



مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية - دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات-

The Extent To Which The Accounting Measurement Of Environmental Costs Contributes To Improving The Accounting Disclosure Within The Financial Statements - A Study Of The Opinions Of A Sample Of Professionals In A Group Of Institutions-

| | |
|---------------------------------|---|
| سعيد عبد الحليم | مبسوط هوارية |
| جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر) | جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت (الجزائر) |
| abdelhalim.saidi@univ-biskra.dz | Houaria20_02@yahoo.fr |

تاريخ القبول: 2023/02/11

تاريخ الاستلام: 2022/10/28

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية، وكذا مختلف الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيقها، حيث تم توزيع استمارة استبيان على عينة من المهنيين المختصين في المحاسبة و البيئية لمجموعة من المؤسسات. وقد بينت نتائج برنامج التحليل الإحصائي (SPSS V.20)؛ ان هناك تطبيق متفاوت لمحاسبة التكاليف البيئية، ولكن لا يساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي، وذلك نتيجة وجود صعوبات تحد من الإفصاح عليه ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية. **كلمات مفتاحية:** محاسبة التكاليف البيئية، الإفصاح المحاسبي، الإفصاح البيئي، القوائم المالية.

تصنيفات Jel: M41, Q56

Abstract:

This study aims to identify the extent to which environmental cost accounting contributes to improving accounting disclosure within the financial statements. A questionnaire was distributed to a sample of accounting professionals for a group of institutions. The results of the statistical analysis program V.20 (SPSS) showed that there is an application of environmental cost accounting, but it does not contribute to improving accounting disclosure, as a result of the difficulties that limit disclosure in the financial statements of Algerian economic institutions

Keywords:

environmental cost accounting, accounting disclosure, environmental disclosure, financial statements.

Classification Jel: Q56 ,M41



1. مقدمة:

أدى الاهتمام المتزايد بالبيئة من طرف الحكومات والمنظمات والهيئات الدولية إلى إدخال التكاليف البيئية ضمن الإطار العام المحاسبي، وأصبح هناك اتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات سواء في التقارير المالية السنوية أو المرحلية، وذلك بسبب إهمال الشركات التقرير عن التكاليف البيئية حيث يتم إضافتها إلى التكاليف الغير مباشرة (المحاسبة التقليدية) مما يؤدي إلى اختلالات وقياس خاطئ لهذه التكاليف إضافة إلى تشوّه هيكل التكاليف، وهذا القياس الخاطئ بدوره ينتج عنه معلومات غير دقيقة واتخاذ قرارات خاطئة.

ويعتبر القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية مؤشر ذو اتجاهين: فهو من جهة يوضح مدى تحمل المؤسسات لمسئولياتها اتجاه البيئة، ومن جهة أخرى تعتبر مقياس لمستخدمي القوائم المالية لمعرفة الأحداث البيئية وجهود المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها.

حيث يعطي الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية موثوقية أكبر لمستخدمي القوائم المالية وذلك لاعتبار هذه التكاليف ذات أهمية بالغة وتساعد في تقييم موقف المؤسسة.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا كإشكالية لهذه الدراسة:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم محاسبة التكاليف البيئية في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية؟

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد تطبيق لمحاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟
- هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية لقياس التكاليف البيئية وتأثيرها على تحسين الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؟

- هل توجد صعوبات تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة عن التساؤلات الفرعية السابقة نضع الفرضيات التالية:

- لا يوجد تطبيق لمحاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- لا توجد علاقة ارتباط ذو دلالة احصائية لقياس التكاليف البيئية وتأثيرها على تحسين الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- لا توجد صعوبات تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

1.1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من الأهمية الكبيرة و المتزايدة بالبيئة؛ إضافة إلى كونه من المواضيع الحديثة.

2.1 أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة عن التكاليف البيئية في

دعم الإفصاح المحاسبي، إضافة إلى الأهداف الثانوية التالية:

- إلقاء الضوء على ماهية محاسبة التكاليف البيئية؛
- الوقوف على مختلف المؤسسات والمنظمات المحلية والدولية التي لها علاقة بحماية البيئة؛
- توضيح طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها و الإفصاح عنها؛
- التعرف على المعوقات التي تواجه الإفصاح عن التكاليف بالبيئة.

2. الجانب النظري للدراسة:

1.2 الدراسات السابقة حول الموضوع:

- ياسين عبد الرحيم دم موسى، دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية السودانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، سنة 2018: هدفت الدراسة الى اختبار العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومات المحاسبية، قياس أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، التعرف على أثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس: ما دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية؟ وتفرعت منه عدة تساؤلات منها: هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية؟ هل يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية؟ تستمد الدراسة أهميتها من أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، سد الفجوة في الدراسات السابقة التي تناولت القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية، ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في البيئة السودانية. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها، قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية، الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي والوصفي التحليلي. تم اختبار بيانات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر (184) استبانة بنسبة استجابة (90%) من جملة الاستبانات الموزعة والبالغة (204) استبانة، وتم اختبار الفرضيات باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، اختبار مربع كاي تربيع (Chi-Square Test)، الارتباط والانحدار عبر برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). خلصت الدراسة الى وجود علاقة بين قياس التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وجود علاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وجود ارتباط بين قياس التكاليف البيئية بالشركات وصحة وعدالة القوائم المالية، أيضاً وضحت النتائج ان الإفصاح عن التكاليف البيئية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للفهم والمقارنة، كما أظهرت نتائج الدراسة أن قياس التكاليف البيئية يسهم في زيادة الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية. أوصت الدراسة باهتمام الشركات بقياس التكاليف البيئية وعرضها في التقارير والقوائم المالية، مراعاة الشركات للاعتبارات البيئية عند ممارستها لأنشطتها الاقتصادية، تطوير نظام محاسبي واضح وسهل التطبيق للإفصاح عن



التكاليف البيئية في القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية ، ضرورة تطوير المعايير المحاسبية التي تلزم الشركات بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها وقوائمها المالية من قبل المنظمات المهنية.

