مجلّة الواحات للبحوث والدراسات
ر ت م د: 7163- 1112 ر ت م د إ :1892-2588
https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/2

العوامل المحددة للإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة تطبيقية للمؤسسات الصناعية للفترة (2015-2018-) -

Determining Factors Of Environmental Disclosure Of Algerian Economic Institutions - An Applied Study For Industrial Enterprises For The Period (2015-2018)-

بلقاسم قريشي [1] محمد زرقون [2]

1- جامعة قاصدي مرباح، ورقلة / الجزائر، مخبر التمويل مالية المؤسسة ومالية الاسواق،
Okacemkorichi@gmail.com

2- جامعة قاصدي مرباح، ورقلة / الجزائر، مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية، Zergounemed@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019-10-05 تاريخ القبول: 2020-11-06

ملخص-

تهدف الدراسة إلى اختبار وتحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية للحد من الآثار والاضرار البيئية وتحليل أهمية إتاحة المعلومات البيئية لأصحاب المصلحة والمجتمع، وللوصول الى النتائج المرجوة تم استخدام المنهج الوصفي لتحديد النظريات المفسرة للإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية، واعتمدنا في المنهج التجريبي على نموذج تحليل المحتوى في قياس الإفصاح البيئي، بالإضافة الى الانحدار الخطي المتعدد أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على المعلومات البيئية المفصح عنها من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية خلال الفترة الممتدة (2015-2018).

خلصت نتائج الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمعلومات البيئية تمثلت في كل من السلطة الحكومية لما تتمتع به من لوائح وقوانين بيئية وآليات التنفيذ التي تتمتع بها السلطة الحكومية على مؤسسات عينة الدراسة باستخدامها الجباية البيئية، والحجم بسبب الآثار البيئية التي تخلفها، وتبرز أهمية الدراسة الى اعتبار الإفصاح البيئي قيمة داخل المؤسسة

المؤلف المرسل: بلقاسم قريشي: Okacemkorichi@gmail.com

والذي يعكس اهتمامها بالمسؤولية البيئية مع ضرورة تعزيز التعاون مع كل من السلطة الحكومية، أصحاب المصلحة، والمجتمع لتحقيق الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

الكلمات الدالة-

افصاح بيئي، معلومات بيئية، عوامل خارجية، عوامل مؤسسية، مؤسسات صناعية.

Abstract-

The Study Aims To Test And Identify The Factors Affecting The Environmental Disclosure Of Industrial Enterprises To Reduce Environmental Impacts And Damages And To Analyze The Importance Of Making Environmental Information Available To Stakeholders And Society, And To Reach The Desired Results, The Descriptive Approach Was Used To Determine The Theories Explaining The Environmental Disclosure In Economic Institutions, And We Adopted The Experimental Approach On A Model Analysis The Content In Measuring The Environmental Disclosure, In Addition To The Multiple Linear Regression, The Impact Of External And Institutional Factors On The Environmental Information Disclosed By Algerian Industrial Enterprises During The Extended Period (2015-2018).

The Results Of The Study Concluded That The Factors Affecting The Environmental Disclosure Of Environmental Information Were Identified, Represented By The Governmental Authority Due To Its Environmental Regulations And Laws, And The Implementation Mechanisms That The Government Authority Has Over The Study Sample Institutions By Using Environmental Collection, And The Size Due To The Environmental Impacts That It Leaves, And Highlights The Importance Of The Study To Consider Environmental Disclosure As A Value Within The Institution, Which Reflects Its Interest In Environmental Responsibility, With The Need To Strengthen Cooperation With All Of The Governmental Authority, Stakeholders, And Society To Achieve The Environmental Performance Of Algerian Industrial Enterprises

.

Key Words-

Environmental Disclosure, Environmental Information, External Factors, Institutional Factors, Industrial Enterprises.

1.- مقدمة

أدت مشاركة المؤسسات في الأنشطة ذات الصلة بالبيئة الى التواصل مع أصحاب المصلحة بالإبلاغ الذاتي للآثار البيئية مع بعض التفسير والحكم، ووفقا لذلك إتاحة وصول المعلومات المتعلقة بالبيئة إلى الجمهور يعكس اهتمام المؤسسة بالبيئة ويدخل ضمن استراتيجية الإدارة البيئية للمؤسسة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، والذي يتفق عليه الجميع على الإفصاح بالبيانات البيئية مطلوب ومفيد لأصحاب المصلحة ويمارس الضغط على المؤسسات الأخرى، ويحقق التنافسية بين المؤسسات كلما كانت البيانات المنشورة ذات جودة ونوعية مما يحقق للمؤسسات التميز البيئي.

أصبح الإفصاح البيئي مهم لنظام المعلومات الخارجي للمؤسسات في القرن الحالي، والضغوط المتزايدة على المؤسسات لتكون مسؤولة بيئيا أمام المجتمع أصبح من الضروري الإفصاح عن المعلومات البيئية داخل أو خارج القوائم المالية، كما يعتبر إلزامي في العديد من الدول ويختلف الافصاح البيئي باختلاف القطاع والجودة والكمية ووفقا للتأثيرات الزمنية والمكانية والقطاعية، وهناك محاولات من الباحثين في العلوم الاجتماعية والمحاسبة على وجه الخصوص في السعي لتحديد النظريات التي تساهم في إعداد التقارير البيئية.

1.1.- إشكالية الدراسة

عند مراجعة الادبيات النظرية والتطبيقية للإفصاح البيئي للمؤسسات في الكثير من الدول التي شهدت اهتمام كبير وتحسين في مستويات الإفصاح البيئي خلال العقدين الماضيين، وجود اختلافات في الإفصاح البيئي بين الدول المتقدمة والناشئة من خلال تقديم أفضل المعلومات البيئية التي تساهم وتهم أصحاب المصلحة والرؤساء التنفيذيين في اتخاذ القرارات التي تعنى بالمسؤولية البيئية (Kamal Eljayash, 2017, p 336)، وترجع هذه الاختلافات بين الدول باختلاف العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي لكل دولة وقطاع والضغوط التي تتعرض لها المؤسسات في كل بيئة تعمل فيها، وتسعى الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية باعتماد المقاربة الجبائية باعتبارها الطريقة التي تمتثل فيها أغلب المؤسسات للإفصاح عن المعلومات البيئية، ومع خصوصية البيئة الجزائرية في اعتبار الجباية البيئية أساس الإفصاح البيئي في

الجزائر، حيث تعتمد الدولة الضرائب والرسوم البيئية وغيرها كآلية للمؤسسات الصناعية في مدى التزامها البيئي والتي تعتبر الأساس في الإفصاح البيئي المعتمدة في دراستنا، ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسة التالية:

الى أي مدى تساهم العوامل الخارجية والمؤسسية في الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية خلال الفترة (2015-2018)؟

وبغرض تبسيط الإشكالية الرئيسية نطرحها في إشكاليات فرعية كالتالي:

- هل هناك عوامل خارجية تؤثر على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية؟
- هل توجد عوامل مؤسسية تساهم في الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية؟

2.1- فرضيات الدراسة

في إطار موضوع الدراسة واستجابة لتحقيق أهدافها نصيغ الفرضيات التالية:

- لا توجد عوامل خارجية تؤثر على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية؛
- لا توجد عوامل مؤسسية تؤثر على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية.

