الأنشطة المسببة للتلوث، واحتكار بعض السلع والخدمات التي يترتب عليها طرح نفايات ذات خطورة كبيرة، أما الأساليب غير المباشرة فتتمثل في منح قروض طويلة الأجل ذات معدل فائدة منخفض لتغطية الإنفاق الاستثماري الخاص بمكافحة التلوث وعلاجه، وتغيير أساليب الإنتاج بإدخال طرائق تكنولوجية جديدة تكون أقل إحداثا للتلوث، ومنح الإعفاءات الجمركية على أجهزة المعدات المستوردة الخاصة بمعالجة الملوثات.

الشكل رقم 2.1: الأدوات الاقتصادية للجباية البيئية



المصدر: سلمى كيجلي عائشة (2017)، المرجع السابق، ص 20.

<sup>1</sup> BUREAU Dominique (2005), *Economie des instruments de protection de l'environnement*, in Revue française d'économie, Paris, n° 4/ vol xix, p 89.

• الجباية البيئية الفعالة هي التي تتمتع بما يلي:

- قدر كبير من الشفافية والوضوح؛
- بعث الحوافز الدافعة للابتكار والتطوير؛
- أفضل الطرائق وأنجعها تسعى لتخفيض التلوث بأقل نفقة ممكنة.

### ت. محددات الاختيار بين أدوات الجباية البيئية

وفقاً للاعتبارات والمعايير السياسية، الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بكل دولة نجد محددات من خلالها تتبنى الدول السياسة البيئية الناجمة التي تحقق الأهداف المرجوة منها ما يلي:

### أولاً: فعالية الأداة المستخدمة

التطبيق التدريجي لبعض الأساليب الاقتصادية بشكل فردي أو بالإشراك مع أساليب وأدوات أخرى يكون مفيداً من ناحية الفعالية الاقتصادية ومن ناحية الكفاءة الاقتصادية، مما يوفر التمويل اللازم للأداة للحماية البيئية في سبيل تنفيذ المشاريع البيئية<sup>1</sup>.

### ثانياً: حجم وطبيعة التلوث

إن اتخاذ سياسة بيئية تنطوي على مزيج من الأدوات الاقتصادية والتشريعات والاتفاقيات الكفيلة بالتخفيف من حدة التلوث أو القضاء عليه، ففي حال كان التلوث قليلاً نلجأ إلى الأدوات الاقتصادية الأكثر فاعلية للقضاء على التلوث، أما إن كان حجم التلوث كبيراً فالتشريعات وغيرها من الأدوات التنظيمية كفيلة بالقضاء على التلوث، وإذا كان مصدر التلوث خارج حدود الدولة عنها تلجأ إلى الاتفاقيات الدولية في الحد من آثاره السلبية، ومع كل ما سبق لا بد من اتخاذ إجراءات الرقابة الصارمة للتجاوزات البيئية، مع السياسة الإعلامية من أجل تغيير سلوك الأفراد في محاربة التلوث بالتوعية الناجمة مع غرامات للمتسببين في الضرر البيئي<sup>2</sup>.

### ثالثاً: درجة النمو الاقتصادي للدولة

يعتبر النمو الاقتصادي محدداً أساسياً في تحديد أدوات الجباية البيئية خاصة فيما تعلق بدرجة التقدم التكنولوجي ومرونته وقدرته على الاستجابة للتغيير وهو ما تتميز به الدول المتقدمة، أما في الدول النامية فتقل فيها الموارد المالية اللازمة مع ضعف أجهزة الرقابة وانتشار الرشوة والفساد كما أن الشركات لا تستخدم أساليب الإنتاج الأنظف مما يجعل الجباية البيئية تتسم بعدم الفعالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ناصر جلال حسين (2006)، دور الدولة في حماية البيئة مع التركيز على الأدوات الاقتصادية وإمكانية تطبيقها في مصر في ظل التغيرات المحلية والعالمية، مجلة مصر المعاصرة، العدد 474، القاهرة، ص 281.

<sup>2</sup> محمد ابراهيم محمود الشافعي، السياسة وأثرها على الوضع التنافسي للصادرات الصناعية المصرية، دار النهضة العربية، مصر، 2004، ص 25.

<sup>3</sup> منار علي محسن مصطفى، السياسات الحكومية وقرارات المنشآت الصناعية مع إشارة لحالة دول مجلس التعاون الخليجي، سلسلة دراسات اقتصادية، العدد 13، مركز البحوث والدراسات المالية والاقتصادية، جامعة القاهرة، أكتوبر 1999، ص 17.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفصلة للإفصاح البيئي

ث. معايير تقييم الجباية البيئية العامة

لا توجد مؤشرات أو مقاييس يقرر في ضوءها مدى فاعلية الأساليب المنتهجة في تحقيق الغاية من الجباية البيئية، نختار توليفة من المقاييس التي تم الاعتماد عليها في التجارب الدولية لتحقيق الأهداف المنشودة ونجمعها وفق المعايير التالية:

- مؤشر ملاءمة الوحدات: التحقق أن الاجراء المتخذ يتوافق مع الشكل المطروح أو يلائم الاحتياج المحدد (أدوات الجباية البيئية، وطبيعة البلد المطبق فيه)؛
- مؤشر تجانس الأهداف: تماسك إجراءات الجباية البيئية فيما بينها وبين الوسائل المستخدمة وفق الأهداف المسطرة مسبقاً (توافق الأدوات مع الأهداف)؛
- مؤشر الفاعلية البيئية: هي "المستوى الذي يتم عنده تجسيد الأهداف البيئية تزامناً مع الاستخدام العقلاني للموارد الطبيعية والطاقة"، والتي تتحقق بين المخرجات والنتائج والآثار الناتجة عن الأهداف المسطرة وهذا بالإجابة على الأسئلة التالية:
  - هل المستوى المثبت للأهداف البيئية واضح؛
  - هل يمكن تحقيق الأهداف البيئية المسطرة؛
  - كيف يمكن قياس نتائج هذه الأداة.
- مؤشر الكفاءة الاقتصادية: هي الاستخدام الأمثل للمواد، أو "النسبة بين النتائج المحققة بالنسبة للوسائل المحققة"<sup>1</sup>، ومن منظور الجباية البيئية في نجاح الشركات هي تحقيق الأهداف المحددة في زمن محدد مع مراعاة جودة المخرجات، وتعتبر مقياساً مهماً مدى نجاعة وسائل الشركات في تسيير الموارد البيئية؛
- مؤشر الاستدامة: يستخدم في مدى تحقيق التنمية المستدامة للبيئة من خلال مصفوفة الاستدامة والشكل التالي يوضح من خلال أربعة عناصر محددة تتمثل في وجود رؤية للحماية المستدامة، وتقديم تكنولوجيات بيئية، ومحاولة التقليل ومنع التلوث، وإدارة الإنتاج.

### الجدول رقم 3.1: مصفوفة الحماية المستدامة للبيئة

وجود رؤية للحماية المستدامة	تقديم تكنولوجية بيئية	الغد
إدارة الإنتاج	منع التلوث	اليوم
خارجي	داخلي	

المصدر: جمال الدين محمد المرسي، ثابت عبد الرحمان اديس، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 487.

<sup>1</sup> سلمى كيجلي عائشة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي

تعالج المصنوفة قياس مدى التقدم في الحماية المستدامة من خلال أربع حالات نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

**الحالة الأولى:** منع التلوث، وليس الهدف الرقابة أو محاولة المعالجة بل منع المخلفات من التواجد أصلاً؛

**الحالة الثانية:** إدارة الإنتاج، أي الحد من التلوث خلال كل العملية الإنتاجية وحتى مخلفات استعماله النهائية؛

**الحالة الثالثة:** ابتكار وتطوير تكنولوجيات متوافقة وتساهم في حماية البيئة؛

**الحالة الرابعة:** وجود طريقة يتم الاستناد عليها في الإنتاج والعمليات والأنشطة وغيرها.

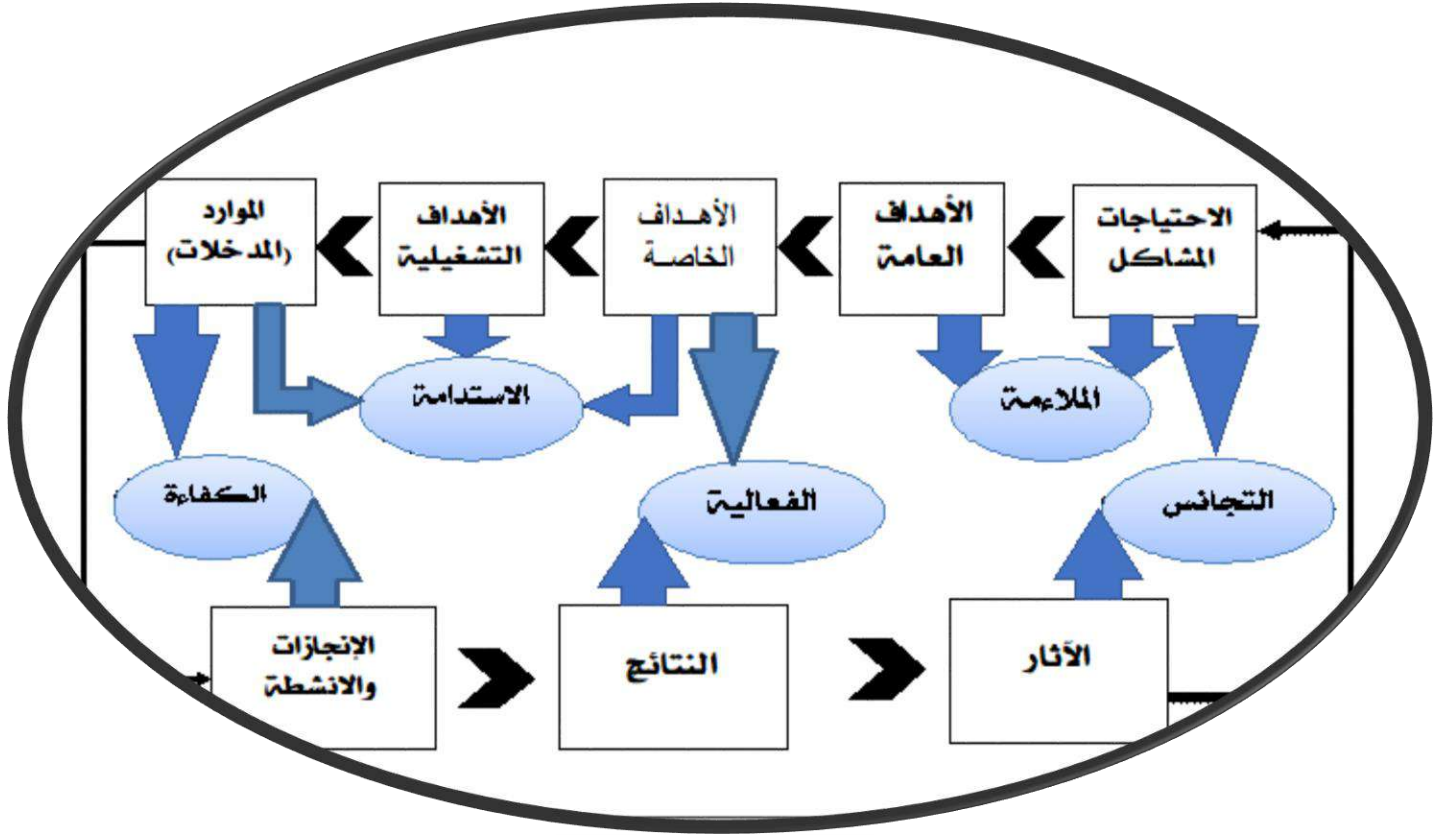
- **مؤشر التكلفة:** العديد من الدراسات اعتبرته أساسياً في تحديد الأداة المستخدمة فعادة ما تتطلب الرقابة على الشركات

الكثير من الجهد والتكلفة مما يعيق عمليات تنفيذها.

الشكل الموالي يلخص المعايير التي يجب اعتمادها في تقييم الجباية البيئية.

<sup>1</sup> جمال الدين محمد المرسي، ثابت عبد الرحمان ادريس، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص488.

الشكل رقم 3.1: معايير تقييم الجباية البيئية



**Source :** Annie Fouquet, *L'évaluation des politiques publiques en France Définitions et historique*, act seminaire, consulté le 20/11/2013

[http://drees.social.sante.gouv.fr/IMG/pdf/method\\_eval\\_polit\\_publiq.pdf](http://drees.social.sante.gouv.fr/IMG/pdf/method_eval_polit_publiq.pdf)



### خلاصة الفصل

تناولنا في الفصل الأدبيات النظرية للإفصاح البيئي في الشركات الاقتصادية والتي ترتبط بالدوافع الكامنة وراء القيام بعملية الإفصاح البيئي، كما تمكنا من تقديم عدة نظريات تتعلق بالإفصاح البيئي للشركات المقدمة من مختلف الدراسات النظرية والتطبيقية، إلا أن هناك شبه اتفاق بين جميع النظريات أنها تقدم وجهات نظر متعددة للإفصاح البيئي ولها نفس الخلفية الفلسفية، وحسب الدراسات السابقة فإن النظريتين الأساسيتين للإفصاح البيئي هما نظرية الشرعية والتي تجعل الشركات تهدف من خلال الإفصاح البيئي إلى اكتساب الشرعية في ممارسة أنشطتها الإنتاجية والصناعية والالتزام بالمعايير والمسؤولية البيئية وفق الشروط الشرعية التي تحكمها في موقعها الجغرافي أو اتباع الشركة الأم أي تحقيق الأداء المالي بما يتوافق مع القيم الاجتماعية والبيئية، وثانيا نظرية أصحاب المصلحة التي تعتبر من بين الأطراف الذين تتأثر بهم المؤسسة وبالتالي التزامها البيئي مرهون بمدى وعي وضغوط الشركة على أصحاب المصلحة في ممارسة الإفصاح البيئي النوعي الذي يعكس المسؤولية البيئية أو على الأقل إعطاء صورة للشركة على التزاماتها البيئية، أو وعي أصحاب المصلحة وتأثيرهم على قرارات الشركة الاستراتيجية بإدراج الاعتبارات البيئية في اتخاذ القرار، وهو ما ساعد على التنافس بين الشركات لبلوغ التميز البيئي عن طريق الأداء البيئي الجيد، ورغم كل ما سبق هناك شركات تقوم بممارسات غير مسؤولة تستخدم الإفصاح البيئي لتضليل الرأي العام والمجتمعات بل وحتى الدول ، وبالتالي لا بد من ضبط الإفصاح البيئي من خلال النظريات المعيارية التي تمكنا من مراقبة السلوك البيئي للشركات الملوثة.

تعد المعلومات البيئية الواردة في الإفصاح البيئي الأساس في تقييم جودة الإفصاح البيئي في الشركات والمقارنة بينها، وبالتالي لا بد من احتوائها على المعلومات النقدية والمالية والتي تعتبر الأفضل من الوصفية والعامية، وكذلك يوفر الإفصاح الإلزامي الحد الأدنى من المعلومات البيئية مما يجعله لا يعبر عن جميع الأنشطة البيئية لذا يجب على الإدارة البيئية للشركة الاعتماد على الإفصاح الطوعي الذي يغطي الأنشطة البيئية التي لم يتم تناولها في الإفصاح الإلزامي إن وجد، من الأفضل توفير تقارير تحتوي التكاليف والمنافع البيئية مما يمكن الشركات الحصول على الشهادات البيئية المحلية والدولية، ويتسنى للأطراف المتعددة التي تسعى للحصول على المعلومات البيئية تقييم الأداء البيئي والمقارنة بين الشركات.

هناك طرائق مختلفة تستطيع الحكومات من خلالها التأثير على الشركات وتوجيه سلوكها فيما يخدم المجتمعات، ونذكر منها الجباية البيئية ممثلة في الضرائب البيئية التي تؤثر على أرباح الشركات مما يجعلها تلتزم بالإفصاح البيئي الإلزامي أو على الأقل كبح جماح الشركات من خلال الحد من المخلفات المضرّة بالبيئة، وهناك أيضا الإعانات التي تقدم كتشجيع للشركات التي تسعى لحماية البيئة من خلال الاعتماد على تكنولوجيا صديقة للبيئة والاعتماد على الإفصاح البيئي الطوعي، وكذلك الحوافز البيئية التي تخص الشركات الكبرى ولا يمكن التحكم في سلوكها نظرا لنشاطاتها التوسعية وأهميتها الاقتصادية في الناتج المحلي مما يفرض المرونة معها بتحديد كمية التلوث المسموح به من خلالها إلزامها بالإفصاح البيئي الذي يعكس حساسيتها البيئية.

# الفصل الثاني

الأدبيات التطبيقية للإفصاح  
البيئي في ظل العوامل المؤثرة

ترجع أهمية الدراسات السابقة في البحوث العلمية للإحاطة الكاملة بموضوع الدراسة مع معرفة الفجوة المعرفية لمثل هذه الدراسات، لهذا فقد كان من الضروري للباحث أن يستعين بدراسات ومؤلفات ومراجع سابقة، حيث تبرز أهميتها في إعطاء الباحث إلماما كاملا وشاملا بالموضوع الذي يكون بصدد دراسته، فتجميع المعلومات من مصادرها المختلفة والمتنوعة يساعد وبشكل كبير على سير أغوار الموضوع، والوصول إلى أدق تفاصيله ونتائجه، وهناك أهمية أخرى للاستعانة بالأبحاث السابقة تكمن في إعطاء الباحث معرفة بتاريخ تطور الموضوع، وتفتح المجال على نقاط لم يكن ليلتفت إليها وقد تكون مفتاحا للحل، كما أن الاطلاع على الرسائل، والأبحاث العلمية السابقة يزيد قدرة الباحث على تجنب الوقوع في الأخطاء التي وقع بها الباحثون السابقون، وكذلك يتعرف على الصعوبات التي تعرض لها السابقون، ومن ثم يجتهد في التفكير من أجل الابتعاد عن هذه الأخطاء.

بعد التطرق للأدبيات النظرية للإفصاح البيئي والحماية البيئية، يتم في هذا الفصل اختيار أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الإفصاح البيئي في الشركات الاقتصادية في ظل العوامل المؤثرة، وذلك بعرض الأهداف ومن ثم مناقشة النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة، حيث تم استخلاص العديد من النتائج من الدراسات التطبيقية والتجريبية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بالإضافة إلى باقي دول العالم.

ومما سبق نتناول الفصل الثاني من خلال مبحث أول نستعرض فيه جميع الدراسات السابقة مع تلخيصها في جدول نحدد من خلاله الهدف والمنهجية والعوامل المؤثرة والنتائج المتوصل إليها في كل دراسة، والمبحث الثاني نسعى إلى مناقشة وتحليل نتائج الدراسات السابقة وفق الآتي:

- **المبحث الأول: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي.**
- **المبحث الثاني: مناقشة الدراسات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة.**

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

### المبحث الأول: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي

اعتمدنا على العديد من البحوث الأجنبية الأكاديمية في شكل منشورات في مجالات محكمة ومصنفة، والتي تناولت موضوع الإفصاح البيئي في حماية البيئة في ظل العوامل المؤثرة حسب معطيات كل دراسة وخصوصية كل دولة من أجل المقارنة بين الدراسات في النتائج مع استخلاص العوامل المؤثرة المشتركة لمختلف الدراسات التي بين أيدينا، حيث تناولنا في المطلب الأول الدراسات التطبيقية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، وفي المطلب الثاني تناولنا الدراسات التجريبية المعدة في باقي الدول التي يصطلح عليها أنها دول نامية منها الصين، وتركيا، والهند، وماليزيا، والدول المتقدمة نذكر منها البرتغال، وكوريا الجنوبية، وأستراليا.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا

نتناول عدة دراسات من زوايا وجوانب مختلفة، وفيما يلي عرض أهم الدراسات المستخلصة، ونعرضها من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

الدراسة الأولى<sup>1</sup>: (Kamal Eljayash, 2017) بعنوان

### ( Environmental disclosure studies in Middle East and Northern Africa in shadow of theoretical context )

هدفت الدراسة إلى تفسير محددات الإفصاح البيئي في الشركات والتوصل إلى فهم لها من خلال استخدام النظريات المحاسبية والاجتماعية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تم إجراء عدد كبير من الدراسات المحاسبية بهدف معالجة الإفصاح البيئي في الشركات، مع تحليل الدراسات التي أجريت في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا من أجل إنشاء نظرة عامة على النهج النظري في تفسير الإفصاح البيئي في الشركات.

تم اعتماد نظرية أصحاب المصلحة والنظرية المؤسسية لتطوير إطار نظري لهذا البحث من أجل تقديم نظرة عامة على هذه النظريات التي تعتبر النظريات الأساسية المناسبة للكشف الطوعي عن المعلومات البيئية، مع مراجعة دراسات الإفصاح البيئي في منطقة الخليج وشمال إفريقيا بالتركيز على الطريقة النظرية التي تفسر الإفصاح البيئي، تكمن قيمة هذه الدراسة في إضافة الأدبيات المحاسبية واعتماد الدراسة نقطة انطلاق للدراسات المستقبلية حول أهم النظريات المستخدمة في تفسير الإفصاح البيئي في منطقة الخليج وشمال إفريقيا.

<sup>1</sup> Kamal Eljayash (2017), **Environmental disclosure studies in Middle East and Northern Africa in shadow of theoretical context**, World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development, Vol. 13 Issue: 4, pp.334-349.

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

خلصت الدراسة إلى حقيقة أن نظرية أصحاب المصلحة أدت دورًا مهمًا في التأثير على الأنشطة البيئية للعديد من الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا التي شملها الاستطلاع وهي مؤسسات حكومية، حيث لعبت ضغوط السلطة العمومية دورًا في الإفصاح البيئي عن الأنشطة البيئية بينما الضغوط على الشركات العائلية ليس له تأثير كبير.

الدراسة الثانية<sup>1</sup>: (Mejda Mahmoudi Akrou et al, 2013) بعنوان

### ( A Study of the Determinants of Corporate Environmental Disclosure in MENA Emerging Markets )

تهدف هذه الدراسة إلى التحقيق في محددات الإفصاح البيئي للشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، والعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات المدرجة العامة، واستكشاف المتغيرات الخاصة بكل بلد في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا مثل ثقافة العمل، تركيز الملكية، باستخدام عينة أكثر من 300 شركة تمثيلية لكل من عُمان، ومصر، والأردن، وتونس.

تسعى الدراسة إلى قياس الإفصاح البيئي للشركة من خلال المؤشرات البيئية التي تم تطويرها في إطار عمل المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) (الإصدار المعنون بـ "G3.1" والذي تم نشره في 23 مارس 2011). تقدم GRI إرشادات للشركات في إعداد التقارير حول الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها وهي المعيار المقبول دولياً للإبلاغ، مع تسجيل رقم واحد لكل معلومات بيئية مفصّل عنها والصفحة إذا كانت عكس ذلك، ودراسة العلاقة من خلال الارتباط وللدراسة التجريبية تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد بالإضافة إلى اختبار T و Wilcoxon Mann Withney بغرض الحصول على تباينات متساوية.

خلصت الدراسة أن الإفصاح عن المعلومات البيئية كانت في مستوى البيانات العامة مع الإشارة إلى دعم الشركة لحماية البيئة ووصف المشاريع التي تم تنفيذها للحد من التلوث وتوفير الطاقة والموارد وأن النتائج البيئية منخفضة للغاية، والتي فسرها الباحثان اعتبار النتائج المتحصل عليها تعود إلى أن غالبية الشركات المدرجة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا قد ركزت على الملكية بشكل رئيسي من خلال ملكية الأسرة مما أدى إلى ارتباط سلبي لمستويات الإفصاح عن المعلومات البيئية في المواقع الإلكترونية، حيث تبين نتائج الشركات الأسرية لا تقوم بالإفصاح البيئي على المواقع الإلكترونية لمؤسساتها، وكانت النتائج التجريبية للعوامل المؤسسية مثل حجم الشركة التأثير الأكبر على الإفصاح البيئي، وأرجع الباحثان السبب إلى أنه كلما كانت الشركة أكبر كلما أخذوا في الاعتبار مشاكل البيئة، وبالتالي الإفصاح عن المعلومات البيئية بشكل أفضل، بالإضافة إلى الربحية لها أيضًا تأثير كبير على الإفصاح البيئي، والسبب أن الشركات الملوثة تكشف عن طيب خاطر عن بعض المعلومات البيئية لإظهار أنها تتحمل المسؤولية البيئية، وخلصت

<sup>1</sup> Mejda Mahmoudi Akrou, Hakim Ben Othman (2013), A Study of the Determinants of Corporate Environmental Disclosure in MENA Emerging Markets, Journal of Reviews on Global Economics, Vol. 2, pp.46-59., See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/261570172>.

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

الدراسة إلى سيطرة النظم المحاسبية الموروثة من المستعر للدول عينة الدراسة، وتأثيرها على الممارسات المحاسبية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا حيث لا يهتم المدبرون كثيراً باحتياجات المستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية والمالية مثل العمال أو المستثمرون أو المجتمع ككل.

الدراسة الثالثة<sup>1</sup>: (لقمان محمد أيوب الدباغ وآخرون، 2011) بعنوان

### تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي

تهدف الدراسة إلى استعراض الإطار النظري في عملية الإفصاح البيئي لمختلف النظريات التي تعزز مسؤولية الشركات في الإفصاح البيئي، كما تسعى الدراسة إلى تحديد دوافع الشركات وممارساتهم في الدول المتقدمة للإفصاح البيئي، بالإضافة إلى محاولة قياس الإفصاح البيئي لعينة الشركات لدول مجلس التعاون الخليجي من خلال تحديد طبيعة العلاقة بين الإفصاح البيئي للشركات وبعض خصائص تلك الشركات.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في استعراض الإطار النظري للإفصاح البيئي ومختلف النظريات التي تسعى لإعطاء الشرعية للإفصاح، وفيما يتعلق بالجانب التطبيقي اعتمد الباحث على المنهج التحليلي من خلال الانحدار المتعدد للمتغير التابع للإفصاح البيئي باستخدام نموذج تحليل المحتوى لكل عملية إفصاح تمنح درجة (1) وعدم الإفصاح تمنح (0)، بالإضافة إلى اختبار العوامل المؤثرة وهي الحجم، عمر الشركة، والربحية والرافعة المالية، ل 42 شركة مسجلة في الأسواق المالية لمجلس التعاون الخليجي.

خلصت الدراسة إلى ضعف مستويات الإفصاح في دول مجلس التعاون الخليجي، وتوجد علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح البيئي وحجم الشركة، أما العوامل المتبقية فلا توجد علاقة تربطها بالإفصاح البيئي ويرجع السبب إلى عدم وجود قاعدة إفصاح بيئي إلزامي تلزم فيه الحكومات الشركات محل الدراسة خاصة إعداد تقارير بيئية سنوية لكل شركة مع إعداد تنظيمات محاسبية ورقابية على مستوى الدول للإفصاح البيئي للشركات.

### المطلب الثاني: الدراسات التطبيقية في باقي المناطق للإفصاح البيئي

نتناول في المطلب الدراسات السابقة لباقي الدول وممارساتها للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة من عدة زوايا وجوانب مختلفة، وذلك بعرض الأهداف والنتائج الأساسية المتوصل إليها، ونعرضها من الأحداث إلى الأقدم كما يلي:

<sup>1</sup> لقمان محمد أيوب الدباغ، ياسمين أكرم جاسم الدباغ (2011)، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، الملتقى الدولي حول الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر.

الدراسة الأولى<sup>1</sup>: (Even Fallan et al, 2019) بعنوان

### ( Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR?)

تهدف الدراسة إلى تحديد المفاضلات الاستراتيجية بين السلوك الضريبي للشركات والإفصاح عن الأداء البيئي باعتبارها من العناصر الأساسية للمسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR)، حيث تستخدم الضرائب التي تدفعها الشركات في تمويل السلع العامة وتقلل من ثروة المستثمر، وبذلك تسعى استراتيجيات الشركة بموازنة مصالح أصحاب المصلحة غير المتوافقة من خلال المقايضات عبر عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات من خلال التفاضل بين دفع الضرائب أو الإفصاح البيئي للشركة وفي الأغلب تقوم الشركات بالإفصاح البيئي مقابل تخفيض قيمة الضرائب المدفوعة بحجة ارتفاع تكاليف عملية الإفصاح البيئي وتقليل الآثار البيئية.

اعتمدت الدراسة على الارتباط بين متغيرات الدراسة للسلوك الضريبي للشركة والإفصاح البيئي مع استخدام نموذج الانحدار في دراسة أثر الإفصاح البيئي باعتباره متغيراً مُستقلاً بمنح أرقام ترتيبية للبيانات الكمية ثم النوعية، أما المتغير التابع تم اعتماد بيانات الضريبة النقدية لمدة ثلاث سنوات، بالإضافة إلى دراسة أثر العوامل المؤثرة التالية (الحجم، والربحية، والرافعة المالية، والعائد على الأموال الخاصة، والتدقيق)، مع العمل على تصنيف الشركات حسب القطاع باعتماد التصنيف الصناعي العالمي (GICS) للخروج بنتائج موضوعية تعكس هدف الدراسة.

خلصت الدراسة إلى هناك علاقة سلبية بين السلوك العدواني الضريبي للشركات ودرجة الإفصاح البيئي الإلزامي و الشركات التي تمثل امتثالاً تاماً للمتطلبات الإلزامية للإفصاح البيئي هي أيضاً أقل عدوانية من حيث الضرائب وتلتزم بالقواعد الضريبية، كما توجد علاقة إيجابية بين السلوك الضريبي للشركات ودرجة الإفصاح البيئي الطوعي حيث تميل الشركات التي تتمتع بدرجة عالية من عدم الالتزام الضريبي إلى الحصول على درجة عالية من الإفصاح البيئي الطوعي أيضاً لتحويل التركيز بعيداً عن المدفوعات الضريبية لأنه من الضروري تمويل الجهود المبذولة لمكافحة التحديات البيئية، والدافع وراء الإفصاح البيئي الطوعي غالباً ما يكون ذا طبيعة استراتيجية تستخدمه معظم الشركات كجهاز شرعي وليس كآلية للمساءلة.

<sup>1</sup> Even Fallan, Lars Fallan (2019), **Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR?** Scandinavian Journal of Management 35, 02–15.

### ( Determinants of corporate environmental disclosure quality of oil and gas industry in developing countries )

تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على جودة الإفصاح البيئي للشركات، تتناول أيضًا ممارسات عينة كبيرة نسبيًا (116) من شركات النفط والغاز من تسع عشرة دولة، وهي (الأرجنتين، والبرازيل، والصين، وكولومبيا، ومصر، والهند، وإندونيسيا، وكازاخستان وكينيا، والكويت، ونيجيريا، وعمان، وباكستان، وقطر، وجمهورية كوريا، والمملكة العربية السعودية، وتايلاند، وترينيداد، وتوباغو، وتركيا)، ركزت الدراسة على الجودة في الإفصاح البيئي بدل الكمية في الإفصاح المعتمد في الكثير من الدراسات السابقة، بالاعتماد على التقرير السنوي أو أي وسيلة متوفرة، والتركيز على قطاع صناعة النفط والغاز في الدول النامية.

تسعى الدراسة إلى قياس جودة الإفصاح البيئي للشركة من خلال العوامل المؤثرة والتي تبلغ 12 متغيرًا مستقلًا يستخدم في هذه الدراسة وهي (الحجم، ونوع الشركة، والقرب من السوق، والملكية الأجنبية، والملكية المؤسسية، وملكية الدولة، والربحية، والرافعة المالية، ومتعددة الجنسيات، والحصول على الشهادات البيئية وعضوية جمعيات الصناعة)، تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد، وقد تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج الإحصاء للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج (Stata) مع تطبيق التقنيات الإحصائية المختلفة، تم استخدام ارتباط بيرسون لفحص الارتباط بين المتغير التابع وكل من المتغيرات المستقلة الاثني عشر، في حين تم استخدام الانحدار المتعدد لدراسة أثر المتغيرات المستقلة الاثني عشر بالمتغير التابع.

أظهرت النتائج أنه من بين المتغيرات المستقلة والمؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة، كانت خمسة عوامل مرتبطة بجودة الإفصاح البيئي، وهي: (الحجم، والملكية الأجنبية، والربحية، والرافعة المالية، والعضوية في جمعيات الصناعة)، بينما (نوع الشركة، والقرب من السوق، والملكية المؤسسية، وملكية الدولة، تعدد الجنسيات وإصدار الشهادات البيئية) ليس لها أثر على جودة الإفصاح البيئي، وتساهم الدراسة في تغطية معظم الطرائق المتاحة والشائعة للإفصاح البيئي، خاصة التقارير السنوية، والتقارير المستقلة، وصفحات الشركات الرئيسية مما يوفر نظرة ثاقبة ما إذا كانت وسائل الإعلام المختلفة لها أي تباين من حيث جودة الإفصاح البيئي، ويسعى الباحث من خلال نتائج دراسته أن تكون بمثابة مدخلات في تطوير اللوائح المتعلقة بجودة الإفصاح البيئي لصناعة النفط والغاز، وتقديم إرشادات للجهات التنظيمية لاتخاذ القرارات ذات الصلة بشأن القوانين المحددة للمعلومات البيئية التي سيتم دمجها في المعايير التنظيمية.

<sup>1</sup> Abdullah Hamoud Ismail, Azhar Abdul Rahman, Abdulqawi Ahmed Hezabr (2018), **Determinants of corporate environmental disclosure quality of oil and gas industry in developing countries**, International Journal of Ethics and Systems, <https://doi.org/10.1108/IJOES-03-2018-0042>.



### (The relationship between corporate environmental performance and environmental disclosure: An empirical study in China)

تهدف الدراسة إلى كيفية تأثير الأداء البيئي للشركات ليس فقط على مستوى التفاصيل الخاصة بالإفصاح البيئي للشركة، ولكن أيضاً في المعلومات التي يتم الكشف عنها والمساعدة في تطوير نظرية لشرح سلوكيات الإفصاح البيئي للشركات في الأسواق الناشئة، والبحث عن علاقة غير خطية (بدلاً من سلبية أو إيجابية) بين الأداء البيئي و مستوى الإفصاح البيئي في الاقتصاد الناشئ الذي يختلف عن معظم النتائج السابقة في البلدان المتقدمة، مع العمل على ما هو أبعد من المستوى البسيط للإفصاح البيئي من خلال أن العلاقة غير الخطية ناتجة فعلاً عن محتويات أو أنماط إفصاح مختلفة في طرقي الأداء البيئي، وعدم الاعتماد على التفسيرات النظرية الخطية المتنافسة تقليدياً (أي لا ينبغي أن تكون نظريات الشرعية والإفصاح الطوعي) متبادلة، ولكن في الواقع يمكن دمجها لشرح سلوكيات الإفصاح البيئي للشركات الصينية المدرجة في البورصة.

اعتمدت الدراسة في تحليلها على الانحدار المتعدد الذي يختبر العلاقة بين الإفصاح والأداء البيئي للشركات محل الدراسة والاعتماد على تحليل المحتوى للإفصاح البيئي من خلال تسجيل كل عنصر وفقاً لمستوى الإفصاح الخاص به، من خلال منح درجة (3) إذا تم وصف العنصر بالشروط النقدية أو غيرها من الشروط الكمية، (2) إذا وصفت على وجه التحديد، (1) إذا تمت مناقشتها بشكل عام، و (0) إذا لم تقدم أي معلومات، بالإضافة إلى عوامل مؤثرة أخرى نذكر منها الحجم، والصناعة، والملكية، والرافعة المالية والأداء المالي مع تصنيف الشركات حسب الأداء البيئي القوي، والمختلط، والضعيف.

خلصت الدراسة إلى دعم العلاقة غير الخطية بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي، وتظهر النتائج أن كلا من الأداء الجيد والضعيف كشف عن معلومات بيئية أكثر بكثير من الأداء المختلط الذي له انتهاكات بيئية، وشركات الأداء الجيد أفصحت عن معلومات بيئية أكثر بكثير من الأداء الضعيف، مع ظهور اختلافات هيكلية في مكونات الإفصاح البيئي بين طرقي الأداء البيئي بغرض التواصل مع أصحاب المصلحة باستخدام شركات الأداء الجيد إفصاح بيئي أكثر موضوعية باعتماد نظرية الإفصاح البيئي الطوعي، في حين أن أصحاب الأداء الضعيف يصفون الشرعية على عملياتهم بمزاعم ميسرة للتواصل مع أصحاب المصلحة باستخدام المزيد من الإفصاح البيئي اللبّي والتي لا يمكن التحقق منها كما تتوقع نظرية الشرعية، كما ارتفع الإفصاح البيئي لشركات الأداء المختلط بعد أن تم الكشف عن انتهاكاتهما البيئية.

<sup>1</sup> X.H. Meng, S.X. Zeng a, Jonathan J. Shi, G.Y. Qi, Z.B. Zhang (2014), **The relationship between corporate environmental performance and environmental disclosure: An empirical study in China**, Journal of Environmental Management 145, 357-367.

### ( International differences on corporate environmental disclosure practices: A comparison between Malaysia and Australia )

تبحث هذه الورقة في مراجعة الاختلافات الدولية في ممارسات الإفصاح البيئي باعتماد دولتين نموذجيتين هما ماليزيا وأستراليا فيما يتعلق بالأمور الفنية للإفصاح البيئي، والعوامل المؤثرة في قرارات الإفصاح البيئي للشركات المدرجة العامة، من خلال فهم المعاني والدوافع ونوايا الشركات في الإفصاح البيئي وأحدث ما توصلت إليه عمليات الإفصاح البيئي الطوعي للشركات، وتوفر الدراسة للدولتين فهماً أفضل وأكثر شمولاً لمشاركة الشركات في الحفاظ على البيئة.

تسعى الورقة البحثية إلى تحليل المحتوى لعامي (2002-2003) من خلال إجراء تحليل للتقارير السنوية لشركات عينة الدراسة لقياس المعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها، حيث أصبح تحليل المحتوى أسلوباً سائداً لدراسة الإفصاح البيئي في التقارير السنوية للشركات، من خلال إعطاء درجة (1) معلومات عامة، (2) معلومات نوعية، (3) معلومات كمية، و(4) مزيج من المعلومات النوعية والكمية، تم اختبار الفرضيات باستخدام نموذج الانحدار المتعددة لضمان صحة نتائج التحليل وبالتالي إثبات بعض الافتراضات.

خلصت الدراسة أن الشركات الأسترالية تفصح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية أفضل من الشركات الماليزية، ومع ذلك فإن هذا يرجع إلى ميل عدد أكبر من الشركات الأسترالية إلى الإبلاغ عن كل من الأخبار الإيجابية والسلبية مقارنة بغالبية الشركات الماليزية التي تقدم أخباراً جيدة فقط، في حين بعض متطلبات الإبلاغ البيئي الإلزامي، وخاصة المعلومات المتعلقة باللوائح البيئية والتي تتوافق مع الشروط المحددة في الدراسة، وكانت نتائج الاختبارات التجريبية أظهرت أن شهادة ISO 14001 يكون لها تأثير كبير على كل من الشركات الماليزية والأسترالية للعمل على الإفصاح البيئي الطوعي، وكانت شهادة ISO 14001 هي العامل المؤثر الوحيد الممكن للشركات الماليزية للانخراط في ممارسات الإفصاح البيئي، والأداء المالي له أثر على الإفصاح البيئي للشركات الأسترالية، وفشلت الدراسة في تحديد أي علاقة بين الحساسية البيئية والإفصاح البيئي للشركات الأسترالية والماليزية، وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات للوصول إلى فهم أعمق لدوافع الشركات تجاه ممارسات الإفصاح البيئي، من خلال دراسة تفصيلية للدوافع والعوامل المحددة الدولية والمحلية تؤثر على ممارسات الإدارة الاستراتيجية للبيئة.

<sup>1</sup> Haslinda Yusoff, Glen Lehman (2014), **International differences on corporate environmental disclosure practices: A comparison between Malaysia and Australia**, School of Commerce, University of South Australia, See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/228373733>.

### ( Factors that Drive Chinese Listed Companies in Voluntary Disclosure of Environmental Information )

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد تأثير العوامل المختلفة على قرار الشركات في الإفصاح عن المعلومات البيئية، ويستخدم الباحث النظرية المؤسسية كإطار نظري للإفصاح عن العديد من العوامل المهمة التي لم يتم التطرق إليها في دراسات سابقة، حيث تحاول التمييز بين قرارين منفصلين تفعيل الإفصاح البيئي أم لا، وكم من المعلومات البيئية التي يجب الإفصاح عنها، وليس الغرض الوصول إلى استنتاج فيما يتعلق باستخدام الإفصاح البيئي ولكن أيضاً تنفيذ الإفصاح البيئي، وهي محاولة حديثة لإثراء النظرية المؤسسية.

اعتمدت الدراسة على نموذج الانحدار المتعددة تستخدم تقدير المربعات الصغرى العادية من خلال اعتبار المتغير التابع المتمثل في الإفصاح البيئي حيث استخدام نموذج محتوى المعلومات البيئية بتعيين درجة (0) في عدم وجود بيانات مهمة، ودرجة الواحد (1) في حال وجود بيانات بيئية، والعوامل المؤثرة تمثلت في متغيرات مستقلة وهي (المملوكة للدولة، والصناعات الحساسة للبيئة، الحكومة، والصورة التنظيمية والسمعة، والشهادة البيئية) باعتبارها من العوامل التي تساهم في الإفصاح البيئي على الشركات محل الدراسة.

أظهرت النتائج أن الشركات المملوكة للدولة تعتمد أكثر على الدعم من الحكومة لذا فهي تقوم بالإفصاح البيئي، والهدف من القوانين واللوائح هو التشجيع على الإفصاح البيئي ولها الأثر الأكبر من خلال النتائج التجريبية بالمقارنة مع الشركات الأخرى غير مملوكة من الدولة، وأرجع الباحث السبب إلى تشجيع الشركات العامة أن يكونوا أكثر تعاوناً مع السلطة العمومية، والشركات العاملة في الصناعات الحساسة للبيئة تعمل على الأرجح على إظهار مسؤوليتها البيئية من خلال الإفصاح البيئي الطوعي، والسبب أن الشركات الملوثة تميل إلى أن يكون له وجود أوسع في الصناعات الحساسة للبيئة، مثل النفط والغاز والمواد الكيميائية والمنتجات الورقية... إلخ، كما أظهرت النتائج أن الشركة تميل إلى اتباع منافسيها من نفس القطاع أو نفس الصناعة عندما يتعلق الأمر بقرار الإفصاح أو عدم الإفصاح البيئي عن المعلومات البيئية.

<sup>1</sup> S. X. Zeng, X. D. Xu, H. T. Yin, C. M. Tam (2012), **Factors that Drive Chinese Listed Companies in Voluntary Disclosure of Environmental Information**, College of Science and Engineering, City University of Hong Kong, 83 Tat Chee, Kowloon, Hong Kong.