-دراسة مهارات لعبدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، جامعة محمد خيضر، سنة 2015: الهدف من هذه دراسة هو القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تهمهم هذه القوائم المتمثلين في المحاسبين و محافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب حيث بلغ حجم العينة 163 مستجوبا، وتم تجميع البيانات بالاعتماد على قوائم الاستقصاء، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية وذلك بغرض اختبار العلاقات بين متغيرات البحث. وقد أوضحت نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي عند اختبار الفرضيات ما يلي: - وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات. - وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية. - وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية. - وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية. بالرغم من تأثير القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر المؤسسات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية. وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة، أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية على القيام بالدور المطلوب منها في ما يخص حماية البيئة وذلك عن طريق إصدار معايير محاسبية الخاصة بالزام المؤسسات خاصة الصناعية منها على القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية وذلك بغرض تحسين الأداء البيئي.

-دراسة بن عيشي عمار، الهاشمي بن واضح، أثر التكاليف البيئية على تكاليف الجودة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة ولاية بسكرة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 2018/05: الهدف من هذه الدراسة هو معرفة أثر التكاليف البيئية على تكاليف الجودة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية، وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة، واستخدم الباحثان في ذلك المنهج الوصفي التحليلي للجانب النظري للموضوع في حين تم استعمال أسلوب دراسة الحالة في الدراسة الميدانية لتحقيق هدف الدراسة، كما أعد الباحثين استبانة تضم خمس محاور وتم تطبيقها على عينة الدراسة البالغ عددها 130 عامل ، توصلت الدراسة إلى: و وجود علاقة بين التكاليف البيئية وبين تكاليف الوقاية والمنع بالمؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة. و وجود علاقة بين التكاليف البيئية وبين تكاليف التقييم بالمؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة.

2.2 بعض المفاهيم حول محاسبة التكاليف البيئية:

• تعاريف محاسبة التكاليف:

يمكن تناول مفهومها كنظام يمثل مجموعة من الاساليب والطرق المستخدمة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة او تكلفة عملية من عمليات المشروع، (حبيب، 2021، ص 3)، فمحاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والاصول المحاسبية تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الانتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل كما تقوم بتتبع وتسجيل و تحليل التكاليف لغرض استخدامها لأقصى درجة من الفعالية وهي طرق وأساليب التحقيق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الادارية (زعرور، 2017، ص 6).

• مفهوم المحاسبة البيئية:

إن المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية هي فرع من فروع المحاسبة الذي يشتمل على أساليب القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأنشطة وإجراءات المؤسسة ذات التأثير البيئي في التقارير المالية أو تقارير مستقلة، وأن القياس والإفصاح في إطارها يشمل التكاليف البيئية بالإضافة إلى عناصر أخرى متعلقة بالأنشطة البيئية كالأصول، المنافع والالتزامات البيئية. وهي تهدف إلى تزويد الأطراف الداخلية وفئات المحيط الخارجي للمؤسسة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ومراقبة الأداء البيئي للمؤسسة وتقييمه (الخطيب، 2008،، صفحة 153).

ومنه يمكن القول بان المحاسبة البيئية هي احد فروع المحاسبة التي تعمل على تحديد وقياس وتوصيل البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية والموارد الطبيعية بغرض تزويد متخذي القرارات بالمعلومات التي تمكنهم من تحسين الاداء البيئي وتطوير المنتجات النظيفة وذلك من خلال التكنولوجيا النظيفة و التحكم في التكاليف البيئية، وبالتالي المحاسبة البيئية مجال من مجالات علم المحاسبة يختص بتسجيل وتبويب وتصنيف و قياس ومن ثم الإفصاح عن المعلومات البيئية بغرض مساعده الإدارة و الاطراف الخارجية في عمليه اتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين الاداء البيئي للمؤسسة (أحمد محمد، 2014، ص 219).

للمحاسبة البيئية أهمية في المؤسسات الاقتصادية تتمثل فيما يلي: (Medley, 2007, pp. p594-p600)

- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام اداري بيئي للوحدة ككل.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.