3.1- أهمية الدراسة

تكتسي أهمية الدراسة في الإفصاح البيئي للأضرار المترتبة والتي تخلفها المؤسسات الصناعية، ومن أجل ابراز مدى تحمل المؤسسات الصناعية لمسؤوليتها البيئية، وتعد هذه الدراسة مساهمة في تحديد العوامل التي تؤثر على الإفصاح البيئي بسبب التلوث الذي تحدثه مخلفات المؤسسة، مع تحديد العناصر التي يجب الإفصاح عنها من طرف المؤسسات الصناعية للمعلومات البيئية مما يعزز التعاون والثقة بين أصحاب المصلحة، السلطة الحكومية، المنظمات المحلية والدولية لحماية البيئة والمجتمع مع المؤسسات الملوثة والتزاماتها البيئية.

4.1- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، والتطرق إلى الإطار النظري

المفاهيمي للإفصاح البيئي بطرح النظريات المفسرة للإفصاح البيئي، مع تحليل ومناقشة العوامل ذات العلاقة بالإفصاح البيئي في ظل الضرائب والرسوم البيئية، وفتح آفاق جديدة أمام الباحثين لدراسة تأثير عوامل أخرى على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

5.1- منهجية الدراسة

تتمثل حدود الدراسة المكانية، لعينة المؤسسات الصناعية للمؤسسات النفط والطاقة وفروعها الموجودة في ولاية ورقلة بالجنوب الشرقي، بالإضافة الى مؤسسات الاسمنت 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 المالية 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 والمتمثلة في نموذج تحليل المحتوى للمعلومات البيئية المتحصل عليها، بغرض تحديد مستوى الإفصاح البيئي لمؤسسات عينة الدراسة، بالإضافة الى الأسلوب الإحصائي الاستدلالي لاختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام (معامل الارتباط وتحليل الانحدار الخطي المتعدد)، وهي الطرق المعتمدة لمثل وأغلب هذه الدراسات، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 24).

16- الدراسات السابقة

الدراسة الأولى: (لقمان محمد أيوب الدباغ وآخرون، 2011)

تسعى الدراسة الى تحديد دوافع الشركات لدول مجلس التعاون الخليجي في الإفصاح البيئي، من خلال تحديد طبيعة العلاقة بين الإفصاح البيئي وبعض خصائص لشركات الدراسة، واعتمد الباحثان على المنهج التحليلي في قياس المتغير التابع للإفصاح البيئي باستخدام نموذج تحليل المحتوى، وفي دراسة علاقة الحجم، الربحية والرافعة المالية تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد.

خلصت الدراسة الى ضعف مستويات الإفصاح في دول جلس التعاون الخليجي، وتوجد علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح البيئي وحجم الشركة، أما العوامل المتبقية فلا توجد علاقة تربطها بالإفصاح البيئي ويرجع السبب

حسب الباحثان الى عدم وجود افصاح بيئي إلزامي تلزم فيه الحكومات الشركات محل الدراسة بالإفصاح البيئي.

الدراسة الثانية: (Abdullah Hamoud Ismail et al, 2018)

تهدف الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة على جودة الإفصاح البيئي لشركات النفط والطاقة للدول النامية، حيث شملت الدراسة 19 دولة باستخدام 12 مؤشر لقياس مدى أثرها على جودة الإفصاح البيئي، حيث تم استخدام نموذج تحليل المحتوى في قياس جودة الإفصاح البيئي بالإضافة الى الانحدار المتعدد في أثر العوامل على الإفصاح البيئي للشركات.

خلصت نتائج الدراسة الى خمس عوامل مؤثرة على جودة الإفصاح البيئي (الحجم، الملكية الأجنبية، الربحية، الرافعة، والعضوية في جمعيات الصناعة)، ويسعى الباحث من خلال نتائج دراسته أن تكون بمثابة مدخلات في تطوير اللوائح والتقارير البيئية المتعلقة بجودة الإفصاح البيئي لصناعة النفط والطاقة.

الدراسة الثالثة: (Liu & Anbumozhi, 2009)

تهدف الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للشركات الصينية، مع مراعاة خصوصية الشركات في الاقتصاد الصيني وحساسيتها اتجاه حماية البيئة، حيث تم استخدام نموذج تحليل المحتوى في قياس جودة الإفصاح البيئي بالإضافة الى الانحدار المتعدد في أثر العوامل كل من السلطة الحكومية، المساهمين، المديونية، الحجم، الموقع، القدرة على التعلم لموظفي الشركة على الإفصاح البيئي للشركات محل الدراسة.

خلصت نتائج الدراسة الى اعتبار السلطة الحكومية العامل المؤثر على الشركات الصينية في تقديم المعلومات البيئية بشكل رئيسي، وكذلك الشركات الكبيرة الحجم في الإفصاح البيئي، أما باقي العوامل فلا أثر لها في التزام الشركات الصينية بالإفصاح البيئي.

2.- الإفصاح البيئي

نشير في هذه الدراسة إلى وجود عوامل متعددة تؤثر على الإفصاح البيئي والتي تعتبر في العديد من الدول وظيفة الزامية بالنظر الى دوافع إدارة المؤسسة في الافصاح عن المعلومات البيئية، وحسب العوامل المؤثرة تختلف نماذج الإفصاح

البيئي والنظريات المفسرة للإفصاح البيئي والتي تسعى الى تحديد الدافع للمؤسسات عن ضرورة أو جدوى الإفصاح، وإيجاد الإجابات حول سعي المؤسسات للإفصاح البيئي والمنافسة بينها، ومن هذه النظريات نظرية الشرعية، نظرية أصحاب المصلحة و نظريات أخرى، وهو ما نحاول ايضاحه في النقاط التالية في مدى دافعية وأهمية الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية حسب النظريات المفسرة.