### ( Relationship between environmental disclosures and corporate characteristics: a study of large manufacturing companies in India )

تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل المؤسسية المؤثرة على مستوى الإفصاح البيئي للشركات على أساس دراسة تجريبية للشركات الهندية الكبرى، وتحديد العوامل المؤسسية التي تم اختبارها في هذه الدراسة في التأثير على الإفصاح البيئي، وآلية الشركات التي تم أخذ عينات منها في الإفصاح عن معلوماتها البيئية بشكل انتقائي أو وفق استراتيجية واضحة المعالم لمختلف القطاعات الصناعية والتي لها أثر على البيئة وحساسيتها اتجاه حماية البيئة من خلال الأداء البيئي.

اعتمدت الدراسة على نموذج الانحدار المتعدد تستخدم تقدير المربعات الصغرى العادية من خلال اعتبار المتغير التابع المتمثل في الإفصاح البيئي حيث تم تعيين درجة (0) في عدم وجود بيانات مهمة، وترتيب البيانات من درجة الأولى (1) إلى (4) حسب درجة الأهمية، على مجموعة من المحاسبين والمدققين في تقييمهم للمعلومات المفصح عنها، مما يتيح للباحث تجنب التحيز الشخصي في إعداد النموذج وتقييمه، والعوامل المؤثرة تمثل في عشر متغيرات وهي (الحجم، والربحية، والقطاع، والصناعة حسب المنتج الملوث للبيئة، والصناعة حسب التلوث الناتج، والأداء البيئي، والصادرات، المديونية، والمجمعات الصناعية، والجمعيات البيئية الأجنبية) والتي اعتبرتها من العوامل التي تساهم في الإفصاح البيئي للشركات محل الدراسة.

خلصت الدراسة إلى اعتبار العوامل المؤثر على الشركات الهندية في خمس متغيرات هي (الحجم، والربحية، والقطاع، والصناعة حسب المنتج، والأداء البيئي) في تقديم المعلومات البيئية بشكل رئيسي، والسبب أن عدداً كبيراً من الشركات في هذه الصناعات تنتمي إلى القطاع العام، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن الإفصاح البيئي لمثل هذه الشركات أكثر إفصاحاً مقارنة بالقطاع الخاص، بالإضافة إلى أن هذه صناعات حساسيتها للبيئة كبيرة مما يؤدي إلى تعرضها للوائح والتشريعات القانونية والضغط الحكومية الصارمة سواء من المنظمات الحكومية وغير الحكومية، والهدف يتجاوز القيام ببعض الخطوات لحماية البيئة، بل لإظهار الأداء البيئي للجمهور ككل، كما أكدت النتائج المنحصلة عليها أن الشركات التي تتمتع بأداء بيئي أفضل توفر معلومات مفصلة عن البيئة من الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف، والشركات التي كانت تعاني من مشاكل بيئية في الماضي تتخذ العديد من الخطوات للحد من مشاكلها البيئية وتحسين أدائها البيئي (سواء كانت إلزامية أو متخذة طوعاً) مع السعي لتبليغ هذه المعلومات للجمهور لإظهار أنها تتمتع بالمسؤولية البيئية.

<sup>1</sup> Shuchi Pahuja (2009), **Relationship between environmental disclosures and corporate characteristics: a study of large manufacturing companies in India**, Social Responsibility Journal, Vol. 5 Issue: 2, pp.227-244.

### ( Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies)

تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات على أساس نظرية أصحاب المصلحة وتعطي ملاحظة تجريبية عن الشركات المدرجة الصينية، وبيان دور أصحاب المصلحة مثل المساهمين والدائنين الذين تم اختبارهم في هذه الدراسة في التأثير على الإفصاح البيئي، وآلية الشركات التي تم أخذ عينات منها في الإفصاح عن معلوماتها البيئية بشكل انتقائي أو وفق استراتيجية واضحة المعالم تتبعها المؤسسات في عمليات إفصاحها البيئي مع مراعاة خصوصية الشركات وحساسيتها اتجاه حماية البيئة.

اعتمدت الدراسة على نماذج الانحدار المتعددة تستخدم تقدير المربعات الصغرى العادية من خلال اعتبار المتغير التابع المتمثل في الإفصاح البيئي حيث تم تعيين درجة (1) في عدم وجود بيانات بيئية، (3) مع بيانات كمية وصفية أو غير كاملة، وإعطاء درجة (5) مع البيانات الوصفية والكمية مفصلة، والعوامل المؤثرة تتمثل في (السلطة العمومية، قوة المساهمين، وضغط الدائنين) باعتبارهم أصحاب مصلحة يؤثرون من خلال الضغط في الإفصاح البيئي على الشركات محل الدراسة، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة مثل (الحجم، والعمر، والموقع، والقدرة على التعلم لموظفي الشركة، والعائد على الأموال الخاصة)، ولمعرفة العوامل التي تحسن الأداء الاقتصادي للشركة وبالتالي الإفصاح عن مزيد من المعلومات حول تكلفة الاستثمار البيئي ومكافحة التلوث.

خلصت الدراسة إلى اعتبار السلطة العمومية العامل المؤثر على الشركات الصينية في تقديم المعلومات البيئية بشكل رئيسي، والهدف تخفيف مخاوف الحكومة اتجاه الشركة بالإضافة إلى استمرار الضغط من أصحاب المصلحة المهمين الآخرين مثل المساهمين والدائنين الذين تم اختبارهم في هذه الدراسة، والذي يبدو أنه ضعيف في الوقت الحالي، والبنوك قد أولت اهتماماً أقل للأداء البيئي للشركات في الماضي، ووجود أثر إيجابي للشركات التي لها حساسية للبيئة، وكذلك الحجم لشركات عينة الدراسة، وستختار المزيد من المؤسسات بالإفصاح للمزيد من المعلومات البيئية ولتحقيق هذه الغاية ينبغي تعزيز الوعي البيئي للجهات الفاعلة الاجتماعية في الصين بشدة إلى جانب زيادة مخاوف أصحاب المصلحة بشأن السلوك البيئي للشركات.

<sup>1</sup> Xianbing Liu, V. Anbumozhi (2009), **Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies**, Journal of Cleaner Production 17, 593–600.

### ( The Relations among Corporate Environmental Disclosures, Public Initiatives, and Corporate Characteristics: Korean Evidence )

تهدف الدراسة إلى تحديد العلاقات بين الإفصاح البيئي للشركات من خلال التقارير السنوية أو التقارير البيئية المستقلة والخصائص المؤسسية والمبادرات العامة لمدة سبع سنوات بعد الأزمة المالية في كوريا الجنوبية، وتحديد الخصائص المؤسسية ذات الدرجة الأعلى في بيان علاقتها وأثرها على الإفصاح البيئي للشركات الكورية، والتي تشمل الأداء الاقتصادي، وحجم الشركات، وسلطة أصحاب المصلحة، وغيرها، وتعد العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي والأداء الاقتصادي من أكثر القضايا إثارة للجدل التي لم يتم حلها بعد في العديد من الدراسات السابقة.

تسعى الورقة البحثية إلى دراسة العلاقة باستخدام الارتباط من خلال معامل بيرسون بالإضافة إلى الانحراف المعياري وغيرها من الأساليب الإحصائية، وبغرض اكتشاف محددات الحصول على الشهادات البيئية (ISO) ولتحديد الشركات الصديقة للبيئة تم استخدام الانحدار اللوجستي المتعددة و OLS مع تحديد الارتباط متعدد المتغيرات بين الإفصاح البيئي والمتغيرات الضابطة المحتملة، وقسم الباحث المتغيرات المستقلة إلى قسمين متغيرات مؤسسية تمثلت في (الحجم، والربحية، ونوع الصناعة، والأداء الاقتصادي) ومتغيرات المبادرات العامة وتمثلت في (الحصول على شهادة ISO، تصنيف وزارة البيئة الكورية الشركات الصديقة للبيئة)، بالإضافة إلى استخدام نظام المعادلات (System of Equations Approach) في دراسة العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي.

خلصت الدراسة إلى اعتبار جودة الإفصاح البيئي باستخدام تحليل المحتوى في مستويات منخفضة، والتي كانت أعلى بالنسبة للشركات التي أعدت التقرير البيئي بالنسبة لغير المستعدين، كما أظهرت النتائج أن حجم الشركات ونوع الصناعة هما الدافع الأكثر قوة وراء قرارات الإفصاح البيئي للشركات باستمرار من خلال التحليلات المتنوعة، واتضح أن الربحية أقل أثراً، وكان للمبادرات العامة (شهادة ISO وتسمية الشركة الصديقة للبيئة) أيضاً تأثير إيجابي على مواقف الشركات لاتخاذ مواقف أكثر استباقية نسبياً، وتخلص الدراسة الممتدة من (1999-2005) إلى أن ممارسة الإفصاح البيئي للشركات لم تتحسن عموماً خلال الفترة التي تلت الأزمة المالية، والسبب أن الشركات الكورية ليس لديها دافع جاد للإفصاح عن معلومات بيئية أفضل في حواشي المعلومات المالية، كما أن مبادرات القطاع العام بما في ذلك المبادئ التوجيهية لتقرير الأعمال البيئية ونظام تعيين الشركات الصديقة للبيئة والتي تقودها الحكومة الكورية إلى جانب نظام شهادات الإيزو تؤدي دوراً هاماً في تحفيز المواقف الاستباقية في مواقف الإفصاح البيئي للشركات.

<sup>1</sup> Jong-Seo Choi (2008), **The Relations among Corporate Environmental Disclosures, Public Initiatives, and Corporate Characteristics: Korean Evidence**, Journal of Accounting Research, Vol. 33, No. 1, APIRA 2007 Conference held in Auckland, New Zealand from the 8th through the 10th of July, 2007. The authors appreciate two anonymous.

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

المبحث الثاني: مناقشة الدراسات التطبيقية والتجريبية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

المطلب الأول: مراجعة الدراسات السابقة للعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي

تمثل الدراسات السابقة التي تناولت الإفصاح البيئي للشركات من خلال البيانات المستقاة من التقارير البيئية والاجتماعية التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها، وتستخدم في ذلك قيم ترتيبية حسب نوعية المعلومات البيئية المفصوح عنها، بمنح أعلى درجة للمعلومات البيئية المهمة ثم الأقل منها حسب العديد من الدراسات معتمد في ذلك على دراسة (Wiseman, 1982)، ومعظم الدراسات تدعم فكرة أن المؤسسات تقوم بالإفصاح البيئي من أجل الحفاظ على سمعتها بين الشركات، والتي من ضمنها التأثير على الأسواق المالية كالتوافق مع توقعات أصحاب المصلحة ممثلين في كل من السلطة العمومية، الدائنين، المنظمات المحلية والدولية وغيرهم، لتجنب تدخل الجهات الحكومية في المؤسسة تسعى الشركات إلى الالتزام قدر الإمكان بالإفصاح البيئي الملزم لها في شكل قوانين ولوائح تنظيمية.

تشمل الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الإفصاح البيئي بالبحث في العوامل المؤثرة منها الحجم، والربحية، وتركيز الملكية، والسلطة العمومية، وسلطة المساهمين وأصحاب المصلحة، والشهادات البيئية، والاتفاقيات الدولية لمعايير الإفصاح وغيرها، ومعظم هذه الدراسات تعتمد في قياسها لمفاهيم المجموعات المختلفة على تقديم عدة طرائق لقياس الأثر على الإفصاح البيئي من خلال معلومات كمية تتعلق بعوامل خارجية، وداخلية (مؤسسية)، اقتصادية، وطوعية، إلزامية... الخ وهناك من يعبر عنها بقيم وهمية تعبر عن العوامل المؤثرة حسب خصوصية كل دراسة في مدى توفر المعلومات المتاحة، ويقوم الباحث بقياس الإفصاح البيئي من خلال تحليل المحتوى أي وضع درجات ترتيبية حسب نوع المعلومة المتوفرة، حيث يعطى حكما على هذه الحالات من طرف المستجيب أو من الباحث معتمدا على المعلومات البيئية المتوفرة، سواء كانت التقارير البيئية والاجتماعية، والتقارير السنوية، والمنشورات السنوية، وأي معلومة توفرها المؤسسة في الإفصاح عن عملياتها البيئية على موقعها الإلكتروني، ملصقات إخبارية وغيرها.

أما ما يتعلق بموقع الدراسة الحالية فإنها تستخدم حالات افتراضية من خلال سؤال فئات العينة عن العوامل التي تساعد المديرين على ممارسات الإفصاح البيئي من وجهة نظرهم، أو عن العوامل التي تؤدي إلى انتهاج هذا السلوك، نظرا لأن معظم الدراسات السابقة تتبع أسلوب تحليل المحتوى، ولهذا الأسباب ستقتدي الدراسة الحالية بالأبحاث التي تناولت موضوع الإفصاح البيئي باعتماد أسلوب تحليل المحتوى، والذي يمكن أن يقدم بشكل أكثر دقة في مدى ممارسة الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، بالاعتماد فقط على مدى التزام المؤسسات محل الدراسة بالضرائب والرسوم البيئية (الجبائية البيئية)، والتي تعتبر الوسيلة الأفضل التي يمكن من خلالها كمرحلة أولى تحديد مدى وجود الإفصاح البيئي وتقييمه، معتمدين في ذلك على التقارير المتحصل عليها على مستوى مديريات البيئة أو وزارة البيئة والطاقات المتجددة وغيرها من التقارير السنوية، وفي المرحلة الثانية نحاول تحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في المؤسسات الجزائرية وفق ما تم تناوله في الدراسات السابقة.

في الجدول الموالي يتم مراجعة الدراسات السابقة من خلال عرض الهدف الأساسي، والمنهجية المتبعة، العوامل المؤثرة، وأخيرا النتائج المتحصل عليها لكل دراسة سابقة، بالإضافة إلى عرض الدراسة الحالية.

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

الجدول رقم 1.2: مقارنة بين الدراسات السابقة في إطار الهدف، المنهجية والعوامل، والنتائج المتوصل إليها

صاحب الدراسة	هدف الدراسة	المنهجية والعوامل المؤثرة	النتائج
دراسة لقمان محمد أيوب الدباغ وآخرون، 2011	يسعى الباحثان إلى قياس الإفصاح البيئي لعينة الشركات لدول مجلس التعاون الخليجي من خلال تحديد طبيعة العلاقة بين الإفصاح البيئي وبعض خصائص تلك الشركات.	تم قياس الإفصاح البيئي بتحليل المحتوى لكل عملية إفصاح تمنح درجة (1) وعدم الإفصاح تمنح (0)، وتم استخدام الارتباط في دراسة العلاقة والأثر باستخدام الانحدار المتعدد. والعوامل المؤثرة في الدراسة هي: الحجم، وعمر الشركة، والربحية والرافعة المالية، كما شملت العينة 42 شركة لدول مجلس التعاون الخليجي لعام 2010.	أظهرت النتائج ضعف في مستويات الإفصاح في دول مجلس التعاون الخليجي، وتوجد علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح البيئي وحجم الشركة، أما العناصر المتبقية فلا توجد علاقة تربطها بالإفصاح البيئي ويرجع السبب حسب الباحث إلى عدم وجود نموذج إفصاح بيئي إلزامي تلزم فيه الحكومات شركات محل الدراسة.
Mejda Mahmoudi Akrou, Hakim Ben Othman, 2013	تهدف هذه الدراسة إلى التحقيق في محددات الإفصاح البيئي في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مع إدراج خصائص المنطقة مثل ثقافة الأعمال الموروثة من المستعمر الفرنسي والبريطاني، ملكية الدولة للشركات، و ملكية الأسرة.	باستخدام طريقة تحليل المحتوى في قياس الإفصاح البيئي بمنح واحد في الإفصاح عن المعلومة البيئية والصفير إذا لم يكن كذلك، وعدد الشركات الـ 33 للسنة المنتهية في 2010. وتمثلت العوامل المؤثرة في (ثقافة الاعمال، و ملكية الدولة، و ملكية الاسرة، والحجم، والرافعة المالية، والربحية، واستخدام الأنترنت).	بينت النتائج أن الإفصاح البيئي يتكون من بيانات عامة تشير إلى دعم الشركة لحماية البيئة وأن النتائج البيئية منخفضة للغاية، وعامل ملكية الأسرة له ارتباط سلبي بمستويات الإفصاح البيئي في المواقع الإلكترونية، أما الحجم و ربحية الشركات لهما أثر كبير على الإفصاح.
Even Fallan, et all 2019	تهدف هذه الدراسة إلى تحديد المفاضلات الاستراتيجية بين السلوك الضريبي للشركات والإفصاح البيئي باعتبارهما من العناصر الأساسية للمسؤولية الاجتماعية للشركات.	تم قياس السلوك الضريبي للشركة باعتماد بيانات الضريبة النقدية لمدة ثلاث سنوات، وتم استخدام الانحدار المتعدد في دراسة الأثر. تمثلت العوامل المؤثرة في الحجم، والربحية، والرافعة المالية، والعائد على الأموال الخاصة، والتدقيق. والعينة مكونة من 147 شركة لثلاث سنوات (2009، 2012) في البرتغال.	توصلت الدراسة أن هناك علاقة سلبية بين السلوك العدواني الضريبي للشركات ودرجة الإفصاح البيئي الإلزامي، والشركات التي تمثل امتثالاً تاماً للمتطلبات الإلزامية للإفصاح البيئي هي أيضاً أقل عدوانية للضرائب وتلتزم بالقواعد الضريبية.



## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

صاحب الدراسة	هدف الدراسة	المنهجية والعوامل المؤثرة	النتائج
Abdullah Hamoud Ismail et all, 2018.	تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على جودة الإفصاح البيئي للشركات لمجموعة من الدول النامية (الأرجنتين، والبرازيل، والصين، وكولومبيا، ومصر، والهند، وإندونيسيا، وكازاخستان وكينيا، والكويت، ونيجيريا، وعمان، وباكستان، وقطر، وجمهورية كوريا، والمملكة العربية السعودية، وتايوان، وترينيداد، وتوباغو، وتركيا)	باستخدام تحليل المحتوى للإفصاح البيئي على التقارير السنوية والتقارير المستقلة وصفحات الشركة الرئيسية، مع استخدام ارتباط بيرسون في دراسة العلاقة، والانحدار المتعدد في تحديد الأثر لعينة من 116 شركة نفط وغاز في 19 دولة نامية. وشملت العوامل المؤثرة التالية (الحجم، ونوع الشركة، والقرب من السوق، وتركيز الملكية، والملكية الأجنبية، والملكية المؤسسية، وملكية الدولة، والربحية، والرافعة المالية، ومتعددة الجنسيات، وإصدار الشهادات البيئية، وعضوية جمعيات الصناعة).	أظهرت النتائج أنه من بين العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة، كانت خمس متغيرات مرتبطة بجودة الإفصاح البيئي وهي (الحجم، والملكية الأجنبية، والربحية، والرافعة المالية، والعضوية في جمعيات الصناعة).
Haslinda Yusoff et all, 2014	تهدف الدراسة إلى مراجعة الاختلافات بين كل من استراليا وماليزيا في ممارسات الإفصاح البيئي، مع العمل على المقارنة في تحديد العوامل المؤثرة لجودة التقارير البيئية.	تم جمع الأدلة التجريبية من خلال تحليل محتوى لعامي 2002 و 2003 من التقارير السنوية للشركات لأكثر من 50 شركة مدرجة في ماليزيا وأستراليا، وتمثلت العوامل المؤثرة في (الحساسية البيئية، والمساءلة المحاسبية، وأصحاب المصلحة، والأداء المالي، والشهادة البيئية (ISO)، واستخدم في الاختبارات التجريبية تحليل الانحدار المتعدد لتحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي.	تم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية في الشركات الأسترالية أكثر من الشركات الماليزية، وكان لشهادة ISO 14001 تأثير كبير على كل من الشركات الماليزية والأسترالية، بالإضافة إلى الأداء المالي الذي كان له أثر على الشركات الأسترالية فقط.
X.H. Meng et all, 2014	تهدف الدراسة إلى كيفية تأثير الأداء البيئي للشركات ليس فقط على مستوى التفاصيل الخاصة بالإفصاح البيئي للشركة، ولكن أيضاً في المعلومات التي يتم الكشف عنها والمساعدة في تطوير نظرية لشرح سلوكيات الإفصاح البيئي للشركات الصينية.	تم اعتماد تحليل المحتوى للإفصاح البيئي ل 533 شركة مدرجة في الصين حسب الأداء البيئي الضعيف، والمختلط، والقوي، كما اعتمدت في دراسة العوامل المؤثرة التالية: (الحجم، والصناعة، والملكية، والرافعة المالية والأداء المالي)، ومن أجل اختبار العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي تم استخدام الانحدار المتعدد في عام 2010.	خلصت الدراسة إلى دعم العلاقة غير الخطية بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي وتظهر النتائج أن كلا من الأداء الجيد والضعيف كُشفاً عن معلومات بيئية أكثر بكثير من الشركات التي لها انتهاكات بيئية.

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

صاحب الدراسة	هدف الدراسة	المنهجية والعوامل المؤثرة	النتائج
S. X. Zeng et al, 2011	يهدف الباحث إلى دراسة تأثير العوامل المختلفة على قرار الشركات في الإفصاح عن المعلومات البيئية.	يتم قياس الإفصاح وفقا لمستوى تحليل المحتوى وتمثلت العوامل في (ملكية الدولة للشركة، والحساسية البيئية، والملكية الأجنبية، والصورة والسمعة، والحجم، المديونية، والحصة السوقية، والربحية، وعمر الشركة) وتمت دراسة الأثر باستخدام الانحدار المتعدد.	بينت النتائج أن المتغيرات الخارجية (ملكية الدولة والحساسية البيئية) تُظهر قوة تفسيرية ضعيفة، حيث ساعدت في تعزيز عملية الإفصاح البيئي ولكنها لم تحفز الشركات على الإفصاح الطوعي، ويعتبر المتغير الداخلي للصورة التنظيمية والسمعة أثر على الإفصاح الطوعي.
Shuchi Pahuja, 2009	يهدف الباحث إلى اختبار تأثير متغيرات الشركات الهندية الكبرى المصنعة المختارة على ممارسات الإفصاح البيئي.	تم قياس الإفصاح البيئي في التقارير السنوية لـ 91 شركة تصنيع كبرى لمدة ثلاث سنوات متتالية، وتحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي باستخدام الانحدار المتعدد للعوامل المؤثرة التالية (القطاع العام، والقطاع الخاص، والصناعة حسب المنتج، والصناعة حسب التلوث الناتج، والملكية الأجنبية، والمجمعات الصناعية، والحجم، والربحية، والمديونية، والصادرات، والأداء البيئي)	توضح النتائج أن الإفصاح البيئي لشركات القطاع العام أعلى بكثير من شركات القطاع الخاص، والصناعات حسب التلوث الناتج تفصح أفضل من غيرها مما يدل على أن الصناعات الحساسة بيئياً تميل إلى زيادة الإفصاح البيئي، والمتغيرات الحجم، والربحية، والأداء البيئي تؤثر على الإفصاح البيئي.
Xianbing Liu, V. Anbumozhi, 2009	التعرف وتحديد العوامل التي تؤثر على مستويات الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات على أساس نظرية أصحاب المصلحة وتعطي ملاحظة تجريبية عن الشركات المدرجة الصينية.	تم اعتماد تحليل المحتوى لتحديد مستوى الإفصاح البيئي، والعوامل المؤثرة في الدراسة هي (السلطة العمومية، وقوة المساهمين، وضغط الدائنين، والحجم، والعمر، والموقع الحساس للبيئة، والقدرة على التعلم، والعائد على حقوق الملكية) مع استخدام الانحدار المتعدد في اختبار العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي.	أثبتت الدراسة أن الدافع للشركات الصينية في تقديم المعلومات البيئية بشكل رئيسي هي السلطة العمومية لتخفيف مخاوف الحكومة، بالإضافة إلى الحجم والموقع الحساس للبيئة التي لها أثر كبير على الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة.
Jong-Seo Choi, 2008	تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين الإفصاح البيئي للشركات من خلال التقارير السنوية أو التقارير البيئية المستقلة وخصائص الشركة والمبادرات العامة.	تم قياس الإفصاح البيئي خلال الفترة (1999-2005)، مع إجراء الانحدار اللوجستي المتعددة وOLS بين متغيرات الإفصاح البيئي للشركات والمتغيرات المؤثرة (الحجم، والصناعة، والربحية، والأداء الاقتصادي، وشهادة ISO، وشركة صديقة للبيئة)، كما تُستخدم تحليلات الانحدار اللوجستي بعد ذلك لاستكشاف محددات شهادة ISO وتعيين شركة صديقة للبيئة حسب وزارة البيئة الكورية.	أبرزت النتائج أن الحجم والشركات الصناعية أهم الدوافع المؤثرة في قرارات الإفصاح البيئي للشركات الكورية، وكذلك المؤسسات التي تحصلت على شهادة ISO14001.

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

صاحب الدراسة	هدف الدراسة	المنهجية والعوامل المؤثرة	النتائج
الدراسة الحالية	تهدف الدراسة إلى تحديد دوافع الكامنة للإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات الجزائرية وفق مستوى الإفصاح للشركات الجزائرية، ثم تحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة.	تم قياس الإفصاح البيئي باستخدام تحليل المحتوى لـ 28 مؤسسة تصنيع (البترولية والإسمنت) لمدة أربع سنوات متتالية بمنح درجة (3) للمعلومات النقدية والكمية، درجة (2) للمعلومات العامة، درجة (1) في حال عدم وجود معلومات بيئية، وتحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي باستخدام معامل الارتباط بيرسون، ثم دراسة الأثر باستخدام الانحدار المتعدد للعوامل المؤثرة التالية (السلطة العمومية، والمديونية، والربحية، والحجم، والرافعة المالية).	خلصت الدراسة إلى مستوى الإفصاح للشركات كان عام والذي كان بغرض الحصول على الشرعية لتفادي الضغوط الحكومية والدولية من خلال الالتزام بالإفصاح البيئي في ظل الجباية البيئية، وتمثلت العوامل المؤثرة في السلطة العمومية، والحجم، وهذا راجع إلى الضغوط الحكومية خاصة على الشركات الصناعية الكبرى، بينما باقي العوامل ليس لها أثر.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة ومعطيات الدراسة الحالية

### المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة حول الإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

من الأدبيات التطبيقية السابقة يمكن القول إن معظم الدراسات المتعلقة بالإفصاح البيئي قد أجريت في العديد من الدول، ومع ذلك سعت بعض الدراسات إلى تقديم تفسير وفهم لكمية ونوعية الإفصاح البيئي للشركات من خلال الإطار النظري لبعض النظريات، وكذلك دراسة العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي، في هذا الفحص المحدود لدراسات الإفصاح البيئي لمجموعة من الدول النامية، الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، المتقدمة يمكننا القول أن الدراسات التي تم التركيز عليها في هذه الدراسة هي تلك الدراسات التي تناولت الإفصاح البيئي في الشركات والتي سعت إلى تفسير الإفصاح البيئي من خلال العوامل المؤثرة الداخلية، والخارجية، الاقتصادية، والمبادرات الطوعية وغيرها من العوامل حسب خصوصية كل دراسة.

أظهرت نتائج الدراسات السابقة دعماً في أهمية تحديد العوامل المؤثرة التي تزيد من جودة ونوعية المعلومات البيئية المفصح عنها، والتي شملت العينات شركات في قطاعات ودول مختلفة لتحديد الضغوط التي تمارس على الشركات للإفصاح عن المزيد من المعلومات البيئية، قدمت نتائج الدراسات السابقة أهمية قصوى للمسؤولية البيئية مما ينعكس على الأداء المالي وسمعة الشركة، ويمكن القول: إن معظم الشركات أبدت اهتماماً أكبر بسمعة المؤسسة وأدائها المالي وبالتالي سعت الشركات إلى توفير المزيد من الإفصاح البيئي للشركات المرتبط بالمعلومات في تقاريرها السنوية، وفيه يلي نحاول تحديد العوامل المؤثرة في ثلاثة عوامل.

بناءً على وجهات النظر النظرية والأدبيات التطبيقية والتجريبية ذات العلاقة بالإفصاح البيئي، تم تحديد عدد من العوامل المؤثرة نوجزها في العوامل الخارجية وهي (السلطة العمومية، وسلطة المساهمين، والمديونية، والموقع والحساسية البيئية، والصناعات والقطاعات المماثلة، وثقافة الاعمال)، وهناك عوامل داخلية "العوامل المؤسسية" وهي: (الحجم، وعمر الشركة، وهيكل الملكية،

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

والربحية، والرافعة المالية، والحوكمة، والصورة التنظيمية والسمعة، والصناعة حسب المنتج أو التلوث الناتج، والأداء المالي، والأداء البيئي)، بالإضافة إلى عوامل مساعدة (شهادة بيئية مثل الايزو، والشركات المتعددة الجنسيات والجمعيات الأجنبية، والمجمعات الصناعية، والعضوية في منظمات دولية، والصادرات، واستخدام الإنترنت)، وفيه يلي نحاول مناقشة العوامل المؤثرة.

### أ. العوامل الخارجية:

إن اهتمام العوامل الخارجية كأصحاب المصلحة مثلاً بالقضايا البيئية وهم "أي فرد أو مجموعة يمكن أن تؤثر أو تتأثر بالإجراءات أو القرارات أو السياسات أو الممارسات أو هدف الشركة" (Carroll, 1999)، مما يزيد الضغوط على الشركات الملوثة بضرورة حماية البيئة وبالتالي الالتزام بالإفصاح البيئي، ونقصد بالعوامل الخارجية الذين لهم القدرة على تعبئة الرأي العام لصالح الشركة أو ضدها، وهم الذين لهم القدرة على الضغط على الشركة مباشرة نظراً لعلاقتهم المباشرة بالشركة نذكر منهم المساهمين، والدائنين، والعملاء، والموردين، إلا أن في هذه الدراسة نحاول التركيز على العوامل التي لها الأثر الكبير على الشركة مثل السلطة العمومية من خلال اللوائح والتشريعات القانونية، والدائنين الذين يوفرون السيولة المالية للشركة من خلال الديون المقدمة والتسهيلات المالية، هيكل الملكية الذين يساهمون في رأس المال الشركات (Roberts, 1992)، والفكرة الأساسية في هذا الإطار أن الإفصاح البيئي للشركات نتاج من الضغوط السياسية والاجتماعية التي يفرضها مختلف أصحاب المصلحة على الشركات فيما يتعلق بأدائها البيئي وعليه تقدم الشركات معلومات بيئية استجابة لضغوط النظم الاجتماعية والسياسية والاقتصادية التي تحيط بها (Williams, 1999)، ونعمل على تناولها في الفقرات الموالية.

تتجلى قوة السلطة العمومية في آليات إنفاذها من خلال العقوبات الحكومية في حال عدم الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية، وعليه تسعى الشركات الالتزام بالأنشطة البيئية لتقليل مخاطر الحكومة وتدخلاتها التي قد تؤثر على قيمة الشركة، وهناك العديد من الدراسات تدل على العلاقة الإيجابية بين الضغوط الحكومية والتزام الشركات بالقضايا البيئية من خلال اللوائح والقوانين التنظيمية وحتى في الإفصاح الطوعي (Chan et al, 2003; X. Liu et al, 2008)، وبالتالي تنظر الشركات إلى الحكومة باعتبارها صاحبة مصلحة قوية، ويمكن للمتطلبات التنظيمية من الحكومة تشكيل سلوك الشركات بشكل كبير تجاه حماية البيئة (Huang & Kung, 2010)، واستراتيجية العديد من الشركات تتجه وفق الاهتمامات البيئية الحكومية حيث تسعى إدارة الشركة للإفصاح البيئي باعتبارها وسيلة فعالة لتقليل التكاليف التنظيمية المحتملة من الحكومة واستجابة لضغوط السياسة العامة (Patten, 2007).

أشارت العديد من الأدبيات التطبيقية على أن حساسية الشركة للبيئة تكون عاملاً محتملاً للتأثير على الإفصاح البيئي الإلزامي أو الطوعي، والشركات التي تنتمي إلى صناعات شديدة الحساسية للبيئة مثل المعادن والكيماويات، والمحروقات، والصناعات الاستخراجية... إلخ يزيد احتمال اهتمام الشركة الملوثة بالإفصاح عن المعلومات البيئية، ولأنها من المحتمل أن تلحق الضرر بالبيئة حيث تبين الدراسات أن أنواع الصناعات لها علاقة قوية بقرارات الإفصاح عن المعلومات البيئية في العديد من الدراسات منها (Halme & Huse 1997; Banerjee 2002; Kolk et al 2001)، مما يعطي الأهمية للإفصاح البيئي لتجنب الضغوط

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

والنقد من الجمعيات والمنظمات البيئية وغيرها، إلا أن هناك بعض الدراسات لم تجد أي علاقة بين الحساسية البيئية للشركات من نشاطها الصناعي والإفصاح البيئي (Alnajjar 2000; Haslinda et al, 2014).

يمكن اعتبار المساهمين من خلال ملكية الأسهم من العوامل المؤثرة، حيث يقوم السوق بدمج الأداء البيئي للشركة في تقييمهم للالتزامات البيئية السرية التي تدخل في اعتبارات المستثمرين في تقييم أسهمهم، ونجد أن الشركات ذات الملكية الموزعة بشكل كبير من المرجح أن تهتم بالإفصاح البيئي بشكل نوعي في الإفصاح الإلزامي أو طوعي لجذب المزيد من المستثمرين (Clarkson et al, 2004)، وفي سياق متصل يمكن اعتبار المديونية عامل مهم في الإفصاح البيئي حسب درجة اعتماد الشركة على الديون حيث نجد أن الشركات الملوثة تفضل الإفصاح عن مزيد من المعلومات البيئية إذا كان لديها المزيد من الديون، وعليه الشركات ذات الديون المرتفعة تهتم أكثر بالقضايا البيئية عن طريق الإفصاح البيئي، والنتائج التجريبية للدراسات السابقة تتباين في وجود علاقة سلبية (Brammer & Pavelin, 2006)، في حين دراسات أثبتت على وجود علاقة إيجابية بين المستثمرين والمقرضين على الإفصاح البيئي للشركات من خلال دمج استراتيجية بيئية استباقية (Naser et al, 2006).

هناك نوع آخر من العوامل الخارجية يمكن اعتباره من الضغوط الخارجية يتمثل في **الصناعات والقطاعات المماثلة**، قد تتبع الشركة بما تقوم به شركات أخرى لنفس الصناعة، فبغرض التنافس قد تتأثر الشركة بمثيلاتها في نفس الصناعة باعتماد الإفصاح البيئي وسيلة على اهتمامها بالقضايا البيئية مما يحقق لها ميزة تنافسية (Mizruchi & Fein, 1999)، فكلما اختارت الشركات من نفس الصناعة الإفصاح عن المعلومات البيئية قد يؤدي إلى زيادة الإفصاح البيئي لنفس الصناعة أو القطاع (Zeng et al, 2012).

يمكن اعتبار **ثقافة الأعمال الموروثة** عن المستعمر لها دور في عملية الإفصاح البيئي للشركات، حيث نجد مثلاً دول الخليج والأردن تتميز بعلاقات اقتصادية وروابط قوية مع المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك الأمر لدول شمال إفريقيا تتمتع بعلاقات اقتصادية مميزة مع الدول الأوروبية وخاصة مع فرنسا، وثقافة العمل الموروثة من المستعمرين السابقين والشركاء الاقتصاديين الرئيسيين من أهم العوامل التي تحدد مستوى الإفصاح البيئي، حيث أثبتت بعض الدراسات أن الإفصاح البيئي من حيث الشفافية والنوعية للدول التي لها روابط تاريخية وعلاقات اقتصادية قوية مع بريطانيا أفضل من الدول التي لها ثقافة أعمال موروثة عن المستعمر الفرنسي (Othman & Zeghal, 2010)، وهذا يتوافق مع دراسة تبين أن الإفصاح البيئي والتوقعات في الدول المتقدمة الأنجلو أمريكية أعلى من الدول الأوروبية القارية (Saudagaran & Biddle, 1992).

### ب. العوامل المؤسسية:

من أجل فهم الممارسات ومحددات الإفصاح البيئي للشركات نحاول البحث عن العوامل المؤسسية، بغرض تحديد العوامل الداخلية المحددة للإفصاح البيئي، حيث تُظهر الأبحاث السابقة العديد من محددات الإفصاح البيئي والمتعلقة بالشركة مثل الحجم،

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

والربحية، وهيكل الملكية، والحوكمة، والصورة التنظيمية والسمعة، والصناعة حسب المنتج أو التلوث الناتج، والأداء المالي، والأداء البيئي... إلخ ونحاول تناولها بناءً على وجهات النظر النظرية والدراسات التطبيقية والتجريبية.

تشير الأدبيات التطبيقية إلى العلاقة بين حجم المؤسسة والإفصاح البيئي وميل الشركات الكبرى إلى الإفصاح عن معلومات بيئية لضمان صورة اجتماعية إيجابية اتجاه المجتمع وأصحاب المصلحة وغيرهم، وهي قادرة على امتلاك موارد فائقة تمكنها من مراعاة القضايا البيئية، ولأنه من المرجح أن تخضع الشركات الكبرى للتدقيق العام، وبالتالي ميل أكبر نحو الإفصاح البيئي، ونجد الغالبية من الدراسات السابقة على وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستويات الإفصاح البيئي لعدة دول نذكر منها على سبيل الاجمال لا الحصر، (Esa et al, 2015; Tauringana, 2014; Mejda Mahmoudi Akrou et al, 2013; Abd Rahman et al, 2011; Cormier & Magnam 2003; Adams, 2002; Patten, 1991)

ونجد الشركات الكبيرة تفصح عن المعلومات البيئية من خلال مواقعها على الإنترنت أكثر من الشركات الأصغر، وهناك بعض الدراسات التي أشارت أن حجم الشركة لا يرتبط بالإفصاح البيئي (Darus et al, 2014)، في حين دراسة أخرى أظهرت أن الحجم يرتبط بالإفصاح البيئي بشكل ضعيف (Tantish, 2003).

يعتبر هيكل الملكية من العوامل المؤسسية التي حظيت باهتمام كبير من الباحثين بشأن علاقتها بالإفصاح البيئي، والتي لها جوانب مختلفة من ملكية الدولة، ملكية الخواص أو الأسر، الملكية الأجنبية حسب الخصوصية لكل دراسة، وتوجد دراسات أثبتت نتائج لأثر ملكية الدولة على الإفصاح البيئي والتي نجد أغلبها في الدول النامية حيث أن الدول المتقدمة تعتبر الملكية العامة محدودة ونادرة، والعلاقة الإيجابية أثبتتها دراسة (Amran & Devi, 2008) وأرجع السبب أن حجم الأسهم التي تملكها الهيئات الحكومية في المؤسسات تمنحها القدرة على التدخل وتوليد ضغوط لهذه الشركات للإفصاح عن معلومات إضافية لتلبية توقعات المجتمع، وهناك من يرى أن الشركات التي تتمتع بملكية حكومية عالية تلتزم بمبادئ حماية البيئة لكي تعتبر مثلاً جيداً للشركات الأخرى المملوكة بالكامل للقطاع الخاص (Naser et al, 2006)، وتبين في دراسات أخرى من خلال النتائج المتوصل إليها عدم وجود علاقة بين ملكية الحكومة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات (Haji, 2013). والملكية الأجنبية تعتبر من أبعاد هيكل الملكية حيث أظهرت الدراسات السابقة نتائج متباينة فيما يتعلق بالعلاقة بين الملكية الأجنبية والإفصاح البيئي للشركات، حيث أثبتت نتائج دراسة (Peiyuan, 2005) على العلاقة الإيجابية بين الملكية الأجنبية والإفصاح البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للشركات، في حين لم تجد دراسة (Esa et al, 2015) أي علاقة بين الملكية الأجنبية والإفصاح البيئي.

تعد الربحية مؤشراً على قدرة المؤسسة على إدارة الأعمال بنجاح من خلال استرداد تكاليف السلع أو الخدمات ونفقات التشغيل والفوائد وتعويض معقول للمساهمين وإذا كانت الربحية مرتفعة تكون لدى الشركة قدرة إضافية على استيعاب التكاليف المتزايدة، وبالتالي الإفصاح عن مزيد من المعلومات البيئية التي تقوم بها، وهناك دراسات سابقة على سبيل المثال بوجود علاقة إيجابية بين الربحية والإفصاح البيئي (Silva, 2008; Roitto, 2013; Gray et al, 2001)، وكشفت دراسات أخرى وجود علاقة

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

سلبية بين الربحية و الإفصاح البيئي نذكر منها (Das et al, 2015) مما يشير إلى أن الشركات الأقل ربحية تحجم عن الإفصاح عن المعلومات البيئية.

تُعَدُّ الصورة التنظيمية والسمعة عاملاً مهماً تعمل الشركة من خلالها على نقل صورة أفضل وتقييم سمعتها العامة من خلال الإفصاح طوعاً عن المعلومات البيئية، فنجد بعض الشركات تعمل على تبني سلوك حماية البيئة بالالتزام باللوائح والتنظيمات البيئية (Ozen & Kusku, 2009)، حيث إن نوعية الإفصاح البيئي تؤثر على الصورة التنظيمية والسمعة البيئية للشركة اتجاه مصالح الشركة التنفيذية والمستثمرين في رأس مال الشركات (Hasseldine et al, 2005)، والشركات ذات السمعة الجيدة تخسر الكثير وتعرض لمخاطر إذا رفضت الإفصاح عن المعلومات البيئية.

لطالما كان هناك تساؤل حول علاقة الأداء المالي بالإفصاح البيئي وكانت النتائج التجريبية للعلاقة في تباين بين الدراسات السابقة، فهناك دراسات تجريبية تطبيقية أثبتت وجود علاقة سلبية بين الإفصاح البيئي الأداء المالي المعبر عنه بتكلفة رأس المال (Jaggi & Freedman, 1982; Richardson & Welker, 2001)، في حين أثبتت دراسات أخرى العلاقة الإيجابية (Alnajjar, 2000)، حيث إذا كان الأداء المالي للشركة جيداً يؤدي إلى الإفصاح على مزيد من المعلومات البيئية، وتباين النتائج راجع لمقاييس الأداء المالي فهناك من يعبر عنه بالعائد على الأصول، أو العائد على حقوق الملكية، أو ربحية السهم.

من المتوقع أن تقوم الشركة التي تحقق أداءً بيئياً جيداً بالإفصاح عن مزيد من المعلومات البيئية، وتتوقع نظرية الشرعية وجود علاقة سلبية بين الأداء البيئي والإفصاح، بينما تتوقع نظرية الإفصاح الطوعي بأن هذه العلاقة ستكون إيجابية ويحقق لها الميزة التنافسية (Clarkson et al, 2008)، ويساعد الأداء البيئي في تحسين الشركة لصورته وسمعتها العامة وبناء ميزة تنافسية للعلامة التجارية وكسب الدعم الحكومي المتعلق بحماية البيئة (Zeng et al, 2010)، كما أثبتت بعض الدراسات العلاقة الإيجابية بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي (Pahuja, 2009).

### ت. عوامل مساعدة:

بعد التطرق إلى العوامل الخارجية والتي تتميز بأنها تؤثر وتتأثر بالإفصاح البيئي والعوامل المؤسسية التي تتعلق بالمؤسسة في مدى التزامها بالقضايا البيئية عن طريق الإفصاح عن المعلومات البيئية، نتطرق في هذا الإطار إلى عوامل أخرى أقل أثراً على الإفصاح البيئي إلا أن لها دوراً مهماً في تشجيع والالتزام بالإفصاح البيئي للشركات الملوثة وتناولها في النقاط التالية.