- كون المحاسبة علما اجتماعيا فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لان تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.
- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.
- لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبة التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية، من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.
- **التكاليف البيئية:** تتحمل المؤسسات الصناعية مجموعة من بنود النفقات والتكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي، يطلق عليها التكاليف البيئية أو التضحيات المادية، التي تتحملها المؤسسات من أجل التوافق مع المعايير التي تنظم القوانين البيئية، بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة والوصول إلى التنمية المستدامة. (Jamal Adelal Sharairim, 2011)
- **الإفصاح المحاسبي:** عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش، و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الإطلاع على دفاتر و سجلات المؤسسة.
- **الإفصاح البيئي :** كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها والإفصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدة منها. (جيجان، 2012، صفحة 108)
- ولقد تم تعريفه الإفصاح البيئي "بأنه العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والنتيجة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء. (سلطان، 2009، صفحة 10)
- **أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي:**
- إن أهمية وضرورة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في وجوب أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية عن تكاليف الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، لغرض حماية البيئة، نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية، أو نتيجة قيامها اختياريًا بتلك الأنشطة، ويمكن القول بأن الإفصاح عن التكاليف البيئية يمكن الاستفادة منه في الأغراض التالية: (السقا، 1998، صفحة 141)
- تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للشركات في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين احتياجاتهم من المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم فيما يتعلق بوفاء الوحدة الاقتصادية بمسئوليتها تجاه المحافظة على البيئة.
- التعرف على مدى التزام الشركات بأحكام وقوانين حماية البيئة.
- الإفصاح عن الأعباء التي تتحملها الشركة في مجال تلوث البيئة، بصورة مستقلة بالقوائم المالية لتساعد المستثمرين على معرفة كفاءة الأداء البيئي للشركة.

- دعم ثقة واحترام الأفراد والمجتمع، وبالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها البيئية.
- الحصول على معاملة ضريبية مميزة، من حيث إعطائها بعض الميزات بتخفيض سعر الضريبة، أو الإعفاء منها للشركات التي تعمل على حماية البيئة.
- يساعد الإفصاح الشركات في الحصول على الإعانات والمساعدات التي تقدمها بعض الدول لهذه الشركات التي تساهم في المحافظة على البيئة.
- الإفصاح عن أساليب القياس المحاسبي البيئي والمبادئ المحاسبية المستخدمة في هذا الشأن يؤدي إلى توافر الثقة لدى مستخدمي التقارير والقوائم المالية.
- المساعدة في إخضاع الأنشطة الخاصة بحماية البيئة للرقابة، ومن ثم إمكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة الأمر الذي سوف ينعكس على الموقف التنافسي للمنشأة في السوق.
- المساعدة في القيام بإجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة وسليمة.
- يساعد القياس والتقارير عن التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق، حيث انه في ظل عدم قياس التكاليف البيئية والتقارير عنها فإن المديرين لا يملكون سوى أحساس عام غير مؤيد ببيانات مالية وكمية تجاه تكاليف البيئة.

3. الجانب التطبيقي للدراسة:

تم إعداد استمارة استبيان و توجيهها لمجموعة من مهني قسم المحاسبة وقسم البيئة والجودة لمجموعة من المؤسسات بصفة رئيسية، لاختبار صحة الفرضيات وذلك من خلال المقابلة المباشرة وتوزيع استبيان، من أجل الوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات. كما تم إجراء مقابلات مع فئة من المحاسبين، بصفتهم على دراية بما جاء به النظام المحاسبي المالي المبني على أساس المعايير المالية و المحاسبية الدولية، وكذلك مسؤولي والمكلفون بالبيئة من ذوي الاختصاص و المؤهلين باعتبارهم المسؤولين عن تأكيد صحة و مصداقية المعلومات البيئية المتضمنة في القوائم المالية.

فقد شمل البحث عينة مهمة من محاسبين ومسؤولين من قسم البيئة والجودة من خلال توزيع الاستبيان أو بالمقابلة المباشرة مع عينة الدراسة لتقديم رأي حول ما يدور عليه موضوع الاستبيان، و هذا كله من اجل التحقق و اختبار صحة أو نفي فرضيات الدراسة.

1.3 مجتمع و عينة الدراسة:

- مجتمع الدراسة:



يتمثل مجتمع الدراسة في فئتين أساسيتين الأولى تتمثل في مسيرين في تخصص المحاسبة والتدقيق، أما الفئة الثانية فتتمثل في محاسبين مختصين في مجال المحاسبة البيئية وأيضاً الجودة، كما تم الاستعانة بآراء بعض الإطارات المهنيين في إطار المحاسبة باعتبارهم معينين كذلك بنتائج المحاسبة و تقارير التدقيق.

- عينة الدراسة:

تم استخدام استبيان الدراسة على عينة من مسيرين ومحاسبين وكذا مكلفون بقسم البيئة والجودة، حيث تم اعداد نسخة من أوراق شملت أصحاب التخصص، في الأخير تحصلنا على 39 استمارة صالحة للاستعمال.

2.3 تحليل البيانات و اختبار الفرضيات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة، ومن أجل إثبات صحة أو نفي الفرضيات الخاصة بها، سيتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية و ذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي (**Statistical Package For The Social Sciences V20**)، ومنه سوف يتم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، والوصول إلى نتائج تتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لقد قمنا بتفريغ و تحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي: (**Statistical Package for the Social Sciences V.20**)، حيث قمنا بفرز و تحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الإستبيان العادي.

كما اعتمدنا في بناء قاعدة المعطيات على برنامج (**EXCEL 2010**)، بحيث تضمنت ورقة الحساب (39) سطراً وفقاً لعدد الاستبيانات المملوءة و الصالحة التي اعتمدت في الدراسة، و ستة وأربعون (46) عموداً، بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي، بهذا أصبحت قاعدة الاستبيان مكونة من $39 * 46 = 1407$ معطية.