1.2.- النظرية الشرعية

حسب هذه النظرية فإن عملية الإفصاح البيئي في الاغلب تخضع لمخاطر الشرعية الأخلاقية، وبالتالي فإن الافصاح البيئي هو إلى حد كبير طوعي، ففي حالة عدم وجود مخاطر الشرعية الاخلاقية فان أغلب المؤسسات تنتهج السلوك الانتهازي أعلى في الإفصاح الطوعي عن الافصاح الإلزامي، وتظهر جليا في اختلاف جودة التقارير التي تختلف اختلافاً كبيراً بين المؤسسات، حيث الافصاح البيئي غالبًا ما يكون غير مكتمل وغير مرتبط بالأداء البيئي الفعلي للمؤسسات، في حين تظهر المؤسسات المعلومات الإيجابية وتخفي المعلومات السلبية مثل ما نجد في الازمات البيئية حسب دراسة (Ylönen & Laine, 2015)، بالإضافة الى صعوبة التحقق من المعلومات البيئية من حيث الكمية والنوعية.

تفترض نظرية الشرعية أن المؤسسات تستجيب لضغوط المجتمع وأصحاب المصلحة من خلال توفير معلومات بيئية طوعية لإضفاء الشرعية على أنشطتها الصناعية والتجارية وإظهار حاجة المجتمع لخدماتها، وبالتالي المؤسسات تتماشى مع توقعات المجتمع، أما أصحاب المصلحة فينظرون أن المؤسسة تتمتع بأداء بيئي جيد ومقبول، أما في حال مخاطر الشرعية منخفضة بسبب ضعف الضغوطات المجتمعية ورغبة أصحاب المصلحة في تحقيق الأداء المالي على حساب الأداء البيئي، فان المؤسسات قد ترغب بتقليل الحاجة الى الإفصاح البيئي خاصة الطوعي، ففي هذه الحالة الإفصاح البيئي يكون منخفض مع ثبات العوامل المؤثرة السابقة (Even et al, 2019, p 02)، وعليه هذه النظرية تفترض أن الإفصاح يخضع لضغوط المجتمع وأصحاب المصلحة المهمين حيث ترتفع بزيادة الضغوط وتنخفض بانخفاضها.

2.2- نظرية أصحاب المصلحة

تسعى الى تأكيد أهمية دعم وموافقة أصحاب المصلحة في الإفصاح عن المعلومات البيئية لما لها من آثار على العملية الإنتاجية للمؤسسة، ولضمان استمرار المؤسسة لا بد من التوافق بين الرئيس التنفيذي للمؤسسة (المدير) وأصحاب المصلحة بغرض الحصول على موافقة في عرض المعلومات البيئية اللازم الإفصاح عنها وهو ما تؤكده دراسة (Deegan, 2000)، وبالتالي في حال الضغوط على المؤسسات من طرف السلطة الحكومية بالتشريعات البيئية أو التأثير على العمالة والقروض المالية تقوم المؤسسة بالتأثير على أصحاب المصلحة المهمين للتخفيف من الضغوطات الحكومية والمجتمعية بالإفصاح البيئي.

تفترض نظرية أصحاب المصلحة أن المؤسسات تخضع لضغوطات متعددة مثل السلطة الحكومية أو مجموعات حماية البيئة أو مجموعات المصالح الخاصة المعنية أو جميعها في إلزامها بالقضايا البيئية، مما يعطي للمؤسسة القدرة على التأثير في المجتمع بشكل عام وأصحاب المصلحة المعنيين من خلال تحديد استراتيجية العمل اللازمة مع المالكين والعملاء والموردين وغيرهم، وفي المقابل التوفيق مع القضايا البيئية ويندرج في هذا الإطار التوفيق بين موارد المؤسسة والبيئة.

3.2- النظرية المؤسسية

تقوم النظرية المؤسسية على الطبيعة المتغيرة لنشاط المؤسسة والقطاع الذي تعمل من خلاله، حيث تفرض الطبيعة المتغيرة على المؤسسة المسؤولية البيئية في حل المشكلات البيئية والعمل في الحد من الآثار البيئية التي تتسبب فيها، وبسبب اعتماد المؤسسات على النظريات القائمة على الاقتصاد التي تركز على أهمية المؤسسة وتعظيم الثروة للمؤسسة واعتبار المسؤولية البيئية منفعة عامة حسب دراسة (Gray, 1995)، وتفسر الإفصاح البيئي على أنه استجابة المؤسسات لضغوط السلطة الحكومية أو المجتمع للحصول على معلومات حول آثار المؤسسات على البيئة والمجتمع.

4.2.- نظرية المساءلة

تسعى النظرية الى إلزام المؤسسات بمعايير محددة بما هو قانوني (صريح) أو غير قانوني (ضمني) لأن التوقعات الاجتماعية لسلوك المؤسسات قد تكون صريحة في العقود الاجتماعية وبالتالي تتحول الى متطلبات قانونية، في حين أن التوقعات الضمنية هي توقعات عامة غير مقننة في صورة قانونية (Liu et al, 2009, p 595**).**

تفترض نظرية المساءلة معايير محددة على المؤسسات مع الزامية 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 المؤسسة الى تحديد تلك الأنشطة التي تقع تحت سيطرتها، وتحديد الجهات الفاعلة ذات الصلة التي لديها القدرة على توفير الشرعية للمؤسسة الصناعية من خلال الالتزام بمعايير محددة.

5.2.- النظرية النقدية

تفسر النظرية طريقة قياس الإفصاح البيئي للمؤسسات والتي تعتمد على تحديد مكونات الإفصاح البيئي من خلال معلومات بيئية كمية ونقدية والتي تعتبر الأفضل من المعلومات الكيفية والتي يتم التعبير عنها بشكل عام وغير محدد، والعوامل التي قد تكون مؤثرة على الإفصاح البيئي النقدي وغير النقدي تتجلى أكثر في الصناعات الحساسة بيئياً والتي تواجه ضغوطا أكبر من المجتمع بالمقارنة مع المؤسسات في الصناعات غير الحساسة للبيئة إلا انه توجد لدي 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 الافصاح عن النفقات الرأسمالية أو تكاليف التشغيل المرتبطة بأنشطة الامتثال البيئي من المحتمل أن ينظر إليها من قبل الإدارة على أنها ذات قيمة ملكية أعلى، مما يعطي المنافسة بين المؤسسات أكثر، مع التأكيد أنه ينبغي الفصل بين الإفصاح البيئي الالزامي إلى مكوناته النقدية وغير النقدية في حال إلزام المؤسسات بنموذج للإفصاح البيئي.