تم إصدار العديد من المعايير والشهادات البيئية الطوعية في جميع أنحاء العالم، ومن بين الدوافع الرئيسية للحصول على الشهادات البيئية التزام المؤسسات بتحسينات البيئية، وتحسين صورة الشركة، وبالتالي علاقات أفضل مع السلطات والمجتمعات بعد الحصول على هذه الشهادات، وفي استطلاع أجرته دراسة (Corbett et al, 2003) في 15 اقتصاداً تبين أن الحصول على شهادة المنظمة الدولية للتقييس ISO 14000 يساهم في تحقيق فوائد بيئية واقتصادية تؤدي في النهاية إلى تنمية مستدامة وتعمل المعايير

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

أيضاً على زيادة فرص التجارة المفتوحة وقوة السوق، وتظهر بعض الدراسات التجريبية وجود علاقة إيجابية وأثر بعد الحصول على شهادة ISO 14001 للشركات الماليزية والاسترالية والتي من بين العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في التقارير البيئية (Yusoff & Othman, 2013)، في حين هناك دراسات لم تثبت وجود علاقة من عدمها وتم التركيز على أهمية الحصول على شهادة ISO 14001 في التحليل البيئي للمؤسسات (Eljido-Ten, 2004)، وتوفر معايير ISO 14001 للشركات تطوير رسالتها وأهدافها وسياساتها وإجراءاتها التي تراقب باستمرار آثار عملياتها على البيئة الطبيعية، وتوفر آلية تطوعية للأداء البيئي مع الحرص على الالتزام بحماية البيئة دون ضغوط من اللوائح التنظيمية الصارمة (Sunderland, 1997).

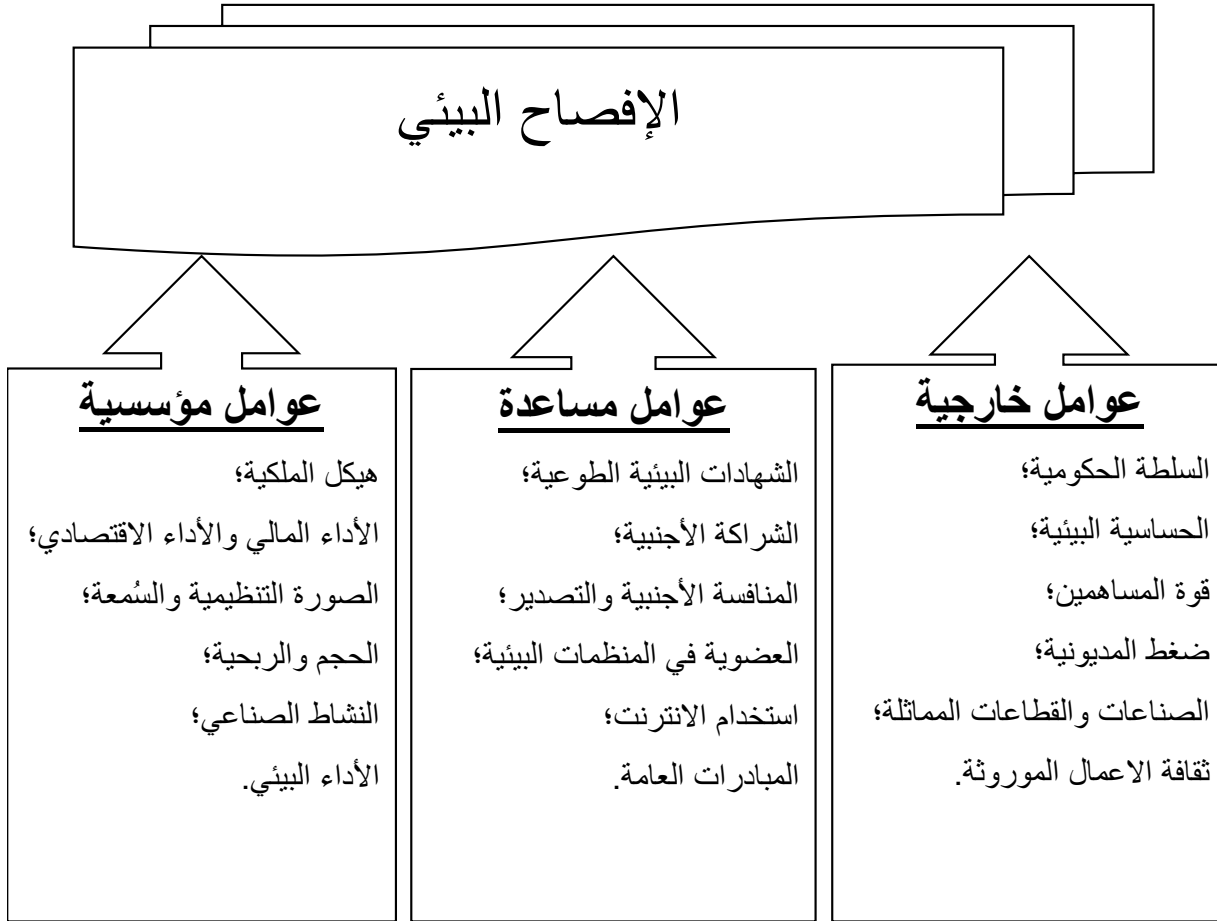
يمكن أن تُعدّ الشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية مهمة لاقتصادات البلدان المضيفة، حيث تخضع الشركات متعددة الجنسيات للوائح التنظيمية السائدة في البلدان المضيفة بالإضافة إلى اللوائح السائدة في بلدانها الأصلية، كما تمنح غالبية الدول النامية حقوق استكشاف وتطوير موارد النفط والغاز والصناعات الاستخراجية الثقيلة للشركات الأجنبية التي لديها موارد كافية من حيث الخبرة ورأس المال والتكنولوجيا (Pongsiri, 2004)، إلا أنه في الواقع هناك نقص في الأدبيات المتعلقة بكيفية الإفصاح عن المعلومات البيئية من قبل مؤسسات الطاقة الوطنية والدولية العاملة في البلدان النامية، رغم أن الشركات متعددة الجنسية أفصحت عن معلومات بيئية في التقارير السنوية أكثر من الشركات الوطنية (Eljayash et al, 2013)، وأكدت دراسة على وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح البيئي ودرجة التدويل للشركات في القطاعات شديدة الحساسية من الدول المتقدمة (Kolk & Fortanier, 2013)، في حين أظهرت دراسات أخرى عدم وجود علاقة بين المؤسسات الدولية والإفصاح البيئي (Hossain et al, 2006)، مما يفرض على مثل هذه المؤسسات المتعددة الجنسية الإفصاح عن مزيد من المعلومات في ظل عدم وجود ضغوط كبيرة بالمقارنة مع بلدانهم الأصلية للقواعد حماية البيئة الصارمة للغاية في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وأستراليا.

من الواضح أن المؤسسة التي تصدر منتجاتها إلى دول أخرى يجب أن تهتم بالتطورات الدولية بما يتعلق بالإفصاح البيئي للشركات، كما أصبحت حماية البيئة والمنتجات الخضراء في إطار التنمية المستدامة حيث تتبع معظم الشركات متعددة الجنسيات التي تم تأسيسها في الدول المتقدمة قواعد بيئية صارمة وبحصولها على شهادة الإيزو تطالب بإنتاج منتجات صديقة للبيئة، والمنافسة بين هذه الشركات شديدة الحساسية والأثر (Pahuja, 2009). وفي سياق متصل أظهرت دراسات وجود علاقة إيجابية بين مستوى استخدام الإنترنت في الدولة ومدى الإفصاح البيئي للمعلومات في مؤسساتها عبر مواقعها على شبكة الإنترنت (Debrency et al, 2002)، ومن المحتمل أن تحصل الشركات على إفصاح بيئي أعلى في حال كان أغلب المتعاملين يستخدمون الإنترنت بدرجة كبيرة.

في الشكل الموالي نحاول تلخيص بعض العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي بناء على الدراسات التجريبية.



الشكل رقم 1.2: ملخص العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الدراسات السابقة

## الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة

### خلاصة الفصل

تم الاعتماد في هذا الجانب على مراجعة الأدبيات التطبيقية والاعتماد بدرجة كبيرة على الدراسات التطبيقية والتجريبية الأجنبية وأغلبها مجالات علمية محكمة ومصنفة، التي تناولت موضوع الإفصاح البيئي في الشركات الاقتصادية الصناعية في ظل العوامل المؤثرة والتي تم تقسيمها إلى العوامل الخارجية، المؤسسة، وأخرى.

بعد تحليل ومناقشة الأدبيات التطبيقية والتي أجريت أغلبها في بيئات اقتصادية مختلفة منها المتقدمة، والنامية، والشرق الأوسط وشمال أفريقيا مما ساعد في الحصول على أدلة مختلفة ومتباينة حول ما إذا كانت العوامل المؤثرة واحدة أو تختلف من دولة لأخرى، وتحديد مدى أثرها على الإفصاح البيئي، وكل ما سبق وفق ما توضحه التفاسير السائدة وفق النظريات المعتمدة في مدى شرعية الإفصاح البيئي للشركات مما يعكس صحتها من عدمها، وبالتالي الهدف في تحديد العوامل المشتركة التي تساهم في الإفصاح البيئي، أما في حالة تباين العوامل فالسبب في الخصائص التنظيمية واللوائح التي تلتزم بها كل دولة حسب أهدافها ومصالحها الاقتصادية والتي لها الأثر على الإفصاح البيئي.

بعد التحليل ومناقشة الدراسات السابقة للأدبيات التطبيقية والتجريبية في العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي، من خلال النتائج التي تم استخلاصها في العوامل المؤثرة إلى عوامل خارجية (السلطة العمومية، وسلطة المساهمين، وضغط المديونية، والموقع والحساسية البيئية، والصناعات والقطاعات المماثلة، وثقافة الأعمال)، وعوامل مؤسسية (الحجم، وهيكل الملكية، والربحية، والصورة التنظيمية والسمعة، والأداء المالي، والأداء البيئي)، وعوامل مساعدة (الشهادات البيئية الطوعية، وتعدد الجنسيات والجمعيات الأجنبية، الصادرات واستخدام الانترنت)، وكلها عوامل على سبيل الإجمال لا الحصر والتي تختلف من دولة إلى أخرى بالإضافة إلى المنهجية والطريقة والأدوات المستخدمة في البحث العلمي، والأهم هو مدى سهولة الحصول على المعلومات البيئية وتوفرها ومدى مصداقيتها.

# الفصل الثالث

عرض منهجية وأدوات الدراسة

في إطار الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة، والتي تفيد أن الالتزام بالإفصاح بالمعلومات البيئية في أغلب دول العالم يتجلى في التقارير البيئية ضمن القوائم المالية أو بإلحاقها ضمن التقارير السنوية أو التقارير الاجتماعية والبيئية، والتي تختلف مضامينها من دولة لأخرى وكذلك من شركة لأخرى، إلا أنها تسعى قدر الإمكان إلى الامتثال بجميع العناصر البيئية كالضرائب والرسوم البيئية، ومختلف الأوزان والكميات الملوثة، والانبعاثات الغازية، والإعانات المالية والتحفيزات الجبائية... وغيرها، أو تكون هناك نماذج للإفصاح البيئي الإلزامية التي تسعى لتحقيق الحد الأدنى من الإفصاح عن المعلومات البيئية، وكل ما سبق عوامل تؤدي إلى زيادة أو تخفيض ممارسات الإفصاح البيئي، مما ينعكس على جودة التقارير البيئية المفصح عنها.

يُعَدُّ هذا الفصل مقدمة ضرورية للدراسة التطبيقية، لأنه يبين ويشير إلى مجتمع الدراسة والتي تخص في دراستنا بيئة الأعمال الجزائرية للشركات عينة الدراسة، ومن أهم الطرائق والأدوات المستخدمة من طرف الحكومة والمتبعة من طرف الشركات في الإفصاح عن المعلومات البيئية عن طريق الجباية البيئية والمتمثلة في التشريعات واللوائح البيئية، والضرائب والرسوم البيئية، والتحفيز الجبائي... الخ، إلا أننا في دراستنا نحاول التركيز على الأدوات المباشرة للجباية البيئية، والتي تضم الضرائب على الانبعاثات، والضرائب على المنتجات، والإتاوات على الخدمات، والضرائب التمييزية والأسعار التصاعدية، والسبب أن دراستنا طويلة لذا نركز على الأدوات المباشرة كَوَهاً الحد الأدنى للمعلومات البيئية التي تلتزم فيه أغلب الشركات عينة الدراسة لأن الهدف من الدراسة تحديد مستويات الإفصاح لتفسير دوافع الشركات في الإفصاح البيئي، بالإضافة إلى محاولة إيجاد العوامل المؤثرة في الإفصاح عن المعلومات البيئية، لذا نقوم بدراسة الجباية البيئية في الجزائر والتطرق إلى مختلف الضرائب والرسوم البيئية المعتمدة في مجتمع الدراسة.

فيما يخص عينة الدراسة فهي تتعلق بالشركات الصناعية في الجزائر لقطاعي المحروقات والإسمنت، بالإضافة إلى أهم الطرائق والأدوات المستخدمة والمتبعة في الدراسة التطبيقية، حيث نقوم بتحديد المنهجية المتبعة والتعرف على مختلف متغيرات الدراسة والطرائق المتبعة في قياسها، والتطرق إلى الأساليب الإحصائية المعتمدة في اختبار الفرضيات المعتمدة في الدراسة. وتأسيساً على ما سبق نتناول الفصل وفق العناصر التالية:

- **المبحث الأول: تقييم الجباية البيئية في الجزائر**
- **المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية**

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

### المبحث الأول: تقييم الجباية البيئية في الجزائر

سعت الجزائر منذ سنة 1992 من خلال قانون المالية إلى اتخاذ إجراءات جبائية لمحاربة التلوث وللحد منه والتي تمثلت في مجموعة من الضرائب والرسوم والإتاوات البيئية، حيث تم استحداث أول رسم بيئي تمثل في الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة<sup>1</sup>، ولتحقيق أهداف الجباية البيئية من خلال هيكل ضريبي متكامل يحقق التوافق مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي لتنفيذ سياسة بيئية فعالة من خلال اللوائح التنفيذية والتشريعات الضريبية بإدخال عدة ترتيبات جبائية للقوانين المالية للسنوات 2000، و2002، و2003، و2004، و2006، و2019. وخلال هذه السنوات تبلورت أهمية الاعتماد على الأدوات الاقتصادية والتي تُعدُّ إجراءات ردية (الرسوم البيئية)، بالإضافة إلى الأدوات غير الاقتصادية و تُعدُّ تحفيزية (الإعانات وغيرها)، ونحاول في هذا المبحث التطرق للإجراءات الجبائية التي تعتمد على الرسوم والإتاوات لتقييم الإفصاح البيئي من خلال الأدوات الاقتصادية المعتمدة وما تعلق بالجباية البيئية في الجزائر.

### المطلب الأول: أنواع الرسوم الجبائية البيئية المفروضة في الجزائر

استجابة لمتطلبات حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة تم تطوير الجباية البيئية في الجزائر بما يجعلها تحد من الأضرار البيئية مع تحفيز الحد من التلوث البيئي من خلال تأسيس رسوم بيئية جديدة من سنة 2000 إلى يومنا الحاضر، ونحاول في هذا المطلب تناول مجموع الضرائب والرسوم المفروضة وفق الأدوات الاقتصادية أو ما يسمى بالجباية البيئية الردية والتي تمثل محل دراستنا.

### الفرع الأول: الرسوم المفروضة على الانبعاثات الغازية والمنتجات

تضم الجباية البيئية مجموعة من الضرائب والرسوم المفروضة على الانبعاثات الغازية والتي يبلغ عددها ستة رسوم لكننا نركز على خمسة رسوم لها علاقة بالدراسة، وكذلك الرسوم المفروضة على المنتجات والتي يبلغ عددها ثلاثة ونتناولها فيما يلي:

#### أ/ الرسوم المفروضة على الانبعاثات

تضم كلاً من الرسم على الأنشطة الملوثة والخطرة على البيئة، والرسم التكميلي على التلوث الجزري ذي المصدر الصناعي، والرسم التكميلي على المياه المستعملة ذي المصدر الصناعي، والرسم على الوقود، وخلال السنة الجارية تمت إضافة ضريبة التلوث للمركبات، ووفقاً للضريبة فإن المنتجين يتحملون تكاليف التلوث الجوي بشكل مباشر مما يدفعهم إلى خفض التلوث البيئي، وكلما كانت أكبر دفعت الشركات إلى البحث عن أفضل البدائل لخفض التلوث الجوي.

**1- الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطرة على البيئة:** أنشئ الرسم بموجب القانون رقم 25/91 المؤرخ في 16 ديسمبر 1991 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، وتم إنشاء المفثشيات الولائية للبيئة للحساب والتحصيل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/96

<sup>1</sup> المادة 117 من القانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية عدد 65-1991.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

المؤرخ في 27 جانفي 1996، ولم يشرع في اتخاذ إجراءات ملموسة لتشكيل جباية بيئية فعالة الا بتعديله بموجب المادة 54 من القانون رقم 11/99 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000، وبموجب هذا القانون شمل تعديل نص المادة 117 من قانون المالية 1993 المحددة للوحدات الصناعية وفق المرسوم التنفيذي رقم 144/07 المؤرخ في 19 ماي 2007 حيث صنف الشركات الأولى حسب التركيبات الكيميائية والثانية على أساس فروع النشاط وعليه يطبق الرسم وتنقسم إلى أربع مؤسسات حسب الرخصة الممنوحة والجدول الموالي يوضح:

الجدول رقم 1.3: رخص المؤسسات ومبالغ الرسوم السنوية

مؤسسات تشغل أقل من شخصين	مؤسسات تشغل أكثر من شخصين	الفئة	الرخصة
24000 دج	120000 دج	الأولى	مؤسسات خاضعة لرخصة وزارية
18000 دج	90000 دج	الثانية	مؤسسات خاضعة لرخصة الوالي المختص إقليميا
3000 دج	20000 دج	الثالثة	مؤسسات خاضعة لرخصة رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا
2000 دج	9000 دج	الرابعة	مؤسسات خاضعة لنظام التصريح لدى رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا

المصدر: من إعداد الباحث بناء على قانون المالية 2000، والمرسوم التنفيذي رقم 198/06.

يتضح من الجدول السابق أن تحديد قيمة الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطرة وفق معيار العمال والفئة أي حسب طبيعة المؤسسات المصنفة المحددة للرسم على الأنشطة الملوثة والخطرة على البيئة، كما أن الرسم فرض بمعدلات ضعيفة وبالتالي لا تحفز المؤسسات الصناعية على حماية البيئة بخفض التلوث مما أدى إلى تشديد في فرض الرسوم في بداية الألفية.

بموجب قانون المالية 2002<sup>1</sup> تم تحديد قيمة المعاملات المضاعفة للرسم حسب طبيعة ومقياس وكمية النفايات الخطرة الناجمة عن المؤسسات المصنفة، والجدول الموالي يحدد المعاملات المضاعفة المطبقة على الرسم للأنشطة الملوثة والخطرة على البيئة.

<sup>1</sup> المادة 202 من القانون 01-21 المؤرخ في 21 ديسمبر 2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79-2001.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

الجدول رقم 2.3: المعاملات المضاعفة المطبقة للرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة

المعامل المضاعف	البيان	المعيار
1	التصريح	حسب الطبيعة وأهمية النشاط
2	رخصة رئيس المجلس الشعبي البلدي	
3	رخصة الوالي المختص إقليميا	
4	رخصة الوزير المكلف بالبيئة	
1	خطيرة على البيئة	حسب مقاييس الخطورة
2	قابلة للانفجار	
3	ضارة، سامة	
2	الكمية محصورة بين 1000/100 طن في السنة	حسب كمية النفايات الخاصة الخطيرة
2.5	الكمية محصورة بين 5000/1000 طن في السنة	
3	الكمية التي تفوق 5000 طن في السنة	

المصدر: من إعداد الباحث بناء المواد 6،4،5 من المرسوم التنفيذي 336/09.

وقد كان تطور حصيلة الرسم خلال الفترة الممتدة 2013-2018 لولاية ورقلة كما يلي:

الجدول رقم 3.3: تطور حصيلة الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة خلال الفترة 2013-2018

الوحدة: 10 آلاف دينار جزائري

السنوات	2013	2014	2015	2016	2017	2018
المبالغ	115.965	124.216	226.440	146.735	146.735	148.583

المصدر: مديرية البيئة لولاية ورقلة.

### 2- الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذو المصدر الصناعي:

بغية الحد من تجاوز التلوث الجوي الحدود المسموح بها محليا والالتزام بالمقاييس الدولية المتفق عليها للمؤسسات المصنفة تم بموجب قانون المالية 2002 تحديد الرسم التكميلي للمؤسسات التي تتجاوز كميات الانبعاثات الحدود القصوى للقيم<sup>1</sup>، والتي حددت في المرسوم التنفيذي 138/06، وبحسب المبلغ بالرجوع إلى المعدلات الأساسية للرسم على الأنشطة الملوثة والخطيرة على البيئة (المادة 54 من قانون المالية لسنة 2000) مع تطبيق مضاعف المعامل حسب نسبة تجاوز القيم المحددة في الجدول الموالي:

<sup>1</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي 299-07 المؤرخ في 27 سبتمبر 2007 الذي يحدد كيفية تطبيق الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي، الجريدة الرسمية، العدد 63-2007.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

الجدول رقم 4.3: توزيع المعامل المضاعف المطبق للرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي

المعامل	المعيار
01	الكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم القصوى من 10% إلى 20%
02	الكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم القصوى من 21% إلى 40%
03	الكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم القصوى من 41% إلى 60%
04	الكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم القصوى من 61% إلى 80%
05	الكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم القصوى من 81% إلى 100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 299/07، الجريدة الرسمية عدد 2007-63.

وقد كان تطور حصيلة الرسم خلال الفترة الممتدة 2007-2009 كما يلي:

الجدول رقم 5.3: تطور حصيلة الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي خلال الفترة 2007-2009

الوحدة: دينار جزائري

السنوات	2007	2008	2009
المبالغ	16236893	26063313	13905863

المصدر: شلغوم مونية (2011)، فعالية السياسة الجبائية في الحد من التلوث البيئي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة. الجزائر، ص 165.

**3- الرسم التكميلي على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي:** استحدثت الرسم بموجب قانون المالية 2003 وفق كمية المياه المنتجة والتلوث الناجم عن النشاط الصناعي في حالة تجاوز القيم القصوى المحددة بموجب التنظيم الساري المفعول<sup>1</sup>، وتم هذا بموجب المرسوم التنفيذي 300/07 والذي يحدد كيفية تطبيق الرسم والذي يشير في مادته الثانية أن الرسم التكميلي على المياه المستعملة في حال تلوثها وتجاوز القيم القصوى المحدد في المرسوم التنفيذي 141/06 من خلال ضبط القيم القصوى للمصبات الصناعية السائلة المسموح بها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 94 من القانون رقم 11-02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، والمتضمن قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية عدد 2002-86.

<sup>2</sup> الطاهر خامرة، مرجع سبق ذكره، ص 136.



## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

يحدد معدل الرسم بالرجوع إلى المعدل الأساسي السنوي للرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة (المادة 54 من قانون المالية لسنة 2000)، مع تطبيق معامل مضاعف لكميات المياه المستعملة من المصدر الصناعي بنفس النسب المحددة في الجدول رقم (4.3) في حال تجاوز القيم القصى المسموح بها.

**4- الرسم على الوقود:** بموجب قانون المالية 2002 تم استحداث الرسم على الوقود والذي حدد سعره بواحد دينار جزائري عن كل لتر من البنزين العادي والممتاز المحتوي على الرصاص<sup>1</sup>، ثم خُفضت قيمة الرسم على البنزين العادي والممتاز إلى 0.1 دج عن كل لتر، وإلى 0.3 دج عن كل لتر بالنسبة لغاز أوريل وهذا بموجب قانون المالية 2007 وتقتطعه مؤسسة نفضال من المصدر بالاعتماد على كمية البنزين الموزعة<sup>2</sup>.

### الجدول رقم 6.3: تطور حصيلة الرسم على الوقود خلال الفترة 2005-2009

الوحدة: 10 آلاف دينار جزائري

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009
المبالغ	209.861.8	678.45	263.606.1	292.834.5	318.655.2

المصدر: شلغوم مونية (2011)، نفس المرجع السابق، ص 163.

### ب/ الرسوم المفروضة على المنتجات

تضم كل من الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة، والرسم على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنوعة محليا، والرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم المستوردة أو المصنعة محليا، وقامت السلطة الجبائية للجزائر بفرض هذه الرسوم على المنتجات التي عند استخدامها أو استهلاكها تتسبب في تلوث بيئي، مما يدفع المنتجين إلى خفض حجم التلوث إلى مستويات مقبولة بيئيا.

**1- الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة:** بموجب قانون المالية 2006 تم تأسيس الرسم على الإطارات الجديدة سواء المنتجة محليا أو المستوردة والمحددة بقيمة 10 دج لكل إطار يستعمل في المركبات الثقيلة و 05 دج فيما يخص المركبات الخفيفة، ويقتطع الرسم عند خروجها من المصنع من طرف المنتج المحلي حسب الكمية المنتجة، أما المستورد فتتم من طرف مصالح الجمارك على أساس قيمة الثمن والشحن والتأمين (CAF) حسب الكمية المستوردة، مع العلم أنه يتعين على المنتجين والخاضعين أن يودعوا خلال 20 يوماً الموالية لشهر التحصيل لدى قابض الضريبة المختص إقليميا كاشفا بين كميات الإطارات المطاطية المسلمة للتوزيع مع دفع المبلغ المالي المحصل خلال الفترة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 38 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون المالية 2002، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>2</sup> محمد مسعودي (2014)، فعالية الآليات الاقتصادية لحماية البيئة -دراسة تقييمية لتجارب بعض الدول منها الجزائر-، جامعة تلمسان -الجزائر، ص 307.

<sup>3</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 07-117 المؤرخ في 21 أبريل 2007، الجريدة الرسمية العدد 26-2007.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

الجدول رقم 7.3: تطور حصيلة الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة خلال الفترة 2007-2009

الوحدة: دينار جزائري

السنوات	2007	2008	2009
المبالغ	919.10	904.030	106.775.3

المصدر: شلغوم مونية (2011)، نفس المرجع السابق، ص 173.

**2- الرسم على الأكياس البلاستيكية المستوردة والمصنعة محلياً:** في قانون المالية 2004<sup>1</sup>، تم استحداث الرسم على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنعة محلياً بقيمة 10.50 دج عن كلغ من الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنعة محلياً، ويتم تحصيل الرسم بنفس طريقة تحصيل الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة.

**3- الرسم على الزيوت والشحوم وتخضير الشحوم المستوردة أو المصنعة محلياً:** في نفس السنة لفرض الرسوم على الإطارات المطاطية الجديدة تم بموجب قانون المالية 2006 تم تحديد قيمة 12500 دج عن كل طن مستورد أو منتج محلياً، والتي ينجُم عن استعمالها زيوت مستعملة، ويتم تحصيل الرسم بنفس طريقة الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة.

### الفرع الثاني: الرسوم المفروضة على الجودة البيئية والموارد الطبيعية

تضم الجباية في الجزائر مجموعة من الضرائب والرسوم المفروضة على الجودة البيئية، ويبلغ عددها اثنين فقط، وكذلك الرسوم المفروضة على الموارد الطبيعية، والتي يبلغ عددها أربعة وتتناولها في النقاط التالية:

#### أ/ الرسوم المفروضة على الجودة البيئية

تضم كلاً من الرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الخاصة أو الخطيرة، والرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات والعيادات الطبية، ونلاحظ أن هذه الضريبة فرضت بغرض تجنب تخزين النفايات التي لها آثار سلبية على المحيط البيئي، والهدف حماية الصحة العامة والبيئة من الأضرار البيئية التي تتسبب فيها هذه النفايات.

**1- الرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الخاصة أو الخطيرة:** أنشئ الرسم بموجب نص قانون المالية 2002، وتم إنشاء الرسم للتحفيز على عدم تخزين النفايات الخاصة أو الخطيرة الناتجة من المؤسسات الصناعية، والتصريح بها بالحجم لكل طن من النفايات الخاصة أو الخطيرة والتي حددت قيمة الرسم ب 10500 دج<sup>2</sup>، وبموجب قانون المالية 2005 تم تعديل الرسم بمنح سنتين للمنتجين أو المخزنين للنفايات الخاصة والخطيرة لمعالجة أو العمل على معالجة نفاياتهم حسب الشروط المطابقة للتنظيم المعمول به

<sup>1</sup> المادة 53 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003، والمتضمن قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية عدد 23-2003، ص 24.

<sup>2</sup> المادة 203 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون المالية 2002، الجريدة الرسمية عدد 79-2001، ص 56.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

ابتداء من أول جانفي 2005 لمنتجي ومخزني النفايات الصناعية الخاصة والخطيرة لمعالجة نفاياتهم ابتداء من تاريخ انطلاق تنفيذ مشروع المنشأة أو الفرز<sup>1</sup>.

وقد كان تطور حصيلة الرسم في ولاية ورقلة خلال الفترة الممتدة 2015-2017 كما يلي:

الجدول رقم 8.3: تطور حصيلة الرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الخاصة أو الخطيرة للفترة 2015-2017

الوحدة: 100 دينار جزائري

السنوات	2015	2016	2017
المبالغ	121.039	146.735	146.735

المصدر: مديرية البيئة لولاية ورقلة.

- الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات والعيادات الطبية: أسس قانون المالية 2002 رسماً للتحفيز على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات والعيادات الطبية الناتجة من المؤسسات المعنية أو عن طريق قياس مباشر، وهو موجه للمستشفيات والعيادات ومراكز العلاج على تقليص النفايات الملوثة كيميائياً عند المنبع بسعر مرجعي قدره 24000 دج لكل طن من النفايات المخزنة<sup>2</sup>. وقد كان تطور حصيلة الرسم للفترة الممتدة 2007-2009 كما يلي:

الجدول رقم 9.3: تطور حصيلة الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات

والعيادات الطبية خلال الفترة 2007-2009

الوحدة: دينار جزائري

السنوات	2007	2008	2009
المبالغ	780.00	218.252	571.165.1

المصدر: شلغوم مونية (2011)، نفس المرجع السابق، ص 171.

ب/ الرسوم المفروضة على الجودة البيئية

تضمُّ كلاً من اتاوة المحافظة على جودة المياه، وإتاوة المياه لحقنها في الآبار البترولية، والرسم على المنتجات البترولية، ونلاحظ أن هذه الإتاوات فرضت بغرض تجنب التبذير والاستهلاك غير العقلاني للموارد الطبيعية، وبغرض حماية الموارد الطبيعية للأجيال اللاحقة مع الاستغلال الرشيد لهذه الموارد المحدودة والنادرة في الطبيعة.

<sup>1</sup> المادة 64 من القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، والمتضمن قانون المالية 2005، الجريدة الرسمية عدد 85-2004، ص 20.

<sup>2</sup> المادة 204 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون المالية 2002، الجريدة الرسمية عدد 79-2001، ص 56.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

**1- إتاوة المحافظة على كمية الموارد المائية:** بموجب نص قانون المالية 1996، تم إنشاء إتاوة المحافظة على الموارد المائية، والتي تخضع لتصانيف محدّدة وبنسب إتاوة محدّدة<sup>1</sup>، والجدول الموالي يوضح الأصناف وقيمة الإتاوة مع الأساس الوعائي:

الجدول رقم 10.3: الأصناف ومعدل الإتاوة للمحافظة على الموارد المائية

معدل الاتاوة	الوعاء	البيان	الصنف
4% للولايات الشمالية. 2% لولايات الجنوب.	فاتورة الماء الصالح للشرب أو للصناعة أو للفلاحة.	كل مرفق متصل بشبكة تسييرها المؤسسات الجهوية والولائية والوكالات أو المصالح البلدية لإنتاج المياه وتوزيعها وكذا الدواوين الجهوية والولائية للمساحات المسقية.	أ
4% للولايات الشمالية. 2% لولايات الجنوب.	من السعر الأساسي للماء حسب الحالة في كمية المياه المقتطعة.	كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين للقانون العام أو الخاص الذين يستغلون ويتصرفون في إطار الأملاك الوطنية العامة للري.	ب

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المادة 173 من الأمر رقم 27/95، الجريدة الرسمية عدد 82-1995.

ومع نفس قانون المالية 2006 تم استحداث إتاوة المحافظة على جودة المياه<sup>2</sup>، والتي تخضع لنفس شروط إتاوة المحافظة على كمية الموارد المائية مع إضافة معامل زيادة تتراوح بين 1 و1.5 كحد أقصى وبنفس المعدلات للإتاوة المحافظة على كمية الموارد المائية، والتي وفق الشروط لكل منطقة منها حجم المدن، وكثافة المياه المصرفة، ونوعية مياه مجاري التصريف، والمناطق الخاصة الواجب حمايتها من التلوث، وهشاشة وسط استقبال المياه، والاستعمالات السفلى للمياه<sup>3</sup>.

**2- الرسم على استغلال مياه الآبار:** من خلال قانون المالية 2006، للحفاظ على المخزون الاستراتيجي للمياه الجوفية وعدم استنزاف المخزون الاحتياطي خاصة من المؤسسات الصناعية في حال تذبذب تساقط الأمطار، ونفاد مياه السدود وعدم كفايتها، وفترات الجفاف الطويلة، ويطبق الرسم على كل الأنشطة الصناعية خاصة وغيرها بقيمة 25 دج للمتر المكعب الواحد، مع التطبيق بأثر رجعي من جانفي 2006، وهذا الرسم منخفض بالمقارنة مع الاستهلاك الكبير وغير العقلاني للمؤسسات الصناعية.

**3- الرسم على المنتجات البترولية:** تم تأسيس رسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها المستوردة أو المحصل عليها بموجب قانون المالية 2001، والجدول الموالي يوضح التعريفات لكل منتج من المنتجات البترولية:

<sup>1</sup> المادة 173 من الامر رقم 27-95 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، والمتضمن قانون المالية 1996، الجريدة الرسمية عدد 82-1995.

<sup>2</sup> المادة 174 من الامر رقم 27-95، المتضمن قانون المالية 1996، المرجع السابق.

<sup>3</sup> شلغوم مونية (2011)، فعالية السياسة الجبائية في الحد من التلوث البيئي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة. الجزائر، ص 160.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

الجدول رقم 11.3: التعريفات على المنتجات البترولية

المنتجات	الرسوم والتعريفات
البنزين الممتاز	777.50 دج/هـلتر
البنزين العادي	629.50 دج/هـلتر
زيت الفبول	68.90 دج/هـلتر
غاز أوريل	163.80 دج/هـلتر
غاز البترول السائل (الوقود)	260.80 دج/هـلتر
البروبان	35.65 دج/كغ
البوتان	25.20 دج/كغ

المصدر: المادة 28 من القانون رقم 06-2000 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000، والمتضمن قانون المالية 2001، الجريدة الرسمية عدد 80-2000.

بعد تناولنا لأنواع الضرائب والإتاوات المفروضة في الجزائر والتي يتم من خلالها الإفصاح عن النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة، والتي تعدُّ من الطرائق التي من خلالها تفصح المؤسسات بشكل إلزامي عن المعلومات البيئية المتعلقة بها، رغم أن هذه الإفصاحات تظهر أغلبها في نواتج العملية الإنتاجية وليست من المصدر المسبب للتلوث البيئي في المؤسسات الصناعية مما يجعل عملية الإفصاح شكلية ويفقد قيمة المعلومات البيئية المفصح عنها لأنها لا تحمّل المؤسسات عن التلوث البيئي، نحاول في الجدول الموالي تناول الرسوم والضرائب البيئية المفروضة بالتوافق مع الإفصاح البيئي التي تلتزم به المؤسسات الصناعية.

الجدول رقم 12.3: الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية وفق الرسوم والإتاوات المفروضة

الأنواع	الرسوم والإتاوات البيئية المفروضة	أمثلة الإفصاح البيئي وفق الرسم المفروض
الرسوم على الانبعاثات	الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة.	المواد الملوثة والخطرة المستخدمة من حيث الوزن والحجم.
	الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي.	إجمالي انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة وغير المباشرة حسب الوزن.
	الرسم التكميلي على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي.	إجمالي تصريف المياه الصناعية حسب الجودة والوجهة.
	الرسم على الوقود.	استهلاك الطاقة المباشر حسب مصدر الطاقة الأساسي.
الرسوم على المنتجات	الرسم على الإطارات المطاطية الجديدة.	النسبة المئوية لمواد التعبئة والتغليف التي يتم استصلاحها حسب الفئة.
	الرسم على الأكياس البلاستيكية.	النسبة المئوية للمواد البلاستيكية التي يتم صنعها أو استيرادها حسب الفئة.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم.	نوع وكمية ووجهة الزيوت والشحوم وتحضيرها.
رسم تحفيزي لتشجيع عدم تخزين النفايات الخاصة أو الخطيرة.	الوزن الكلي للنفايات الخاصة والخطرة حسب النوع وطريقة التخلص منها.
رسم تحفيزي لتشجيع عدم تخزين النفايات المرتبطة بأنشطة العلاج في المستشفيات والعيادات الطبية.	الوزن الكلي للنفايات الأخرى كالاستشفائية وغيرها حسب النوع وطريقة التخلص منها.
إتاوة المحافظة على جودة المياه والاقتصاد فيها.	طرائق المحافظة على المياه حسب الجودة والوجهة.
إتاوة المياه لحقنها في الآبار البترولية.	إجمالي تصريف المياه في الآبار البترولية.
الرسم على المنتجات البترولية.	النسبة المئوية للمنتجات البترولية المباعة.
الرسوم على الجودة البيئية	
الاتاوات لاستغلال الموارد الطبيعية	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية والدراسات السابقة.

### ج/ علاقة الجباية البيئية بالإفصاح البيئي في الجزائر

نسعى من خلال توضيح علاقة الجباية البيئية إلى حماية البيئة باستخدام الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية في الجزائر والتي تتجلى في عوائد الجباية البيئية والتكاليف الجبائية من أجل حماية البيئة.

**1- دور الجباية البيئية في الإفصاح البيئي:** يمكن للجباية البيئية تحفيز وتفعيل الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية من خلال فرض الضرائب والرسوم التي تم تناولها سابقا، أو عن طريق الإعفاء الدائم أو المؤقت أو تقديم حوافز جبائية في حال كشف المؤسسة عن المزيد من المعلومات البيئية التي تجعلها أكثر تنافسية عن المؤسسات الأخرى الملوثة للبيئة، والتي تلتزم بالمعايير الدولية في الإفصاح البيئي حيث تظهر الرغبة الجادة للمؤسسة في خفض التلوث البيئي عن طريق الإفصاح عن المعلومات البيئية كمية ونقدية واستخدام الاستراتيجيات التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة لخفض الضرر البيئي الناتج عن العملية الإنتاجية للمؤسسة، بدل الاعتماد عن الإفصاح عن المواد الملوثة في نهاية العملية الإنتاجية كالنفايات وغيرها.

**2- تكاليف الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية:** أدركت جميع المؤسسات الارتباط الوثيق بين الإفصاح البيئي والنشاط الاقتصادي للمؤسسة خاصة الأنشطة الأكثر خطورة على البيئة كالمبيدات الكيميائية وغيرها من الصناعات الملوثة للبيئة، حيث أن الزيادة في استهلاك الطاقة الناتج عن زيادة النشاط الاقتصادي للمؤسسة مثلا تعني بالضرورة زيادة في الانبعاثات الغازية، والمركبات الكيميائية الناتجة عن الوقود، مما ينتج عنها زيادة عوائد الجباية البيئية حيث بلغت عوائد الصندوق الوطني للبيئة في حاسي مسعود

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

97843000 دج في سنة 2012<sup>1</sup>، وبالتالي تتجلى العلاقة الوطيدة بين عوائد الحماية البيئية بالاعتماد على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

### المطلب الثاني: تقييم تجربة الجزائر في الإفصاح البيئي باستخدام الحماية البيئية

نحاول في هذا المطلب إعطاء نظرة تقييمية عامة للحماية البيئية في ظل الإصلاح الجبائي في 1992 بغية الحد من التلوث البيئي ثم نتناول الأسس والإطار المقترح للإفصاح البيئي في الجزائر.

### الفرع الأول: الإفصاح البيئي والحماية البيئية في الجزائر

تزامن مع تأسيس أول رسم جبائي بيئي من سنة 1992 إلى يومنا الحالي مجموعة من النقائص والعوائق بالإضافة إلى المزايا التي من شأنها إعطاء صورة واضحة للإفصاح عن المعلومات البيئية في ظل الحماية البيئية في الجزائر ومختلف العناصر المكونة لها والتي نتناولها في نقاط.

**1-مدى تطبيق الضرائب والرسوم لمبدأ الملوث الدافع:** نجد في الضرائب والرسوم المفروضة صعوبة تجسيد الملوث المباشر والذي يقوم بدفع الرسم البيئي، حيث لم يحدد التشريع هل يتم فرضها على أرباحه ليكون هو المكلف ابتداءً ونهاياً، أم يدخل ضمن أعباء المشروع حيث يقوم بنقل الرسم البيئي على المستهلك النهائي مثل الضرائب غير المباشرة، وهو ما جعل المؤسسات المصنفة في دفع الرسم أولاً ثم عكسه على المستهلك وهو ما يجعل الحماية البيئية تفتقد للفلسفة الجبائية التي تقوم عليها.

**2-الدور التحفيزي للضرائب والرسوم البيئية:** تعمل الضرائب والرسوم البيئية على إجبار المؤسسات بضرورة الإفصاح البيئي عن الأنشطة الملوثة وغيرها، مما يجعل المؤسسات المصنفة تحاول الحد من التلوث البيئي أو على الأقل تخفيض حجم التلوث البيئي، إلا أن الملاحظ هو انخفاض قيمة الرسوم بالمقارنة مع حجم التلوث البيئي وهذا يُعدُّ أثراً سلبياً على البيئة رغم عملية الإفصاح البيئي، فنجد مثلاً<sup>2</sup>: (TAPD) في حال مؤسسة خاضعة لرخصة رئيس المجلس الشعبي البلدي والرسم المقدر ب 20000 دج وبافتراض معامل المضاعف الأقصى 8، تصبح قيمة الرسم المستحق 160000 دج، والمبلغ المدفوع لا يمكنه اقتناء أبسط معدات التصفية ويجعل المؤسسات ترى أنها تحمي البيئة بتحملها لدفع الرسم الزهيد والمنخفض، وهو ما يجعل المؤسسات المصنفة تفضل الإفصاح ودفع قيمة الرسم على حساب حماية البيئة، وهو ما يفقد الهدف الحقيقي للضرائب والرسوم البيئية والمتمثل في تحمل المؤسسة مسؤوليتها اتجاه حماية البيئة والمجتمع في الحد من التلوث البيئي.