و قد تم تكميل (**Quantification**) المعطيات التي تضمنتها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة و الأسطر بإتباع أسلوب الترميز العددي كما يلي:

- يرمز للخيار الأول بدرجة قليلة جداً بالعدد (1)، الخيار الثاني بدرجة قليلة بالعدد (2)، الخيار الثالث محايد بالعدد (3)، الخيار الرابع بدرجة مرتفعة بالعدد (4)، و الخيار الخامس بدرجة مرتفعة جداً بالعدد (5).

- اختبار ثبات الاستبيان: يقصد بثبات الاستبيان أنه يعطي نفس النتائج في حالة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف و الشروط، هذا ما يعني أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا ما تم تكرار توزيعه على عينة الدراسة، و قد تم التحقق من خلال حساب معامل (الفا كرونباخ) ،حيث بلغت القيمة الكلية (84%) و هي نسبة جيدة تصلح لأغراض البحث العلمي كونها أعلى من (60%).

- و قد تم التأكد من طبيعة التوزيع من خلال حساب معامل كولموجوروف سميرنوف (Z) :

الجدول رقم (01): يوضح قيمة معامل كولموجوروف و القيمة الاحتمالية للمحور الأول

المؤلف (ين): مبسوط هوارية و سعيدي عبد الحليم

العنوان: مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية -
دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات

المحور الأول: مدى تطبيق وقياس آثار محاسبة التكاليف البيئية

| القيمة الاحتمالية SIG | معامل كولموجروف سميرنوف (Z) | المجال الأول: تطبيق محاسبة التكاليف البيئية |
|--------------------------|--------------------------------------|--|
| 0.000 | 2.405 | 1- عدم اظهار التكاليف البيئية في الشركة يعود الى: ✓ عدم الاهتمام أصلا بإظهار هذه التكاليف؛ ✓ صعوبة تتبعها بسبب دمجها ضمن تكاليف أخرى غير متعلقة بالبيئة؛ ✓ عدم الوعي بأسس التحليل المناسبة للفصل بين تلك التكاليف التي تخص البيئة وتلك التي لا تخصها. |
| 0.023 | 1.493 | 2- تطبق الشركة المحاسبة البيئية بصرف النظر عن طبيعة نشاطها. |
| 0.005 | 1.739 | 3- تقوم الشركة بدراسة التكاليف البيئية من اجل التقليل من الالتزامات الناشئة بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة. |
| 0.140 | 1.153 | 4- منافسو الشركة يمارسون ضغوطات تدفع الشركة لدراسة التكاليف البيئية لتحسين برامج خدمة البيئة. |
| 0.002 | 1.528 | 5- المعلومات حول التكاليف البيئية تفيد المستخدمين ويعتمدون عليها عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية. |



| | | |
|-----------------------|---------------------------|---|
| 0.019 | 1.226 | 6- المحاسبة البيئية عملية معقدة وعالية التكلفة |
| 0.099 | 1.557 | 7- المحاسبة البيئية تتطلب تطبيق أساليب وطرق غير تقليدية |
| 0.016 | 1.030 | 8- يمكن تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية بشكل مرتبط مع نظام الإدارة البيئية. |
| القيمة الاحتمالية SIG | معامل كولموجروف سميرنوف Z | المجال الثاني: قياس التكاليف البيئية |
| 0.044 | 1.381 | 1- ان تحديد وقياس الأضرار والآثار البيئية والابلاغ عنها مسؤولية مشتركة بين الفني والمحاسب والإداري. |
| 0.030 | 1.447 | 2- قياس التكاليف البيئية وفقا لاستخدام الطرق الآتية: ✓ باستخدام طرق ومناهج الكلفة التاريخية " المنهج التاريخي " في قياس الآثار البيئية كونها أكثر موثوقية في تقدير القيمة الحقيقية للأصول والموارد البيئية؛ ✓ باستخدام أسلوب وحدة المنفعة الاجتماعية عند قياس درجة المنفعة الاجتماعية؛ ✓ باستخدام مدخل تحليل دورة حياة المنتج باعتباره أحد الأدوات التي تساعد في توفير معلومات دقيقة ومحددة عن تكلفة المنتج. |
| 0.061 | 1.320 | 3- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات القياس المحاسبي عن الأداء البيئي. |

المؤلف (ين): مبسوط هوارية و سعيدي عبد الحليم

العنوان: مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية -
دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات

| | | |
|-------|-------|--|
| 0.090 | 1.246 | 4- صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الاجمالية للنشاط. |
| 0.001 | 1.898 | 5- النظام المحاسبي المطبق في الشركة يسمح لها بقياس تأثير أنشطتها على البيئة المحيطة. |
| 0.088 | 1.249 | 6- يتم قيد الأصول المرسله الخاصة بمعالجة التلوث في حسابات منفصلة. |