6.2.- قياس الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية

تركز العديد من المؤسسات على استخدام البيانات البيئية غير النقدية في ممارسات الإفصاح البيئي خاصة الصناعات غير الحساسة للبيئة ليس لديها أثر كبير على البيئة ولا تتعرض لضغوط خارجية، ولا تحتاج إلى إضفاء الشرعية على الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة لذا تعتمد على الإفصاح غير النقدي والكمي، وتعتمدها أغلب المؤسسات ذات الأداء البيئي الضعيف من خلال إجراء إفصاح بيئي غير نقدي، أما المؤسسات في الصناعات الحساسة للبيئة نجد مستويات أعلى من الإفصاح البيئي النقدي والنوعي، نظرًا لأن المؤسسات الحساسة للبيئة تواجه بالفعل ضغوطات على انشطتها لمجرد انتمائها لصناعات محددة سلفا على أنها تؤثر على البيئة وأيضا آثارها على البيئة والمجتمع، لذا يجب توفير حوافز لجعل الإفصاح البيئي يتمتع بالشرعية بغض النظر عن انتماء المؤسسة (Meng et al, 2014, p 359).

شهدت الأبحاث الحديثة استخدام أكثر من نظرية واحدة لتقديم شرح وتوضيح لإجراءات الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية، والنظريات لها نفس الخلفية الفلسفية ولا ينبغي أن ينظر إليها على أنها منفصلة ولكنها مكملة لبعضها البعض، على سبيل المثال، لدى أصحاب المصلحة والشرعية والنظريات المؤسسية وجهة نظر مماثلة، حيث تؤثر الهياكل الاجتماعية الواسعة على الشركة وتتأثر بها حسب ما توصلت اليه دراسة (Omran, 2015)، **وهناك من قسم النظريات المستخدمة في الإطار النظري لدراسة المحاسبة الاجتماعية والبيئية إلى مجموعتين: الوضعي والمعياري (انظر الجدول رقم 1) ويتم تصنيف نظريات مثل نظرية الشرعية، نظرية أصحاب المصلحة، النظرية المؤسسية، نظرية الوكالة ونظرية التكلفة السياسية ضمن المجموعة الوضعية، في حين تشمل المجموعات الأخرى نظرية المساءلة والنظرية النقدية ولكل مجموعة لها حدودها وانتقاداتها.**

جدول1: ملخص النظريات الوضعية والنظريات المعيارية

النظريات	أساس التحليل	نظرة عامة	طرق البحث المستخدمة	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.	طبق 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.	طبق على نطاق واسع.
	النظرية المؤسسية	نظرًا لأن الأفكار والافتراضات متشابهة مع تلك المستخدمة في نظرية أصحاب المصلحة والشرعية، فإن هذا يبدو إطارًا مناسبًا لشرح الظواهر.	يمكن تطبيق تحليل المحتوى أو دراسات الحالة أو المقابلات أو الدراسات الاستقصائية.	تطبيق محدود في الأدبيات المحاسبية الاجتماعية والبيئية ولكن لديه 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.	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.	تطبيق محدود خاصة لشرح الدافع لممارسات الإفصاح.
	النظرية النقدية	رؤى صغيرة لشرح سبب إفشاء الإدارة للمعلومات الاجتماعية. إنه يوفر اقتراحات يمكن تعريفها جيدًا وبناءً على الادعاءات النظرية القوية والحكم.	مراجعة، دراسات الحالة، مقابلة أو الدراسات الاستقصائية.	تطبيق محدود خاصة لشرح الدافع لممارسات الإفصاح.

Source: Islam, M.A. (2009), **Social and environmental reporting practices of organizations operating in, or sourcing products**

from, a developing country: evidence from Bangladesh, PhD thesis, RMIT University, Milbourn, p 48.

3.- مناقشة العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي

بعد عرض النظريات السابقة للإفصاح البيئي مع الجدول الذي يلخص كل نظرية مع حدود وأدوات التطبيق نحاول في هذا المحور مناقشة العوامل المؤثرة على الإفصاح حسب الدراسات السابقة، ونذكر منهم في هذه الدراسة في العوامل الخارجية الذين نفترض أنهم يمارسون أقوى الصلاحيات على المؤسسة بما يتفق مع دراسات سابقة نذكر منها (Liu et al, 2009; Mejda et al, 2013)، وبناء عليه تم الاعتماد في هذه الدراسة على السلطة الحكومية التي لديها القدرة في التدخل من خلال اللوائح والتشريعات البيئية، بالإضافة الى الدائنين الذين لديهم القدرة على توفير القوة الاقتصادية للمؤسسة من خلال السيولة التي توفرها المؤسسات المالية للمؤسسات الصناعية.

بغرض إدماج العوامل المؤسسية المؤثرة على الإفصاح البيئي تماشيا مع الدراسات سابقة نذكر منها (Abdullah et al, 2018; Shuchi Pahuja, 2009)، ممثلة في الربحية والحجم، وتعتبر هذه العوامل من أهم العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي حسب نتائج الدراسات السابقة، والتي نعتمدها في الدراسة التطبيقية ونصطلح على تسميتها بالمتغيرات المستقلة لكل من السلطة الحكومية ؛المديونية، والمتغيرات الضابطة ممثلة في الربحية والحجم.

4.- دراسة تطبيقية للعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية

نفترض في هذه الدراسة أن المؤسسة تفصح عن المعلومات البيئية وفقاً للضغوط الخارجية وعواملها المؤسسية (السلطة الحكومية، المديونية، الربحية، والحجم) المحددة في الإطار التحليلي، ويتم اختبار الفرضيات باستخدام نماذج الانحدار الخطي المتعددة التي تستخدم تقدير المربعات الصغرى العادية لمؤسسات الصناعية الجزائرية لكل من شركات النفط والطاقة بالإضافة الى شركات الاسمنت خلال الفترة الممتدة (2015-2018).