<sup>1</sup> عزوي هاجر، سالمي رشيد (2016)، الحماية البيئية عنصر مفتاحي لحماية البيئة في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 33، جامعة يحي فارس - المدينة، ص 156.

<sup>2</sup> شلغوم مونية، مرجع سبق ذكره، ص 178.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

**3- دور المديرية الولائية للبيئة في تطبيق القوانين الحياية البيئية:** تقوم مديرية البيئة لكل ولاية بإعداد ملف لكل منشأة مصنفة خاضعة للتصريح أو الترخيص مع بيان لنوع النشاط والمواد التي تدخل في الإنتاج، وعدد العمال، ونوع المخلفات والنفايات وأماكن التخلص منها، مع نوع الوقود والطاقة التي تستخدم في النشاط، وتحديد مكان النشاط بالقرب من الأماكن السكنية والمسافة التي تفصلهم عن المنشأة أو المصالح العمومية مثلا، مع مدى تطبيق إجراءات أمن وسلامة العمال وإجراءات مواجهة المخاطر المحتملة كاندلاع الحرائق وتسرب مواد سائلة أو غازية والتي تهدد صحة وسلامة السكان وسلامة الجودة البيئية.

تتكفل مديرية البيئة بالأنشطة الخاضعة للرسوم البيئية واحتساب مبلغ الرسم، والتي تواجه عدة معوقات حيث يضطر أعوان مديرية البيئة إلى التحقق الميداني للتأكد من صحة المعلومات المتعلقة بالمنشآت كالاسم وعنوان صاحب المنشأة ونوع النشاط ومحل تواجد المؤسسة المصنفة، وفي ظل عدد العمال المحدود لمديرية البيئة والعتاد اللازم للتفقد الميداني مما يتيح التهرب من الالتزامات البيئية للمنشآت المصنفة، حيث نجد في ولاية ورقلة التي بها منشآت بترولية تعدُّ المستسبب الرئيس في التلوث البيئي تعاني عدم وجود مخبر لفحص النشاطات الملوثة والخطيرة، الذي أنشئ فقط في العام 2019 مما يطرح تساؤلات في ظل العديد من المنشآت البترولية والتي لم تكن تخضع للفحص الدقيق<sup>1</sup>، مما يؤدي إلى التصريحات الكاذبة في عدد العمال وموقع النشاط ونوعه لتجنب الرسوم البيئية والمعاملات المرتفعة، وكلها عوامل تؤثر على صدق الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية التي لا تزال تعاني ضعف الرقابة الجبائية وعدم الالتزام بالمسؤولية البيئية من طرف المؤسسات الصناعية.

**4- التطبيق الفعلي للإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية:** بالرغم من توفر بعض الإحصاءات حول تطور بعض الضرائب البيئية حيث تجد أن نسبة تحصيل الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة لا تزال ضعيفة وتبلغ 30% مما يعني زيادة التلوث البيئي، بالإضافة إلى غياب المعطيات حول المكلفين بها والوعاء الذي تم فرضها عليه فإنه لا يعرف حجم ونسب التلوث البيئي الناتج عن المؤسسات الصناعية بسبب ضعف الدور التحفيزي للرسوم البيئية.

في ظل صدور العديد من الضرائب والرسوم البيئية ودخولها حيز التنفيذ في بداية الألفية الثانية مما مكنا من الحصول على بعض المعلومات البيئية ورغم أنها شحيحة إلا أننا اعتمدناها بوصفها تمثُّل الإفصاح البيئي للمؤسسات محل الدراسة، وهي إلزامية لجميع المنشآت المصنفة، إلا أن هذا وحده لا يكفي حيث اعتمدت الكثير من الدول على نماذج للإفصاح البيئي تلزم فيه جميع المؤسسات الصناعية والموثة للبيئة، وهو ما يُجتم علينا الاستفادة من تجارب هذه الدول في اصدار نموذج للإفصاح البيئي أو الاستفادة من النموذج التوجيهي العالمي (GRI) الذي تعتمده الكثير من الدول وذلك من أجل تبني نموذج عالمي تلتزم به جميع المؤسسات الصناعية، والملاحظ في البيئة الجزائرية أنه لا يوجد نموذج موحد للإفصاح البيئي صادر من السلطة العمومية حيث نجد أن بعض المؤسسات تقوم بالإفصاح البيئي في حدود ضيقة جدا أو خارج النشاط الرئيس للمؤسسة مثل الإفصاح عن عمليات التشجير أو تنظيم ملتقيات

<sup>1</sup> مصلحة الاعلام والتوجيه، مديرية البيئة لولاية ورقلة، 2019/06/18.



## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

ومؤتمرات في حماية البيئة والغرض منها تحسين صورة المؤسسة، بينما في الواقع هناك القليل من المؤسسات التي تُصدِرُ معلومات بيئية جدية نذكر منها شركة (BP) والذي جاء نتيجة تحسين صورتها في ظل فضيحة خليج المكسيك.

### الفرع الثاني: الأسس والإطار المقترح للإفصاح البيئي في الجزائر

خلال العقد الأخير تزايد الاهتمام بالتلوث البيئي الناتج عن المؤسسات الصناعية بسبب الآثار البيئية والتدهور البيئي الواضح الذي لا يمكن تجاهله بالإضافة إلى تطور وسائل قياس الأضرار البيئية، وكانت الحماية البيئية من أفضل الوسائل في حماية البيئة عن طريق أدائها الاقتصادية الرادعة والحد من السلوكيات السلبية اتجاه البيئة، إلا أن الضريبة البيئية وحدها غير كافية بسبب عدم الالتزام البيئي للمؤسسات وحصولها على مداخيل ضخمة تجعل من الضرائب البيئية مجرد تكلفة بسيطة، وبالتالي لا بد من اعتماد نموذج للإفصاح البيئي يكون محلّ منافسة بين المؤسسات الصناعية في الإفصاح عن المعلومات البيئية التي لها الأثر الكبير على تنافسيتها اتجاه حماية البيئة.

#### 1- الأسس التي يعتمد عليها نموذج الإفصاح البيئي: يعتمد على مجموعة من الأسس نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

- تلوث البيئة له جوانب وأبعاد متعددة تؤثر على الأفراد والبيئة والكائنات منها خصائص كيميائية وبيولوجية تتعلق بالعناصر المسببة للتلوث، وخصائص طبية تتعلق بالأمراض الناتجة عن التلوث البيئي، وخصائص اقتصادية في استنزاف الموارد الطبيعية مما يؤثر على التنمية الاقتصادية؛
- حتمية حدوث التلوث والضرر البيئي نتيجة نشاط المؤسسات الصناعية ويمكن الحد من التلوث البيئي من خلال التحكم في تخصيص جزء من الموارد المتاحة في استمرار مزاولة المؤسسة لنشاطها في الحد الأدنى للتلوث البيئي؛
- ان اعتماد نموذج للإفصاح البيئي محل تنافس بين المؤسسات الصناعية أي النمو الاقتصادي للمؤسسة في ظل حماية البيئة وعدم استنزاف الموارد من شأنه أن يقلل التدهور البيئي ويكسر المسؤولية البيئية؛
- يرتبط الإفصاح البيئي بنشاط المؤسسات الصناعية بمجموعة من المتغيرات تتعلق بالجانب الفني نذكر منها:
  - تحديد حجم ونسبة التلوث ونوعية المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية؛
  - تحديد المعدات والآلات المستخدمة التي تساهم في التلوث والتي تحد منه؛
  - تحديد الكميات الفعلية لانبعاث عناصر التلوث ومدى إمكانية تدويرها لاستخدامات جديدة؛
- التلوث يتصف بالتغير وعدم إمكانية تحديد قيمة نقدية له، وعليه لا بد على نموذج الإفصاح البيئي أن يتصف بالمرونة لاستيعاب كافة المتغيرات المتعلقة بالتلوث؛

<sup>1</sup> محمد وفدي الشمري، الضريبة البيئية ودورها في الحد من التلوث البيئي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 07، العدد 20، جامعة كربلاء -عراق، ص 154.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

- لتشريعات البيئية والسلطة العمومية والدولية الأثر المباشر على قياس التلوث والتحكم والرقابة في نسب التلوث، وعلية يجب أن يحوي الإفصاح البيئي مجموعة من الأدوات الرادعة والمحفزة للحفاظ على البيئة في ظل القوانين والتشريعات البيئية.
- 2- متغيرات الإفصاح البيئي المقترح:** هناك مجموعة من المتغيرات المطلوبة عند وضع نموذج للإفصاح البيئي نذكر منها:
  - الكميات والمعدلات المسموح بها للتلوث وغير المسموح بها؛
  - كمية ونوعية التلوث الفعلية الناتجة عن النشاط الذي تمارسه المؤسسة؛
  - نوع الوقود المستخدم والآلات التي لها الأثر الكبير في التلوث البيئي؛
  - الإعفاءات والحوافز الممنوحة لغرض الحد من التلوث البيئي والمنصوص عليها في النظم التشريعية؛
  - مدى إمكانية تدوير النفايات واستخدامها مرة أخرى في الصناعة لتقليل التلوث.
- 3- تصميم الإطار المقترح للإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية:** من خلال ما سبق نقترح الإطار التالي للإفصاح البيئي للمؤسسات المصنفة الجزائرية وفق العناصر التالية:
  - **التشريع البيئي:** لفرض نموذج للإفصاح البيئي في الجزائر يحتاج إلى تشريع يعطي الصبغة الإلزامية للإفصاح البيئي من خلال مجموعة من القواعد والقوانين والأحكام المتنوعة التي تتبعها الدولة لأجل حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة مع ضمان تحقيقها لعوائد جبائية من أجل تغطية نفقات مراقبة المؤسسات في الالتزام البيئي بين النشاط الفعلي والنموذج المفصح عنه من طرف المؤسسات الصناعية؛
  - **تحديد المؤسسات الخاضعة للإفصاح البيئي:** يمكننا تحديد عناصر الإفصاح البيئي للمؤسسات وفق الشروط التالية:
    - المؤسسات التي ينجر عن نشاطها تلوث بيئي سواء تعلق بمنتجاتها أو بالنفايات الناتجة عن النشاط الفعلي للمؤسسة؛
    - تفصح المؤسسة عن النفايات التي تم التخلص منها للحد من التلوث، بالإضافة إلى نسب تلوث مقبولة وفق القوانين؛
    - إلزام المؤسسات التي تلوث البيئة بنموذج للإفصاح البيئي بشكل دوري مستمر، مع فرض غرامات وضرائب في حال التأخر عن الإفصاح عن المعلومات البيئية؛
    - تحديد نسب التلوث بوحدات مادية ليسهل قياسها والتحقق منها من خلال الضرر البيئي الناتج عنها.
  - **أنواع التلوث المراد قياسه:** من خلال مراقبة تلوث الهواء، والماء، والتربة، والضجيج بالاعتماد على مجموعة من القياسات والمعايير الدولية والمتفق عليها وفق حدود معينة، مع تحديد المؤسسات والفروق بين القطاعات.
  - **الإفصاح الطوعي للمؤسسات:** بعد التزام المؤسسات بالإفصاح البيئي الإلزامي، تحدد عناصر الإفصاح الطوعية كالضرائب والرسوم المسددة والمستحقة، والاستثمارات والنفقات البيئية التي تقوم بها المؤسسة، والاستراتيجية البيئية للمؤسسات، والشهادات الدولية المتحصل عليها مثل ISO 14000 وغيرها من المنظمات الدولية لحماية البيئة.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

### المبحث الثاني: عرض منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية

بوصف المنهج أداة عمل تطبيق وتخطيط وتسيير فإن لكل دراسة منهج يرتبط بها، بقصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها، واستخلاص النتائج لتعميمها، أما الأدوات المستخدمة فهي تلك المتعلقة بجمع المعلومات من أجل الاستعانة بها في التحليل ومن ثم الوصول إلى إثبات أو نفي الفرضيات.

### المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها

استهدف البحث اختبار أثر المقاربة الجبائية البيئية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ومن أجل الوصول إلى النتائج المرجوة، وبغرض تحقيق الأهداف بخطوات منهجية صحيحة مع الإجابة على الأسئلة المطروحة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، بالتوازي مع منهج دراسة الحالة، كما تم استخدام أسلوب المسح المكتبي من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والأطروحات المرتبطة بموضوع الدراسة على مستوى المكتبات وقواعد المعطيات الوطنية والدولية، بهدف تحليل الدراسات السابقة واستغلال مختلف المراجع في الجانب النظري والتطبيقي لهذه الدراسة.

من أجل تحقيق هدف الدراسة تم اختيار مجموعة من المؤسسات الصناعية ذات الشكل القانوني مؤسسات المساهمة، التي تنشط في قطاع الصناعة، وتمارس نشاطها الصناعي وتساهم في النشاط الاقتصادي الجزائري.

### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة للمؤسسات الصناعية

تعدُّ سونطراك إحدى أكبر الشركات النفطية، وهي أيضا مرشحة للعب دور رئيسي في الساحة الدولية للطاقة، ونظرا للدور الذي يقوم به قطاع المحروقات في بناء الاقتصاد الوطني، قررت الجزائر بعد استقلالها واسترجاع سيادتها على مواردها الوطنية الاهتمام بهذا القطاع وذلك عن طريق إنشاء الشركة الأم سونطراك.

### أولا: نظرة عامة عن الشركة الأم سونطراك

سونطراك هي شركة النفط والغاز في الجزائر «الشركة الوطنية للبحث والتنقيب والاستغلال والنقل للمحروقات» وهي الشركة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية والغازية الهائلة في البلاد وكذلك بيعها<sup>1</sup>.

### أ. لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم سونطراك

تأسست الشركة الوطنية للبحث والتنقيب والاستغلال والنقل للمحروقات بموجب المرسوم الرئاسي رقم: 491/63 المؤرخ في 31 ديسمبر 1963 والصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، والمؤرخة في 16 جانفي 1964 والمسجلة في السجل التجاري تحت رقم: 84843 لتوكل إليها المهام الخاصة بنقل وتسويق المحروقات التي كانت تحت سيطرة الشركات الأجنبية وهذا إلى غاية 1966.

<sup>1</sup> عمر الفاروق زرقون (2016)، محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي لمؤسسات القطاع البترولي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 03، ص ص 103-106.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

وفي 22 سبتمبر 1966 صدر المرسوم رقم: 292/66 والذي ينص على توسيع مهام الشركة الأم سوناطراك إلى عدة ميادين منها: البحث والإنتاج، تحويل وتسويق المحروقات، مع وجود شركات أجنبية بقيت تحتكر بعض المهام نجد منها: MOBIL، ESSO، SINCLAIR، SCHELL، CFP.

وفي نهاية الستينات وبداية السبعينات شهدت الشركة الأم سوناطراك مجموعة من التحولات والتغيرات حيث أرادت الجزائر استرجاع ثروتها، وذلك من خلال تأميم محروقاتها والتحرر من مختلف الشركات الأجنبية التي ظلت تحتكر وتستغل ثروات البلاد، وبالفعل كان ذلك في 24 فبراير 1971، مما جعلتها تتحكم في محروقاتها وثرواتها البترولية والغازية كما مكنتها من التحكم الأفضل في التكنولوجيا الخاصة بقطاع المحروقات وذلك بانتهاج أنماط جديدة بالتسويق وكذا التخلص من مختلف القيود التي كانت تكبل تجربتها بحيث أصبحت تملك 51% من أسهم الشركات الفرنسية وهذا إلى غاية 1990 حيث قامت السلطات الجزائرية بفتح الأبواب أما المستثمرين الأجانب وهذا ضمن الشراكة الأجنبية.

وفي سنة 1998 توسع نشاط الشركة الأم سوناطراك إذ أسندت لها نشاطات جديدة تتمثل في: التكرير، البتروكيمياة والتوزيع، وكذا المصالح البترولية ومن بين الشركات الأجنبية نجد: Total الفرنسية، Petro Canada الكندية، Agip الإيطالية، Anadarco الأمريكية.

توالت التطورات التي مرت بها الشركة الأم سوناطراك حتى أصبحت شركة بالمنظور القانوني مجمع طاقوي من المنظور الاقتصادي ذات محفظة أنشطة متنوعة تضم 154 مؤسسة فرعية على المستويين الوطني والدولي، كما يقدر حجم عمالة مجمع الشركة الأم سوناطراك بحوالي 120 ألفا.

### ب. مهام المؤسسة الأم سوناطراك

إن مهام الشركة الأم سوناطراك عديدة ومتنوعة حيث عرفت تطورات وتحولات، وذلك بصدور مراسيم رئاسية مختلفة منها ما ورد في المرسوم الرئاسي رقم: 262/66 المؤرخ في 22 سبتمبر 1966 والذي ينص على توسيع مهام المؤسسة والمتمثلة في:

- التنقيب على المحروقات واستغلالها؛
- إنشاء واستغلال جميع الطرق والوسائل لنقل المحروقات عن طريق البر والبحر؛
- تجميع الغاز الطبيعي ومعالجته؛
- تحويل وتكرير المحروقات؛
- تسويق المحروقات ومشتقاتها داخل وخارج أرض الوطن؛
- تمويل البلاد بالمحروقات على المدى المتوسط والبعيد.

تتمينا لموارد المحروقات وانتعاش الاستثمار في ميدان التنقيب وكذا زيادة حجم الاحتياط عن طريق استكشاف حقول جديدة استوجب تعديل المرسوم السابق عن طريق القانون رقم: 21/92 الذي فتح المجال أما الشراكة الأجنبية خاصة بإلغاء المادة: 85، ودعمت الشركة الأم سوناطراك بقانون أساسي جديد صدر عن طريق المرسوم الرئاسي رقم: 47/98 المؤرخ في: 11 فبراير 1998 يخص الشركة الوطنية للبحث عن المحروقات، وإنتاجها، وتحويلها وتسويقها والذي منح لها كيانا جديدا من حيث هي مجمع بترولي، حيث لازالت تعرف الشركة الأم سوناطراك توسعا وأهمية متزايدة على الصعيد الوطني والدولي، حيث وجدت نفسها ملزمة بمهمة تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

- ت. نشاطات المؤسسة الأم سوناطراك: تتمثل نشاطات الشركة الأم سوناطراك فيما يلي<sup>1</sup>:
- **التنقيب والاستكشاف:** تُعدُّ هذه العملية أول خطوة في الصناعة البترولية ومن بين الأنشطة الهامة التي تقوم بها الشركة الأم سوناطراك والتي كانت تقتصر في بداية الأمر على تولي هذه النشاطات لوحدها، لكن لضخامة الاستثمارات للقيام بهذه العملية دفعت الشركة الأم سوناطراك باللجوء إلى عقود شراكة مع شركات أجنبية متخصصة ومؤهلة مما يساعدها في زيادة عدد الآبار المكتشفة.
  - **الإنتاج:** هي المرحلة الموالية لعملية البحث، وقد عرفت عملية الإنتاج تطورا واضحا في الجزائر وقد بدأت عملية إنتاج البترول في الجزائر من خلال الشركة الأم سوناطراك سنة 1985 بينما انطلق إنتاج الغاز في سنة 1961.
  - **النقل عن طريق الأنابيب:** تُعدُّ عملية نقل المحروقات من بين الأنشطة الهامة التي تقوم بها الشركة الأم سوناطراك والتي تهدف من خلالها إلى ربط الحقول ومراكز الإنتاج بمصانع التحويل والتوزيع المحلي والدولي، كما يُعدُّ هذا النشاط مكلفاً للغاية خاصة وأن معظم الحقول المنتجة تبعد بمسافات بعيدة عن البحر المتوسط، لذلك استعانت بالشركات الأجنبية لتتقاسم معها رأس المال لوضع أنابيب النقل.
  - **تجميع الغاز الطبيعي:** تملك الشركة الأم سوناطراك أربع مركبات للتجميع ثلاثة منها موجودة بأرزيو وواحدة بسكيكدة، إضافة إلى هذا فإن الشركة تملك خبرة معتبرة في الصناعات الغازية.
  - **التسويق:** العملية آخر مرحلة في الصناعة النفطية، لقد تحملت الشركة الأم سوناطراك على عاتقها شبكة توزيع المنتوجات البترولية والغازية وكذا الاهتمام بزيادة نقاط البيع وذلك من أجل تغطية ومراقبة الأسواق بغية رفع صادراتها. تحتل الشركة الأم سوناطراك المرتبة الأولى في إفريقيا، والثانية عشر في العالم، وهي أيضا رابع مصدر للغاز الطبيعي المميع وثالث مصدر عالمي لغاز البترول المميع وخامس مصدر للغاز الطبيعي.

### ث. فروع المؤسسة الأم سوناطراك

على أساس توجهات المخطط الخماسي 1980-1984 أنشئت 17 مؤسسة مستقلة عن الشركة الأم سوناطراك تهتم بكل نشاطات الإنجاز وكل المصالح المتعلقة بميدان المحروقات، تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- **أربع مؤسسات صناعية**
  - المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (NAFTAL) (تكرير وتوزيع المحروقات)؛
  - المؤسسة الوطنية للصناعات البتروكيمياوية (ENIP) (صناعة البتروكيمياويات)؛
  - المؤسسة الوطنية لصناعة البلاستيك والمطاط (ENPC) (صناعة البلاستيك والمطاط)؛
  - المؤسسة الوطنية للأسمدة (ASMIDAL) (الأسمدة)؛
- **ثلاث شركات للتنفيذ**
  - المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى (ENGTP) (الأشغال البترولية الكبرى)؛

<sup>1</sup> عبد النور شنين (2019)، المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة الممتدة

بين (2006-2014)، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر، ص 111.

<sup>2</sup> Rapport Annuel (SONATRACH) 2014.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

- المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء (ENGCB) (الهندسة المدنية والبناء)؛

- المؤسسة الوطنية للقنوات (ENAC) (القنوات)؛

● ست شركات للخدمات النفطية:

- المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء (ENAGEO) (جيوفيزياء)؛

- المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) (حفر)؛

- المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) (حفر)؛

- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) (حفر)؛

- المؤسسة الوطنية للهندسة النفطية (ENEP) (الهندسة النفطية)؛

- مركز البحث في المحروقات (CERHYD).

● أربع شركات تسيير المناطق الصناعية: بأرزيو، وسكيكدة، وحاسي الرمل وحاسي مسعود.

تنشط الشركة الأم سوناطراك في الجزائر وعدة بلدان في العالم: إفريقيا (مالي، والنيجر، وليبيا، ومصر) في أوروبا (إسبانيا، وإيطاليا، والبرتغال، وإنجلترا)، في أمريكا اللاتينية (البيرو) وكذلك الولايات المتحدة الأمريكية، وبوصف الشركة الأم سوناطراك من أهم المؤسسات الاقتصادية العمومية، تم تغيير هيكلتها واستبدالها بهيكله جديدة أين استقلت عنها بعض المؤسسات ودخول مؤسسات جديدة على شكل فروع تابعة للمؤسسة الأم.

يملك مجمع الشركة الأم سوناطراك في محفظته 154 شركة تابعة وفرع على المستويين الوطني والدولي، يوجد على مستوى الجزائر حوالي 105 شركات، بينما تتوزع على 49 مؤسسة تابعة للشركة الأم سوناطراك عبر مختلف أنحاء العالم بما في ذلك بيرو، وإنجلترا، وإسبانيا، ومالي، والنيجر، وغيرها.

### ثانيا: المؤسسات الفروع للمؤسسة الأم سوناطراك

يكتسي قطاع المحروقات أهمية كبيرة كونه صناعة استراتيجية يعتمد عليها الاقتصاد الجزائري، فهو بمثابة المورد الأساسي إن لم نقل الوحيد للمشاريع التنموية، ومورد للعملة الصعبة، لذلك أولت الجزائر اهتماما بالغا بالمؤسسات البترولية ويتجسد هذا الاهتمام في إنشائها للشركة الأم سوناطراك.

بعد التعرف على الشركة الأم سوناطراك وأهم فروعها نحاول التعريف بالمؤسسات مجال الدراسة وتشمل العينة المأخوذة للدراسة المؤسسات البترولية التابعة للشركة القابضة للخدمات شبه البترولية (SPP)، والشركة القابضة لتأمين المحروقات (SVH) والتي تمثل مساهمة الشركة الأم سوناطراك حصة كاملة في رأس مالها (100%)، والتي بلغ عددها حوالي 16 مؤسسة للنفط والطاقة، وعلى ذلك تصبح المؤسسات المستوفية لشروط البحث 16 مؤسسة في مجال النفط والطاقة نذكر منها على سبيل الإجمال بعض الملوثات الصادرة من الشركات محل الدراسة وفق البيانات المفصّل من مصادرها أو من مديرية البيئة كما يلي:

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

الجدول رقم 13.3: الأنشطة الملوثة لمؤسسات النفط والطاقة

العدد	الشركات	النشاطات الملوثة	موقع النشاط
16	الشركات المصنفة للنفط والطاقة	<ul style="list-style-type: none"> <li>_ المخلفات الصناعية (التصريفات البترولية)</li> <li>من التركيب المصنف (التنقيب عن النفط)؛</li> <li>_ النفايات الصناعية من المنشآت المصنفة،</li> <li>تعبئة الزجاجات المكيفة وتشغيلها؛</li> <li>_ بحث واستغلال الهيدروكربونات،</li> <li>والمختبرات التي تستخدم منتجات سامة،</li> <li>والنفط (الاستغلال والنقل)؛</li> <li>_ محركات الاحتراق الداخلي، والنفاثة أو</li> <li>الاحتراق الداخلي، وتوربينات الاحتراق</li> <li>(ورش اختبار)، والحمض المركزي؛</li> <li>_ تخزين المواد الخطرة، وتخزين المنتجات</li> <li>السامة (الكيميائية)، ونفط وطاقة؛</li> <li>_ الورشات الميكانيكية والصناعية ومخازن</li> <li>وورشات الصيانة.</li> </ul>	ولاية ورقلة (حاسي مسعود، وتقرت، وورقلة المدينة، وورقلة الضاحية، والنزلة)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على البيانات الصادرة من مديرية البيئة لولاية ورقلة.

### ثالثاً: عينة الدراسة لمؤسسات الإسمنت

في ظل عدم استجابة الإدارة البيئية للعديد من المؤسسات الصناعية بمنحنا المعطيات المتعلقة بالاستثمارات والنفقات البيئية واستراتيجيات البيئية للمؤسسة، لجأنا إلى موقع السجل التجاري للحصول على مختلف المعطيات المتعلقة بالمؤسسات بالإضافة إلى مديرية البيئة للحصول على المعلومات المتعلقة بالانبعاثات، وحماية البيئة، على المنتجات، والإتاوات لاستغلال الموارد الطبيعية، من خلال الجمع بين المعطيات للمؤسسات الإسمنت مدى تحقق الإفصاح البيئي لمؤسسات الإسمنت والجدول رقم (14.3) يوضح الانبعاثات الغازية للمؤسسات عينة الدراسة.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

الجدول رقم 14.3: الانبعاثات الصادرة من شركات الإسمنت

الوحدة: أطنان/ السنة

SO2 Fe :0.0096	غبار Fe:150	COV	CO Fe :1.84	NOX Fe :6.62	مصانع الاسمنت
سلي	37800	24	66	338	رايس حميدو
	75900	28	75	270	سور الغزلان
	7500	27	74	267	مفتاح
	121650	44	120	434	الشلف
	91800	54	201	723	زاهنة
	91200	58	159	574	بني صاف
	26550	29	79	283	سعيدة
	92100	33	91	228	حامة بوزيان
	67500	23	63	226	حجر السود
	127000	46	126	453	عين الكبيرة
	144000	52	143	515	عين توتة
	28250	26	72	258	تبسة
<b>124,216</b>	<b>115,965</b>	<b>126,882</b>	<b>135,041</b>	<b>135,041</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: سمير بن عياش (2011)، السياسة العامة البيئية في الجزائر وتحقيق التنمية المستدامة على المستوى المحلي دراسة حالة ولاية الجزائر،

2009/1999 مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ص 24.



## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

### الفرع الثاني: المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للدراسة

تتكون متغيرات الدراسة من متغير تابع المتمثل في الإفصاح البيئي، ومتغير مستقل للجباية البيئية المعبر عنها بالسلطة العمومية، بالإضافة إلى مجموعة أخرى من المتغيرات التي من المحتمل أن يكون لها تأثير على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

#### أ. المتغير التابع (الإفصاح البيئي)

المتغير التابع في هذه الدراسة هو مستوى الإفصاح البيئي والذي يفترض أن يتضمن معلومات تتعلق بأنشطة الشركة وتطلعاتها وصورتها العامة فيما يتعلق بقضايا البيئة وتختلف من حيث الجودة والكمية وفقاً للتأثيرات الزمنية والمكانية والقطاعية، وبذلك يسعى العديد من الباحثين إلى التحقيق في الإفصاح البيئي من أجل شرح وفهم هذا الاختلاف، ونحاول في دراستنا -مثل العديد من الباحثين- تقديم تفسير لسلك الإفصاح في الشركات لتحديد اتجاه محدد من أجل تحديد النظرية المفسرة للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية (Creswell, 2013)، عن طريق تحليل مختلف الوسائل التي تستخدمها الشركات للإفصاح عن المعلومات البيئية (التقارير البيئية، وتقارير المسؤولية الاجتماعية، وتقارير الاستدامة، والتقارير السنوية، ومواقع الشركات الرئيسية) بالإضافة إلى مديريات البيئة ووزارة البيئة في حال عدم الحصول على المعلومات البيئية من الشركات مباشرة.

تم اعتماد نموذج يعرف باسم "تحليل المحتوى" لتحديد مستوى الإفصاح البيئي<sup>1</sup>، حيث تم تعيين الدرجات لكل عنصر من عناصر المعلومات البيئية التي كشفت عنها المؤسسة، وفق المبدأ الأساسي إذا لم يتم العثور على معلومات للعنصر، فسيتم تعيين درجة واحدة (1)، تم تعيين درجة (2) للعنصر مع بيانات بيئية عامة، وتم إعطاء درجة (3) للعنصر مع البيانات البيئية النقدية والكمية مفصلة، ومن أجل السهولة في التحليل تم تحويل الدرجات التي اكتسبتها كل شركة إلى نسب مئوية من أعلى درجة ممكنة (30 لطريقة مقياس ليكرت من ثلاث نقاط في هذه الدراسة).

#### ب. المتغيرات المستقلة

##### ■ السلطة العمومية (GP)

تتجلى قوة الحكومة كصاحب مصلحة في آليات إنفاذها للتشريعات البيئية، فقد تستخدم المؤسسة أنشطة مسؤولة بيئياً لتقليل مخاطر السلطة العمومية في تدخلاتها التي قد تؤثر على قيمة المؤسسة، وبالتالي يُنظر إلى الحكومة باعتبارها صاحبة مصلحة قوية، ومن المتوقع أن الشركات التي تنتمي إلى صناعات شديدة الحساسية للبيئة مثل المعادن والكيمائيات وقطاع المحروقات والإسمنت... إلخ،

<sup>1</sup> Wallace R, Naser K. Firm specific determinants of the comprehensiveness of stock mandatory disclosure in the annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong. J Account Public Pol 1995.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

ستواجه ضوابط أكثر صرامة لأنها من المحتمل أن تلحق الضرر بالبيئة، وتوفر الدراسات السابقة أدلة على أن الشركات التي تنتمي إلى الصناعات الحساسة للبيئة توفر المزيد من الإفصاح البيئي لتقليل العقوبات الحكومية أو تجنبها.

باستدعاء الإطار التحليلي ونموذج الاقتصاد القياسي، تمثل المتغيرات المستقلة (السلطة العمومية والمديونية) عوامل خارجية تؤثر على مستوى الإفصاح البيئي للشركات، ومن الممكن تحديد مقدار كل عامل من هذه العوامل حيث تُعرّف السلطة العمومية "بأنها متغير وهمي يمثل الحساسية البيئية للصناعة التي تعمل فيها المؤسسة"، وتشمل الصناعات الحساسة للبيئة في الجزائر التي يتم تصنيفها في مديرية البيئة، تعطى (3) للمؤسسات التي تنتمي إلى صنف (A)، الذين يحصلون على ترخيص من طرف الوزير المكلف، و (2) للمؤسسات التي تنتمي إلى صنف (B) الذين يحصلون على ترخيص من طرف الوالي، وإلى (1) للمؤسسات التي تنتمي إلى (C) الذين يحصلون عليها من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي، وكلها صناعات حساسة للبيئة حسب الملحق للقانون الجزائري، و (0) للمؤسسات التي لا تنتمي إلى صناعات حساسة.

### ثانيا: المديونية (DP)

يمكن قياس قوة المؤسسة عن طريق تحديد درجة تركيز الديون، حيث إن الشركات ذات الديون الكبيرة تزيد تشتت سلطة المؤسسة وبالتالي زيادة احتمال أن تفصح المؤسسة عن المعلومات البيئية، هناك عدة طرائق لقياس مستوى المديونية للشركات منها نسبة إجمالي الديون إلى مجموع الأصول، ومن المفترض كذلك كلما كانت الديون أقل هو تشجيع الإفصاح البيئي للشركة وبالتالي الحصول على السيولة المالية من المؤسسات المالية والعكس صحيح.

لأجل هذه الدراسة تم استخدام نسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي الأصول، حيث تستخدم النسبة في تقييم كفاءة سياسات التمويل التي تتبعها إدارة الشركات عينة الدراسة، كما تمثل مقياسا لعملية تمويل أصول الشركة من خلال الافتراض والدائنين، وتُعدُّ من المؤشرات المهمة التي توضح الملاءمة في التقارير المالية المنشورة للشركات وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وديونها طويلة الأجل، وكلما انخفضت هذه النسبة زادت قدرة الشركة على سداد ديونها، وحسب دراسة (Liu & Anbumozhi, 2009) من المتوقع أن تكون هناك علاقة عكسية بين مستوى مديونية الشركات و الإفصاح البيئي.

### ج. المتغيرات الضابطة

تشمل المتغيرات الضابطة بعض العوامل الداخلية (المؤسسية) المؤثرة على المتغير التابع، من أجل ضبط العلاقة للعوامل المؤثرة على المتغير التابع، وبعد مراجعة الدراسات السابقة ارتأى الباحث إضافة متغيرات ضابطة، التي تم تناولها من طرف بعض الدراسات السابقة، وهذا حسب ما تقتضيه متطلبات المعطيات المتوفرة، وأغلب المعطيات المتاحة من الميزانية وجدول حسابات النتائج ومن أهم هذه المتغيرات وكيفية حسابها نوجزها في النقاط التالية:

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

### أولاً: ربحية المؤسسة (Prof)

تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات، وتقيس مدى كفاءة وفاعلية إدارة المؤسسة في توليد الأرباح، ويتم قياس الربحية في هذه الدراسة بالاعتماد على معدل العائد على الأصول، بهدف التعرف على مدى تمايز الشركات عينة الدراسة، حيث تم تناولها في العديد من الدراسات منها (لقمان وياسمين، 2011) من المتوقع أن تكون هناك علاقة طردية بين ربحية الشركات والإفصاح عن المعلومات البيئية.

### ثانياً: حجم المؤسسة (SIZ)

أظهرت العديد من الدراسات أن حجم المؤسسة يعدُّ من العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي، حيث تقوم الشركات الكبيرة الحجم بعدم الإفصاح البيئي لإخفاء حجم التلوث والضرر البيئي، كما قد تقوم الشركات صغيرة الحجم بالإفصاح البيئي من أجل جلب مستثمرين جدد، لذلك تم استخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول، بهدف قياس تباين الشركات عينة الدراسة من حيث أحجامها في مدى الإفصاح البيئي، وحسب دراسات منها (Even & Lars, 2019) فإنه من المتوقع أن يكون للحجم علاقة طردية مع الإفصاح البيئي.

### ثالثاً: الرافعة المالية (Lev)

ما يحفز إدارة الشركة على الإفصاح البيئي هو تحقيق معدلات الرافعة المالية المستهدفة، ولتوضيح تأثير الرافعة المالية للشركات عينة الدراسة على الإفصاح بالمعلومات البيئية، ولقد وفرت الأدبيات المحاسبية طرائق مختلفة لقياس معدل الرافعة المالية للشركة، وهو ما تناولته الدراسات السابقة منها (Abdullah et al, 2018)، وأثبتت وجود علاقة إيجابية، وهو ما نحاول بيان أثره في دراستنا. وانطلاقاً مما تم عرضه في تحديد متغيرات الدراسة، وطرائق قياسها، يمكن تلخيص متغيرات الدراسة وفق الجدول التوضيحي التالي وفق متغيرات الدراسة:

الجدول رقم 15.3: المتغيرات المعتمدة في الدراسة

سبب الاختيار	طريقة القياس	متغيرات الدراسة	
تم استخدامها على نطاق واسع في معظم الدراسات الحديثة والقديمة في تقييم ممارسات الإفصاح البيئي.	نموذج تحليل المحتوى: يتم تعيين درجة (1) في حال عدم وجود بيانات بيئية، تم تعيين درجة (2) للعنصر مع بيانات عامة، وتم إعطاء درجة (3) للعنصر مع البيانات النقدية والكمية مفصلة. تم تحويل الدرجات التي اكتسبتها كل مؤسسة إلى نسب مئوية من أعلى درجة ممكنة (مقياس ليكرت الثلاثي).	الإفصاح البيئي (EID)	المتغير التابع

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

معرفة تأثير السلطة العمومية من خلال القوانين واللوائح المتعلقة بالإفصاح البيئي.	حسب حساسية المؤسسة للبيئة وترميزها حسب التصنيف إلى (3) صنف (A)، (2) صنف (B)، (1) صنف (C)، بالإضافة موقع المؤسسة حساس للبيئة درجة (2) في موقع حساس للبيئة، درجة (1) غير حساس للبيئة	السلطة العمومية (GP)	المتغيرات المستقلة
تقييم سياسات التمويل في وأثرها على الإفصاح البيئي في المؤسسة.	نسبة إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول	مديونية المؤسسة (DP)	
بهدف التعرف على مدى تمايز الشركات عينة الدراسة من حيث أرباحها في القيام بالإفصاح البيئي.	معدل العائد على الأصول ROA	ربحية المؤسسة (Prof)	المتغيرات الضابطة
بهدف قياس تغاير حجم المؤسسات عينة الدراسة من حيث أحجامها في مدى التزامها بالإفصاح البيئي.	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول	حجم المؤسسة (SIZ)	
اختبار ما يحفز إدارة الشركات على الانخراط في الإفصاح البيئي بتحقيق معدلات الرافعة المالية المستهدفة.	قسمة مجموع الالتزامات على الأموال الخاصة	الرافعة المالية (Lev)	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة

بالإضافة إلى الجدول السابق نضع الشكل الموالي الذي نسعى من خلاله إلى وضع الإطار التصوري لنموذج الدراسة، وذلك

بناء على الإفصاح البيئي للشركات محل الدراسة والعوامل المؤثرة وفق البيانات المتاحة في الدراسة.

### الشكل رقم 1.3: الإطار التصوري لمتغيرات الدراسة

#### المطلب الثاني: عرض أدوات الدراسة التطبيقية

تعد نماذج وأدوات البحث العلمي ضرورية لاستكمال الدراسة، كما أن لها دوراً بارزاً وفعالاً في تسهيل عملية البحث، بهدف الاستعانة بها في التحليل والوصول إلى إثبات أو نفي الفرضيات، وبالتالي يأتي هذا المبحث على أهم الأدوات والتقنيات المستعملة في الدراسة.

#### الفرع الأول: مصادر جمع البيانات والإحصاءات الوصفية

اعتمدت الدراسة على الأدبيات المتوفرة محلياً ودولياً من دراسات وأبحاث ونشرات وتقارير ذات صلة بموضوع الدراسة لتغطية الجانب النظري من الدراسة، هذا بالإضافة إلى الاعتماد على التقارير السنوية والمتمثل في القوائم المالية لهذه الشركات ([www.cosob.org](http://www.cosob.org))، إلى جانب التقارير السنوية للتسيير الصادرة من المؤسسات عينة الدراسة فيما يتعلق بالبيانات البيئية والقضايا البيئية، أو التي تحصلنا عليها من وزارة البيئة والطاقات المتجددة والمديريات البيئية بالإضافة إلى المديرية العامة للضرائب، وكذا الموقع الإلكتروني للبوابة الوطنية لإيداع الحسابات الاجتماعية (المركز الوطني للسجل التجاري)<sup>1</sup>، وبعض المواقع الإلكترونية للشركات عينة الدراسة، كما تم الاستعانة بشبكة الإنترنت للحصول على بعض البيانات، وهذا لتغطية الجانب التطبيقي من الدراسة.

#### ❖ الإحصاءات الوصفية للبيانات

تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة والذي يشير إلى مجموعة من المفاهيم والأساليب التي تستخدم في تنظيم وتلخيص وعرض مجموعة من البيانات بهدف إعطاء فكرة عامة ومبسطة عن توزيع الظاهرة المدروسة، وذلك عن طريق تلخيص البيانات في جداول أو رسومات بيانية أو قيم رقمية، لهذا فإن الباحث يلجأ إلى تلخيص مجموعة من المشاهدات (البيانات) في قيمة واحدة تعبر عن مجموعة من القيم وتدعى هذه القيم بمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، وتعدُّ المقاييس المستخدمة في العلوم الاجتماعية وهي مرتبة حسب أهميتها النسبية كالتالي<sup>2</sup>:

- 1. المتوسط الحسابي:** الذي يصف المستوى العام للمجموعة، لأنه يعطي الدرجة التي يتجمع حولها أغلب أفراد المجموعة، كما يستخدم في المقارنة بين الشركات.
- 2. الانحراف المعياري:** يعد أدق مقاييس التشتت للدرجات ذات مستوى القياس الفترتي والنسبي، فهو يوضح مدى تشتت الدرجات أي يقيس متوسط انحراف القيم عن ومتوسطها الحسابي.

<sup>1</sup> [sidjilcom.cnrc.dz](http://sidjilcom.cnrc.dz)

<sup>2</sup> عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقها يدويا وباستخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص ص 85-

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

3. القيم العليا والدنيا: وهما: أكبر قيمة وأصغر قيمة في التوزيع لأفراد عينة الدراسة (المشاهدات).
4. التكرارات: تُعدُّ جداول التكرارات الأكثر استخداماً في وصف المتغيرات المنفصلة، وينظر إلى الجداول التكرارية على أنها أوعية لفرز القيم المختلفة للمتغير ومن ثم عدد المرات التي تظهر فيها كل قيمة من تلك القيم على حده، ويفضل أن تكون قيم المتغيرات قليلة نسبياً حتى يسهل عرضها في جدول تكراري<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الإحصاءات الاستدلالية

اعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية الاستدلالية، التي تسمح بتقدير معالم المجتمع واتخاذ القرارات حول المجتمع ككل، أي يعتمد على فكرة اختيار عينة تسمى العينة الإحصائية من مجتمع إحصائي، حيث تجرى الدراسة على أفراد العينة الإحصائية ونعم النتائج على المجتمع بأكمله، وبالتالي نستدل عن وجود النتائج في المجتمع من خلال وجودها في العينة الإحصائية، ومن بين الأساليب الإحصائية الاستدلالية المستخدمة في الدراسة الحالية نوجزها حسب ترتيبها في الجانب التطبيقي للدراسة كما يلي:

1. معامل الارتباط: وذلك بالاعتماد على معاملات ارتباط بيرسون، الذي يستخدم في تقدير قوة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، لما يتعلق الأمر بمتغيرين كميين.