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

الجدول رقم (02): يوضح قيمة معامل كولموجروف و القيمة الاحتمالية للمحور الثاني

| المحور الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية والتحديات التي تواجهها | | |
|---|---------------------------|---|
| القيمة الاحتمالية SIG | معامل كولموجروف Z سميرنوف | المجال الأول: الإفصاح عن التكاليف البيئية |
| 0.021 | 1.513 | 1- قيام الشركة بإعداد المعلومات البيئية والإفصاح عنها لمتخذي القرارات الداخلية والخارجية (إدارة المنشأة أو مقرضين ومستثمرين). |
| 0.006 | 1.710 | 2- لبيانات التكاليف البيئية أهمية بالنسبة لإدارة الشركة في اتخاذ القرارات الآتية: - قرارات شراء أجهزة ومعدات تساعد في التقليل من المخاطر البيئية مثلا. - تقليل الانبعاثات أو انتاج منتجات صديقة للبيئة. - الاستغلال الأمثل للمواد الخام - اعادة تصنيع النفايات. - اعادة هندسة العمليات الانتاجية وفق المعايير البيئية. |



| | | |
|------------|----------|---|
| 0.166 | 1.116 | 3- هل ترى أن وجود النظام المحاسبي في الشركة الصناعية يوفر الكثير من المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية وبالتالي لا حاجة لتطبيق المحاسبة البيئية. |
| 0.202 | 1.070 | 4- غياب نصوص قانونية تلزم المؤسسة على تقديم ونشر تقارير مالية بيئية. |
| 0.123 | 1.181 | 5- المسؤولين عن عملية الإفصاح المحاسبي البيئي ذو خبره وكفاءه في المجال البيئي والمحاسبي معا. |
| 0.000 | 2.923 | 6- الإفصاح عن التكاليف البيئية مرتبط بالاداره البيئية فقط |
| 0.008 | 1.661 | 7- الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يعطى للقوائم الماليه شفافية اكبر |
| 0.004 | 1.771 | 8- الإفصاح عن التكاليف البيئية يسمح بالدخول في المنافسات الاقتصادية الدوليّه. |
| 0.007 | 1.681 | 9- الهدف من الإفصاح المحاسبي البيئي تحسين صوره المؤسسه اتجاه المجتمع. |
| 0.024 | 1.489 | 10- الإفصاح المحاسبي البيئي يعطي المؤسسة ميزه تنافسيه. |
| 0.063 | 1.316 | 11- برامج الإفصاح المحاسبي عبارة عن تكاليف اضافية تتحملها المؤسسة. |
| SIG | Z | المجال الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي |
| 0.066 | 1.305 | 1- صعوبة وتعقيد عملية القياس والإفصاح المحاسبي البيئي. |
| 0.065 | 1.309 | 2- عدم معرفة مدقي ومحاسبي الشركة بعمليات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي. |
| 0.165 | 1.117 | 3- النظام المحاسبي للمؤسسة لا يتماشى ولا يفي بأغراض المحاسبة والإفصاح البيئي. |

المؤلف (ين): مبسوط هوارية و سعيدي عبد الحليم

العنوان: مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية -
دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات

| | | |
|-------|-------|---|
| 0.008 | 1.653 | 4- غياب نصوص قانونية تلزم المؤسسة بنشر تقارير مالية بيئية |
| 0.101 | 1.221 | 5- عدم تضمن التشريعات المحاسبية والمالية متطلبات المحاسبة البيئية. |
| 0.010 | 1.628 | 6- غياب البرامج التكوينية في مجال المحاسبة البيئية |
| 0.017 | 1.546 | 7- قلة البيانات المتاحة تنوعها وتعددتها يصعب من عملية القياس والإفصاح المحاسبي البيئي |
| 0.074 | 1.285 | 8- ارتفاع تكلفه جمع ومعالجة المعلومات البيئية |

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف (Z) وجدنا أن القيمة الإحتمالية لغالبية عبارات و فقرات الاستبيان أكبر من مستوى الدلالة المعنوية و هي ($\alpha = 0.05$)، و هذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي. لذلك سوف يتم الإعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

لذلك سنستخدم الأدوات الإحصائية التالية:

- ✓ النسب المئوية و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي، استخدموا بشكل أساسي في وصف عينة الدراسة.
- ✓ اختبار ألفا كرونباخ (**Cronbach's Alpha Coefficient**) لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان.
- ✓ معامل ارتباط سبيرمان (**sperman Linear Correlation Coefficient**) لقياس درجة الارتباط، كما يستخدم هذا الإختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات المعلمية.
- ✓ طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي كمعيار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني، حيث تم حساب المدى ($5-1 = 4$)، و من ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي ($4 / 5 = 0.80$)، تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، و من خلال الجدول رقم (12) يمكن توضيح طول الخلايا كالتالي:

الجدول رقم (03): طول خلايا مقياس ليكرت لاستبيان الدراسة

| | |
|-------------------------------|---------------|
| طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي | درجة الموافقة |
|-------------------------------|---------------|



| | |
|--------------------|------------------|
| متوسط من 1-1.80 | بدرجة قليلة جدا |
| متوسط من 1.81-2.6 | بدرجة قليلة |
| متوسط من 2.61-3.40 | محايد |
| متوسط من 3.41-4.20 | بدرجة مرتفعة |
| متوسط من 4.21-5 | بدرجة مرتفعة جدا |

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على برنامج SPSS

- اختبار الإشارة (**test signale**) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الإستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد و هي (3) أم لا.

- اختبار **F** انحدار الخطي البسيط (**tests linéaire sample**) لمعرفة إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين مستقلتين من البيانات.