1.4.- المتغير التابع

يتم تقدير مستوى الإفصاح البيئي عن طريق تحليل المحتوى والذي تستخدمه العديد من الدراسات في قياس الإفصاح البيئي نذكر منها (لقمان الدباغ وآخرون، 2012)، والمحدد من خلال الضرائب والرسوم البيئية المفروضة على المؤسسات الصناعية محل الدراسة والتي نعتبرها نموذج للإفصاح عن المعلومات البيئية، وهذا راجع لعدم وجود نموذج للإفصاح البيئي معتمد وملزم لجميع المؤسسات، حيث أن كل مؤسسة تفصح بطريقة عشوائية يصعب قياس الإفصاح البيئي لجميع المؤسسات بسبب الفروقات في المعلومات البيئية المفصح عنها، وبالتالي نعتمد النموذج المستمد من هيكل الجباية البيئية (كيحلي سلمى عائشة، 2017، ص 116)، ومن عناصره الإفصاح بالانبعاثات الغازية، المنتجات، الجودة البيئية، واستغلال الموارد الطبيعية، والجدول رقم (02) يوضح المعلومات الواردة في الإفصاح البيئي، باستخدام نموذج تحليل المحتوى والمعتمد في العديد من الدراسات في مجال الإفصاح البيئي منها (Wiseman, 1982)، حيث نقوم بتحليل التقارير البيئية لمؤسسات محل الدراسة، بالإضافة الى تقارير مديريات البيئية لمؤسسات عينة الدراسة، وبناء على المعطيات المتاحة والمتحصل عليها من مختلف المصادر والمتعلقة بالمؤسسة نقوم بمنح درجة (3) للبيانات الكمية والنقدية، ودرجة (2) للبيانات البيئية العامة، ودرجة (1) في حال عدم وجود بيانات بيئية.

جدول2. العناصر المتعلقة بالإفصاح البيئي للمتغير التابع

المتغير التابع للدراسة: الإفصاح البيئي عن المعلومات البيئية	
مستويات الإفصاح البيئي	أمثلة الإفصاح
الإفصاح عن الانبعاثات الغازية	- المواد الملوثة والخطرة المستخدمة من حيث الوزن والحجم؛ - إجمالي انبعاثات غازات الدفيئة المباشرة وغير المباشرة حسب الوزن؛ - إجمالي تصريف المياه الصناعية حسب الجودة والوجهة؛ - استهلاك الطاقة المباشر حسب مصدر الطاقة الأساسي.
الإفصاح عن المنتجات	- النسبة المئوية لمواد التعبئة والتغليف التي يتم استصلاحها حسب الفئة؛ - نوع وكمية ووجهة الزيوت والشحوم وتحضيرها.
الإفصاح عن الجودة البيئية	- الوزن الكلي للنفايات الخاصة والخطرة حسب النوع وطريقة التخلص منها؛ - الوزن الكلي للنفايات الأخرى كالاستشفائية وغيرها حسب النوع وطريقة التخلص منها.
الإفصاح عن استغلال الموارد الطبيعية	- طرق المحافظة على تصريف المياه حسب الجودة والوجهة؛ - إجمالي تصريف المياه في الآبار البترولية؛ - النسبة المئوية للمنتجات البترولية المباعة.

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

2.4.- **المتغيرات المستقلة: والتي نحددها في النقاط التالية:**

أ. سلطة الحكومية

تتجلى السلطة الحكومة كصاحب مصلحة في آليات إنفاذها، وقد تستخدم المؤسسة أنشطة ملوثة بيئيًا ولتقليل المخاطر البيئية تسعى السلطة الحكومية الى التدخل مما قد تؤثر على قيمة المؤسسة، وبالتالي يُنظر إلى الحكومة باعتبارها صاحبة مصلحة قوية، ومن المتوقع أن المؤسسات التي تنتمي إلى صناعات شديدة الحساسية للبيئة مثل المعادن والكيماويات وقطاع المحروقات والاسمنت... إلخ، 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 (Meng et al, 2014, p 364).

نعتبر المتغيرات المستقلة والممثلة في السلطة الحكومية والمديونية عوامل خارجية تؤثر على مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات، ومن الممكن تحديد مقدار كل عامل من هذه العوامل حيث تُعرّف السلطة الحكومية "بأنها متغير وهمي يمثل الحساسية البيئية للصناعة التي تعمل فيها المؤسسة"، وتشمل الصناعات الحساسة للبيئة في الجزائر المؤسسات التي نجد تصنيفهم في مديرية البيئة (مرسوم تنفيذي رقم 07-144)، وعن طريق نموذج تحليل المحتوى تعطى قيم ترتيبية، حيث نمنح درجة (3) للمؤسسات التي تنتمي إلى صنف (A) وهم الذين يحصلون على ترخيص من طرف الوزير المكلف، ودرجة (2) للمؤسسات التي تنتمي الى صنف (B) الذين يحصلون على ترخيص من طرف الوالي، ودرجة (1) للمؤسسات التي تنتمي الى (C) الذين يحصلون عليها من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي، وكلها صناعات حساسة للبيئة حسب الملحق للقانون الجزائري، بالإضافة الى درجة (2) للمؤسسات في موقع حساس للبيئة، و(1) للمؤسسات التي لا تقع في مواقع حساسة للبيئة.

ب. المديونية

يمكن قياس قوة المؤسسة عن طريق تحديد درجة تركيز الديون حيث أن المؤسسات ذات الديون الكبيرة يزيد تشتت سلطة المؤسسة وبالتالي زيادة احتمال أن تفصح المؤسسة عن المعلومات البيئية، وهناك عدة طرق لقياس المديونية منها نسبة إجمالي الديون الى مجموع الأصول، وكلما كانت الديون أقل هو تشجيع للإفصاح البيئي للمؤسسة وبالتالي الحصول على القروض من المؤسسات المالية والعكس صحيح (Liu and all, 2009).

لأغراض هذه الدراسة تم استخدام نسبة إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول، حيث تستخدم النسبة في تقييم كفاءة سياسات التمويل التي تتبعها إدارة المؤسسات عينة الدراسة، كما تمثل مقياسا لعملية تمويل أصول المؤسسة من خلال الاقتراض والدائنين، وتعتبر من المؤشرات المهمة التي توضح الملائمة في التقارير المالية المنشورة للمؤسسات، وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وديونها طويلة الأجل، وكلما انخفضت هذه النسبة زادت قدرة الشركة على سداد ديونها.

ج. ربحية المؤسسة

تمثل الربحية 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 المؤسسات عينة الدراسة، حيث تم تناولها في العديد من الدراسات منها (Mejda et al, 2013).

د. حجم المؤسسة

أظهرت العديد من الدراسات أن حجم المؤسسة يعتبر ضمن العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي، حيث تقوم المؤسسات كبيرة الحجم بعدم الإفصاح البيئي لإخفاء حجم التلوث والضرر البيئي، كما تقوم الشركات صغيرة الحجم بالإفصاح البيئي من أجل جلب مستثمرين جدد، لذلك تم استخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول، بهدف قياس تغاير الشركات عينة الدراسة من حيث أحجامها (Meng et all, 2014).