2. تحليل الانحدار الخطي المتعدد: لتحديد أثر المتغيرات المستقلة والمتمثلة في (السلطة العمومية والمديونية) والمتغيرات الضابطة ممثلة في (الربحية، الحجم، والرافعة المالية) على المتغير التابع للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية خلال الفترة الممتدة بين (2015-2018).

### ❖ منهجية الدراسة التطبيقية

لإتمام الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على مجموعة من الخطوات والإجراءات المتمثلة فيما يلي:

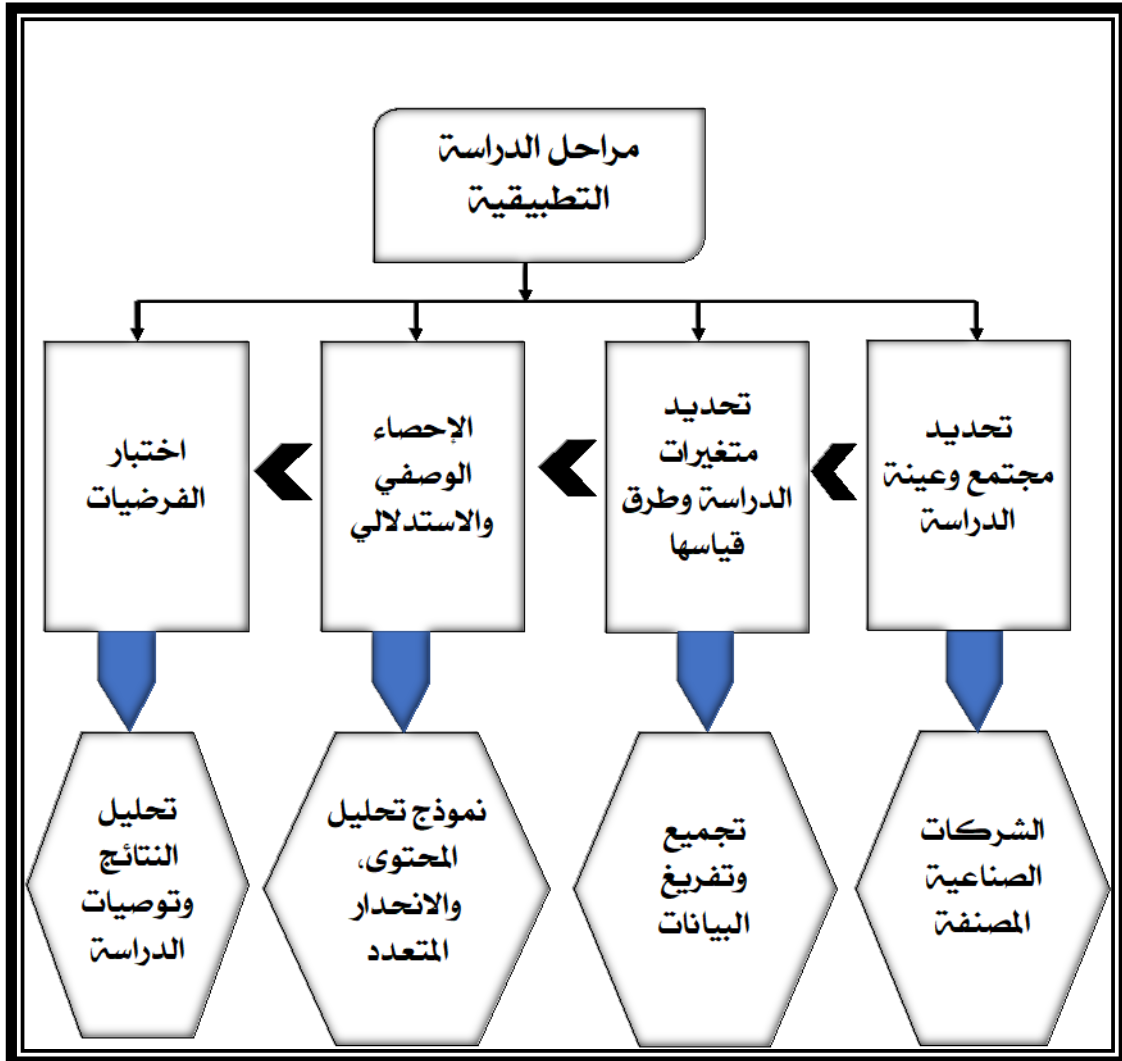
- تحديد مجتمع وعينة الدراسة؛
- تحديد متغيرات الدراسة، وطرائق قياسها؛
- تجميع البيانات والمتمثلة في الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج، فضلاً عن الرجوع إلى المواقع الإلكترونية للشركات المعنية، وكذا الموقع الإلكتروني للبوابة الوطنية لإيداع الحسابات الاجتماعية (المركز الوطني للسجل التجاري)، بالإضافة إلى البيانات البيئية والمتحصل عليها من المديرية البيئية ووزارة البيئة، والمديرية العامة للضرائب فيم تعلق بالضرائب والرسوم البيئية الموجبة على المؤسسة ومدى الالتزام بالحماية البيئية للمؤسسات عينه الدراسة، ومن ثم تفرغ البيانات ومعالجتها باستخدام مقياس ليكرت الثلاثي للحصول على إجابات واضحة بطريقة كمية لمتغيرات الدراسة؛

<sup>1</sup> محمد بن صالح شرار، التحليل الإحصائي للبيانات SPSS، الطبعة الأولى، خوارزم العلمية، جدة، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 67.

## الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة

- بعد الحصول على البيانات المتعلقة بالمتغير التابع والمتغيرات المستقلة والضابطة، تم إدخالها في البرامج الإحصائية (SPSS 24)، من أجل معالجتها وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الإحصائية الاستدلالية؛
- تحليل النتائج وتفسيرها، والشكل الموالي يلخص مراحل الدراسة التطبيقية في إعداد الدراسات التجريبية في البحوث الاجتماعية.

الشكل رقم 2.3: مراحل الدراسة التطبيقية



المصدر: من إعداد الباحث وفق منهجية البحث العلمي

### خلاصة الفصل

تناولنا في الفصل الثالث تحديد وتحليل الطرائق والأدوات المعتمدة في دراسة أثر العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ومن أجل الوصول إلى النتائج المرجوة، وبغرض تحقيق الأهداف بخطوات منهجية صحيحة، من خلال عرض لمنهجية وأدوات الدراسة التطبيقية.

أما بالنسبة لمنهجية الدراسة فتمثلت أساسا في اختيار مجموعة من المؤسسات الصناعية ذات الشكل القانوني والتي تنشط في قطاع الصناعة، وتمارس نشاطها في ظل النشاط الاقتصادي الجزائري، حيث وقع الاختيار على عينة من الشركات العامة، بالإضافة إلى التعريف بمتغيرات الدراسة وطرائق قياسها، المتمثلة في المتغير التابع بالإفصاح البيئي بإعطاء قيم ترتيبية، والمعبر عنه بمقياس ليكرت الثلاثي لدراسة اتجاه الإفصاح بمنح أقل قيمة في حال عدم وجود بيانات بيئية، ثم بيانات بيئية عامة، وأعلى درجة للبيانات البيئية النقدية والكمية المفصلة في حدود البيانات البيئية المتحصل عليها، فكثير من الشركات تدرج الضرائب والرسوم البيئية في حساب ضرائب أخرى أو تتحجج بسرية البيانات البيئية عند طلبنا لمعلومات بيئية تفصيلية، مما أثر على حصولنا على معلومات بيئية دقيقة من المصدر، وبالتالي الاتجاه إلى المديرية البيئية بغرض الحصول على المعلومات التفصيلية للتلوث البيئي للشركة عينة البحث بغرض تغطية النقائص في المعلومات البيئية، واعتمدنا طريقة الدرجات (قيم ترتيبية) في تحديد السلطة العمومية وفق تصنيف الشركات وحساسيتها البيئية، أما المديونية فيتم الحصول عليه من القوائم المالية وفق فترة الدراسة، كما اشتملت الدراسة على متغيرات كُـل من: الربحية، والحجم، والرافعة المالية، والتي عددناها من العوامل المؤثرة على المتغير التابع.

فيما يُخَصُّ أدوات البحث العلمي الضرورية لاستكمال الدراسة التطبيقية، تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة، والمتمثلة في المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري والقيم العليا والدنيا، كما تم الاستعانة بمجموعة من الأساليب الإحصائية الاستدلالية، وهي معامل ارتباط بيرسون، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد.



# الفصل الرابع

أثر المقاربة الجبائية على  
الإفصاح البيئي في المؤسسات  
الصناعية الجزائرية

نسعى في الفصل إلى اختبار أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، والمتمثلة أساسا في اعتبار المقاربة الجبائية كأحد آليات التنفيذ للسلطة العمومية ودراسة أثرها على الشركات الصناعية محل الدراسة، مع بيان كيف تتم عملية الإفصاح عن المعلومات البيئية في الشركات الصناعية الجزائرية، وذلك باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية منها الوصفية (نموذج تحليل المحتوى) والاستدلالية (الارتباط، والانحدار الخطي المتعدد)، ضمن مجموعة المتغيرات المرتبطة بالدراسة التي تحدد مدى تأثيرها على الإفصاح عن المعلومات البيئية في الشركات الصناعية الجزائرية خلال الفترة (2015-2018).

نحاول في دراستنا تحديد مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية ونهدف من خلال هذه العملية إلى تحديد النظرية المفسرة للإفصاح عن المعلومات البيئية في بيئة الأعمال الجزائرية في حدود العينة المدروسة والبيانات البيئية المتاحة، وللوصول إلى النتيجة المرجوة قمنا باستخدام نموذج تحليل المحتوى والذي يستخدم في العديد من الدراسات في مجال الإفصاح البيئي، ثم نقوم بتحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي عن طريق أثر المتغيرات المستقلة (السلطة العمومية والمديونية) والضابطة (الربحية، الحجم والرافعة المالية) على المتغير التابع (الإفصاح البيئي)، وذلك بتحديد العلاقة من عدمها باستخدام الارتباط ثم تحديد الأثر باستخدام الانحدار الخطي المتعدد، في حين تناولنا الإفصاح البيئي الكلي الذي يضم الإفصاح البيئي عن الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، واستغلال الموارد الطبيعية، وفي حال دراسة أثر متغيرات الدراسة على كل محور على حده وهو ما نقصد به بالإفصاح البيئي الجزئي. تحاول هذه الدراسة تقديم لمحة فقط عن علاقة الإفصاح البيئي في المراحل المبكرة من تطور الإفصاح عن المعلومات البيئية في الجزائر وهي دراسة طولية لتقييم صحة العلاقة التي حددناها بغية الوصول إلى نتائج تجريبية أكثر دقة حول ممارسات الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية، والنتائج التي تم الوصول إليها نقوم بتحليلها وتفسيرها ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة، وفي الأخير الخروج باستنتاجات انطلاقا من النتائج المتوصل، وتتناول الفصل وفق الباحث التالية:

- **المبحث الأول: الإحصاءات الوصفية والاستدلالية لاختبار فرضيات الدراسة**
- **المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية**

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

المبحث الأول: الإحصاءات الوصفية والاستدلالية لاختبار فرضيات الدراسة

نسعى في هذه الدراسة لاختبار الفرضيات بمجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية مثل اختبار العلاقة باستخدام الارتباط والأثر بين المتغيرات التابعة والمستقلة باستخدام الانحدار الخطي المتعدد، والتي تعتمد على مجموعة من الشروط الواجب توافرها في البيانات أو المشاهدات حتى تكون ملائمة لإجراء هذه الاختبارات بما يضمن صحة وموضوعية الاعتماد على نتائج تلك الاختبارات، ونقوم في هذا المبحث بعرض نتائج الاختبارات التجريبية وفقا لتسلسل الأسئلة الفرعية المطروحة في الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الإحصاءات الوصفية لاختبار مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية

نتناول في هذا المطلب من الدراسة التطبيقية عرض نتائج الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف واستدلال، ويتعلق هذا المطلب بواقع المؤسسات الصناعية الجزائرية عينة الدراسة للإفصاح البيئي خلال فترة الدراسة، وقد صيغت هذه الأسئلة في صورتها العديدة على النحو التالي: "لا يمكن للنظريات تحديد دوافع الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية" واختبار هذه الفرضية تم قياس محتوى الإفصاح البيئي لكل سنة من سنوات الدراسة، وتم وصف نموذج الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية نوردها في المعادلة التالية والتي توضح العلاقة الرياضية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة:

$$EID = \beta_0 + \beta_1GP + \beta_2DP + \beta_3ROA + \beta_4SIZ + \beta_5Lev + E.$$

**EID** : الإفصاح البيئي الكلي، والذي يتضمن الإفصاح عن الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، والموارد الطبيعية؛

**B0** : قيمة مبدئية؛ **ROE** : الربحية؛

**GP** : السلطة العمومية؛ **SIZ** : الحجم؛

**DP** : المديونية؛ **Lev** : الرافعة المالية؛

**E** : الخطأ المعياري.

أ. المتغير التابع: نموذج للإفصاح البيئي الكلي

نفترض في هذه الدراسة أن المؤسسة تفصح عن المعلومات البيئية وفقاً للضغوط الخارجية وعواملها المؤسسية (السلطة العمومية، والمديونية، والربحية، والحجم، والرافعة المالية) المحددة في الإطار التحليلي، يتم اختبار الفرضيات باستخدام نماذج انحدار متعددة تستخدم تقدير المربعات الصغرى العادية، ويتم تقدير مستوى الإفصاح البيئي الكلي الخاص بالشركات (والذي يمثل مؤشراً للإفصاح البيئي الكلي والذي يمثل جميع المحاور الإفصاح عن المعلومات البيئية)، والجدول الموالي يوضح ذلك:

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 1.4: عناصر الإفصاح البيئي الكلي للمتغير التابع

المتغير التابع للدراسة: الإفصاح البيئي الكلي (EID)	
أمثلة المحاور	محاور الإفصاح البيئي الكلي
<ul style="list-style-type: none"> <li>_ المواد الملوثة والخطرة المستخدمة من حيث الوزن والحجم؛</li> <li>_ إجمالي انبعاثات الغازات الدفينة المباشرة وغير المباشرة حسب الوزن؛</li> <li>_ إجمالي تصريف المياه الصناعية حسب الجودة والوجهة؛</li> <li>_ استهلاك الطاقة المباشر حسب مصدر الطاقة الأساسي.</li> </ul>	الإفصاح عن الانبعاثات الغازية
<ul style="list-style-type: none"> <li>_ النسبة المئوية لمواد التعبئة والتغليف التي يتم استصلاحها حسب الفئة؛</li> <li>_ نوع وكمية ووجهة الزيوت والشحوم وتحضيرها.</li> </ul>	الإفصاح عن المنتجات
<ul style="list-style-type: none"> <li>_ الوزن الكلي للنفايات الخاصة والخطرة حسب النوع وطريقة التخلص منها؛</li> <li>_ الوزن الكلي للنفايات الأخرى كالاستشفائية وغيرها حسب النوع وطريقة التخلص منها.</li> </ul>	الإفصاح عن الجودة البيئية
<ul style="list-style-type: none"> <li>_ طرائق المحافظة على تصريف المياه حسب الجودة والوجهة؛</li> <li>_ إجمالي تصريف المياه في الآبار البترولية؛</li> <li>_ النسبة المئوية للمنتجات البترولية المباعة.</li> </ul>	الإفصاح عن استغلال الموارد الطبيعية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجباية البيئية في الجريدة الرسمية بالتوافق مع الدراسات السابقة

### ب. المتغيرات المستقلة:

وفق الإطار التحليلي ونموذج المعادلة الرياضية للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة، تمثل المتغيرات المستقلة القوى الخارجية التي تؤثر على مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية من خلال تحديد مقدار كل عامل من هذه العوامل، كما تُعرّف السلطة العمومية (GP) بأنها متغير وهمي يمثل الحساسية البيئية للصناعة التي تعمل فيها المؤسسة على سبيل المثال (3) للمؤسسات المصنفة صنف (A)، (2) للمؤسسات التي تنتمي إلى صنف (B)، (1) للمؤسسات المصنفة (C)، تشمل الصناعات الحساسة للبيئة في الجزائر من خلال الملحق المحدد للمؤسسات التي تعتبر حساسة للبيئة من خلال المرسوم للمنشآت المصنفة لحماية البيئة<sup>1</sup>، ويتم استخدام موقع المؤسسة ومدى حساسية موقعها للبيئة وبالتالي يتم منح (2) للمؤسسات التي تقع في مناطق حساسة للبيئة مثل المناطق الصناعية، و(1) للمؤسسات التي لا تقع في مناطق حساسة للبيئة.

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 198-06، مؤرخ في 31 ماي 2006، يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة، ج. ر. ج. ج عدد 37، صادر بتاريخ 04 جوان 2006.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

تشير الدراسات إلى العديد من العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية بالزيادة أو النقصان في الإفصاح عن المعلومات البيئية، والتي من المتوقع أن يكون لها أثر كبير على الإفصاح البيئي، والمؤسسات مُلزَمة بامتلاك موارد ومعدات حديثة قصد خفض الضرر البيئي، وتماشيا مع الدراسات السابقة (Fabricia et al, 2015; Meng et al, 2014; Liu & Anbumozhi, 2009) وبناء على هذه الدراسات تم اختيار مجموعة من المتغيرات التي تؤثر على الإفصاح البيئي نستخدمها في الدراسة حسب المعلومات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية (الميزانية، وجدول حسابات النتائج)، وبناء على ذلك تم استخدام المديونية التي لها أثر خارجي على المؤسسة في الإفصاح البيئي، بالإضافة إلى عوامل مؤسسية داخل المؤسسة وهي الربحية، والحجم، والرافعة المالية، وهي المتغيرات الكمية التي أمكننا الحصول عليها في حدود المعطيات المتاحة في البيئة الجزائرية.

### الفرع الاول: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

إنَّ الإحصائيات الوصفية للمتغيرات تُبرِّز أنَّ معظم شركات الدراسة الجزائرية ما زالت لا تقوم بالإفصاح البيئي، ونجد غالبية المؤسسات التي تلزم بحماية البيئة هي المؤسسات الصناعية مثل مؤسسات الإسمنت والمحروقات خاصة المؤسسات التي تقع ضمن البيئات الحساسة للتلوث نتيجة للتلوث الكبير لهذه الشركات الصناعية في هذه المناطق وفيما يلي نستعرض الجدول الذي يوضح توزيع الشركات محل الدراسة إلى القطاع وكذا الملكية التي تحدد تنظيم المؤسسة.

الجدول رقم 2.4: الإحصاءات الوصفية لمؤسسات الدراسة حسب القطاع والملكية

ملكية المؤسسات		المؤسسات	قطاع المؤسسات			المؤسسات
النسبة	التكرارات		المشاهدات	النسبة	التكرارات	
0.82	23	الوطنية	48	0.42	12	شركات الاسمنت
0.10	03	الأجنبية	64	0.57	16	شركات النفط والطاقة
0.08	02	المختلطة				
100	28	المجموع	211	100	28	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مؤسسات عينة الدراسة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يتضح من الجدول وجود شركات تنتمي إلى القطاع الصناعي حيث نجد أن عدد المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع الإسمنت (12 شركة) والذي يبلغ نسبة (42%) من مجموع المؤسسات، وفي المقابل نجد شركات النفط والطاقة بلغت (16 شركة) بنسبة تصل إلى (57%)، إلا أنَّ الملاحظ أنَّ أغلب المؤسسات تنتمي إلى القطاع العمومي قصد معرفة واقع المؤسسات الصناعية العمومية في الجزائر من أجل المقارنة وملاحظة الفروق بين المؤسسات فيما يتعلق بالإفصاح البيئي لمختلف عناصره في القطاع العام.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

أ. الطريقة المستخدمة في القياس:

استخدمنا في هذه الدراسة نموذج تحليل المحتوى والتي يتم العمل بها في أغلب الدراسات التي تقيس الإفصاح في التقارير البيئية نذكر منها (لقمان محمد أيوب الدباغ وياسمين أكرم جاسم الدباغ، 2011؛ Abeer & Xin, 2015؛ Mark, 2015; Joanne, 1982)، وهي أداة تقيس مستويات الإفصاح البيئي لعينة الدراسة، وجاءت المستويات التي تم على أساسها قياس الإفصاح البيئي لمتغيرات الدراسة مصممة وفقا لمقياس لكارث الثلاثي لمثل هذه الدراسات، وكانت مستويات القياس المتاحة أمام كل إجابة للمتغير التابع للإفصاح البيئي كما يلي: (لا توجد بيانات بيئية، وبيانات بيئية عامة، وبيانات بيئية كمية ونقدية مفصلة)، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا احتمالات مستويات القياس أوزان محددة. والذي تم حسابه أعلى قيمة ناقص أقل قيمة، ثم نقسم النتيجة على ثلاثة وهي كالتالي:  $3-1=2$ ، ثم  $3/2=0.66$ . والجدول الموالي يوضح الأوزان المرجحة:

الجدول رقم 3.4: قيم المتوسطات الحسابية للأوزان المرجحة الخاصة بمقياس لكارث الثلاثي

المستوى	المتوسط المرجح	الفرق	الأوزان
لا توجد بيانات بيئية	$1 \leftarrow 1.66$	0.66	1
بيانات بيئية عامة	$1.67 \leftarrow 2.33$	0.66	2
بيانات بيئية كمية ونقدية مفصلة	$2.34 \leftarrow 3$	0.66	3

المصدر: من إعداد الباحث بناء على منهجية الدراسات السابقة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

ب. المتغير التابع للدراسة

بعد تحديد المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها، نقوم باحتساب المتوسط والانحراف المعياري لمختلف محاور مستويات القياس للإفصاح البيئي والذي تم تقسيمها إلى أربعة محاور، وهي محور الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، واستغلال الموارد الطبيعية التي تعبر في مجموعها عن الإفصاح البيئي الكلي للمتغير التابع والتي تناولها وفق الجداول التالية:

الجدول رقم 4.4: توزيع الفقرات على محور الانبعاثات الغازية واتجاه الفقرات

عبارات المحور الأول	لا توجد بيانات بيئية	بيانات بيئية عامة	بيانات بيئية مفصلة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاستجابة
الأنشطة الملوثة والخطرة	---	---	112	% 3	0.000	بيانات مفصلة
	---	---	% 99.1			
الانبعاثات ذات المصدر الصناعي	10	27	75	% 2.58	0.653	بيانات مفصلة
	% 8.8	% 23.9	% 66.4			
المياه الصناعية	24	13	75	% 2.46	0.826	بيانات مفصلة
	% 21.2	% 11.5	% 66.4			

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

استهلاك الطاقة من المصدر	التكرارات	4	33	75	النسبة	لا توجد بيانات
		% 3.5	% 29.2	% 66.4		
المجموع	نتيجة المحور الأول للانبعاثات الغازية	0.236	% 2.35	بيانات مفصلة	0.553	% 1.37

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (01) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

نلاحظ من الجدول للمحور الأول الذي يعبر عن مستويات الإفصاح البيئي للانبعاثات الغازية التي تصدرها الشركات من خلال الأنشطة الملوثة والخطرة مع مراعاتها لكمية ونوعية الغازات المنبعثة من المؤسسة ومدى الالتزامات للكميات المصرح بها وبلغ المتوسط (0.03) وانحرفت القيم عن المتوسط بلغ الانحراف المعياري (0.000) مما يدل على وجود بيانات مفصلة في الإفصاح عن الأنشطة الملوثة والخطيرة على البيئة، أما ما تعلق بالتلوث الناجم عن الانبعاثات الجوية ذات المصدر الصناعي والتي تظهر المتوسط بلغ (0.0256) وانحرفت القيم عن المتوسط بلغ الانحراف المعياري (0.682) وبالتالي وجود بيانات مفصلة في الإفصاح عن التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي، وبلغت نتائج المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي متوسط (0.0246) وانحرفت القيم عن متوسطها (0.826) مما يدل على وجود بيانات مفصلة، أما الإفصاح عن استهلاك الطاقة من المصدر الأساسي بمتوسط (0.0138) وانحرفت القيم عن المتوسط وبلغ الانحراف المعياري (0.589) وبالتالي لا توجد بيانات توضح مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات محل الدراسة، ويوضح محور الانبعاثات الغازية بلوغ المتوسط (2.35%) بانحراف معياري قدره (0.236) يفصح عن البيانات البيئية بصفة مفصلة، ورغم ما سبق إلا أن الملاحظ عدم الالتزام بالمقاييس الدولية للإفصاح البيئي خاصة ما تعلق بثاني أكسيد الكربون الذي يعتبر السبب الأول للانحباس الحراري حسب التقارير الدولية، رغم أن المؤسسات ملزمة بالتصريح بها لدى مديرية البيئة إلا أنّ النسب مجهولة.

### الجدول رقم 5.4: توزيع الفقرات على محور المنتجات واتجاه الفقرات

عبارات المحور الثاني	لا توجد بيانات بيئية	بيانات بيئية عامة	بيانات بيئية مفصلة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاستجابة	
							التكرارات
مواد التعبئة والتغليف	17	59	36	% 2.17	0.670	بيانات عامة	
	---	30	82	% 72.6			
الزيوت والشحوم وتحضيرها	---	30	82	% 2.73	0.445	بيانات مفصلة	
	---	30	82	% 72.6			
المجموع	نتيجة المحور الثاني للمنتجات					0.490	بيانات مفصلة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (01) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

نلاحظ من الجدول للمحور الثاني الذي يعبر عن مستويات الإفصاح البيئي بمنتجات المؤسسة من خلال مراعاتها للاقتصاد في موارد المؤسسة وبلغ المتوسط لمواد التعبئة والتغليف (0.0213) وانحرفت القيم عن متوسطها بمقدار (0.678)، مما يدل على وجود

## الفصل الرابع: أثار المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

بيانات عامة في الإفصاح عن مواد التعبئة والتغليف للمؤسسة لحماية البيئة، كما بلغت الزيوت والشحوم وتحضيرها متوسط (0.0273) مع انحراف بلغ (0.445)، مما يدل على وجود بيانات مفصلة في الإفصاح عن الزيوت والشحوم في المؤسسة لحماية البيئة، وتظهر نتائج محور الإفصاح عن المنتجات بلوغ المتوسط (2.43%) وانحرفت القيم عن المتوسط بمقدار (0.490) ومستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات محل الدراسة يفصح عن البيانات البيئية بصفة مفصلة نتيجة احترامها للقوانين الملزمة بالتصريح بها لدى مديرية البيئة أو أنها تدخل في ضرائب أخرى.

الجدول رقم 6.4: توزيع الفقرات على محور الجودة البيئية واتجاه الفقرات

الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط	بيانات بيئية		لا توجد بيانات بيئية	عبارات المحور الثالث	
			بيانات بيئية مفصلة	بيانات بيئية عامة		التكرارات	النسبة
بيانات مفصلة	0.501	% 2.46	52	60	---	التكرارات	النفايات الخاصة والخطرة
			% 46	% 53.1	---	النسبة	
لا توجد بيانات	0.481	% 1.36	---	40	72	التكرارات	النفايات الأخرى
			---	% 35.4	% 63.7	النسبة	
بيانات عامة	0.466	% 1.91	نتيجة المحور الثالث للجودة البيئية			المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (01) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يبرز لنا الجدول رقم (6.4) المتعلق بالمحور الثالث الذي يعبر عن مستويات الإفصاح البيئي المتعلق بالجودة البيئية التي تصدرها المؤسسة من خلال مراعاتها للمعايير البيئية المنتهجة من طرف الإدارة البيئية للمؤسسة ومدى الالتزام بالمعلومات المصرح بها، من خلال التصريح بتخزين النفايات الخاصة والخطرة والتي بلغ متوسطها (0.0246)، وانحرفت القيم عن المتوسط ببلوغ الانحراف المعياري (0.501)، مما يدل على وجود بيانات مفصلة في الإفصاح عن تخزين النفايات الخاصة والخطرة المخزنة، وكذا الخاصة بالمستشفيات التي بلغ متوسطها (0.0136)، وانحرفت القيم عن متوسطها حيث بلغ الانحراف المعياري (0.0481) مما يدل على عدم وجود بيانات في الإفصاح بسبب التحفظ على مثل هذه البيانات، وتظهر نتائج المحور بأن المتوسط (1.91%)، وانحرفت القيم عن المتوسط بمقدار (0.0466) مما يدل على أن مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات محل الدراسة يفصح عن البيانات البيئية بصفة عامة مما يعبر عن عدم الالتزام بالمقاييس الدولية للإفصاح البيئي.



## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 7.4: توزيع الفقرات على محور استغلال الموارد الطبيعية واتجاه الفقرات

الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط	بيانات بيئية مفصلة	بيانات بيئية عامة	لا توجد بيانات بيئية	عبارات المحور الرابع	
بيانات مفصلة	0.497	% 2.57	64	48	---	التكرارات	المحافظة على المياه
			% 56.6	% 42.5	---	النسبة	
لا توجد بيانات	0.445	% 1.27	---	30	82	التكرارات	مياه لحقنها في الآبار البترولية
			---	% 26.5	% 72.6	النسبة	
بيانات عامة	0.916	% 1.66	34	6	72	التكرارات	نسبة المنتجات البترولية
			% 30.1	% 5.3	% 63.7	النسبة	
بيانات عامة	0.346	% 1.83	نتيجة المحور الرابع لاستغلال الموارد الطبيعية			المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (01) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يبرز لنا الجدول رقم (7.4) المتعلق بالمحور الرابع الذي يعبر عن مستويات الإفصاح البيئي في استغلال الموارد الطبيعية التي تلي احتياجات المؤسسة من خلال مراعاتها للمعايير البيئية لاستغلال الموارد الطبيعية من خلال التصاريح الممنوحة للشركات المستغلة للثروات المعدنية والباطنية، من خلال التصريح بالمحافظة على المياه حيث بلغ المتوسط (0.0259)، حيث بلغ الانحراف المعياري (0.0494) مما يدل على وجود بيانات مفصلة في الإفصاح عن حجم استغلال المياه، بالإضافة إلى المعلومات البيئية الأخرى التي تعبر عن المياه المستخدمة في حقن الآبار البترولية وتظهر نتائج المحور بمتوسط (0.0125)، وانحرفت القيم عن متوسطها ببلوغ الانحراف المعياري (0.435)، والتي تظهر أن مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات محل الدراسة يفصح عن البيانات البيئية بصفة عامة، وما تعلق بالرسم على المنتجات البترولية لا توجد بيانات بيئية حيث بلغ متوسطها الحسابي (0.0166)، وانحرفت القيم عن متوسطها وفق الآتي (0.916)، ونتيجة المحور لاستغلال الموارد الطبيعية بمتوسط (1.83 %)، وبلغ الانحراف المعياري (0.346) مما يعبر عن وجود بيانات بيئية عامة، كما أن المؤسسات ملزمة بالتصريح بها من أجل إعطاء صورة حسنة حول مساهمة المؤسسة في المحيط البيئي.

الجدول رقم 8.4: الإفصاح البيئي الكلي واتجاه المحاور

الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط	أقل قيمة	أعلى قيمة	الإفصاح البيئي الكلي
بيانات مفصلة	0.236	% 2.35	2	3	الانبعاثات الغازية
بيانات مفصلة	0.493	% 2.45	1	3	المنتجات
بيانات عامة	0.466	% 1.91	1	2	الجودة البيئية
بيانات عامة	0.346	% 1.83	1	3	الموارد الطبيعية
بيانات عامة	0.245	% 2.13	نتيجة الإفصاح البيئي الكلي		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (01) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

يبرز لنا الجدول رقم (8.4) المتعلق بالإفصاح الكلي للمحاور والذي يعبر عن مستويات الإفصاح البيئي للمحاور الأربعة التي تصدرها المؤسسة من خلال البيانات الصادرة من المؤسسة، والتي كانت نتائجها وجود بيانات مفصلة لمحوري الانبعاثات الغازية والمنتجات أما باقي المحاور للجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية فقد كانت بيانات عامة فقط، ومن خلال نتائج مجموع المحاور يُظهر لنا بلوغ الإفصاح البيئي الكلي متوسط (0.0213)، وانحرفت القيم عن المتوسط حيث بلغ الانحراف المعياري (0.242)، وكانت نتيجة الاكتفاء فقط بالتصريح بالمعلومات البيئية في حدود قيمة الرسوم والاتاوات المدفوعة، مما يدل على وجود بيانات عامة. والسبب عدم وجود نموذج معتمد وموحد من طرف السلطات للإفصاح البيئي، وأغلب عمليات الإفصاح تدخل ضمن الضرائب والرسوم البيئية التي تدفعها الشركات.

### ج. قياس المتغيرات المستقلة للدراسة

#### الجدول رقم 9.4: قيم السلطة العمومية وفق آلية الحماية البيئية

موقع غير حساس للبيئة	صنف C	صنف B	صنف A	المؤسسات	
/	08	76	28	التكرارات	تصنيف المؤسسات
/	7 %	% 67	% 25	النسبة	
36	76			التكرارات	حساسيتها البيئية
% 32	% 67			النسبة	
نتيجة المتغير المستقل للسلطة العمومية					المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (01) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

نلاحظ من الجدول لقيم السلطة العمومية من خلال إحدى آليات الحماية البيئية للوائح والقوانين البيئية الملزمة للمؤسسات لحماية البيئة، حيث اعتمدنا على كل من تصنيف المؤسسات والمحددة بالقانون وفق شروط معينة (انظر الجدولين رقم (1.3) (2.3))، بالإضافة إلى حساسية المؤسسة للبيئة حيث تخضع للقوانين واللوائح المعتمدة في الحماية البيئية، والذي يملك آليات التنفيذ هي السلطة العمومية وبذلك بدل استخدام الحماية البيئية نصلح على استخدام مصطلح السلطة العمومية باعتبارها أحد المتغيرات المستقلة المؤثرة على الإفصاح البيئي معتمدين في ذلك على دراسة (X. Liu, V. Anbumozhi, 2009)، حيث بلغ عدد المؤسسات صنف (A= 07) بنسبة بلغت (0.25)، في حين بلغت المؤسسات صنف (B= 19) بنسبة (0.67) وأخيرا المؤسسات صنف (D= 02) والتي تمثل في الدراسة نسبة (0.07) من عينة شركات الدراسة، وتصنيف المؤسسات يخضع لتقدير السلطة العمومية في إطار القوانين الجبائية، والتي تم تكييفها بالتوافق مع متطلبات التنمية المستدامة المحلية بالإضافة إلى المنظمات والاتفاقيات الدولية. وكذلك اعتمدنا في تقييم قيم السلطة العمومية على حساسية المؤسسات للبيئة والتي تقع في المناطق الصناعية حيث بلغت 19 مؤسسة، والمؤسسات

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

التي لا تقع ضمن المناطق الحساسة للبيئة بلغت 09 مؤسسات. فالمؤسسات الواقعة ضمن المناطق الصناعية إحدى العوامل التي تجعلها مُلزِمة بالإفصاح عن المعلومات البيئية من خلال مراعاتها للمعايير البيئية التي تنتهجها الإدارة البيئية للمؤسسة وخضوعها للالتزامات والمقاييس الوطنية للإفصاح البيئي، كما أن المؤسسات ملزمة بالإفصاح البيئي من أجل إعطاء صورة إيجابية حول مساهمة المؤسسة في حماية البيئة.

الجدول رقم 10.4: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرات المستقلة

المتغيرات المستقلة	أعلى قيمة	أقل قيمة	المتوال	المتوسط	الانحراف المعياري
المديونية	1.023	0.000	0.235	0.276	0.228
الربحية	0.264	0.140-	0.102	0.097	0.065
الحجم	28.059	21.756	23.589	23.78	1.23
الرافعة المالية	0.961	0.090	0.041	0.058	0.192

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (02) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

نلاحظ جدول المتغيرات المستقلة الذي يعبر عن النتائج الإحصائية لكل متغير مستقل التي تؤثر على مستويات الإفصاح البيئي، وهي: كل من المديونية حيث بلغ المتوسط (0.276) وانحرفت قيمه عن المتوسط بقيمة (0.228)، وكانت أكبر قيمة مكررة يعبر عنها المتوال هي (0.235)، وكذلك بالنسبة للربحية التي بلغ المتوسط (0.097) وانحرفت قيمه عن المتوسط بقيمة (0.065)، وكانت أكبر قيمة مكررة يعبر عنها المتوال هي (0.102)، بالإضافة إلى حجم المؤسسة حيث بلغ المتوسط (23.78) وانحرفت قيمه عن المتوسط بقيمة (1.23)، وكانت أكبر قيمة مكررة يعبر عنها المتوال هي (23.589)، وأخيرا الرافعة المالية حيث بلغ المتوسط (0.058) وبلغ الانحراف المعياري قيمة (0.192)، وكانت أكبر قيمة مكررة يعبر عنها المتوال هي (0.041)، ونسعى في دراستنا إلى تحديد مدى تأثير هذه المتغيرات على المتغير التابع.

### الفرع الثاني: معامل الارتباط بيرسون بين الإفصاح البيئي الكلي والمتغيرات المستقلة

نقوم في هذه المرحلة بقياس معامل الارتباط بين الإفصاح البيئي الكلي الذي يضم جميع محاور الإفصاح البيئي والمتغيرات المستقلة مما يساعدنا في إعطاء صورة حول قوة الدلالة الإحصائية للعلاقة بين المتغيرات والإفصاح البيئي الكلي والجدول الموالي يوضح العلاقة:

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 11.4: الارتباط بين متغيرات الدراسة

الرافعة المالية	الحجم	الربحية	المديونية	السلطة العمومية	الإفصاح الكلي	
					1	الإفصاح الكلي
				1	0.772**	السلطة العمومية
			1	-0.623**	-0.456**	المديونية
		1	-0.462**	0.191*	-0.006	الربحية
	1	0.021	-0.555**	0.293**	0.352**	الحجم
1	0.046	0.118	0.018	0.120	0.100	الرافعة المالية

الارتباط معنوي عند مستوى 0.01\*\*

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (03) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

بعد احتساب الارتباط بين المتغيرات الدراسة المستقلة مع الإفصاح البيئي الكلي، يتضح من خلال الجدول السابق وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل الذي يعبر عن السلطة العمومية والمتغير التابع الذي يعبر عن الإفصاح البيئي الكلي للمؤسسات، حيث بلغ الارتباط بينهما (0.772) كما أن القيم معنوية ( $p < 0.05$ )، وكانت العلاقة مع المديونية عكسية وذات دلالة احصائية حيث بلغت (-0.456) ونفس الأمر ما تعلق بالحجم الذي بلغت قيمة الارتباط مع الإفصاح البيئي الكلي (0.352)، أما ما تعلق بالربحية والرافعة المالية فكانت العلاقة غير دالة احصائياً.

### المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

نحاول في هذه المرحلة دراسة الأثر بين المتغير التابع للإفصاح البيئي الكلي والمتغيرات المستقلة (السلطة العمومية والمديونية) كما نعتبر كل من (الربحية، والحجم، والرافعة المالية) متغيرات ضابطة، وبالتالي دراسة أثر كل من المتغيرات المستقلة والضابطة على الإفصاح البيئي الكلي وتوضيح ذلك على الشركات الصناعية الجزائرية محل الدراسة.

### الفرع الأول: نتائج اختبار الانحدار المتعدد بين متغيرات الدراسة والإفصاح البيئي الكلي

باستخدام طريقة المربعات الصغرى التي تعتمد نماذج الانحدار لمعرفة العلاقة بين المتغير التابع للإفصاح البيئي والمتغيرات المستقلة والضابطة، من خلال تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر المستقلة والضابطة على المتغير التابع في المؤسسات الجزائرية خلال الفترة الممتدة بين (2015-2018).

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

أ. نتائج الانحدار المتعدد بين الإفصاح البيئي الكلي والمتغيرات المستقلة لاختبار الفرضية الثانية والثالثة يبين الجدول (12.4) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأفضل توليفة لأثر المتغيرات المستقلة (السلطة العمومية، المديونية)، على الإفصاح البيئي الكلي المعبر عنها بالمقياس الثلاثي لكارت للفترة (2015-2018):

الجدول رقم 12.4: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي الكلي

النموذج	معامل الارتباط المتعدد R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المصحح AdjR <sup>2</sup>	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.772	0.597	0.589	0.15763

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من الجدول (12.4) يتضح أن معامل التحديد المصحح AdjR<sup>2</sup> يساوي (0.589)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة للدراسة تفسر 58.9% من الانحرافات الكلية في الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية، وهي تعبر عن جودة توفيق متوسطة، في حين أن 41.1% من الانحرافات ترجع إلى عوامل ضابطة أو عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

الجدول رقم 13.4: نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي الكلي

البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	متوسط مجموع المربعات Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الانحدار	4.004	2	2.002	80.570	0.000
البواقي	2.708	109	0.025		
الكلي	6.713	111			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يحتوي الجدول (13.4) على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار الدلالة الإحصائية الكلية لنموذج الانحدار المقدر، حيث تختبر الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> القائلة بأن جميع معاملات النموذج غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعند مستوى الدلالة (p>0.05)، في حين الفرضية البديلة H<sub>1</sub> القائلة بأن يوجد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر معنوية (تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة الإحصائية (p<0.05)، في هذا الجانب من الدراسة يتضح أن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى F=80.570 عند مستوى الدلالة (p=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية للفرضية الصفرية H<sub>0</sub> α=0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر تختلف معنويا عن الصفر.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 14.4: نتائج اختبار الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي الكلي

معنوية الاختبار Sig	قيمة الاختبار T	المعاملات القياسية	المعاملات غير القياسية		المتغيرات
		Bêta	الخطأ المعياري Std. Erreur	معاملات الانحدار $\beta$	
0.000	9.380	---	0.117	1.098	ثابت
0.000	10.242	0.797	0.050	0.509	السلطة العمومية
0.608	0.514	0.040	0.084	0.043	المديونية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

في الخطوة السابقة تم التوصل إلى أن هناك على الأقل من معاملات الانحدار ماله دلالة إحصائية ويختلف عن الصفر، ولتحديد أي من هذه المعاملات، تم اختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث نختبر الفرضية الصفرية  $H_0$  القائلة بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوية (لا يختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة الإحصائية ( $p > 0.05$ )، ضد الفرضية البديلة  $H_1$  القائلة بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوية (يختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة الإحصائية ( $p < 0.05$ )، ومن نتائج الجدول أعلاه لتحليل الانحدار الخطي، بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير السلطة العمومية ( $B = 0.509$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى  $t = 10.242$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويًا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين السلطة العمومية والإفصاح البيئي الكلي.

وبلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير المديونية ( $B = 0.043$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى  $t = 0.514$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.608$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويًا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المديونية والإفصاح البيئي الكلي.