3.3 اختبار الفرضيات:

لقد تم إيجاد النسب المئوية و التكرارات و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي، من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما و هذا من أجل وصف عينة الدراسة و كل فقرة من فقرات استبيان الدراسة، كما تم استخدام اختبار الإشارة لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد أم لا.

و لاختبار فرضيات الدراسة سيتم استخدام الاختبارات الغير معلمية (اختبار الإشارة، اختبار فيشر للانحدار الخطي البسيط)، بحيث تعتبر هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات تتبع التوزيع غير الطبيعي، و بذلك فقد سيتم اختبار الفرضيات كالتالي:

- التحقق من صحة فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار **T** للعينة الواحدة (**one Sample T- test**) لتحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية، والتي تساوي 1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 50%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة **T** المحسوبة أصغر من قيمة **T** الجدولية والتي تساوي (1.99) - (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 50%).

المؤلف (ين): مبسوط هوارية و سعدي عبد الحليم

العنوان: مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية -
دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات

أما فيما يخص اختبار وجود تطبيق لمحاسبة التكاليف البيئية وعلاقتها بتحسين الإفصاح المحاسبي، لمعرفة اذا ما هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الفرضي لآراء عينة الدراسة، وتم استخدامه على فقرات المحور الأول والثاني من استبيان الدراسة.

اولا: اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أنه لا يوجد تطبيق لمحاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (1-8) للمجال الأول "تطبيق محاسبة التكاليف البيئية"، ومن خلال الفقرات :

وقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- test) لاختبار صحة هذه الفرضية كآتي:

H_0 : \longrightarrow $P=1/2$ (50%)

H_1 : \longrightarrow $P\neq 1/2$ (50 %)

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة لا يختلف عن درجة الحياد (3)، عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

- الفرضية البديلة (H_1): وتعني أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد (3)، عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$.

الجدول رقم (04): تطبيق محاسبة التكاليف البيئية

| المحور الأول: مدى تطبيق وقياس آثار محاسبة التكاليف البيئية: | | | | | |
|---|--------|-----------------|-------------------|-----------------|---|
| Sig | قيمة T | الانحراف النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | المجال الأول: تطبيق محاسبة التكاليف البيئية |
| 0.235 | 1.207 | 57.70% | 4.77595 | 3.9231 | 1- عدم اظهار التكاليف البيئية في الشركة يعود الى: ✓ عدم الاهتمام أصلا بإظهار هذه التكاليف؛ |



| | | | | | |
|-------|--------------|--------|---------|--------|---|
| | | | | | ✓ صعوبة تتبعها بسبب دمجها ضمن تكاليف أخرى غير متعلقة بالبيئة؛ ✓ عدم الوعي بأسس التحليل المناسبة للفصل بين تلك التكاليف التي تخص البيئة وتلك التي لا تخصها. |
| 0.068 | 1.878 | 49% | 1.10818 | 3.3333 | 2- تطبق الشركة المحاسبة البيئية بصرف النظر عن طبيعة نشاطها. |
| 0.004 | 3.067 | 52.03% | 1.09655 | 3.5385 | 3- تقوم الشركة بدراسة التكاليف البيئية من أجل التقليل من الالتزامات الناشئة بسبب عدم الالتزام بحماية البيئة. |
| 0.002 | 3.368 | 52.78% | 1.09347 | 3.5897 | 4- منافسو الشركة يمارسون ضغوطات تدفع الشركة لدراسة التكاليف البيئية لتحسين برامج خدمة البيئة. |
| 0.000 | 4.418 | 55.42% | 1.08728 | 3.7692 | 5- المعلومات حول التكاليف البيئية تفيد المستخدمين ويعتمدون عليها عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية. |
| 0.001 | 3.680 | 53.54% | 1.08790 | 3.6410 | 6- المحاسبة البيئية عملية معقدة وعالية التكلفة |
| 0.001 | 3.764 | 53.54% | 1.06344 | 3.6410 | 7- المحاسبة البيئية تتطلب تطبيق أساليب وطرق غير تقليدية |
| 0.000 | 4.110 | 53.16% | 0.93514 | 3.6154 | 8- يمكن تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية بشكل مرتبط مع نظام الإدارة البيئية. |

المؤلف (ين): مبسوط هوارية و سعيدي عبد الحليم

العنوان: مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية -
دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات

| | | | | | |
|-------|-------|--------|---------|--------|-------------------------|
| 0.000 | 5.041 | %53.40 | 0.78218 | 3.6314 | جميع فقرات المجال الأول |
|-------|-------|--------|---------|--------|-------------------------|

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

- يبين الجدول رقم (04) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول " تطبيق محاسبة التكاليف البيئية " تساوي 3.6314 والوزن النسبي يساوي %53.40 وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط " 50 % وقيمة اختبار T لعينة واحدة المحسوبة تساوي 5.041، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، كما أن الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة 0.78218، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على انه هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي 3، وبالتالي حسب المتوسط الحسابي المحسوب للمجال والذي يقدر بـ: 3.6314، تكون نتيجة اختبار الفرضية الأولى على وجود تطبيق لمحاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) وبدرجة موافق.