3.4- اختبار أثر المتغيرات المستقلة على الإفصاح البيئي

نقوم في هذه المرحلة بقياس أثر العوامل على الإفصاح البيئي، ولكن قبل استخدام الانحدار المتعدد لابد من تحديد هل يوجد ارتباط بين المتغيرات المستقلة (السلطة الحكومية والمديونية) والضابطة (الربحية والحجم) والمتغير التابع المتمثل في الإفصاح البيئي، وعلى أساس نتائج الارتباط نقوم بدراسة الأثر، حيث نستخدم معامل الارتباط بيرسون بين الإفصاح البيئي والمتغيرات الأخرى مما يساعدنا في إعطاء صورة حول قوة العلاقة والدلالة الإحصائية بين متغيرات الدراسة، والجدول رقم (03) يوضح.

جدول3. الارتباط بين متغيرات الدراسة

الارتباط	الإفصاح البيئي	السلطة الحكومية	المديونية	الربحية	الحجم
الإفصاح البيئي	1				
السلطة الحكومية	.771**0	1			
المديونية	-0.457**	-0.616**	1		
الربحية	-0.004	.191*0	-0.465**	1	
الحجم	.349**0	.280**0	-0.567**	.0360	1

** الارتباط عند مستوى 0.01

*الارتباط عند مستوى 0.05

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS24

بعد احتساب الارتباط بين المتغيرات الدراسة المستقلة مع الإفصاح البيئي، يتضح من خلال الجدول رقم (03) على وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل والمتمثل في السلطة الحكومية والمتغير التابع الذي يعبر عن الإفصاح البيئي للمؤسسات، حيث بلغ الارتباط بينهما (0.771) كما أن القيم معنوية ($p<0.05$)، وكانت العلاقة مع المديونية عكسية وذات دلالة احصائية حيث بلغت (0.457-) ونفس الامر تعلق بالحجم الذي بلغت قيمة الارتباط مع الإفصاح البيئي (0.349)، أما ما تعلق بالربحية فكان غير دال احصائيا.

باستخدام طريقة المربعات الصغرى التي تعتمدها نماذج الانحدار لمعرفة أثر العلاقة بين المتغير التابع للإفصاح البيئي والمتغيرات المستقلة (السلطة الحكومية والمديونية) والمتغيرات الضابطة (الربحية والحجم) في المؤسسات الجزائرية خلال الفترة الممتدة بين (2015-2018) ومن خلال الجداول رقم (06،05،04) نوضح النتائج المتحصل عليها.

جدول4. نتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح البيئي

النموذج	معامل الارتباط المتعدد R	معامل التحديد R2	معامل التحديد المصحح AdjR2	الخطأ المعياري للتقدير
1	.7980	.6380	.6240	.149510

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS24

من الجدول رقم (04) لنتائج جودة توفيق النموذج المقدر للإفصاح البيئي يتضح أن معامل التحديد المصحح AdjR2 يساوي إلى (0.624)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة للدراسة تفسر 62.4 % من الانحرافات الكلية في الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية، وهي تعبر عن جودة توفيق مقبولة، في حين أن 37.6 ٪ من الانحرافات ترجع إلى عوامل اخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

جدول5. نتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح البيئي

البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	متوسط مجموع المربعات Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الانحدار	4.286	4	1.072	.93847	.0000
البواقي	2.436	109	0.022		
الكلي	6.723	113			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS24

يحتوي الجدول رقم (05) لنتائج تحليل التباين (ANOVA) للإفصاح البيئي على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار الدلالة الاحصائية الكلية لنموذج الانحدار المقدر، حيث تختبر الفرضية الصفرية H0 القائلة بأن جميع معاملات النموذج غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعند مستوى الدلالة ($p>0.05$)، ضد الفرضية البديلة H1 القائلة بأن يوجد على الأقل معامل من معاملات نموذج الانحدار المقدر معنوية (تختلف عن الصفر)، وعندها مستوي الدلالة الاحصائية ($p<0.05$)، واظهرت نتائج الدراسة قيمة هذا الاختبار تساوي إلى $F=47.938$ عند مستوى الدلالة ($p=0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية للفرضية الصفرية $\alpha=0.05$ H0 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر تختلف معنويا عن الصفر.

جدول6. نتائج تحليل الانحدار المتعدد للإفصاح البيئي

المتغيرات	المعاملات غير القياسية		المعاملات القياسية	قيمة الاختبار T	معنوية الاختبار Sig
	معاملات الانحدار β	الخطأ المعياري	Bêta		
ثابت	.3570	.4100	---	.8710	.3860
السلطة الحكومية	0.503	.0480	.7870	.52010	0.000
المديونية	.0680	.1090	.0630	.6210	.5360
الربحية	-0.488	.2600	-0.131	-1.874	.0640
الحجم	.0330	.0150	.1690	.2652	.0250

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS24

من خلال الجدول رقم (06) لنتائج تحليل الانحدار المتعدد للإفصاح البيئي 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 H0 القائلة بأن معامل الانحدار (β) غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعند مستوى الدلالة الاحصائية (p>0.05)، ضد الفرضية البديلة H1 القائلة بأن معامل الانحدار (β) معنوية (يختلف عن الصفر)، وعندها مستوي الدلالة الإحصائية (p<0.05)، ومن نتائج الجدول أعلاه لتحليل الانحدار الخطي، بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير السلطة الحكومية (B=0.503)، وقيمة هذا الاختبار تساوي إلى t=10.520 عند مستوى معنوية اختبار (p=0.000) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية α=0.05 H0 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β) يختلف معنويا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين السلطة الحكومية والافصاح البيئي، حيث العلاقة طردية كلما زاد الضغوط للسلطة الحكومية بوحدة واحدة يرتفع الإفصاح البيئي ب .٪50.3

وبلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير المديونية (B= 0.068)، وقيمة هذا الاختبار تساوي إلى t= 0.621 عند مستوى معنوية اختبار (p=0.536) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية α=0.05 H0 وعليه يتم قبول الفرضية

الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المديونية والافصاح البيئي.

في حين بلغت قيمة معامل الانحدار للربحية (B= -0.488)، وقيمة هذا الاختبار (t= -1.874) عند مستوى معنوية اختبار (p=0.064) وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H0 α=0.05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β) لا يختلف معنويا عن الصفر، أي لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والافصاح البيئي.

وبلغت قيمة معامل الانحدار للحجم (B= 0.033)، وقيمة هذا الاختبار (t= 2.265) عند مستوى معنوية اختبار (p=0.025) وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H0 α=0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β) يختلف معنويا عن الصفر، أي توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الربحية والافصاح البيئي، حيث العلاقة طردية كلما زاد الحجم للمؤسسة بوحدة واحدة يرتفع الإفصاح البيئي ب 3.3٪.