ب. نتائج الانحدار المتعدد بين الإفصاح البيئي الكلي والمتغيرات الضابطة لاختبار الفرضية الرابعة

يبين الجدول (15.4) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأفضل توليفة للعلاقة بين المتغيرات الضابطة (الربحية، والحجم، والرافعة

المالية)، على المتغير التابع للإفصاح البيئي الكلي المعبر عنها بالمقياس الثلاثي لكارت للفترة (2015-2018):

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 15.4: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للمتغيرات الضابطة والإفصاح البيئي الكلي

النموذج	معامل الارتباط المتعدد R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المصحح AdjR <sup>2</sup>	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.363	0.132	0.107	0.23233

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من الجدول (15.4) يتضح أن معامل التحديد المصحح AdjR<sup>2</sup> يساوي (0.107)، وهذا يعني أن المتغيرات الضابطة للدراسة تفسر 10.7 % من الانحرافات الكلية في الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية، وهي تعبر عن جودة توفيق مقبولة باعتبارها متغيرات ضابطة، في حين أن 89.3 % من الانحرافات ترجع إلى عوامل مستقلة أو عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

الجدول رقم 16.4: نتائج تحليل التباين (ANOVA) للمتغيرات الضابطة والإفصاح البيئي الكلي

البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	متوسط مجموع المربعات Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الانحدار	0.883	3	0.294	5.451	0.002
البواقي	5.830	108	0.054		
الكلي	6.713	111			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يحتوي الجدول (16.4) على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المقدر، حيث تختبر الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> القائلة بأن جميع معاملات النموذج غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعند مستوى المعنوية (p>0.05)، ضد الفرضية البديلة H<sub>1</sub> القائلة بأن يوجد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر معنوية (تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة الإحصائية (p<0.05)، في هذا الجانب من الدراسة يتضح أن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى F=5.451 عند مستوى معنوية اختبار (p=0.002) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> α=0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر تختلف معنويًا عن الصفر.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 17.4: نتائج اختبار الانحدار المتعدد للمتغيرات الضابطة والإفصاح البيئي الكلي

معنوية الاختبار Sig	قيمة الاختبار T	المعاملات القياسية	المعاملات غير القياسية		المتغيرات
		Bêta	الخطأ المعياري Std. Erreur	معاملات الانحدار $\beta$	
0.315	1.009	---	0.438	0.442	ثابت
0.794	-0.261	-0.024	0.338	-0.088	الربحية
0.000	3.881	0.348	0.018	0.071	الحجم
0.336	0.966	0.087	0.116	0.112	الرافعة المالية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

في الخطوة السابقة تم التوصل إلى أن هناك على الأقل من معاملات الانحدار معنوية وتختلف عن الصفر، ولتحديد أي من هذه المعاملات، تم اختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث تختبر الفرضية الصفرية  $H_0$  القائلة بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة الإحصائية ( $p > 0.05$ )، ضد الفرضية البديلة  $H_1$  القائلة بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوية (يختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة ( $p < 0.05$ )، ومن نتائج الجدول أعلاه لتحليل الانحدار الخطي، بلغت قيمة معامل الانحدار للربحية ( $B = -0.088$ )، وأن قيمة هذا الاختبار ( $t = -0.261$ ) عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.794$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والإفصاح البيئي الكلي.

وبلغت قيمة معامل الانحدار للحجم ( $B = 0.071$ )، وأن قيمة هذا الاختبار ( $t = 3.881$ ) عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والإفصاح البيئي الكلي، حيث العلاقة طردية كلما زاد الحجم بوحدة واحدة يرتفع الإفصاح البيئي ب (7.1%).

كما بلغت قيمة معامل الانحدار للرافعة المالية ( $B = 0.112$ )، وأن قيمة هذا الاختبار ( $t = 0.966$ ) عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.336$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية والإفصاح البيئي الكلي.



## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

ج. نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر المتغيرات المستقلة والضابطة على الإفصاح البيئي الكلي

يبين الجدول (18.4) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأفضل توليفة للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والضابطة (السلطة العمومية، المديونية، الربحية، الحجم، والرافعة المالية) على الإفصاح البيئي الكلي للفترة (2015-2018) بهدف تقوية وتأكيده النتائج المتحصل عليها في اختبار الفرضيات الثلاث السابقة:

الجدول رقم 18.4: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح البيئي الكلي

الخطأ المعياري للتقدير	معامل التحديد المصحح AdjR <sup>2</sup>	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط المتعدد R	النموذج
0.15152	0.620	0.637	0.798	1

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من الجدول (18.4) يتضح أن معامل التحديد المصحح AdjR<sup>2</sup> يساوي (0.620)، وهذا يعني أن متغيرات الدراسة تفسر 62% من الانحرافات الكلية في الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية، وهي تعبر عن جودة توفيق مقبولة، في حين نجد 38% من الانحرافات ترجع إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

الجدول رقم 19.4: نتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح البيئي الكلي

البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	متوسط مجموع المربعات Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الانحدار	4.279	5	0.856	37.276	0.000
البواقي	2.434	106	0.023		
الكلي	6.713	111			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يحتوي الجدول (19.4) على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المقدر، حيث تختبر الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> القائلة بأن جميع معاملات النموذج غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعند مستوى الدلالة (p>0.05)، ضد الفرضية البديلة H<sub>1</sub> القائلة بأنه يوجد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر معنوية (تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة الإحصائية (p<0.05)، في هذا الجانب من الدراسة يتضح أن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى F= 37.276 عند مستوى معنوية اختبار (p=0.000) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> α=0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر تختلف معنويًا عن الصفر.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 20.4: نتائج اختبار الانحدار المتعدد للإفصاح البيئي الكلي

معنوية الاختبار Sig	قيمة الاختبار T	المعاملات القياسية	المعاملات غير القياسية		المتغيرات
		Bêta	الخطأ المعياري Std. Erreur	معاملات الانحدار $\beta$	
0.359	0.920	---	0.431	0.396	ثابت
0.000	10.084	0.786	0.050	0.502	السلطة العمومية
0.587	0.545	0.057	0.113	0.062	المديونية
0.065	-1.868	-0.135	0.271	-0.505	الربحية
0.042	2.058	0.156	0.016	0.032	الحجم
0.824	0.223	0.014	0.078	0.017	الرافعة المالية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

تم التوصل إلى أن هناك على الأقل من معاملات الانحدار معنوية وتختلف عن الصفر، ولتحديد أي من هذه المعاملات، تم اختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث تختبر الفرضية الصفرية  $H_0$  القائلة بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعند مستوى الدلالة الإحصائية ( $p > 0.05$ )، ضد الفرضية البديلة  $H_1$  القائلة بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) معنوية (يختلف عن الصفر)، وعندها مستوى الدلالة الإحصائية ( $p < 0.05$ )، ومن نتائج الجدول أعلاه لتحليل الانحدار الخطي، بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير السلطة العمومية ( $B = 0.502$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى  $t = 10.084$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويًا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين السلطة العمومية والإفصاح البيئي الكلي.

وبلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير المديونية ( $B = 0.062$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى  $t = 0.545$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.587$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويًا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المديونية والإفصاح البيئي الكلي.

وبلغت قيمة معامل الانحدار للربحية ( $B = -0.505$ )، وأن قيمة هذا الاختبار ( $t = -1.868$ ) عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.065$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha = 0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة،

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد عكسية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والإفصاح البيئي الكلي.

وبلغت قيمة معامل الانحدار للحجم ( $B=0.032$ )، وأن قيمة هذا الاختبار ( $t=2.058$ ) عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.042$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0: \alpha=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والإفصاح البيئي الكلي، حيث العلاقة طردية كلما زاد الحجم بوحدة واحدة يرتفع الإفصاح البيئي ب 4.2%.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار للرافعة المالية ( $B=0.017$ )، وأن قيمة هذا الاختبار ( $t=0.223$ ) عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.824$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0: \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية والإفصاح البيئي الكلي.

تقوم فكرة الانحدار المتعدد على اختبار أثر متغيرين مستقلين أو أكثر على متغير تابع، وتعتبر أشهر الطرق في تقدير معالم نموذج الانحدار هي طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS) والتي تقوم على مجموعة من الافتراضات وفق الشروط المستخدمة في بناء النموذج، وقد اتضح توافق النتائج بين أثر كل من المتغيرات المستقلة ثم الضابطة على المتغير التابع، وكانت النتائج متوافقة مع اختبار أثر المتغيرات المستقلة والضابطة على الإفصاح البيئي، مما يؤكد على صدق ودقة النتائج المتوصل إليها.

### الفرع الثاني: نتائج اختبار الانحدار المتعدد بين متغيرات الدراسة والإفصاح البيئي الجزئي

نحاول في هذه المرحلة من الدراسة تحليل واختبار العلاقة من خلال معامل الارتباط وتحليل الانحدار المتعدد لأفضل توليفة بدلالة المتغيرات المستقلة والضابطة ممثلة في (السلطة العمومية، والمديونية، والربحية، والحجم، والرافعة المالية) على كل محور من محاور الإفصاح البيئي الكلي (الإفصاح بالانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، والإفصاح باستغلال الموارد الطبيعية)، والذي تم اصطلاحه في دراستنا على الإفصاح البيئي الجزئي، حيث ندرس علاقة كل محور من محاور الإفصاح البيئي مع متغيرات الدراسة خلال الفترة (2015-2018).

#### أ. نتائج معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة والإفصاح البيئي الجزئي

فيما يلي نقوم بدراسة العلاقة باستخدام الارتباط بين محاور الإفصاح البيئي والمتغيرات المستقلة والهدف هو إبراز مدى صدق وتأكيده النتائج المتحصل عليها بالمقارنة مع نتائج الإفصاح البيئي الكلي أو تحديد مدى وجود فروق بين الإفصاح البيئي الكلي

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

والإفصاح الجزئي مما يعطي نتائج الدراسة القوة والصدق في التحليل وتفسير العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 21.4: الارتباط بين متغيرات الدراسة مع الإفصاح البيئي الجزئي

الارتباط	الانبعاثات	المنتجات	الجودة البيئية	الموارد الطبيعية	السلطة العمومية	المديونية	الربحية	الحجم	الرافعة المالية
	1								
	-0.557**	1							
	-0.809**	0.716**	1						
	-0.592**	0.505**	0.725**	1					
	-0.701**	0.645**	0.825**	0.641**	1				
	0.447**	-0.209*	-0.595**	-0.502**	-0.623**	1			
	-0.037	-0.100	0.092	0.025	0.191*	-0.462**	1		
	-0.447**	0.125	0.436**	0.539**	0.293**	-0.555**	0.021	1	
	-0.095	0.123	0.087	0.057	0.120	0.018	0.118	0.046	1

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (03) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

بعد قياس العلاقة بين المتغيرات المستقلة والضابطة والمتغير التابع، أظهرت النتائج المتوصل إليها في الجدول السابق بوجود معنوية بين الإفصاح البيئي وباقي متغيرات الدراسة، ونجد أن السلطة العمومية لها ارتباط معنوي مع المحاور الأربعة للإفصاح البيئي للانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، والموارد الطبيعية على التوالي (-0.701) (0.645) (0.825) (0.641) بدلالة معنوية إحصائية ( $p < 0.05$ )، وبذلك نجد أن السلطة العمومية لها ارتباط قوي مع محاور الإفصاح البيئي الجزئي ونفس الأمر للمتغير المستقل للمديونية، حيث بلغت نسبة الارتباط للمحاور على الترتيب (0.447) (-0.209) (-0.595) (-0.502)، أما باقي المتغيرات الضابطة نلاحظ أن الرافعة المالية والربحية ليس لهما أي ارتباط مع جميع محاور الإفصاح البيئي الجزئي، في حين نجد ارتباط بعض المحاور مع الحجم، وتُظهر نتائج الجدول (21.4) بعض الفروقات لجدول الإفصاح البيئي الكلي (11.4) مما يبرز ويؤكد على تحديد نقاط التوافق والفروق في تحليل النتائج المتحصل عليها.

ب. نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر المتغيرات المستقلة والضابطة للإفصاح بالانبعاثات الغازية والمنتجات

يبين الجدول (22.4) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأفضل توليفة للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والضابطة (السلطة العمومية،

والمديونية، والربحية، والحجم، والرافعة المالية)، على محوري الانبعاثات الغازية والمنتجات للإفصاح البيئي الجزئي على التوالي:

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 22.4: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح عن الانبعاثات الغازية والمنتجات

النموذج	معامل الارتباط المتعدد R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المصحح AdjR <sup>2</sup>	الخطأ المعياري للتقدير
الانبعاثات الغازية	0.757	0.574	0.554	0.15769
المنتجات	0.704	0.496	0.472	0.35811

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من الجدول (22.4) يتضح أن نتائج محور الانبعاثات الغازية ومحور المنتجات على التوالي لمعامل التحديد المصحح AdjR<sup>2</sup> يساوي إلى (0.554) (0.472)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة (السلطة العمومية، المديونية، الربحية، الحجم، والرافعة المالية) تفسر (55.4%) (47.2%) من الانحرافات الكلية في الإفصاح البيئي للانبعاثات الغازية والمنتجات المعبر عنها بمستويات الإفصاح لكشف المحتوى للتقارير البيئية وهي تعبر عن جودة توفيق مقبولة للأولي ومنخفضة للمنتجات، في حين أن (44.6%) (52.8%) من الانحرافات ما يرجع إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

الجدول رقم 23.4: نتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح عن الانبعاثات الغازية والمنتجات

المحاور	البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	مربع المتوسط Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الانبعاثات الغازية	الانحدار	3.547	5	0.709	28.524	0.000
	البواقي	2.636	106	0.025		
	الكلية	6.182	111			
المنتجات	الانحدار	13.386	5	2.677	20.876	0.000
	البواقي	13.594	106	0.128		
	الكلية	26.980	111			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يتضح من جدول تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المقدر لمحوري الانبعاثات الغازية والمنتجات، أن قيمة هذا الاختبار تساوي على التوالي (F= 28.524) (F= 20.876) عند مستوى معنوية اختبار (p=0.000) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 = 0.05$   $\alpha$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر تختلف معنويا عن الصفر.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 24.4: نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للإفصاح عن الانبعاثات الغازية والمنتجات

معنوية الاختبار Sig	قيمة الاختبار T	المعاملات القياسية	المعاملات غير القياسية		المتغيرات	المحاور
		Bêta	الخطأ المعياري Std. Erreur	معاملات الانحدار $\beta$		
0.000	10.801	---	0.448	4.841	الثابت	الانبعاثات الغازية
0.000	-8.491	-0.718	0.052	-0.440	السلطة العمومية	
0.130	-1.527	-0.174	0.118	-0.180	المديونية	
0.736	0.338	0.026	0.281	0.095	الربحية	
0.000	-4.074	-0.335	0.016	-0.066	الحجم	
0.922	0.098	0.006	0.081	0.008	الرافعة المالية	
0.915	0.107	---	1.018	0.109	الثابت	المنتجات
0.000	8.834	0.812	0.118	1.039	السلطة العمومية	
0.057	1.925	0.239	0.268	0.515	المديونية	
0.082	-1.758	-0.150	0.639	-1.124	الربحية	
0.813	0.237	0.021	0.037	0.009	الحجم	
0.595	0.533	0.038	0.184	0.098	الرافعة المالية	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من نتائج الجدول (24.4) لتحليل الانحدار الخطي للانبعاثات الغازية والمنتجات يتضح أن:

قيمة معامل الانحدار لمتغير السلطة العمومية ( $B = -0.440$ )، وقيمة الاختبار تساوي  $t = -8.491$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p = 0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 = 0.05$   $\alpha$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويًا عن الصفر، أي توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين السلطة العمومية والإفصاح عن الانبعاثات الغازية، مما يعني أن زيادة السلطة العمومية بوحدة واحدة من المائة تؤدي إلى انخفاض الإفصاح بالانبعاثات الغازية بـ 44%.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

بالنسبة لمحور المنتجات بلغ معامل الانحدار لمتغير السلطة العمومية ( $B=1.039$ )، وقد بلغت قيمة الاختبار  $t= 8.834$  عند مستوى معنوية ( $p=0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين السلطة العمومية والإفصاح عن الجودة البيئية، مما يعني أن زيادة السلطة العمومية بوحدة واحدة تؤدي إلى زيادة الإفصاح عن المنتجات بـ 103.9%.

قيمة معامل الانحدار لمتغير المديونية ( $B= -0.180$ )، بقيمة الاختبار بلغت  $t= -1.527$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.13$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل للمديونية والإفصاح عن الانبعاثات الغازية.

بالنسبة لمحور المنتجات بلغ معامل الانحدار لمتغير المديونية ( $B= 0.515$ )، بقيمة اختبار تساوي  $t= 1.925$  عند مستوى معنوية ( $p=0.057$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha= 0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المديونية والإفصاح عن المنتجات.

قيمة معامل الانحدار لمتغير الربحية ( $B= 0.095$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي  $t= 0.338$  عند مستوى معنوية ( $p=0.736$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والإفصاح عن الانبعاثات الغازية.

بالنسبة لمحور المنتجات بلغ معامل الانحدار لمتغير الربحية ( $B= -1.124$ )، وأن قيمة هذا الاختبار بلغت  $t= -1.758$  عند مستوى معنوية ( $p=0.082$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغير الضابط للربحية والإفصاح بالمنتجات.

قيمة معامل الانحدار لمتغير الحجم ( $B= -0.066$ )، وكانت قيمة الاختبار بلغت  $t= -4.074$  عند مستوى معنوية ( $p=0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويا عن الصفر، أي توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين الحجم والإفصاح

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

عن الانبعاثات الغازية، مما يدل على أن الحجم يؤثر على الإفصاح عن الانبعاثات الغازية، وبذلك فإن زيادة الحجم بوحدة واحدة تؤدي إلى انخفاض الإفصاح عن الانبعاثات الغازية بـ 6.6%.

بالنسبة لمحور المنتجات بلغ معامل الانحدار لمتغير الحجم ( $B=0.009$ )، بالاختبار بلغت قيمته  $t=0.237$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.813$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$   $\alpha$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويًا عن الصفر، أي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحجم والإفصاح عن المنتجات، وبالتالي الحجم لا يؤثر على الإفصاح عن المنتجات.

قيمة معامل الانحدار لمتغير الرافعة المالية ( $B=0.008$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي  $t=0.098$  عند مستوى معنوية ( $p=0.922$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$   $\alpha$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويًا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية والإفصاح عن الانبعاثات الغازية.

بالنسبة لمحور المنتجات بلغ معامل الانحدار لمتغير الرافعة المالية ( $B=0.098$ )، في حين كانت قيمة الاختبار تساوي  $t=0.533$  عند مستوى معنوية ( $p=0.595$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$   $\alpha$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويًا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية والإفصاح عن المنتجات، مما يعني أن الرافعة المالية لا تؤثر على الإفصاح عن المنتجات.

ج. نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر متغيرات الدراسة على الإفصاح عن الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية يبين الجدول (25.4) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأفضل توليفة لاختبار أثر العوامل بدلالة المتغيرات المستقلة والضابطة والمتمثلة في (السلطة العمومية، والمديونية، والربحية، والحجم، والرافعة المالية) على الإفصاح البيئي الجزئي لمحوري الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية خلال الفترة الممتدة بين (2015-2018):

الجدول رقم 25.4: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح عن الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية

النموذج	معامل الارتباط المتعدد R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المصحح AdjR <sup>2</sup>	الخطأ المعياري للتقدير
الجودة البيئية	0.852	0.727	0.714	0.24933
الموارد الطبيعية	0.745	0.554	0.533	0.23677

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24



## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

من الجدول (25.4) يتضح أن نموذج محور الجودة البيئية لمعامل التحديد المصحح  $AdjR^2$  يساوي إلى (0.714)، وهذا يعني أن متغيرات الدراسة تفسر 71.4% من الانحرافات الكلية في الإفصاح البيئي للجودة البيئية المعبر عنها بمستوى الإفصاح لكشف المحتوى، وهي تعبر عن جودة توفيق قوية، في حين أن 28.6% من الانحرافات ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر. كما أن نموذج محور الموارد الطبيعية لمعامل التحديد المصحح  $AdjR^2$  يساوي (53.3%)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة والضابطة للدراسة تفسر 53.3% من الانحرافات الكلية في الإفصاح البيئي للموارد الطبيعية المعبر عنها بمستوى الإفصاح البيئي لكشف المحتوى، وهي تعبر عن جودة توفيق مقبولة، في حين أن 46.7% من الانحرافات ترجع إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر للدراسة.

الجدول رقم 26.4: نتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح عن الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية

المحاور	البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	مربع المتوسط Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الجودة البيئية	الانحدار	17.518	5	3.504	56.361	0.000
	الخطأ	6.589	106	0.062		
	الكلي	24.107	111			
الموارد الطبيعية	الانحدار	7.391	5	1.478	26.368	0.000
	الخطأ	5.942	106	0.056		
	الكلي	13.333	111			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يتضح من الجدول السابق تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المقدر للجودة البيئية، أن قيمة هذا الاختبار بلغت  $F=56.361$  عند مستوى معنوية ( $p=0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر تختلف معنويا عن الصفر.

كما أن تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المقدر لمحور الموارد الطبيعية، في حين بلغت قيمة هذا الاختبار  $F=26.368$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر تختلف معنويا عن الصفر.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 27.4: نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للإفصاح عن الجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية

معنوية الاختبار Sig	قيمة الاختبار T	المعاملات القياسية	المعاملات غير القياسية		المتغيرات	المحاور
		Bêta	الخطأ المعياري Erreur standar	معاملات الانحدار $\beta$		
0.041	-2.070	---	0.709	-1.467	الثابت	الجودة البيئية
0.000	10.988	0.744	0.082	0.900	السلطة العمومية	
0.432	-0.788	-0.072	0.186	-0.147	المديونية	
0.167	-1.390	-0.087	0.445	-0.619	الربحية	
0.007	2.741	0.180	0.026	0.070	الحجم	
0.985	0.019	0.001	0.128	0.002	الرافعة المالية	
0.006	-2.821	---	0.673	-1.899	الثابت	الموارد الطبيعية
0.000	6.537	0.565	0.078	0.508	السلطة العمومية	
0.742	0.330	0.039	0.177	0.058	المديونية	
0.379	-0.883	-0.071	0.423	-0.373	الربحية	
0.000	4.736	0.398	0.024	0.115	الحجم	
0.749	-0.320	-0.022	0.122	-0.039	الرافعة المالية	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من نتائج الجدول (27.4) لتحليل الانحدار الخطي يتضح ما يلي:

بلغت قيمة معامل الانحدار محور الجودة البيئية لمتغير السلطة العمومية ( $B=0.90$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى  $t=10.988$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$   $\alpha$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويًا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين السلطة العمومية والإفصاح البيئي عن الجودة البيئية عن كشف مستوى الإفصاح البيئي، مما يعني أن ارتفاع السلطة العمومية بوحدة واحدة تؤدي إلى زيادة الإفصاح عن الجودة البيئية بـ 90%.

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

كما بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الموارد الطبيعية لمتغير السلطة العمومية ( $B=0.508$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى  $t=6.537$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنويا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين السلطة العمومية والإفصاح البيئي عن الموارد الطبيعية، مما يعني أن ارتفاع السلطة العمومية بوحدة واحدة تؤدي إلى ارتفاع الإفصاح عن الجودة البيئية بـ 50.8%.

بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الجودة البيئية لمتغير المديونية ( $B=-0.147$ )، في حين أن قيمة هذا الاختبار تساوي مقدار  $t=-0.788$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.432$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين المديونية والإفصاح البيئي عن الجودة البيئية.

في حين بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الموارد الطبيعية لمتغير المديونية ( $B=0.058$ )، وأن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى  $t=0.330$  عند مستوى الدلالة الإحصائية ( $p=0.742$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المديونية والإفصاح البيئي عن الموارد الطبيعية، مما يعني أن المديونية لا تؤثر على الإفصاح عن الموارد الطبيعية.

بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الجودة البيئية لمتغير الربحية ( $B=-0.619$ )، وبلغت قيمة الاختبار  $t=-1.390$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.167$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والإفصاح البيئي عن الجودة البيئية، مما يدل على أن متغير الربحية لا يؤثر على الإفصاح عن الجودة البيئية.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الموارد الطبيعية لمتغير الربحية ( $B=-0.373$ )، وقيمة الاختبار بلغت  $t=-0.883$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.379$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والإفصاح البيئي عن الموارد الطبيعية، مما يعني أن ارتفاع الربحية لا يؤدي إلى انخفاض الإفصاح عن الموارد الطبيعية.

بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الجودة البيئية لمتغير الحجم ( $B=0.070$ )، وبلغت قيمة هذا الاختبار  $t=2.741$  عند مستوى معنوية ( $p=0.007$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0 \alpha=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول

## الفصل الرابع: أثار المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنوياً عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الحجم والإفصاح البيئي عن الجودة البيئية، وبذلك ارتفاع الحجم بوحدة واحدة يؤدي إلى ارتفاع الإفصاح عن الجودة البيئية بـ 7%.

بينما بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الموارد الطبيعية لمتغير الحجم ( $B=0.115$ )، وكانت قيمة الاختبار بلغت  $t=4.736$  عند مستوى معنوية ( $p=0.000$ ) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$   $\alpha$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يختلف معنوياً عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الحجم والإفصاح البيئي عن الموارد الطبيعية، وبذلك زيادة الحجم بوحدة واحدة تؤدي إلى زيادة الإفصاح عن الجودة البيئية بـ 11.5%.

بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الجودة البيئية لمتغير الرافعة المالية ( $B=0.002$ )، وكانت قيمة الاختبار  $t=0.019$  عند مستوى معنوية اختبار ( $p=0.985$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$   $\alpha$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنوياً عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية والإفصاح البيئي عن الجودة البيئية، مما يعني أن متغير الرافعة المالية لا يؤثر على الإفصاح عن الجودة البيئية.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار لمحور الموارد الطبيعية لمتغير الرافعة المالية ( $B=-0.039$ )، في حين قيمة الاختبار قد بلغت  $t=-0.320$  عند مستوى معنوية ( $p=0.749$ ) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية  $H_0=0.05$   $\alpha$  وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن معامل الانحدار ( $\beta$ ) لا يختلف معنوياً عن الصفر، أي لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية والإفصاح البيئي عن الموارد الطبيعية، ويدل على أن الرافعة المالية لا تؤثر على الإفصاح عن الموارد الطبيعية.

من خلال النتائج المتوصل إليها في مدى تحقق العلاقة في دراستنا من خلال الارتباط باعتباره من الشروط الواجب توفرها لدراسة الأثر باستخدام الانحدار الخطي المتعدد، وينبغي التأكيد أن نموذج الانحدار الخطي يدرس مدى وجود العلاقة الخطية من عدمها، وفي حال تحقق العلاقة الخطية يدل على أن المتغيرات المدروسة تؤثر على المتغير التابع للدراسة، إلا أنه في حال عدم وجود أثر من خلال عدم تحقق مستوى المعنوية (الدلالة الإحصائية في العلوم الاجتماعية  $\alpha=0.05$ ) يدل على عدم وجود العلاقة الخطية، وبالتالي يفتح المجال في الدراسة للبحث في علاقات أخرى كالأسية وغيرها.

### المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية

النتائج التي تم الوصول إليها انطلاقاً من تطبيق اختبارات الإحصاءات الوصفية ممثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه الفقرات وبالتالي تحديد مستوى الإفصاح البيئي، ثم الإحصاءات الاستدلالية والمتمثلة أساساً في اختبارات الانحدار المتعدد قصد المساهمة في تحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية محل الدراسة، وبالتالي نعرض وناقش النتائج المتحصل عليها من خلال مدى إثباتها أو نفيها للفرضيات المطروحة في الدراسة.

ينبغي الإشارة إلى أنّ الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية كان من خلال الالتزام بالضرائب والرسوم البيئية التي تلتزم بها، وهناك مؤسسات تقوم بالإفصاح البيئي خارج الالتزام الجبائي، ونظراً لعدم وجود نموذج محدد يُلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية، حيث تكفي أغلبها بالضرائب والرسوم البيئية، والتي من خلالها تمكننا من معرفة كمية وقيمة المواد الملوثة والخطرة على البيئة سواء المتعلقة بالانبعاثات الغازية والمنتجات والجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية. وافترضنا أن الإفصاح البيئي الجزئي نبعث عنه من خلال محور الانبعاثات الغازية، ومحور المنتجات، ومحور الجودة البيئية ومحور استغلال الموارد الطبيعية، ومجموع المحاور السابقة نُعدّه الإفصاح البيئي الكلي للشركات الجزائرية التي شملتها العينة، البالغ عددها 28 شركة عن التزاماتها بالحماية البيئية للفترة (2015-2018) وهناك بعض المؤسسات تحمل شهادة ISO14001، هذا ويشير إلى أن معظم الشركات الجزائرية لا تزال لا تملك استراتيجيات بيئية واضحة لحماية البيئة، ويتم التعبير عن حماية البيئة من خلال الالتزام بدفع الضرائب والرسوم البيئية وهو ما اعتمدنا عليه في دراستنا بوصفه أساس البيانات البيئية التي نرغب في الحصول عليها قصد تسهيل المقارنة وتقييم المعلومات البيئية المتحصل عليها كما هو موضح في جدول رقم (1.4).

### المطلب الأول: تحليل نتائج اختبار فرضيات الإفصاح البيئي الكلي للشركات الصناعية الجزائرية

نحاول في الفرع الموالي اختبار مدى وجود دوافع للشركات الصناعية الجزائرية في الإفصاح البيئي، ثم تحديد الارتباط بين متغيرات الدراسة في ظل الإفصاح البيئي الكلي، بينما نختبر في الفرع الثاني تحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي الكلي في بيئة الأعمال الجزائرية خلال فترة الدراسة (2015-2018).

### الفرع الأول: تفسير نتائج اختبار الفرضية الأولى للإفصاح البيئي الكلي والعلاقة مع متغيرات الدراسة

#### أ. النتائج الإحصائية للإفصاح البيئي الكلي

الفرضية الأولى: بينت الإحصاءات الوصفية للإفصاح البيئي الكلي بعدد مشاهدات إجمالي قدر ب 112 مشاهدة، حيث تم إجراء الإحصاءات ممثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه المشاهدات، وكانت نتائج الإحصاء الوصفي للإفصاح البيئي الكلي باستخدام منهجية تحليل المحتوى في البحث عن المعلومات البيئية باستخدام ليكرت الثلاثي من خلال ثلاثة مستويات ترتيبية (لا توجد معلومات بيئية، ومعلومات بيئية عامة، ومعلومات بيئية نقدية ومفصلة) لشركات عينة الدراسة ببلوغ المتوسط الحسابي

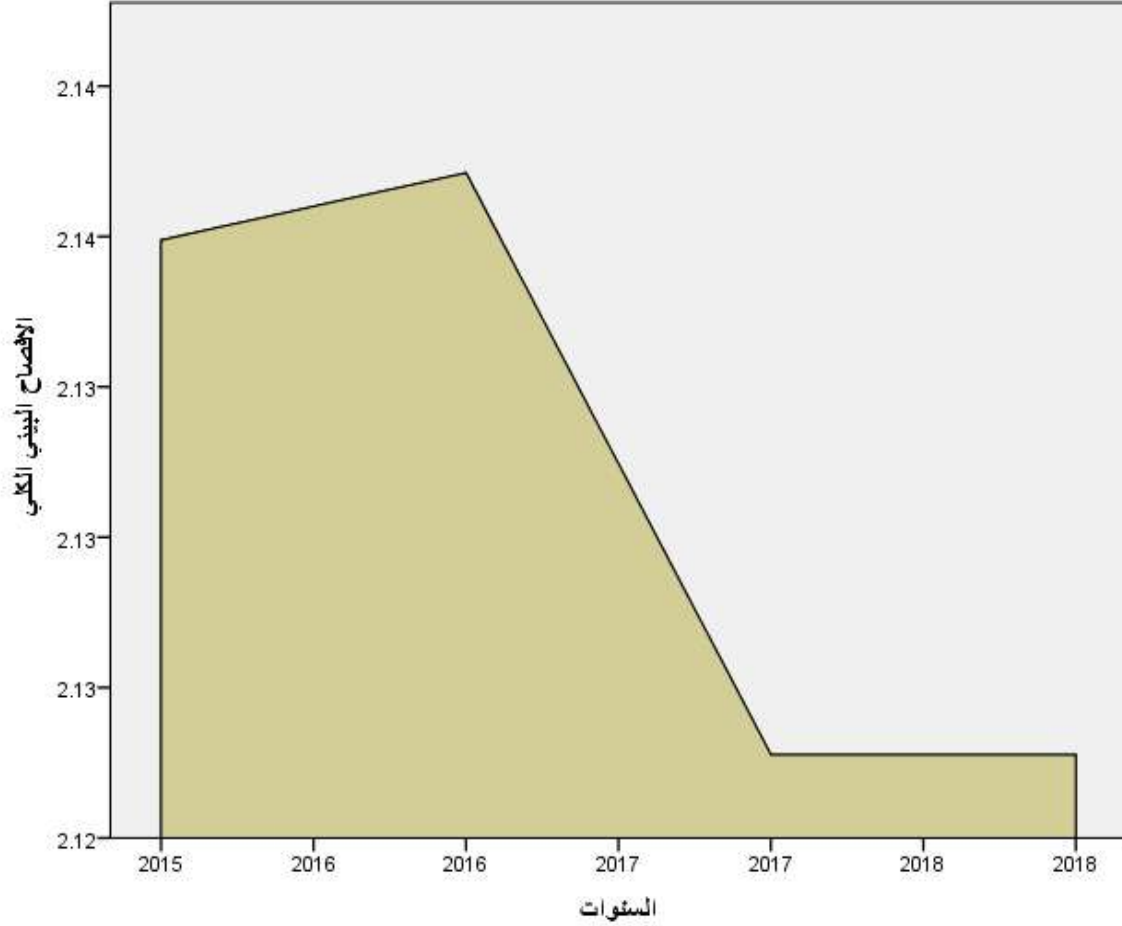
## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

(0.0213) ومع انحراف القيم عن متوسطها (0.245)، وبناء على نتائج الاختبارات الإحصائية كانت المعلومات البيئية المفصح عنها للشركات الصناعية محل الدراسة تتجه نحو بيانات بيئية عامة (انظر الجدول رقم 8.4).

نستنتج من خلال النتائج الإحصائية المتحصّل عليها أنّ دوافع الشركات الصناعية الجزائرية للإفصاح البيئي هي البحث عن الشرعية، وعليه حسب المعلومات المتوفرة لدينا \_وفي حدود العينة المتاحة\_ نجد أن الشركات تسعى إلى الإفصاح عن المعلومات البيئية لسد الفجوة بين النشاط الفعلي وتوقعات المجتمع الأخلاقية، وبذلك تنتهج سلوك التجانس بين الأداء المالي بالتوافق مع القيم الاجتماعية، حيث نجدها تتبنى الاستراتيجية الثالثة لنظرية الشرعية من خلال التلاعب بأصحاب المصلحة (القيام بالإفصاح البيئي هو رد فعل للضغوط التي يمارسها أصحاب المصلحة على النشاط الرئيسي للشركة، مما يفرض عليها لمواجهة هذه الضغوط بالإفصاح الإيجابي عن المعلومات البيئية لتغيير وجهات نظر مختلف الأطراف اتجاه الشركة) عن طريق التصريح بالضرائب والرسوم البيئية المدفوعة، وفي المقابل عدم القيام بأي محاولة لتغيير النشاط الفعلي مع العمل على الحفاظ على الصورة الإيجابية للمؤسسة في حماية البيئية مثل القيام بعمليات التشجير، والتسويق للاقتصاد الأخضر وتمويل الملتقيات حول البيئة وغيرها، وخاصة أن نسب الضريبة البيئية المفروضة ضئيلة جدا بالمقارنة مع حجم المداخل خاصة أن أغلب الشركات ضمن قطاع النفط والطاقة، والنتيجة المتوصل إليها تتوافق مع دراسة تثبت أن الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف تُضفي الشرعية على عملياتها بمزاعم ميسرة للتواصل مع أصحاب المصلحة باستخدام المزيد من الإفصاح البيئي الذي لا يمكن التحقق منه ولا يعكس الأداء الحقيقي (Meng et al, 2014)، كما تتنافى نتائج الدراسة مع دراسة (Islam & Deegan, 2000) حيث تبين أن الشركات العاملة في الدول النامية تستجيب لتوقعات أصحاب المصلحة (نظرية أصحاب المصلحة) في توفير المعلومات البيئية في التقارير السنوية.

نحاول توضيح نتائج الفرضية الأولى والتي تبين أن أغلب مشاهدات عينة الدراسة عند مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية بصفة عامة للفترة الممتدة بين (2015-2018)، والشكل الموالي يوضح أن متوسط القيم تنحصر بين (2.12 إلى 2.14)، مما يؤكد على أنّ الشركات عينة الدراسة تلتزم بنفس طريقة الإفصاح البيئي العامة لسنوات الدراسة قصد إظهار أنها تلتزم بحماية البيئية لكن في الحد الأدنى من المعلومات البيئية مع صعوبة التحقق منها.

الشكل رقم 1.4: مستوى الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإحصاء الوصفي

#### ب. مصفوفة الارتباط للإفصاح البيئي الكلي

استخدمنا ارتباط بيرسون في هذه الدراسة لاكتشاف العلاقة بين العوامل الخارجية ممثلة في المتغيرات المستقلة (السلطة العمومية، والمديونية)، بالإضافة إلى الخصائص المؤسسية ممثلة في المتغيرات الضابطة (الربحية، والحجم، والرافعة المالية) والإفصاح البيئي الكلي، تظهر نتيجة ارتباط بيرسون ببلوغ أعلى معامل ارتباط هو (76.4%) للسلطة الحكومية (GP) و (-44.6%) للمديونية (DP)، أنظر الجدول رقم (11.4). وتوضح مصفوفة الارتباط لنتائج العلاقة الثنائية للمتغير الإفصاح البيئي الكلي باعتباره المتغير التابع وجميع المتغيرات المستقلة تشير النتيجة إلى أن السلطة العمومية (GP) يرتبط بشكل كبير وإيجابي بمستوى الإفصاح البيئي الكلي (EID) عند مستوى معنوية ( $p < 0.001$ )، هذه النتيجة تتفق مع الدراسات السابقة التي تفيد بأن الشركات العاملة في الصناعات الحساسة للبيئة تبذل المزيد من المعلومات البيئية (Even & Lars, 2019; Patten et al, 2002; Aerts et al, 2008)، والمديونية ترتبط بعلاقة عكسية مع الإفصاح البيئي الكلي وبذلك تتفق مع الدراسة (Liu & Anbumozhi, 2009)، ومن الخصائص المؤسسية نجد الحجم والذي يرتبط بالإفصاح البيئي إيجابيا بنسبة (33.8%) وبتحقق المعنوية الإحصائية ( $p < 0.001$ )،

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

والتي تتفق مع العديد من الدراسات نذكر منها (Jong-Seo Choi, 2008)، في حين عدم معنوية الرجحية في دراستنا ( $p > 0.001$ )، وكذلك الرافعة المالية كانت غير معنوية في دراستنا ( $p > 0.001$ )، حيث هناك دراسات كانت فيها الرافعة المالية لها ارتباط إيجابي بجودة الإفصاح البيئي وهو ما تبينه دراسة (Abdullah et al; 2018).

الفرع الثاني: تحليل أثر العوامل على الإفصاح البيئي الكلي واختبار الفرضيات

ج. تحليل نتائج الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والضابطة على الإفصاح البيئي الكلي

تم إجراء انحدار المربعات الصغرى العادية على مستوى الإفصاح البيئي الكلي مقابل جميع المتغيرات المستقلة والضابطة باستخدام بيانات للفترة (2015-2018)، وترد النتائج في الجدول الموالي رقم (28.4) ويوضح النموذج نتائج الإفصاح البيئي الكلي عند مستوى دلالة إحصائية ( $p < 0.05$ ).

**الفرضية الثانية:** مدعومة بشدة في أثر السلطة العمومية (GP) على الإفصاح البيئي الكلي والتي تبين وجود علاقة إيجابية، وبالتالي زيادة السلطة العمومية بوحدة واحدة تؤدي إلى ارتفاع الإفصاح البيئي بمعامل الانحدار (50.2%) عند مستوى دلالة إحصائية ( $p < 0.001$ )، ويمكن تفسير النتيجة المتحصل عليها في الإفصاح البيئي الكلي باعتبار الشركات التي لديها حساسية بيئية كبيرة تسعى للاستجابة للضغوط الحكومية، وبالتالي إظهار الشرعية البيئية للسلطة الحكومية وهذه النتائج تتماشى مع دراسات عديدة نذكر منها (Guo, 2007; Liu & Anbumozhi, 2009)، أي أن العامل الرئيسي الذي يؤدي إلى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية هو إعطاء صورة للسلطة الحكومية على أنها تراعي القضايا البيئية، بالتالي تحسين صورتها أمام المجتمع والمنظمات الدولية مع السعي لدعم سياسات الحكومة.

**الفرضية الثالثة:** غير مدعومة في أثر المديونية (DP) على الإفصاح البيئي الكلي وتظهر المديونية ارتباطاً سالب، وبالتالي وجود العلاقة العكسية مع الإفصاح البيئي الكلي، وعند دراسة الأثر باستخدام الانحدار المتعدد كانت النتيجة غير دالة إحصائياً ( $p = 0.587$ )، مما يعني أن المديونية ليس لديها أثر إيجابي أو سلبي مع الإفصاح البيئي الكلي للمؤسسة، وعلى الرغم من أن هذا قد يبدو غير عادي إلا أنه يتوافق مع النتائج التي توصلت إليها دراسة الإفصاح البيئي الأسترالي ودراسة أخرى للعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في الصين على التوالي (Chan, 2003; Liu & Anbumozhi, 2009)، ويمكن أن يكون أحد الأسباب المحتملة لهذه النتيجة أن البنوك قد أولت اهتماماً أقل للأداء البيئي للشركات الجزائرية، وعدم قيام الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية بالكمية والأوزان والحجم للبنوك في حال طلبها القروض أو التسهيلات المالية من المؤسسات المالية، ويمكن إيعاز عدم وجود أثر للمديونية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية باعتبار أن المعلومات البيئية المتحصل عليها من مؤسسات عينة الدراسة عبارة عن معلومات للرسوم والإتاوات تدفعها المؤسسة للدولة نتيجة استغلالها للثروات الباطنية والموارد الطبيعية. مما يجعل هذه الرسوم واجبة الدفع والناجحة عن الترخيص للاستغلال الموارد الطبيعية، مما يستلزم على المؤسسات الصناعية الوفاء بالتزاماتها مهما كانت نسبة الديون.



## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

**الفرضية الرابعة:** يوجد على الأقل متغير من المتغيرات الضابطة يدعم الفرضية، حيث لم تظهر معنوية المتغيرات الضابطة مثل الربحية (Prof) وبالرغم من أن غالبية المؤسسات تتمتع بربحية عالية إلا أنه لا يوجد أي ارتباط أو أثر مهم على الإفصاح البيئي، ونفس الأمر يتعلق بالرافعة المالية (Lev)، وبالتالي هذه العوامل لا تؤثر على الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة، ماعدا الحجم (SIZ) الذي له دلالة إحصائية ( $p=0.038$ ) وبالتالي زيادة الحجم بوحدة واحدة يؤدي إلى ارتفاع الإفصاح البيئي الكلي بمعامل الانحدار (3.2%)، والنتيجة المتوصل إليها تتفق مع دراسات عديدة تناولناها في الأدبيات التطبيقية إلا أننا نذكر على سبيل الاجمال لا الحصر منها (Pahuja, 2009; Abdullah et al; 2018; Akrouit & Othman, 2013)، والعلاقة في دراستنا طردية فكلما زاد الحجم ارتفع الإفصاح البيئي لأن الشركات الكبيرة تحاول إظهار البيانات البيئية نتيجة تعرضها لضغوط كبيرة باعتبار الآثار البيئية التي تخلفها والتي لا يمكن تجاهلها أمام السلطة العمومية أو المجتمع، والجدول الموالي يلخص نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر متغيرات الدراسة على الإفصاح البيئي الكلي:

الجدول رقم 28.4: نتائج أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي الكلي

Lev	SIZ	Prof	DP	GP	Bo	
0.017	0.032	-0.505	0.062	0.502	0.396	Coefficient
0.223	2.058	-1.868	0.545	10.084	0.920	T-statistic
0.824	0.042	0.065	0.587	0.000	0.359	P-value

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (04) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

### المطلب الثاني: تحليل الفروق الجوهرية بين الإفصاح البيئي الكلي والإفصاح البيئي الجزئي

نحاول في المطلب الثاني اختبار نتائج الإفصاح البيئي الجزئي من خلال الفرع الأول الذي نتناول فيه العلاقة مع متغيرات الدراسة، ثم ندرس في الفرع الثاني اختبار العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي الجزئي مع تحديد الفروقات بين العوامل المؤثرة في الإفصاح البيئي الكلي والجزئي قصد تحديد المعلومات البيئية أو المحور المحدد للفرق بين الإفصاح البيئي الكلي والجزئي.

### الفرع الأول: التحليل الإحصائي للإفصاح البيئي الجزئي والعلاقة مع متغيرات الدراسة

#### أ. إحصائيات وصفية للمتغير الإفصاح البيئي الجزئي

أظهرت الإحصاءات الوصفية عدد مشاهدات 112 مشاهدة، والتي تتوزع على المحاور، واحتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الذي يحدد اتجاه المشاهدات وفق الأوزان المرجحة (عدم وجود بيانات، وبيانات بيئية عامة، وبيانات بيئية كمية ونقدية مفصلة)، حيث كانت البيانات المفصحة عنها في الجودة البيئية وباستغلال الموارد الطبيعية بمعلومات بيئية عامة، وفي الإفصاح عن الانبعاثات الغازية والمنتجات أفصح عن المعلومات البيئية بطريقة تفصيلية، ثم قمنا بإجراء الإحصاءات الاستدلالية والمتمثلة في الارتباط بين محاور الإفصاح ثم اختبار الفرضية الخامسة باستخدام الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة مستوى كل محور من محاور الإفصاح

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

البيئي وقوة العلاقة التي تربطه بالعوامل الخارجية والمؤسسية، بالإضافة إلى اكتشاف هل هناك فروق مع الإفصاح البيئي الكلي، ومعرفة المحاور المشابهة لنتائج الإفصاح البيئي الكلي أو التي تختلف عنه، حيث أظهرت النتائج أن مستوى معنوية هذه الاختبارات بلغ  $(p=0.000)$  وهي أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ ، وبالتالي هناك فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لمحاور الإفصاح البيئي لدى الشركات الجزائرية.

### ب. مصفوفة الارتباط والنتائج للإفصاح البيئي الجزئي

في هذه الدراسة تم استخدام ارتباط بيرسون في هذه الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات الضابطة والإفصاح البيئي الجزئي، تظهر نتيجة ارتباط بيرسون في الجدول (21.4) وأعلى معامل ارتباط لكل محور من محاور الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية واستغلال الموارد الطبيعية هو على التوالي (-0.701، 0.645، 0.825، 0.641) للسلطة الحكومية (GP) بالمقارنة مع المتغيرات التالية نذكر منها المديونية (DP) فقد بلغت على الترتيب (0.447، -0.209، -0.595، -0.502)، وتشير نتائج الإفصاح البيئي الجزئي باعتباره المتغير التابع ومتغير السلطة العمومية (GP) يرتبط بشكل كبير وإيجابي أو سلبى بمحاور الإفصاح البيئي الجزئي عند  $(p<0.001)$ ، هذه النتيجة تتفق مع الدراسات السابقة التي تفيد بأن الشركات العاملة في الصناعات الحساسة للبيئة تُبلغ عن المزيد من المعلومات البيئية (Joanne, 1982)، وهناك متغير ضابط آخر يظهر ارتباطاً إيجابياً بمستوى الإفصاح البيئي الكلي، مهم عند  $(p=0.000)$ ، هو حجم المؤسسة (SIZ) والذي بلغ على التوالي (-0.447، 0.436، 0.539)، وفيه تعلق بارتباط الحجم مع محور المنتجات فلم يختلف معنويًا حيث كانت الدلالة الاحصائية  $(p>0.05)$ ، وهذا يتفق مع الدراسة الألمانية (Cormier, 2005).

### الفرع الثاني: تحليل أثر العوامل على الإفصاح البيئي الجزئي واختبار الفرضية الخامسة

#### ح. تحليل نتائج أثر المتغيرات المستقلة والضابطة على الإفصاح البيئي الجزئي

تم إجراء انحدار المربعات الصغرى العادية على مستويات الإفصاح البيئي مقابل جميع المتغيرات المستقلة والضابطة باستخدام بيانات للفترة (2015-2018)، والنتائج ملخصة في الجدول رقم (29.4) ويوضح النموذج لمستويات الإفصاح البيئي الجزئي في الإفصاح عن الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، والموارد الطبيعية لمستويات الإفصاح البيئي الجزئي عند مستوى معنوية  $(p=0.000)$ .

**الفرضية الخامسة:** مدعومة بشدة في علاقة الإفصاح البيئي الجزئي مع المتغير المستقل للسلطة الحكومية (GP) التي تبين وجود علاقة إيجابية مع مستوى الإفصاح البيئي الجزئي عند  $(p=0.000)$ ، وبالتالي زيادة تأثير السلطة العمومية بوحدة واحدة يرتفع أو ينخفض الإفصاح البيئي الجزئي لكل محور من المحاور التالية (الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، واستغلال الموارد الطبيعية) على التوالي (-0.44، 0.508، 0.90، 1.039) ويمكن تفسير النتيجة المتحصل عليها في الإفصاح البيئي الجزئي من الشركات التي لديها حساسية بيئية كبيرة من خلال الاستجابة للضغوط الحكومية بغرض الحفاظ على رخص الاستغلال وتمديدها أو الحصول على رخص

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

جديدة ومشاريع استثمارية أخرى، وهذه النتائج تتماشى مع دراسات استقصائية في أن تطبيق اللوائح والقوانين البيئية يؤدي إلى تغيير في مخاطر الشرعية مما يستدعي فصل عناصر الإفصاح عن الأداء البيئي منها دراسة سابقة (Even & Lars, 2019)، ونلاحظ الأثر العكسي للسلطة الحكومية على الانبعاثات الغازية، والذي يرجع للضغوط الدولية، والتي تربطها بالسلطة العمومية اتفاقيات تحاول الحد من هذه الانبعاثات، خاصة ما تعلق بغاز ثاني أكسيد الكربون بوصفه المسبب الرئيسي للاحتباس الحراري، وباقي المحاور فالعلاقة الإيجابية بالنسبة للمنتجات تتحول إلى نفاية مضرّة بالبيئة مما يصعب على الشركات تدويرها إلا بتكاليف عالية، وما تعلق بالجوودة البيئية فإن السلطة العمومية تحاول فرض رسوم تحفيزية لعدم تخزين النفايات الخاصة والخطرة، أما في استغلال الموارد الطبيعية فهي تخضع لسلطة الحكومة في منح التراخيص للمؤسسات وفق شروط وتصنيفات محددة قانونياً، وكلها عوامل تعمل المؤسسات على تحسين صورتها أمام المجتمع من خلال دعم وتبني السياسات الحكومية من خلال الالتزام الجبائي، وهذه النتيجة تتفق مع الإفصاح البيئي الكلي.

المتغير المستقل للمديونية (DP) في ظل الإفصاح البيئي الجزئي ومدى وجود الأثر على الإفصاح البيئي الجزئي عند مستوى معنوية ( $p < 0.05$ )، وباستخدام الانحدار المتعدد نلاحظ عدم تأثير المديونية على جميع محاور الإفصاح البيئي الجزئي (الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، واستغلال الموارد الطبيعية) بسبب عدم وجود المعنوية الإحصائية ( $p > 0.05$ )، وأحد الأسباب المحتملة لهذه النتيجة عدم وجود سلطة مستقلة تقيس الانبعاثات الغازية والتلوث البيئي الناتج عن الشركات الصناعية، والبنوك ليس لديها معيار أو اعتبارات محددة تحدد كيفية تعاملها مع المؤسسات التي لا تراعي القضايا البيئية وتحديد الشروط البيئية التي على أساسها تقوم بمنح القروض أو التسهيلات البنكية مما يدل على اهتمام أقل للأداء البيئي للمؤسسات الجزائرية من قبل البنوك الجزائرية في منح القروض البنكية، خاصة أن المعلومات البيئية والتي يتم الإفصاح عنها عامة وشكلية، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج الإفصاح البيئي الكلي.

لم تظهر معنوية المتغيرات الضابطة مثل الربحية (Prof) أي ارتباط مهم أو معنوي ( $p > 0.05$ )، ونفس الأمر يتعلق بالرافعة المالية (Lev)، معاداً الحجم (Siz) الذي يعتبر له دلالة إحصائية ( $p < 0.05$ ) وبالتالي للحجم أثر على مستويات الإفصاح البيئي الجزئي على الشركات محل الدراسة معاداً الإفصاح على المنتجات التي كانت غير دالة إحصائياً ( $p > 0.05$ ) والذي يعبر على أن الشركات تخفي المعلومات البيئية المتعلقة بالمنتجات باعتبارها تمثل النشاط الرئيسي والفعلية للشركات ومحورها كما أن عملية إنتاج منتجات تراعي الشروط البيئية يعني تحمل الشركات تكاليف كبيرة، وبذلك تفضل الشركات دفع الضرائب والرسوم البيئية الضئيلة بدل توفير الآلات والمعدات البيئية لقيمتها المرتفعة، ومع عدم تمتع الشركات باستراتيجية واضحة وطويلة للوصول إلى المنتجات الخضراء بالإضافة إلى الضغوط الكبيرة على الشركات من قبل المنظمات الدولية والدول لأن شركات النفط والطاقة تصدر منتجاتها إلى الخارج أو حاجة الاقتصاد الوطني لهذه المنتجات، وهذه النتيجة تختلف عن الإفصاح البيئي الكلي. والجدول الموالي يلخص نتائج تحليل الانحدار المتعدد لعلاقة متغيرات الدراسة على الإفصاح البيئي الجزئي:

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الجدول رقم 29.4: نتائج أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي الجزئي

Lev	SIZ	Prof	DP	GP	B0	النموذج	الإفصاح البيئي الجزئي
0.008	-0.066	0.095	-0.180	-0.440	4.841	Coefficient	محور الانبعاثات الغازية
0.098	-4.074	0.338	-1.527	-8.491	10.801	T-statistic	
0.922	<b>0.000</b>	0.736	0.130	<b>0.000</b>	0.000	P-value	
0.098	0.009	-1.124	0.515	1.039	0.109	Coefficient	محور المنتجات
0.813	0.237	-1.758	1.925	8.834	0.107	T-statistic	
0.595	0.813	0.082	0.057	<b>0.000</b>	0.915	P-value	
0.002	0.070	-0.619	-0.147	0.900	-1.467	Coefficient	محور الجودة البيئية
0.019	2.741	-1.390	-0.788	10.988	-2.070	T-statistic	
0.985	<b>0.007</b>	0.167	0.432	<b>0.000</b>	0.041	P-value	
-0.039	0.115	-0.373	0.058	0.508	-1.899	Coefficient	محور الموارد الطبيعية
-0.320	4.736	-0.883	0.330	6.537	-2.821	T-statistic	
0.749	<b>0.000</b>	0.379	0.742	<b>0.000</b>	0.006	P-value	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الملحق رقم (05) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من خلال ما سبق نستنتج أن هناك فروقات جوهرية في أثر العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي الكلي والجزئي، فقد قمنا بدراسة أثر العوامل على جميع محاور الإفصاح البيئي الكلي في حين تمثل الإفصاح البيئي الجزئي بدراسة أثر العوامل على كل محور على حده، حيث كان لكل من السلطة العمومية والمديونية الذين كان لهما الأثر على كل من الإفصاح البيئي الكلي والجزئي، وجدنا أن الحجم فلم يكن هناك أي أثر على محور الإفصاح عن المنتجات باعتبار أن منتجات الشركات عينة الدراسة تمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة، ومن مخرجاتها الملوثة للبيئة خاصة في حالتها الخام.

### ❖ الاستنتاجات

تُعدُّ نتائج الاختبارات التجريبية ذات أهمية لعدة أسباب منها تقييم مستوى الإفصاح البيئي والمقاسة بنتائج نموذج تحليل المحتوى بغرض تحديد مستويات الإفصاح البيئي في الشركات محل الدراسة، وكذلك اكتشاف العوامل المحتملة التي قد يكون لها بعض التأثير على تحفيز ممارسات الإفصاح البيئي، وبناءً على النتائج المتوصل إليها نخلص إلى أن الإفصاح البيئي للشركات الجزائرية لم يتحسن عمومًا خلال فترة الدراسة حيث كان تقييم البيانات البيئية المفصوح عنها عبارة عن معلومات بيئية عامة ولا تهدف إلى تحقيق الأداء البيئي بل تسعى إلى الالتزام فقط بالضرائب والرسوم البيئية بالإضافة إلى بعض المعلومات الشكلية مثل القيام بعمليات التشجير، دعم المؤتمرات المحلية في حماية البيئة وغيرها والتي لا علاقة لها بتحسين الأداء البيئي للشركات الصناعية الجزائرية، مما جعلنا نستنتج أن الدوافع الكامنة للشركات الجزائرية في الإفصاح عن المعلومات البيئية هي البحث عن الشرعية من خلال الاستراتيجية الثالثة لنظرية

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الشرعية والتي تجعل الشركات محل الدراسة تقوم بتحقيق التجانس بين الأداء المالي وتوقعات المجتمع في حماية البيئة مع الحفاظ على النشاط الفعلي، وما تعلق بحماية البيئة فينحصر في دفع الضرائب والرسوم البيئية عند المستويات الدنيا، ويبدو أن الشركات الصناعية الجزائرية ليس لديها دافع جاد للإفصاح عن معلومات بيئية أفضل في إطار القوائم المالية ونظام الإفصاح البيئي في التقارير السنوية محدود وأقل جودة، حيث لا نجد محتوى معلومات بيئية مهم وكبير لأصحاب المصلحة الخارجيين ولا يمكن التحقق منها.

من خلال المحددات الرئيسية المحتملة في الإفصاح البيئي في هذه الدراسة تم تحديد أحد العوامل الخارجية ليكون لها تأثير كبير على الشركات الصناعية الجزائرية في الإفصاح عن المعلومات البيئية وكانت السلطة العمومية العامل المؤثر الوحيد الممكن للشركات محل الدراسة للانخراط في ممارسات الإفصاح البيئي، حيث توفر السلطة العمومية الثقة للأطراف الخارجية كما توفر دليلاً على سيطرتها على جوانب مهمة من عمليات وأنشطة الشركات وبالتالي التزامها وامتثالها لجميع التشريعات واللوائح البيئية ذات الصلة في استمرار تحسين الأداء البيئي. واتضح في الخصائص المؤسسية أن حجم الشركات من العوامل المؤثرة في قرارات الإفصاح البيئي للشركات من خلال قدرتها الكبيرة على تحمّل التكاليف البيئية وكذلك الضغوط الكبيرة من مختلف الأطراف للإفصاح عن أنشطتها العملياتية والتي لا يمكن تجاهلها أو التستر عليها، وبالتالي التأثير الإيجابي على مواقف الشركات الكبيرة لاتخاذ مواقف أكثر استباقية نسبياً بالمقارنة مع الشركات الأقل حجماً.

تشير النتائج التي توصلنا إليها في تحديد الفروقات الجوهرية بين الإفصاح البيئي الكلي والجزئي والتي كان الغرض منها تأكيد نتائج الإفصاح البيئي الكلي وكذلك تحديد محاور الاختلاف بينهما، إلى أن التفسيرين الخطيين المتنافسين (أي الإفصاح البيئي الكلي والجزئي) لا يجب أن يكونا متنافيين، ولكن يمكن دمجهما بدلاً من ذلك لشرح سلوكيات الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ومع ذلك كان تأثير السلطة العمومية والمديونية لكليهما واضحاً في تبني الشركات استراتيجية أساسية تستجيب للتهديد الحكومي على شرعيتهم ونشاطهم الاقتصادي الفعلي، في حين كانت الفروقات في عدم وجود أثر للحجم على الإفصاح عن المنتجات والى تُعدّ معالجتها وما يتعلق بها من التكاليف المكلفة جداً للشركات الصناعية، وبذلك نستنتج أن الإفصاح الجزئي عن المعلومات البيئية أقل بكثير في محور من المحاور بالمقارنة مع الإفصاح البيئي الكلي، وشركات الدراسة أجمعت على عدم وجود أي أثر للربحية والرافعة المالية مما يشير إلى أن عدداً كبيراً من الشركات لا تبحث عن فرص لتسليط الضوء على أدائها البيئي بطريقة استباقية.

**ويرى الباحث** من المنظور الجزئي للشركات من خلال إدارتها البيئية أن تعي أن طبيعة تأثير العوامل الخارجية والمؤسسية مختلفة بعض الشيء، فعندما تكون الشركات مدفوعة بالضغوط القهرية الخارجية، فمن الأرجح أن تكشف عن معلومات بيئية لكنها لا تهتم بالضرورة أكثر بمحتوى الإفصاح وهناك خطر من أن يكون تطبيق الممارسة سطحيًا جداً من خلال تحقيق المنافع الاجتماعية الخارجية مما يؤدي إلى تسابق الشركات نحو القاع وأداء إفصاح سطحي فقط، وتكون المعلومات البيئية عديمة الفائدة لإعلام أصحاب المصلحة، وعليه يمكن فهم تشكيل المؤسسات بشكل أفضل على أنه عملية حوار بين الشركات وبيئتها، وبدلاً من استجابة المؤسسات التفاعلية لبيئتها يجب على الشركات التركيز على خصائصها المؤسسية من خلال الاستراتيجيات والممارسات التنظيمية شريطة أن تكون دوافعها

## الفصل الرابع: أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

داخلية مما يجعلها أكثر عرضة للإفصاح البيئي الحقيقي وبالتالي زيادة جودة الإفصاح البيئي، وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن بعض الخصائص المؤسسية ونظريات أصحاب المصلحة والشرعية تساهم في تحسين جودة الإفصاح البيئي وبالتالي يجب على الشركات تتبع استراتيجية واضحة المعالم تبلغها منتجات بيئية خضراء مع سعيها للتميز البيئي<sup>1</sup>.

**ويرى الباحث** من المنظور الكلي أثر السلطة العمومية على الشركات لها آثار سياسية مهمة أولها: يجب تشجيع ممارسات الإفصاح البيئي في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال اللوائح الحكومية، وقد أثبتت النتائج المتوصل إليها أن هذه أداة فعالة لتوسيع استخدام هذه الممارسات، مع ضرورة عدم التوسع في فرض اللوائح والقوانين التنظيمية والتي تؤدي إلى تنفيذ سطحي للإفصاح عن المعلومات البيئية، ثانيها: يجب تعزيز السلطة العمومية من خلال إصدار إرشادات مفصلة للإفصاح عن المعلومات البيئية من خلال بذل جهد لتعزيز ثقافة الوعي البيئي بين الشركات في ضوء ذلك يجب تغيير آراء مديري الشركات تجاه القضايا البيئية وبالتالي سلوك الشركات، وفي بيئتنا يجب استخدام الإفصاح البيئي الإلزامي كاستراتيجية لتحقيق الأداء البيئي على وجه الخصوص، لتوفير إفصاح أكثر موضوعية ويمكن التحقق منه لتوسيل القدرة التشغيلية الفعلية والأداء الجيد وبالتالي تحسين صورة الشركات العمومية وتحقيق ميزة تنافسية خضراء، وينبغي تحديد متطلبات الإبلاغ الإلزامية لبند الإفصاح البيئي وزيادة عقوبات التكاليف على انتهاك الإفصاح، مع ضرورة إنشاء أنظمة تدقيق بيئي يكون الهدف منها زيادة وضوح أداء الشركة البيئي وبالتالي تحفيز الشركات على أن تكون صديقة للبيئة.

<sup>1</sup> بلقاسم قريشي، محمد زرقون (2019)، فاعلية الإدارة البيئية في توجيه سلوك المؤسسات الصناعية نحو التميز البيئي -دراسة تحليلية للمؤسسات الصناعية -ورقلة-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 6 (العدد 1)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 10.

### خلاصة الفصل

تم عرض النتائج التجريبية حول تأثير المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية خلال الفترة الممتدة بين (2015-2018)، ولبلوغ نتائج الدراسة تم استخدام الإحصاءات الوصفية بغرض تحديد مستويات الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة، كما تم الاعتماد على الارتباط لإبراز وجود علاقة بين متغيرات الدراسة ثم استخدام الانحدار الخطي المتعدد بهدف تحديد العامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

يمكن أن نوجز النتائج التجريبية المتوصل إليها للإفصاح البيئي لدى المؤسسات الجزائرية، حيث أثبتت نتائج الإحصاءات الوصفية على أن الشركات محل الدراسة تفصح عن المعلومات البيئية بصفة عامة والنظرية المفسرة للإفصاح في الشركات الجزائرية نظرية الشرعية، في حين أثبتت نتائج الإحصاءات الاستدلالية في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الإفصاح البيئي تمثلت في اعتماد السلطة العمومية على المقاربة الجبائية في إلزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية، وكان الارتباط إيجابياً بين الإفصاح البيئي الكلي والمقاربة الجبائية ممثلة في السلطة العمومية، وما تعلق بالمتغيرات الضابطة كان للحجم ارتباط إيجابي مع الإفصاح البيئي الكلي وباستخدام الانحدار المتعدد كان للحجم كذلك أثر واضح على الإفصاح البيئي، وفي دراسة الفروقات الجوهرية بين الإفصاح البيئي الكلي والجزئي كانت الفروقات تتجلى في عدم ظهور أي أثر للحجم على الإفصاح عن المنتجات للإفصاح البيئي الجزئي، الغرض من المقارنة بين الإفصاح البيئي الكلي والجزئي من أجل شرح سلوكيات الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية الجزائرية عن طريق تحديد العوامل المؤثرة على محاور الإفصاح الجزئي والتي لم تظهر في الإفصاح البيئي الكلي، ويمكن تفسير النتائج المتوصل إليها أن السبب إلى رغبة الشركات في تحسين صورتها لدى السلطة العمومية مما يحقق لها الحفاظ على رخص الاستغلال، وغيرها من المشاريع الاقتصادية، ورغم بروز أثر الحجم على الإفصاح عن المعلومات البيئية عن طريق الالتزام بالضرائب والرسوم البيئية فهي نسب ضئيلة بالمقارنة مع حجم المداخيل والمنافع الاقتصادية الكبيرة التي تحققها هذه الشركات.

وما تعلق بباقي المتغيرات كالمديونية حيث أثبتت نتائج الانحدار عدم وجود علاقة تربطها بالإفصاح البيئي الكلي، وهو أمر غير مرغوب لكن حدوته في المؤسسات الجزائرية يدل على عدم وجود نموذج للإفصاح البيئي تلتزم به المؤسسات الصناعية الجزائرية، مما يجعل حصولها على القروض لا يخضع لشروط بيئية صارمة، وما تعلق بالخصائص المؤسسية للربحية والرافعة المالية فلا علاقة تربط بين هذه المتغيرات والإفصاح البيئي الكلي ومحاور الإفصاح البيئي الجزئي، واستنتجت الدراسة ضرورة تدخل السلطة العمومية بفرض نموذج للإفصاح البيئي يؤثر بدوره على الشركات لتوجيه سلوكها البيئي من خلال تبني استراتيجية للتعامل مع البيئة في الشركات الصناعية الجزائرية، وكذلك على مستوى الشركات ضرورة اهتمامها بالإدارة البيئية التي من أهم وظائفها تحسين وتطوير جودة الإفصاح البيئي مع أهمية بلوغ منتجات خضراء عن طريق التمييز البيئي واعتبار البيئة قيمة داخل المؤسسة.

الخاتمة



تهدف الدراسة إلى تحديد أثر المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للشركات الجزائرية للفترة الممتدة بين (2015-2018) من خلال أربعة فصول تناولنا في أولها الأدبيات النظرية المفصلة للإفصاح البيئي، وثانيها يتعلق بالأدبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة، وثالثها تم عرض منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية، وفي الأخير دراسة العلاقة بين الإفصاح البيئي والمقاربة الجبائية للشركات الصناعية الجزائرية.

## 1. نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

تم قياس المتغير التابع الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية باستخدام نموذج تحليل المحتوى من خلال الفحص الدقيق للبيانات البيئية ففي حال بيانات بيئية نقدية وكمية تمنح درجة (3)، وفي حال بيانات بيئية عامة تمنح درجة (2)، وعدم وجود بيانات بيئية تمنح درجة (1)، ورغم أنها تتميز بالذاتية إلا أنها تعطي دلالة في حال تحقق شروط معينة لكل درجة، كما أنها تمكننا من الاطلاع المباشر على البيانات المتحصل عليها وإعطاء القيمة وفق شروط محددة مسبقا يضعها الباحث، وتختلف عن الاستبانة التي تعطي الحرية الكاملة للمستجوب في الرد مما يطرح الكثير من الشكوك حول صدق المعطيات المتحصل عليها، ورغم وجود أدوات إحصائية تعطي الصدق والثبات للاستبانة، إلا أن هناك الكثير من الانتقادات لهذه الطريقة، وينبغي التأكيد أن لكل دراسة أداة قياس تستند إلى الدراسات السابقة والمعطيات المتاحة، وهي الطريقة التي تم انتهاجها في دراسة الإفصاح البيئي للشركات الصناعية الجزائرية والمتبعة لأغلب الدراسات السابقة الإقليمية والدولية في حدود المعطيات المتاحة، أما العوامل الخارجية فتتمثل في السلطة العمومية التي تم تناولها بنفس طريقة المتغير التابع، بالإضافة إلى المديونية التي يتم احتسابها مباشرة من الميزانية، بالإضافة إلى العوامل المؤسسية والتي تعد من الخصائص المؤسسية المؤثرة على الإفصاح البيئي وهي: (ربحية الشركة، حجم الشركة، والرافعة المالية).

توصلت الدراسة أولاً: إلى تحديد مستويات الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية وكذلك دوافع الشركات في الإفصاح البيئي في حدود عينة الدراسة والمعلومات البيئية المتاحة، ثانياً: إلى تحديد العلاقة التي تربط بين الإفصاح البيئي والمتغيرات المستقلة باعتبارها عوامل خارجية، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة باعتبارها عوامل مؤسسية ثالثاً: أثر المتغيرات المستقلة لكل من (السلطة العمومية، والمديونية) والمتغيرات الضابطة (الربحية، والحجم، والرافعة المالية) على الإفصاح البيئي الكلي، ورابعاً: العلاقة بين الإفصاح البيئي الجزئي وفق محاوره وهي الإفصاح عن الانبعاثات الغازية، والمنتجات، والجودة البيئية، واستغلال الموارد الطبيعية مع المتغيرات المستقلة والضابطة السالفة الذكر، والهدف تأكيد النتائج وتحديد الفروقات بين الإفصاح البيئي الكلي والجزئي مع إبراز مدى دقة النتائج المتحصل عليها على مستوى كل محور من محاور الإفصاح البيئي الجزئي. وفيما يلي نستعرض النتائج المتوصل إليها وفق الفرضيات المطروحة في الدراسة:

■ تشير النتائج التي توصلنا إليها إلى سعي الشركات الصناعية الجزائرية إلى البحث عن الشرعية من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية العامة، حيث تقوم الشركات لتجنب الضغوط الخارجية بالالتزام بالضرائب والرسوم البيئية مع الإفصاح بالمعلومات البيئية بطريقة يصعب التحقق منها، حيث تحافظ على نشاطها الفعلي وفي المقابل تحقيق التجانس بين الأداء المالي والاستجابة الظاهرية لتوقعات المجتمع البيئية، حيث العديد من الشركات ترى أنها تحافظ على البيئة من خلال الالتزام بالرسوم والاتاوات البيئية فقط، ورغم نسبها ضعيفة بالمقارنة مع حجم المداخل المالية إلا أنها تسعى لتحسين صورتها لدى الجهات الحكومية والمجتمع بأنها تحافظ على البيئة،

وبناءً على هذه النتيجة المتوصل إليها، نرفض صحة الفرضية الصفرية القائلة لا توجد نظريات تفسر دوافع الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ونقبل الفرضية البديلة القائلة توجد نظريات تفسر دوافع الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

■ من خلال النتائج التجريبية للعلاقة الإيجابية بين الإفصاح البيئي الكلي والسلطة العمومية، وذلك وباستخدام معامل الارتباط الذي في حال تحققه يثبت الاقتران والارتباط بين المتغيرات شريطة تحقيق دلالة إحصائية ( $p < 0.05$ )، وهو ما تم التوصل إليه في وجود الارتباط بين الإفصاح البيئي الكلي والسلطة العمومية في شكل علاقة طردية ومقبولة بين الإفصاح البيئي الكلي والسلطة العمومية، ولإثبات العلاقة السببية على اعتبار السلطة العمومية السبب والإفصاح البيئي النتيجة تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لإثبات أثر السلطة العمومية على الإفصاح البيئي الكلي، حيث كانت نتيجة دراستنا كلما ارتفعت السلطة العمومية بوحدة واحدة يرتفع الإفصاح البيئي الكلي بمعامل الانحدار ( $\beta = 0.502$ )، وهذه النتيجة تعود إلى فرض السلطة العمومية مجموعة من الضرائب والرسوم والرقابة البيئية مع التحفيز الجبائي، باعتبار الشركات التي لديها حساسية بيئية كبيرة تسعى للاستجابة للضغوط الحكومية، حيث توفر السلطة العمومية الثقة للأطراف الخارجية كما توفر دليلاً على سيطرتها على جوانب مهمة من عمليات وأنشطة الشركات وبالتالي التزام الشركات وامتثالها لجميع التشريعات واللوائح البيئية، وانطلاقاً من هذه النتيجة المتوصل إليها، نرفض صحة الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسلطة الحكومية على الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ونقبل الفرضية البديلة القائلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسلطة الحكومية على الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

■ تم التوصل إلى وجود علاقة تبادلية بين الإفصاح البيئي الكلي والمديونية، من خلال العلاقة العكسية بين الإفصاح البيئي الكلي والمديونية وفق نتائج الارتباط، وتم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لإثبات أثر المديونية على الإفصاح البيئي الكلي، وكانت نتيجة الانحدار بعدم وجود الدلالة الإحصائية ( $p = 0.587$ )، وهي أكبر من ( $p > 0.05$ ) وبالتالي عدم وجود أثر للمديونية على الإفصاح البيئي الكلي، ورغم أن النتيجة المتوصل إليها غير منطقية إلا أن الواقع العملي يثبت عدم وجود نموذج للإفصاح أو معايير محددة تلزم فيها البنوك الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية، والتي إن وُجدت تكون في صورة عامة وشكلية وغير ملزمة، كما أن البنوك والمؤسسات المالية ليست لها استراتيجية واضحة في التعامل مع الشركات الملوثة للبيئة، ومن خلال النتيجة المتوصل إليها، نشبت صحة الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمديونية على الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ونرفض الفرضية البديلة القائلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمديونية على الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

■ أثبتت النتائج على الأقل وجود عامل من العوامل المؤسسية لها علاقة بالإفصاح البيئي الكلي ومن خلال معامل الارتباط للمتغيرات الضابطة (الربحية، والحجم، والرافعة المالية)، وثبت عدم وجود الدلالة الإحصائية لكل من (الربحية والرافعة المالية)، في حين كانت علاقة الارتباط إيجابية بين الحجم والإفصاح البيئي الكلي، وبتحقيق الحجم العلاقة الطردية مع الإفصاح البيئي الكلي ولإثبات العلاقة السببية استخدمنا الانحدار المتعدد الذي في أثر الحجم على الإفصاح البيئي الكلي، حيث أظهرت نتائج الانحدار المتعدد تحقق

الدلالة الإحصائية للحجم (p=0.042)، مما يدل على زيادة الحجم بوحدة واحدة يرتفع الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية بمقدار معامل الانحدار ( $\beta=0.032$ )، وهذا راجع إلى طبيعة شركات الدراسة التي تتميز بالحجم في اتخاذ مواقف أكثر استباقية نسبيا في الإفصاح بالمعلومات البيئية بالمقارنة مع الشركات الأقل حجما، نتيجة تعرضها للكثير من الضغوط من الجهات الحكومية والمنظمات الدولية لتخفيف الضرر البيئي الذي تسببه هذه الشركات، وفي ظل النتيجة المتوصل إليها، نرفض صحة الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المؤسسية على الإفصاح البيئي الكلي لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية، ونقبل الفرضية البديلة القائلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المؤسسية على الإفصاح البيئي الكلي لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية.

■ أظهرت نتائج تحليل الارتباط والانحدار الخطي المتعدد على وجود تأثير ذو فروقات جوهرية بين الإفصاح البيئي الكلي والجزئي مع كل من العوامل الخارجية والمؤسسية، حيث كان هناك تشابه في نتائج أثر كل من السلطة العمومية والمديونية على الإفصاح البيئي الكلي والجزئي، وما تعلق بالعوامل المؤسسية فقد كان الفرق بينهما في الحجم الذي كان غير دال إحصائيا في الإفصاح عن المنتجات ( $p>0.05$ ) بينما كان الحجم دالاً إحصائيا مع كل من الانبعاثات الغازية، والجودة البيئية، واستغلال الموارد الطبيعية، والهدف من تحديد الفروقات بغرض التأكد من صدق نتائج الإفصاح البيئي الكلي وما نتج من فروقات لإعطاء صورة لواقع الشركات الجزائرية في أثر العوامل على الإفصاح البيئي لكل محور من محاور الإفصاح البيئي الجزئي لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية، وانطلاقا من هذه النتيجة المتوصل إليها، نرفض صحة الفرضية الصفرية القائلة لا توجد فروقات جوهرية لأثر العوامل الخارجية والمؤسسية للإفصاح البيئي الجزئي تختلف عن الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الجزائرية، ونقبل الفرضية البديلة القائلة توجد فروقات جوهرية لأثر العوامل الخارجية والمؤسسية للإفصاح البيئي الجزئي تختلف عن الإفصاح البيئي الكلي في المؤسسات الجزائرية.

## 2. التوصيات:

- باعتقادنا على نتائج البحث المتوصل إليها نوصي بما يلي:
- ضرورة وضع نموذج للإفصاح البيئي تلزم فيه السلطات الحكومية المؤسسات الجزائرية مع مراعاة الاختلاف في القطاعات وبين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وغيرها بالإضافة إلى المحلية والأجنبية، بهدف ضمان التنمية الاقتصادية وفق الشروط البيئية ودون المساس بتنافسية المؤسسات الوطنية؛
  - اهتمام الأطراف ذات المصلحة في المؤسسات الجزائرية بعملية الإفصاح البيئي وحماية البيئة بالشراكة مع المؤسسات الأجنبية وخاصة ما تعلق بالشركات الصناعية لتخفيف الأضرار البيئية؛
  - أما على المستوى الأكاديمي، فنوصي بالعمل على تطوير نماذج قياس الآثار البيئية للشركات الصناعية الجزائرية، وإدراج سبل حماية البيئة في المناهج الدراسية لمختلف التخصصات.

### 3. آفاق البحث:

- إجراء الدراسة وفق نموذج الإبلاغ البيئي العالمي (GRI) على الشركات الوطنية وإمكانية المقارنة مع المؤسسات الأجنبية، وكذا التجارب الدولية في الإفصاح البيئي الإلزامي والطوعي؛
- من النقائص في دراستنا صغر حجم عينة الدراسة التي من خلالها توصلنا إلى النتائج السالفة الذكر، ويمكن تجاوز هذه النقائص وغيرها من خلال تمديد هذه الدراسة لتشمل عددًا أكبر من الشركات خلال فترات زمنية طويلة، للتحقق من صحة نتائج دراستنا، بالإضافة إلى اختبار تأثير متغيرات لم تتناولها هذه الدراسة على الإفصاح البيئي، كمتغيرات الأداء المالي، والقطاع والصناعة، وأصحاب المصلحة، والملكية، والصورة التنظيمية والسمعة، ومؤشرات الأداء البيئي... وغيرها؛
- من عيوب دراستنا كذلك للإفصاح البيئي أنها طويلة ودرست العلاقة الخطية فقط، إلا أنه يمكن القيام بدراسة عمودية أكثر عمقا في تحليل جودة الإفصاح البيئي مع المقارنة بين مختلف الشركات الصناعية المحلية، والإقليمية والدولية، وكذلك البحث عن العلاقة غير الخطية بين الإفصاح البيئي والعوامل المؤثرة.
- كانت دراستنا نظرية ولم تكن تجريبية أو تطبيقية بدرجة كبيرة، إلا أنه يمكن إجراء دراسة تدقيق بيئي من خلال المعلومات المفصّل عنها والنشاط الفعلي للشركات الملوثة منها والتي لها انتهاكات بيئية خاصة في مجال النفط والطاقة، والصناعات التحويلية والاستخراجية خاصة في بيئة الأعمال الجزائرية.

# المراجع والمصادر

أولا: الكتب

1. جمال الدين محمد المرسي (2005)، ثابت عبد الرحمان اديس، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية.
2. السيد أحمد عبد الخالق، أحمد بديع (2003)، تحرير التجارة العالمية في دول العالم النامي منظمة التجارة العالمية، آثار المنافسة الدولية، المشكلة البيئية والتجارة العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
3. عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقها يدويا وباستخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
4. عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقها يدويا وباستخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
5. محمد ابراهيم محمود الشافعي (2004)، السياسة وأثرها على الوضع التنافسي للصادرات الصناعية المصرية، دار النهضة العربية، مصر.
6. محمد بن صالح شراز، التحليل الإحصائي للبيانات SPSS، الطبعة الأولى، خوارزم العلمية، جدة، المملكة العربية السعودية، 2015.
7. ناصر جلال حسين (2006)، دور الدولة في حماية البيئة مع التركيز على الأدوات الاقتصادية وإمكانية تطبيقها في مصر في ظل التغيرات المحلية والعالمية، مجلة مصر المعاصرة، العدد 474، القاهرة.
8. نجم عبود نجم (2012)، المسؤولية البيئية في منظمات الاعمال الحديثة، الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، الأردن.

ثانيا: البحوث الجامعية

9. سلمى كيحلي عائشة (2017)، التقييم الاقتصادي لآثار والسياسات البيئية- دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1970-2014)، دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة، الجزائر.
10. شلغوم مونية (2011)، فعالية السياسة الجبائية في الحد من التلوث البيئي، ماجستير، جامعة قسنطينة. الجزائر.
11. الطاهر خامرة (2016)، محددات سلوك حماية البيئة في المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة ورقلة-الجزائر.
12. عمر الفاروق زرقون (2016)، محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي لمؤسسات القطاع البترولي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 03.
13. عبد النور شنين (2019)، المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة الممتدة بين (2006-2014)، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر.
14. ناجي عبد النور (2009)، تحليل السياسة العامة للبيئة في الجزائر مدخل إلى علم تحليل السياسات العامة، منشورات جامعة باجي مختار، عنابة.

### ثالثا: المقالات المنشورة

15. أنجدرو سيتز، (1996)، المبادئ العشرة للعقيدة البيئية الجديدة، مجلة التمويل والتنمية، العدد: ديسمبر.
16. مصطفى بابكر (2004)، السياسات البيئية، مجلة جسر التنمية، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار العربية، العدد الخامس والعشرون، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، يناير.
17. منار علي محسن مصطفى (1999)، السياسات الحكومية وقرارات المنشآت الصناعية مع إشارة لحالة دول مجلس التعاون الخليجي، سلسلة دراسات اقتصادية، العدد 13، مركز البحوث والدراسات المالية والاقتصادية، جامعة القاهرة، أكتوبر.
18. ناصر جلال حسين (2006)، دور الدولة في حماية البيئة مع التركيز على الأدوات الاقتصادية وإمكانية تطبيقها في مصر في ظل التغيرات المحلية والعالمية، مجلة مصر المعاصرة، العدد 474، القاهرة.

### رابعا: الملتقيات العلمية

19. لقمان محمد أيوب الدباغ، ياسمين أكرم جاسم الدباغ (2011)، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، الملتقى الدولي حول الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر.

### خامسا: المراسيم

20. المرسوم التنفيذي رقم 91-176 المؤرخ في 28 ماي 1991 المحدد لكيفيات تحضير شهادة التعمير ورخصة التجزئة وشهادة التقسيم ورخصة البناء وشهادة المطابقة ورخصة الهدم وتسليم ذلك، ج ر عدد 26، الصادرة بتاريخ 01 يونيو 1991.
21. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 138 المؤرخ في 15 أبريل 2006، والمتعلق بتنظيم انبعاث الغاز والدخان والبخار والجزيئات السائلة أو الصلبة في الجو وكذا الشروط التي تتم فيها مراقبتها، ج ر عدد 24 الصادرة في 16 أبريل 2006.
22. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 141، المؤرخ في 19 أبريل 2006، المتعلق بضبط القيم القصوى للمصنعات الصناعية السائلة، ج ر عدد 26 الصادرة في 23 أبريل 2006.
23. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 198، المؤرخ في 31 ماي 2006، المتعلق بضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنعة لحماية البيئة، ج ر عدد 37، الصادرة بتاريخ 04 يونيو 2006.
24. القانون رقم 83 - 03 المؤرخ في 05 فيفري 1983، المتعلق بحماية البيئة، الصادر بتاريخ 08 فيفري 1983، ج ر العدد 06.
25. القانون 01 - 19 المؤرخ في 12/12/2001 المتعلق بالنفايات ومراقبتها وإزالتها، ج ر عدد 77.
26. المرسوم لتنفيذي رقم 04 - 409 المؤرخ في 14/12/2004 المحدد لكيفيات نقل النفايات الخاصة الخطرة، ج ر عدد 81.
27. المرسوم التنفيذي رقم 08 - 312 المؤرخ في 05 أكتوبر 2008، المتعلق بتحديد شروط الموافقة على دراسات التأثير في البيئة للنشاطات التابعة لمجال المحروقات، ج ر عدد 58 الصادرة بتاريخ 08 أكتوبر 2008.
28. القانون رقم 01 - 19 المتعلق بتسيير النفايات ومراقبتها وإزالتها، المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، ج ر عدد 77، الصادرة بتاريخ 15 ديسمبر 2001، المادة رقم 25.
29. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 02 المؤرخ في 07 جانفي 2006 والمتعلق بضبط القيم القصوى ومستويات الإنذار وأهداف نوعية الهواء في حالة التلوث الجوي، ج ر عدد 01. الصادرة في 08 جانفي 2006.