✓ نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

حسب نتائج اختبار T لعينة واحدة فيما يخص فقرات المجال الأول، بينت أن افراد عينة الدراسة متفقون على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): التي تنص على وجود تطبيق لمحاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بدرجة مرتفعة.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على انه لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين قياس التكاليف البيئية وتأثيرها على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين قياس التكاليف البيئية و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وذلك من خلال معادلة الانحدار وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها، ومن أجل اختبار هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار لدراسة العلاقة بين قياس محاسبة التكاليف البيئية وتأثيرها على الإفصاح المحاسبي، فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

- هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

- ما هي قوة هذه العلاقة ؟

فالسؤال الأول نجيب عليه من خلال إختبار فيشر، أما السؤال الثاني فنجيب عليه من خلال قيمة ميل خط الانحدار (المعلمة b_1).

وتم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (1-6) للمجال الثاني "قياس التكاليف البيئية"، والفقرات من (1-11) للمجال الأول للمحور الثاني وقد تم استخدام اختبار **F (FISHER)** للانحدار الخطي البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

الجدول رقم (05): قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها

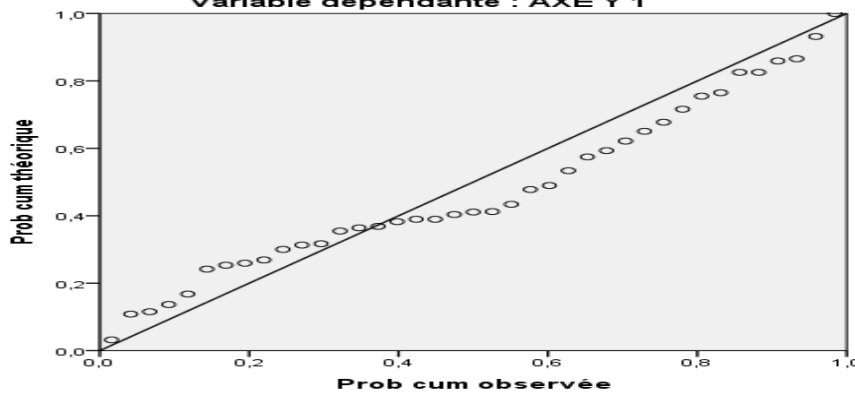
| المعاملات المقدرة | | المعايير الإحصائية للنموذج | | | | |
|-------------------|--------|----------------------------|------------------|-----------------|-------|---------------|
| B1 | الثابت | SIG | درجة حرية المقام | درجة حرية البسط | F | معامل التحديد |
| 0.110 | 3.473 | 0.481 | 37 | 1.00 | 0.507 | 0.014 |

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب (**sig**) (0.481) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0,05) وهذا ما يوضح عدم وجود علاقة بين المتغيرين أي أن قياس محاسبة التكاليف البيئية لا تساهم في تحسين الافصاح المحاسبي في القوائم المالية، وهذا يعني رفض الفرضية البديلة (H_1) وقبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس التكاليف البيئية وتأثيرها على الافصاح المحاسبي عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$). أيضا يمكن الاستعانة بشكل الانتشار لتوضيح هذه العلاقة ببيانها.

الشكل رقم (01): شكل الإنتشار بين قياس محاسبة التكاليف البيئية والافصاح المحاسبي

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé
Variable dépendante : AXE Y 1



المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات SPSS

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

المؤلف (ين): مبسوط هوارية و سعيدي عبد الحليم

العنوان: مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
في تحسين الافصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية -
دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات

تنص الفرضية الثالثة على انه لا توجد صعوبات تحد من الافصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .
حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (1-8) من المجال الثاني للمحور الثاني، باستخدام اختبار T للعينة
الواحدة و تم اختبار هذه الفرضية كالآتي:
الفرضية كالآتي:

H_0 : \longrightarrow $P=1/2$ (50%)

H_1 : \longrightarrow $P \neq 1/2$ (50 %)

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني ان متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لا يختلف عن درجة الحياد (3)، عند مستوى
معنوية ($\alpha=0.05$)؛

- الفرضية البديلة (H_1): وتعني ان متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد (3)، عند مستوى
معنوية ($\alpha=0.05$)؛

الجدول رقم (06): معوقات الافصاح المحاسبي البيئي

| T | SIG | الانحراف النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | المجال الثاني من المحور الثاني: معوقات الافصاح المحاسبي البيئي |
|-------|-------|-----------------|-------------------|-----------------|---|
| 5.566 | 0.000 | 56.93% | 0.97817 | 3.8718 | 1. صعوبة وتعقيد عملية القياس والافصاح المحاسبي البيئي. |
| 3.216 | 0.003 | 52.41% | 1.09532 | 3.5641 | 2. عدم معرفة مدقي ومحاسبي الشركة بعمليات القياس والافصاح المحاسبي البيئي. |
| 3.229 | 0.003 | 52.78% | 1.14059 | 3.5897 | 3. النظام المحاسبي للمؤسسة لا يتماشى ولا يفي بأغراض المحاسبة والافصاح البيئي. |
| 1.670 | 0.103 | 48.64% | 1.15060 | 3.3077 | 4. غياب نصوص قانونية تلزم المؤسسة بنشر تقارير مالية بيئية |



| | | | | | |
|-------|-------|--------|---------|--------|--|
| 1.572 | 0.124 | 47.88% | 1.01872 | 3.2564 | 5. عدم تضمن التشريعات المحاسبية والمالية متطلبات المحاسبة البيئية. |
| 1.800 | 0.080 | 49.39% | 1.24578 | 3.3590 | 6. غياب البرامج التكوينية في مجال المحاسبة البيئية |
| 3.620 | 0.001 | 51.65% | 0.88472 | 3.5128 | 7. قلة البيانات المتاحة تنويعها وتعددتها يصعب من عملية القياس والافصاح المحاسبي البيئي |
| 0.758 | 0.453 | 46% | 1.05580 | 3.1282 | 8. ارتفاع تكلفه جمع ومعالجة المعلومات البيئية |
| 6.184 | 0.000 | 50.71% | 0.45317 | 3.4487 | مجموع فقرات المجال الثاني |