5- تحليل وتفسير النتائج واختبار الفرضيات

تم إجراء انحدار المربعات الصغرى العادية على مستوى الإفصاح البيئي مقابل جميع المتغيرات المستقلة باستخدام بيانات للفترة (2015-2018)، ويوضح النموذج مستوى الإفصاح البيئي عند مستوى دلالة احصائية (p<0.05).

الفرضية الاولي: يوجد على الأقل عامل من العوامل الخارجية في أثره على الإفصاح البيئي، والمتمثل في أثر السلطة الحكومية على الإفصاح البيئي والتي تبين وجود علاقة إيجابية، وبالتالي زيادة السلطة الحكومية بوحدة واحدة تؤدي لارتفاع الإفصاح البيئي بمعامل الانحدار (0.501) عند مستوى دلالة احصائية (p<0.001)، ويمكن تفسير النتيجة المتحصل عليها باعتبار المؤسسات التي لديها حساسية بيئية كبيرة، تسعى لإظهار الشرعية البيئية للحكومة وأن المؤسسة تسعى للاستجابة للضغوط الحكومية، وهذه النتائج تتماشى مع دراسات سابقة منها دراسة ((Guo, (2007). Liu et al (2009) ، أي أن العامل الرئيسي الذي

يؤدي إلى الإفصاح البيئي للمؤسسات الجزائرية هو إعطاء صورة للسلطة الحكومية على أنها تراعي القضايا البيئية وبالتالي تحسين صورتها أمام المجتمع والمنظمات الدولية مع السعي لدعم سياسات الحكومة.

لا يوجد أثر للمديونية على الإفصاح البيئي وتظهر المديونية ارتباط كبير وسالب (0.457-)، وبالتالي وجود العلاقة مع الإفصاح البيئي، وعند دراسة الأثر باستخدام الانحدار المتعدد كانت النتيجة غير دالة احصائيا (p=0.584)، مما يعني أن المديونية ليس لديها أثر إيجابي أو سلبي مع الافصاح البيئي للمؤسسات، وعلى الرغم من أن هذا قد يبدو غير عادي إلا أنه يتوافق مع النتائج التي توصلت إليها دراسة الافصاح البيئي الأسترالي ودراسة أخرى للعوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي في الصين (Chan, 2003; Liu et al, 2009)، ويمكن أن يكون أحد الأسباب المحتملة لهذه النتيجة أن البنوك تولي اهتماما أقل للأداء البيئي للمؤسسات الجزائرية ومدى مراعاتها للقضايا البيئية في أنشطتها الاستثمارية، ويتم منح القروض للمؤسسات بناء على مدى قدرتها على السداد والوفاء بالتزاماتها دونما اعتبار لمدى مسؤولياتها البيئية.

الفرضية الثانية: يوجد على الأقل عامل من العوامل المؤسسية يدعم الفرضية، حيث لم تظهر معنوية الربحية أي ارتباط مهم على الرغم من أن غالبية المؤسسات تتمتع بربحية عالية والنتيجة تتوافق مع دراسة مجلس التعاون الخليجي (لقمان محمد أيوب الدباغ وآخرون، 2012)، أما الحجم له دلالة إحصائية (p=0.030) وبالتالي للحجم أثر على الإفصاح البيئي للمؤسسات وهو ما يتوافق مع دراسة (Shuchi Pahuja, 2009; Abdullah et al, 2018; لقمان محمد أيوب الدباغ وآخرون 2012)، والعلاقة عكسية فكلما زاد الحجم انخفض الإفصاح البيئي باعتبار أن المؤسسات الكبيرة تحاول إخفاء البيانات البيئية نتيجة تعرضها لضغوط كبيرة نظرا للآثار البيئية الكبيرة والتي لا يمكن تجاهلها أمام كل من السلطة الحكومية أو المجتمع، والجدول رقم (07) يلخص نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر المتغيرات المستقلة والضابطة على الإفصاح البيئي.

جدول7. نتائج أثر العوامل الخارجية والمؤسسية على الإفصاح البيئي

	B0	السلطة الحكومية	المديونية	الربحية	الحجم
Coefficient	.3750	0.503	0.068	-0.488	.0330
T-statistic	0.894	10.520	0.621	-1.874	2.265
P-value	0.374	0.000	0.536	0.064	0.025

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS 24

6.- خاتمة

باعتبار النتائج المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية نستخلص من العوامل الخارجية أن سبب تأثير السلطة الحكومية على عملية الإفصاح البيئي من خلال الجباية البيئية والتي تعتمد بدرجة كبيرة على الضرائب والرسوم البيئية المستحقة على المؤسسات الجزائرية، خاصة المؤسسات الخاضعة للتصنيف والتي تختلف من مؤسسة لأخرى حسب درجة تلويثها للبيئة ومدى سعي المؤسسة للحد من التلوث البيئي، مما جعلنا نعتبر آلية الجباية البيئية السبيل الأمثل للإفصاح البيئي في المؤسسات الجزائرية بسبب خضوعها للسلطة الحكومية في الحصول على التراخيص البيئية وبالتالي لابد من الإفصاح في حدود تحسين صورتها لدى السلطة الحكومية والحصول على المشاريع الاستثمارية، مع العمل على دعم سياسات السلطة الحكومية للحصول على المنافع الاقتصادية خصوصا إذا علمنا أن السلوك الواعي للمؤسسات الجزائرية في حماية البيئة من خلال الالتزام بالدفع الضريبي والجبائي البيئي للسلطة الحكومية، وهو ما يظهر في النتائج المتوصل اليها للعلاقة القوية التي تربط بين الإفصاح البيئي والسلطة الحكومية وعدم وجود علاقة مع المديونية نظرا لعدم وجود معايير بيئية محددة من طرف المؤسسات المالية يتم على أساسها منح قروض والاعتمادات المالية.

أما ما تعلق بالعوامل المؤسسية حيث نجد العلاقة الإيجابية بين الإفصاح البيئي والحجم والذي يرجع الى شركات النفط والطاقة والتي تعد أغلب مؤسسات عينة الدراسة وخاصة الموجودة في الجنوب الشرقي للجزائر باعتبار مؤسسات محل الدراسة بترولية والتي لها أثر كبير على البيئة، كما أنها تخضع لضغوط محلية ودولية في الحفاظ على البيئية خاصة ما تعلق الامر بالانبعاثات الملوثة للبيئة والنفايات الناتجة عن العملية الإنتاجية.