## **B- Theses**

30. Erwan Harscoet (2007), **Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur : l'application a un investissement de prévention des pollutions**, thèse de doctorat, école doctorale N : 432 : science de métiers de l'ingénieur (école national supérieur d'arts et métiers), Paris.
31. Maia David (2004), **economie des approches volontaires dans les politiques environnementales en concurrences et coopération imparfaites**, these de doctorat en economie, ecole polytechnique de Paris.

## **C- Articles**

32. Adams, C.A. and McNicholas, P. (2007), **Making a difference: sustainability reporting, accountability and organisational change**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 20 No. 3, pp. 382-402.
33. Ahmad, N.S.M. and Ishwerf, A. (2014), **Forces and obstacles for corporate environmental disclosure (CED) in Libya: perspective of stakeholders**, Review of Integrative Business & Economics Research, Vol. 3 No. 1, pp. 65-80.
34. Akrouf, M.M. and Ben Othman, H. (2015), **Environmental disclosure and stock market liquidity: evidence from Arab MENA emerging markets**, Applied Economics, Vol. 48 No. 20, pp. 1-12.
35. Alrazi, B., De Villiers, C. and Van Staden, C.J. (2016), **The environmental disclosures of the electricity generation industry: a global perspective**, Accounting and Business Research, Vol. 46 No. 6, pp. 665-701.
36. Al-Tuwaijri, S. A., Christensen, T. E., & Hughes, K. E., II (2004), **The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach**. Accounting, Organizations and Society, 29, 447-471.
37. Bayoud, N.S. and Kavanagh, M. (2012), **Corporate social responsibility disclosure: evidence from Libyan managers**, Global Journal of Business Research, Vol. 6 No. 5, pp. 73-83.
38. Bouten, L. and Hoozée, S. (2013), **On the interplay between environmental reporting and management accounting change**, Management Accounting Research, Vol. 24 No. 4, pp. 333-348.
39. BUREAU Dominique (2005), **Economie des instruments de protection de l'environnement**, in Revue française d'économie, Paris, n ° 4/ vol xix.
40. Campanale, C. and Cinquini, L. (2016), **Emerging pathways of colonization in healthcare from participative approaches to management accounting**, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 39, September, pp. 59-74.
41. Clarkson PM, Li Y, Richardson GD. **The market valuation of environmental capital expenditures by pulp and paper companies**. Account Rev 2004.
42. Contrafatto, M. and Burns, J. (2013), **Social and environmental accounting, organisational change and management accounting: a processual view**, Management Accounting Research, Vol. 24 No. 4, pp. 349-365.
43. Da Silva Monteiro, S.M. and Aibar-Guzmán, B. (2010), **Organizational and accounting change within the context of the environmental agenda: evidence from Portugal**, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 6 No. 4, pp. 404-435.



44. De Villiers, C., Rouse, P. and Kerr, J. (2016), **A new conceptual model of influences driving sustainability based on case evidence of the integration of corporate sustainability management control and reporting**, Journal of Cleaner Production, Part A, Vol. 136, November, pp. 78-85.
45. Deegan C. **Financial accounting theory**. (2000), Sydney: McGraw Hill.
46. Deegan, C. (2002a), **Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15 No. 3, pp. 282-311.
47. Emilio Passetti, Lino Cinquini, Andrea Tenucci, (2018), **Implementing internal environmental management and voluntary environmental disclosure: Does organisational change happen**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 31 Issue: 4, pp.1145-1173.
48. Ernst, & Ernst (1977), **Social responsibility disclosure: 1977 Survey of Fortune 500 Reports**. Cleveland, OH: Ernst & Ernst.
49. Erwan Harscoet, **Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur : l'application a un investissement de prévention des pollutions**, thèse de doctorat, école doctorale N : 432 : science de métiers de l'ingénieur (école national supérieur d'arts et métiers), Paris, 2007, p 27.
50. GODARD Olivier, **Charte de l'environnement pour le principe de précaution** , in Revue Futuribles, n° 297, mai 2004, p 76.
51. Gray R, Kouhy R, Lavers S. (1995), **Methodological themes: constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies**. Account Audit Account J, 8(2) :78–101.
52. Gray, R. and Bebbington, J. (2001), **Accounting for the Environment**, Sage, London.
53. Guthrie J, Parker L. (1990), **Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis**, Adv Publ Interest Account, 3:159–73.
54. Herremans, I.M. and Nazari, J.A. (2016), **Sustainability reporting driving forces and management control systems**, Journal of Management Accounting Research, Vol. 28 No. 2, pp. 103-124.
55. Hewaidy, A.M. (2016), **Social and environmental disclosure in corporate annual reports: evidence from Kuwait**, International Journal of Social Sciences and Management, Vol. 3 No. 1, pp. 8-16.
56. Islam, M.A. (2009), **Social and environmental reporting practices of organisations operating in, or sourcing products from, a developing country: evidence from Bangladesh**, PhD thesis, RMIT University, Milbourn.
57. Islam, M.A. and Deegan, C. (2010), **Media pressures and corporate disclosure of social responsibility performance information: a study of two global clothing and sports retail companies**, Accounting and Business Research, Vol. 40 No. 2, pp. 131-148.
58. Juhmani, O. (2014), **Determinants of corporate social and environmental disclosure on websites: the case of Bahrain**, Universal Journal of Accounting and Finance, Vol. 2 No. 4, pp. 77-87.
59. Kamal Eljayash, (2017), **Environmental disclosure studies in Middle East and Northern Africa in shadow of theoretical context**, World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development, Vol. 13 Issue: 4, pp.334-349.
60. Khasharmeh, H.A. and Desoky, A.M. (2013), **On-line corporate social responsibility disclosures: the case of the Gulf Cooperation Council (GCC) countries**, Global Review of Accounting and Finance, Vol. 4 No. 2, pp. 39-64.

61. Khlif, H., Guidara, A. and Souissi, M. (2015), **Corporate social and environmental disclosure and corporate performance: evidence from South Africa and Morocco**, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 5 No. 1, pp. 51-69.
62. Macarulla, F.L. and Talalweh, M.A. (2012), **Voluntary corporate social responsibility disclosure: a case study of Saudi Arabia**, *Jordan Journal of Business Administration*, Vol. 8 No. 4, pp. 815-830.
63. Naser, K., Al-Hussaini, A., Al-Kwari, D. and Nuseibeh, R. (2006), **Determinants of corporate social disclosure in developing countries: the case of Qatar**, *Advances in International Accounting*, Vol. 19 No. 1, pp. 1-23.
64. Omran, M.A. and Ramdhony, D. (2015), **Theoretical perspectives on corporate social responsibility disclosure: a critical review**, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 5 No. 2, pp. 38-55.
65. Papagiannakis, G., Voudouris, I. and Lioukas, S. (2013), **The road to sustainability: exploring the process of corporate environmental strategy over time**, *Business Strategy and the Environment*, Vol. 23 No. 4, pp. 254-271.
66. Passetti, E., Cinquini, L., Marelli, A. and Tenucci, A. (2014), **Sustainability accounting in action: lights and shadows in the Italian context**, *The British Accounting Review*, Vol. 46 No. 3, pp. 295-308.
67. Patten, D. M. (2002), **The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note**, *Accounting, Organizations and Society*, 27, 763–773.
68. Qian, W. and Schaltegger, S. (2017), **Revisiting carbon disclosure and performance: Legitimacy and management views**, *The British Accounting Review*, Vol. 49 No. 4, pp. 365-379.
69. Roberts RW (1992). **Determinants of corporate social responsibility disclosure: an application of stakeholder theory**. *Account Org Soc*;17(6) :595–612.
70. Shuchi Pahuja, (2009), **Relationship between environmental disclosures and corporate characteristics: a study of large manufacturing companies in India**, *Social Responsibility Journal*, Vol. 5 Issue: 2, pp.227-244.
71. Tilt, C.A. (2001), **The content and disclosure of Australian corporate environmental policies**, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 No. 2, pp. 190-212.
72. Tilt, C.A. (2006), **Linking environmental activity and environmental disclosure in an organisational change framework**, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 2 No. 1, pp. 4-24.
73. Ullmann, A.A. (1985), **Data in search of a theory: a critical examination of the relationships among social performance, social disclosure, and economic performance of US firms**, *Academy of Management Review*, Vol. 10 No. 3, pp. 540-557.
74. VALENDUC Gérard et autres, **L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques d'innovation et politiques environnementales**, Fondation Travail-Université, Namur, février 2001, p Consultable à l'adresse : [http:// www. Ftu – namur.org/ fichiers/ itdd- wp 2 .pdf](http://www.Ftu-namur.org/fichiers/itdd-wp2.pdf), 05 / 09 / 2007, 13 :56.
75. Verrecchia, R. (1983), **Discretionary disclosure**. *Journal of Accounting and Economics*, 5, pp 179–194.
76. Wallace R, Naser K (1995). **Firm specific determinants of the comprehensiveness of stock mandatory disclosure in the annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong**. *J Account Public Pol*.
77. Walls, J.L. and Berrone, P. (2017), **The power of one to make a difference: how informal and formal CEO power affect environmental sustainability**, *Journal of Business Ethics*, Vol. 145 No. 2, pp. 293-308.

78. Wangombe, D.K. (2013), **Multi-theoretical perspective of corporate environmental reporting: a literature review**, Review of Integrative Business and Economics Research, Vol. 2 No. 2, pp. 655-671.
79. Wickert, C., Scherer, A.G. and Spence, L.J. (2016), **Walking and talking corporate social responsibility: implications of firm size and organizational cost**, Journal of Management Studies, Vol. 53 No. 7, pp. 1169-1196.
80. Xianbing Liu, V. Anbumozhi (2009), **Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies**, Journal of Cleaner Production 17, pp 593–600.
81. Zheng-Xia He, Shi-Chun Xu, Wen-Xing Shen, Ru-Yin Long, Hong Chen (2016), **Factors that influence corporate environmental behavior: empirical analysis based on panel data in China**, Journal of Cleaner Production, 133. pp. 531-543.
82. Zubek, F.F. and Mashat, A.A. (2015), **Corporate social and environmental responsibility disclosure (CSR/D) by Qatar listed companies on their corporate web sites**, University Bulletin, Vol. 1 No. 17, pp. 109-134.

**websites**

83. <http://www.cosob.org>
84. [sidjilcom.cnrc.dz](http://sidjilcom.cnrc.dz)
85. [www.elsevier.com/locate/jclepro](http://www.elsevier.com/locate/jclepro)
86. [www.emeraldinsight.com](http://www.emeraldinsight.com)
87. [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

المستلحق

الملحق رقم 01: الإحصاءات الوصفية لمستوى الإفصاح البيئي في الشركات الصناعية

نتائج البيانات البيئية للأنشطة الملوثة والخطرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بيانات نقدية وكمية مفصلة	111	99.1	100.0	100.0
Missing	System	1	.9		
	Total	112	100.0		

نتائج البيانات البيئية للانبعاثات الغازية الصناعية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا توجد بيانات	10	8.8	8.9	8.9
	بيانات عامة	27	23.9	24.1	33.0
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	75	66.4	67.0	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

النتائج البيئية لتلوث المياه الصناعية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا توجد بيانات	24	21.2	21.4	21.4
	بيانات عامة	13	11.5	11.6	33.0
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	75	66.4	67.0	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

النتائج البيئية لرسوم الوقود

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا توجد بيانات	75	66.4	67.0	67.0
	بيانات عامة	33	29.2	29.5	96.4
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	4	3.5	3.6	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

البيانات البينية لاستعمال الأكياس البلاستيكية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا توجد بيانات	17	15.0	15.2	15.2
	بيانات عامة	59	52.2	52.7	67.9
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	36	31.9	32.1	100.0
	Total	112	99.1	100.0	
Missing	System	1	.9		
	Total	113	100.0		

البيانات البينية لاستعمال الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بيانات عامة	30	26.5	26.8	26.8
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	82	72.6	73.2	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

البيانات البينية للنفايات الخاصة والخطرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بيانات عامة	60	53.1	53.6	53.6
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	52	46.0	46.4	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

البيانات البينية للنفايات المرتبطة بالمستشفيات والعيادات الطبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا توجد بيانات	72	63.7	64.3	64.3
	بيانات عامة	40	35.4	35.7	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

البيانات البينية لاستخدام وترشيد استهلاك المياه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بيانات عامة	48	42.5	42.9	42.9
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	64	56.6	57.1	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

البيانات البيئية لاستغلال مياه الآبار البترولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا توجد بيانات	82	72.6	73.2	73.2
	بيانات عامة	30	26.5	26.8	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

البيانات البيئية للمنتجات البترولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا توجد بيانات	72	63.7	64.3	64.3
	بيانات عامة	6	5.3	5.4	69.6
	بيانات نقدية وكمية مفصلة	34	30.1	30.4	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

نتائج تصنيف المؤسسات الصناعية للدراسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	المؤسسات صنف B	73	64.6	65.2	65.2
	المؤسسات صنف A	39	34.5	34.8	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

حساسية المؤسسات للتلوث البيئي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	المؤسسات في موقع غير حساس للبيئة	35	31.0	31.3	31.3
	المؤسسات في موقع حساس للبيئة	77	68.1	68.8	100.0
	Total	112	99.1	100.0	

الملحق رقم 02: الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة والإفصاح البيئي

الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة

		المديونية	ربحية	الحجم	الرافعة المالية
N	Valid	112	112	112	112
	Missing	1	1	1	1
	Mean	.276917863000000	.098188851800000	23.7557884400000 00	.059860886100000
	Median	.239096588000000	.102225984000000	23.5574049100000 00	.041941445100000
	Std. Deviation	.228184976000000	.065734042700000	1.19989741100000 0	.192170504000000

الإحصاءات الوصفية لمحاور الإفصاح البيئي الكلي

		محور الانبعاثات الغازية	محور المنتجات	محور الجودة البيئية	محور الموارد الطبيعية
N	Valid	112	112	112	112
	Missing	1	1	1	1
	Mean	2.3504	2.4509	1.9107	1.8333
	Std. Deviation	.23600	.49301	.46603	.34658
	Minimum	1.75	1.50	1.50	1.33
	Maximum	2.50	3.00	2.50	2.33



الملحق رقم 03: الارتباط بين المتغيرات والإفصاح البيئي الكلي والجزئي

نتائج الارتباط بين متغيرات الدراسة والإفصاح البيئي الكلي

		الإفصاح البيئي الكلي	السلطة العمومية	المديونية	ربحية	الحجم	الرافعة المالية
الإفصاح البيئي الكلي	Pearson Correlation	1	.772**	-.456**	-.006-	.352**	.100
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.949	.000	.292
	N	112	112	112	112	112	112
السلطة العمومية	Pearson Correlation	.772**	1	-.623**	.191*	.293**	.120
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.043	.002	.206
	N	112	112	112	112	112	112
المديونية	Pearson Correlation	-.456**	-.623**	1	-.462**	-.555**	.018
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.854
	N	112	112	112	112	112	112
ربحية	Pearson Correlation	-.006-	.191*	-.462**	1	.021	.118
	Sig. (2-tailed)	.949	.043	.000		.830	.216
	N	112	112	112	112	112	112
الحجم	Pearson Correlation	.352**	.293**	-.555**	.021	1	.046
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000	.830		.633
	N	112	112	112	112	112	112
الرافعة المالية	Pearson Correlation	.100	.120	.018	.118	.046	1
	Sig. (2-tailed)	.292	.206	.854	.216	.633	
	N	112	112	112	112	112	112

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

نتائج الارتباط بين متغيرات الدراسة والأفصاح البيئي الجزئي

		محور الانبعاثات الغازية	محور المنتجات	محور الجودة البيئية	محور الاموارد الطبيعية	السلطة العمومية	المدىونية	ربحية	الحجم	الرافعة المالية
محور الانبعاثات الغازية	Pearson Correlation	1	-.557**	-.809**	-.592**	-.701**	.447**	-.037-	-.447**	-.095-
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.701	.000	.318
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
محور المنتجات	Pearson Correlation	-.557**	1	.716**	.505**	.645**	-.209*	-.100-	.125	.123
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.027	.296	.189	.195
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
محور الجودة البيئية	Pearson Correlation	-.809**	.716**	1	.725**	.825**	-.595**	.092	.436**	.087
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.334	.000	.360
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
محور الاموارد الطبيعية	Pearson Correlation	-.592**	.505**	.725**	1	.641**	-.502**	.025	.539**	.057
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.792	.000	.551
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
السلطة العمومية	Pearson Correlation	-.701**	.645**	.825**	.641**	1	-.623**	.191*	.293**	.120
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.043	.002	.206
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
المدىونية	Pearson Correlation	.447**	-.209*	-.595**	-.502**	-.623**	1	-.462**	-.555**	.018
	Sig. (2-tailed)	.000	.027	.000	.000	.000		.000	.000	.854
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ربحية	Pearson Correlation	-.037-	-.100-	.092	.025	.191*	-.462**	1	.021	.118
	Sig. (2-tailed)	.701	.296	.334	.792	.043	.000		.830	.216
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
الحجم	Pearson Correlation	-.447**	.125	.436**	.539**	.293**	-.555**	.021	1	.046
	Sig. (2-tailed)	.000	.189	.000	.000	.002	.000	.830		.633
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112
الرافعة المالية	Pearson Correlation	-.095-	.123	.087	.057	.120	.018	.118	.046	1
	Sig. (2-tailed)	.318	.195	.360	.551	.206	.854	.216	.633	
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 04: الانحدار الخطي المتعدد للمتغيرات المستقلة للإفصاح البيئي الكلي

أ. المتغيرات المستقلة

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.772 <sup>a</sup>	.597	.589	.15763

a. Predictors: (Constant), المديونية, السلطة العمومية

b. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

**ANOVA<sup>a</sup>**

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.004	2	2.002	80.570	.000 <sup>b</sup>
	Residual	2.708	109	.025		
	Total	6.713	111			

a. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

b. Predictors: (Constant), المديونية, السلطة العمومية

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.098	.117		9.380	.000
	السلطة العمومية	.509	.050	.797	10.242	.000
	المديونية	.043	.084	.040	.514	.608

a. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

ب. المتغيرات الضابطة

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.363 <sup>a</sup>	.132	.107	.23233

a. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, الحجم, الربحية

b. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

**ANOVA<sup>a</sup>**

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.883	3	.294	5.451	.002 <sup>b</sup>
	Residual	5.830	108	.054		
	Total	6.713	111			

a. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

b. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, الحجم, الربحية

### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients Beta		
1	(Constant)	.442	.438		1.009	.315
	الربحية	-.088-	.338	-.024-	-.261-	.794
	الحجم	.071	.018	.348	3.881	.000
	الرافعة المالية	.112	.116	.087	.966	.336

a. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

ت. المتغيرات المستقلة والضابطة

### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.798 <sup>a</sup>	.637	.620	.15152

a. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, المديونية, ربحية, الحجم, السلطة العمومية

b. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

### ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.279	5	.856	37.276	.000 <sup>b</sup>
	Residual	2.434	106	.023		
	Total	6.713	111			

a. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

b. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, المديونية, الربحية, الحجم, السلطة العمومية

### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients Beta		
1	(Constant)	.396	.431		.920	.359
	السلطة العمومية	.502	.050	.786	10.084	.000
	المديونية	.062	.113	.057	.545	.587
	الربحية	-.505-	.270	-.135-	-1.868-	.065
	الحجم	.032	.016	.156	2.058	.042
	الرافعة المالية	.017	.078	.014	.223	.824

a. Dependent Variable: الإفصاح البيئي الكلي

الملحق رقم 05: الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة للإفصاح البيئي الجزئي

أ. الإفصاح عن الانبعاثات الغازية

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.757 <sup>a</sup>	.574	.554	.15769

a. Predictors: (Constant), السلطة العمومية, الحجم, الربحية, المديونية, الرافعة المالية

b. Dependent Variable: محور الانبعاثات الغازية

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	3.547	5	.709	28.524	.000 <sup>b</sup>
	Residual	2.636	106	.025		
	Total	6.182	111			

a. Dependent Variable: محور الانبعاثات الغازية

b. Predictors: (Constant), السلطة العمومية, الحجم, الربحية, المديونية, الرافعة المالية

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	4.841	.448		10.801	.000
	السلطة العمومية	-.440-	.052	-.718-	-8.491-	.000
	المديونية	-.180-	.118	-.174-	-1.527-	.130
	الربحية	.095	.281	.026	.338	.736
	الحجم	-.066-	.016	-.335-	-4.074-	.000
	الرافعة المالية	.008	.081	.006	.098	.922

a. Dependent Variable: محور الانبعاثات الغازية

ب. الإفصاح عن المنتجات

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.704 <sup>a</sup>	.496	.472	.35811

a. Predictors: (Constant), السلطة العمومية, الحجم, الربحية, المديونية, الرافعة المالية

b. Dependent Variable: محور المنتجات

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	13.386	5	2.677	20.876	.000 <sup>b</sup>
	Residual	13.594	106	.128		
	Total	26.980	111			

a. Dependent Variable: محور المنتجات

b. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, المديونية, الربحية, الحجم, السلطة العمومية

### Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.	
	B	Std. Error	Coefficients Beta			
1	(Constant)	.109	1.018		.107	.915
	السلطة العمومية	1.039	.118	.812	8.834	.000
	المديونية	.515	.268	.239	1.925	.057
	الربحية	-1.124-	.639	-.150-	-1.758-	.082
	الحجم	.009	.037	.021	.237	.813
	الرافعة المالية	.098	.184	.038	.533	.595

a. Dependent Variable: محور المنتجات

ث. الإفصاح عن الجودة البيئية

### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.852 <sup>a</sup>	.727	.714	.24933

a. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, المديونية, الربحية, الحجم, السلطة العمومية

b. Dependent Variable: محور الجودة البيئية

### ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	17.518	5	3.504	56.361	.000 <sup>b</sup>
	Residual	6.589	106	.062		
	Total	24.107	111			

a. Dependent Variable: محور الجودة البيئية

b. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, المديونية, الربحية, الحجم, السلطة العمومية

### Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.	
	B	Std. Error	Coefficients Beta			
1	(Constant)	-1.467-	.709		-2.070-	.041
	السلطة العمومية	.900	.082	.744	10.988	.000
	المديونية	-.147-	.186	-.072-	-.788-	.432
	الربحية	-.619-	.445	-.087-	-1.390-	.167
	الحجم	.070	.026	.180	2.741	.007
	الرافعة المالية	.002	.128	.001	.019	.985

a. Dependent Variable: محور الجودة البيئية

ج. الإفصاح عن الموارد الطبيعية

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.745 <sup>a</sup>	.554	.533	.23677

a. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, المديونية, الربحية, الحجم, السلطة العمومية

b. Dependent Variable: محور الموارد الطبيعية

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1					
Regression	7.391	5	1.478	26.368	.000 <sup>b</sup>
Residual	5.942	106	.056		
Total	13.333	111			

a. Dependent Variable: محور الموارد الطبيعية

b. Predictors: (Constant), الرافعة المالية, المديونية, الربحية, الحجم, السلطة العمومية

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1					
(Constant)	-1.899-	.673		-2.821-	.006
السلطة العمومية	.508	.078	.565	6.537	.000
المديونية	.058	.177	.039	.330	.742
الربحية	-.373-	.423	-.071-	-.883-	.379
الحجم	.115	.024	.398	4.736	.000
الرافعة المالية	-.039-	.122	-.022-	-.320-	.749

a. Dependent Variable: محور الاموارد الطبيعية

### Présentation des Résultats d'Analyses

Paramètres	Unités	Résultats	Valeurs Limites (*)	Méthode
Poussières totales	mg/Nm <sup>3</sup>	<b>64,3</b>	50	Analyseur poussières
Oxyde de soufre	mg/Nm <sup>3</sup>	18,6	300	Analyseur Multi-gaz
Oxydes d'azote	mg/Nm <sup>3</sup>	12,4	300	Analyseur Multi-gaz
Protoxyde d'azote	mg/Nm <sup>3</sup>	19,3	300	Analyseur Multi-gaz
Chlorure d'hydrogène et autres composés inorganiques gazeux du chlore	mg/Nm <sup>3</sup>	3,2	50	Analyseur Multi-gaz
Fluor et composés inorganiques du fluor (gaz, vésicules et particules)	mg/Nm <sup>3</sup>	0,7	10	Analyseur Multi-gaz
Composés organiques volatils	mg/Nm <sup>3</sup>	5,1	150	Analyseur Multi-gaz
Métaux et composés de métaux	mg/Nm <sup>3</sup>	/	5	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet de cadmium, mercure et thallium, et leurs composés	mg/Nm <sup>3</sup>	/	0.25	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet d'arsenic, sélénium et tellure et de leurs composés autre que ceux visés parmi les rejets de substances cancérigènes	mg/Nm <sup>3</sup>	/	1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet d'antimoine, chrome, cobalt, cuivre, étain, manganèse, nickel, vanadium et zinc, et de leurs composés autres que ceux visés parmi les rejets de substances cancérigènes	mg/Nm <sup>3</sup>	/	5	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Phosphine- phosgène	mg/Nm <sup>3</sup>	0,88	1	Analyseur Multi-gaz
Acide cyanhydrique exprimé en HCN, et brome et composés inorganiques gazeux du chrome exprimé en HBr, Chlore exprimé en HCL, Hydrogène sulfuré	mg/Nm <sup>3</sup>	0,23	5	Analyseur Multi-gaz
Ammoniac	mg/Nm <sup>3</sup>	0,1	50	Analyseur Multi-gaz
Amiante	mg/Nm <sup>3</sup>	/	0.1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Autres fibres que l'amiante	mg/Nm <sup>3</sup>	/	1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Débit	m <sup>3</sup> /h	/	/	Calcul

Paramètres	Unités	Résultats	Valeurs Limites (*)	Méthode
Poussières totales	mg/Nm <sup>3</sup>	<b>51,6</b>	50	Analyseur poussières
Oxyde de soufre	mg/Nm <sup>3</sup>	22,4	300	Analyseur Multi-gaz
Oxydes d'azote	mg/Nm <sup>3</sup>	15,7	300	Analyseur Multi-gaz
Protoxyde d'azote	mg/Nm <sup>3</sup>	17,2	300	Analyseur Multi-gaz
Chlorure d'hydrogène et autres composés inorganiques gazeux du chlore	mg/Nm <sup>3</sup>	8,9	50	Analyseur Multi-gaz
Fluor et composés inorganiques du fluor (gaz, vésicules et particules)	mg/Nm <sup>3</sup>	1,2	10	Analyseur Multi-gaz
Composés organiques volatils	mg/Nm <sup>3</sup>	9,4	150	Analyseur Multi-gaz
Métaux et composés de métaux	mg/Nm <sup>3</sup>	/	5	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet de cadmium, mercure et thallium, et leurs composés	mg/Nm <sup>3</sup>	/	0.25	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet d'arsenic, sélénium et tellure et de leurs composés autre que ceux visés parmi les rejets de substances cancérigènes	mg/Nm <sup>3</sup>	/	1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet d'antimoine, chrome, cobalt, cuivre, étain, manganèse, nickel, vanadium et zinc, et de leurs composés autres que ceux visés parmi les rejets de substances cancérigènes	mg/Nm <sup>3</sup>	/	5	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Phosphine- phosgène	mg/Nm <sup>3</sup>	0,93	1	Analyseur Multi-gaz
Acide cyanhydrique exprimé en HCN, et brome et composés inorganiques gazeux du chrome exprimé en HBr, Chlore exprimé en HCL, Hydrogène sulfuré	mg/Nm <sup>3</sup>	0,66	5	Analyseur Multi-gaz
Ammoniac	mg/Nm <sup>3</sup>	0,1	50	Analyseur Multi-gaz
Amiante	mg/Nm <sup>3</sup>	/	0.1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Autres fibres que l'amiante	mg/Nm <sup>3</sup>	/	1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Débit	m <sup>3</sup> /h	/	/	Calcul



Paramètres	Unités	Résultats	Valeurs Limites (*)	Méthode
Poussières totales	mg/Nm <sup>3</sup>	29,7	50	Analyseur poussières
Oxyde de soufre	mg/Nm <sup>3</sup>	59,1	300	Analyseur Multi-gaz
Oxydes d'azote	mg/Nm <sup>3</sup>	80,6	300	Analyseur Multi-gaz
Protoxyde d'azote	mg/Nm <sup>3</sup>	72,4	300	Analyseur Multi-gaz
Chlorure d'hydrogène et autres composés inorganiques gazeux du chlore	mg/Nm <sup>3</sup>	35,2	50	Analyseur Multi-gaz
Fluor et composés inorganiques du fluor (gaz, vésicules et particules)	mg/Nm <sup>3</sup>	3,1	10	Analyseur Multi-gaz
Composés organiques volatils	mg/Nm <sup>3</sup>	44,7	150	Analyseur Multi-gaz
Métaux et composés de métaux	mg/Nm <sup>3</sup>	3,7	5	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet de cadmium, mercure et thallium, et leurs composés	mg/Nm <sup>3</sup>	0,089	0.25	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet d'arsenic, sélénium et tellure et de leurs composés autre que ceux visés parmi les rejets de substances cancérigènes	mg/Nm <sup>3</sup>	0,074	1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Rejet d'antimoine, chrome, cobalt, cuivre, étain, manganèse, nickel, vanadium et zinc, et de leurs composés autres que ceux visés parmi les rejets de substances cancérigènes	mg/Nm <sup>3</sup>	1,8	5	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Phosphine- phosgène	mg/Nm <sup>3</sup>	<b>1,43</b>	1	Analyseur Multi-gaz
Acide cyanhydrique exprimé en HCN, et brome et composés inorganiques gazeux du chrome exprimé en HBr, Chlore exprimé en HCL, Hydrogène sulfuré	mg/Nm <sup>3</sup>	0,97	5	Analyseur Multi-gaz
Ammoniac	mg/Nm <sup>3</sup>	12,5	50	Analyseur Multi-gaz
Amiante	mg/Nm <sup>3</sup>	<b>0,36</b>	0.1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Autres fibres que l'amiante	mg/Nm <sup>3</sup>	0,022	1	NF EN 14909 ET spectromètre xrf
Débit	m <sup>3</sup> /h	62	/	Calcul

(\*) Norme algérienne : décret exécutif n°06/138 du 19 Avril 06 définissant les valeurs limites des rejets d'effluents atmosphériques industriels.

**Interprétation** : D'après les résultats d'analyses, on constate que l'échantillon **n'est pas conforme** aux valeurs limites édictées par la réglementation en vigueur.

الملحق رقم 07: الأنشطة الملوثة والخطرة لشركات النفط والطاقة

Nature de l'activité classée	Taxe de base	Coef	Montant (DA)	Total (DA)
Fabrication des liquides inflammables	120,000.00	6	720,000.00	4,020,000.00
Stockage des liquides inflammables	120,000.00	6	720,000.00	
Distribution des liquides inflammables	90,000.00	3	270,000.00	
Fabrication de gaz	120,000.00	4	480,000.00	
Stockage de gaz	120,000.00	4	480,000.00	
Compression de gaz naturel	90,000.00	3	270,000.00	
Atelier de réparation de véhicules	90,000.00	6	540,000.00	
Pétrole (exploitation et transport du)	90,000.00	3	270,000.00	
Moteurs à explosion, à combustion interne ou à réaction, turbines à combustion (ateliers d'essais de)	90,000.00	3	270,000.00	
Acétylène	90,000.00	3	270,000.00	
Stockage des liquides inflammables	90,000.00	3	270,000.00	540,000.00
Atelier de réparation de véhicules	90,000.00	6	540,000.00	1,080,000.00
Utilisation des appareils à PCB	90,000.00	3	270,000.00	
Stockage de gaz	90,000.00	3	270,000.00	
Installation de distribution de Gaz	90,000.00	3	270,000.00	540,000.00
Stockage de gaz	90,000.00	3	270,000.00	810,000.00
Atelier de réparation de véhicules	90,000.00	6	540,000.00	
Utilisation des appareils à PCB	90,000.00	3	270,000.00	
Stockage de gaz	120,000.00	4	480,000.00	1,200,000.00
Atelier de réparation de véhicules	90,000.00	6	540,000.00	
Atelier de réparation de véhicules	20,000.00	5	100,000.00	
stockage des substances toxiques	90,000.00	3	270,000.00	1,110,000.00
stockage des substances toxiques	20,000.00	2	40,000.00	
Dépôt des matériaux combustibles	90,000.00	3	270,000.00	
Station de transit de produits minéraux pulvérulents non ensachés	90,000.00	3	270,000.00	
Gazomètres et réservoirs de gaz comprimés renfermant des gaz inflammables		2	40,000.00	
	20,000.00			
Station de transit de produits minéraux pulvérulents non ensachés	20,000.00	2	40,000.00	
Liquides inflammables (stockage en réservoirs manufacturés de)		2	40,000.00	
	20,000.00			
Blanchisseries, laveries de linge	20,000.00	2	40,000.00	
Stockage des liquides inflammables	120,000.00	4	480,000.00	1,379,000.00
Distribution des liquides inflammables	20,000.00	2	40,000.00	
Atelier de réparation de véhicules	9,000.00	1	9,000.00	
Laboratoires utilisant des produits toxiques	90,000.00	3	270,000.00	
Pétrole (exploitation et transport)	90,000.00	3	270,000.00	
Moteurs à explosion, à combustion interne ou à réaction, turbines à combustion (ateliers d'essais)	90,000.00	3	270,000.00	
Toxiques (emploi ou stockage de substances et préparations)	20,000.00	2	40,000.00	
Moteurs à explosion, à combustion interne ou à réaction, turbines à combustion (ateliers d'essais)	90,000.00	3	270,000.00	
Lubrifiant	9,000.00	1	9,000.00	279,000.00
Parcs de stationnement couverts et garages-hôtels de véhicules à moteur	9,000.00	1	9,000.00	103,000.00
Blanchisseries, laveries de linge, à l'exclusion du nettoyage à sec visé	9,000.00	1	9,000.00	
Lubrifiants	9,000.00	1	9,000.00	
Ateliers de réparations et entretien (lavage, graissage) de véhicules et	9,000.00	4	36,000.00	
Vernis, peinture, apprêt, colle, enduit etc... (application, cuisson, séchage de) sur	20,000.00	2	40,000.00	530,000.00
Ateliers de réparations et entretien (lavage, graissage) de véhicules et	90,000.00	3	270,000.00	
Oxygène (emploi et stockage d')	20,000.00	2	40,000.00	
Ateliers de réparations et entretien (lavage, graissage) de véhicules et	20,000.00	5	100,000.00	
Lubrifiants	20,000.00	2	40,000.00	
Liquides inflammables (Installation de remplissage ou de distribution)	20,000.00	2	40,000.00	
Pneumatiques	20,000.00	2	40,000.00	
Réfrigération ou compression (installations de)	20,000.00	2	40,000.00	
Oxygène (emploi et stockage d')	20,000.00	2	40,000.00	169,000.00
Gaz inflammables liquéfiés (stockage en réservoirs manufacturés de)	20,000.00	2	40,000.00	
Lubrifiants	9,000.00	1	9,000.00	
Pneumatiques	20,000.00	2	40,000.00	220,000.00
Lubrifiants	20,000.00	2	40,000.00	
Ateliers de réparations et entretien (lavage, graissage)	20,000.00	5	100,000.00	
Oxygène (emploi et stockage d')	20,000.00	2	40,000.00	
Vernis, peinture, apprêt, colle, enduit etc... (application, cuisson, séchage de)	20,000.00	2	40,000.00	

المؤسسات المصنفة الحماية البيئة								
ETABLISSEMENTS CLASSES POUR LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT								
02 Activités de l'Industrie								
DAIRA	COMMUNE	Nombre d'activités de l'Energie et Mines						
		Stockage du gaz	Centrales électriques	Stockage du brut	Production du gaz	Production du brut	Carrières et sablières	Stations de services
OUARGLA	Ouargla	00	01	00	00	00	00	07
	Rouissat	01	00	01	03	01	09	02
TOUGGOURT	Tougourt	01	00	00	00	00	01	04
	Z.el Abidia	00	00	00	00	00	00	01
	Tebest	00	00	00	00	00	00	03
	Nezla	00	00	00	00	00	00	03
SIDI KHOUILED	Sidi Khouiled	00	00	00	00	00	00	00
	H.B.Abdellah	00	00	00	00	00	14	06
	Ain Beida	00	00	00	00	00	01	02
N'GOUSSA	N'Goussa	00	00	00	00	00	01	01
El Hadjira	El Hadjira	00	00	00	00	00	07	06
	El Alia	00	00	00	00	00	07	03
TEMACINE	Temacine	00	00	00	00	00	01	02
	Blidet Amor	00	00	00	00	00	10	02
MEGGARINE	Meggarine	00	00	00	00	00	02	03
	Sidi Slimane	00	00	00	00	00	04	02
TAIBET	Taibet	00	00	00	00	00	00	03
	M'Nagueur	00	00	00	00	00	10	00
	Bennaceur	00	00	01	01	01	02	00
H.Messaoud	H.Messaoud	03	05	07	04	05	01	06
El Borma	El Borma	00	01	08	08	08	00	01
TOTAL		05	07	17	16	15	70	57

البيئة

ENVIRONNEMENT

Taxes sur les activités polluantes et dangereuses pour l'environnement

الرسوم الطبقة على النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة

ACTIVITE	عدد النشاطات	النشاط
	Nb d'activités	
*Pétrolière	21	البترولي
Para-Pétrolière	32	الشبه البترولي
Stations de service	57	محطات الخدمات
Stations d'enrobage	09	محطات الزفت
Carrrière	70	المقلعة
Atelier d'entretien mécanique	547	ورشات الصيانة الميكانيكية
Pressing Imprimerie	03	غسالات ومطابع
Boulangerie	Taxe annulée depuis 2012	المخابز
Menuiserie(Métaux , bois aluminium )	144	النجارة الحديدية أو الخشبية الألمنيوم

الفهرس

## الفهرس

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال البيانية.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
<b>38-03</b>	<b>الفصل الأول: الادبيات النظرية المفسرة للإفصاح البيئي</b>
03	تمهيد.....
04	المبحث الأول: النظريات المفسرة للإفصاح البيئي.....
04	المطلب الأول: دوافع ونظريات الإفصاح البيئي.....
04	الفرع الأول: تعاريف ودوافع الإفصاح البيئي.....
07	الفرع الثاني: النظريات الوضعية والمعيارية.....
16	المطلب الثاني: مفاهيم للإفصاح البيئي.....
16	الفرع الأول: مستويات الإفصاح البيئي.....
18	الفرع الثاني: الإفصاح البيئي والإدارة البيئية.....
22	المبحث الثاني: آليات الإفصاح البيئي والحماية البيئية.....
22	المطلب الأول: آليات الإفصاح البيئي.....
22	الفرع الأول: أبعاد وطرق الإفصاح البيئي.....
23	الفرع الثاني: مشاكل القياس ومتطلبات الإفصاح البيئي.....
26	المطلب الثاني: الحماية البيئية.....
26	الفرع الأول: مضمون وأهداف الحماية البيئية.....
31	الفرع الثاني: أدوات الحماية البيئية.....
38	الخلاصة.....
<b>63-40</b>	<b>الفصل الثاني: الادبيات التطبيقية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة</b>
40	تمهيد.....
41	المبحث الأول: الادبيات التطبيقية للإفصاح البيئي.....
41	المطلب الأول: الدراسات السابقة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.....
43	المطلب الثاني: الدراسات التطبيقية في باقي المناطق للإفصاح البيئي.....

52	المبحث الثاني: مناقشة الدراسات التطبيقية والتجريبية للإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة.....
52	المطلب الأول: مراجعة الدراسات السابقة للعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي.....
56	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة حول الإفصاح البيئي في ظل العوامل المؤثرة.....
63	الخلاصة.....

### 94-65 الفصل الثالث: عرض منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية

65	تمهيد.....
66	المبحث الأول: تقييم الجباية البيئية في الجزائر.....
66	المطلب الأول: أنواع الرسوم الجبائية البيئية المفروضة في الجزائر.....
66	الفرع الأول: الرسوم المفروضة على الانبعاثات الغازية والمنتجات.....
71	الفرع الثاني: الرسوم المفروضة على الجودة البيئية والموارد الطبيعية.....
76	المطلب الثاني: تقييم تجربة الجزائر في الإفصاح البيئي باستخدام الجباية البيئية.....
76	الفرع الأول: الإفصاح البيئي والجبائية البيئية في الجزائر.....
78	الفرع الثاني: الأسس والإطار المقترح للإفصاح البيئي في الجزائر.....
80	المبحث الثاني: عرض منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية.....
80	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها.....
80	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة للمؤسسات الصناعية.....
86	الفرع الثاني: المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للدراسة.....
90	المطلب الثاني: عرض أدوات الدراسة التطبيقية.....
91	الفرع الأول: مصادر جمع البيانات والإحصاءات الوصفية.....
92	الفرع الثاني: الإحصاءات الاستدلالية.....
93	الخلاصة.....

### 132-95 الفصل الرابع: أثر المقاربات الجبائية على الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية الجزائرية

95	تمهيد.....
96	المبحث الأول: الإحصاءات الوصفية والاستدلالية لاختبار فرضيات الدراسة.....
96	المطلب الأول: الإحصاءات الوصفية لاختبار مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية.....
98	الفرع الأول: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة.....
104	الفرع الثاني: معامل الارتباط بيرسون بين الإفصاح البيئي الكلي والمتغيرات المستقلة.....
105	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.....
105	الفرع الأول: نتائج اختبار الانحدار بين متغيرات الدراسة والإفصاح البيئي الكلي.....
112	الفرع الثاني: نتائج اختبار الانحدار المتعدد بين متغيرات الدراسة والإفصاح البيئي الجزئي.....
122	المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية.....
122	المطلب الأول: تحليل نتائج اختبار فرضيات الإفصاح البيئي الكلي للشركات الصناعية الجزائرية.....

122	الفرع الأول: تفسير نتائج اختبار الفرضية الاولى للإفصاح البيئي الكلي والعلاقة مع المتغيرات
125	الفرع الثاني: تحليل أثر العوامل على الإفصاح البيئي الكلي واختبار الفرضيات.....
126	المطلب الثاني: تحليل الفروق الجوهرية بين الإفصاح البيئي الكلي والإفصاح البيئي الجزئي.....
126	الفرع الأول: التحليل الاحصائي للإفصاح البيئي الجزئي والعلاقة مع متغيرات الدراسة.....
127	الفرع الثاني: تحليل أثر العوامل على الإفصاح البيئي الجزئي واختبار الفرضية الخامسة.....
132	.....الخلاصة
134	.....الخاتمة
139	.....المراجع والمصادر
146	.....الملاحق
163	.....الفهرس