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

- يبين الجدول رقم (06) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني " معوقات الافصاح المحاسبي " تساوي 3.4487 والوزن النسبي يساوي 50.71 % وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط " 50% وقيمة t المحسوبة تساوي 6.184، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، كما أن الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة 0.45317، وهذا يعني رفض الفرضية الصفريّة (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على انه هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي -3، وبالتالي حسب المتوسط الحسابي المحسوب للمجال والذي يقدر بـ: 3.4487، تكون نتيجة اختبار الفرضية الثانية على وجود صعوبات تحد من الافصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) وبدرجة موافق .

✓ نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

حسب نتائج اختبار T لعينة واحدة فيما يخص فقرات المجال الثاني من المحور الثاني، بينت أن افراد عينة الدراسة متفقون على وجود صعوبات تحد من الافصاح البيئي المحاسبي، وبالتالي نرفض الفرضية الصفريّة (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): التي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية حسب اجابات عينة الدراسة حول صعوبات تحد من الافصاح المحاسبي البيئي.

4.3 تحليل النتائج:

قمنا باختيار مجموعه من المؤسسات الوطنية و لقد قمنا بتوزيع 50 استبيان على هذه المؤسسات و تم استرجاع 39 استبيان منها ومن خلال المعطيات والاجابات المسترجعة من الاستبيان بالاعتماد على SPSS تمت دراسة نتائج هذه الدراسة الميدانية لإثبات مدى صحة الفرضيات الرئيسية.

ولقد توصلنا إلى النتائج التالية :

- 1- أن هناك تطبيق لمحاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- 2- أن قياس محاسبة التكاليف البيئية لا تساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية
- 3- أنه توجد صعوبات تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

4. خاتمة:

ومن خلال هذه الدراسة قمنا بتسليط الضوء على التكاليف البيئية والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 وواقع هذا الإفصاح في عينة من المؤسسات الوطنية، حيث خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- أن هناك تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- أن قياس محاسبة التكاليف البيئية لا تساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية
- أن هناك وجود صعوبات تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي في واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

توصيات الدراسة:

- الاهتمام بمجال البيئة أكثر من أجل توفير الكثير سواء للمحيط الداخلي للمؤسسة أو الخارجي.
- توعية العمال والموظفين بأهمية الموضوع والقيام بمؤتمرات توعوية.
- تخصيص ميزانية خاصة من أجل الاستثمار في هذا المجال.
- القيام بالإفصاح المحاسبي من أجل إعطاء شفافية أكبر ويحسن صورة المؤسسة بالنسبة للمستثمرين ،لأنه عدم الإفصاح عن هذه النفقات يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة.
- البحث عن محاجر بعيدة عن المناطق السكانية.
- التعاقد مع المؤسسات المتخصصة لصيانة وتشغيل الفلاتر.

5. قائمة المراجع:

• المؤلفات:

1. زعرور نعيمه؛(2017) ،محاسبه التكاليف في المؤسسات العامة؛ جامعه بسكرة؛ الجزائر؛ دار جليس الرمان للنشر والتوزيع.

• المقالات:



1. مهند جعفر حسن حبيب؛(2021)، دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الادارية في الشركات الصناعية السودانية -دراسة ميدانية؛ مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 19، العدد 02، جامعه بسكرة؛ الجزائر.
2. خالد الخطيب،(2008)، دور المحاسبة البيئية في اداره الخطر الناجم عن التلوث البيئي و الافصاح عنها؛ مجلة الاقتصاد والمجتمع؛ كليه الاقتصاد والعلوم الادارية؛ جامعه البتراء الاردن؛ العدد 5.
3. محمد فيصل حسن محمد احمد؛(2014.6)،دراسة استكشافية لواقع المحاسبة البيئية في السودان؛ دراسة حاله قطاع السكر؛ مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، المجلد 14، العدد 15، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، الدنمارك؛.
4. حزام فالح جيجان،(2012)، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات دراسة استطلاعية لآراء عينه من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد واحد وتسعون.
5. السيد احمد السقا،(1998)، مراجعة الأداء البيئي، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول.
6. ناظم حسن عبد السيد، إياد شاكر سلطان،(2009)، المحاسبة البيئية الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب-مبنى البصرة) ، مجلة التقني، المجلد 22، العدد 5.
7. Patrick Medley(2007), Environmental accounting – what does it mean to professional accountant?, Accounting, Auditing, And Accountability journal, vol.10, No. 4.
8. Jamal AdelAl Sharairim, Waleed Mjalli Al Awawdeh,(2011), The Impact of Environmental Costs on the Competitive Advantage of Pharmaceutical Companies in Jordan, Middle Eastern Finance and Economics, Issue.15.