بالاعتماد على نتائج البحث المتوصل إليها فقد نوصي بما يلي:

– ضرورة وضع نموذج للإفصاح البيئي تلزم فيه السلطات الحكومية المؤسسات الجزائرية مع مراعاة الاختلاف بين القطاعات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة بالإضافة الى التفريق بين المؤسسات المحلية والأجنبية، بهدف ضمان التنمية الاقتصادية وفق الشروط البيئية ودون المساس بتنافسية المؤسسات الوطنية؛

– اهتمام الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسات الجزائرية بعملية الإفصاح البيئي وحماية البيئة بالشراكة مع المؤسسات الأجنبية خاصة ما تعلق بالمؤسسات البترولية لتخفيف الاضرار البيئية واستخدام التكنولوجيا الحديثة؛

– أما على المستوى الأكاديمي، فيوصي الباحث بالعمل على اقتراح نماذج للإفصاح البيئي تساعد السلطات المحلية والمؤسسات على اعتمادها في الحد من التلوث البيئي، وادراج طرق قياس الآثار البيئية وسبل الحد من التلوث البيئي في المناهج الجامعية خاصة التخصصات الاقتصادية والمحروقات، ونشر الوعي البيئي للأجيال اللاحقة في المدارس الاعدادية.

7.- الملاحق:

1. الانبعاثات الغازية لشركات الاسمنت

Paramètres	Unités	Résultats	Valeurs Limites (*)	Méthode
Poussières totales	mg/Nm^3	**64,3**	50	**Analyseur poussières**
Oxyde de soufre	mg/Nm^3	18,6	300	**Analyseur Multi-gaz**
Oxydes d'azote	mg/Nm^3	12,4	300	**Analyseur Multi-gaz**
Protoxyde d'azote	mg/Nm^3	19,3	300	**Analyseur Multi-gaz**
Chlorure d'hydrogène et autres composés inorganiques gazeux du chlore	mg/Nm^3	3,2	50	**Analyseur Multi-gaz**
Fluor et composés inorganiques du fluor (gaz, vésicules et particules)	mg/Nm^3	0,7	10	**Analyseur Multi-gaz**
Composés organiques volatils	mg/Nm^3	5,1	150	**Analyseur Multi-gaz**
Métaux et composés de métaux	mg/Nm^3	/	5	**NF EN 14909 ET spectromètre xrf**
Rejet de cadmium, mercure et thallium, et leurs composés	mg/Nm^3	/	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^3	/	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^3	/	5	**NF EN 14909 ET spectromètre xrf**
Phosphine- phosgène	mg/Nm^3	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^3	0,23	5	**Analyseur Multi-gaz**
Ammoniac	mg/Nm^3	0,1	50	**Analyseur Multi-gaz**
Amiante	mg/Nm^3	/	0.1	**NF EN 14909 ET spectromètre xrf**
Autres fibres que l'amiante	mg/Nm^3	/	1	**NF EN 14909 ET spectromètre xrf**
Débit	m^3/h	/	/	**Calcul**

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

2. 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	
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	4,020,000.00
Compression de gaz naturel	90,000.00	3	270,000.00	
Atelier de réparation de vèhicules	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	540,000.00
Stockage des liquides inflammables	90,000.00	3	270,000.00	
Atelier de réparation de vèhicules	90,000.00	6	540,000.00	
Utilisation des appareils à PCB	90,000.00	3	270,000.00	1,080,000.00
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	
Atelier de réparation de vèhicules	90,000.00	6	540,000.00	810,000.00
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 vèhicules	90,000.00	6	540,000.00	
Atelier de réparation de vèhicules	20,000.00	5	100,000.00	
stockage des substances toxiques	90,000.00	3	270,000.00	
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 ensach	90,000.00	3	270,000.00	
Gazomètres et réservoirs de gaz comprimés renfermant des gaz inflammables	20,000.00	2	40,000.00	1,110,000.00
Station de transit de produits minéraux pulvérulents non ensach	20,000.00	2	40,000.00	
Liquides inflammables (stockage en réservoirs manufacturés de)	20,000.00	2	40,000.00	
Blanchisseries, laveries de lingeBlanchisseries, laveries de linge	20,000.00	2	40,000.00	
Stockage des liquides inflammables	120,000.00	4	480,000.00	
Distribution des liquides inflammables	20,000.00	2	40,000.00	
Atelier de réparation de vèhicules	9,000.00	1	9,000.00	
Laboratoires utilisant des produits toxiques	90,000.00	3	270,000.00	1,379,000.00
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	
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	103,000.00
Ateliers de réparations et dentretien (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	
Ateliers de réparations et dentretien (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 dentretien (lavage, graissage,) de véhicules et	20,000.00	5	100,000.00	530,000.00
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	
Gaz inflammables liquéfiés (stockage en réservoirs manufacturés de	20,000.00	2	40,000.00	169,000.00
Lubrifiants	9,000.00	1	9,000.00	
Pneumatiques	20,000.00	2	40,000.00	
Lubrifiants	20000	2	40,000.00	
Ateliers de réparations et dentretien (lavage, graissage	20,000.00	5	100,000.00	220,000.00
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	

3. المؤسسات الصناعية المصنفة في ورقلة لسنة 2018

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	Touggourt	01	00	00	00	00	01	04
	Z.el Abidia	00	00	00	00	00	00	01
	Tebesbest	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 Nb d'activités	النشاط
*Pétrolière	21	البترولي
Para-Pétrolière	32	الشبه البترولي
Stations de service	57	محطات الخدمات
Stations d'enrobage	09	محطات الزفت
Carrirère	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

8.- قائمة المراجع

1.8.- باللغة العربية

1. لقمان محمد أيوب الدباغ، ياسمين أكرم جاسم الدباغ (2011)، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر .
2. محمد بن صالح شراز (2015)، التحليل الإحصائي للبيانات SPSS، الطبعة الأولى، خوارزم العلمية، جدة، المملكة العربية السعودية.
3. 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.
4. نجم عبود نجم (2012)، المسؤولية البيئية في منظمات الاعمال الحديثة، الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، الأردن.

1.8.- باللغة الأجنبية

1. 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.
2. Akrout, M.M. and Othman, H.B. (2013), A Study of the Determinants of Corporate Environmental Disclosure in MENA Emerging Markets, Journal of Reviews on Global Economics, Vol. 2 No. 1, pp. 46-59.
3. Deegan, C. (2002), Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15 No. 3, pp 282-311.
4. 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.
5. 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.
6. 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, 334-349.
7. 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, 227-244.
8. 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.
1. sidjilcom.cnrc.dz
2. www.elsevier.com/locate/jclepro
3. www.emeraldinsight.com